

Σ.Δ.Ο. - ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ  
ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Σ. ΒΩΡΟΣ

Σ. ΜΑΡΚΟΓΙΑΝΝΗΣ

Σ. ΠΙΕΡΟΥΛΗΣ

ΠΑΤΡΑ 1991



ΑΡΙΘΜΟΣ  
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

1059

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Είναι γενικά παραδεκτό ότι ραγδαία οικονομική εξέλιξη και ανάπτυξη της χώρας μας τα τελευταία σαράντα χρόνια ο ρόλος των μεγάλων επιχειρήσεων, όπως Α.Ε., είναι καθοριστικός και κεφαλαιώδους σημασίας. Αυτό οφείλεται στο πλήθος και στην ποικιλία των οικονομικών δραστηριοτήτων που αναπτύσσουν, ώστε να καλύψουν το ευρύ φάσμα των αναγκών και απαιτήσεων της σύγχρονης κοινωνίας.

Παράλληλα όμως και οι φορολογικές τους υποχρεώσεις απέναντι στο Ελληνικό Κράτος αυξήθηκαν σημαντικά και έγιναν περισσότερο πολύπλοκες. Ετσι, η ανάλυση και η σαφής ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας είναι απαραίτητη και ειδικότερα όσον αφορά στα νομικά πρόσωπα, κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα, αποτελεί το στόχο της εργασίας αυτής.

Στην εργασία λοιπόν επιχειρείται να αποδοθεί με σαφήνεια και να γίνει κατανοητή η ερμηνεία των άρθρων του Νόμου 3643/58 περί φορολογίας εισοδήματος, των νομικών προσώπων και τέλος παρατίθενται δύο αναλυτικά παραδείγματα συμπλήρωσης της δήλωσης και εξαγωγής του φόρου στην περίπτωση Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως Α.Ε., και στην περίπτωση Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αντίστοιχα.

Μ Ε Ρ Ο Σ Π Ρ Ω Τ Ο .

## Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Α'

### 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.

#### Άρθρο 1 - 2

Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, άρχισε να εφαρμόζεται στη χώρα μας από το Οικονομικό έτος 1959 σύμφωνα με το Ν.Δ. 3843/58. Στην ουσία κατήργησε το προηγούμενο σύστημα φορολογίας των καθαρών προσόδων του νόμου 1640/1919.

Επιβάλλεται στα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών, των συνεταιρισμών, των δημόσιων ή κοινοτικών επιχειρήσεων και οργανισμών, αθώς και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου.

Κυριότερα γνωρίσματα της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων είναι:

- α) αποφεύγεται η διπλή φορολογία,
- β) ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται αναλογικώς, ανάλογα με το σκοπό που επιδιώκει το νομικό πρόσωπο (23% έως 46%),
- γ) ο φόρος επιβάλλεται ενιαία στο συνολικό ποσό εισοδήματος του νομικού προσώπου το οποίο προέρχεται από τις πηγές εισοδήματος.

Υπάρχει δηλαδή η καθιέρωση της αρχής του ενιαίου της φορολογίας σύμφωνα με την οποία αθροίζονται τὰ θετικά και αρνητικά στοιχεία των διαφόρων πηγών και γίνεται συμπρωσιμός των κερδών και ζημιών. Ο φόρος επιβάλλεται στο ποσό εισοδήματος, το οποίο απομένει μετά το συμπρωσιμό.

Για τη φορολογία των κερδών των ανωνύμων εταιρειών

διατυπώθηκαν θεωρίες, οι οποίες έχουν επηρεάσει τη φορολογική νομοθεσία των διαφόρων κρατών. Κυριότερα συστήματα φορολογίας των κερδών των ανωνύμων εταιρειών είναι:

α) Το σύστημα της φορολόγησης του συνόλου των κερδών της εταιρείας "διανεμομένων και μη". Οι υποστηρικτές αυτού του συστήματος προβάλλουν δύο επιχειρήματα:

I) το νομικό επιχείρημα ότι για την επιβολή του φόρου πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ του νομικού προσώπου της εταιρείας και των μετόχων, οπότε δε δημιουργείται καμιά δυσχέρια σε ότι αφορά την υπαγωγή σε φόρο, τόσο της εταιρείας όσο και των μετόχων της.

II) το δημοσιονομικό επιχείρημα της μεγάλης φοροδοτικής ικανότητας την οποία έχουν οι ανώνυμες εταιρείες "αυξημένη παραγωγική ικανότητα - επαρκή και ωθηνότερα κεφάλαια" και δικαιολογεί τη διπλή φορολογία η οποία απορρέει από το σύστημα αυτό.

β) Το σύστημα της φορολογίας μόνο των διανεμόμενων κερδών στ' όνομα των μετόχων. Οι οπαδοί του δευτέρου συστήματος, αποβλέπουν στο φορολογικό βάρος, το οποίο αντιμετωπίζουν οι μέτοχοι είτε κατά το στάδιο λειτουργίας της εταιρείας "διανομή κερδών" είτε κατά τη διάλυσή της.

Σε περίπτωση διάλυσης, φορολογείται κάθε κέρδος, ακόμη και η υπεραξία της μετοχής. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγεται η φορολόγηση των αποθεματικών της εταιρείας. Γεγονός το οποίο αποτελεί κίνητρο για επέκταση των εργασιών της εταιρείας, εφόσον αυτοχρηματοδοτείται με την αποφυγή της φορολόγησης των αποθεματικών. Μειονεκτήματα αυτής της πολιτικής είναι:

I) αναβάλλεται η φορολογία της εταιρείας με τη θέλησή της

εφόσον επιβάλλεται στα διανεμόμενα κέρδη. Το σύστημα αυτής της φορολόγησης των κερδών έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της φορολόγησης του εισοδήματος, στο χρόνο που παράγεται.

II) Ζημιές μεταγενέστερων χρήσεων μπορεί ν' απορροφήσουν κέρδη τα οποία αποθεματοποιήθηκαν. Με τον τρόπο αυτό δεν απομένουν κέρδη για φορολογία με συνέπεια να ζημιώνεται το Δημόσιο.

γ) Το σύστημα φορολογίας των αδιανεμπτών κερδών "αποθεματοποιούμενα" στ' όνομα του νομικού προσώπου και των διανεμόμενων κερδών στ' όνομα των μετόχων. Με το σύστημα αυτής της φορολόγησης των εταιρειών αποφεύγεται η διπλή φορολογία του εισοδήματός τους, εφαρμόζεται η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας. Κατά τη γνώμη μας παρουσιάζει μεγαλύτερη αριότητα σε σχέση με τα υπόλοιπα και δικαιολογεί το γεγονός ότι εφαρμόζεται στη χώρα μας.

## Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Β΄

### 1. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

#### Άρθρο 3

Τα νομικά πρόσωπα σαν υποκείμενα στο φόρο διακρίνονται, σ' αυτά που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς και σε όσα είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Στα νομικά πρόσωπα περιλαμβάνονται οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι Συνεταιρισμοί, οι Δημόσιες, Δημοτικές και Κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας καθώς και κάθε φύσεως αλλοδαποί οργανισμοί οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων. Υποκείμενα στο φόρο είναι και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου, ημεδαπά και αλλοδαπά καθώς και πάσης φύσεως Ιδρύματα.

Αναλυτικότερα:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες αποτελούν υποκείμενο του φόρου μόνο για το ποσό των μη διανεμομένων κερδών. Τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνται σ' όνομα των μετόχων και γενικότερα των προσώπων στα οποία περιέχονται. Το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, το οποίο αποτελεί και υποκείμενο φόρου θεωρείται ότι υπάρχει από τη χρονολογία δημοσίευσης του καταστατικού της εταιρείας στην εφημερίδα της Κυβέρνησης και κατόπιν της εγκριτικής απόφασης του Υπουργού Εμπορίου. Πριν από τη σύσταση του νομικού προσώπου, οποιαδήποτε μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από τους ιδρυτές στην ανώνυμη εταιρεία



καθώς και οποιασδήποτε οικονομικές πράξεις δε δεσμεύουν την εταιρεία.

Το νομικό πρόσωπο γίνεται υποκείμενο φόρου για πράξεις οι οποίες διενεργούνται πριν από τη σύστασή του μόνο στην περίπτωση όπου αυτές καταχωρηθούν προσωρινά σε θεωρημένα βιβλία, τα οποία βρίσκονται στ' όνομα του ιδρυτού του. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι, τα παραπάνω βιβλία να έχουν θεωρηθεί από τον Οικονομικό Εφορο της κατοικίας του ιδρυτού του νομικού προσώπου και αναφέρεται στην πράξη θεώρησης, ότι πρόκειται για εταιρεία προς σύσταση. Όταν το υπό σύσταση νομικό πρόσωπο αποκτήσει νομική μορφή, οι εγγραφές οι οποίες καταχωρήθηκαν στα προσωρινά θεωρημένα βιβλία μεταφέρονται στα οριστικά θεωρημένα βιβλία.

Τέλος οι ναυτικές εταιρείες του Ν. 959/1979 οι οποίες έχουν αποκλειστικό σκοπό την κυριότητα, εκμετάλλευση ή διαχείριση Ελληνικών εμπορικών πλοίων απαλλάσσονται από φόρους και τέλη του Δημοσίου. Εάν όμως πρόκειται για ναυτικές εταιρείες οι οποίες δεν είναι πλοιοκτήτριες, αλλά έχουν σαν αντικείμενο των εργασιών τους τη διαχείριση ή εκμετάλλευση Ελληνικών εμπορικών πλοίων τα οποία ανήκουν σε τρίτους (διαχειρίστριες εταιρείες). Τότε αυτές φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/58 όπως και οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες.

β) Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.Δ. 3843/58 υποκείμενες στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής (Α.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.) καθώς και οι αλλοδαποί οργανισμοί που στοχεύουν στην απόκτηση κέρδους στην Ελλάδα.

Κριτήριο για τον χαρακτηρισμό της εταιρείας ή του οργανισμού ως αλλοδαπού είναι η πραγματική έδρα του. Το νομικό πρόσωπο θεωρείται ως αλλοδαπό, εάν η έδρα του βρίσκεται στην αλλοδαπή, έχει συσταθεί νόμιμα και λειτουργεί σύμφωνα με τους κανόνες της ξένης νομοθεσίας.

Υπάρχουν όμως ανώνυμες εταιρείες οι οποίες μολονότι παρουσιάζουν νομική και οικονομική αυτοτέλεια ελέγχονται από άλλες επιχειρήσεις που κατέχουν την πλειοψηφία των μετοχών τους. Οι εταιρείες αυτές καλούνται ελεγχόμενες (SOCIETES - FILIALES ή SUBSIDIARIES) ενώ αυτές που τις ελέγχουν καλούνται εταιρείες χαρτοφυλακίου ή ελέγχου (SOCIETES - MERES ή HOLDING COMPANIES). Οι τελευταίες παρουσιάζουν φορολογική ιδιομορφία. Έτσι όταν μια ελέγχουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία που δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Σε φόρο θα υπαχθεί για το σύνολο των εισοδημάτων της η ημεδαπή ελεγχόμενη εταιρεία. Εάν όμως μια ανώνυμη εταιρεία ελέγχου ή χαρτοφυλακίου συσταθεί στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής νομοθεσίας έχοντας σα μοναδικό της σκοπό την απόκτηση των μετοχών άλλων εταιρειών, τότε υπάγεται σε φόρο για το σύνολο των εισοδημάτων της όπως και κάθε άλλη ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία.

γ) Οι Συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών αποτελούν νομικά πρόσωπα υπακείμενα στη φορολογία εισοδήματος. Σε φόρο υπόκεινται όλοι οι Συνεταιρισμοί του Ν. 602 (προμηθευτικοί, πιστωτικοί, καταναλωτικοί κ.ά.) εκτός από τους γεωργικούς. Το σύστημα φορολογίας τους είναι παρόμοιο με αυτό των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών. Δηλαδή ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται

πάνω στο καθαρό εισόδημα ή κέρδος τους εφόσον προηγούμενα αφαιρεθεί το τμήμα εκείνο το οποίο διανέμεται στα μέλη τους.

Σημειώνεται ότι στο φορολογητέο εισόδημα των Συνεταιρισμών συμπεριλαμβάνεται εφόσον υπάρχει και το τυχόν εισόδημα λειτουργίας κλάδου ασφαλίσεως των μελών τους.

δ) Οι Δημόσιες, Δημοτικές και Κοινοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι υποκείμενες σε φορολογία για το σύνολο των εισοδημάτων τους εκτός από εκείνα τα οποία χαρακτηρίζονται ως τεκμαρτά και προέρχονται από την Α' πηγή εισοδήματος "ακίνητα".

Η υπαγωγή των Δημοσίων, Δημοτικών και Κοινοτικών επιχειρήσεων κερδοσκοπικού χαρακτήρα κρίνεται ορθή εφόσον έχει σαν αποτέλεσμα τον ακριβή προσδιορισμό του Εθνικού Εισοδήματος αλλά και τη σύγκριση των Κρατικών επιχειρήσεων με ομοειδείς ιδιωτικές επιχειρήσεις.

ε) Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου, αλλοδαπά και ημεδαπά είναι υποκείμενα στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων για τα εισοδήματά τους από ακίνητα (Α' πηγής) και κινητές αξίες (Β' πηγής). Η αντιμετώπιση από το νομοθέτη είναι τέτοια, γιατί σκοπός αυτών των επιχειρήσεων δεν είναι το κέρδος, αλλά η παροχή υπηρεσιών προς το συμφέρον και την εξυπηρέτηση του πολίτη.

## 2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

### Άρθρο 4 - 5

Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων είναι:

α) Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα ή το εξωτερικό μετά την αφαίρεση του τμήματος εκείνου, το οποίο διανέμεται ή καταβάλλεται στους μετόχους, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, τους Διευθυντές και Διαχειριστές, καθώς και στο εργατοπαλληλικό προσωπικό των εταιρειών αυτών (το ύψος του ποσού κερδών, που μπορεί να διανεμηθεί από τις ανώνυμες εταιρείες στο εργατοπαλληλικό προσωπικό καθορίζεται κάθε φορά με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας). Επίσης αντικείμενο του φόρου αποτελούν και τα αποκρουθέντα κέρδη των ανωνύμων εταιρειών.

β) Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και για όλους τους αλλοδαπούς οργανισμούς, που στοχεύουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, αντικείμενο του φόρου είναι το καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από κάθε πηγή εισοδήματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν.Δ. 3843/58, μόνιμη εγκατάσταση των αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα υπάρχει όταν:

I) Διατηρούν υλικές εγκαταστάσεις (καταστήματα - γραφεία - αποθήκες - εργοστάσια κλπ.).

II) Διενεργούν εργασίες μέσω εξουσιοδοτημένου αντιπροσώπου,

ο οποίος έχει τη δυνατότητα να συνάπτει συμβάσεις για

λογαριασμό τους.

III) Προσφέρουν εργασίες τεχνικές ή επιστημονικής φύσεως (μελέτες, σχέδια, έρευνες κλπ.) ακόμα και χωρίς τη μεσολάβηση αντιπροσώπου.

IV) Διατηρούν απόθεμα εμπορευμάτων, από το οποίο εκτελούν παραγγελίες για λογαριασμό τους. Στην περίπτωση αυτή οι πωλήσεις προϊόντων αυτών των επιχειρήσεων, από το απόθεμα το οποίο διατηρούν στις Ελεύθερες Ζώνες δε δημιουργεί για αυτές προϋποθέσεις μόνιμης εγκατάστασής τους στην Ελλάδα. Η τελωνειακή ζώνη θεωρείται σαν ξένο έδαφος, οι πωλήσεις που γίνονται με εμπορεύματα, που προέρχονται από αυτήν, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή.

V) Συμμετέχουν σε ημεδαπή προσωπική εταιρεία (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.).

VI) Προβαίνουν σε βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή γεωργικών προϊόντων με δικές τους εγκαταστάσεις ή χρησιμοποιώντας εγκαταστάσεις στην Ελλάδα τρίτων, που ενεργούν κατ' εντολή και για λογαριασμό της αλλοδαπής επιχείρησης.

Το καθαρό κέρδος των αλλοδαπών εταιρειών, οι οποίες είτε είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα είτε όχι και εκμεταλλεύονται πλοία ή αεροσκάφη με ξένη σημαία, εφόσον αυτό προκύπτει από τη μεταφορά επιβατών και πραγμάτων από τα Ελληνικά λιμάνια και αερολιμένες μέχρι του λιμένα προορισμού ή μέχρι του αλλοδαπού λιμένα, θεωρείται από προκύπτει στην Ελλάδα και φορολογείται.

Οι λιμενικές αρχές έχουν υποχρέωση να αρνηθούν χορήγηση άδειας απόπλου σε πλοία με ξένη σημαία, όταν αυτά ανήκουν σε

επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση, εφόσον δεν προσκομίσουν βεβαίωση του αρμόσιου Οικονομικού Εφόρου για την καταβολή του φόρου που τους αναλογεί. Οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται σε πλοία ή αεροσκάφη, τα οποία ανήκουν σε επιχειρήσεις ξένων κρατών, με τις οποίες η χώρα μας έχει συνάψει συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή τα κέρδη αυτών των επιχειρήσεων, που προκύπτουν στην Ελλάδα δεν υπάγονται σε Ελληνικό φόρο εισοδήματος.

Δεν υπάρχει φορολογική υποχρέωση αλλοδαπής επιχειρήσεως, η οποία δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και προσφέρει υπηρεσίες εκτός Ελλάδας με εντολή ημεδαπής επιχείρησης.

Παρατηρούμε ότι για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα η φορολογική υποχρέωση είναι απεριόριστη. Σε φόρο υπάγονται τα εισοδήματα, τα οποία προκύπτουν στην αλλοδαπή και την ημεδαπή, ενώ για τ' αλλοδαπά νομικά πρόσωπα η φορολογική υποχρέωση είναι περιορισμένη μόνο για τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν στην ημεδαπή. Για παράδειγμα, προκειμένου για ημεδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν έδρα στην Ελλάδα και αποκτούν εισοδήματα από "ακίνητα" τα οποία βρίσκονται στην αλλοδαπή, τα εισοδήματα αυτά υπάγονται σε φόρο. Επίσης υπάγονται σε φόρο, κέρδη από επιχειρήσεις οι οποίες ασκούνται στην αλλοδαπή, μέσω υποκ/των, πρακτορείων ή αντιπροσώπων. Είναι πολύ πιθανό με αυτό τον τρόπο να υπάρξει διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος, εφόσον αυτό υπάγεται σε φόρο τόσο στη χώρα από την οποία προκύπτει, όσο και στη χώρα όπου εδρεύει το νομικό πρόσωπο.

Ο φορολογικός νόμος, με σκοπό την αποφυγή της διπλής

φορολόγησης, αναφέρει με το Ν.Δ. 3843/58 άρθρο 10 παρ. 3 ότι, από το φόρο ο οποίος επιβάλλεται στην Ελλάδα και αναλογεί στο συνολικό εισόδημα εκπίπτει ο φόρος, ο οποίος αναλογεί στο εισόδημα το οποίο αποκτήθηκε στην αλλοδαπή και αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σ' αυτήν. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δε μπορεί να υπερβεί το ποσό του ημεδαπού φόρου, ο οποίος αναλογεί στο εισόδημα που προέκυψε στην αλλοδαπή. Εάν το εισόδημα το οποίο προέρχεται από την αλλοδαπή, προκύπτει και από διαφορετικά κράτη τότε, λαμβάνεται ξεχωριστά ο καταβληθείς φόρος για καθ' ένα εισόδημα που προκύπτει σε κάθε κράτος και εκπίπτει συμπληρωστικά από τον Ελληνικό φόρο που αναλογεί επιμεριστικά.

γ) Για τις Δημόσιες, Δημοτικές και Κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αντικείμενο του φόρου θεωρείται το συνολικό καθαρό τους εισόδημα ή κέρδος.

δ) Προκειμένου για ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, αυτά υποβάλλονται σε φόρο μόνο για τα εισοδήματα, τα οποία αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών, γαιών, κινήτων αξιών, είτε τα εισοδήματα αυτά προκύπτουν στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή. Ετσι εάν ένα φιλανθρωπικό ίδρυμα (π.χ. νοσοκομείο) πραγματοποιήσει κάποιο διαχειριστικό έτος πλεόνασμα, δεν υπάγεται σε φορολογία εφόσον δεν αποτελεί εισόδημα κατά την έννοια του νόμου. Από τα έσοδα αυτά διαχωρίζονται όσα προέρχονται από εκμίσθωση οικοδομών, γαιών και κινήτων αξιών στα οποία επιβάλλεται φόρος ενιαία στ' όνομα του νομικού προσώπου.

Δεν υπάγονται σε φορολογία τα τεκμαρτά εισοδήματα που προέρχονται από ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών των, μη

κερδοσκοπικού χαρακτήρα, νομικών προσώπων. Εάν δηλαδή ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πραγματοποιήσει κέρδη από την άσκηση εμπορικής ή γεωργικής επιχείρησης ή με συμμετοχή του σε εταιρεία εμπορικού ή γεωργικού χαρακτήρα, τότε υπάγεται σε φορολογία γιατί το νομικό πρόσωπο στην περίπτωση αυτή λαμβάνει κερδοσκοπικό χαρακτήρα.

Σε περίπτωση όπου στο καταστατικό και στους όρους, οι οποίοι αναφέρονται στη λειτουργία του νομικού προσώπου δεν περιλαμβάνεται η απόκτηση κέρδους και από την όλη διαχείρισή του προκύψει πλεόνασμα, το οποίο διαθέσει για επέκταση ή βελτίωσης λειτουργίας του, το νομικό πρόσωπο χαρακτηρίζεται ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

ε) Για τ' αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, αντικείμενο του φόρου είναι το καθαρό εισόδημα, το οποίο προκύπτει από κάθε πηγή και μόνο στην Ελλάδα.

στ) Σύμφωνα με το άρθρο 31, παρ. 2 εδαφ. γ' του Ν.Δ. 3323/55, αντικείμενο του φόρου για τους Συνεταιρισμούς και τις ενώσεις αυτών είναι το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, εκτός του τμήματος εκείνου, το οποίο διανέμεται στα μέλη τους.

Για τους Συνεταιρισμούς ισχύει ότι και για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες. Δηλαδή φορολογούνται για το αδιανέμητο εισόδημά τους. Το τμήμα του εισοδήματος το οποίο διανέμεται φορολογείται στ' όνομα των προσώπων στα οποία περιέρχεται.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την απόφαση 10335/1959, πολ. 129 απεφάνθη ότι, κάθε συναλλαγή του Συνεταιρισμού με τα μέλη του θεωρείται ως συναλλαγή με τρίτους, οπότε το κέρδος το



οποίο προκύπτει υπόκειται σε φόρο. Για τα ποσά τα οποία διανέμονται στα μέλη του Συνεταιρισμού εξετάζεται η προέλευσή τους. Εάν από τα βιβλία προκύψει ότι το ποσό το οποίο δίνεται ως μέροςμα καλύπτει σαν έκπτωση ποσό που καταβλήθηκε από τους μετόχους για παροχή υπηρεσιών ή προμήθεια αγαθών, τότε δεν αποτελεί εισόδημα για όποιον το λαμβάνει και δεν υπάγεται σε φόρο.

### 3. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ.

#### Άρθρο 6

Με το άρθρο 6 του Ν.Δ. 3843/58 καθιερώνονται απαλλαγές από το φόρο για ορισμένα εισοδήματα ή ακόμα και για συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα. Οι απαλλαγές αυτές είναι αντίθετες με την αρχή της καθολικότητας του φόρου. Κάτι τέτοιο όμως δε μπορεί να θεωρηθεί ως παραβίαση εφόσον οι απαλλαγές θεσπίστηκαν για το συμφέρον του Κράτους και της κοινωνίας (π.χ. απαλλαγές στα φιλανθρωπικά, εκπαιδευτικά και κοινωφελή ιδρύματα, απαλλαγές - κίνητρα - που αποβλέπουν στην οικονομική ανάπτυξη κλπ.).

Οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων μπορούν να διακριθούν σε:

- α) απαλλαγές που προβλέπονται από το Ν.Δ. 3843/58,
- β) απαλλαγές που προβλέπονται από ειδικούς νόμους,
- γ) απαλλαγές επιχειρήσεων που υπάγονται σε ειδική φορολογία.

#### 3.1. Απαλλαγές που προβλέπονται από το Ν.Δ. 3843/58.

α) Το Ελληνικό Δημόσιο για τα εισοδήματα του από οποιαδήποτε πηγή και αν προέρχονται αυτά, απαλλάσσεται από το φόρο. Ειδικά για τα εισοδήματα από οικοδομές απαλλάσσεται όχι μόνο για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα αλλά και για τα εκμισθούμενα. Η απαλλαγή του Ελληνικού Δημοσίου από το φόρο κρίνεται ορθή γιατί σε αντίθετη περίπτωση το μόνο που θα μπορούσε να επιτευχθεί θα ήταν η σπατάλη εντύπων και χρόνου. Δε θα ήταν σωστό στο πρόσωπο του Ελληνικού Δημοσίου να

συμπίπτουν δύο ιδιότητες. Αυτή του φορολογούντα και αυτή του φορολογούμενου.

Πρέπει να σημειωθεί ότι στην έννοια του Ελληνικού Δημοσίου συμπεριλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες. Αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες θεωρούνται τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου τα οποία έχουν για προορισμό τους τη πραγματοποίηση ή χρηματοδότηση βασικών κρατικών σκοπών και λειτουργούν ως ειδικά ταμεία. Έτσι απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ως αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες το Μετοχικό Ταμείο Πολιτικών Υπαλλήλων, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, ο Ο.Α.Ε.Δ. κλπ. Με απόφαση του Συμβουλίου Επικρατείας 301/77 δεν αποτελεί αποκεντρωμένη υπηρεσία ο Αυτόνομος Οικοδομικός Οργανισμός Αξιοματικών, αλλά φορολογείται ως Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για τα εισοδήματα τα οποία προέρχονται από οικοδομές, γαίες και κινητές αξίες. Επίσης η Ακαδημία Αθηνών δεν είναι αποκεντρωμένη δημόσια υπηρεσία και συνεπώς δεν απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος (Σ.Τ.Ε. 425/1982).

Τέλος σε περίπτωση που περιέλθει στο Δημόσιο περιουσία από κληρονομιά, κληροδοσία ή δωρεά βάσει του άρθρου 96 παρ. 1 του Α.Ν. 2039/1939 τα εισοδήματα από αυτές τις περιουσίες δεν υπόκεινται σε φόρο. Εάν όμως η περιουσία αποτελέσει αυτότελες νομικό πρόσωπο, τότε τα εισοδήματά του, τα οποία προέρχονται από εκμίσθωση ακινήτων καθώς και τα εισοδήματά του από κινητές αξίες υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος.

β) Οι οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Δήμοι και Κοινοότητες) σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν.Δ. 3843/58

απαλλάσσονται του φόρου, εφόσον θεωρείται ότι οι οργανισμοί αυτοί πραγματοποιούν σκοπούς προς όφελος κοινών τοπικών συμφερόντων. Σύμφωνα και με το Ν. 1065/1980 περί "Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικος", η απαλλαγή από το φόρο των δήμων και κοινοτήτων διευρύνεται και απαλλάσσονται ακόμη του φόρου: I) τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα (βρεφοκομεία, ορφανοτροφεία, γηροκομεία), II) τα δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν σα σκοπό τους να ικανοποιούν τοπικές ανάγκες (π.χ. σύστημα υδρεύσεως, βιβλιοθήκες, γυμναστήρια, θέατρα, μουσεία κλπ.), III) οι Δημοτικές και Κοινοτικές επιχειρήσεις οι οποίες συγκροτούνται από δήμους ή κοινότητες και είναι αποκλειστικά αμιγείς, με σκοπό, είτε την πραγματοποίηση έργων για την εξυπηρέτηση του κοινού καθώς και την οικονομική εκμετάλλευση των έργων αυτών, είτε αποβλέπουν στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση του κοινού, IV) οι Σύνδεσμοι Δήμων και Κοινοτήτων.

γ) Τα θρησκευτικά Ιδρύματα όπως Ιεροί Ναοί, Ιερές Μητροπόλεις, Ιερές Μονές, η Αποστολική Διακονία, ο Πανάγιος Τάφος, το Άγιο Όρος, η Ιερά Μονή Σινά, η Ιερά Μονή Πάτμου απαλλάσσονται του φόρου για τα εισοδήματά τα οποία αποκτούν από οικοδομές, εκμισθώσεις γαιών και γενικότερα από τα εισοδήματα τα οποία προέρχονται από την Α' πηγή εισοδήματος, "ΑΚΙΝΗΤΑ", ανεξάρτητα εάν αυτά εκμισθώνονται σε τρίτους. Υπάγονται όμως σε φόρο τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν από κάθε άλλη πηγή εισοδήματος εκτός από τα "ΑΚΙΝΗΤΑ". Παρατηρούμε στο σημείο αυτό τη διαφορά της φορολογικής υποχρέωσης των θρησκευτικών Ιδρυμάτων από το Δημόσιο, του

οποίου η φορολογική υποχρέωση είναι ανύπαρκτη σε αντίθεση με τα θρησκευτικά Ιδρύματα των οποίων η φορολογική απαλλαγή περιορίζεται μόνο στα εισοδήματα τα προερχόμενα από "ΑΚΙΝΗΤΑ". Στις ίδιες φορολογικές υποχρεώσεις υποβάλλονται και οι Καθολικοί Ιεραί Ναοί, οι οποίοι βρίσκονται στην Ελλάδα σαν ημεδαπά θρησκευτικά Ιδρύματα.

δ) Τα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα μη Ιδιωτικής Φύσεως απαλλάσσονται του φόρου από τεκμαρτά εισοδήματα προερχόμενα από "ΑΚΙΝΗΤΑ" τα οποία χρησιμοποιούν για την εγκατάσταση και λειτουργία τους. Τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν από εκμίσθωση οικοδομών σε τρίτους καθώς και από οποιαδήποτε άλλη πηγή υπάγονται σε φόρο. Σαν Εκπαιδευτικά Ιδρύματα μη Ιδιωτικής Φύσεως θεωρούνται όσα από το σκοπό και τους όρους λειτουργίας τους δεν αποβλέπουν σε κέρδος ή ιδιωτικό όφελος αλλά αρκούνται μόνο στην είσπραξη ελαχίστων αμοιβών για τις υπηρεσίες που παρέχουν, έτσι ώστε ν' ανταποκρίνονται στις ανάγκες λειτουργίας τους. Προϋπόθεση για την απαλλαγή τους είναι να έχουν συσταθεί νόμιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

ε) Τα ημεδαπά Κοινωνική Ιδρύματα απαλλάσσονται του φόρου για τα εισοδήματα που προέρχονται από ιδιοχρησιμοποίηση ή εκμίσθωση ακινήτων καθώς επίσης και για τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν από μερίσματα, μετοχές ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών και αλλοδαπών, από τόκους και ομολογίες. Απαραίτητη προϋπόθεση για να τύχουν απαλλαγής από το φόρο, τα ιδρύματα αυτά είναι να έχουν συσταθεί νόμιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Κ. Η εξακρίβωση για το χαρακτήρα του σκοπού στον οποίο αποβλέπει το νομικό πρόσωπο ανήκει στον αρμόδιο Οικονομικό

Εφορο. Ο ίδιος κρίνει βάσει των στοιχείων που του έχουν διαθέσει, σχετικά με τον τρόπο απόκτησης και διάθεσης των εσόδων του νομικού προσώπου. Σε περίπτωση αμφισβήτησης της απόφασης του Οικονομικού Εφόρου αρμόδια ν' αποφασίσουν είναι τα διοικητικά δικαστήρια.

στ) Απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος τα τεκμαρτά εισοδήματα ακινήτων ξένων κρατών, εφόσον χρησιμοποιούνται ως μέγαρα για την εγκατάσταση των προξενείων και πρεσβειών των κρατών αυτών. Η απαλλαγή ισχύει ακόμη και όταν, τα ακίνητα ξένων κρατών χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα ως μέγαρα πρεσβειών και ως κατοικία των διπλωματικών αντιπροσώπων και υπαλλήλων αυτών των κρατών. Σε περίπτωση που οι οικοδομές που ανήκουν σε ξένα κράτη χρησιμοποιούνται αποκλειστικά ως κατοικία των διπλωματικών αντιπροσώπων δεν απαλλάσσονται του φόρου. Η παραπάνω απαλλαγή προβλέπεται από το νόμο σύμφωνα με τον όρο της αμοιβαιότητας.

ζ) Απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων σύμφωνα με την έννοια του όρου της αμοιβαιότητας τα κέρδη των αλλοδαπών ναυτιλιακών ή αεροπορικών επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα. Επομένως προκειμένου ν' απαλλαγεί μια αλλοδαπή ναυτιλιακή επιχείρηση από το φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα, πρέπει αντίστοιχα η χώρα στην οποία βρίσκεται η έδρα της, ν' απαλλάσσει τις Ελληνικές ναυτιλιακές επιχειρήσεις για τα πραγματοποιούμενα εκεί κέρδη τους.

η) Απαλλάσσονται του φόρου τα τεκμαρτά εισοδήματα που προέρχονται από ακίνητα τα οποία ανήκουν σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα και χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση και λειτουργία τους.

β) Απαλλάσσονται του φόρου, υπό τον όρο της αμοιβαιότητας, τα τεκμαστά εισοδήματα που ανήκουν σε αναγνωρισμένα ξένα θρησκευόμενα και δόγματα και που χρησιμοποιούνται για την τέλεση θρησκευτικής λατρείας.

ι) Απαλλάσσονται σύμφωνα με το νόμο 1921/1991 από το φόρο εισοδήματος οι τόκοι που προκύπτουν από:

- I) έντοκουσ τίτλους γενικώς, που εκδίδονται από το Ελληνικό Δημόσιο, την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων, και τα κτηματικά ομόλογα του άρθρου 71 του Ν. 1892/1990.
- II) οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης σε τράπεζες που είναι στην Ελλάδα ή Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, εφόσον το ποσό αυτής είναι σε ξένο νόμισμα.
- III) εκούσιες καταθέσεις όψεως ή ταμιευτηρίου στο ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εφόσον το ποσό αυτό είναι σε ξένο νόμισμα.
- IV) καταθέσεις στεγαστικού ταμιευτηρίου, εφόσον το προϊόν τους χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξασφάλιση στεγαστικών δανείων.
- V) ομόλογα ή ομολογιακά δάνεια γενικώς, που έχουν εκδοθεί ή έχουν συναφθεί μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1990.
- VI) οι προθεσμιακές καταθέσεις, που έχουν συναφθεί μέχρι της 31 Δεκεμβρίου 1990 και για το χρονικό διάστημα μέχρι την πρώτη ανανέωσή τους μετά από αυτήν την ημερομηνία.
- VII) οι καταθέσεις μεταξύ Τραπεζών.

Κατά το προηγούμενο καθεστώς φορολογίας εισοδήματος, οι τόκοι καταθέσεων, ως εισόδημα των νομικών προσώπων που πραγματοποιείται στην Ελλάδα, απαλλάσσονταν του φόρου. Σύμφωνα όμως με το Ν. 1921/1991 τα εισοδήματα από τόκους που

κτώνται από της πρώτης Ιανουαρίου 1991 και δεν ανήκουν στις παραπάνω περιπτώσεις, υπόκεινται σε ειδική φορολόγηση (συντελεστής φόρου 10%). Ο φόρος παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εντοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων.

ια) Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας την εκμετάλλευση πλοίων (των οποίων τα κέρδη υπόκεινται σε ειδικό φόρο του Ν. 27/1975). Σε περίπτωση που η επιχείρηση παράλληλα με την εκμετάλλευση πλοίων ασκεί κι άλλες δραστηριότητες (π.χ. εμπορική), απαλλάσσεται από το φόρο ποσό μερισμάτων ανάλογο της σχέσης ανάμεσα στα ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευση πλοίων και το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης. (Ακαθάριστα έσοδα από εκμετάλλευση πλοίων/Σύνολο ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης).

Ετσι εάν έχουμε μια ανώνυμη εταιρεία η οποία πραγματοποίησε κάποια έτος ακαθάριστα έσοδα από το σύνολο των εκμεταλλεύσεων - επιχειρήσεων της δρχ. 50.000.000, τα έσοδα της από εκμετάλλευση πλοίων ήταν 20.000.000 δρχ. και τα διανεμόμενα μερίσματα 30.000.000, τότε το απαλλασσόμενο ποσό μερισμάτων θα είναι 12.000.000 δρχ. ( $20.000.000 \times 50.000.000 = 40\%$ , άρα, απαλλασσόμενο ποσό μερισμάτων =  $30.000.000 \times 40\% = 12.000.000$ ). Ο τρόπος υπολογισμού του απαλλασσόμενου ποσού μερισμάτων εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα με το αποτέλεσμα που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης. Δηλαδή δεν εξετάζεται αν η επιχείρηση πραγματοποίησε κέρδη ή



Ζημία από τον κλάδο εκμετάλλευσης πλοίων (π.χ. θα μπορούσε η επιχείρηση του παραδείγματός μας να είχε καθαρά κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων μόνο 5.000.000 δραγ.).

(β) Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, τα απαλλασσόμενα εισοδήματα δυνάμει συμβάσεων, που έχουν κυρωθεί με νόμο. Έτσι εάν κάποιο νομικό πρόσωπο είχε τύχει απαλλαγής από το φόρο με βάση σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας τότε θα απαλλαγεί και σήμερα για τα εισοδήματα που προβλέπεται συμβατική απαλλαγή. Η Ελλάδα έχει υπογράψει συμβάσεις με Ξένα κράτη με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Οι συμβάσεις αυτές είναι δύο ειδών: 1) οι συμβάσεις οι οποίες αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος, 2) συμβάσεις αναφερόμενες στη φορολογία των κερδών ναυτιλιακών και αεροπορικών επιχειρήσεων.

1) Συμβάσεις αναφερόμενες στη φορολογία εισοδήματος είναι οι εξής:

- Μεταξύ Ελλάδος και Η.Π.Α. (Ν.Δ. 2548/1953)
- Μεταξύ Ελλάδος και Μ. ΒΡΕΤΤΑΝΙΑΣ (Ν.Δ. 2732/1953)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΓΑΛΛΙΑΣ (Ν.Δ. 4386/1964)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΒΕΛΓΙΟΥ (Ν.Δ. 117/1969)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΙΤΑΛΙΑΣ (Α.Ν. 23/1967)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΙΝΔΙΑΣ (Ν.Δ. 4580/1966)
- Μεταξύ Ελλάδος και Δ. ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ (Α.Ν. 52/1967)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΣΟΥΗΔΙΑΣ (Ν. 4300/1963)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΚΥΠΡΟΥ (Α.Ν. 573/1968)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΑΥΣΤΡΙΑΣ (Ν.Δ. 994/1971)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΦΙΛΑΝΘΙΑΣ (Ν. 1191/1981)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΚΑΤΩ ΧΩΡΩΝ (Ν. 1455/1984)

- Μεταξύ Ελλάδος και ΟΥΓΓΑΡΙΑΣ (Ν. 1496/1984)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΕΛΒΕΤΙΑΣ (Ν. 1502/1984)

II) Συμβάσεις αναφερόμενες στη φορολογία των κερδών ναυτιλιακών και αεροπορικών επιχειρήσεων είναι οι εξής:

- Μεταξύ Ελλάδος και ΟΛΛΑΝΔΙΑΣ (Ν. 2098/1952)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΙΣΡΑΗΛ ισχύει από 22/7/1952
- Μεταξύ Ελλάδος και ΝΟΡΒΗΓΙΑΣ (Ν. 4196/1961)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΕΛΒΕΤΙΑΣ (Ν. 4296/1963)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΠΟΛΩΝΙΑΣ (Ν.Δ. 4382/1964)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΔΑΝΙΑΣ (Ν.Δ. 4390/1964)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΒΟΥΛΓΑΡΙΑΣ (Ν.Δ. 4393/1964)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΑΙΘΙΟΠΙΑΣ (Ν.Δ. 4396/1964)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ (Α.Ν. 24/1967)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΝΟΤΙΟΑΦΡΙΚΑΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ (Α.Ν. 53/1967)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΛΙΒΑΝΟΥ (Α.Ν. 131/1967)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΓΙΟΥΓΚΟΣΛΑΒΙΑΣ (Ν.Δ. 132/1967)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΣΥΡΙΑΣ (Ν.Δ. 230/1969)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΛΑΙΚΗΣ ΚΙΝΑΣ (Ν. 45/1974)
- Μεταξύ Ελλάδος και Ε.Σ.Σ.Δ. (Ν. 522/1977)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΠΑΚΙΣΤΑΝ (Ν. 933/1979)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΜΑΡΟΚΚΟΥ (Ν. 1343/1983)
- Μεταξύ Ελλάδος και ΑΥΣΤΡΑΛΙΑΣ.

Οι διεθνείς συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας υπερισχύουν κάθε αντίθετης διάταξης εσωτερικού νόμου.

γ) Απαλλάσσονται από το φόρο τα εισοδήματα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί πρώτου (τα μέλη τους είναι φυσικά πρόσωπα), δεύτερου (τα μέλη τους είναι ενώσεις Συνεταιρισμών)

και τρίτου βαθμού (τα μέλη τους είναι Ομοσπονδίες Ενώσεων Συνεταιρισμών), από δραστηριότητες που εμπίπτουν στους σκοπούς που καθορίζονται από τις διατάξεις του καταστατικού τους. Εάν λοιπόν ένας γεωργικός συνεταιρισμός αναφέρει στο καταστατικό του ότι έχει σα σκοπό του τη συγκέντρωση, αποθήκευση και πώληση γεωργικών προϊόντων των μελών του, τότε το εισόδημα το οποίο προκύπτει από την πώληση αυτών των προϊόντων ή ακόμα και το τεκμαρτό μίσθωμα από την ιδιοχρησιμοποίηση αποθηκών του δεν υπάγονται σε φορολογία. Συνεπώς κάθε άλλο εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από δραστηριότητες διαφορετικές από αυτές που αναφέρονται στο καταστατικό υποβάλλονται σε φόρο. Ετσι έσοδα που δεν απαλλάσσονται του φόρου είναι:

- 1) Τα κέρδη που προκύπτουν από την πώληση προϊόντων μετά από επεξεργασία που δίνει σ' αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών προϊόντων. Σημειώνεται ότι δεν έχει σημασία ο τρόπος με τον οποίο ενεργείται η επεξεργασία (μηχανικά μέσα ή όχι) ή ακόμα η έκταση των εργασιών και το ύψος των κεφαλαίων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν. Είναι αρκετό το ότι πραγματοποιείται μετατροπή του αγροτικού προϊόντος σε άλλο νέο προϊόν. Κάθε επεξεργασία αγροτικού προϊόντος όμως δεν προσδίδει και βιομηχανική ή βιοτεχνική δραστηριότητα στο συνεταιρισμό. Ετσι δε θεωρούνται ως βιομηχανική επεξεργασία η διαλογή, εξευγενισμός, καθαρισμός, έκθλιψη, εκκόκιση, εκχύμωση, αποψλοίωση, παστερίωση ή παραγωγή γαλακτοκομικών προϊόντων, καθώς και η απλή συσκευασία και μεταφορά των γεωργικών προϊόντων στον τόπο κατανάλωσης. Όλες οι

παραπάνω εργασίες αποβλέπουν στο να διατεθεί το γεωργικό προϊόν στην κατανάλωση ευκολότερα και σε καλή κατάσταση.

II) Τα κέρδη τα οποία προέρχονται από λιανικές πωλήσεις, σε τρίτους, γεωργικών προϊόντων, παραγωγής του συνεταιρισμού ή των μελών του, από ίδια πρατήρια ή με τη μεσολάβηση τρίτων που ενεργούν λιανικές πωλήσεις κατ' εντολή και για λογαριασμό τους.

III) Τα κέρδη από την πώληση σε τρίτους, οι οποίοι δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού, αγαθών γενικά που δεν έχουν παραχθεί από το συνεταιρισμό ή τα μέλη του, καθώς και τα κέρδη από παροχή υπηρεσιών σε πρόσωπα τρίτα.

IV) Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων καθώς και τα εισοδήματα από κινητές αξίες εκτός των τόκων (εφόσον εμπύπτουν στους σκοπούς του καταστατικού) από συναλλαγματικές και γραμμάτια των εμπορικών συναλλαγών του συνεταιρισμού, καθώς και των τόκων δανείων που παρέχει ο συνεταιρισμός προς τα μέλη του.

Πάντως όλα αυτά τα εισοδήματα που αναφέρθηκαν και τα οποία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, συμψηφίζονται με τυχόν ζημίες οι προέρχονται από κλάδους του συνεταιρισμού που απαλλάσσονται του φόρου.

Σε ότι έχει σχέση με τους βασικούς συνεταιρισμούς αυτοί ταυτίζονται με την έννοια των γεωργικών συνεταιρισμών και τυχαίνουν της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης, εφόσον όμως τα μέλη τους ασχολούνται σαν κύριο επάγγελμα με τη δασοπονία και τις άλλες γεωργικές εργασίες.

(δ) Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι οργανώσεις πα-

ραγωγών (ενώσεις γεωργικών Συνεταιρισμών) οι οποίες μόνο διαμεσολαβούν μεταξύ παραγωγών γεωργικών προϊόντων και κέντρου παρεμβάσεως για την πώληση προϊόντων δίχως να αποκομίσουν προμήθεια ή άλλο έσοδο για τις υπηρεσίες που προσφέρουν.

ιε) Απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος η διαφορά υπερτιμήματος των οικοπέδων που πωλούν οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα μέλη τους, εφόσον η διαφορά αυτή εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού και χρησιμοποιείται αποκλειστικά για εκτέλεση έργων κοινής ωφελείας, με σκοπό την εξυπηρέτηση αναγκών του οικισμού. Σε περίπτωση όμως που η διαφορά υπερτιμήματος διανεμηθεί στα μέλη του Συνεταιρισμού τότε αυτή φορολογείται, κανονικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (παρακράτηση φόρου 8% κλπ.).

### 3.2. Απαλλαγές οι οποίες προβλέπονται με ειδικούς νόμους.

Με διάφορους ειδικούς νόμους, καθιερώνονται απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος 3843/58, οι οποίες αποσκοπούν είτε στην προστασία του Εθνικού μας νομισματός είτε στην ανάπτυξη της Ελληνικής οικονομίας.

α) Οι αλλοδαπές τεχνικές επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και το αντικείμενο εργασιών τους βρίσκεται εκτός Ελλάδας, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 3 του Ν. 1262/1982, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος εφόσον συντρέχουν οι εξής όροι:

1) το προσωπικό των παραπάνω επιχειρήσεων αποτελείται κατά 4/5 τουλάχιστον του συνόλου και κατά 3/5 τουλάχιστον

κατά κατηγορία προσωπικού από Έλληνες υπήκοους.

II) έχουν καταθέσει τραπεζιτική εγγύηση αναγνωρισμένης Τράπεζας του εσωτερικού ή του εξωτερικού, η οποία σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων του νόμου αυτού περιέρχεται στο Δημόσιο. Το ύψος της εγγυητικής επιστολής ορίζεται σε 50.000 δολάρια Η.Π.Α.

III) το ελάχιστο ύψος συναλλάγματος για δαπάνες γραφείου που θα εισάγουν ετήσια οι παραπάνω εταιρείες και επιχειρήσεις και για προσωπικό μέχρι τέσσερα (4) άτομα να ανέρχεται τουλάχιστον σε 50.000 δολάρια Η.Π.Α. Για κάθε επιπλέον απασχολούμενο άτομο προστίθεται ποσό 12.000 δολαρίων Η.Π.Α.

Στην έννοια των τεχνικών επιχειρήσεων περιλαμβάνονται αυτές που ασχολούνται με την εκπόνηση τεχνικών μελετών, όπως αρχιτεκτονικών, ηλεκτρολογικών, συγκοινωνιακών, υδρεύσεων, αεροδρομίων κλπ. με την προϋπόθεση ότι το αντικείμενο των εργασιών τους βρίσκεται έξω από τα όρια της Ελληνικής Επικράτειας.

β) Οι Ελληνικές τεχνικές επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν στ' όνομά τους και για δικό τους λογαριασμό την εκτέλεση τεχνικών εργασιών, των οποίων το αντικείμενο βρίσκεται έξω από τα όρια της Ελληνικής Επικράτειας σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 4171/1961 απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

Προκειμένου όμως για ανώνυμες τεχνικές εταιρείες η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος περιορίζεται μόνο στο νομικό πρόσωπο της εταιρείας και σε περίπτωση που θα διανεμηθούν τα απαλλασσόμενα αυτά εισοδήματα, τότε θα φορολογηθούν τα πρόσωπα τα οποία αποκτούν τα εισοδήματα αυτά.

γ) Τα κέρδη τα οποία προκύπτουν για τις ανώνυμες εταιρείες από την πώληση χρεωγράφων σε τιμή ανώτερη από την τιμή κτήσεως (υπεραξία), σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 2 του Ν.Δ. 1077/1971, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Απαραίτητη προϋπόθεση για την απαλλαγή είναι:

- I) να εμφανίζονται τα κέρδη σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προσρισμό το συμπρωτισμό τυχόν ζημιών που θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση των χρεωγράφων.
- II) να πρόκειται για κέρδη που προέρχονται από την πώληση χρεωγράφων και όχι από την αποτίμησή τους στην απογραφή (στη δεύτερη περίπτωση η υπεραξία υπόκειται σε φόρο).
- III) να παραμένουν τα κέρδη αδιανεμήτα, γιατί αν διανεμηθούν στους δικαιούχους γίνεται το δικαίωμα της απαλλαγής.

δ) Οι αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις που είναι πλοιοκτήτριες με ξένη σημαία, τα οποία εκμεταλλεύονται αλλοδαπές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν. 27/1975, απαλλάσσονται του φόρου για τα κέρδη που απέκτησαν στο εξωτερικό από την εκμετάλλευση των πλοίων που τους ανήκουν.

ε) Οι αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές και ναυτιλιακές εταιρείες, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, ασχολούνται αποκλειστικά με την εκτέλεση εμπορικών εργασιών και το αντικείμενο των εργασιών τους βρίσκεται έξω από τα όρια της Ελληνικής Επικράτειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967 και με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 27/1975 απαλλάσσονται του φόρου για το εισόδημα που αποκτούν από όλες τις δραστηριότητές τους. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση οι επιχειρήσεις αυτές καλύπτουν τις ετήσιες

δαπάνες για τη λειτουργία τους καθώς και τις πληρωμές τους στην Ελλάδα με την εισαγωγή ορισμένου ποσού συναλλάγματος μη υποχρεωτικά εκχωρητέου στην Τράπεζα της Ελλάδας.

3.3. Απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο.

Ορισμένα νομικά πρόσωπα φορολογούνται με ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος του Ν.Δ. 3843/58. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται:

α) Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων με Ελληνική σημαία τα οποία υπάγονται στις διατάξεις του νόμου 27/1975 (ο οποίος αντικατέστησε το νόμο 1860/1951) και φορολογούνται με ειδικό τρόπο.

Τα κέρδη αυτά φορολογούνται κατ' αποκοπή και ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της ναυτιλιακής επιχείρησης, ανάλογα με τη χωρικότητα και την ηλικία του κάθε πλοίου. Στην απαλλαγή περιλαμβάνονται όχι μόνο τα έσοδα από την τακτική εκμετάλλευση του πλοίου, αλλά και κάθε άλλο κέρδος ή έσοδο το οποίο προκύπτει για λογαριασμό του πλοιοκτήτη, καθώς και η υπεραξία τόσο στη διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης, όσο και κατά τη διάλυσή της, ανεξάρτητα αν διανέμεται ή όχι κέρδος. Ο ειδικός φόρος ο οποίος επιβάλλεται εξαντλεί κάθε υποχρέωση από τον πλοιοκτήτη, μέτοχο ή εταίρο της ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από την εκμετάλλευση των πλοίων. Ως απαλλασσόμενο εισόδημα θεωρείται και η υπεραξία, η οποία προκύπτει από εκποίηση του πλοίου και είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης. Στην απαλλαγή περιλαμβάνεται και το διανεμόμενο μέρος, το οποίο



αντιστοιχεί στα κέρδη τα οποία προέρχονται από υπερτίμηση παγίων στοιχείων της εταιρείας που εκμεταλλεύεται πλοία. Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή, από το Ν. 3843/58, τα κέρδη από εκμετάλλευση καταστημάτων, τα οποία βρίσκονται εντός των πλοίων και τα οποία μισθώνονται σε τρίτους. Τέτοια καταστήματα είναι: είδη λαϊκής τέχνης, κουρεία, κέντρα ψυχαγωγίας.

Ο ειδικός φόρος, ο οποίος επιβάλλεται, αφορά αποκλειστικά την εκμετάλλευση του πλοίου από την (δία την πλοιοκτήτρια εταιρεία και όχι τρίτα πρόσωπα στα οποία παραχωρήθηκε το δικαίωμα εκμετάλλευσης του πλοίου. Εάν το πλοίο χρησιμοποιηθεί ως μεταφορικό μέσο, για να εξυπηρετήσει ανάγκες της (δίας της επιχείρησης, μεταφέροντας δικά της προϊόντα δίχως κόμιστρο ή ναύλο, δεν εφαρμόζεται η ειδική φορολογία των πλοίων. Τα κέρδη αυτά από την εκμετάλλευση πλοίων με Ελληνική σημαία από ημεδαπή επιχείρηση υπάγονται στην ειδική φορολογία εισοδήματος (Συμβ. Επικρ. 135/1968).

δ) Οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με την εκμετάλλευση αλιευτικών πλοίων με ξένη σημαία Ελληνικών συμμερώντων, για τα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προέρχονται από την πώληση στην Ελλάδα των προϊόντων αλιείας, δικής τους παραγωγής, υπάγονται σε ειδικό φόρο ο οποίος επιβάλλεται σύμφωνα με το νόμο 814/1978. Με τον ειδικό αυτό φόρο, εξαντλείται κάθε υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος του Ν.Δ. 3843/58 για τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, τα οποία προκύπτουν από τη διάθεση προϊόντων της αλιείας στην Ελλάδα.

Ο φόρος υπολογίζεται με ποσοστό 1% πάνω στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ως απαραίτητη προϋπόθεση για την

εφαρμογή του ειδικού φόρου είναι ότι η διάθεση των προϊόντων της αλιείας θα πραγματοποιείται χονδρικά, είτε στην προκυμαία του πλοίου είτε σε ψυγεία Ξηράς, είτε στην ιχθυόσκαλα. Σε περίπτωση λιανικής πώλησης των προϊόντων της αλιείας ή στην περίπτωση διάθεσης αυτών εκτός της προκυμαίας, της ιχθυόσκαλας ή των ψυγείων Ξηράς, τότε το κέρδος το οποίο προκύπτει φορολογείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

## Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο   Γ '

### 1. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

#### Άρθρο 7

Σύμφωνα με το φορολογικό νόμο ως βάση της φορολογίας λαμβάνεται το "διαχειριστικό έτος". Διαχειριστικό έτος ή διαχείριση ή χρήση είναι η χρονική περίοδος ανάμεσα σε δύο διαδοχικές απογραφές ή ισολογισμούς και η οποία κατά κανόνα είναι δωδεκάμηνη.

Κατ' εξαίρεση όμως το διαχειριστικό έτος είναι δυνατόν να περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκάμηνου σε περίπτωση έναρξης λειτουργίας της επιχείρησης (πρώτο διαχειριστικό έτος) ή μικρότερο σε περίπτωση λήξης, διακοπής, παύσης των εργασιών της επιχείρησης (τελευταίο διαχειριστικό έτος). Πάντως σε καμιά περίπτωση η διαχειριστική περίοδος δε μπορεί να είναι μεγαλύτερη του 24μηνου.

Τα εισοδήματα όλων των παραπάνω περιπτώσεων τόσοσν όταν πρόκειται για υπερδωδεκάμηνη χρήση όσο και για υποδωδεκάμηνη ή δωδεκάμηνη, φορολογούνται ολόκληρα κατά το οικείο φορολογικό έτος (Υπ. Δικον. 15034/1959). Δηλαδή ο υπολογισμός του φόρου γίνεται πάνω στο συνολικό εισόδημα που απέκτησε το νομικό πρόσωπο κατά τη διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από τη διάρκεια αυτής. Κι αυτό γιατί ο φόρος στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων είναι αναλογικός και όχι προοδευτικός (φυσικά πρόσωπα).

Εξαίρεση σε όσα αναφέρθηκαν αποτελεί η περίπτωση που το νομικό πρόσωπο έχει τεθεί υπό εκκαθάριση. Εδώ ως

Διαχειριστική περίοδος θεωρείται η χρονική περίοδος ανάμεσα στο χρόνο που τέθηκε το νομικό πρόσωπο σε εκκαθάριση και το χρόνο κατά τον οποίο αυτή ολοκληρώθηκε, έληξε. Σημειώνεται ότι η εκκαθαριστική περίοδος μπορεί να είναι μεγαλύτερη του εικοσιτετράμηνου. Για τα εισοδήματα της περιόδου εκκαθάρισης το νομικό πρόσωπο είναι υποχρεωμένο να υποβάλει προσωρινές δηλώσεις για κάθε έτος και οριστική στο τέλος.

Μέχρι εδώ αναφέραμε τα χρονικά όρια (η διάρκεια) που ορίζει ο νόμος (άρθρο 40 του Κ.Φ.Σ., άρθρο 33 του Ν.Δ. 3323/55, άρθρο 7 του Ν.Δ. 3843/55) για τη διαχειριστική περίοδο των νομικών προσώπων. Με τους (δύο) νόμους καθορίζεται και η ημερομηνία κλεισίματος (λήξης) της διαχειριστικής περιόδου. Είναι:

α) τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα που τρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. είναι υποχρεωμένα να κλείνουν κάθε έτος διαχείριση (ισολογισμό) στις 30 Ιουνίου (διαχ. περίοδος: 1/7 - 30/6) ή στις 31 Δεκεμβρίου (διαχ. περίοδος: 1/1 - 31/12),

β) για τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν τρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα η διαχειριστική περίοδος συμπίπτει πάντα με το ημερολογιακό έτος. Δηλαδή κλείνουν διαχείριση στις 31 Δεκεμβρίου (διαχ. περίοδος: 1/1 - 31/12).

Κατ' εξαίρεση στα παραπάνω:

1) όταν πρόκειται για πρακτορεία, υποκατάστημα, γραφείο κλπ. αλλοδαπής επιχείρησης, η διαχειριστική του περίοδος επιτρέπεται να λήγει κατά το χρόνο που λήγει και για το κεντρικό στην αλλοδαπή (έδρα).

2) όταν πρόκειται για ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία υπάρχει συμμετοχή αλλοδαπής με ποσοστό πάνω άνω του 50% η διαχειριστική περίοδος επιτρέπεται να λήγει την ημερομηνία που κλείνει διαχείριση η αλλοδαπή. Για να διαπιστωθεί από τη φορολογική Αρχή ο χρόνος που κλείνει διαχείριση η έδρα (όταν πρόκειται για αλλοδαπή επιχείρηση με εγκατάσταση στην Ελλάδα ή για αλλοδαπή επιχείρηση που μετέχει σε ημεδαπή, με ποσοστό συμμετοχής πάνω από 50%) απαιτείται βεβαίωση φορολογικής ή άλλης οικονομικής Αρχής της χώρας που εδρεύουν οι αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Βέβαια τα νομικά πρόσωπα δε μπορούν ελεύθερα να μεταθέσουν το χρόνο λήξης της διαχειριστικής τους περιόδου. Κι αυτό γιατί διαφορετικά θα μπορούσαν να παρατείνουν ή να περιορίζουν τη διάρκεια της χρήσης. Αποτέλεσμα θα ήταν η μη εφαρμογή της αρχής της δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου. Πολλές φορές όμως κρίνεται αναγκαία η μετάθεση του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου.

Ετσι, με την πρώτη διαχειριστική τους περίοδο, τα νομικά πρόσωπα ορίζουν την ημερομηνία που θα κλείνουν τη διαχείριση κάθε έτους (30 Ιουνίου ή 31 Δεκεμβρίου ή οποιαδήποτε άλλη ημερομηνία σε περίπτωση αλλοδαπής). Κατά τη διάρκεια της λειτουργίας τους όμως μπορεί να διαπιστώσουν ότι διάλεξαν ημερομηνία κλεισίματος που δε συμπίπτει με κάποια νεκρή περίοδο εργασιών (μικρά αποθέματα, χαλάρωση εργασιών, πιο εύκολες διαδικασίες κλεισίματος Ισολογισμού κ.τ.λ.). Σε τέτοια περίπτωση το νομικό πρόσωπο πρέπει να υποβάλει αίτηση το αργότερο μέσα στον ενδέκατο μήνα της διαχειριστικής περιόδου για την οποία ζητείται η παράταση. Μέσα σε ένα μήνα

ο αρμόδιος οικονομικός Εφόρος μετά από έλεγχο της επιχείρησης είναι υποχρεωμένος να κοινοποιήσει απόφαση ή πράξη για την αποδοχή ή την απόρριψη της αίτησης.

Βέβαια η μετάθεση του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου προϋποθέτει την ύπαρξη σημαντικών περιστάσεων (όπως αλλαγή αντικειμένου εργασιών κλπ.) ενώ η νέα ημερομηνία κλεισίματος πρέπει να επιτρέπεται από το νόμο.

Μετάθεση χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου χωρίς την αντίστοιχη πράξη ή απόφαση αποδοχής του οικονομικού Εφόρου θεωρείται ως παράλειψη κλεισίματος διαχείρισης (και σύνταξης Ισολογισμού - Απογραφής για τις Α.Ε.) με αποτέλεσμα την απόρριψη των λογιστικών βιβλίων και τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος του Ν.Π.

## 2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

### Άρθρο 8

#### 2.1. Ακαθάριστα έσοδα νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων τους. Ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται:

- α) τα εισοδήματα από ακίνητα (οικοδομές και γαίες),
- β) τα εισοδήματα από κινητές αξίες,
- γ) τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις,
- δ) τα εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις,
- ε) τα εισοδήματα τα οποία δε μπορούν να υπαχθούν σε μια από τις γνωστές πηγές εισοδήματος (Α' - ΣΤ').

#### 2.1.1. Ακαθάριστα εισόδημα από ακίνητα.

Ακαθάριστα εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε διαχειριστική περίοδο από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση μιας ή περισσότερων οικοδομών, καθώς και αυτό που προκύπτει από εκμίσθωση και υπεκμίσθωση μιας ή περισσότερων γαίων.

Από τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι δεν αναγνωρίζεται ως έσοδο, το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποίηση γαίων. Ως γαίες θεωρούνται τα κτήματα, τα δάση, τα λειβάδια, τα μεταλλεία, τα λατομεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, τα υδροτροφεία κλπ.

Ος χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων από ακίνητα, θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο έγιναν αυτά απαιτητά και όχι ο χρόνος κατά τον οποίο εισπράχθηκαν. Έτσι εάν υποθέσουμε ότι μια ανώνυμη εταιρεία κλείνει Ισολογισμό στις 30 Ιουνίου κάθε έτους (διαχειριστική περίοδος 1/7 έως 30/6 του επομένου έτους) αυτή θα περιλαμβάνει στα έσοδά της, τα δεδουλευμένα μισθώματα περιόδου 1/7 έως 30/6 του επομένου έτους.

Το ίδιο ισχύει στις περιπτώσεις πολυετούς μίσθωσης ακινήτων, κατά τις οποίες το μίσθωμα προκαταβάλλεται για περίοδο μεγαλύτερη από ένα έτος. Για παράδειγμα, εάν υποθέσουμε, ότι την 1η Μαΐου 1990 μια εταιρεία ενοικίασε οικοδομή για 2 χρόνια με μηνιαίο ενοίκιο 800, δηλαδή ποσό 800.000 για τη διετία που προκαταβλήθηκε στον ιδιοκτήτη της οικοδομής. Τότε στο συνολικό του εισόδημα του Διαχειριστικού έτους 1990 (οικονομικού έτους 1991) θα περιλάβει μόνο το εισόδημα εκείνο που αναλογεί στους οκτώ μήνες του έτους 1990 (δηλαδή 800.000 δρχ.) και όχι ολόκληρο το ποσό των 800.000 που προείπραξε. Το υπόλοιπο ποσό από τα έσοδα των ενοικίων θα συμπεριληφθεί στο εισόδημα των επομένων χρόνων ως έσοδα επομένων χρήσεων (οικονομικό έτος 1992, μίσθωμα 800.000 "12 μήνες" - οικονομικό έτος 1993, μίσθωμα 800.000 "4 μήνες").

Σε περίπτωση που το ενοίκιο είναι δυσανάλογο, μικρότερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής ή της γαίας, τότε προσδιορίζεται με σύγκριση ενοικίων άλλων οικοδομών ή γαϊών, που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες.

Οε λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητα αυτό που προκύπτει:

α) από βιομηχανοστάσια που ιδιοχρησιμοποιούνται, μαζί με



τα παραρτήματά τους και τα εξαρτήματα, καθώς και με τις απαθήκες και τα οικόπεδα που είναι συνεχόμενα με αυτά που χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων. Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται τα οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιομηχανίας, στα οποία έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις καθώς και τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καρπών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων.

β) από οικοδομήματα που βρίσκονται μέσα κι έξω από αγροτικά κτήματα και ιδιοχρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή των έργων της γεωργικής επιχείρησης.

#### 2.1.2. Ακαθάριστο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

Ακαθάριστο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι τα έσοδα που προκύπτουν σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος κατά περίπτωση και αποκτιέται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σπυροτροφικές, δασικές, αλιευτικές κλπ.

#### 2.1.3. Ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες.

Ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτιέται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο, κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:

α) από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μεταχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά, του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών

νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιρειών. Τα ποσά από μερίσματα καθώς και από ποσοστά και αμοιβές διοικητικών συμβούλων θεωρείται ότι αποκτούνται την ημέρα έγκρισης του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων, ενώ τα τοκομερίδια και τα προμερίσματα θεωρείται ότι αποκτούνται την ημέρα που ορίστηκε ως έναρξη της εξαργύρωσής τους.

β) από μερίσματα και τόκους τίτλων αλλοδαπής προέλευσης, που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση. Τα πιο πάνω ποσά θεωρείται ότι αποκτούνται την ημέρα εξαργύρωσης ή της είσπραξής τους.

γ) από αποθεματικά ανωνύμων εταιρειών που διανέμονται ή κεφαλοποιούνται με οποιοδήποτε τρόπο. Τα ποσά αυτά θεωρείται ότι αποκτούνται την ημέρα έγκρισης του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

δ) από κέρδη ανωνύμων εταιρειών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους. Τα ποσά αυτά θεωρείται ότι αποκτούνται από το εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, την ημέρα που εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

ε) από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοια μετρητοίς ή εγγύησης. Οι τόκοι θεωρείται ότι αποκτούνται την ημέρα που καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.

στ) από κέρδη αμοιβών κεφαλαίων. Τα κέρδη αυτά θεωρείται ότι αποκτούνται την ημέρα έγκρισής τους από την ανώνυμη

εταιρεία "Διαχειρήσεως".

ζ) εισόδημα, επίσης, από κινητές αξίες θεωρείται και η επιπλέον διαφορά εξαγοράς των μετοχών από την (δια) ανώνυμη εταιρεία, καθώς επίσης και η επιπλέον διαφορά η οποία καταβάλλεται στους μετόχους, σε περίπτωση διάλυσης ανώνυμης εταιρείας. Τα ποσά αυτά θεωρείται ότι αποκτούνται από τους δικαιούχους την ημέρα που εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων, εκτός από την περίπτωση της διάλυσης, που θεωρείται ο χρόνος διάλυσης της Α.Ε.

#### 2.1.4. Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Θεωρείται ως ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα και λαμβάνεται:

Το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από πώληση ή μετά από προηγούμενη επεξεργασία (εμπορικές, βιομηχανικές επιχειρήσεις). Το σύνολο των αμοιβών από παροχή υπηρεσιών, εφόσον πρόκειται για επιχειρήσεις οι οποίες έχουν σαν αντικείμενο των εργασιών τους την παροχή υπηρεσιών σε τρίτους, δηλαδή το σύνολο των τόκων, προμηθειών, μεσιτείων, προεξοφλημάτων, συναλλαγματικών διαφορών.

Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται καθαρά, δηλαδή μειωμένα με την αξία των εμπορευμάτων που επιστράφησαν και τις εκπτώσεις που χορηγήθηκαν στους αγοραστές. Κατά συνέπεια θα ληφθούν υπόψη όχι οι μικτές, αλλά οι καθαρές πωλήσεις. Σημειώνεται ότι στα φορολογητέα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι πωλήσεις τους μετρητά όσο και οι επί πιστώσει, δηλαδή θεωρείται ότι το κέρδος πραγματοποιείται ανεξάρτητα από το αν εισπράχθηκε ή

όχι το τίμημα. Σχετικά με το χρόνο κατά τον οποίο αποκτήθηκαν τα έσοδα θεωρείται ότι είναι αυτός μέσα στον οποίο πραγματοποιείται η πώληση και συμπίπτει με την παράδοση του εμπορεύματος στον αγοραστή, ανεξάρτητα αν εισπράχθηκε ή όχι το τίμημα.

Προκειμένου για πώληση εμπορευμάτων με παρακαταθήκη στα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον τα εμπορεύματα δε θεωρούνται πωληθέντα, η αξία των εμπορευμάτων αυτών θεωρείται κέρδος μόνο στη φορολογική περίοδο όπου αυτά πωληθούν.

Απαλλάσσονται από το φόρο, ως έσοδα από εμπορικές επιχειρήσεις τα κέρδη από εκμετάλλευση πλοίων, τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία.

#### 2.1.5. ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ.

Στ' ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων προστίθενται ακόμα:

- α) το κέρδος που προέρχεται από τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, εξαιτίας αγοράς από την ίδια την ανώνυμη εταιρεία των μετοχών της, σε τιμή χαμηλότερη της ονομαστικής τους αξίας (υπό το άρθρον),
- β) τα έσοδα από την εκχώρηση δικαιωμάτων ή προνομίων σε τρίτους, ή του αέρα ή της επωνυμίας ή του σήματος ή και ολόκληρης ακόμα της επιχείρησης,
- γ) το κέρδος από την πώληση ταγίων στοιχείων (μηχανημάτων, επίπλων ή αυτοκινήτων, αεροσκαφών κλπ.),
- δ) το ποσό της αποζημίωσης από ασφαλιστικές εταιρείες,
- ε) η υπεραξία από πώληση χρεωγράφων,
- στ) η υπεραξία από συγχώνευση ή από μετατροπή επιχειρήσεων,

- ζ) τα μαθηματικά αποθέματα που σχηματίζονται από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις.
- η) το κέρδος από συμμετοχή σε προσωπική εταιρεία (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.).

## 2.2. Εκπτώσεις από το εισόδημα των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα προσδιορίζονται λογιστικά. Δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση. Για να εκπίπτονται οι δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει να παρουσιάζουν τα παραπάνω χαρακτηριστικά:

- Να είναι δαπάνες εισοδήματος και όχι δαπάνες κεφαλαίου.  
Ως δαπάνη κεφαλαίου θεωρείται το ποσό που αναλώνεται για την απόκτηση, μετατροπή, βελτίωση παγίων περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η ωφέλιμη διάρκεια ζωής στην επιχείρηση υπερβαίνει τη μια διαχειριστική περίοδο. Ενώ ως δαπάνη εισοδήματος θεωρείται το ποσό που διατίθεται για απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που αναλώνονται μέσα σε μια χρήση και γενικά η κάθε δαπάνη που δεν αποτελεί δαπάνη κεφαλαίου.
- Να είναι δαπάνες οι οποίες βαρύνουν το νομικό πρόσωπο ως αυτοτελή οικονομική μονάδα και όχι τους μετόχους, τα μέλη κλπ.
- Να είναι δαπάνες πραγματικές και όχι εικονικές.
- Να είναι δαπάνες, οι οποίες να εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, τα οποία έχουν κριθεί επαρκή και ειλικρινή.

- Να είναι δαπάνες δεδουλευμένες και να βαρύνουν την υπόλοιπη χρήση. Δηλαδή για την αναγνώριση της δαπάνης δεν εξετάζεται αν το ποσό έχει καταβληθεί ή όχι. Σημασία έχει η δημιουργία υποχρέωσης στη συγκεκριμένη χρήση.
- Να είναι δαπάνες οριστικές και εκκαθαρισμένες. Δηλαδή να είναι γνωστές κατά το χρόνο σύνταξης του Ισολογισμού.
- Να είναι δαπάνες που δικαιολογούνται με αποδεικτικά στοιχεία (δικαιολογητικά - στοιχεία Κ.Φ.Σ.).
- Να είναι δαπάνες που δεν αντιβαίνουν στο νόμο και στις ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις.

Σύμφωνα με το άρθρο Β του Ν.Δ. 3843/58, οι δαπάνες που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα (εφόσον βέβαια παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά που αναφέρουμε παραπάνω) είναι:

1) Το κόστος πωληθέντων προϊόντων (βιομηχανική επιχείρηση).  
Ως κόστος πωληθέντων θεωρείται η αξία κτήσης πρώτων και βοηθητικών υλών καθώς και των υλικών συσκευασίας, που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή κατά τη διάρκεια της χρήσης. Η αξία κτήσης των παραπάνω προσανυξάνεται με τα ειδικά έξοδα μεταφοράς, τα αποθήκευτρα, τους δασμούς, τα ασφάλιστρα και γενικά με κάθε ειδικό έξοδο αγοράς που πραγματοποιήθηκε και που αντιστοιχεί μόνο σε προϊόντα που πουλήθηκαν. Επίσης στο κόστος πωληθέντων προϊόντων συμπεριλαμβάνονται τα άμεσα εργατικά, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα καθώς και οι τακτικές βιομηχανικές αποσβέσεις (π.χ. αποσβέσεις μηχανημάτων).

2) Το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων (εμπορική επιχείρηση).  
Ως κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων θεωρείται η αξία κτήσης των εμπορευμάτων που μεταπωλήθηκαν μέσα στην ίδια χρήση από την

εμπορική επιχείρηση. Όπως και στην περίπτωση βιομηχανικής επιχείρησης, η αξία κτήσης των εμπορευμάτων προσανέχεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς που έγιναν μέχρι να περιέλθει το εμπόρευμα στην κατοχή της επιχείρησης (ασφάλιστρα, δασμοί κλπ. που αφορούν εμπορεύματα τα οποία μεταπώληθηκαν).

3) Οι αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού. Στα έξοδα αυτά κυρίως περιλαμβάνονται τακτικές και έκτακτες αποδοχές, τα διάφορα επιδόματα, οι επιχορηγήσεις, οι αμοιβές για πρόσθετες υπηρεσίες, οι συντάξεις, οι οικονομικές ενισχύσεις, τα έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού, οι εργοδοτικές εισφορές στα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία των εργαζομένων, οι αποζημιώσεις σε μισθωτούς οι οποίοι αποχωρούν από την επιχείρηση κλπ. Πάντως για να είναι νόμιμη η δαπάνη πρέπει τα πρόσωπα στα οποία καταβάλλονται οι αμοιβές να βρίσκονται σε σχέση μίσθωσης εργασίας με την επιχείρηση. Για ν' αναγνωρισθεί η έκπτωση των εξόδων μισθοδοσίας δεν απαιτείται να έχει υποβληθεί η αντίστοιχη δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών (κατά το προηγούμενο καθεστώς φορολογίας του Ν. 1640/1919 για ν' αναγνωρισθεί η δαπάνη μισθοδοσίας έπρεπε να είχε υποβληθεί και η αντίστοιχη δήλωση Φ.Μ.Υ.). Τέλος, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, έξοδα για μισθούς και ημερομίσθια για τα οποία δεν καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α. ή άλλο ασφαλιστικό οργανισμό (άρθρο 7 Ν.Δ. 4104/1960) καθώς και τα έξοδα εκπαίδευσης προσωπικού, που πραγματοποιούνται χωρίς να δεσμεύεται ο εκπαιδευόμενος ότι θα συνεχίσει να εργάζεται στην ίδια επιχείρηση και μετά το τέλος της εκπαίδευσης (Σ.τ.Ε. 1457/1964, Υπ. Οικ. Ε. 15833/1962).

4) Οι μισθοί μελών του διοικητικού συμβουλίου. Για να

εκπίπτουν οι μισθοί μελών του Δ.Σ. από τα ακαθάριστα έσοδα του νομικού προσώπου πρέπει ο δικαιούχος της αμοιβής ή του μισθού να είναι ασφαλισμένος στο Ι.Κ.Α. ή σε οποιοδήποτε άλλο Ασφαλιστικό Ταμείο (εκτός Τ.Α.Ε. και Τ.Ε.Β.Ε.) και να μη συμμετέχει στην εταιρεία με ποσοστό συμμετοχής πάνω από 3%. Σ' αυτήν την περίπτωση ο δικαιούχος θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Άκόμα εκπίπτουν από τα έσοδα του νομικού προσώπου, οι καταβαλλόμενες από αυτά στους Διευθυντές και Διαχειριστές του, τακτικές αποδοχές εφόσον απορρέουν από μισθωτική σχέση (ειδική σχέση μισθού - εργασίας).

Εκτός των παραπάνω, καμία άλλη περίπτωση καταβολής μισθού, αμοιβής ή ποσοστού δεν εκπίπτεται από το εισόδημα του νομικού προσώπου. Κι αυτό γιατί όλες οι άλλες περιπτώσεις (π.χ. αμοιβή μέλους Δ.Σ. που συμμετέχει στην Α.Ε. με ποσοστό συμμετοχής 3% και πάνω) έχουν το χαρακτήρα της διανομής κερδών (για τα διανεμόμενα κέρδη δε φορολογούνται τα νομικά πρόσωπα. Βλ. αντικείμενα του φόρου).

5) Τα γενικά έξοδα διαχείρισης. Ο φορολογικός νόμος δεν καθορίζει την έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισης ούτε αναφέρει τις δαπάνες που περιλαμβάνονται σ' αυτή την κατηγορία. Η νομολογία δέχεται ως γενικά έξοδα διαχείρισης τις παραγωγικές δαπάνες που συμβάλουν στην ανάπτυξη των εργασιών της επιχείρησης για την επίτευξη κέρδους. Πάντως τα γενικά έξοδα διαχείρισης είναι κυρίως σταθερά και δεν ακολουθούν τις αυξομειώσεις του κύκλου εργασιών της επιχείρησης.

Έτσι ως έξοδα που περιλαμβάνονται στην κατηγορία των



γενικών εξόδων διαχείρισης μπορούμε να θεωρήσουμε τα ενοίκια, το φωτισμό, τα τηλεγραφικά, τα τηλεφωνικά, τα δικαστικά, τη θέρμανση, την ύδρευση, τα έξοδα δημοσιεύσεων και επιθεωρήσεων, τα έξοδα κινήσεως και ταξιδιών, τα ασφαλιστικά, τα έξοδα προβολής και διαφήμισης, τα έξοδα φιλοξενίας και δεξιώσεων, τις δωρεές και αγαθοεργίες κλπ.

Ως χρόνος έκπτωσης των γενικών εξόδων διαχείρισης από τα ακαθάριστα έσοδα του νομικού προσώπου, θεωρείται η χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιούνται αυτά τα έξοδα.

6) Οι τόκοι δανείων ή πιστώσεων. Οι τόκοι, τους οποίους καταβάλλουν για δάνεια ή πιστώσεις τα νομικά πρόσωπα, αποτελούν παραγωγική δαπάνη και αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τ' ακαθάριστα έσοδά τους.

Ο φορολογικός νόμος ορίζει ότι εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δηλαδή οι τόκοι που έχουν προκύψει και που αναλογούν στην υπόλοιπη χρήση, ανεξάρτητα από το αν οι τόκοι αυτοί δεν έγιναν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί ή δεν καταβλήθηκαν μέσα στην υπόλοιπη χρήση. Έτσι αν μια ανώνυμη εταιρεία, ως νομικό πρόσωπο, κλείνει ισολογισμό στις 31 Δεκεμβρίου του κάθε έτους, σύναψε δάνειο την 1η Μαρτίου 1988 με την υποχρέωση ότι θα το αποδώσει μέσα σε μια διετία, συμφωνείται δε ότι οι τόκοι του δανείου θα καταβάλλονται με τη λήξη του κάθε έτους από τη σύναψη του δανείου (Μάρτιος 1988), τότε οι τόκοι αυτοί θα εκπέσουν ως εξής:

- I) Από τα κέρδη της χρήσης 1988 οι τόκοι για το δωδεκάμηνο διάστημα, 1 Μαρτίου έως 31 Δεκεμβρίου 1988.
- II) Από τα κέρδη της χρήσης 1989 οι τόκοι για τη δωδεκάμηνη περίοδο του ημερολογιακού έτους 1989.

III) Από τα κέρδη της χρήσης 1990 θα εκπέσουν οι τόκοι για το δίκτυο δίκτυο 1 Ιανουαρίου έως 28 Φεβρουαρίου 1990.

Εάν εφαρμοζόταν η αρχή του ληξιπρόθεσμου των τόκων, οι τόκοι θα εβάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία έγιναν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί. Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση θα έπρεπε να εκπέσουν τόκοι 12 μηνών από τη χρήση 1989 και ίσο ποσό από τη χρήση 1990.

Κατ' εξαίρεση, οι τόκοι υπερημερίας, τους οποίους καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στο Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, για τη μη έγκαιρη καταβολή των φόρων, δεν είναι τόκοι από δάνεια ή πιστώσεις κατά την έννοια του φορολογικού νόμου και συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

7) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Ως δαπάνες επισκευής και συντήρησης θεωρούνται οι δαπάνες που γίνονται με σκοπό να διατηρηθεί η αρχική "αντοχή και παραγωγικότητα" των μηχανημάτων και γενικότερα των εγκαταστάσεων. Ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ. 1 εδαφ. β' του Ν.Δ. 3323/55 ορίζει ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν οι δαπάνες για συντήρηση και επισκευή μηχανημάτων, επαγγελματικών εγκαταστάσεων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Διάκριση πρέπει να γίνεται ανάμεσα στα έσοδα επισκευής και συντήρησης και τα έσοδα βελτίωσης και επέκτασης. Τα πρώτα είναι συννηθισμένα έσοδα εκμετάλλευσης, τα οποία δεν προσθέτουν αξία στα περιουσιακά στοιχεία, αλλά απλώς αποβλέπουν στη διατήρηση της αξίας τους, γι' αυτό και εκπίπτουν, στο σύνολό τους, από τα ακαθάριστα έσοδα της

χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν. Τα δεύτερα αποτελούν αύξηση των περιουσιακών στοιχείων και γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Τα έσοδα αυτά πρέπει να μεταφέρονται σε λογαριασμό ενεργητικού και ν' αποσβένονται σε περισσότερες χρήσεις.

β) Οι αποσβέσεις. Σε απόσβεση υπόκεινται τα πάγια στοιχεία ενσώματα ή ασώματα, τα οποία ανήκουν στα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, χρησιμοποιούνται διαρκώς στην παραγωγική διαδικασία και έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη από ένα χρόνο. Τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής (όπως π.χ. τα γήπεδα και οι εδαφικές εκτάσεις) δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Οι αποσβέσεις έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα και συνεπώς πρέπει να ενεργούνται τακτικά κάθε έτος, είτε υπάρχουν κέρδη είτε ζημίες. Αν κάποιο έτος δεν ενεργηθούν αποσβέσεις, γάνεται το δικαίωμα για τα νομικά πρόσωπα να εκπέσουν στα επόμενα έτη το ποσό απόσβεσης που αναλογούσε στο συγκεκριμένο έτος.

Πέρα από τις τακτικές αποσβέσεις προβλέπονται και διάφορες άλλες πρόσθετες αποσβέσεις, οι οποίες κατά καιρούς έχουν χορηγηθεί ως φορολογικά κίνητρα με σκοπό την οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Οι πρόσθετες αποσβέσεις αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα έσοδα των νομικών προσώπων ισοδύναμα με τις τακτικές αποσβέσεις. Οι πρόσθετες αποσβέσεις δεν έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα όπως οι τακτικές. Συνεπώς εάν δε διενεργηθούν πρόσθετες αποσβέσεις μέσα σε κάποια χρήση, δικαιούνται τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα να ενεργήσουν πρόσθετες αποσβέσεις κατά τις επόμενες χρήσεις.

όχι όμως σωρευτικά.

Ως βάση υπολογισμού των αποσβέσεων θεωρείται η τιμή κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσυζητημένη με τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για τη βελτίωση των εγκαταστάσεων και των λοιπών αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων.

Ο φορολογικός νόμος ορίζει, ότι από το ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων εκπίπτουν και οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων που ενεργήθηκαν με οριστικές εγγραφές.

Προυποθέσεις για ν' αναγνωρισθεί η απόσβεση που ενεργήθηκε σε επισφαλή απαίτηση είναι:

I) η απαίτηση να είναι πράγματι επισφαλής (να μη φαίνεται πιθανή η είσπραξή της κάτω από τις ειδικές συνθήκες που συντρέχουν λόγω αφερεγγυότητας του οφειλέτη).

II) η απόσβεση να έχει ενεργηθεί με οριστική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

III) η απαίτηση να προέρχεται από εμπορική δραστηριότητα των νομικών προσώπων.

Τα νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και τα Δημόσια δεν είναι δυνατό να θεωρηθούν ως αναξιόχρεα πρόσωπα και κατά συνέπεια οι απαιτήσεις κατά αυτών των νομικών προσώπων δε μπορούν να χαρακτηρισθούν ως επισφαλείς.

9) Φόροι - τέλη - δικαιώματα. Από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων εκπίπτουν οι κάθε είδους φόροι, τέλη και δικαιώματα, τα οποία καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν κατά την υπόλογη χρήση, έστω και αν ανάγονται σε προγενέστερα έτη, όχι όμως και οι φόροι που πρόκειται να καταβληθούν.

Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των

νομικών προσώπων οι φόροι:

- I) ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος επιβάλλεται από το Ν.Δ. 3843/58.
- II) ο φόρος που επιβάλλεται πάνω στην ακίνητη περιουσία τους, Φ.Α.Π., σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ. 2 Ν. 1249/82.
- III) οι πρόσθετοι φόροι, οι οποίοι επιβάλλονται για παράλειψη υποβολής δήλωσης ή για υποβολή εκπρόθεσμα ή ανακριβούς δήλωσης δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη και δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
- IV) τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται σε βάρος των νομικών προσώπων για παράβαση φορολογικών νόμων.

Ο χρόνος έκπτωσης των φόρων θεωρείται το έτος, μέσα στο οποίο "βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν" ή "βεβαιώθηκαν" μόνο, γιατί μόνο από τότε που βεβαιώνεται αποτελεί πλέον ο φόρος εκκαθαρισμένη οφειλή προς το Δημόσιο.

10) Δαπάνες εξαγομένων προϊόντων. Το ευεργέτημα της έκπτωσης για δαπάνες στα εξαγόμενα είδη έχει αναγνωρισθεί για όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα του νομικού τους τύπου, εφόσον αυτές έχουν το χαρακτήρα εξαγωγικών επιχειρήσεων.

Η ειδική έκπτωση ορίζεται κατ' αποκοπή σε ποσοστό πάνω στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από την πώληση προϊόντων στο εξωτερικό. Η έκπτωση υπολογίζεται πάνω στην τιμολογιακή αξία CIF (= κόστος, ασφάλιστρα, ναύλος) του προϊόντος που έχει εξαχθεί. Το ποσοστό έκπτωσης χωρίς δικαιολογητικά για τις ειδικές δαπάνες εξαγωγής είναι άσχετο με τις δαπάνες για τις οποίες υπάρχουν δικαιολογητικά και εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης. Το ποσό της έκπτωσης ορίζεται σε 1%

αδιάφορα από το είδος του εξαγόμενου προϊόντος.

Κατ' εξαίρεση για τις εξαγωγές προϊόντων που πραγματοποιούνται από 1/1/1987 μέχρι 31/12/1991 η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά υπολογίζεται στα ακαθάριστα έσοδα, που προέρχονται από εξαγωγές ως εξής:

- I) στα ακαθάριστα έσοδα μέχρι ένα δισεκατομμύριο δραχμές, το ποσοστό έκπτωσης ορίζεται σε 3%.
- II) στα ακαθάριστα έσοδα από 1 έως 3 δισεκατομμύρια δραχμές το ποσοστό έκπτωσης ορίζεται σε 2%.
- III) στα ακαθάριστα έσοδα πάνω από 3 δισεκατομμύρια, το ποσοστό έκπτωσης ορίζεται σε 1%.

Τα παραπάνω ποσοστά έκπτωσης 1% έως 3% δεν εφαρμόζονται σε εξαγωγές πετρελαιοειδών, για τις οποίες ισχύει το ισχύει το γενικό ποσοστό 1%.

11) Η τυχόν ζημία του προηγούμενου έτους ή των προηγούμενων 5 ετών κατά περίπτωση. Σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο κρατά επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία γ' κατηγορίας, τότε έχει δικαίωμα να μεταφέρει για συμφωνισμό τη ζημία μιας χρήσης, ολόκληρη ή το υπόλοιπο τμήμα της, διαδοχικά στα 5 επόμενα διαχειριστικά έτη, αν πρόκειται για εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές, βανοδοχειακές, βιομηχανικές ή μεταλλευτικές επιχειρήσεις.

Η μεταφορά της ζημίας στα επόμενα έτη επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που πρόκειται να συμφωνηθεί η ζημία αυτή με τα κέρδη της χρήσης, στην οποία γίνεται η μεταφορά. Αν όμως το αποτέλεσμα της τελευταίας αυτής χρήσης είναι αρνητικό, δεν είναι επιτρεπτή η μεταφορά προς επαύξηση του αρνητικού αυτού αποτελέσματος ή ενιαία εμφάνιση αυτού, γιατί αυτό θα κατέληγε

ενδεχόμενα και σε μεταφορά ζημιάς και πέρα από το χρόνο που προβλέπει ο νόμος (Σ.τ.Ε 2936/88 τμ. Β').

Σε περίπτωση που έγινε απόσβεση ζημιάς με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, τότε το ποσό αυτό της ζημιάς δε μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη επομένων χρήσεων, γιατί συμψηφίστηκε με μέρος του μετοχικού κεφαλαίου.

Οι ζημιές επιχειρήσεων της αλλοδαπής δε μεταφέρονται για συμψηφισμό με κέρδη επιχειρήσεων της ημεδαπής, αν αυτές ανήκουν στο ίδιο νομικό πρόσωπο.

Σε περίπτωση που συγχωνεύονται δύο ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες για σχηματισμό νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση που μια ανώνυμη εταιρεία εξαγοράζει μια άλλη, τότε οι τυχόν ζημιές των ανωνύμων εταιρειών που συγχωνεύονται ή της ανώνυμης εταιρείας που εξαγοράζεται, δε μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη της νέας εταιρείας, που προέρχεται από τη συγχώνευση των ανωνύμων εταιρειών ή από την ανώνυμη εταιρεία που έκανε την εξαγορά της άλλης ανώνυμης εταιρείας. Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ζημία σε ανώνυμη εταιρεία από την αποτίμηση μη εισαγμένων μετοχών.

Πρόσθετες εκπτώσεις από το εισόδημα ασφαλιστικών εταιρειών.

Στις ασφαλιστικές εταιρείες τα έσοδα νοσσοκομειακής περίθαλψης των προσώπων, τα οποία είναι ασφαλισμένα σ' αυτές, θεωρούνται σαν έσοδα διαχείρισης και εκπίπτονται συνεπώς από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας. Απαραίτητη προϋπόθεση οι ασφαλισμένοι να προσκομίζουν τα πρωτότυπα αποδεικτικά στοιχεία των εξόδων περίθαλψης.

Για τις ασφαλιστικές εταιρείες είναι δυνατό να εκπίπτονται

ακόμη:

α) Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής. Μαθηματικά αποθέματα είναι εκείνα τα οποία σχηματίζονται σύμφωνα με την έννοια του φορολογικού νόμου από τις ασφαλιστικές εταιρείες, με βάση στατιστικά δεδομένα του παρελθόντος, για κάλυψη προτιμμένων κινδύνων οι οποίοι τους βαρύνουν. Τα αποθεματικά αυτά υπολογίζονται πάνω στα καθαρά ασφάλιστρα, δηλαδή στο ποσό το οποίο απομένει από τα ακαθάριστα ασφάλιστρα μετά την αφαίρεση των αντασφαλίσεων. Και αυτό γιατί μόνο το καθαρό ασφάλιστρο αποτελεί το αντίτιμο του ασφαλισμένου κινδύνου.

β) Τα αποθεματικά για κινδύνους οι οποίοι δεν έχουν λήξει και σχηματίζονται από τις ασφαλιστικές εταιρείες. Επίσης, για όσα ασφάλιστρα δεν έχουν λήξει κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, τα ασφάλιστρα τα οποία έχουν προεισπραχθεί δεν αποτελούν έσοδο για το έτος όπου εισπράχθηκαν αλλά ανήκουν στο επόμενο έτος. Έτσι οι ασφαλιστικές εταιρείες εμφανίζουν στον ισολογισμό τους τα απαραίτητα ασφάλιστρα, τα οποία προέρχονται από συμβάσεις οι οποίες καταρτίσθηκαν μέσα στο έτος και εκπίπτει από αυτά κάποιο ποσοστό, το οποίο αντιπροσωπεύει ποσοστό κινδύνου των συμβάσεων, οι οποίες δεν έχουν λήξει και το οποίο εμφανίζεται στο έσοδο του επόμενου έτους.

Με την υπ' αριθ. 2596/13.12.58 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου τα ποσοστά για τους κινδύνους που δεν έχουν λήξει είναι: α) κλάδου πυρός 45%, β)



κλάδου μεταφορών 40%. γ) κλάδου ατυχημάτων 40%.

γ) Το αποθεματικό για εκκρεμεία ζημίες, οι οποίες δεν τακτοποιούνται συνήθως μέσα σε κάποιο έτος γιατί μεσολαβεί ένα χρονικό διάστημα ανάμεσα στην αναγγελία της ζημιάς στον ασφαλιστή και στην καταβολή αποζημιώσεως στον ασφαλισμένο. Για τη ζημιά αυτή κατά το κλείσιμο του ισολογισμού σχηματίζεται κράτηση η οποία και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Ο επιμερισμός των δαπανών όταν στα έσοδα περιλαμβάνονται και απαλλασσόμενα από το φόρο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 1882/1990 σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπρευθεί μειώνεται κατά το ποσό των δαπανών που βαρύνουν τα ακαθάριστα έσοδα, που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Το ποσό των δαπανών αυτών καθορίζεται σε ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των ακαθάριστων εσόδων που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Ο χρόνος έναρξης εφαρμογής των ανωτέρω είναι η 23η Μαρτίου 1990.

3. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Άρθρο 9

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, άπλοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, καθώς και τα πάσης φύσεως ιδρύματα, φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών ή γαιών και κινητών αξιών. Άπαραίτητη προϋπόθεση να μην υπάρχει στο καταστατικό τους ως σκοπός, η απόκτηση κερδών.

Εάν το νομικό πρόσωπο αποκτά εισοδήματα από γεωγικές ή εμπορικές επιχειρήσεις είναι αυτονόητο ότι τα εισοδήματα αυτά θα υπαχθούν σε φορολογία λόγω του ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση το νομικό πρόσωπο αποκτά κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Στην περίπτωση αυτή το συνολικό καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται αθροίζοντας τα επί μέρους καθαρά εισοδήματα όλων των πηγών, συμπηφίζοντας τα θετικά και αρνητικά τους στοιχεία. Τα έσοδα όμως που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κατά την επιδίωξη του σκοπού τους, όπως αυτός ορίζεται στο καταστατικό ή το περίσσειμα (κέρδος) που διαθέτουν για την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων τους, δε μεταβάλλει το χαρακτήρα τους ως μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα.

Ως εισόδημα από ακίνητα λαμβάνεται το μίσθωμα που συμφωνήθηκε για την εκμίσθωση μιας ή περισσότερων οικοδομών και γαιών του νομικού προσώπου. Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν υπόκεινται σε φόρο για το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση

μιας ή και περισσότερων οικοδομών. Ως μίσθωμα θεωρείται εκείνο που δημιουργεί απαίτηση είσπραξης κατά του μισθωτή, από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών και όχι το μίσθωμα που εισπράχθηκε από το νομικό πρόσωπο. Το μίσθωμα πρέπει να είναι ανάλογο με τη μισθωτική αξία των οικοδομών ή γαιών. Διαφορετικά καθορίζεται με σύγκριση ως προς το μίσθωμα άλλων εκμισθούμενων οικοδομών ή γαιών με παρόμοιες συνθήκες.

Από το παραπάνω ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα αφαιρούνται για απόσβεση, για ασφαλιστρα κινδύνων πυρκαγιάς, καθώς και για τα έξοδα επισκευής και συντήρησης της οικοδομής τα εξής ποσοστά:

- α) 25% για κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, σταθμοί αυτοκινήτων, ξενοδοχεία, κλινικές και санατόρια. Το ποσοστό της έκπτωσης από εισοδήματα οικοδομών που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, προσυξάνεται με το ποσοστό που η πραγματική συνολική δαπάνη για επισκευές, συντηρήσεις και αμοιβές δικηγόρων για δίκες που αφορούν το ενοίκιο, υπερβαίνει το 13% του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τις οικοδομές αυτές (δηλαδή του ενοικίου). Το πρόσθετο αυτό ποσοστό δε μπορεί να υπερβεί το 25%, δηλαδή μπορεί να φτάσει συνολικά το 50% (25% + 25%). Για την έκπτωση αυτή υποβάλλονται, μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τα πρωτότυπα των σχετικών δικαιολογητικών που εκδίδονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ.
- β) 10% για γραφεία, καταστήματα, αποθήκες που νοικιάζονται ή αξιοχρησιμοποιούνται.

- γ) 10% για το ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση οικοδομών. Από το μίσθωμα που εισπράττεται, αφαιρείται το μίσθωμα που καταβλήθηκε στον εκμισθωτή. Αν το ποσό της διαφοράς που προκύπτει είναι αρνητικό, αγνοείται.
- δ) 5% για το ακαθάριστο εισόδημα από παραχώρηση χώρων τοποθέτησης επιγραφών και κάθε είδους διαφήμισης από γήπεδα που χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια κλπ. .
- ε) κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου προσώπου που βαρύνει τις γαίες.
- στ) 5% πάνω στ' ακαθάριστα έσοδα από γαίες για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης.
- ζ) 10% των δαπανών για αντιπλημμυρικά έργα και αποξήρανσεις ελών, όχι όμως και για τη βελτίωση ή επέκταση των αγρών.
- η) το καταβαλλόμενο ενοίκιο ή δικαίωμα στον κύριο του αγρού, σε περίπτωση υπεκμίσθωσης επιφάνειας και εμφύτευσης.

Το υπόλοιπο που απομένει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των παραπάνω ποσών αποτελεί το καθαρό εισόδημα από ακίνητα.

Ως εισόδημα από κινητές αξίες των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα θεωρείται αυτό που προκύπτει:

- α) από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των πμεδαπών ανωνύμων εταιρειών, ομολογιών και χρεωγράφων γενικά, του Ελληνικού Δημοσίου ή πμεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους.
- β) από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής

προέλευσης, που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κινητές αξίες αφαιρείται από το ακαθάριστο εισόδημα κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου, που βαρύνει αυτό το εισόδημα. Κατά συνέπεια δεν αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών αυτών προσώπων οι δαπάνες λειτουργίας και διαίτησης αυτών (ενοίκια, μισθοί κλπ.).

Εάν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αποκτούν εισοδήματα από μερίσματα ανωνύμων εταιρειών τα οποία προέρχονται από μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, τότε υπολογίζεται αφορολόγητο ποσό μέχρι 200.000 δραχ. (έκπτωση 50.000 για κάθε Α.Ε.).

#### 4. ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

##### Άρθρο 36 Ν.Δ. 3323/55

#### 4.1. Περιπτώσεις κατά τις οποίες το εισόδημα του Ν.Π. εξευρίσκειται εξωλογιστικά.

Από τα προηγούμενα κεφάλαια εξάγεται το συμπέρασμα ότι ο τρόπος με τον οποίο γίνεται ο προσδιορισμός του εισοδήματος των νομικών προσώπων είναι λογιστικός. Δηλαδή, το κέρδος εξάγεται βάσει των δεδομένων των λογιστικών βιβλίων (έσοδα - έξοδα).

Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις κατά τις οποίες επιτρέπεται το καθαρό κέρδος του νομικού προσώπου να εξευρίσκεται εξωλογιστικά δηλαδή τεκμαρτώσ με τη γρήση συντελεστή πάνω στα ακαθάριστα έσοδα.

Ετσι όταν, ύστερα από φορολογικό έλεγχο, τα βιβλία που τρέχει κάποιο νομικό πρόσωπο κριθούν ως ανεπαρκή ή ανακριβή ο οικονομικός Εφορος είναι υποχρεωμένος να απορρίψει τα βιβλία του νομικού αυτού προσώπου και να προσδιορίσει εξωλογιστικά τα οικονομικά αποτελέσματά του.

Το να απορριφθούν τα βιβλία κάποιου νομικού προσώπου είναι γεγονός που αποφέρει σοβαρές συνέπειες γι' αυτό κάθε φορά πρέπει να εξετάζεται με προσοχή από τη Φορολογική Αρχή εάν η ανακρίβεια ή η ανεπάρκεια των βιβλίων είναι ουσιώδης και σοβαρή έτσι ώστε να είναι αδύνατη η διενέργεια του ελέγχου και να πιθανολογείται η απόκρυψη κερδών.

Σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 του Κ.Φ.Σ. τα βιβλία μιας επιχείρησης κρίνονται ανεπαρκή όταν:

- α) δεν τηρεί ή δεν φυλάσσει ή δεν εκδίδει όλα τα οριζόμενα από τον Κ.Φ.Σ. βιβλία και στοιχεία (ανάλογα βέβαια με την κατηγορία που ανήκει το νομικό πρόσωπο),
- β) δεν ενημερώνει εμπρόθεσμα τα βιβλία,
- γ) δεν τηρεί τα βιβλία ή δεν εκδίδει τα στοιχεία σύμφωνα με τον οριζόμενο, από τους νόμους, τρόπο,
- δ) στα βιβλία που τηρεί ή στα στοιχεία που εκδίδει υπάρχουν αλλοιώσεις, διορθώσεις κλπ. που καθιστούν ανέφικτο τον έλεγχο από τη φορολογική Αρχή.

Ενώ ανακριβή κρίνονται τα βιβλία μιας επιχείρησης όταν:

- α) δεν εμφανίζει πραγματοποιηθέντα έσοδα,
- β) εμφανίζει έσοδα ανακριβή,
- γ) εμφανίζει ανύπαρκτα ή ανακριβή έσοδα,
- δ) δεν εμφανίζει στοιχεία απογραφής,
- ε) εμφανίζει ανύπαρκτα ή ανακριβή στοιχεία απογραφής,
- στ) δεν εμφανίζει γενικά την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης με αποτέλεσμα να επηρεάζεται το οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει από τα βιβλία.

Πάντως σύμφωνα με το άρθρο 43 του Κ.Φ.Σ. δε συνεπάγεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων από τα παρακάτω:

- α) τη μη υποβολή ή την εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών στοιχείων,
- β) την καταχώρηση στα βιβλία εσόδων που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση,
- γ) την απογραφή των αποθεμάτων των εμπορευσίμων στοιχείων σε τιμές μικρότερες από τις κανονικές,
- δ) την καταχώρηση στα βιβλία εσόδων χωρίς να υπάρχουν τα

αντίστοιχα δικαιολογητικά (τιμολόγια κλπ.).

ε) τη διενέργεια αποσβέσεων επισφαλών απαιτήσεων που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

στ) την εμφάνιση στο βιβλίο Αποθήκης ποσοτικών ελλειμμάτων για τα οποία δεν αποδεικνύεται ότι προέρχονται από απόκρυψη πωλήσεων και η αξία τους συνυπολογίζεται στα έσοδα.

ζ) κάθε παρατυπία που οφείλεται σε παραδρομή ή σύγγνωστη πλάνη (όπως η μη καταχώρηση μικρής αξίας τιμολογίου, η ύπαρξη μικρού πιστωτικού υπολοίπου στο Ταμείο, η ύπαρξη μικρών ελλειμμάτων κλπ.).

#### 4.2. Υπολογισμός του εισοδήματος των Ν.Π. κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/55, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 13 του 1563/85, στις περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος εφαρμόζεται μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους (Σ.Κ.Κ.) πάνω στα ακαθάριστα έσοδα του νομικού προσώπου. Το ύψος του συντελεστή εξαρτάται από το αντικείμενο δραστηριότητας (επάγγελμα) του νομικού προσώπου. Οι Σ.Κ.Κ., οι οποίοι είναι μοναδικοί, όλων των επαγγελματιών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. (Μοναδικοί, γιατί κατά το προηγούμενο καθεστώς - πριν το 1985 - υπήρχαν ανώτεροι και κατώτεροι συντελεστές για κάθε επάγγελμα).

Η χρήση μικρότερου Σ.Κ.Κ. απ' αυτόν που ορίζει ο νόμος δεν επιτρέπεται παρά μόνο στις παρακάτω περιπτώσεις:

α) όταν πρόκειται για νέα επιχείρηση (για τα πρώτα τρία



χρόνια μείωση του Σ.Κ.Κ. κατά 20%).

β) όταν πρόκειται για επιχείρηση που λειτουργεί στη σει-  
σμόπληκτη περιοχή του νομού Μεσσηνίας (μόνο για τις  
χρήσεις 1987 - 1988 μείωση του Σ.Κ.Κ. κατά 30%).

γ) όταν αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας  
(σεισμός, πυρκαγιά κλπ.) το πραγματικό κέρδος της  
επιχείρησης είναι μικρότερο από αυτό που προσδιορίζεται  
με τη χρήση του Σ.Κ.Κ. (μείωση του Σ.Κ.Κ. μέχρι και  
100%).

δ) όταν ο Σ.Κ.Κ. είναι μεγαλύτερος από τον αγορανομικό  
συντελεστή καθαρού κέρδους ή από τα  $\frac{3}{5}$  του  
αγορανομικού συντελεστή μικτού κέρδους (μείωση του  
Σ.Κ.Κ. έτσι ώστε να φτάσει είτε στο ύψος του  
αγορανομικού συντελεστή καθαρού κέρδους είτε στα  $\frac{3}{5}$   
του αγορανομικού συντελεστή μικτού κέρδους). Τους  
αγορανομικούς συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους  
καθορίζει το Υπουργείο Εμπορίου.

Αντιθέτως οι Σ.Κ.Κ. προσαυξάνονται: α) κατά 40% όταν  
πρόκειται να εφαρμοσθούν σε επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα  
βιβλία και στοιχεία που ορίζει ο Κ.Φ.Σ. ή αυτά που τηρούν  
κρίνονται ανακριδή (όχι ανεπαρκή) και β) κατά 100%  
(διπλασιασμός δηλαδή του Σ.Κ.Κ. του αντίστοιχου επαγγέλματος)  
όταν πρόκειται να εφαρμοσθούν σε επιχειρήσεις επεξεργασίας  
προϊόντων για λογαριασμό τρίτων με πρώτες ύλες παρεχόμενες  
από αυτούς. Ο διπλασιασμός του Σ.Κ.Κ. δεν πραγματοποιείται σε  
περίπτωση που προβλέπεται ιδιαίτερος συντελεστής από τον  
πίνακα του Υπουργείου Οικονομικών για τις εργασίες που  
ενεργεί κάποια επιχείρηση για λογαριασμό τρίτων.

Πάντως κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ως Σ.Κ.Κ. λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό (Καθαρά κέρδη/Ακαθάριστα έσοδα) εφόσον είναι μεγαλύτερος από τον αντίστοιχο συντελεστή που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών. Σε καμμία περίπτωση όμως δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το διπλάσιο του συντελεστή του οικείου πίνακα (άρθρο 8 του Ν. 1828/89).

Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή του Σ.Κ.Κ. λαμβάνονται όλα τα έσοδα που προέρχονται από τις κάθε είδους συναλλαγές της επιχείρησης (αφού αφαιρεθούν οι επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων). Εξαιρέση αποτελούν τα παρακάτω έσοδα τα οποία προστίθενται κατευθείαν στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προκύπτουν με την εφαρμογή του συντελεστή:

- α) οι τόκοι συναλλακτικών πράξεων.
- β) τα ποσά φόρων, τελών κλπ. που εισπράχθηκαν και που είχαν καταβληθεί αγρεώσιμτα σε προηγούμενες χρήσεις.
- γ) τα έσοδα από την αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης.
- δ) τα ποσά που εισπράχθηκαν από επισφαλείς απαιτήσεις οι οποίες είχαν απασβεσθεί σε προηγούμενες χρήσεις.

Τέλος όταν τα έσοδα του Ν.Π. δε μπορούν να προσδιορισθούν μεσ από τα τρούμενα βιβλία και στοιχεία, τότε εξάγονται κι αυτά τεκμαρτώσ σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας.

## 5. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Άρθρο 36α του Ν.Δ. 3323/55

Ιδιαίτερη κατηγορία αποτελούν οι τεχνικές επιχειρήσεις. Αυτές απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος του Ν. 3843/58 και φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με το άρθρο 36Α του Ν.Δ. 3323/55 ακόμα και αν πρόκειται για Α.Ε. Αυτό είναι αποτέλεσμα των δυσκολιών που δημιουργούνται επειδή συμπλέκονται τεχνικά, οικονομικά, λογιστικά και νομικά ζητήματα τα οποία δυσκολεύουν τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για την κάθε χρήση.

Τεχνικές επιχειρήσεις θεωρούνται όσες έχουν αντικείμενο των εργασιών τους την εκτέλεση τεχνικών έργων που συνδέονται με τα έδαφος, όπως λιμενικών, οικοδομικών, υδραυλικών, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρομικών, γεωτροπικών, μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών κλπ.

Δε θεωρούνται τεχνικές οι επιχειρήσεις εκείνες οι οποίες προμηθεύουν οικοδομικά προϊόντα, μηχανήματα κ.ά. Αυτές ασκούν εμπορική ή βιοτεχνική δραστηριότητα ακόμη και στην περίπτωση που τοποθετούν τα προϊόντα τους στον τόπο που εκτελείται το έργο (κύρια πράξη θεωρείται η πώληση του προϊόντος και παρεπόμενη η τοποθέτηση).

Οι τεχνικές επιχειρήσεις διακρίνονται σε:

- α) οικοδομικές,
- β) εργοληπτικές όπμοσίων τεχνικών έργων,
- γ) εργοληπτικές Ιδιωτικών τεχνικών έργων.

### 5.1. Οικοδομικές τεχνικές επιχειρήσεις.

Ασχολούνται με την ανέγερση οικοδομών, είτε απευθείας είτε με ανάθεση εργασιών σε εργολάβους για λογαριασμό τους, ενώ δε θεωρούνται τεχνικές οικοδομικές αυτές που έχουν σαν αντικείμενο τη μεταπώληση ακινήτων (αγορά και πώληση έτοιμων οικοδομών) ή αυτές που κατασκευάζουν προκατασκευασμένα οικοδομήματα (βιομηχανικά προϊόντα).

Όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου των επιχειρήσεων αυτών εφαρμόζεται πάγιας συντελεστής καθαρού κέρδους **15%** (όπως ισχύει από το 1972) πάνω στα ακαθάριστα έσοδα. Ο συντελεστής μπορεί να είναι **22,5%** (=15% + 7,5%, προσαύξηση 5ηλ. κατά 50%) σε περίπτωση μη τήρησης των βιβλίων και στοιχείων που προβλέπει ο Κ.Φ.Σ. και **19,5%** (=15% + 4,5%, 5ηλ. προσαύξηση κατά 30%) σε περίπτωση που παρατηρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης δυσαναλογία πραγματικών και καταγεγραμμένων δαπανών κατασκευής των έργων. Διαφορά μέχρι 20% πάνω στο πραγματικό κόστος δε θεωρείται προφανής δυσαναλογία.

Η εφαρμογή του τεκμαρτού τρόπου επιβολής του φόρου θάσει των ακαθαρ(στων) εσόδων επιβάλλεται και εφαρμόζεται σε κάθε πράξη πώλησης οικοδομημάτων όπως η ανταλλαγή, η εισφορά σε εταιρεία κ.ά. Ολόκληρο το ποσό των εσόδων υπάγεται σε φορολογία και καμιά έκπτωση δε συγγράφεται από το νόμο.

Ως ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αυτών λαμβάνεται η αξία ολόκληρων οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και άλλων χώρων όπως αυτή προσδιορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/82 (αντικειμενικός προσδιορισμός). Για τις περιπτώσεις που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ως

ακαθάριστα λαμβάνονται:

- I) το τίμημα πωλήσεων που αναγράφεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
- II) η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

#### 5.2. Εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων έργων.

Είναι οι επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν την κατασκευή τεχνικών έργων για το Ελληνικό Δημόσιο καθώς και για τους Δήμους, τις Κοινότητες, τις Δημοτικές επιχειρήσεις και γενικότερα για τα νομικά πρόσωπα Δημοσίου δικαίου.

Το κέρδος τους υπολογίζεται με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων (σύμφωνα με το άρθρο 36α παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/55). Ο συντελεστής αυτός ανέρχεται σε ποσοστό **10%** ανεξάρτητα από το εάν για την ολοκλήρωση του τεχνικού έργου χρησιμοποιήθηκαν υλικά της εργοληπτικής επιχείρησης ή όχι. Όπως και στην περίπτωση των οικοδομικών επιχειρήσεων ο συντελεστής γίνεται **15%** (=10% + 5% δηλ. προσυξάνεται κατά 50%) σε περίπτωση μη τήρησης των βιβλίων και στοιχείων όπως προβλέπει ο Κ.Φ.Σ., ενώ μπορεί να ανέρχεται και μέχρι **13%** (=10% + 3% δηλ. προσυξάνση 30%) σε περίπτωση προφανούς δυσαναλογίας πραγματικών και καταγεγραμμένων, στα βιβλία, δαπανών κατασκευής. Διαφορά μέχρι 20% πάνω στο πραγματικό κόστος δε θεωρείται προφανής δυσαναλογία.

Ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται τα έσοδα εκείνα που

αντίστοιχούν σε εργασίες που εκτελέστηκαν μέσα στη χρήση και πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς, είναι μειωμένα δε κατά τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης του έργου.

### 5.3. Εργοληπτικές επιχειρήσεις ιδιωτικών έργων.

Ασχολούνται με την εργολαβία κατασκευών ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών. Το κέρδος τους υπολογίζεται επίσης με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα. Όταν πρόκειται για επιχειρήσεις που εκτελούν έργα με τη χρησιμοποίηση δικών τους υλικών, ο συντελεστής ανέρχεται σε 12%. Ο συντελεστής αυτός γίνεται 18% (=12% + 6%, προσαύξηση δηλαδή κατά 50%) σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων ή στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ., ενώ γίνεται 15,60% (=12% + 3,60%, δηλ. προσαύξηση κατά 30%) σε περίπτωση προφανούς δυσαναλογίας μεταξύ πραγματικών και καταγεγραμμένων δαπανών κατασκευής. Διαφορά μέχρι 20% δε θεωρείται προφανής δυσαναλογία.

Αντίστοιχα, όταν πρόκειται για επιχειρήσεις που εκτελούν έργα χωρίς τη χρησιμοποίηση δικών τους υλικών (τα υλικά κατασκευής παρέχονται από τον εργοδότη) ο συντελεστής καθαρού κέρδους ανέρχεται σε 25%. Αυτός γίνεται 37,5% (=25% + 12,5%, προσαύξηση κατά 50%) για μη τήρηση βιβλίων ή στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ. και 32,5% (=25% + 7,5%, προσαύξηση κατά 30%) στην περίπτωση προφανούς δυσαναλογίας πραγματικών και καταγεγραμμένων δαπανών κατασκευής. Διαφορά μέχρι 20% δε θεωρείται προφανής δυσαναλογία.

Σε περίπτωση που για την εκτέλεση τεχνικού έργου χρησιμοποιούνται υλικά τόσο από τον εργοδότη όσο και από τον εργολήπτη, γίνεται επιμερισμός των ακαθάριστων εσόδων (βάσει

της αναλογίας υλικών εργοδότη και εργολήπτη) και εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι συντελεστές καθαρού κέρδους 12% και 25% αντίστοιχα.

Ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε μέσα στη χρήση. Σε περίπτωση που το έργο εκτελέστηκε χωρίς τη χρήση υλικών του εργολήπτη, λαμβάνεται ως έσοδο η αξία του έργου χωρίς την αξία των υλικών.

## Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Δ'

### 1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

#### Άρθρο 10

Στη φορολογία νομικών προσώπων ο φόρος είναι αναλογικός και όχι προοδευτικός. Αναλυτικότερα ο συντελεστής του φόρου διαμορφώνεται ανάλογα με τις κατηγορίες των νομικών προσώπων, ενώ το ύψος του δεν εξαρτάται από το ύψος του φορολογουμένου εισοδήματος, σε αντίθεση με τη φορολογία φυσικών προσώπων όπου ο φόρος εξάγεται με προοδευτικό συντελεστή (προοδευτική κλίμακα φόρου - Άρθρο 9 του Ν. 3323/55).

Ετσι το άρθρο 10 του Ν. 3843/58, όπως τροποποιήθηκε από το Ν. 1828/89, καθορίζει τους φορολογικούς συντελεστές που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του φόρου των νομικών προσώπων. Αυτοί είναι:

1) για τους ημεδαπούς συνεταιρισμούς πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού και ενώσεις αυτών: 33%. Ειδικά για τους γεωργικούς και βιοτεχνικούς συνεταιρισμούς ο συντελεστής φόρου είναι 28%.

2) για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ο συντελεστής είναι 23%.

3) για τις ημεδαπές Ανώνυμες εταιρείες, τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς, τις δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ο συντελεστής ανέρχεται σε 46%. Εδώ θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο συντελεστής φόρου παρουσιάζεται μειωμένος σε ορισμένες περιπτώσεις ανωνύμων εταιρειών. Ετσι από τον



παραπάνω γενικό κανόνα εξαιρούνται:

α) οι ημεδαπές βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές Α.Ε., για τις οποίες ο φορολογικός συντελεστής είναι 40%.

β) οι ημεδαπές βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές Α.Ε. που έχουν εισηγμένες μετοχές στο χρηματιστήριο, οι οποίες φορολογούνται με συντελεστή 35% στα αδιανέμητα κέρδη.

γ) οι ημεδαπές βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές ανώνυμες εταιρείες που έχουν υπαχθεί μέχρι 31.12.86 στο Ν. 1262/82 ανεξάρτητα από το ύψος της επένδυσης ή που πραγματοποιούν από 1.1.87 και μετά επενδύσεις του Ν. 1262/82 συνολικού κόστους τουλάχιστον 50.000.000 δραχ., οι οποίες φορολογούνται με συντελεστή 35% πάνω στα αδιανέμητα κέρδη τους.

Όσες ανώνυμες εταιρείες εκπληρώνουν τις παραπάνω προϋποθέσεις αλλά δεν είναι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές ή λατομικές φορολογούνται με συντελεστή 40%. Ως χρόνος υπαγωγής των νομικών προσώπων στο καθεστώς μειωμένων συντελεστών λαμβάνεται είτε ο χρόνος ολοκλήρωσης της επένδυσης είτε η χρονική στιγμή κατά την οποία εμφανίζονται στα βιβλία επενδύσεις ύψους 50.000.000 δραχ. κατά περίπτωση.

Με τους παραπάνω συντελεστές ελέγχεται ο κύριος φόρος. Όμως στο όνομα του νομικού προσώπου πέρα από τον κύριο φόρο συμβεβαιούνται:

α) Συμπληρωματικός φόρος (Σ.Φ.) 3% για τα εισοδήματα από οικοδομές και γαίες. Για να υπολογισθεί παίρνεται το πικεθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση και ιδιοχρησιμοποίηση

οικοδομών και γαιών. Δηλαδή δε γίνεται καμμία μείωση του εισοδήματος όπως αποσβέσεις, τόκοι ενυπόθηκων δανείων κλπ. Πάντως ο συμπληρωματικός φόρος δεν υπολογίζεται σε τεκμαρτά εισοδήματα από ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστάσιων, αποθηκών, οικοπέδων και οικοδομημάτων που γενικά χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή των εργασιών της επιχείρησης, καθώς και σε εισοδήματα για τα οποία η επιχείρηση απαλλάσσεται του κυρίου φόρου. Ακόμα ο Σ.Φ. δεν υπολογίζεται για εισοδήματα που προέρχονται από εκμίσθωση οικοδομών οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες. Τέλος ο συμπληρωματικός φόρος σε καμμία περίπτωση δε μπορεί να είναι μεγαλύτερος από τον κύριο. Σε περίπτωση που συμβαίνει κάτι τέτοιο, τότε ο συμπληρωματικός φόρος περιορίζεται στα όρια του κυρίου φόρου.

β) Τέλη χαρτοσήμου 3%, Ο.Γ.Α. 0,6% (ή 20% πάνω στο χαρτόσημο) για τα εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών ή γαιών.

γ) Τέλη ύδρευσης 3% για εισοδήματα οικοδομών της περιοχής της τέως διοικήσεως της πρωτεύουσας.

δ) Τέλη αποχέτευσης 3% για εισοδήματα οικοδομών της περιοχής της πόλης Θεσσαλονίκης.

ε) Τέλη ύδρευσης - αποχέτευσης 3% για εισοδήματα οικοδομών της περιοχής του Βόλου, καθώς και των δήμων που καθορίζει ο Ν. 1089/1980.

Μέχρι εδώ αναφερθήκαμε στον τρόπο με τον οποίο εξάγεται ο φόρος. Αλλά πολλές φορές ο φόρος που θα καταβληθεί από το νομικό πρόσωπο διαφέρει από το φόρο που προκύπτει βάσει των φορολογικών συντελεστών. Αυτό οφείλεται στις εκπτώσεις του φόρου οι οποίες μπορούν να διαχωρισθούν σε τρεις κατηγορίες.

Α. Εκπτώση από το φόρο του φόρου που καταβλήθηκε για

εισοδήματα που κτήθηκαν στο εξωτερικό.

Στα νομικά πρόσωπα όπως και στα φυσικά ισχύει το σύστημα της φορολογικής πίστωσης (TAX CREDIT) κατά την οποία όταν ένα μέρος του εισοδήματος ενός πνευματικού νομικού προσώπου έχει κτηθεί στο εξωτερικό, τότε ο συνολικός φόρος του μειώνεται κατά το ποσό φόρου που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στο εξωτερικό. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δε μπορεί να υπερβεί σε καμία περίπτωση το φόρο που αναλογεί σύμφωνα με την ελληνική φορολογία για το αντίστοιχο εισόδημα που κτήθηκε στο εξωτερικό. Ως εισόδημα που κτήθηκε στο εξωτερικό λαμβάνεται το καθαρό εισόδημα. Δηλαδή αφαιρούνται από το ακαθάριστο οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτησή του.

Β. Έκπτωση 10% σε περίπτωση προπληρωμής του φόρου μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης. (βλ. στο κεφάλαιο για την καταβολή του φόρου).

Γ. Έκπτωση από το φόρο του φόρου που έχει προκαταβληθεί ή παρακρατηθεί κατά το (δίο οικονομικό έτος. (βλ. στ' αντίστοιχα κεφάλαια για την προκαταβολή και την παρακράτηση του φόρου).

Α Ν Ω Ν Υ Μ Ε Σ Ε Τ Α Ι Ρ Ε Ι Ε Σ	ΣΥΝΤΕΛΙΡΙΣΜΟΙ		ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	
	ΒΙΟΜΗΧΑΝ.-ΒΙΟΤΕΧΝ. ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΕΣ-ΛΑΤΟΜΙΚΕΣ	ΛΟΙΠΕΣ (ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ Κ.Α.Ε.Ε.)			ΓΕΩΡΓΙΚΟΙ- ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΟΙ
ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	40%	46%	28%	46%	23%
ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΕΙΩΜΕΝΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΗΤΟΙ: - Α.Ε. με μετοχές εισπραχθείσες στο χρηματιστήριο - Α.Ε. που έχει υπαχθεί μέχρι 31.12.86 στο Ν. 1262/82 - Α.Ε. που πραγματοποιεί από 1.1.87 επενδύσεις του Ν. 1262/82 άνω των 50.000.000 δραχ.	35%	46%			

Πίνακας 1: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων

## 2. ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

### Άρθρο 11

Όλα τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος υποχρεούνται να υποβάλλουν κάθε χρόνο δήλωση φορολογίας εισοδήματος στον αρμόδιο οικονομικό Εφορο. Αυτή η υποχρέωση ισχύει όσο για τα νομικά πρόσωπα που πραγματοποίησαν κέρδος (θετική δήλωση) όσο και γι' αυτά που πραγματοποίησαν ζημιά (αρνητική δήλωση). Μάλιστα, σε περίπτωση ζημιάς αν το νομικό πρόσωπο δεν ποβάλλει εμπρόθεσμα αρνητική δήλωση τότε δεν του αναγνωρίζεται η μεταφορά της ζημιάς στα επόμενα οικονομικά έτη.

Στη δήλωση πρέπει να περιέχονται όλα τα εισοδήματα (κάθε πηγή) που απέκτησε το νομικό πρόσωπο κατά το προηγούμενο ημερολογιακό ή διαχειριστικό έτος κατά περίπτωση. Αξίζει να σημειωθεί ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος στηρίζεται στην αρχή της ενιαίας δηλώσεως κατά την οποία τα εισοδήματα όλων των πηγών δηλώνονται σε μια δήλωση (όπως και στα φυσικά πρόσωπα). Κατά το προηγούμενο καθεστώς φορολογίας όσα ήταν τα επιμέρους εισοδήματα, τόσα ήταν και οι δηλώσεις. Επομένως για κάθε πηγή εισοδήματος έπρεπε να υποβληθεί και η αντίστοιχη δήλωση.

Οι προθεσμίες μέσα στις οποίες πρέπει να υποβληθεί η δήλωση στον οικονομικό Εφορο καθορίζονται από το άρθρο 11 του Ν. 3483/58 και είναι:

α) Νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι συνεταιρισμοί και

ενώσεις αυτών. Οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φόρου εισοδήματος εντός τετραμήνου και κατά παράταση μέχρι και τη δέκατη ημέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σ' αυτή. Έτσι είναι:

Ημερομηνία Κλεισίματος

Τελευταία Ημερομηνία

Διαγείριση

Εμπρόθεσμη Υποβολή Δηλώσεως

1) 30/6/90

10/11/90

2) 31/12/90

10/5/91

Όμως όταν η Γενική Συνέλευση των μετόχων μιας Α.Ε. δεν έχει προβεί σε έγκριση της διανομής των κερδών, με τη μορφή μερισμάτων ποσοστών, αμοιβών διοικητικών συμβούλων κλπ., εντός εξαμήνου από λήξη της χρήσης τότε γι' αυτά τα ποσά πρέπει να υποβληθεί δήλωση μέσα στον έβδομο μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και να καταβληθεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί. Σε αντίθετη περίπτωση επιβάλλεται στο νομικό πρόσωπο πρόσθετος φόρος για κάθε μήνα καθυστέρησης. Προκαταβολή φόρου (του άρθρου 14) δε βεβαιώνεται γιατί έχει ήδη υπολογισθεί κατά την αρχική δήλωση της Α.Ε. (το μήνα Μάιο ή Νοέμβριο κατά περίπτωση).

Σε περίπτωση που αργότερα εγκριθεί μερικά ή ολικά η διανομή των παραπάνω κερδών, τότε γίνεται συμφωνισμός του φόρου που το νομικό πρόσωπο ήδη κατέβαλε τον έβδομο μήνα (τον Ιούλιο ή τον Ιανουάριο κατά περίπτωση) και του φόρου που υποχρεούται να παρακρατήσει κατά τη διανομή των διανεμόμενων κερδών σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.Δ. 3843/58.

β) Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ημεδαπά και

αλλοδαπά) υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση μέχρι τέλους Φεβρουαρίου και κατά παράταση μέχρι 10 Μαρτίου κάθε έτους. Στη δήλωση θα περιλαμβάνονται τα εισοδήματα που κτήθηκαν κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος. Δηλαδή:

Διαχειριστική περίοδος

Τελευταία Ημερομηνία Υποβολής

Εμπρόθεσμα Δηλώσεως

1/1/90 - 31/12/90

10/3/91

γ) Αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμοί κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 του Ν. 3843/58 οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας είναι υποχρεωμένες να υποβάλουν δήλωση φόρου εισοδήματος εντός τετραμήνου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Ισχύει δηλαδή ότι και για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Σε περίπτωση όμως που κάποια αλλοδαπή επιχείρηση πραγματοποιεί κέρδη από τη συμμετοχή της σε ημεδαπές Ε.Π.Ε. ή από υπηρεσίες που αφορούν είτε την κατάρτιση μελετών είτε τη διεξαγωγή ερευνών είτε εργασίες τεχνικής, οικονομικής, επιστημονικής φύσεως μπορεί να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος μετά την ημερομηνία εγκρίσεως του ισολογισμού από τη συνέλευση των εταίρων της Ε.Π.Ε. ή κατά το χρόνο της καταβολής των πιο πάνω εισοδημάτων κατά περίπτωση. Δηλαδή η δήλωση υποβάλλεται κατά το έτος που κτήθηκε το εισόδημα και όχι κατά το επόμενο οικονομικό έτος (Υπ. Δικ. Έγκ. 19/1978).

δ) Νομικά πρόσωπα υπό διάλυση.

Σε αυτήν την περίπτωση και εφόσον δεν επιβάλλεται από το

νόμο εκκαθάριση, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος μέσα σε ένα μήνα από το χρόνο διάλυσής του, για τα εισοδήματα που έχουν κτηθεί μέχρι το χρόνο διάλυσης. Η δήλωση αυτή πάντως πρέπει να επιδοθεί πριν διατεθούν (πουληθούν) τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας. Ο φόρος βέβαια καταβάλλεται εφάπαξ μαζί με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης.

ε) Νομικά πρόσωπα σε εκκαθάριση.

Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φόρου εισοδήματος μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης. Στη δήλωση αυτή θα παρουσιάζονται τα εισοδήματα που έχουν κτηθεί κατά την περίοδο της εκκαθάρισης.

Τώρα στην περίπτωση κατά την οποία η εκκαθάριση συνεχίζεται πέρα του έτους το νομικό πρόσωπο πρέπει να υποβάλει προσωρινές δηλώσεις για τα εισοδήματα του κάθε έτους και οριστική κατά τη λήξη της εκκαθάρισης για το σύνολο των εισοδημάτων που κτήθηκαν. Βέβαια ο φόρος που προκύπτει από την οριστική δήλωση συμπληρίζεται με το φόρο που έχει καταβληθεί μέσω των προσωρινών δηλώσεων. Ο φόρος, όπως και στην περίπτωση νομικού προσώπου υπό διάλυση, καταβάλλεται εφάπαξ μαζί με την υποβολή της εκπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης. Πάντως είτε πρόκειται για προσωρινή είτε για οριστική δήλωση η προθεσμία υποβολής της είναι ένας μήνας από τη λήξη του αντίστοιχου έτους.

Υποβολή δήλωσης με επιφύλαξη.

Στην πράξη είναι δυνατόν το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο να έχει αμφιβολίες για το εάν υπάγεται κάποιο εισόδημά του



στη φορολογία εισοδήματος ή εάν εκπίπτει από τα έσοδά του κάποια δαπάνη.

Ετσι για τα παραπάνω πραγματικά γεγονότα αλλά και για την αποφυγή των συνεπειών του νόμου από την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή από την παράλειψη υποβολής δίνεται η δυνατότητα να συμπεριληφθούν στη δήλωση του νομικού προσώπου και εισοδήματα για τα οποία υπάρχουν αμφιβολίες. Δηλαδή να υποβληθεί **δήλωση με επιφύλαξη**. Πρέπει να σημειωθεί όμως ότι η επιφύλαξη πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη και όχι αόριστη και γενική.

Ο οικονομικός Εφορος είναι υπόχρεωμένος να απαντήσει στα αίτημα του φορολογούμενου για την αποδοχή της επιφύλαξης ή όχι, μέσα σε ένα τρίμηνο. Η απάντηση του οικονομικού Εφόρου γνωστοποιείται στο φορολογούμενο νομικό πρόσωπο είτε με ανακοίνωση που του επιδίδεται επί αποδείξει είτε με το φύλλο ελέγχου.

Αν δε γίνει δεκτή η επιφύλαξη, το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο μπορεί να ασκήσει προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

### 3. ΑΡΜΟΔΙΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΕΦΟΡΟΣ

#### Άρθρο 12

Αρμόδιος οικονομικός έφορος για την επιβολή του φόρου (παραλαβή των δηλώσεων, έλεγχος αυτών, εξεύρεση του εισοδήματος εκείνων που δε δήλωσαν και βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου) είναι:

1) για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ο οικονομικός Έφορος της περιφέρειας που βρίσκεται η έδρα αυτών. Εδώ θα πρέπει να σημειωθεί ότι η έδρα των ημεδαπών Α.Ε. είναι αυτή που καθορίζεται από το καταστατικό. Όπιασδήποτε συμπεραίνουμε ότι για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες αλλά και για τους Συνεταιρισμούς του Ν. 602 ισχύει το τυπικό τεκμήριο του νόμου (καταστατικό) και όχι η πραγματική έδρα (Υπ. Οικ. Εγκ. 139/1958 παρ. 45). Έτσι για να καθορισθεί η αρμοδιότητα θα λαμβάνεται υπόψη η έδρα που καθορίζει το καταστατικό έστω κι αν η διοίκηση, ή ο τόπος διεξαγωγής των εργασιών ή οι εγκαταστάσεις του νομικού προσώπου βρίσκονται σε τόπο διαφορετικό. Ως έδρα των ημεδαπών νομικών προσώπων κερασοκοπικού χαρακτήρα θα λαμβάνεται η έδρα που ορίζει η συστατική πράξη ή το καταστατικό του άρθρου 84 του Αστικού Κώδικα. Σε περίπτωση που δεν καθορίζεται από αυτά, τότε ως έδρα του νομικού προσώπου θα ληφθεί ο τόπος στον οποίο λειτουργεί η διοίκησή του (Υπ. Οικ. Εγκ. 139/1958, παρ. 45).

2) για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα (αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς) αρμόδιος είναι ο οικονομικός Έφορος της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται, στην Ελλάδα, η κύρια μόνιμη

εγκατάσταση αυτών (π.χ. γραφεία, εργοστάσια, αποθήκες, καταστήματα). Δηλαδή ο αρμόδιος οικονομικός Έφορος δεν εξαρτάται από την έδρα του αλλοδαπού νομικού προσώπου. Κι αυτό γιατί η έδρα βρίσκεται στο εξωτερικό. Τώρα ως κύρια μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται το κυριώτερο κέντρο, από το οποίο διευθύνεται η επιχείρηση στην Ελλάδα και στο οποίο συγκεντρώνεται το μεγαλύτερο μέρος των εργασιών, δηλαδή το κεντρικό κατάστημα, το κεντρικό γραφείο, το κεντρικό εργοστάσιο κλπ. του αλλοδαπού νομικού προσώπου (Υπ. Οικ. Εγκ. 139/1958 παρ. 45). Όμως για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αρμόδιος οικονομικός Έφορος είναι ο Οικονομικός Έφορος Φορολογίας Ανωνύμων Εμπορικών Εταιρειών Αθηνών (Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών).

Κατ' εξαίρεση των παραπάνω, σε περίπτωση που σε μια περιφέρεια εδρεύουν περισσότεροι του ενός Οικονομικοί Έφοροι τότε ο αρμόδιος οικονομικός Έφορος καθορίζεται με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών. Εται για τις πρεσβυτέρες ανώνυμες εταιρείες, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς που έχουν την έδρα ή την κύρια μόνιμη εγκατάσταση:

α) στην περιφέρεια των Διαμερισμάτων Αθηνών, Δυτικής και Ανατολικής Αττικής της Νομαρχίας Αττικής, αρμόδιος είναι ο Οικονομικός Έφορος Φορολογίας Ανωνύμων Εμπορικών Εταιρειών Αθηνών (Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών), όταν πρόκειται για εμπορική επιχείρηση, ή ο Οικονομικός Έφορος Φορολογίας Ανωνύμων Βιομηχανικών Εταιρειών Αθηνών (Φ.Α.Β.Ε. Αθηνών) όταν πρόκειται για βιομηχανική επιχείρηση,

β) στην περιφέρεια του Διαμερισματος Πειραιώς αρμόδιος είναι

ο Οικονομικός Εφορος Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών Πειραιώς (Φ.Α.Ε. Πειραιώς),

γ) στην περιφέρεια Θεσσαλονίκης αρμόδιος είναι ο Οικονομικός Εφορος Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών Θεσσαλονίκης (Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης).

Σύμφωνα με την Αποφ. Υπ. Οικον. Ε. 2468/79 για τις αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις των νόμων Α.Ν. 89/1967 και 378/1968 και έχουν την κύρια μόνιμη εγκατάστασή τους στην περιφέρεια των Διαμερισμάτων Αθηνών, Δυτικής και Ανατολικής Αττικής, αρμόδιος είναι ο Οικονομικός Εφορος Φορολογίας Ανωνύμων Εμπορικών Εταιρειών Αθηνών.

Τέλος για τις αλλοδαπές και ημεδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967 και 378/1968 και του άρθρου 25 του Ν. 27/1975 ή τις μικτές που έχουν όμως και ναυτιλιακό κλάδο, αρμόδιος Οικονομικός Εφορος είναι ο κατά τόπο αρμόδιος Οικονομικός Εφορος Φορολογίας Πλοίων.

#### 4. ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

##### Άρθρο 13

Ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος (ο οποίος έχει εξαχθεί βάσει της δήλωσης που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο) καταβάλλεται από τα κερδοσκοπικού χαρακτήρα και μη νομικά πρόσωπα σε επτά (7) (σεξ μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση του φόρου καταβάλλεται μαζί με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι άλλες έξι (6) μέσα στους επόμενους έξι μήνες.

Αξίζει να σημειωθεί ότι αν κάποιο νομικό πρόσωπο υποβάλει δήλωση χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή της πρώτης δόσης (1/7 του φόρου) τότε η δήλωση θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα (άρθρο 20 παρ. 4 Ν. 1828/89). Πριν το 1989 κατά τη νομολογία - Σ.Τ.Ε. 998/84 - η δήλωση αυτή δε μπορούσε να χαρακτηριστεί ούτε ως απαράδεκτη ούτε ως εκπρόθεσμη και ο Οικονομικός Εφορός ήταν υποχρεωμένος να την παραλάβει.

Κατ' εξαίρεση των παραπάνω, τα νομικά πρόσωπα τα οποία βρίσκονται σε κατάσταση εκκαθάρισης ή διάλυσης, υποχρεούνται να καταβάλουν το φόρο εφάπαξ μαζί με την υποβολή της προσωρινής ή οριστικής δήλωσης (βλέπε άρθρο 11 σελ.     ).

##### ΠΡΟΠΛΗΡΩΜΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Πέρα από το δικαίωμα που έχουν τα νομικά πρόσωπα να καταβάλουν το φόρο σε επτά (7) (σεξ μηνιαίες δόσεις μπορούν να τον καταβάλουν και εφάπαξ μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης. Σ' αυτήν την περίπτωση το νομικό πρόσωπο δικαιούται έκπτωση 10%, που υπολογίζεται πάνω στο τελικό ποσό

του φόρου, όπως αυτό αναγράφεται στο χρηματολογικό κατάλογο (δηλ. κύριος φόρος μαζί με τα ποσά χαρτοσήμου, τελών ύδρευσης και αποχέτευσης, εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. κλπ.).

Πάντως αυτή η έκπτωση του 10% δεν ισχύει σε περιπτώσεις κατά τις οποίες τα νομικά πρόσωπα εξοφλούν παρακρατούμενους, προβεβαιωμένους ή προκαταβαλλόμενους φόρους (εκτός της προκαταβολής φόρου εισοδήματος), όπως απόδοση φόρου μισθωτών υπηρεσιών, αμοιβών διοικητικού συμβουλίου, μερισμάτων (Υπ. Οικ. Εγκ. 29/1974).

Τέλος θα πρέπει να αναφερθεί ότι η ωφέλεια (κέρδος) που έχει το νομικό πρόσωπο από την έκπτωση του 10% στην περίπτωση προπληρωμής του φόρου δε συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος, άρα απαλλάσσεται από τη φορολογία Εισοδ. Ν.Π. Σε περίπτωση όμως που η ωφέλεια αυτή διανεμηθεί με τη μορφή μερισματος, αμοιβής κλπ. θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

## 5. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

### Άρθρο 14

Όπως στα φυσικά πρόσωπα (Ν. 3323/55 άρθρο 44) έτσι και για τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα (Ν. 3843/58 άρθρο 14) ισχύει το σύστημα της προεξοφληής μέρους του φόρου του εισοδήματος της διανυόμενης περιόδου. Αναλυτικότερα προκαταβάλλεται ποσό έναντι του φόρου για τα εισοδήματα της διανυόμενης (τρέχουσας) διαχειριστικής περιόδου ή ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση, ποσό ίσο με το 50% του φόρου που βεβαιώθηκε και που αφορά εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους που έληξε. Αυτό ο φόρος συμπληρώνεται με το φόρο εισοδήματος που θα βεβαιωθεί στ' όνομα του νομικού προσώπου το επόμενο οικονομικό έτος.

Για τον υπολογισμό του προκαταβλητέου φόρου λαμβάνεται το άθροισμα:

- I) του αναλογούντα, στο εισόδημα του νομικού προσώπου, φόρου.
- II) του φόρου που παρακρατείται από τις ανώνυμες εταιρείες στα διανεμόμενα μερίσματα, στις αμοιβές και ποσοστά του Δ.Σ. των διευθυντών (εκτός μισθών), διαχειριστών κλπ.,
- III) του φόρου που παρακρατείται από τα ποσά κερδών που διανέμονται στα μέλη των συνεταιρισμών,
- IV) του συμπληρωματικού φόρου (3%) που επιβάλλεται στα εισοδήματα από εκμίσθηση και ιδιόχρηση ακινήτων.

Το 50% του παραπάνω αθροίσματος αποτελεί την προκαταβολή

του φόρου για την τρέχουσα χρήση. Το ποσό αυτό μειώνεται όμως κατά το ποσό φόρου που παρακρατείται στην πηγή για εισοδήματα που έλαβε το νομικό πρόσωπο από τρίτους (π.χ. εισοδήματα από κινητές αξίες, τόκους κλπ.). Το τελικό ποσό βεβαιώνεται στ' όνομα του νομικού προσώπου και καταβάλλεται σε επτά (7) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη μαζί με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση όμως που η διαχειριστική χρήση ανώνυμης εταιρείας είναι μεγαλύτερη διαρκείας των 12 μηνών (υπερδωδεκάμηνη χρήση) τότε η προκαταβολή του φόρου θα εξάγεται με βάση την αναγωγή των εισοδημάτων της υπερδωδεκάμηνης χρήσης σε δωδεκάμηνη.

Παρακάτω παραθέτουμε μικρό παράδειγμα υπολογισμού του προκαταβλητέου φόρου τρέχουσας χρήσης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΧΡΗΣΗΣ

Ανώνυμη εταιρεία "Χ"

1) Κύριος φόρος.....	296.700
2) Συμπληρωματικός φόρος .....	<u>3.300</u>
ΦΟΡΟΣ ΑΔΙΑΝΕΜΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜ. Ν.Π.) .....	300.000
1) Παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων .....	350.000
2) Παρακρατηθείς φόρος αμοιβών και ποσοστών Δ.Σ. ....	<u>150.000</u>
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ .....	500.000
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗ ΚΕΡΔΩΝ .....	800.000
ΠΟΣΟ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΥ ΦΟΡΟΥ (800.000 Χ 50%) .....	400.000
<u>ΜΕΙΔΩΝ</u> παρακρατηθέντες φόροι μερισμάτων, τόκων κλπ.	
από τρίτη Α.Ε. ....	<u>30.000</u>
ΠΟΣΟ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΒΕΒΑΙΩΣΗ .....	370.000



### 5.1. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕ ΒΕΒΑΙΩΝΕΤΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ.

Πέρα από τον τρόπο με τον οποίο υπολογίζεται η προκαταβολή φόρου των νομικών προσώπων, για τον οποίο αναφερθήκαμε παραπάνω, υπάρχουν και περιπτώσεις στις οποίες δε βεβαιούται προκαταβολή φόρου. Αυτές είναι:

α) όταν τα νομικά πρόσωπα αποκτούν μόνο εισοδήματα για τα οποία γίνεται παρακράτηση του φόρου στην πηγή. Γενικά σε κάθε περίπτωση εισοδήματος νομικού προσώπου που ο φόρος παρακρατείται στην πηγή, ο προκαταβλητέος φόρος μειώνεται ανάλογα (βλ. παράδειγμα).

β) όταν όλο το εισόδημα του νομικού προσώπου προέρχεται από πηγή η οποία έχει σταματήσει να υπάρχει κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος και δε δίνει εισοδήματα κατά το καινούργιο.

### 5.2. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΥ ΦΟΡΟΥ.

Σε περίπτωση που το εισόδημα κάποιου νομικού προσώπου μειωθεί κατά ποσοστό 25% και πάνω σε σχέση με το εισόδημα της προηγούμενης χρήσης, τότε αυτό έχει το δικαίωμα να απευθυνθεί στον αρμόδιο Οικονομικό Εφορο και με αίτησή του να ζητήσει τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου. Το ίδιο δικαίωμα έχουν και τα νομικά πρόσωπα τα οποία στερήθηκαν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους ορισμένη πηγή εισοδήματος, ανεξάρτητα από το εάν το συνολικό τους εισόδημα (από όλες τις πηγές δηλαδή) μειώθηκε κατά ποσοστό μικρότερο του 25% ή όχι.

Η αίτηση για τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου θα πρέπει να υποβληθεί από το νομικό πρόσωπο μέχρι τέλος Σεπτεμβρίου του έτους, μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε ο φόρος και θα αφορά μείωση του φόρου για τις δόσεις που δεν είναι ληξιπρόθεσμα.

Το νομικό πρόσωπο μπορεί να υποβάλει απεριόριστο αριθμό

αιτήσεων, αρκεί η καθεμία να υποβάλλεται μετά την απάντηση του Οικονομικού Εφόρου ως προς την προηγούμενη αίτηση. Πάντως ο Οικονομικός Εφορός είναι υποχρεωμένος μέσα σε ένα τρίμηνο από την υποβολή της αίτησης να προβεί σε έλεγχο της επιχείρησης και να της ανακοινώσει το αποτέλεσμα. Σε αντίθετη περίπτωση το νομικό πρόσωπο έχει το δικαίωμα να προβεί σε υπολογισμό της μείωσης του προκαταβλητέου φόρου και φυσικά σε καταβολή μειωμένης δόσης.

Πρέπει να σημειωθεί ότι τα νομικά πρόσωπα τα οποία συμμετέχουν σε Ε.Π.Ε. δεν έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν μείωση της προκαταβολής του φόρου, που βεβαιώθηκε, όταν εκχωρήσουν μέρος ή όλα τα εταιρικά μερίδιά τους. Όπλαδή εδώ αν και υπάρχει ή ακόμα και έκλειψη εισοδήματος ο προκαταβλητέος φόρος δε μειώνεται, αλλά συμπληφίζεται ή επιστρέφεται κατά την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το επόμενο οικονομικό έτος.

## 6. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

### Άρθρο 15

Το σύστημα παρακράτησεως του φόρου από την πηγή έχει καθιερωθεί σε όλες τις προηγμένες χώρες, ενώ στην Ελλάδα (σχευε και από το προηγούμενο καθεστώς της φορολογίας καθαρών προσόδων. Κατά το σύστημα αυτό το νομικό πρόσωπο που καταβάλλει ορισμένων συγκεκριμένων περιπτώσεων εισοδήματα (αναφέρονται παρακάτω), έχει την υποχρέωση να παρακρατήσει τον ίδιο το φόρο και να τον αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο.

Σκοπός του συστήματος παρακράτησεως του φόρου είναι να εισπραχθεί ο φόρος στην πηγή έτσι ώστε να αποφευχθεί η καταστρατήγηση του νόμου που θα μπορούσε εύκολα να επιτευχθεί λόγω της φύσεως ορισμένων εισοδημάτων.

Περιπτώσεις εισοδήματος για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση παρακράτησεως του φόρου είναι:

- α) Μέρσματα - Προμερίσματα κινητών αξιών.
- β) Μέρσματα ιδρυτικών τίτλων.
- γ) Αμοιβές μελών Δ.Σ.
- δ) Τόκοι και τοκομερίδια.
- ε) Εισοδήματα μισθωτών υπηρεσιών.
- στ) Αμοιβές τρίτων και αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών.
- ζ) Εισοδήματα ορισμένων εμπορικών επιχειρήσεων (συμμετοχή σε Ε.Π.Ε.).
- η) Παρακράτηση ειδικών περιπτώσεων εισοδήματος.

α) Μέρσματα - προμερίσματα. Μέρισμα είναι το τμήμα των

καθαρών κερδών το οποίο η εταιρεία διανέμει στους μετόχους της, κατά τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού και μετά από έγκριση της γενικής συνέλευσης των μετόχων. Η διανομή των κερδών μπορεί να γίνει κατά τη διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης ή κατά τη διάλυση και εκκαθάρισή της ενώ μπορεί να συνίσταται σε χρήμα ή σε είδος ή άλλες αξίες. Ετσι ως μερίσμα θεωρείται και η διανομή αποθεματικών υπό τη μορφή μετοχών.

Η παρακράτηση φόρου στην περίπτωση διανομής μερισμάτων ή προμερισμάτων γίνεται με βάση αναλογικό συντελεστή, ο οποίος εξαρτάται από την προέλευση της κινητής αξίας και όχι από την ιδιότητα (χαρακτήρα) του δικαιούχου (π.χ. είναι ανεξάρτητος από το εάν ο δικαιούχος είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο) ή το είδος της κινητής αξίας (π.χ. είναι ανεξάρτητος από το εάν το μερίσμα είναι από προνομιούχος ή κοινές μετοχές).

Ετσι, σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν.Δ. 3323/55 και ύστερα από τις τροποποιήσεις του Ν. 1828/69 οι συντελεστές παρακράτησης φόρου για εισοδήματα από μερίσματα και προμερίσματα (= προκαταβολή των οριστικών μερισμάτων) των Α.Ε. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

ΜΕΤΟΧΕΣ	συντελε- στης πα- ρακράτησης  %	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ  ΠΟΣΟ  ΓΙΑ ΚΑΘΕ  ΜΕΤΟΧΟ	ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙ- ΟΥΧΟΥ ΝΑ ΔΗΛΩΣΕΙ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑ- ΤΑ ΣΤΗΝ ΦΟΡ. ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΙ ΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ ΒΑΣΕΙ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.
α) ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ	42	50.000	ΝΑΙ
β) ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΙ- ΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ	45	50.000	ΝΑΙ
γ) ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗ- ΡΙΟ	47	-	ΝΑΙ
δ) ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ	50	-	ΟΧΙ  ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΞΑΝΤΛΕΙΤΑΙ ΕΞΑΝΤΛΕΙΤΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟ- ΓΙΚΗ , ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ

Πίνακας 2: Συντελεστές παρακράτησης φόρου στα μερίσματα και προμερίσματα που διανέμονται από Ανώνυμες Εταιρείες.

- Το αφορολόγητο ποσό αφαιρείται από τα μερίσματα ονομα-

- στικών μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο και μετά υπολογίζεται ο παρακρατούμενος φόρος (με συντελεστή 42%).
- Το αφορολόγητο ποσό δεν αφαιρείται από τα μερίσματα ανώνυμων μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο, κατά τον υπολογισμό του παρακρατούμενου φόρου. Η έκπτωση διενεργείται από τον αρμόδιο Οικονομικό Εφορο κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλλει ο μέτοχος.
  - Τα αφορολόγητα ποσά και των δύο περιπτώσεων (ονομαστικές εισηγμένες - ανώνυμες εισηγμένες) αφορούν το σύνολο των εισοδημάτων από μερίσματα του κάθε μετόχου για την (για Α.Ε. Μπορούν να φτάσουν μέχρι το ποσό των 200.000 δρχ. όταν ο δικαιούχος λαμβάνει εισόδημα από διαφορετικές Α.Ε. (έκπτωση δηλαδή μόνο για τα εισοδήματα που λαμβάνει από μερίσματα τεσσάρων διαφορετικών Α.Ε.)).

Οι χρόνος παρακράτησης του φόρου θεωρείται ο χρόνος καταβολής των μερισμάτων ή εγγραφής αυτών σε πίστωση του δικαιούχου. Πάντως όχι αργότερα από ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού. Η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου στο Δημόσιο γίνεται σε τρία (3) ίσα μηνιαία δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μαζί με την υποβολή της δήλωσης μέσα στον επόμενο, από την παρακράτηση, μήνα (κατά παράθεση μέχρι τις 10 του μεθεπόμενου μήνα).

β) Μερίσματα και τόκοι ιδιωτικών τίτλων, λοιπά εισοδήματα από κινητές αξίες (ομολογίες, ομολογία κεφάλαια κλπ.). Σε αυτές τις περιπτώσεις ο φόρος παρακρατείται ως εξής:

- 1) όταν πρόκειται για ανώνυμους τίτλους βάσει ποσοστού 25% ανεξάρτητα από το εάν ο δικαιούχος είναι φυσικό ή

νομικό πρόσωπο με μόνη εξαίρεση την περίπτωση που ο δικαιούχος είναι αλλοδαπό νομικό πρόσωπο και δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Εδώ το ποσοστό παρακράτησης ανέρχεται στα 46% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου αλλοδαπού προσώπου.

- II) όταν πρόκειται για ονομαστικούς τίτλους και όταν ο δικαιούχος είναι προσωπική εταιρεία, Ε.Π.Ε., Α.Ε., συνεταιρισμός ή άλλο νομικό πρόσωπο βάσει ποσοστού 25%. Όταν όμως ο δικαιούχος των ονομαστικών ιδρυτικών τίτλων είναι φυσικό πρόσωπο η παρακράτηση γίνεται με βάση την προαυτική κλίμακα φόρου και σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 3323/55 πριν όμως τις εκπτώσεις του άρθρου 8 του ίδιου Νόμου πλέον 3% συμπληρωματικό φόρο.

ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ		
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΕΚΤΟΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ	ΑΛΛΟΔΑΠΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΧΩΡΙΣ ΝΟΜΙΜΗ ΕΓΚΑΤΑ- ΣΤΑΣΗ
25%	Βάσει του άρθρου 9 του Ν. 3323/55	46% Εξάντληση Φορο- λογικής Υποχρ.
ΑΝΩΝΥΜΟΙ ΤΙΤΛΟΙ		
ΝΟΜΙΚΑ - ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	ΑΛΛΟΔΑΠΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΧΩΡΙΣ ΝΟΜΙΜΗ ΕΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ	
25%	46% Εξάντληση Φορολ. Υποχρ.	

Πίνακας 3: Πίνακας ποσοστών παρακράτησης φόρου για εισοδήματα από Μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων.

γ) Τόκοι. Η παρακράτηση φόρου όταν πρόκειται για εισοδήματα από τόκους (π.χ. δανείων) διενεργείται όπως και στην περίπτωση καταβολής εισοδήματος ονομαστικών τίτλων (βλ. παραπάνω). Η παρακράτηση ενεργείται όταν οι τόκοι καταβάλλονται ή όταν αυτοί εγγράφονται σε πίστωση του δικαιούχου. Πάντως, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου όταν δικαιούχος των τόκων είναι Τράπεζα ή ασφαλιστική εταιρεία. Οι τόκοι καταθέσεων μέχρι 31.12.1990 απαλλάσσονταν της φορολογίας εισοδήματος και βέβαια δεν υπήρχε υποχρέωση παρακράτησης. Όμως, με το νόμο 1921/1991 άρθρο 21 επιβλήθηκε φόρος στα εισοδήματα από τόκους καταθέσεων ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 10% και παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων.



δ) Αμοιβές μελών Ο.Σ. Οι αμοιβές αυτές μπορούν να διακριθούν στις παρακάτω κατηγορίες:

I) αμοιβές και ποσοστά που καταβάλλονται από τα καθαρά κέρδη του νομικού προσώπου λόγω υποχρέωσης που απορρέει από το καταστατικό του. Το εισόδημα του δικαιούχου θεωρείται ως εισόδημα από κινητές αξίες και η παρακράτηση του φόρου ενεργείται από το νομικό πρόσωπο, με βάση την προοδευτική κλίμακα φόρου του άρθρου 9 του Ν.Δ. 3323/55, πλέον 3% συμπληρωματικό φόρο (χωρίς τις εκπτώσεις του άρθρου 8).

II) αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Ο.Σ. υπό τη μορφή μισθού. Σ' αυτήν την περίπτωση αν ο δικαιούχος σύμβουλος είναι ασφαλισμένος σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό, εκτός από το Τ.Α.Ε. ή το Τ.Ε.Β.Ε. και εφόσον συμμετέχει στην Α.Ε. με ποσοστό συμμετοχής μικρότερο ή ίσο του 3%, θεωρείται ότι αποκτά εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες. Η παρακράτηση του φόρου γίνεται όπως και για τους άλλους μισθωτούς.

Όταν όμως ο δικαιούχος σύμβουλος είναι ασφαλισμένος στο Τ.Α.Ε. ή στο Τ.Ε.Β.Ε. ή συμμετέχει στο κεφάλαιο της συγκεκριμένης Α.Ε. με ποσοστό άνω του 3%, τότε θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η παρακράτηση γίνεται βάσει της κλίμακας του άρθρου 9 του 3323/55 πλέον 3% συμπληρωματικό φόρο (χωρίς τις εκπτώσεις του άρθρου 8 του Ν.Δ. 3323/55).

III) έξοδα παραστάσεως που καταβάλλει το νομικό πρόσωπο στα μέλη του Ο.Σ., στους διευθυντές και στους διαχειριστές. Σ' αυτήν την περίπτωση δε γίνεται παρακράτηση φόρου γιατί τα έξοδα παραστάσεως παρέχονται έναντι δαπανών αναληφθείσας

υπηρεσίας των δικαιούχων.

ε) Κέρδη που διανέμονται στα μέλη των συνεταιρισμών. Οι συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη υποχρεούνται κατά την καταβολή ή πίστωση να παρακρατούν για φόρο εισοδήματος ποσοστό 8% και να τον αποδίδουν στο Δημόσιο μέχρι τις 10 του μεθεπόμενου μήνα. Της παρακράτησης φόρου εξαιρούνται τα διανεμόμενα ποσά από τους γεωργικούς συνεταιρισμούς πρώτου βαθμού στα μέλη τους και μέχρι το αφορολόγητο ποσό, που ορίζεται από το άρθρο 8 του Ν.Δ. 3323/55 (για το οικονομικό έτος 1991 το αφορολόγητο ποσό ήταν 520.000 δραχ. για τα τακτικά μέλη του αγροτικού συνεταιρισμού, που ασχολούνται προσωπικά και 130.000 για τα λοιπά μέλη). Για να μη γίνει παρακράτηση φόρου 8% στα παραπάνω αφορολόγητα ποσά θα πρέπει ο δικαιούχος να δηλώσει στο συνεταιρισμό με υπεύθυνη δήλωση ότι "δεν έχει απολαγεί κατά την είσπραξη μερισμάτων από άλλο συνεταιρισμό, κατά την (δία χρήση, για ποσό μερισμάτων μεγαλύτερο από το αφορολόγητο αυτό ποσό".

στ) Μισθωτές υπηρεσιών. Κάθε πρόσωπο το οποίο απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό ή που καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις κλπ. είναι υποχρεωμένο να παρακρατήσει φόρο μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.). Ο φόρος βαρύνει τον εργαζόμενο, ενώ ως υπόχρεος για τη δήλωση, καθώς και την καταβολή του φόρου θεωρείται ο εργοδότης. Ετσι σε καμιά περίπτωση δεν είναι δυνατή η επιβάρυνση του εργαζομένου με τυχόν προσαυξήσεις που θα επιβληθούν από τον Οικονομικό Εφορο.

Ο υπολογισμός του παρακρατητέου φόρου εξαρτάται άμεσα τόσο από την ιδιότητα του μισθωτού όσο και από τον τρόπο πληρωμής

του. Έτσι κατά διαφορετικό τρόπο γίνεται η παρακράτηση αυτών που αμείβονται με μηνιαίο μισθό ή συντάξεις (βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 9 του Ν.Δ. 3323/55 αφού ληφθούν υπόψη οι εκπτώσεις χωρίς δικαιολογητικά του άρθρου 8 του (δίου νόμου) και αυτών που αμείβονται με ημερομίσθιο (βάσει ποσοστών που διαβαθμίζονται ανάλογα με το ύψος του ακαθάριστου ημερομισθίου - άρθρο 43 του Ν.Δ. 3323/55).

ζ) Αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών. Αμοιβές τρίτων. Τα νομικά πρόσωπα που καταβάλλουν αμοιβές σε ελεύθερους επαγγελματίες ή προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές κάθε είδους για παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας κλπ., είναι υποχρεωμένα να παρακρατούν φόρο 15%. Ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται πάνω στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής. Οι αμοιβές τρίτων υπόκεινται και σε χαρτόσημα 3,6% (3% τέλη χαρτοσήμου, 0,6% Ο.Γ.Α.).

η) Κέρδη από συμμετοχή σε Ε.Π.Ε. Στα εισοδήματα και κέρδη που διανέμονται από συμμετοχή σε Ε.Π.Ε., πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου 15%, ανεξάρτητα από το εάν ο δικαιούχος εταιρεία είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

θ) Αμοιβές για την εκπόνηση μελετών και σχεδίων για διάφορα τεχνικά έργα. Σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 του Ν.Δ. 3843/58 σε συνδυασμό με το άρθρο 15 του Ν.Δ. 3323/55 κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που καταβάλλει αμοιβές σε τρίτα φυσικά ή νομικά πρόσωπα για την εκπόνηση μελετών και σχεδίων υποχρεούται να παρακρατήσει φόρο I) 4% όταν πρόκειται για μελέτες και σχέδια, που αφορούν λιμενικά έργα στα οποία περιλαμβάνονται και τα υδραυλικά έργα, τα έργα οδοποιίας και σιδηροδρόμων και γενικά οι τοπογραφικές εργασίες και II) 10%

όταν πρόκειται για μελέτες που αφορούν τα λοιπά τεχνικά έργα.

ι) Εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων.

Εισοδήματα ενδοκιαστών, δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών προσώπων. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις ενεργείται από το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που καταβάλλει τα εισοδήματα παρακράτηση φόρου με συντελεστή 2% πάνω στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος κατά περίπτωση.

ια) Αμοιβές, προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., που καταβάλλονται από αλλοδαπούς οίκους. Σ' αυτή την περίπτωση ενεργείται παρακράτηση του φόρου με συντελεστή 15%, που υπολογίζεται πάνω στη λαμβανόμενη αμοιβή ή προμήθεια. Υπόχρεοι για την παρακράτηση είναι τα δημόσια, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι τράπεζες.

ιβ) Αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων, που συναλούνται με την κατόρθωση μελετών ή τη διεξαγωγή ερευνών. Στα καθαρά κέρδη που λαμβάνουν αυτές οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα, επιβάλλεται ειδικός φόρος εισοδήματος που υπολογίζεται με ποσοστό 20% πάνω στις ακαθάριστες αμοιβές. Ο φόρος αυτός παρακρατείται κατά την καταβολή της αμοιβής ή την πίστωσή της στα βιβλία. Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.

ιγ) Κέρδη αλλοδαπών εργοληπτικών επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 9 του Ν.Δ. 3843/58 επιβάλλεται ειδικός φόρος στα κέρδη των αλλοδαπών εργοληπτικών επιχειρήσεων. Ο ειδικός αυτός φόρος παρακρατείται από τον εργοδότη της αλλοδαπής επιχείρησης και υπολογίζεται ως εξής:

1) με συντελεστή 5% πάνω στη συνολική ακαθάριστη αξία των του Δημοσίου, Δήμων, Κοινοτήτων και γενικά νομικών

προσώπων δημοσίου δικαίου. Όταν ο εργολήπτης δε χρησιμοποιεί δικά του υλικά, τότε ο συντελεστής του φόρου (5%) υπολογίζεται πάνω στη συνολική ακαθάριστη αξία των έργων δίχως την αξία των υλικών.

II) με συντελεστή 6% πάνω στη συνολική ακαθάριστη αξία των ιδιωτικών έργων γενικά.

III) με συντελεστή 12% πάνω στη συνολική ακαθάριστη αξία των ιδιωτικών έργων, δίχως την αξία των υλικών όταν η εργολήπτρια επιχείρηση δε χρησιμοποιεί δικά της υλικά.

Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται κάθε υποχρέωση του αλλοδαπού νομικού προσώπου από τη φορολογία εισοδήματος.

ιβ) Αποζημιώσεις και δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Με το άρθρο 15 παρ. 7 του Ν.Δ. 3843/58 καθιερώνεται ειδικός τρόπος φορολογίας των παραπάνω εισοδημάτων. Αναλυτικότερα τα εισοδήματα αυτά (όπως και τα εισοδήματα των περιπτώσεων ι' και ια') φορολογούνται κατά την καταβολή ή πίστωση τους στα βιβλία με ταυτόχρονη εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού. Έτσι ο φόρος είναι παρακρατούμενος και υπολογίζεται κατ' αποκοπήν ως εξής:

I) με συντελεστή 10% για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που αποκτούν οι αλλοδαπές επιχειρήσεις από τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών, καθώς και την αναπαραγωγή βιντεοκασσετών,

II) με συντελεστή 25% για αποζημιώσεις ή δικαιώματα των λοιπών περιπτώσεων (π.χ. εκμίσθωση μηχανημάτων, τεχνική

ή τεχνολογική βοήθεια, δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, παραχώρηση εμπορικών σημάτων κλπ.).

ιε) Διανομή αφορολόγητων κερδών. Σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 6 Ν.Δ. 3843/58, όταν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας περιλαμβάνονται και εισοδήματα τα οποία δε φορολογούνται για λογαριασμό της, τότε για τον υπολογισμό του φορολογητέου της εισοδήματος, τα διανεμόμενα κέρδη υποτίθεται ότι προέρχονται κατ' αναλογία από τα φορολογούμενα και αφορολόγητα κέρδη της εταιρείας. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στην περίπτωση όπου στα καθαρά κέρδη της εταιρείας περιλαμβάνονται και κέρδη τα οποία προσδιορίζονται ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο. Η εφαρμογή αυτών των διατάξεων φαίνεται καλύτερα στο παρακάτω παράδειγμα:

Εστω η Α.Ε. "Χ", με καθαρά κέρδη χρήσεως 1990 20.000.000 δραχ. εκ των οποίων 5.000.000 δραχ. είναι αφορολόγητα. Η συγκεκριμένη εταιρεία διανέμει μερίσματα, αμοιβές Δ.Σ. κλπ. από τα συνολικά της κέρδη δραχ. 8.000.000.

Δηλαδή:

Καθαρά κέρδη χρήσεως	20.000.000
<u>ΜΕΙΟΝ</u> Διανεμόμενα κέρδη	<u>8.000.000</u>
Αδιανεμήτα κέρδη	12.000.000

Τότε στα 12.000.000 δραχ. αδιανεμήτων κερδών της Α.Ε. "Χ" συμπεριλαμβάνονται και ένα μέρος των αφορολόγητων κερδών της (των 5.000.000 δραχ. δηλαδή). Ετσι είναι:

Αναλογούντα αδιανεμήτα κέρδη από αφορολόγητα κέρδη =  
=  $12.000.000 / 20.000.000 \times 5.000.000 = 3.000.000$  δραχ.

Τα αναλογούντα διανεμόμενα κέρδη από αφορολόγητα κέρδη είναι:  
 $8.000.000 - 3.000.000 = 5.000.000$  δραχ. ή

$8.000.000/20.000.000 \times 5.000.000 = 2.000.000$  δραχ.

Το φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε. "Χ" είναι:

Αδιανέμητα κέρδη	12.000.000
ΜΕΙΟΝ Αφορολόγητα κέρδη	<u>3.000.000</u>
ΕΙΣΟΔΗΜΑ Δ' ΠΗΓΗΣ	9.000.000

Για τα διανεμόμενα μερίσματα όπως η παρακράτηση θα γίνει βάσει του συνόλου των διανεμόμενων κερδών, δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση ( $8.000.000 \times 46\%$ ) και όχι πάνω στο ποσό των  $6.000.000$  δραχ. ( $8.000.000 - 2.000.000$ ).

ιστ) Συμπληρωματικός φόρος αδιανεμήτων κερδών στον παρακρατηθέντα φόρο των διανεμόμενων κερδών. Με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν.Δ. 3843/1958, ορίζονται, ότι, σε περίπτωση που μεταξύ των διανεμόμενων εισοδημάτων περιλαμβάνονται και εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί στ' όνομα του νομικού προσώπου, εκπέμπεται από τον παρακρατηθέντα φόρο μερισμάτων που αποδίδεται στο Δημόσιο ο φόρος ο οποίος έχει καταβληθεί ή θεβαιωθεί για τα εισοδήματα αυτά στ' όνομα του νομικού προσώπου.

Ετσι έστω Α.Ε. "Χ" η οποία διανέμει στους μετόχους της, κέρδη  $5.000.000$  δραχ. που έχουν κληθεί σε παλαιότερα χρήσια, και για τα οποία κατέβαλλε φόρο εισοδήματος στο Ελληνικό Δημόσιο: Φόρος εισοδ. νομικού πρ =  $5.000.000 \times 46\% = 2.300.000$  δραχ. Κατά τη διανομή των μερισμάτων (έστω, μετοχών ονομαστικών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο) η Α.Ε. "Χ" είναι υποχρεωμένη να παρακρατήσει φόρο από τους μετόχους της, ως εξής: Παρακράτηση φόρου μερισμάτων =  $5.000.000 \times 46\% = 2.300.000$  δραχ.

Όμως το νομικό πρόσωπο δε θα αποδώσει στο Δημόσιο ολόκληρο

το ποσό του παρακρατούμενου φόρου αλλά θα το συμψηφίσει με το φόρο που κατέβαλλε ή που βεβαιώθηκε στ' όνομά του κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Έτσι τελικά η Α.Ε. "Χ" θα καταβάλλει μόνο 50.000 δραχ. (2.350.000 - 2.300.000) στο Ελληνικό Δημόσιο.

Πάντως αν το ποσό του φόρου που κατέβαλε το νομικό πρόσωπο είναι μεγαλύτερο του φόρου, που έχει παρακρατηθεί και θα αποδοθεί η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται στο νομικό πρόσωπο ως αγρεωσότητα καταβλημένης (αυτό δεν ισχύει στην περίπτωση που στα διανεμόμενα κέρδη Α.Ε. περιλαμβάνονται και εισοδήματα από μερίσματα ανωνύμων μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο άλλης τρίτης Α.Ε.).



## Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ε΄

### 1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

#### (ΦΥΛΛΟ ΕΛΕΓΧΟΥ)

#### Άρθρο 51 Ν.Δ. 3323/55

Το φύλλο ελέγχου αποτελεί πράξη που δεσμεύει τη φορολογική αρχή και δε μπορεί μετά την έκδοση και κοινοποίηση αυτού στο φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ν' ανακληθεί ή τροποποιηθεί παρά μόνο με απόφαση Διοικητικού Δικαστηρίου οποια και είναι αρμόδια να κρίνει αν το φύλλο ελέγχου εκδόθηκε σύμφωνα με τις νόμιμες διαδικασίες.

Όταν δεν έχει εκδοθεί το φύλλο ελέγχου, η φορολογική αρχή δε μπορεί να προσδιορίσει έγκαιρα το φόρο, να βεβαιώσει και να εισπράξει αυτόν, αφού το φύλλο ελέγχου αποτελεί την διαδικασία της φορολογικής δικαιοδοσίας.

Το φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται από τον αρμόδιο Οικονομικό Εφορο κατόπιν διενέργειας ελέγχου είτε από τον ίδιο προσωπικά είτε από υπάλληλο οριζόμενο από αυτόν. Συνεπώς η πρωτοβουλία για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου ανήκει στον αρμόδιο Οικονομικό Εφορο. Δε μπορεί να εκδοθεί φύλλο ελέγχου από αυτόν, όταν έχει γίνει βάσει εκθέσεως που συντάχθηκε ύστερα από εντολή αναρμόδιου Οικονομικού Εφόρου. Σε περίπτωση που εκδοθεί φύλλο ελέγχου από αναρμόδιο οικονομικό Εφορο γίνεται ακύρωση της εγγραφής και έκδοση νέου φύλλου ελέγχου από αρμόδιο οικονομικό Εφορο.

Το φύλλο ελέγχου εκδίδεται τόσο για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα επίδωσαν φορολογική δήλωση όσο και για αυτούς που

παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. Επίσης φύλλο ελέγχου εκδίδεται και σε περιπτώσεις ζημίας από Εμπορικές επιχειρήσεις και γεωργικές εκμεταλλεύσεις. Τα εκδιδόμενα φύλλα ελέγχου καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά εκδόσεως σε ειδικό βιβλίο εκδόσεως φύλλων ελέγχου κατά Κοινότητα ή Όμοιο ή άλλη περιφέρεια.

Η εγγραφή για να είναι νόμιμη πρέπει να γίνεται στ' όνομα και εις βάρος προσώπου υποκειμένου σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του φορολογικού νόμου. Συνεπώς η εγγραφή πρέπει να αφορά πρόσωπο το οποίο απέκτησε εισόδημα για λογαριασμό του και να υπόκειται σε φορολογία. Σε άλλη περίπτωση η εγγραφή του οικονομικού Εφόρου δεν είναι νόμιμη. Την έλλειψη της νομιμοποίησης μπορεί να προτείνει το φορολογούμενο νομικό ή φυσικό πρόσωπο σε οποιοδήποτε στάδιο της δίκης και το δικαστήριο να τη λάβει υπόψη αυτεπάγγελα.

Οι εγγραφές πρέπει να είναι άοιες από νομικής και ουσιαστικής άποψης. Να είναι αποτέλεσμα σωστής έρευνας των πραγμάτων και εκτιμήσεων ώστε να αποκλείεται κάθε αυθαιρεσία ή υπέρβαση η οποία θα είχε αρνητική επίδραση στη φορολογική συνείδηση των πολιτών. Οι πλημμελείς ή αστήρικτες εγγραφές εκτός των άλλων επιβλαβών συνεπειών αποβαίνουν σε βάρος των συμφερόντων του Ομίμου, εφόσον αυτές οι υποθέσεις ακολουθώντας τη δικαστική οδό συνήθως γίνονται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Καμία εγγραφή δε θεωρείται οριστική εάν δεν εκπληρωθούν ορισμένες προϋποθέσεις. Η εγγραφή θεωρείται οριστική είτε εάν περάσει άπρακτη κατά το νόμο η προθεσμία αιτήσεως ένδικων μέσων κατά του κοινοποιηθέντος φύλλου ελέγχου, είτε γιατί

έγινε συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς είτε τέλος γιατί εκδόθηκε τελεσίδικη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου επί ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Η οριστικοποίηση της εγγραφής έχει μεγάλη σημασία τόσο για το φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο όσο και για τη φορολογική Αρχή. Γι' αυτό δε μπορεί να γίνει συμπληρωματική εγγραφή σε βάρος του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου. Η αρχική εγγραφή έχει καταστεί οριστική.

Συνεπώς η οριστικοποίηση της εγγραφής διασφαλίζει το φορολογούμενο σε περίπτωση μεταγενέστερης επιβολής φορολογίας για το ίδιο εισόδημα, λόγω του δεδικασμένου το οποίο δημιουργείται από την οριστικοποίηση της εγγραφής. Με αυτήν, δεσμεύεται κατά το νόμο η φορολογική Αρχή και δε μπορεί να προβεί σε νέα εγγραφή εάν δεν περιέλθουν νέα στοιχεία.

Το φύλλο ελέγχου αν και οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου, εάν:

- α) περιέλθουν στον Οικονομικό Εφορο συμπληρωματικά στοιχεία από τα οποία εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου σε φόρο, είναι μεγαλύτερο από αυτό του προηγούμενου φύλλου ελέγχου.
- β) η υποβαλλόμενη δήλωση ή τα ειδικά έντυπα που τη συνοδεύουν, αποδεικνύονται ως ανακριβή.

Για τις ανωτέρω περιπτώσεις, το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος, του προηγούμενου φύλλου ελέγχου και των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν. Τα συμπληρωματικά στοιχεία δεν απαιτείται μόνο να είναι νέα αλλά και να μην έχουν ληφθεί με οποιοδήποτε τρόπο υπόψη κατά το χρόνο έκδοσης του φύλλου ελέγχου. Έτσι συμπληρωματικά πρέπει

να θεωρούνται τα στοιχεία τα οποία συμπληρώνουν κατά την άσκηση των εξουσιών του οικονομικού Εφόρου τα συγκεντρωμένα στοιχεία και τα οποία δεν έλαβε υπόψη του ο οικονομικός Εφορος κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου. Στοιχεία που ήταν στη διάθεση του Οικονομικού Εφόρου και δεν ελήφθησαν υπόψη από υπαιτιότητάς του, δε θεωρούνται ως συμπληρωματικά στοιχεία ώστε να δικαιολογήσουν συμπληρωματική εγγραφή. Εκτός εάν αποδειχθεί ότι η παράληψη αυτή οφείλεται σε σύμπραξη του φορολογικού οργάνου που έκανε τον έλεγχο του φορολογουμένου.

Σχετικά με την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου "λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ή των ειδικών εντύπων που τη συνοδεύουν" ο οικονομικός Εφορος δε μπορεί να εκδόσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Ανακρίβεια υπάρχει και στην περίπτωση λογιστικών διαφορών, αλλά μόνο όταν η ανακρίβεια οφείλεται σε δόλια πρόθεση του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου της εκπλήρωσης των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Εάν για οποιαδήποτε ανακρίβεια της δήλωσης παρεχόταν το δικαίωμα στον οικονομικό Εφορο να ενεργεί συμπληρωματική εγγραφή τότε δε θα είχε κανένα νόημα η εξαιρετική διαδικασία της συμπληρωματικής εγγραφής, εφόσον η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου θα αποτελέσει κανόνα και όχι εξαίρεση όπως θέλησε ο νομοθέτης.

Όπως βλέπεται η νομολογία το εισόδημα που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που έχει προσδιορισθεί με το αρχικό φύλλο ελέγχου. Δεν αποκλείεται, κάποιο εισόδημα κατά το αρχικό φύλλο ελέγχου να έχει

προσδιορισθεί "λογιστικά" και από τα νέα στοιχεία που προκύπτουν λόγω ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων να προσδιορισθεί το (διο) εισόδημα εξωλογιστικά. Στην περίπτωση αυτή το εισόδημα που προσδιορίσθηκε "λογιστικά" κατά το αρχικό φύλλο ελέγχου θα προσδιορισθεί από το συμπληρωματικό φύλλο εξωλογιστικά έτσι ώστε να γίνει συνεκτίμηση ενιαία των παλαιών και νέων στοιχείων (Σ.Τ.Ε. 3420/1977).

## 2. ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΦΥΛΛΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Άρθρο 52 Ν. Δ. 3323/55

Η κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου στα φορολογικά φυσικά ή νομικά πρόσωπα που υπέβαλαν ειλικρινή δήλωση γίνεται με αποστολή σε αυτούς του φύλλου ελέγχου με απλή ταχυδρομική επιστολή. Σε αυτά όμως που δεν υπέβαλαν δήλωση ή δήλωσαν ανακριβή στοιχεία το φύλλο ελέγχου κοινοποιείται μέσω δημοσίου, δημοτικού ή κοινοτικού οργάνου.

Το κοινοποιημένο φύλλο ελέγχου σε κάθε υπόχρεο φυσικό ή νομικό πρόσωπο πρέπει να συνοδεύεται και από αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Η σύνταξη έκθεσης ελέγχου αποτελεί τύπο και πλέον είναι ουσιώδης για την έκδοση του φύλλου ελέγχου. Όταν δεν τηρηθεί ο τύπος αυτός, το φύλλο ελέγχου που εκδίδεται δεν είναι νόμιμο από τυπικής άποψης.

Ζήτημα προκύπτει εάν έχουμε ακυρότητα των κοινοποιημένων φύλλων ελέγχου στην περίπτωση παράλειψης συνεπίδωσης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Σε αυτό το θέμα το Συμβούλιο Επικρατείας αποφάσισε ότι η παράλειψη συνεπίδωσης του φύλλου ελέγχου μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου δεν επιφέρει ακυρότητα του φύλλου ελέγχου, αλλά καθιστά άκυρη την κοινοποίηση αυτού. Πολλές φορές η φορολογική Αρχή αποστέλλει στις άλλες φορολογικές Αρχές φύλλα ελέγχου για κοινοποίηση αυτών στους ενδιαφερομένους. Στην περίπτωση αυτή η Διοίκηση συνιστά (Υπ. Δικ. Ε. 1180/1965) μαζί με το φύλλο ελέγχου να αποστέλλεται απαραίτητα και αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Συνηθισμένο φαινόμενο είναι τόσο οι εκθέσεις όσο και τα φύλλα ελέγχου να είναι δυσανάγνωστα σε βαθμό ώστε να είναι αδύνατη η χρησιμοποίησή τους από τους φορολογούμενους. Αυτό αποτελεί έλλειψη σεβασμού προς τους φορολογούμενους αλλά και κίνδυνο ακύρωσης των φύλλων ελέγχου από το δικαστήριο, με όλες τις συνέπειες σε βάρος του Δημοσίου. Η Διοίκηση λαμβάνοντας αφορμή από διαμαρτυρίες πολιτών συνέστησε στα φοροτεχνικά όργανα να επιμελούνται τη σύνταξη των εκθέσεων και των φύλλων ελέγχου ώστε να εκλείψει αυτό το απαράδεκτο φαινόμενο, το οποίο εκθέτει την υπηρεσία στα μάτια των φορολογουμένων και των φορολογικών δικαστηρίων. Ετσι η Διοίκηση με την υπ' αριθ. Ε. 6228/1981 διαταγή της, την οποία κοινοποίησε στις φοροτεχνικές υπηρεσίες, δίνει αυστηρές εντολές προς τους αρμόδιους να συμμορφωθούν με τ' ανωτέρω. Σε περίπτωση ανυπακοής θα ασκείται πειθαρχική δίωξη κατά των υπαιτίων.

Ο έλεγχος των φορολογούμενων φυσικών και νομικών προσώπων και η έκδοση και κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου πρέπει να γίνεται μέσα σε ορισμένη προθεσμία ώστε να μη συσσωρεύονται υποθέσεις των ίδιων φορολογουμένων περισσότερων ετών γεγονός που συμβαίνει αρκετές φορές λόγω φόρτου εργασίας των φοροτεχνικών οργάνων. Μια τέτοια περίπτωση έχει ως αποτέλεσμα να θεσπιώνεται φόρος εισοδήματος πολλών ετών μαζί και να γίνεται προβληματική από μέρος του φορολογούμενου η πληρωμή του φόρου.

Σε πολλές περιπτώσεις υποβάλλονται συγχρόνως από τους φορολογούμενους οι αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος περισσότερων οικονομικών ετών.

Συνέπεια αυτού να γίνεται βεβαίωση σημαντικών ποσών φόρου, οι οποίοι προκύπτουν από τις εκκαθαρίσεις των δηλώσεων αυτών, γεγονός που καθιστά δυσχερή την εμπρόθεσμη εξόφληση από τα υπόχρεα φυσικά και νομικά πρόσωπα.

Για εξυπηρέτηση των φορολογούμενων για την εντός της νόμιμα προθεσμίας εξόφληση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος βάσει των υποβαλλόμενων συγχρόνως αρχικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων περισσότερων του ενός οικονομικού έτους, η Διοίκηση έχει εγκρίνει (Υπ. Οικ. Ε. 18199/1970) όπως η βεβαίωση του φόρου για κάθε οικονομικό έτος να γίνεται για ίσα χρονικά διαστήματα κατά δίμηνο, αρχίζοντας από τη δήωση του νεώτερου οικονομικού έτους.

Ετσι όταν έχουμε συγχρόνως συγχρόνως διοικητικής επιλύσεως διαφορά φόρου εισοδήματος, π.χ. τριών ετών, η βεβαίωση θα γίνεται ως εξής:

- α) συγχρόνως με τη διοικητική επίλυση της διαφοράς θα γίνει η βεβαίωση της διαφοράς του φόρου που αφορά το τελευταίο Οικονομικό έτος.
- β) μετά δίμηνο από την παραπάνω βεβαίωση γίνεται βεβαίωση της διαφοράς φόρου του προηγούμενου έτους και
- γ) μετά δίμηνο από την παραπάνω δεύτερη βεβαίωση θα γίνει η βεβαίωση της διαφοράς φόρου του παλαιότερου έτους.



### 3. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

#### (ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΣ ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΣ)

Άρθρο 53 Ν.Δ. 3323/55

Το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο που αμφισβητεί την ορθότητα του φύλλου ελέγχου, μπορεί να προτείνει την εξώδικη λύση της διαφοράς.

Η αίτηση για συμβιβασμό πρέπει να υποβάλλεται στην αρμόδια οικονομική Αρχή. Ο οικονομικός Εφόρος από τη στιγμή που λάβει όλα τα στοιχεία της υπόθεσης, που έχουν προσκομισθεί από το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο ή ακόμη και νέα στοιχεία, μπορεί να κρίνει συνολικά ή μερικά το αίτημα και ν' αποδεχθεί την ακύρωση του φύλλου ελέγχου ή τον περιορισμό της φορολογητέας ύλης, ακόμα και τον περιορισμό του πρόσθετου φόρου, στο (1/3) αυτού.

Εάν οι απόψεις του οικονομικού Εφόρου και του φορολογούμενου νομικού προσώπου συμπέσαν, συντάσσεται αιτιολογημένη πράξη, η οποία υπογράφεται και από τα δύο μέρη. Η διαφορά θεωρείται επιλυθείσα ολικά ή μερικά ανάλογα με τη σύμπτωση των απόψεων των μερών. Στην περίπτωση αυτή, η άσκηση προσφυγής από το νομικό πρόσωπο θεωρείται σα μη γυνόμενη. Εάν δεν υπάρξει συμφωνία απόψεων μεταξύ οικονομικού Εφόρου και νομικού προσώπου, τότε μπορεί να προσφύγει σε δικαστική επίλυση της διαφοράς.

Η προθεσμία υποβολής αίτησης συμβιβασμού είναι μέχρι 20 ημέρες, όταν η πρόταση υποβάλλεται μέσω του δικόγραφου της προσφυγής. Προθεσμία για την πραγματοποίηση του συμβιβασμού

δεν ορίζεται από το νόμο. Σε κάθε περίπτωση η διοικητική επίλυση της διαφοράς πρέπει να πραγματοποιείται σε λογική προθεσμία από την υποβολή της σχετικής αιτήσεως.

Στη φορολογική πρακτική έχει επικρατήσει να συζητείται η υπόθεση μετά από "δέκα" ημέρες από την κατάθεση της αίτησης.

Τα πλεονεκτήματα που επιτυγχάνονται με το συμβιβασμό είναι:

- Τερματίζεται η αβεβαιότητα της φορολογικής υποχρέωσης και δεσμεύεται ο χρόνος τακτοποίησής της.
- Προάγεται η συνεργασία ανάμεσα σε φορολογούμενα φυσικά και νομικά πρόσωπα και τη φορολογική Αρχή.
- Η επίλυση της διαφοράς γίνεται λιγότερο δαπανηρή ή ακόμη τελείως αδάπανη για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα.
- Τα φορολογούμενα φυσικά και νομικά πρόσωπα πετύχουν μείωση του πρόσθετου φόρου, καθώς και μείωση στις δόσεις καταβολής του φόρου.

Μειονέκτημα του συμβιβασμού, ότι δεν παρέχει τις εγγυήσεις που προσφέρει η επίλυση της διαφοράς μέσω των Διοικητικών Δικαστηρίων.

#### 4. ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Άρθρο 59 Ν.Δ. 3323/59

Βεβαίωση φόρου είναι η πράξη της φορολογικής Αρχής με την οποία προσδιορίζεται το ποσό του οφειλόμενου φόρου, το οποίο πρέπει να καταβάλλει το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο στο Δημόσιο ταμείο. Η βεβαίωση του φόρου ενεργείται από τον οικονομικό Εφορο με τη σύνταξη χρηματικών καταλόγων.

Σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/59 το οποίο εφαρμόζεται και για τα νομικά πρόσωπα (άρθρο 16 Ν.Δ. 3843/58) ορίζεται ότι για τη βεβαίωση του φόρου ο οικονομικός Εφορος συντάσσει και αποστέλλει στο αρμόδιο Δημόσιο ταμείο χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη λήξη του, που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και όχι αργότερα από τρία (3) έτη από το τέλος του έτους, στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο (2) μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα και τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του υπαλληλικού κώδικα.

Οι χρηματικοί κατάλογοι πρέπει να συντάσσονται με προσοχή, ώστε ν' αποφεύγονται λάθη και παραλείψεις και ν' αποστέλλονται έγκαιρα στο Δημόσιο ταμείο για την είσπραξη των ποσών. Για το ζήτημα αυτό η Διοίκηση με την Ε. 8237/1986 εγκύκλιό της υποδεικνύει ανάλογη προσοχή εκ μέρους των αρμοδίων φορολογικών οργάνων με σκοπό την ορθή σύνταξη των χρηματικών καταλόγων και την έγκαιρη αποστολή τους στο Δημόσιο ταμείο.

Βεβαίωση του φόρου μπορεί να ενεργηθεί:

- βάσει των υποβαλλομένων δηλώσεων,
- βάσει των φύλλων ελέγχου, εφόσον έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς,
- βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού, τη διακρίνουμε σε δύο είδη: την προσωπική και την οριστική.

Με το άρθρο 51 παρ. 5 του Ν.Δ. 3323/55, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν.Δ. 1828/1969 και ισχύει για τα φυσικά και νομικά πρόσωπα ορίζεται ότι στις περιπτώσεις προσωρινού φορολογικού ελέγχου, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι το φορολογούμενο πρόσωπο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα ύλη ή παρέλειψε να προβεί σε παρακράτηση και απόδοση του φόρου, η φορολογική Αρχή εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου και σύμφωνα με αυτό προβαίνει σε προσωρινή βεβαίωση του φόρου.

Το προσωρινό φύλλο ελέγχου που εκδίδεται πρέπει να περιέχει τη φορολογητέα ύλη, εκείνη που εμφανίζεται στα βιβλία ή τα τιμολόγια του νομικού προσώπου και όχι ποσό μεγαλύτερο από αυτή ή άλλη τυχόν φορολογητέα ύλη, την οποί απέκρυψε ο φορολογούμενος. Δεν περιλαμβάνεται ακόμη στο προσωρινό φύλλο ελέγχου η φορολογητέα ύλη που προέκυψε ή προσδιορίσθηκε εξωλογιστικά σε άλλη φορολογία. Στην περίπτωση αυτή ο νόμος προβλέπει έκδοση οριστική φύλλου ελέγχου.

Η βεβαίωση για οποιοδήποτε φόρο, τέλος, πρόστιμο, δικαίωμα ή εισφορά υπέρ του Δημοσίου ενεργείται μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη λήξη του μήνα, μέσα στον οποίο έχει κτηθεί ο τίτλος της βεβαίωσης και όχι αργότερα από τρία (3) έτη. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα σ' αυτή την προθεσμία συνιστά

πειθαρχικό αδίκημα και ποινές κατά των υπευθύνων που προβλέπονται από τον κώδικα καταστάσεως των δημοσίων διοικητικών υπαλλήλων. Ανεξάρτητα με τα ανωτέρω, η βεβαίωση μπορεί να ενεργηθεί και μετά την πάροδο της δέμηνης προθεσμίας, αλλά όχι αν έχουν περάσει πάνω από 3 χρόνια από τη λήξη του έτους, μέσα στο οποίο έχει κτηθεί ο τίτλος βεβαίωσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ.5 του Ν.Δ. 3323/55 όπως τοποθετήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 1828/1989 ορίζεται αν ο φόρος που βεβαιώνεται κατά τη διάρκεια του οικείου οικον. έτους ή μεταγενέστερα από τη λήξη του

α) ύστερα από διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό.

β) με βάση φύλλο ελέγχου που έγινε κριστικό λόγω μη ασκήσεως ή εκπρόθεσμης άσκησης προσυγής, καταβάλλεται ως εξής:

α) Για οφειλή μέχρι 30.000 δραχ. σε μια (1) δόση.

β) " " " " από 30.001 μέχρι 100.000 δραχ. σε τρεις (3) μηνιαίες δόσεις.

γ) Για οφειλή από 100.001 μέχρι 500.000 δραχ. σε έξι (6) μηνιαίες δόσεις.

δ) Για οφειλή από 500.001 μέχρι 1.000.000 σε οκτώ (8) (σεα μηνιαίες δόσεις.

ε) Για οφειλή από 1.000.001 και άνω δραχ. σε δώδεκα (12) (σεα μηνιαίες δόσεις.

Με την ίδια διάταξη ορίζεται ακόμη ότι ο φόρος που βεβαιώνεται με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, καταβάλλεται σε δύο (2) (σεα μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες

η πρώτη καταβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση της οφειλής. Επίσης αμελείται η βεβαίωση του οφειλόμενου φόρου που δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500 δρχ.

Σε περίπτωση που δεν επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από το νομικό πρόσωπο εμπρόθεσμα προσφυγή βεβαιώνεται αμέσως από τη φορολογική αρχή ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του αμειωβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών φόρων και τελών οι οποίοι βεβαιώνονται με τον κύριο φόρο.

Για τον προσδιορισμό του αμειωβητούμενου φόρου λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη και οι ζημίες του νομικού προσώπου που καθορίζονται με την πράξη της φορολογικής Αρχής και αναλογούν σε κάθε μέλος. Το ποσό που βεβαιώνεται με αυτό τον τρόπο καταβάλλεται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα από τη βεβαίωση της οφειλής.

Με το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 1828/1989 καθιερώνεται η υποχρέωση εκτέλεσης των οριστικών αποφάσεων των διοικητικών πρωτοδικείων και ορίζεται ότι εκπίπτουν οι βεβαιωθέντες και μη οφειλόμενοι φόροι. Ειδικότερα, φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Τυχόν άσκηση έφεσης από το ύψιστο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία των εκπτώσεων των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

Βάσει των αποφάσεων των διοικητικών εφετείων ή του Συμβουλίου Επικρατείας, η φορολογική Αρχή προβαίνει σε νέα

εκκαθάριση του φόρου και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον οφειλόμενου φόρου ή έκπτωση του επιπλέον βεβαιωθέντος φόρου.

5. ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΠΡΑΞΕΩΝ ΕΠΙΒΟΛΗΣ

ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Άρθρα 54 - 57 Ν.Δ. 3323/55

Προσφυγή είναι το μέσο άμυνας των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου της φορολογικής Αρχής. Με την προσφυγή ενώπιον του τακτικού διοικητικού δικαστηρίου, προσβάλλονται οι πράξεις των δημοσίων οργάνων με τις οποίες προσδιορίζονται φόροι ή επιβάλλονται πρόστιμα ή άλλες κυρώσεις για παράβαση των φορολογικών νόμων.

Τα φορολογούμενα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας έχουν δικαίωμα άσκησης προσφυγής είκοσι (20) ημέρες αρχίζοντας από την επομένη της ημέρας που τους επιδόθηκε η πράξη επιβολής του φόρου. Δικαίωμα προσφυγής έχει και το Δημόσιο και μπορεί να την ασκήσει υπέρ του ο Υπουργός των Οικονομικών ή ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής. Σε αυτή την περίπτωση η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής είναι σαράντα (40) ημερών, αρχίζοντας από την επομένη της ημέρας που του επιδόθηκε η πράξη.

Προκειμένου να κρίνει το δικαστήριο σχετικά με το αίτημα του φορολογούμενου νομικού προσώπου που ασκεί την προσφυγή, το έγγραφο πρέπει να περιέχει:

- α) το δικαστήριο, στο οποίο απευθύνεται η προσφυγή.
- β) την επωνυμία και την έδρα του Ν.Π., καθώς και το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο του αντιπροσώπου.
- γ) τον τόπο και το χρόνο σύνταξης του εγγράφου της



προσφυγή.

δ) τους λόγους προσφυγής, ξεχωριστά του καθένα και με σαφήνεια.

ε) τον ακριβή προσδιορισμό της Αρχής, κατά της οποίας στρέφεται η προσφυγή, καθώς και της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφυγή εκδικάζεται από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο. Ως προς τον τόπο, αρμόδιο σε πρώτο βαθμό είναι το Διοικητικό Πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η Αρχή που έχει εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη. Η προσφυγή ασκείται με έγγραφο, το οποίο είτε κατατίθεται στην Αρχή που είχε εκδώσει την πράξη, είτε επιδίδεται σ' αυτή την ίδια Αρχή. Στην πρώτη περίπτωση συντάσσεται πράξη κατάθεσης πάνω στο ίδιο το έγγραφο, ενώ στη δεύτερη περίπτωση συντάσσεται αποδεικτικό επίδοσης. Τα φορολογούμενα νομικά πρόσωπα έχουν δικαίωμα να λάβουν βεβαίωση για την κατάθεση του εγγράφου προσφυγής, η δε Αρχή υποχρεούται από το νόμο να παρέχει τέτοια βεβαίωση μόλις παραλάβει το έγγραφο.

## 6. ΕΝΔΙΚΟ ΜΕΣΟ ΤΗΣ ΕΦΕΣΗΣ

Άρθρα 60 - 63 Ν.Δ. 3323/55

Έφεση είναι το τακτικό ένδικο μέσο της απόφασης πρωτοβάθμιου Φορολογικού Δικαστηρίου με το οποίο ο δικασθείς και πτηθείς διάδικος ζητεί νέα εξέταση της υπόθεσής του από ανώτερο δικαστήριο (δευτέρου βαθμού) με σκοπό την ακύρωση ή την τροποποίηση της πρωτόδικης αποφάσεως.

Κατά το άρθρο 165 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας σε έφεση υπόκεινται οι οριστικές αποφάσεις των πρωτοβαθμίων φορολογικών δικαστηρίων, εφόσον το ποσό της διαφοράς, χωρίς τους πρόσθετους και προσυζητήσεως υπερβαίνει το ποσό των 25.000 δραχ. (Προεδρικό Διάταγμα 1075/1981 άρθρο 3).

Ως διαφορά η οποία παρέχει το δικαίωμα προς άσκηση έφεσης, λογίζεται για μεν τη διάδικο Αρχή το ποσό που προκύπτει ανάμεσα στη Διοικητική Πράξη και την απόφαση του Δικαστηρίου, για δε το Νομικό Πρόσωπο, κατά του οποίου στρέφεται η πράξη, το ποσό που προκύπτει ανάμεσα στη δήλωση και την απόφασή. Στην περίπτωση που δεν υποβλήθηκε δήλωση, ως "διαφορά" λογίζεται το ποσό που έχει καταλογισθεί από τη φορολογική Αρχή.

Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται άσκηση έφεσης, ανεξάρτητα από το ποσό (Κ.Φ.Δ. άρθρο 165 παρ. 2):

- α) για υπέρβαση καθηκόντων ή αναρμοδιότητα του Διοικητικού Δικαστηρίου που εξέδωσε την απόφαση,
- β) για κακή σύνθεση αυτού του Δικαστηρίου,
- γ) για τις περιπτώσεις που αντικείμενο της έφεσης είναι η

αναγνώριση ζημιάς, η οποία δεν καλύπτεται με συμπληρωσικό του συνολικού εισοδήματος που προσδιορίσθηκε με την πρωτόδικη απόφαση, αλλά είναι εκπιπτά από το φορολογιτέο εισόδημα του επομένου ή του μεθεπόμενου οικονομικού έτους, αν το ποσό της εκπεστέας μ' αυτόν τον τρόπο ζημιάς υπερβαίνει τις 30.000 δραχ.

Το νομικό ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί έφεση, επιδιώκοντας την ακύρωση ή την τροποποίηση της πρωτόδικης απόφασης, ονομάζεται "ενκαλών". Εκείνος κατά του οποίου απευθύνει την έφεση ο ενκαλών ονομάζεται "εφεσίβλητος", ο οποίος μπορεί να είναι ο οικονομικός Εφορός.

Δικαίωμα έφεσης έχει ο διάδικος που ηττήθηκε πρωτόδικα. Το φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο μπορεί ν' ασκήσει μια μόνη έφεση. Δεύτερη έφεση από τον ίδιο διάδικο και κατά της ίδιας απόφασης για το ίδιο ή άλλο κεφάλαιο δεν επιτρέπεται (άρθρο 166 Κ.Φ.Δ.). Δεν επιτρέπεται η άσκηση έφεσης αν έχει παρέλθει μια διετία από τη δημοσίευση της απόφασης (άρθρο 167 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.). Απαιτείται ακόμη ο ενκαλών να έχει έννομο συμφέρον για την άσκηση έφεσης, το οποίο θεωρείται ότι υπάρχει, όταν αυτός υφίσταται βλάβη από την απόφαση, με την οποία απορρίφθηκαν οι αιτήσεις και προτάσεις του ή έγιναν δεκτές οι εναντίον του αιτήσεις και προτάσεις του αντίδικου. (Φορ. Εφετ. Αθηνών 941/1972).

Κατά ρητή διάταξη του άρθρου 29 παρ. 3 του Ν.Δ. 4242/1962 η άσκηση ή μη άσκηση έφεσης κατά της απόφασης πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου αποφασίζεται από κοινού από τον οικονομικό Εφορό και τον Επιθεωρητή που τον εποπτεύει. Σε περίπτωση διαφωνίας τους αποφασίζει για το τι πρέπει να γίνει

ο γενικός επίτροπος της επικρατείας επί της φορολογικής δικαιοσύνης. Στην περίπτωση αυτή η προθεσμία για την άσκηση της έφεσης από το Δημόσιο ορίζεται δίμηνη.

Η προθεσμία για την άσκηση έφεσης είναι ένας μήνας, αρχίζοντας από την επίδοση της απόφασης. Η έφεση δε μπορεί ν' ασκηθεί μετά παρέλευση δύο ετών από τη δημοσίευση της απόφασης ανεξάρτητα από το χρόνο επιδόσεως αυτής (Φορ. Εφετ. Πειρ. 1470/1971).

Έφεση που δεν ασκήθηκε εμπρόθεσμα και με νόμιμες διατυπώσεις ή ασκήθηκε χωρίς νόμιμες προϋποθέσεις απορρίπτεται ως απαράδεκτη (άρθρο 179 Κ.Φ.Δ.). Η προθεσμία για την άσκηση του ένδικου μέσου αναστέλλεται όταν υπάρχουν συνθήκες ανωτέρας βίας, δηλ. αδυναμία σε οφειλόμενη ενέργεια ή ανεξάρτητα από τη θέληση των περιστατικών, σύμφωνα με την αρχή που επικρατεί στο Δίκαιο ότι "ουδείς υποχρεούται εις τα αδύνατα".

Η έφεση είναι απαράδεκτη, εάν μέχρι τη συζήτηση στο ακροατήριο δεν καταβληθεί από το φορολογούμενο στο Δημόσιο Ταμείο ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων παράβολο ίσο με τα δύο το εκατό (2%) του αμφισβητούμενου φόρου, εκτός των πρόσθετων φόρων.

Εάν μέχρι την πρώτη συζήτηση στο ακροατήριο δεν έχει καταβληθεί εντελώς παράβολο ή καταβλήθηκε ελλειπές, το Δικαστήριο με αίτηση του εμφανιζόμενου στη συζήτηση υπόχρεου, χορηγεί προθεσμία πέντε (5) ημερών για να καταβληθεί ή να συμπληρωθεί το παράβολο και να προσκομισθεί το αποδεικτικό κατάθεσης του μέσα σε προθεσμία πέντε (5) ημερών αρχίζοντας από την επομένη της συζήτησης, προσαυξημένο όμως κατά 50%.

Εάν μέσα στις παραπάνω προθεσμίες δεν καταβληθεί το παράβολο ή καταβληθεί ελλιπές ή χωρίς την οφειλόμενη προσαύξηση η έφεση απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Κατά το άρθρο 175 του Κ.Φ.Δ., το Δικαστήριο που δικάζει την έφεση δε μπορεί να καταστήσει χειρότερη τη θέση του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου, εκτός εάν ασκήθηκε έφεση και από το διάδικο της άλλης πλευράς.

Η προθεσμία για την άσκηση των ειδικών μέσων, καθώς και η άσκησή τους δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της απόφασης, εκτός εάν το Δικαστήριο ύστερα από αίτηση του ενδιαφερόμενου νομικού προσώπου, πριν αποφανθεί για την ουσία της υπόθεσης, διατάξει με απόφασή του την αναστολή της εκτέλεσης. Είναι δυνατόν, να ζητηθεί η αναστολή εκτέλεσης για οποιαδήποτε απόφαση που υπόκειται σε ειδικό μέσο (ανακοπή, έφεση, αναθεώρηση) αρκεί η απόφαση αυτή να είναι οριστική και όχι προδικαστική έστω και εν μέρει.

Αρμόδιος Πρόεδρος για την αίτηση αναστολής, είναι ο Πρόεδρος του Δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται το ειδικό μέσο δηλ. ο Πρόεδρος του Διοικητικού Εφετείου ή στην περίπτωση έφεσης κατά της απόφασης Μονομελούς Πρωτοδικείου, ο Πρόεδρος του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

## 7. ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΑΙΡΕΣΗΣ

Άρθρον 64 Ν.Δ. 3323/55

Αναίρεση είναι το έκτακτο ένδικο μέσο που ασκείται στο Συμβούλιο της Επικράτειας και με το οποίο επιδιώκεται η ακύρωση των αποφάσεων των Διοικητικών Δικαστηρίων για νομικούς λόγους. Το Συμβούλιο Επικρατείας, ως Ακυρωτικό Δικαστήριο ερευνά μόνο το νομικό μέρος των αποφάσεων των δικαστηρίων, εάν δηλαδή υπάρχει παράβαση ουσιαστικού νόμου ή κάποια διαδικαστικής διάταξης ή εάν η απόφαση είναι αναιτιολόγητη. Δεν ασχολείται με το πραγματικό μέρος της υπόθεσης, το οποίο το αποδέχεται έτσι όπως αποφάνθηκε για τούτο το δικαστήριο της ουσίας που εξέδωσε την απόφαση.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης (Υπ. Οικ. Εγκ. 129/1955 παρ. 99) αυτό το έκτακτο ένδικο μέσο πρέπει να ασκείται από τους Οικονομικούς Εφόρους κάθε φορά που με την απόφαση του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου παραβιάζεται κάποια ουσιαστή διάταξη νόμου.

Το άρθρο 56 του Ν.Δ. 170/1973 ορίζει ρητά τους λόγους για τους οποίους μπορεί να ασκηθεί αναίρεση στο Συμβούλιο Επικρατείας. Οι λόγοι αυτοί είναι οι εξής:

α) Υπέρβαση καθηκόντων ή αναρμοδιότητα καθ' ύλην του δικαστηρίου που έχει εκδόσει την απόφαση.

Υπέρβαση καθηκόντων υπάρχει όταν το δικαστήριο ασχολείται με την εκδίκαση ιδιωτικής διαφοράς που ανήκει στην αρμοδιότητα των τακτικών δικαστηρίων ή με ξένα εντελώς καθήκοντα άσχετα προς την αρμοδιότητά του. Αναρμοδιότητα

υπάρχει όταν το δευτεροβάθμιο δικαστήριο που έχει δικάσει την υπόθεση είναι αναρμόδιο καθ' ύλην, οπότε η απόφασή του ελέγχεται πλημμελώς και υπόκειται σε αναίρεση στο Συμβούλιο Επικρατείας.

β) Μη νόμιμη συγκρότηση ή κακή σύνθεση του δικαστηρίου που εξέδωσε την απόφαση.

Κακή σύνθεση του δικαστηρίου υπάρχει όταν δεν τηρήθηκαν κανονικά οι διατάξεις που ορίζουν τη σύνθεση του δικαστηρίου.

γ) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας υπάρχει όταν δεν τηρήθηκαν οι διαδικαστικές αρχές που διέπουν τα δικαστήρια και κυρίως όταν δεν τηρήθηκε η αρχή της δημοσιότητας των συνεδριάσεων, η οποία και συνταγματικά έχει κατοχυρωθεί. Επίσης, η μη κλήτευση των διαδίκων όπως ορίζει ο νόμος, το αναιτιολόγητο των αποφάσεων και η έλλειψη διατακτικού, το γεγονός ότι δεν έχουν ληφθεί υπόψη προς εκτίμηση αποδεικτικά στοιχεία που προτάθηκαν από τους διαδίκους και τα οποία ασκούν ουσιώδη επίδραση στην έκβαση της δίκης, αποτελούν παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και κατά συνέπεια συνιστούν λόγους για αναίρεση.

δ) Υπαρξη δύο ή περισσότερων αντιφατικών τελεσδίκων αποφάσεων στην ίδια υπόθεση για τους ίδιους διάδικους.

Η ύπαρξη δύο ή περισσότερων αποφάσεων, οι οποίες αντιφάσκουν η μια προς την άλλη, συνιστά λόγο αναίρεσης στο Συμβούλιο Επικρατείας.

Η σωστή απονομή της φορολογικής δικαιοσύνης επιβάλλει να είναι πλήρως αιτιολογημένες οι αποφάσεις των πρωτοβάθμιων και των δευτεροβάθμιων διοικητικών δικαστηρίων. Έτσι ο ενδιαφερόμενος μπορεί να συνάγει συμπεράσματα ως προς την

ορθή απονομή του δικαίου του και να κρίνει αν συντρέχει λόγος να προσφύγει σε ανώτερο δικαστήριο. Την αρχή αυτή την επιτάσσει το άρθρο 93 του Συντάγματος που ισχύει μέχρι σήμερα στη χώρα μας και ορίζει ότι οποιαδήποτε απόφαση του δικαστηρίου πρέπει να είναι αιτιολογημένη και ν' απαγγέλεται σε δημόσια συνεδρίαση.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας που εξαφανίζει την απόφαση του Διοικητικού δικαστηρίου, παραπέμπει την υπόθεση στο ίδιο δικαστήριο για ν' αποφανθεί αυτά επί της ουσίας. Το Συμβούλιο Επικρατείας δεν είναι δικαστήριο ουσίας και γι' αυτό η διάγνωση του πραγματικού μέρους της υπόθεσης πρέπει να γίνει από το δικαστήριο ουσίας το οποίο είχε δικάσει την υπόθεση.



6. ΑΚΥΡΩΣΗ Η ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΕΓΓΡΑΦΗΣ.

ΑΝΑΚΛΗΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ

Άρθρο 65 Ν. Δ. 3323/55

Η εγγραφή (φύλλο ελέγχου), γίνεται οριστική όταν προκύπτει από ειλικρινή δήλωση ή σε περίπτωση μη άσκησης ένδικου μέσου. Είναι δυνατό ν' ακυρωθεί ή τροποποιηθεί για τους εξής λόγους:

α) Έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

Στην περίπτωση αυτή υπάρχει καταλογισμός φόρου σε πρόσωπο μη υπόχρεο σε φόρο ή και σε βάρος άλλου προσώπου από το πραγματικό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Η ακύρωση ή τροποποίηση της εγγραφής γίνεται, είτε πρόκειται για ολική, είτε για μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.

β) Το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο δεν έλαβε αποδεδειγμένα γνώση του φύλλου ελέγχου (εγγραφής).

Όταν πράγματι αποδειχθεί ότι δεν έλαβε γνώση το νομικό πρόσωπο και δίχως ν' απαιτείται να προβάλλονται με την αίτηση του ουσιαστικές αιτίες, το φορολογικό δικαστήριο οφείλει ν' ακυρώσει το φύλλο ελέγχου.

γ) Η έκδοση του φύλλου ελέγχου γίνει από αναρμόδιο Οικονομικό Εφορο.

Η άσκηση επιβολής του φόρου από τον αναρμόδιο Εφορο έχει ως αποτέλεσμα την ακύρωση της εγγραφής και την έκδοση νέου φύλλου ελέγχου από αρμόδιο Οικονομικό Εφορο.

δ) Υπαρξη λογιστικού λάθους.

Σε λογιστικά λάθη εννοούνται εκείνα τα οποία οφείλονται

σε σφάλμα κατά την εκτέλεση μαθηματικής πράξης ή τ' αριθμητικά λάθη στον υπολογισμό των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων ακόμη και οι διπλές εγγραφές.

Εσφαλμένος προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου που αναλογεί συνήθως υπάρχει, όταν γίνονται εκπτώσεις πάνω στο ακαθάριστο εισόδημα για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος. Όταν το καθαρό εισόδημα δεν υπόκειται σε φόρο ή απαλλάσσεται από αυτόν.

Συνήθως με απόφαση του Συμβουλίου Επικρατείας, δεν αποτελεί εσφαλμένο προσδιορισμό του εισοδήματος ή του φόρου, όταν γίνεται με την "εν λευκώ" υπογραφή του Πρακτικού Συμβιβασμού από το φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Η προθεσμία αίτησης ακύρωσης είναι "τριετής" και αρχίζει από την ημέρα της οριστικής βεβαίωσης του φόρου. Σαν ημέρα της οριστικής βεβαίωσης του φόρου λογίζεται η ημέρα καταχώρησης του φύλλου ελέγχου στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου.

Με την αίτηση ακύρωσης, αποφεύγονται όλες οι συνέπειες που δημιουργούνται σε βάρος του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου από την οριστικοποίηση της εγγραφής. Εάν όμως ασκηθεί εμπρόθεσμα προσφυγή κατά της κοινοποίησης της εγγραφής, δεν είναι δυνατό να γίνει αίτηση ακύρωσης. Η αίτηση ακύρωσης αποτελεί έκτακτο ένδικο μέσο και έχει χαρακτήρα επικουρικό. Για το λόγο αυτό δεν υποβάλλεται όταν το νομικό πρόσωπο έχει στη διάθεσή του τα τακτικά ένδικα μέσα.

Η επίδραση της θάλωσης από το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο, του δημιουργεί την υποχρέωση να καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο στο θηλωθέν εισόδημά του.

Σύμφωνα με τη νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων το νομικό ή φυσικό πρόσωπο μπορεί να κάνει ανάκληση ή τροποποίηση της δήλωσής του ολικά ή μερικά αμφισβητώντας και ανακαλώντας την.

Ετσι εάν στη δήλωση περιλαμβάνεται φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή παραπάνω της πραγματικής ή μη υποκείμενη σε φόρο και το σφάλμα αυτό οφειλόταν σε βία ή πλάνη ή αιτία που ν' αποδεικνύεται από το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο - τότε ζητά με αίτησή του από τον Οικονομικό Εφορο αποδεικνύοντας το σφάλμα της δήλωσής του την μερική ή ολική ανάκληση ή τροποποίηση αυτής.

Εάν ο Οικονομικός Εφορος αποδεχθεί τους ισχυρισμούς των υπόχρεων σε φόρο, με πράξη του προχωρεί σε τροποποίηση ή ανάκληση των δηλώσεών τους. Ενεργεί έκπτωση ή επιστροφή του αχρεωστήτως βεβαιωθέντος ή καταβληθέντος φόρου.

Σε αντίθετη περίπτωση που το αίτημα απορριφθεί, με πράξη του Οικονομικού Εφόρου, το υπόχρεο νομικό πρόσωπο έχει δικαίωμα να προσφύγει ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Η ανάκληση της δήλωσης είναι δυνατή όχι μόνο στην περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί φύλλο ελέγχου ανακριβούς δήλωσης, αλλά και στην περίπτωση που έχει εκδοθεί φύλλο ειλικρινούς δήλωσης. Η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης γίνεται είτε με προσφυγή η οποία να στρέφεται κατά του φύλλου ελέγχου είτε με υποβολή αίτησης για ανάκληση δήλωσης προς τη φορολογική Αρχή. Στην περίπτωση αυτή η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, ειλικρινούς δήλωσης δεν είναι υποχρεωτική και για το λόγο αυτό η προσφυγή δε μπορεί ν' ασκηθεί μετά την πάροδο "είκοσι πνευρών" από της καταχώρησης του φύλλου ελέγχου στο

βιβλίο μεταγραφής δηλώσεων.

Ανάκληση της δήλωσης γίνεται σε κάθε στάδιο της δίκης και κατά συνέπεια και στο στάδιο του συμβιβασμού (Υπ. Οικ. Ε. 7937/1958).

9. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Άρθρο 68 Ν.Δ. 3323/55

Η ανάγκη του να μην παραμείνουν για μεγάλο χρονικό διάστημα εκκρεμείς και αβέβαιες οι φορολογικές υποθέσεις καθιέρωσε το θεσμό της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

Η παραγραφή είναι θεσμός δημόσιας τάξης και αποτελεί την κατάργηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή ή την είσπραξη φόρων. Το Ελληνικό Δημόσιο έχει κάποιο χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο μπορεί να ασκήσει τα δικαιώματά του για την επιβολή και είσπραξη φόρων, τελών, εισφορών, προσουξήσεων, προστίμων κλπ. Μετά την πάροδο του παραπάνω χρονικού διαστήματος αρχίζει η παραγραφή.

Αναλυτικότερα η παραγραφή αρχίζει όταν παρέλθει δεκαετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης (παρ. 1 άρθρο 68 του Ν.Δ. 3323/55). Π.χ. για δήλωση που επίδοθηκε μέσα στο οικονομικό έτος 1979 (εισοδήματα της χρήσεως 1978) η παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου αρχίζει μόλις παρέλθει η 31/12/1989. Κατ' εξαίρεση για τις δηλώσεις που υπάγονται στις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 50 του Ν.Δ. 3323/55 καθώς και για αυτές που είναι υποχρεωτικά ελεγκτέες σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 50α του ίδιου νόμου, η παραγραφή αρχίζει μετά την πάροδο ενδεκαετίας.

Εξ άλλου σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 3 του Ν.Δ. 3323/ 55 η έναρξη της παραγραφής γίνεται μετά την πάροδο

δεκαπενταετίας εφόσον:

- α) από πρόθεση του φορολογούμενου ή από παράλειψη αυτού δεν έγινε βεβαίωση του φόρου, με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.
- β) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στον οικονομικό Έφορο, διαπιστώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου είναι απώτερο από εκείνο που περιλήφθηκε στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.
- γ) δεν υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Σε περίπτωση όμως υποβολής της δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής το δικαίωμα του Δημσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας.

Η παραγραφή μπορεί να διακοπεί μόνο με την εγγραφή του φορολογουμένου στο φορολογικό κατάλογο, δηλαδή την έκδοση του φύλλου ελέγχου και, κατά το νόμο, κοινοποίησή του στο φορολογούμενο.

Πέρα όμως από το θεσμό της παραγραφής του δικαιώματος του Δημσίου υπάρχει και ο θεσμός της παραγραφής αξιώσεως του φορολογούμενου για την επιστροφή από το Δημόσιο αγρεωστών καταβληθέντων φόρων, τελών κλπ. Έτσι σύμφωνα με το άρθρο 92 παρ. 2 του Ν.Δ. 321/69 ο χρόνος παραγραφής αξιώσεων κατά του Δημσίου, όσον αφορά την επιστροφή ποσών φόρων που καταβλήθηκαν αγρεωστητα ή παράνομα, είναι τριών ετών από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο "γεννήθηκε" η αξίωση και κατέσται δυνατή η δικαστική επιδίωξή της.

## 10. ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Άρθρο 67 του Ν.Δ. 3323/55

Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958 επιβάλλεται στους παραβάτες πρόσθετος φόρος και σε πολλές περιπτώσεις και πρόστιμο.

Ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται πάνω στον κύριο φόρο ενώ έχει διοικητικό και όχι ποινικό χαρακτήρα. Έτσι πρόσθετος φόρος επιβάλλεται ακόμα και σε περίπτωση παρερμηνείας του νόμου ή αμέλειας. Έτσι ορισμένα χαρακτηριστικά του είναι:

α) έχει διοικητικό και όχι ποινικό χαρακτήρα.

β) υπολογίζεται πάνω στον κύριο φόρο.

γ) για την υποβολή του δεν εξετάζεται αν η παράβαση οφείλεται σε παρερμηνεία του νόμου ή αν υπάρχει αμέλεια ή δόλος.

δ) μοναδικές περιπτώσεις μη υποβολής πρόσθετου φόρου αλλά και προστίμου είναι είτε όταν το υπόχρεο νομικό πρόσωπο ακολουθήσει τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή τις Ερμηνευτικές Εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, είτε όταν δεν υπάρχει καταλογιστέα οφειλή κυρίου φόρου.

Ο πρόσθετος φόρος επιβάλλεται: α) σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, β) σε περιπτώσεις υποβολής ελλιπούς ή ανακριβούς δήλωσης, γ) σε περίπτωση παράλειψης υποβολής της δήλωσης.

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ. Εκπρόθεσμες θεωρούνται οι δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την πάροδο της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος (Ν.Δ. 3843/58, άρθρο 11). Ο πρόσθετος φόρος

υπολογίζεται με ποσοστό πάνω στο φόρο που οφείλεται και είναι 4% για κάθε μήνα καθυστέρησης ενώ δεν μπορεί να υπερβεί το ογδόντα τοις εκατό (80% = 20 μήνες X 4%).

Όταν υποβληθεί δήλωση μετά την πάροδο των 20 μηνών τότε εκτός από πρόσθετο φόρο 80% επιβάλλεται και πρόστιμο με ποσοστά:

α) 10% αν το ποσό του οφειλόμενου φόρου ανέρχεται μέχρι τις 200.000 δραχ.

β) 20% αν το ποσό του φόρου είναι πάνω από 200.000 δραχ.

#### ΕΛΛΕΙΠΗΣ ΔΗΛΩΣΗ - ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΗΛΩΣΗ.

I) Αν η διαφορά μεταξύ δηλωθέντος και προσδιοριζόμενου συνολικού εισοδήματος δεν υπερβαίνει το ποσοστό του 15% η δήλωση θεωρείται ελλιπής. Αν η διαφορά είναι μεγαλύτερη του 15% τότε η δήλωση θεωρείται ανακριβής.

II) Αν η διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος και του προσδιοριζόμενου συνολικού εισοδήματος είναι μέχρι 200.000 δραχ. η δήλωση θεωρείται ελλιπής. Αν η διαφορά είναι μεγαλύτερη τότε θεωρείται ανακριβής.

III) Αν η διαφορά μεταξύ δηλωθέντος συνολικού εισοδήματος και προσδιοριζόμενου οφείλεται σε λογιστικές διαφορές, τότε, απαραίτητη προϋπόθεση για να κριθεί μια δήλωση ελλιπής και όχι ανακριβής είναι ότι οι λογιστικές αυτές διαφορές πρέπει να προκύπτουν από επαρκή και ακριβή βιβλία του Κ.Φ.Σ. και να οφείλονται σε προφανή παραδρομή ή σε ουσιώδη πλάνη (παρερμηνε(α του νόμου). Ενώ όταν γίνεται παράβαση οπτής διάταξης του νόμου ή γίνεται χαρακτηρισμός οικονομικού γεγονότος, πθελμμένα, κατά διαφορετικό τρόπο, τότε οι λογιστικές διαφορές που προκύπτουν οδηγούν προς το να



θεωρηθεί η δήλωση ανακριβής. Τέτοιες λογιστικές διαφορές είναι η παρακάτω:

- Διενέργεια αποσβέσεων με συντελεστή μεγαλύτερο από αυτόν που καθορίζει ο νόμος - Εκπτώση δαπανών που δεν αναγνωρίζονται από το νόμο - Υπολογισμός αφορολόγητων κρατήσεων των αναπτυξιακών νόμων με μεγαλύτερα ποσοστά από ότι αυτοί καθορίζουν.

Πάντως ο χαρακτηρισμός μιας δήλωσης ως ελλειπούς ή ανακριβούς έχει μεγάλη σημασία. Κι αυτό γιατί όταν πρόκειται για ελλειπή δήλωση δεν επιβάλλεται πρόστιμο και ο πρόσθετος φόρος ανέρχεται σε ποσοστό 90% επί του φόρου που το νομικό πρόσωπο θα απέφυγε να πληρώσει. Ενώ σε περίπτωση ανακριβούς δηλώσεως επιβάλλονται πρόσθετος φόρος 100% επί της διαφοράς του φόρου και πρόστιμο: α) 20% όταν η διαφορά μεταξύ δηλωθέντος και προσδιοριζόμενου συνολικού εισοδήματος κυμαίνεται από 25% έως 50% και β) 30% όταν η διαφορά υπερβαίνει το 50%.

ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται πρόσθετος φόρος 150% επί του φόρου που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο. Ανάλογα με το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου επιβάλλεται και πρόστιμο σε βάρος των υποχρεών ως εξής:

α) ποσοστό 50% αν το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου κυμαίνεται από 100.000 δρχ. έως 500.000 δρχ. και

β) ποσοστό 60% αν το ποσό του καταλογιζόμενου φόρου υπερβαίνει τις 500.000 δρχ.

	ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΙΑΘΕΣΗ		ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		ΕΛΛΕΙΠΗΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	ΜΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ			
	ποσοστό επί του αναλογούντα φόρου	Αναλογούν φόρος	Αναλογούν φόρος	Αναλογούν φόρος		ποσοστό % επί της διαφοράς του φόρου	ποσοστό % επί της διαφοράς του φόρου	Αναλο- γούν φόρος	Αναλο- γούν φόρος
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	4-80%	Αναλογούν φόρος 1-200.000	Αναλογούν φόρος 200.000&πάνω	Διαφορά φόρου 15-25%	Διαφορά φόρου 25-50%	Διαφορά φόρου 50&πάνω	Αναλο- γούν φόρος 1-100.000	Αναλο- γούν φόρος 100000-500000	Αναλο- γούν φόρος 500.000 &πάνω
				100%	100%	100%	150%	150%	150%
ΠΡΟΣΤΙΜΑ	10%		20%	-	20%	30%	-	50%	60%
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΓΙΑ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ	8-160%		8-160%	200%	200%	200%	300%	300%	300%
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ	15%		30%	-	30%	45%	-	75%	90%

Πίνακας 4: Πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα στον φόρο εισοδήματος καθώς και στους παρακρατούμενους φόρου.

- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης ο πρόσθετος φόρος είναι 4% ή 8% για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι τους πρώτους 20 μήνες (20 μήνες Χ4%= 80% ή 20 μήνες Χ8%= 160%).
- Σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης τα πρόστιμα επιβάλλονται μόνο όταν η υποβολή της γίνει μετά την πάροδο 20 μηνών.
- Κατά τον διοικητικό συμβιβασμό οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα ανακρίβων και ελλειπών δηλώσεων περιορίζονται στο 1/3 ενώ σε περίπτωση μη υποβολής δηλώσεως περιορίζονται στο 1/2.
- Κατά τον δικαστικό συμβιβασμό ο πρόσθετος φόρος που έχει επιβληθεί για ανακρίβεια ή μη υποβολή δηλώσεως περιορίζεται στο μισό.

## 11. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

### Άρθρο 69 του Ν.Δ. 3323/55

Τόσο τα νομικά πρόσωπα όσο και τα φυσικά για να μπορούν να συνεργάζονται με τις Φορολογικές Αρχές πρέπει να γνωρίζουν ότι τα στοιχεία της οικονομικής δραστηριότητάς τους δε θα γίνουν γνωστά σε τρίτους, με αποτέλεσμα να βλαπτούν τα συμφέροντά τους.

Ετσι, προκειμένου να διασφαλιστούν τα συμφέροντα των φορολογουμένων καθιερώθηκε το φορολογικό απόρρητο. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 69 του Ν.Δ. 3323/55, οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία καθώς κι εκθέσεις ή τα φύλλα ελέγχου είναι απόρρητα και απαγορεύεται η γνωστοποίησή τους σε τρίτα πρόσωπα πλην του φορολογουμένου φυσικού ή νομικού προσώπου που αφορούν. Ετσι οι δηλώσεις φόρου χρησιμοποιούνται μόνο για φορολογικούς σκοπούς και απαγορεύεται η χρησιμοποίησή τους για τη δίκλη του προσώπου, το οποίο αφορούν.

Αλλά εκτός του άρθρου 69 του Ν.Δ. 3323/55, την εφαρμογή του φορολογικού απόρρητου ρυθμίζουν και οι διατάξεις:

- α) Το άρθρο 44 του Κ.Φ.Σ.
- β) Το άρθρο 53 του Ν.Δ. 1642/1986 (Φ.Π.Α.).
- γ) Το άρθρο 1 του Ν.Δ. 1059/1971 (Απόρρητο των τραπεζικών καταθέσεων).

Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι οι αρμόδιοι υπάλληλοι που ενεργούν για την εφαρμογή του φορολογικού νόμου, καθώς και αυτοί που λαμβάνουν γνώση των τραπεζικών ή άλλων

συναλλαγών ή ακόμα οποιουδήποτε επαγγελματικού μυστικού του φορολογουμένου νομικού ή φυσικού προσώπου, υποχρεούνται να τηρούν το φορολογικό απόρρητο καθώς και την υπηρεσιακή εχεμύθεια.

Σε αντίθετη περίπτωση υπόκεινται σε ποινικές κυρώσεις. Τα ίδια ισχύουν και για τους δικαστές των φορολογικών δικαστηρίων. Βέβαια το φορολογικό απόρρητο αφορά στοιχεία που ζητούνται από τρίτα πρόσωπα και όχι από το φορολογούμενο. Πρέπει να σημειωθεί ότι ως τρίτα πρόσωπα θεωρούνται και οι μέτοχοι ανώνυμης εταιρείας που δεν εκπροσωπούν νόμιμα αυτήν (δεν ανήκουν δηλαδή στο Δ.Σ.).

Το φορολογικό απόρρητο δεν ισχύει για τα παραπάνω πρόσωπα όταν αυτά ασκούν την αρμοδιότητά τους:

- α) Τον οικονομικό Εφορο
- β) Το Διευθυντή της Μηχανογραφικής Υπηρεσίας (Μ.Υ.Φ.)
- γ) Τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή
- δ) Το Διευθυντή της Υ.Π.Ε.Δ.Α.
- ε) Τα Διοικητικά Δικαστήρια.

Με διάφορες ειδικές διατάξεις επιτρέπεται η άρση του απορρήτου για ορισμένα πρόσωπα εφ' όσον προκύπτουν θέματα προστασίας του δημοσίου συμφέροντος ή συντρέχουν ειδικοί λόγοι διεκδίκησης πόρων ή άλλων έννομων δικαιωμάτων. Τα πρόσωπα αυτά είναι:

- Το Δημόσιο καθώς και οι Δημοτικές ή οι Κοινοτικές Αρχές
- Οι Υπάλληλοι της υπηρεσίας προστασίας ανταγωνισμού
- Οι Διευθυντές των Δημοσίων Ταμείων
- Οι Τελωνειακές Αρχές
- Οι Υπηρεσίες άσκησης τελωνειακού ελέγχου

- Οι Δικαστικές Αρχές
- Οι δημόσιοι υπάλληλοι που ενεργούν ελέγχους για παράβαση της νομοθεσίας περί προστασίας του εθνικού νομισματός
- Οι Ορκωτοί Λογιστές
- Οι Ορκωτοί Εκτιμητές
- Το Ι.Κ.Α.
- Οι ελεγκτές της Τράπεζας της Ελλάδος
- Οι συνέταιροι εταιρείας
- Οι μισθωτές καταστημάτων.

## 12. ΕΥΘΥΝΗ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

### Άρθρο 17

Η ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, όσον αφορά την πληρωμή των φόρων (εισοδήματος, παρακρατούμενων) που βαρύνουν το νομικό πρόσωπο ρυθμίζεται ρητά από το άρθρο 17 του Ν. 3843/1958. Εται σε περίπτωση διάλυσης ή συγχώνευσης ανώνυμης εταιρείας ή συνεταιρισμού οι διοικούντες (Διευθυντές, Διαχειριστές, Διευθύνοντες σύμβουλοι, Εκκαθαριστές) ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή τόσο του φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου όσο και των παρακρατούμενων από το νομικό πρόσωπο φόρων αδιάφορα από το χρόνο βεβαίωσης αυτών. Στην πραγματικότητα όμως ευθύνη των διοικούντων υπάρχει μόνο για φόρους που βαρύνουν το νομικό πρόσωπο και βεβαιώνονται πριν τη διάλυση του και μέχρι το στάδιο της τελικής εκκαθάρισης. Δεν υπάρχει δηλαδή ευθύνη των διοικούντων για φόρους οι οποίοι βεβαιώνονται μετά το στάδιο της τελικής εκκαθάρισης της περιουσίας του νομικού προσώπου. Τα παραπάνω ισχύουν και για τους διοικούντες των λοιπών νομικών προσώπων που βρίσκονται υπό διάλυση.

Πάντως πρέπει να σημειωθεί ότι από την ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα συνεπάγεται και η προσωπική απειρωσία αυτών ως προσωπικών αφειλετών του Δημοσίου.

Πέρα όμως από τους εκκαθαριστές, διευθυντές, διαχειριστές και διευθύνοντες συμβούλους ευθύνη έχει και η απορροφούσα ή η συνιστώμενη νέα εταιρεία σε περίπτωση, βέβαια, συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών.

Μ Ε Ρ Ο Σ   Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ανώνυμη εταιρεία.

Με σκοπό την καλύτερη κατανόηση των διατάξεων του Ν.Δ. 3843/58, που εφαρμόζονται στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα, κρίνουμε απαραίτητη τη μελέτη και συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μιας ανώνυμης εταιρείας. Κι αυτό γιατί οι ανώνυμες εταιρείες παρουσιάζουν τις περισσότερες ιδιομορφίες ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, αλλά και αποτελούν τους κυριότερους άξονες ανάπτυξης της Εθνικής μας Οικονομίας.

Η ανώνυμη εταιρεία με την οποία θ' ασχοληθούμε έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εξόρυξη - επεξεργασία και εμπορία βιομηχανικών ορυκτών. Η επωνυμία της είναι "ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε." και εδρεύει στην οδό Υμηπτιού 36, στην Αθήνα. Η άσκηση της δραστηριότητάς της, κατά κύριο λόγο πραγματοποιείται από υποκατάστημά της, στη Νικόπολη Κοζάνης.

Παρακάτω παραθέτουμε κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως και πίνακα διαθέσεως κερδών για τη "ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε." της διαχειριστικής περιόδου 1/1/1990 - 31/12/1990.



ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΧΡΗΣΕΩΣ 1/1/1990 - 31/12/1990

	ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ		
I. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ			
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)			660.244.446
Μείον: κόστος πωλήσεων			<u>410.059.371</u>
Μικτά αποτ/τα (κέρδη) εκμεταλ.			250.185.075
Μείον: 1. Έξοδα διοικ. λειτ.	42.195.955		
2. Έξοδα λειτ. διαθ.	<u>53.025.762</u>		<u>95.221.717</u>
Μερικά αποτ. (κέρδη) εκμ/σεως			154.963.358
ΠΛΕΟΝ: Πιστ. τόκοι και συναφή εε	47.286.648		
ΜΕΙΟΝ: Χρεωστ. τόκοι -"-	<u>101.067.716</u>		<u>(5.378.068)</u>
Ολικά αποτ/τα (κέρδη) εκμετ.			149.585.290
II. ΠΛΕΟΝ (ή ΜΕΙΟΝ) έκτ. αποτ/τα			
1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	225.499		
2. Έκτακτα κέρδη	<u>1.570.785</u>	1.796.284	
ΜΕΙΟΝ:			
1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	7.943.363		
2. Έκτακτες ζημιές	1.605.836		
3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	<u>297.782</u>	<u>9.846.981</u>	<u>(8.050.697)</u>
οργανικά + έκτακτα αποτ. (κέρδη)			141.534.593
ΜΕΙΟΝ: Συν. αποσβ. παγίων στοιχ.		14.033.567	
Μείον: οι από αυτές ενσωματ/νες στο λειτουργικό κόστος		<u>13.351.360</u>	<u>682.207</u>
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΚΕΡΔΗ)			
ΧΡΗΣΕΩΣ ΠΡΟ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ			140.852.386

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

	ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΗΣ
	1990
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως	140.852.386
(+) Υπολ. αποτ. (κέρδη) προηγ. χρ.α.	83.585
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>140.935.971</b>
<b>ΜΕΙΟΝ: 1. Φόρος εισοδήματος</b>	<b>30.224.863</b>
<b>ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</b>	<b>110.711.108</b>
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:	
1. Τακτικό αποθεματικό	7.042.620
2. Μερομέρη από κέρδη χρήσεως	46.833.418
6. Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων	
διαχ. χρήσεως 1990 (αρθ. 22 Ν. 1828/89)	20.000.000
8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	36.835.070
	<b>110.711.108</b>

Βασικός κανόνας για την ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τόσο των φυσικών όσο και των νομικών προσώπων είναι το ότι πρέπει να συμπληρώνονται πρώτα τα έντυπα αναλυτικών στοιχείων (Ε2, Ε4) και μετά το κυρίως σώμα της δήλωσης.

1.1. Αναλυτικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος.

Η συμπλήρωση του εντύπου των αναλυτικών στοιχείων φορολογίας εισοδήματος (Ε4) αποσκοπεί στην ανάλυση του καθαρού κέρδους της επιχείρησης, όπως αυτό εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.

Στον πίνακα Α' αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου νομικού προσώπου (Α.Φ.Μ., νομική μορφή, επωνυμία, διεύθυνση, ταχυδρομικός κώδικας, αντικείμενο των εργασιών). Περιλαμβάνονται ακόμη στον ίδιο πίνακα η ημερομηνία λήξης της διαχ. περιόδου, η υποχρεωτικότητα της τήρησης του βιβλίου αποθήκης, καθώς και ο τρόπος άσκησης της δραστηριότητάς του.

Ο πίνακας Β' περιλαμβάνει τα στοιχεία των εκτός έδρας εγκαταστάσεων της επιχείρησης (καταστήματος).

Ο πίνακας Ε' αναγράφονται όλα τα μεταφορικά μέσα, που ανήκουν στην εταιρεία, τα οποία χρησιμοποιούνται για την άσκηση των δραστηριοτήτων της.

Ο πίνακας ΣΤ' I περιλαμβάνει την ανάλυση του κόστους παραγωγής, ο οποίος προσδιορίζεται ως εξής:

Κόστος παραγωγής = αξία πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν + αξία βοηθητικών υλών που βιομηχανοποιήθηκαν + κοσμητικές ύλες που αναλώθηκαν στην παραγωγή + αποσβέσεις παγίων ενσωματωμένες στο κόστος παραγωγής + ανταλλακτικά και εργαλεία + άμεσα εργατικά και εργοδοτικές εισφορές + γενικά βιομηχανικά έξοδα + αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων - τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων.

Ο πίνακας ΣΤ' II προσδιορίζει το κόστος εμπορευμάτων που πωλήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης. Το κόστος πωληθέντων δίνεται από τη σχέση:

Κόστος πωληθέντων = κόστος παραγωγής + αρχικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων - τελικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων.

Ο πίνακας ΣΤ' III εξάγει το μικτό κέρδος το οποίο

προσδιορίζεται ως εξής:

Μικτό κέρδος = πωλήσεις - κόστος πωληθέντων.

Στον ίδιο πίνακα αναγράφονται και οι συντελεστές μικτού κέρδους επί του κόστους και των πωλήσεων.

Συντελεστής Μ.Κ. επί κόστους =  $250.185.075/410.059.371 \times 100$ .

Συντελεστής Μ.Κ. επί των πωλήσεων =  $250.185.075/660.244.446 \times 100$ .

Ο πίνακας ΣΤ' V περιλαμβάνει ανάλυση των λογαριασμών εξόδων διοικητικής λειτουργίας και διαθέσεως. Αυτά παρουσιάζονται συνοπτικά στα αποτελέσματα χρήσεως ως:

- έσοδα διοικητικής λειτουργίας	42.195.955
- έσοδα λειτουργίας διαθέσεως	53.025.762
- χρεωστικοί τόκοι και συναφή έσοδα	10.106.716
- αποσβέσεις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	<u>682.207</u>
ΣΥΝΟΛΟ	106.010.640

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι δαπάνες εξαγωγών κωδ. 621 προκύπτουν με ποσοστό 3% πάνω στα ακαθάριστα έσοδα από εξαγωγές. Αναλυτικότερα τα ακαθάριστα έσοδα της "ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗΣ Α.Ε." κατά τη χρήση 1/1/90 - 31/12/90 ανήλθαν στα 660.244.446 δραχ. εκ των οποίων από εξαγωγές ήταν τα 592.501.841. Έτσι ως ειδικές δαπάνες εξαγωγών (κωδ. 621) λαμβάνονται 17.775.055 (δηλ.  $592.501.841 \times 3\%$ ).

Η "ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε." κατά τη διάρκεια της υπόλογης χρήσεως πραγματοποίησε και διάφορα έσοδα (κωδ. 661) πέρ από τον κύκλο εργασιών της (πωλήσεις). Αυτά είναι:

1) Εκτακτα κέρδη	1.570.785
- Κέρδη από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων:	1.570.785

2) Έκτακτα και ανόργανα έσοδα.		225.499
- Έσοδα από ενοίκια:	156.000	
- Εκπτώση φόρου 10% λόγω εφάπαξ καταβολής:	<u>69.499</u>	
3) Τόκοι πιστωτικοί και συναφή έσοδα.		<u>4.728.648</u>
	ΣΥΝΟΛΟ:	6.524.932

Τα έκτακτα έσοδα (κωδ. 681) που πραγματοποιήθηκαν αναλύονται ως εξής:

1) Έκτακτα και ανόργανα έσοδα.		7.943.363
- Προβλ. αποζ. προσωπ. λόγω εξόδου από την υπηρεσία:	5.450.518	
- Συναλλαγματικές διαφορές:	2.062.147	
- Προσαυθήσεις- πρόστιμα:	<u>430.698</u>	
2) Έσοδα προηγούμενων χρόνων.		297.782
3) Έκτακτες ζημιές:		1.605.836
- Ζημιές από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων:	<u>1.605.836</u>	
	ΣΥΝΟΛΟ:	9.846.981

Ετσι τα συνολικά κέρδη (κωδ. 691) του νομικού προσώπου που εξετάζουμε, προσδιορίζεται ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσης = Μικτό κέρδος χρήσης - δαπάνες λειτουρ-  
γιών διάθεσης και διοίκησης + διάφορα έσοδα - έκτακτα έσοδα =  
= 250.185.075 - 106.010.640 + 6.524.932 - 9.846.981 =  
= 140.852.386. Αυτό το αποτέλεσμα προσδιορίζεται και από την  
κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.

1.2. Κυρίως σώμα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Αφού προσδιορίσθηκε το λογιστικό αποτέλεσμα της Ανώνυμης εταιρείας μέσω του εντύπου των αναλυτικών στοιχείων (Ε4), με το κύριο σώμα της δήλωσης θα προσδιορισθεί το φορολογικό αποτέλεσμα. Αναλυτικότερα θα προστεθούν στα λογιστικά κέρδη της "ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗΣ Α.Ε." κάποια έξοδα τα οποία δεν εκπίπτουν και θα αφαιρεθούν κάποια έσοδα, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου.

Ακόμα θα αφαιρεθούν τα αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων Ν. 1828/1989, καθώς και τα διανεμόμενα κέρδη. Θα γίνει δηλαδή φορολογική αναμόρφωση.

Έτσι το συνολικό καθαρό εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας που εξετάζουμε (το οποίο είναι: κέρδος χρήσεως 1990 + υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων =  $140.852.386 + 83.585 = 140.935.971$ ) θα αυξηθεί με τα ποσά των δαπανών που δεν εκπίπτονται.

Αυτές είναι:

1) Προβλέψεις αποζ. προσωπικού	
λόγω εξόδου από την υπηρεσία	5.450.518
2) Προσαυξήσεις - πρόστιμα	430.698
	<hr/>
	5.881.216

Το ποσό των 83.585 δρχ. αφορά υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων. Αυτό ως αδιανεμέστο κέρδος έχει φορολογηθεί στο όνομα της Α.Ε. κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη. Έτσι για να προσδιορισθούν τα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε. πρέπει ν' αφαιρεθούν:

1) Υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων	83.585
2) Τόκοι προθεσμιακών καταθέσεων	4.330.228
3) Αφορολόγητο αποθεματικό	20.000.000
4) Μερίσματα	46.833.418
5) Έκπτωση φόρου 10% λόγω εφάπαξ καταβολής	69.499
	71.316.730

Πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το Ν. 1828/89, όσες επιχειρήσεις πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις όμοιες με εκείνες που ορίζονται στο άρθρο 1 του Ν. 1262/82, έχουν δικαίωμα να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό από τα κέρδη των χρήσεων 1988 μέχρι 1991. Το αφορολόγητο αποθεματικό μπορεί να ανέρχεται μέχρι το 25% των αδιανεμήτων κερδών, αφού πρώτα αφαιρεθούν οι κρατήσεις για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, καθώς και οι τυχόν αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων. Τα μερίσματα που διανέμει η "ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε." προέρχονται από μετοχές ονομαστικές, μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο (παρακράτηση 47%). Άρα το νομικό πρόσωπο που υποχρεούται να παρακρατήσει από τους μετόχους φόρο μερισμάτων ποσού 22.011.706 δρχ. (46.033.418 X 47%) και να το αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο.

Αφού γίνει η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της Α.Ε. μπορεί να εξαχθεί ο κύριος φόρος. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 40%, αφού πρόκειται για μεταλλευτική - βιομηχανική ανώνυμη εταιρεία (βλ. άρθρο 10 - υπολογισμός φόρου).

Πρέπει να σημειωθεί ότι στο εισόδημα της "ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗΣ Α.Ε." συμπεριλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα (156.000). Έτσι στο όνομα του νομικού προσώπου βεβαιώνονται συμπληρωματικός φόρος 3% (156.000 X 3% = 4.680), τέλη χαρτοσήμου 3% (156.000 X 3% = 4.680)

ΟΓΑ χαρτοσήμου 0,6% (156.000 X 0,6% = 936) και τέλη ύδρευσης (156.000 X 3% = 4.680).

Η προκαταβολή του φόρου που κατέβαλε το νομικό πρόσωπο κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος (1990) και που αφορούσε την τρέχουσα χρήση (1/1/1990 - 31/12/1990) ανήλθε στο ποσό των 12.255.124 δρχ. ενώ η προκαταβολή του φόρου που θα βεβαιωθεί στο όνομα του νομικού προσώπου και που θα αφορά τη διαχειριστική περίοδο (1/1/1991 - 31/12/1991), εξάγεται από τον πίνακα (II) και ανέρχεται στο ποσό των 26.118.285 δρχ.

Μετά από αυτά, εξάγεται το συνολικό ποσό που θα βεβαιωθεί στο όνομα του νομικού προσώπου και εξάγεται ως εξής:

Κύριος Φόρος (75.550.457 X 40%):	30.220.183	
Συμπληρωματικός φόρος	4.680	
<u>Μείον</u>		
Φόρος που προκαταβλήθηκε	<u>12.255.124</u>	17.969.739
<u>Πλέον</u>		
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης		26.118.285
<u>Πλέον</u>		
Τέλος χαρτοσήμου	4.680	
Τέλος ύδρευσης	4.680	
ΟΓΑ χαρτοσήμου	<u>936</u>	<u>10.296</u>
Συνολικό ποσό προς βεβαίωση		<u>44.098.320</u>

Το παραπάνω ποσό αποδίδεται από το νομικό πρόσωπο είτε σε επτά ισόποσες μηνιαίες δόσεις (6.299.760 δρχ. κάθε δόση), είτε εφάπαξ με έκπτωση 10%, δηλ. 44.098.320 - (10% X 44.098.320) = 39.688.488.-



Προς τον Προϊστάμενο ΔΟΥ ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ

Φορ. Μητρώου 94022535

Η δήλωση του προηγούμενου οικον. έτους επιδόθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ

Αυξ. αριθ. Δήλωσης

Φακέλλου 4311

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Αποσπάσματα μετα φορολογική αναπόσβεση	Νομική μορφή	Α.Ε.	Εθνικότητα	
	Επωνυμία	ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε.	Τίτλος	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εδρα: Πόλη	ΑΘΗΝΑ	Οδός	ΥΜΗΤΤΟΥ Αριθ. 36 ΤΑΧΥΚΩΔ. 11673 Αριθ. τηλεφ. 3122543
ΑΝΤΙΚΑΤΗ- ΤΟΥ	Αντικείμενο εργασιών	ΞΕΡΥΞΗ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΙΑ-ΕΜΠΟΡΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΟΡΥΚΤΩΝ ΚΑΕ		
Ανομιματά	Όνοματεπώνυμο			
μετα	Επάγγελμα	Διεύθυνση	Αριθ. τηλεφ.	
φορολογική	Φορολογητέα κέρδη		001 Δρχ.	75550457
αναπόσβεση	Ή συνολικό κέρδος (επί αλλοδαπών εταιριών κλπ.)		002 *	
	Ή ζημία		003 *	

Εκκαθάριση φόρου, τελών κ.τ.λ.

Κύριος και συμπλ. φόρος

Τέλος χαρτί/μου

Τέλος Υδρ. αποχ. κλπ.

ΒΕΒΑΙΩΣΗ

Φόρος που αναλογεί	[ 75550457 40% ]	(α)	004	30220183			Φόρος
Συμπλ/κός φόρος 3% επί εισοδ/των των οικοδ. & εκμ/ση γαιών		(β)	005	4680			Χαρτίδα
Αθροισμα (α+β)			006	30224863			Υδρευση
Τέλος χαρ/μου 3% επί ακαθ. εισοδ/τος από οικοδ. - γαίες		(γ)	007		4680		Αποχέτ/ση θ.
Τέλος υδρεύσεως 3% επί ακαθ. εισοδ/τος οικοδ. Τ.Π.Δ.		(δ)	008			4680	Υδρ. - Αποχ. Β.
Τέλος αποχ/σεως 3% επί ακαθ. εισοδ/τος οικοδ. Θεσ/νικής		(ε)	009				Υδρ. - Αποχ. Ν. 1069/80
Τέλος υδρ. - αποχ. 3% επί ακαθ. εισοδ/τος οικοδ. Βόλου		(στ)	010				Πρόσθ. φόρος
Τέλος υδρ. αποχ. 3% επί ακαθ. εισ/τος οικοδ. Ν. 1069/1980		(ζ)	011				Πρ. χαρτοσήμου
Μείων: Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε			012				Πρακ. φόρου
φόρος εισοδήματος που παρακαταβλήθηκε			013	12255124			Ο.Γ.Α. χαρτ.
φόρος αρθρ. 7 παρ. 3 Ν. 1160/1981			014				
Χρεωστικό για βεβαίωση(η)			015	17969739			
Υπόλοιπο			016				Σύνολο
Πιστωτικό για επιστροφή ή συμψηφισμό (θ) <sup>(1)</sup>			017				Α.Χ.Κ.
Πρόσθ. φόρος ή πρόσθ. τελών χαρτ. % λόγω εκπρ/σμου (ι)			017				Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
(Επί χρεωστικού (η) ή μόνο επί τελών χαρτί/μου)							
Αθροισμα (κ+η)			018				
ή υπόλοιπο για συμψηφισμό (κ-θ) <sup>(1)</sup>			019				
Παρακαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσης (α)			020	26118285			Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά
Αθροισμα(κ+ι+α) ή υπόλοιπο (α-θ) <sup>(1)</sup>			021	44088024	4680	4680	δεδομένα της δήλωσης
							.....199
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20% επί τελών χαρτοσήμου			022		936		Ο Ενεργήσας τον έλεγχο

ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ	1/7	100%
Φόρος	2567106	
Χαρτόσημο	668	
Υδρευση	668	
Αποχ/ση θ.		
Υδρ. αποχ. Β.		
Υδρ. αποχ. Ν. 1069/80		
Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου	134	
Παρακαταβολή φόρου	3131184	
Σύνολο	6299760	
Αριθ. διπλοτύπου		

Ο Υπογράφων  
ως νόμιμος εκπρόσωπος του ανωτέρω νομικού προσώπου  
ΑΘΗΝΑ 30-4-1991  
Ο ΔΗΛΩΩΝ

Παραλήφθηκε εμπρόθεσμα .....199.  
εκπρόθεσμα .....199.

Ο

ΕΚΠΩΣΕΙΣ  
Εγινε έκπτωση για δρχ.  
Αριθ. ΤΑΦΕ  
Ο Ενεργήσας την έκπτωση

(1) Ο συμψηφισμός θα ενεργείται μόνο αν το ζητήσει η επιχείρηση, διαφορετικά, το πιστωτικό υπόλοιπο - ένδειξη (θ) επιστρέφεται.

**I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ «ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ»**

Δραχμές

Ακαθάριστα έσοδα χρήσης ..... 025  
 Συνολικό καθαρό εισόδημα βάσει ισολογισμού χρήσης **140852386 + 83585** ..... 026  
 Ή ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης ..... 027

**666.769.378**  
**140935971**

**Προσθένται:** 1. Φόροι που δεν εκπίπτονται ..... 028  
 (Σε περίπτωση ζη- 2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέσθηκε πλέον των νομίμων ..... 029  
 μίας αφαιρούνται 3. Πρόσθετοι φόροι: προσαυξήσεις - πρόστιμα ..... 030  
 4. Το πρόστιμο Κ.Φ.Σ. που επιβλήθηκε ..... 031  
 5. Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση ..... 032  
 6. Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ..... 033  
 ..... 034

Αθροισμα ή υπόλοιπο

**Αφαιρούνται** 1. Υπόλοιπο καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση ..... 036  
 (Σε περίπτωση ζη- 2. Τόκοι καταθέσεων - Αφορολόγητα έσοδα - Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο ..... 037  
 μίας προσθένται) 3. Αφορολόγητα ποσό μερισμάτων από ΑΝΩΝΥΜ. μετοχές εισηγμ. στο ΧΡΗΜΑΤ. ..... 038

Κέρδος χρήσης .....  
 Ζημία χρήσης .....  
 4. Υπόλοιπο ζημίας τριών ή πέντε (κατά περίπτωση) προηγούμενων χρήσεων .....  
 .....  
 Αθροισμα ή υπόλοιπο

Συνολικό καθαρό εισόδημα μετά φορολογική αναμόρφωση .....  
 Ζημία μετά φορολογική αναμόρφωση .....

Δραχμές

**480698**  
**5450518**

**5931216**  
**146867187**

**83585**  
**4399729**

**4483312**  
**142383875**

035 →  
 039 →  
 040 →  
 041 →  
 042 →  
 043 →  
 044 →

**Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών χρήσης**

1. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν.Δ. 4002/1959 ..... 045  
 2. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν.289/1976 ..... 046  
 3. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη Χώρα επενδύσεις Ν.1116/1981 ..... 047  
 4. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη Χώρα επενδύσεις Ν.1262/1982 ..... 048  
 5. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη Χώρα επενδύσεις Ν.1892/1990 ..... 049  
 6. Ειδικό Αφορολ. Αποθεμ. Επενδύσεων Ν.1828/1989 (από κέρδη 1990) ..... 050  
 7. Ειδικό Αφορολ. " " Εμπορ. Επιχ/σεων ( " " " ) ..... 051  
 8. .... 052

9. Κέρδη χρήσεως που διανέμονται

- Προμέρισμα ..... 053 Δρχ.
- Μέρισμα ..... 054 " **46833418**
- Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ. .... 055 "
- Εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά διευθυντών και διαχειριστών ..... 056 "
- Αμοιβές στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό ..... 057 "

10. Φορολογητέα κέρδη μετά φορολογική αναμόρφωση ..... 058

11. Κέρδη προηγούμενων χρήσεων που διανέμονται:

- Μέρισμα ..... 059

**20.000.000**

**46833418**

**66833418**  
**75.550.459**

**II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΧΡΗΣΗΣ**

Φόρος μη διανεμομένων κερδών (Κυρίου και Συμπλ/κού) Δρχ. **30224863**  
 " διανεμομένων μερισμάτων εκ κερδών χρήσης **46833418 x 47%** " **22011706**  
 " ποσοστών και αμοιβών Διοικητικού Συμβουλίου κ.λ.π. (επιπλέον απεται κατ/ση) " -  
 Σύνολο φόρου διανεμομένων και μη κερδών " **52236569** x 1/2 = **26118285**  
 μείον παρακρατηθέντες φόροι μερισμάτων, τόκων 2%, 15% κ.λ.π. " -  
 Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης " **26118285**

**III. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ**

**A. Εισόδημα από οικοδομές (ανακεφαλαίωση)\***

	Τ.Δ.Π	Θεσ/νίκης	Βόλου	Περιφέρειες Ν.1089/80	Λοιπής Χώρας	Σύνολο
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση	<b>156.000</b>					<b>156.000</b>
Ιδιόχρηση						
Σύνολο	<b>156.000</b>					<b>156.000</b>

\* Επισημαίνεται αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων οικοδομών.

**B. Εισόδημα από εκμίσθωση γαιών**

Α/Α	Τοποθεσία ακινήτου	Είδος	Ποσοστό συνδιοικησίας	Όνοματεπώνυμο μισθωτού	Ακαθάριστο εισόδημα	Περίοδος μίσθωσης	Το ακίνητ. μετ/σθηκε ΝΑΙ ή ΟΧΙ
1							
2							

**Αθροισμα**

**Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες**

α) Τόκοι, τοκομερίδια κ.λ.π. ως και μερίσματα ονομαστικών μετοχών ημεδαπών Α.Ε. καθώς και εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, που θέλετε να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις.

Α/Α	Προέλευση εισοδήματος			Απαλλασ-σόμενο 50.000 ή 200.000 δρχ.	Περίοδος ισολογισμού	Χρονολογία κτήσης	Ανάλυση Εισοδήματος		
	Ανώνυμη Εταιρία κλπ. ή χρεώστης	Είδος	Φορολογούμενο μέρημα σε πάγιο συν/στή 42 ή 45% και 47% ανάλογα				Καθαρό ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	Αφορολ. ποσό μερισμάτων από ΑΝΩΝ. μετοχές εισηγμένες στο ΧΡΗΜΑΤ. (1)
1									
2									
3									
4									
5									
6									
<b>Άθροισμα</b>									

(1) Στη στήλη αυτή θα αναγραφεί το αφορολόγητο ποσό που δικαιούσθε για τα μερίσματα από μετοχές ανώνυμες εισηγμένες στο χρηματιστήριο, αφού λάβετε υπόψη σας και τα αφορολόγητα ποσά που δικαιωθήκατε κατά την εισπραξη μερισμάτων από ονομαστικές μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή κερδών από Αμοιβαία Κεφάλαια. Το άθροισμα της στήλης μεταφέρεται στη δεύτερη σελίδα στον ΚΑ:038.

β) Μερίσματα Ανωνύμων, μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών και εισηγμένων ή ονομαστικών που δε θέλετε να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις.

Α/Α	Προέλευση Εισοδήματος		Απαλλασ-σόμενο 50.000 ή 200.000	Περίοδος ισολογισμού	Χρονολογία Έγκρισης Ισολογισμού	Φορολογούμενο μέρημα	Φόρος που παρακρατήθηκε	Παρακρατηθείς φόρος που αναλογεί στο αφορολ. ποσό μερισμάτων από ΑΝΩΝ. μετοχ. εισηγμ. στο ΧΡΗΜ (1).
	Ανώνυμη Εταιρία	Μέρισμα						
1								
2								
3								
4								
5								
6								
<b>Άθροισμα</b>								

(1) Στη στήλη αυτή θα αναγραφεί ο παρακρατηθείς φόρος που αναλογεί στο αφορολόγητο ποσό μερισμάτων από ανώνυμες μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο που δικαιούσθε, δηλαδή μετά την αφαίρεση του αφορολ. ποσού που δικαιωθήκατε κατά την εισπραξη μερισμάτων από ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Το άθροισμα της στήλης μεταφέρεται στην πρώτη σελίδα στον ΚΑ:012.

**Δ. Εισόδημα από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κ.τ.λ.**

Επωνυμία - Νομική μορφή της επιχείρησης (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λ.π.)	Διεύθυνση	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Διαχ/κή περίοδος	Συνολικό καθαρό κέρδος επιχ/σης	Ποσοσ. συ/χής %	Ποσό εισοδήματος
1						
2						
3						

**Ε. Εισόδημα από συμμετοχή σε Ε.Π.Ε.**

Επωνυμία	Διεύθυνση	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Διαχ/κή περίοδος	Συνολικό καθαρό κέρδος επιχ/σης	Ποσοστό συμ/χής	Ποσό εισοδήματος	Παρακρατηθείς Φόρος
1							
2							
3							

**IV. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου\*)**

Επώνυμο - Όνομα - Όν. πατρός	Αριθμός Ταυτότητας	Ιδιότητα στο νομικό πρόσωπο	Διεύθυνση κατοικίας	Διάρκεια	Παρατηρήσεις
1 ΚΥΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ	N-064690	ΠΡΟΕΔΡΟΣ	ΝΙΚΟΠΟΛΗ ΚΟΖΑΝΗΣ	2/1/90-31/12/90	
2 ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΥΛΟΣ	K-073211	ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ	ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ 6-ΑΘΗΝΑ	-II-	
3 ΠΑΥΛΙΔΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ	N-673209	ΜΕΛΟΣ	Δ.ΜΕΛΑ 11-ΑΘΗΝΑ	-K-	
4 ΝΙΚΟΠΟΥΛΟΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ	N-556931	ΜΕΛΟΣ	Κ.ΓΕΡΜΑ 6-ΓΛΥΦΑΔΑ	-II-	
5 ΔΗΜΟΓΙΑΝΝΗΣ ΠΕΤΡΟΣ	E-524632	ΜΕΛΟΣ	ΥΜΗΤΟΥ 96-ΑΘΗΝΑ	-II-	
6					
7					
8					
9					

\* Αναγράφεται η σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και κάθε μεταβολή στη διάρκεια της χρήσης.

## ΟΔΗΓΙΕΣ

### Α) ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ

#### 1. Παισιό έχουν υποχρέωση να υποβάλουν και να συμπληρώσουν τη φορολογική δήλωση.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα οικον. έτους 1991 η οποία έχει προσαρμοστεί και με τις τροποποιήσεις, που έγιναν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων με τις διατάξεις των Ν. 1473/1984, 1591/1986, 1731/1987, 1828/1989, 1882/1990 και 1892/1990 υποβάλλεται και συμπληρώνεται από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, αλλοδαπές εταιρίες και λοιπά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

#### 2. Χρόνος υποβολής της φορολογικής δήλωσης - Υποχρέωση καταβολής της πρώτης δόσης του φόρου εισοδήματος κτλ.

Η δήλωση υποβάλλεται από τις πιο πάνω επιχειρήσεις, μέσα σε τέσσερις μήνες και κατά παράταση μέχρι και την 10η του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα, από τα οποία τα δύο (2) θα παραμείνουν στη Δ.Ο.Υ. το δε τρίτο αφού θεωρηθεί από την Δ.Ο.Υ. θα επέχει θέση απόδειξης υποβολής της δήλωσης. Τονίζεται, ότι μαζί με τη δήλωση πρέπει να καταβληθεί και η προβλεπόμενη από το νόμο πρώτη δόση φόρου εισοδήματος, τελών κτλ.

Επίσης, στη δήλωση πρέπει απαραίτητα:

- Να αναγράφεται στο επάνω δεξιό μέρος αυτής ο αριθμός φορολογικού μητρώου, καθώς και ο αριθμός φακέλλου της επιχείρησης, εφόσον η αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. τηρεί το αρχείο της κατά αύξοντα αριθμό φακέλλου, και
  - Να συμπληρώνονται με ακρίβεια τα στοιχεία του υπόχρεου. Ειδικά, η επωνυμία του νομικού προσώπου πρέπει να είναι αυτή που ορίζεται στο καταστατικό του.
- Επίσης, αναλυτικά πρέπει να γράφεται και το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης.

#### 3. Δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με τη φορολογική δήλωση.

Μαζί με τη δήλωση υποβάλλονται:

- Αντίγραφο ισολογισμού με ανάλυση του λογαριασμού «Κέρδη και Ζημίες», νόμιμα υπογεγραμμένο.
  - Συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος, σε δύο αντίτυπα.
  - Τρία (3) αντίτυπα των πραγματοποιούμενων σε κάθε διαχειριστική χρήση επενδύσεων και αφορολόγητων κρατήσεων των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (Ν.Δ. 4002/1959, Ν. 289/1976, Ν.1116/1981, Ν. 1262/1982, Ν.1892/1990).
- Τα έντυπα αυτά θα υποβάλλονται και στην περίπτωση που δεν έγιναν επενδύσεις μέσα στη διαχειριστική χρήση που έληξε, εφόσον συνεχίζεται κατά τη χρήση αυτή η αφορολόγητη έκπτωση για την αξία των επενδύσεων των προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων που δεν έχει καλυφθεί από κέρδη μέχρι του χρόνου αυτού. Επίσης στην περίπτωση που πραγματοποιήθηκε ζημία στη διαχειριστική χρήση που έληξε, θα υποβάλλονται τα πιο πάνω έντυπα για τις γενόμενες μέσα στη χρήση αυτή επενδύσεις και για την αξία των επενδύσεων που δεν καλύφθηκε κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις.
- Κατάσταση σε δύο αντίτυπα, στην οποία θα εμφανίζεται το ποσό που διατέθηκε μέσα στη διαχειρ. χρήση 1990, για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων του άρθρου 1 του Ν. 1262/82 ή του άρθρου 1 του Ν.1892/1990, προκειμένου να καλυφθούν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε.2665/1988 απόφαση και στο άρθρο 22 του Ν. 1828/1989, τα σχηματισθέντα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων από τα αδιανέμητα κέρδη των οικον. ετών 1988, 1989, 1990 και υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.
  - Κατάσταση σε δύο αντίτυπα, στην οποία θα εμφανίζεται το ποσό που διατέθηκε μέσα στη διαχ. χρήση 1990, για την πραγματοποίηση επενδύσεων της παραγρ. 2 της 1055503/1989 απόφασης, προκειμένου να καλυφθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια απόφαση, το σχηματισθέν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων από τα αδιανέμητα κέρδη του οικον. έτους 1990 και υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.
  - Απόσπασμα πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου που αφορά την πρόταση διανομής των κερδών.
  - Βεβαίωση των φόρων που έχουν παρακρατηθεί.
  - Κατάσταση με τις αμοιβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και του φόρου που αναλογεί στις αμοιβές αυτές.
- Ο φόρος των αμοιβών αυτών, υπολογίζεται με την κλίμακα του άρθρου 9 του Ν.Δ. 3323/1955, με την οποία φορολογούνται τα εισοδήματα που κτώνται μέσα στο έτος 1991 πλέον συμπληρωματικός φόρος 3% στο συνολικό ποσό της αμοιβής.
- Έγγραφο εκπροσώπησης προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις.

#### 4. Δικαιολογητικά των ημεδαπών ανων. εταιριών που οι επενδύσεις τους έχουν υπαχθεί μέχρι 31.12.1988 στις κρατικές επιχορηγήσεις του Ν. 1262/82.

α) Φωτοαντίγραφο του ΦΕΚ στο οποίο δημοσιεύθηκε η απόφαση περί υπαγωγής β) Φωτοαντίγραφο της απόφασης περί ολοκληρώσεως της επένδυσης ή υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1988, αν η επένδυση έχει ολοκληρωθεί κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολ. εισοδήματος, αλλά δεν έχει εκδοθεί η σχετική απόφαση ολοκλήρωσης.

#### 5. Δικαιολογητικά των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών που έχουν υπαχθεί από 1.1.1987 και μετά στις κρατικές επιχορηγήσεις του Ν. 1262/82.

α) Φωτοαντίγραφο του ΦΕΚ στο οποίο δημοσιεύθηκε η απόφαση περί υπαγωγής β) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 με την οποία θα δηλώνεται το ύψος των δαπανών επένδυσης που πραγματοποιήσε η επιχείρηση, όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία της, καθώς και ο χρόνος πραγματοποίησης αυτών.

#### 6. Δικαιολογητικά των ημεδαπών Α.Ε., που επιλέγουν το καθεστώς των αφορολογ. εκπτώσεων για τις παραγωγικές επενδύσεις που πραγματοποιούν από 1.1.1990 και μετά.

Υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνονται οι πραγματοποιηθείσες παραγωγ. επενδύσεις του άρθρου 1 του Ν.1262/1982 και του Ν.1892/1990, καθώς και το ύψος αυτών.

### Β) ΕΙΔΙΚΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ

#### 1. Φορολογική αναμόρφωση λογαριασμού «Ζημίες - Κέρδη».

α) Στον Κ.Α.026 γράφεται το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό προκύπτει από τον ισολογισμό, πριν διανεμηθούν κέρδη με τη μορφή μερίσματος, αμοιβών και ποσοστών κτλ. και πριν από την έκπτωση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και των αφορολόγητων ποσών (Ν.Δ. 4002/1959, Ν.289/1976, Ν.1116/1981, Ν.1262/1982, Ν. 1828/1989, Ν.1882/1990, Ν.1892/1990 και της αρ. 1055503/10177/Π.Ο.Λ. 1227/1989 απόφασης).

β) Το βάσει ισολογισμού συνολικό καθαρό εισόδημα πρέπει να αναμορφωθεί φορολογικά εφόσον έχουν εκπεσθεί ποσά, τα οποία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το νόμο (άρθρο 8 Ν.Δ. 3843/1958). Τα ποσά αυτά είναι εκείνα που αναφέρονται ενδεικτικά στους Κ.Α. 028/033. Από το ποσό αυτό που προκύπτει μετά την πιο πάνω αναμόρφωση, αφαιρούνται οι τόκοι από καταθέσεις σε τράπεζες και άλλα αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, καθώς και η ζημία που τυχόν υπάρχει από τις προηγούμενες χρήσεις και το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το φορολογητέο εισόδημα για τις αλλοδαπές εταιρίες, τους αλλοδαπούς οργανισμούς και τις δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το οποίο θα αναγραφεί στον ΚΑ 043 και στη συνέχεια θα μεταφερθεί στην οικεία στήλη της πρώτης σελίδας (ΚΑ 002).

γ) Η ζημία που τυχόν προκύπτει βάσει του ισολογισμού (Κ.Α.027) θα αναμορφωθεί, αφού μειωθεί κατά τα ποσά που δεν αναγνωρίζονται από το νόμο για έκπτωση. Το ποσό της ζημίας που απομένει, αφού αυξηθεί με τη ζημία που τυχόν υπάρχει από τις προηγούμενες χρήσεις και τους τόκους από καταθέσεις σε τράπεζες και άλλα αφορολόγητα έσοδα, θα αναγραφεί στον ΚΑ 044 και στη συνέχεια θα μεταφερθεί στην οικεία στήλη της πρώτης σελίδας (Κ.Α. 003).

δ) Αν στα κέρδη της χρήσης που διανέμονται περιλαμβάνεται και υπόλοιπο καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση, πρέπει να διαχωριστεί και να αναγραφεί στην οικεία σειρά (Κ.Α. 036).

ε) Οι τυχόν πραγματοποιούμενες από τα κέρδη της χρήσης αφορολόγητες κρατήσεις των Ν.Δ. 4002/1959, Ν. 289/1976, Ν.1116/1981, Ν. 1262/1982, Ν. 1892/1990, Ν.1828/1989, της αριθ. 105503/10177/Π.Ο.Λ.1227/1989 απόφασης και του Ν.1882/1990 θα αναγράφονται και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων της χρήσης έναντι των Κ.Α. 045, 046, 047, 048, 049, 050, 051 και 052

στ) Έναντι των Κ.Α. 053 - 057 θα αναγραφούν τα ποσά που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και οι συνεταιρισμοί από τα κέρδη της διαχειριστικής αυτής χρήσης.

ζ) Το ποσό που αναγράφεται έναντι του Κ.Α. 058 είναι το φορολογητέο εισόδημα (αδιανέμητα κέρδη), όταν πρόκειται για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και συνεταιρισμούς, το οποίο και θα μεταφερθεί στην οικεία στήλη της πρώτης σελίδας (Κ.Α. 001).

#### 2. Τεχνικές επιχειρήσεις

Προκειμένου για τεχνικές επιχειρήσεις, που τα αποτελέσματά τους υπολογίζονται τεκμαρτά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36α του Ν.Δ. 3323/1955, και εφόσον έχουν πολλούς κλάδους τεχνικών έργων, πρέπει να γράφονται σε χωριστό σημείωμα τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου, δηλαδή τα ακαθ. έσοδα από την πώληση οικοδομών και από την κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Επίσης, θα αναγράφεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται, καθώς και τα προκύπτοντα τεκμαρτά καθαρά κέρδη. Περαιτέρω, το σύνολο των πιο πάνω ακαθαρίστων εσόδων θα αναγράφεται, όπως και στις λοιπές επιχειρήσεις, στον Κ.Α. 025.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Το έντυπο αυτό υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα: α) από τα φυσικά πρόσωπα, για την ατομική επιχείρησή τους και κάθε υποκατάστημά της (άρθρ. 11 Κ.Φ.Σ.) β) από τα νομικά πρόσωπα, κοινοπραξίες, κοινότητες κτλ., που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Φ.Σ. Δεν υποβάλλεται από τα φυσικά πρόσωπα που είναι σταίροι ή μέλη τους.

ΠΡΟΣ ΤΗ Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Β.Ε. ΑΘΗΝΩΝ 002 003

ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 1991 ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/90 - 31/12/1990 Ημερ/νία κλεισίματος ισολογισμού 28/2/1991 Ημερ/νία έγκρισης ισολογισμού

ΑΡΙΘ. ΔΕΜΑΤΟΣ 004 ΑΡΙΘ. ΔΕΛΤΙΟΥ 006 ΑΡΙΘ. ΦΑΚΕΛΟΥ 007

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΤΟΜΙΚΗ, ΕΤΑΙΡΙΚΗ Ή ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ (ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΥ, ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΟΥ κτλ.), ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ Ή ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ Α' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (Ατομικής επιχείρησης ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Κοιν/σίας ή Κοινωνίας κτλ.)

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΣΚΗΣΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (κεντρικού ή έδρας) ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ ΥΜΗΤΤΟΥ 36 ΣΥΝΟΙΚΙΑ Η ΕΠΑΡΧΙΑ ΑΤΤΙΚΗ ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ ΑΘΗΝΑ ΤΗΛΕΦΩΝΟ 3922543 Δ/ΝΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ: ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΑΧ.ΚΩΔ. ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (Γράψτε το όπως αυτό αναφέρεται στους πίνακες συντελεστών καθαρού κέρδους) Κ.Α.Δ. ΚΥΡΙΟ ΕΞΟΥΣΙΑ - ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΛΟΙΠΑ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΧ/ΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 31/12/90 ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ ΤΟΥ Ν.Π.Ή ΚΟΙΝ/ΣΙΑΣ ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ Κ.Φ.Σ. 085 Η ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΑΣΚΕΙΤΑΙ 158 1 X 2 3

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ: αντιπρόσωπου 1 νόμιμου εκπρόσωπου 2 αντικλήτου 3

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ (Συμπληρώνονται μόνον όταν η πιο πάνω επιχ/ση είναι ατομική και ανήκει στη σύζυγο)

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ (Περιλαμβάνονται οι εκτός της έδρας εγκαταστάσεις π.χ. και/το, αποθήκες κτλ.) Αν έχετε και άλλα υποκαταστήματα υποβάλλετε ξεχωριστή κατάσταση.

**ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ** (Περιλαμβάνονται οι εκτός της έδρας εγκαταστάσεις π.χ. κατά/τα, αποθήκες κτλ.) 111 Α.Φ.Μ.

12	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	113	ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	114	Η ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΙΝΑΙ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ			
18	ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ	117	ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ		1	ΣΥΝΕΧΗΣ	2	ΕΠΙΧΙΛΙΑΚΗ	118	ΤΑΧ.ΚΩΔ.
ΚΥΡΙΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ										
119 Κ.Α.Δ.										

**ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ** (Περιλαμβάνονται οι εκτός της έδρας εγκαταστάσεις π.χ. κατά/τα, αποθήκες κτλ.) 111 Α.Φ.Μ.

12	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	113	ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	114	Η ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΙΝΑΙ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ			
18	ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ	117	ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ		1	ΣΥΝΕΧΗΣ	2	ΕΠΙΧΙΛΙΑΚΗ	118	ΤΑΧ.ΚΩΔ.
ΚΥΡΙΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ										
119 Κ.Α.Δ.										

**ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ** (Περιλαμβάνονται οι εκτός της έδρας εγκαταστάσεις π.χ. κατά/τα, αποθήκες κτλ.) 111 Α.Φ.Μ.

12	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	113	ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	114	Η ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΙΝΑΙ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ			
18	ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ	117	ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ		1	ΣΥΝΕΧΗΣ	2	ΕΠΙΧΙΛΙΑΚΗ	118	ΤΑΧ.ΚΩΔ.
ΚΥΡΙΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ										
119 Κ.Α.Δ.										

**ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ** (Περιλαμβάνονται οι εκτός της έδρας εγκαταστάσεις π.χ. κατά/τα, αποθήκες κτλ.) 111 Α.Φ.Μ.

12	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	113	ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	114	Η ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΙΝΑΙ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ			
18	ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ	117	ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ		1	ΣΥΝΕΧΗΣ	2	ΕΠΙΧΙΛΙΑΚΗ	118	ΤΑΧ.ΚΩΔ.
ΚΥΡΙΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ										
119 Κ.Α.Δ.										

**ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ** (Περιλαμβάνονται οι εκτός της έδρας εγκαταστάσεις π.χ. κατά/τα, αποθήκες κτλ.) 111 Α.Φ.Μ.

12	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	113	ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	114	Η ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΙΝΑΙ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ			
18	ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ	117	ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ		1	ΣΥΝΕΧΗΣ	2	ΕΠΙΧΙΛΙΑΚΗ	118	ΤΑΧ.ΚΩΔ.
ΚΥΡΙΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ										
119 Κ.Α.Δ.										

**ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ** (Περιλαμβάνονται οι εκτός της έδρας εγκαταστάσεις π.χ. κατά/τα, αποθήκες κτλ.) 111 Α.Φ.Μ.

12	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	113	ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	114	Η ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΙΝΑΙ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ			
18	ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ	117	ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ		1	ΣΥΝΕΧΗΣ	2	ΕΠΙΧΙΛΙΑΚΗ	118	ΤΑΧ.ΚΩΔ.
ΚΥΡΙΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ										
119 Κ.Α.Δ.										

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ				ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ' - ΆΛΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	
Αριθμός Κυκλοφορίας	Φορολογησόμενος ήτοι (για επιβατικά)	Τόννοι ωφέλιμου φορτίου (για φορτηγά)	Θέσεις (για λεωφορεία)	Αριθμός απασχολουμένων	
2B 5236		15 T.		161	71
LM 6959		14 T.		162	119.031.780
YIB 4939		13,2 T.		163	21.426.720
YIB 6001		15,6 T.		164	23.294.210
YIB 7992		17,2 T.		165	6042.861
2B 4924			53		

1. ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (Βιομηχανικών & βιοτ/κών επιχειρήσεων)

**1. Πρώτες ύλες**

Απογραφή έναρξης

Πλέον αγορές χρήσης: εσωτερικού

207 178.940.725

208 2942484

201 2942484

202 178.940.725

203 181.883.209

Μειών επιστροφές - εκπτώσεις - αντιλογισμοί κ τ λ

204

Μειών κόστος πρώτων υλών που πωλήθηκαν αυτούσιες

205 11.090.346

206 11.090.346

Μειών απογραφή πρώτων υλών τέλους χρήσης

208 170.792.863

Αξία πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν

**2. Βοηθητικές ύλες**

Απογραφή έναρξης

Πλέον αγορές χρήσης: εσωτερικού

209

210

211

212

Μειών επιστροφές - εκπτώσεις - αντιλογισμοί κ τ λ

213

Μειών κόστος βοηθητικών υλών που πωλήθηκαν αυτούσιες

214

Μειών απογραφή βοηθητικών υλών τέλους χρήσης

215

Αξία βοηθητικών υλών που βιομηχανοποιήθηκαν

216

**3. Καύσιμες ύλες**

Απογραφή έναρξης

Πλέον καθαρές αγορές χρήσης

221 4827996

222 87.931.486

223 92759482

224 6225343

Μειών απογραφή τέλους χρήσης

225

Ανάληψη στην παραγωγή

226 86534139

**4. Υλικά συσκευασίας**

Απογραφή έναρξης

Πλέον καθαρές αγορές χρήσης

231

232

233

Μειών απογραφή τέλους χρήσης

234

Ανάληψη στην παραγωγή

235

**5. Ενέργεια**

Απογραφή έναρξης

Πλέον καθαρές αγορές χρήσης

237

238

239

Μειών απογραφή τέλους χρήσης

240

Ανάληψη στην παραγωγή

**6. Δαπάνες που αναλογούν στην παραγωγή**

Αποσβέσεις παγίων

241 13351.360

Ανταλλακτικά - Εργαλεία που αναλώθηκαν στην παραγωγή

242 22.087.803

Αμοιβές προσωπικού παραγωγής & εργοδ. εισφορές

243 109.474.866

Γενικά έξοδα εργαστασίου

244 95698867

245

246 240.612.896

**ΣΥΝΟΛΟ** 258 497.939.898

**Αξία ημικατεργασμένων προϊόντων (Συν ή πλην)**

Απογραφή έναρξης

301 157234549

Μειών απογραφή λήξης

311 232.513.620

312 75279071

Κόστος παραχθέντων έτοιμων προϊόντων χρήσης

326 422.660.827

**ΦΥΡΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Ποσότητα πρώτων υλών που αναλώθηκαν στην παραγωγή

Ποσότητα πρώτων υλών που περιέχονται στα παραχθέντα έτοιμα προϊόντα

Ποσότητα πρώτων υλών που περιέχονται στα ημικατεργασμένα προϊόντα

Διαφορά

Συνολική φύρα παραγωγής

ΙΙ. ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ - ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΠΩΛΗΘΗΚΑΝ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

1. Βιομηχανικών & Βιοτεχνικών Επιχειρήσεων

Απογραφή έναρξης	401	14258282
Πλέον κόστος παραχθέντων έτοιμων προϊόντων χρήσης	411	422660827
Μείον απογραφή λήξης	421	26859738
Κόστος πωληθέντων έτοιμων προϊόντων	431	410.05931

2. Εμπορικών Επιχειρήσεων & Εμπορικού κλάδου μικτών επιχ/σεων

Απογραφή έναρξης	471	
Πλέον αγορές: Εξωτ.	481	
Εσωτ.	461	
Μείον επιστροφές-εκπτώσεις	489	
Σύνολο	489	
Μείον απογραφή λήξης	481	
Κόστος πωληθέντων επιχ/των	489	

ΙΙΙ. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ

Προϊόντων: Χοντρικός	501	660.244.446
Λιανικός	502	
Εμπορευμάτων: Χοντρικός	503	
Λιανικός	504	
Αυτοοσίων πρώτων υλών	505	
Αυτοοσίων βοηθητικών υλών	506	
	507	
	508	
	509	
	510	
Σύνολο πωλήσεων	521	660.244.446
Μείον επιστροφές - εκπτώσεις	531	
Καθαρές πωλήσεις	541	660.244.446
Μείον κόστος πωληθέντων (προϊόντων, εμπορευμάτων, πρώτων υλών, βοηθητικών υλών κτλ.)	551	410.05931
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	561	250.185.075
Σ.Μ. Κέρδους επί κόστους		610119 %
Σ.Μ. Κέρδους επί πώλησης		378988 %
Πωλήσεις επιχ/των για λ/σμό τρίτων:		
Χοντρικός	563	
Λιανικός	565	
	567	

V. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Μικτό κέρδος 1. Βιομηχανικών, βιοτεχνικών, εμπορικών και μικτών επιχειρήσεων.	601	250.185.075
2. Από παροχή υπηρεσιών.	602	
ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΚΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	609	250.185.075
Μείον		
Αμοιβές προσωπικού	611	16940.517
Ενοίκια	612	2283.146
Εργοδοτικές εισφορές	613	3286.259
Αμοιβές ελευθ. επαγγ/τών	614	7685.917
Αμοιβές τρίτων	616	2958.780
Αποσβέσεις επισφ. απατήσεων	616	
Αποσβέσεις παγίων (μη κόστος/μικρ)	617	682.207
Εξοδα πωλήσεων	618	18.924.044
Δαπάνες διαφημίσεων	619	
Φόροι και Τέλη	620	37.484
Δαπάνες εξαγωγών	621	17.775.055
Τόκοι & Προμήθειες	622	26.433.319
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	623	9.003.850
	624	
	625	
	626	
Καθαρά κέρδη (Σ.Κ.Κ.....%) ή ζημιές	629	106.010.640
+ Από συμ/χές: Καθαρά κέρδη ή ζημιές	631	144.174.435
Σύνολο	641	
+ Διάφορα έσοδα	651	144.174.435
Σύνολο	661	6.524.932
+ έκτακτα έσοδα	671	150.699.367
Σύνολο καθαρών κερδών ή ζημιών χρήσης	681	9.846.981
Καθαρά κέρδη που φορολογούνται	691	140.852.386
Καθαρά κέρδη που απαλλάσσονται	693	
	695	

\*Στον ΚΑ 551 γράφεται το σύνολο των ποσών κόστους πωληθέντων (ΚΑ 204, 214, 431, 489 καθώς και το ποσό κάθε άλλου τυχόν κόστους πωληθέντων).

Βεβαιώνεται η ακρίβεια της μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και των στοιχείων.

1991  
Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ

30-4-1991  
Ο ΔΗΛΩΝ

30-4-1991  
Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ

(σφραγίδα και υπογραφή)

Γεννημιζείται ότι η απόκριση ή η παροχή ανακριβών στοιχείων τιμωρείται από το νόμο.





Προς τον Οικον. Έφορο **ΦΑΒΕ, ΑΘΗΝΩΝ**

Αριθμός

 Δήλωσης  
 Φακέλλου **4311**  
 Φ. Μητρώου **94022535**
**ΔΗΛΩΣΗ**

(Υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα)

 Απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος  
 από κινητές αξίες ημεδαπής προέλευσης  
 (Άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' Ν.Δ. 3323/55)

 Πριν συμπληρώσετε τη  
 δήλωση, μελετήστε τις  
 οδηγίες στο πίσω μέ-  
 ρος.

 Στοιχεία του υπόχρου  
 Επωνυμία **ΜΕΤΑΛΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε.**  
 Αντικείμενο εργασιών **ΒΕΩΡΓΕΙΑ - ΕΞΕΛΕΡΓΑΣΙΑ - ΕΜΠΟΡΙΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΟΡΥΚΤΩΝ**  
 Έδρα: Πόλη **ΑΘΗΝΑ** οδός **ΥΜΗΤΤΟΥ** αριθ **36**  
 ΤΑΧΥΚΩΔ. **17673** Τηλ **3922543**

 Αντίκλητου  
 Ονομ/μο **Δ/νση**  
 Επάγγελμα  
 Ημερομηνία έγκρισης ισολογισμού από τη Γεν. Συνέλευση **28-2-1991**  
 καταβολής ή πίστωσης δικαιούχων των μερισμάτων, προμερισμάτων κλπ  
 εξαργύρωσης τακαμεριδίων χρεωγράφων Ελληνικού Δημοσίου κλπ.

α/α	Είδος Εισοδήματος	Ποσό Δραχμές	Συντ/στης φόρου	Φόρος σε Δραχμές
1.	Προμερίσματα, μερίσματα από μετοχές:			
	α) Ονομαστικές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο	10   -		
	Μέлон απαλλασσόμενο ποσό (0.000 δρχ.)	11   -		
	Μέρισμα που φορολογείται	12   -	42%	
	β) Ανώνυμες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο	13   -		
			45%	
2.	Προμερίσματα, μερίσματα από μετοχές:			
	α) Ονομαστικές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο	14   46833418	47%	22011706
	β) Ανώνυμες " " "	15   -	53%	
3.	Τόκοι ιδρυτικών τίτλων και μετοχών, ποσοστά και αμοιβές Δ.Σ., εκτός μισθού αμοιβές ποσοστά Διευθυντών κ.λπ.	16   -		
4.	Εισοδήματα από όμολογίες και χρεώγραφα	17   -		
	Σύνολο	18   46833418	(19)	22011706
	Εκπίπτει:			
	Υπόλοιπο οφειλής			
	Πρόσθετος φόρος για εκπρόθεσμη υποβολή		%	
	Σύνολο οφειλής			22011706

Παρατηρήσεις

 Ο **ΚΥΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ - ΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ.Σ.**

 (Όνοματεπώνυμο) (Ιδιότητα)  
 Νόμιμος εκπρόσωπος του παραπάνω Ν.Π.
**30-3-1991**

Ο ΔΗΛΩΝ

ΚΑΤΑΒΑΛΗΘΗΚΑΝ

α) 1/3 σφειλ. φόρου (περ. 1,2 και 3)

β) Οφειλ. φόρος (περ. 4)

Σύνολο

Ημερομηνία

Αριθ. Τριπλότυπου

Παραλήφθηκε

Εμπρόθεσμα Εκπρόθεσμα 

ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΑΝ

Δρχ.

Α.Χ.Κ.

Ημερ/νία

Ο Ενεργήσας τη θεδαιώση

Ο Επιμελητής εισπραξης

Σημείωση:

α) Επισυνάπτεται κατάσταση Μελών Διοικ/κού Συμβουλίου που έτυχαν της παραπάνω αμοιβής

β) Επιδίδεται μια δήλωση για τα μερίσματα και τις αμοιβές που εγκρίθηκαν με την αυτή τακτική Γενική Συνέλευση.

\*Τα τετράγωνα με αστερίσκο θα συμπληρωθούν από την Υπηρεσία.

**ΟΔΗΓΙΕΣ**  
**για τη συμπλήρωση της δήλωσης**

1. Το έντυπο αυτό χρησιμοποιείται για τη δήλωση και απόδοση του φόρου που παρακρατήθηκε:

α) Από τα προμερίσματα, μερίσματα, τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, αμοιβές και ποσοστά διοικητικών συμβούλων και των εκτός μισθού αμοιβών και ποσοστών των διευθυντών και διαχειριστών των (ιδίων εταιριών και θ) από τα τοκομερίδια ημεδαπών τίτλων.

2. Ο φόρος παρακρατείται από τα εισοδήματα της πιο πάνω α' περίπτωσης κατά την καταβολή αυτών από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή την εγγραφή αυτών σε πίστωση του δικαιούχου, σε κάθε δε περίπτωση όχι αργότερα του μήνα από την έγκριση του ισολογισμού και από τα εισοδήματα της θ περίπτωσης κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Ο οφειλόμενος φόρος της α' περίπτωσης αποδίδεται στο Δημόσιο Ταμείο σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, της πρώτης καταβαλλόμενης με την επίδοση της δήλωσης από την ανώνυμη εταιρία, μέσα στον επόμενο από την παρακράτηση μήνα.

3. Η παραπρότηση του φόρου ενεργείται από το εισόδημα κάθε δικαιούχου πριν από κάθε έκπτωση φόρου και τελών χαρτοσήμου και με τους εξής συντελεστές: α) Από τα μερίσματα τα προερχόμενα από μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τέσσερις (4) τουλάχιστο μήνες πριν από τη λήξη της χρήσης στην οποία αναφέρεται το μερίσμα, παρακρατείται φόρος με συντελεστή 42%, αν τα μερίσματα προέρχονται από μετοχές που έγιναν ονομαστικές πριν από τη λήξη της χρήσης στην οποία αναφέρεται το μερίσμα και 45% αν προέρχονται από ανώνυμες μετοχές, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση.

Ο υπολογισμός του παρακρατούμενου φόρου στα μερίσματα που προέρχονται από μετοχές ονομαστικές, ενεργείται μετά από έκπτωση από την ανώνυμη εταιρία αφορολόγητου ποσού 30.000 δραχτό χρόνο κατά μέτοχο για τα μερίσματα που εισπράττει από την ίδια ανώνυμη εταιρία. Το αφορολόγητο ποσό κατά μέτοχο δεν υπερβαίνει στο σύνολο τις 120.000 δραχ, όταν τα μερίσματα προέρχονται από περισσότερες ανώνυμες εταιρίες. Προκειμένου για μερίσματα που προέρχονται από μετοχές ανώνυμες, ο υπολογισμός του παρακρατούμενου φόρου γίνεται χωρίς την διενέργεια έκπτωσης αφορολόγητου ποσού, η οποία έκπτωση γίνεται από την αρμόδια Οικον. Εφορία κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλεται από το μέτοχο.

β) Από τα μερίσματα που προέρχονται από μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, παρακρατείται φόρος, χωρίς καμία έκπτωση, με συντελεστή 47%, αν τα μερίσματα προέρχονται από μετοχές οι οποίες έγιναν ονομαστικές πριν από τη λήξη της χρήσης στην οποία αναφέρεται το μερίσμα και 53%, αν προέρχονται από ανώνυμες μετοχές, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση.

γ) Από τα τοκομερίδια των ονομαστικών ομολογιών, από τις αμοιβές και τα ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και από τις εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών, παρακρατείται φόρος βάσει των φορολογικών συντελεστών του άρθρου 9 του Ν.Δ.3323/1955, προ της ενέργειας των κατά το άρθρο 8 εκπτώσεων, πλέον συμπληρωματικός φόρος 3% στο ποσό της αμοιβής.

δ) Με την παρακράτηση του φόρου προς 53% εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση και ο κτώμενος τα μερίσματα δεν δικαιούται να τα αθροίσει με τα λοιπά εισοδήματα στη φορολογική του δήλωση και να συμφιζήσει τον παρακρατηθέντα, μ' αυτό τον τρόπο, φόρο.

4. Σε περίπτωση που στα διανεμόμενα κέρδη της εταιρίας περιλαμβάνονται και κέρδη προηγούμενων χρήσεων που έχουν φορολογηθεί στη Δ' πηγή ή μερίσματα που εισπράχθηκαν από άλλες ανώνυμες εταιρίες και έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση (π.χ. μερίσματα από μετοχές ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή που δε φορολογήθηκαν με τις γενικές διατάξεις και δε συμφιζήθηκε ο φόρος που παρακρατήθηκε με το φόρο Δ' πηγής), εκπίπτει στην πρώτη περίπτωση ο φόρος Δ' πηγής που καταβλήθηκε και στη δεύτερη ο φόρος μερισμάτων που παρακρατήθηκε και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα από την εταιρία ποσά, που προέρχονται από τα έσοδα αυτά. Αν παρακρατήθηκε περισσότερος φόρος, δεν επιστρέφεται ούτε συμφιζείται με οφειλόμενο φόρο από διανεμόμενα άλλα κέρδη της εταιρίας (άρθρ. 96 του Ν.1041/1980).

5. Η ανώνυμη εταιρία για τα μερίσματα ονομαστικών μετοχών και τις αμοιβές κλπ. του διοικητικού συμβουλίου, υποχρεώνεται να υποβάλει στον Οικον. Έφορο μέσα σε δύο μήνες από την ημέρα της έγκρισης του ισολογισμού α) τα προβλεπόμενα από το άρθρο 36 του Κ.Φ.Σ στοιχεία, το αποδεικτικό καταβολής τέλους χαρτοσήμου που αναλογεί στις αμοιβές του διοικητικού συμβουλίου κλπ.

β) Προκειμένου για μερίσματα από ανώνυμες μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, τα στοιχεία του Κ.Φ.Σ. υποβάλλονται το μήνη Φεβρουάριο για τα μερίσματα που καταβλήθηκαν ή πιστώθηκαν τον προηγούμενο χρόνο.

**Προσοχή:** Η δήλωση αυτή υποβάλλεται σε δύο (2) αντίγραφα. Το ένα από αυτά, παραμένει στην Οικονομική Εφορία και το άλλο αποστέλλεται από τον Οικονομικό Έφορο στο ΜΗ.Κ.Υ.Ο. (Φυλής 1 και Θεσπείας 49-Καλλιθέα), αμέσως μετά την υποβολή της δήλωσης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

### 1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπόκεινται σε φόρο για τα εισοδήματα τα οποία προέρχονται από οικοδομές, γαίες και κινητές αξίες. Σε περίπτωση όμως όπου αποκτούν κέρδη από εμπορικές ή γεωργικές επιχειρήσεις ή από τη συμμετοχή τους σε αυτές, τότε προσλαμβάνουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα και υπόκεινται σε φορολογία για τα εισοδήματα αυτά.

Το νομικό πρόσωπο που εξετάζουμε έχει ως σκοπό την ενημέρωση και αποστολή συγγραμμάτων σε λογιστές - μέλη του για την παρακολούθηση των οικονομικών εξελίξεων.

Το νομικό πρόσωπο για την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του αποκτά τα παρακάτω εισοδήματα:

I) από οικοδομές	1.950.000
II) από γαίες	300.000
III) από κινητές αξίες	311.500
IV) από συνδρομές μελών	<u>10.234.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	12.795.500.

Από την ανάλυση των εσόδων του νομικού προσώπου προκύπτει ότι αποκτά εισόδημα από συνδρομές των μελών του. Το εισόδημα όμως αυτό δε φορολογείται εφόσον η είσπραξη συνδρομής αποσκοπεί στην ενίσχυση του μη κερδοσκοπικού σκοπού του (όπως αυτός αναφέρεται στο καταστατικό).

Κατά τη διάρκεια της υπόλογης χρήσης στο νομικό πρόσωπο πραγματοποιήσε δαπάνες λειτουργίας και διοίκησης (μισθοί, απασθέσεις, ενοίκια, παροχές τρίτων κλπ.) ποσού δρχ.

12.683.724. Οι δαπάνες αυτές δεν εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων του νομικού προσώπου.

Κατά συνέπεια τα ακαθάριστα έσοδα της "ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΩΝ" που θα συμπεριληφθούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν από οικοδομές, γαίες και κινητές αξίες.

Προς τον ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟ ΔΟΥ ΣΑ' ΑΘΗΝΩΝ  
 Η Δήλωση του προηγούμενου οικον. έτους επιδόθηκε  
 στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Δήλωση  
 Φορ. Μητρώου 4/4/2/4/5/3/2/1  
 Φακέλλου

**ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**  
**ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΝΗΜΕΡΟΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΩΝ**

ΤΟΥ Επωνυμία  
 ΥΠΟΧΡΕΟΥ Σκοπός  
 Εδρα ΑΘΗΝΑ Πόλη ΑΘΗΝΑ Οδός Γ' ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ Αριθ 11 ΤΑΧΥΚΩΔ 17654 Αριθ. τηλεφ. 3649599  
 ΑΝΤΙ-Ονοματεπώνυμο  
 ΚΑΤΟΥ Διεύθυνση Επάγγελμα Αριθ. τηλεφ.

Α' Εισόδημα από οικοδομές	Δραχμές	10	1.593.000
Β' - από εκμίσωση γαιών	"	11	285.000
Γ' - από κινητές αξίες	"	12	311.500
<b>Άθροισμα...</b>		13	<b>2.189.500</b>

Εκκαθάριση φόρου, τελών κ.τ.λ.	ΚΑ	Κύριος και συμπλ/κός φόρος	Τέλος Χαρτοσήμου	Τέλος Υδρ. - αποχ/σης
Φόρος που αναλογεί προς 2.189.500 x % 23/ (α)	14	503.470		
Συμπλ/κός φόρος επί εισοδ/των οικοδ. & εκμ/ση γαιών 170.000 (β)	15	35.100		
Άθροισμα (α+β)	16	538.570		
Τέλος χαρτ. επί ακαθ. εισοδ. από εκμίσθ. οικοδ. & γαιών 2250.000 (γ)	17		67.500	
Τέλος ύδρευσης επί ακαθ. εισοδ. οικοδ. Τ.Δ. Πρωτ. 1050.000 3% (δ)	18			31.500
Τέλος αποχέτευσης επί ακαθ. εισοδ. οικοδ. Θεσ/νίκης 480.000 3% (ε)	19			14.400
Τέλος υδρ. - αποχ. επί ακαθ. εισοδ. οικοδ. θόλου κλπ. 3% (στ)	20			
Τέλος υδρ. - αποχ. επί ακαθ. εισοδ. οικοδ. Ν. 1069/1980 420.000 (ζ)	21			12.600
Μείον: Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε Δραχ.	22	130830		
Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε Δραχ.	23	134532		
Χρεωστικό για θεθαίωση (η)	24	273208	67500	58500
Υπόλοιπο Πιστωτικό για επιστροφή ή συμψηφισμό (θ) (1)	25			
Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσης (ι)	26	138455		
Προσθέτεται χρεωστικό υπόλοιπο (ποσό η) ή αφαιρείται πιστωτικό υπόλοιπο (ποσό θ) (1)	27	411663		
ή υπόλοιπο (ι - θ) (1)	28			
Πρόσθετος φόρος ή πρόστιμο τελών χαρτ. λόγω εκπρ/σμου	29			
Άθροισμα	30	411663	67500	58500
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20% επί τελών χαρτοσήμου	31		13500	

**ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ** 177 100%

Φόρος	39030
Χαρτόσημο	9643
Υδρευση	4500
Αποχ/ση θ.	2057
Υδρ. - αποχ Β.	
Υδρ - αποχ Ν 1069/80	1800
Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου	1929
Προκαταβολή φόρου	19779
<b>Σύνολο</b>	<b>78738</b>

Αριθ. διπλοτύπου

Ο Επιμελητής Είσπραξης

**ΕΚΠΩΣΕΙΣ**  
 Έγινε έκπτωση για δρχ.  
 Αριθ. ΤΑΦΕ 199  
 Ο Ενεργήσας την έκπτωση

**ΒΕΒΑΙΩΣΗ**

Ο Υπογράφων ως νόμιμος εκπρόσωπος του ανωτέρω νομικού προσώπου

28-2 1991

Ο ΔΗΛΩΝ

Παραλήφθηκε εμπρόθεσμα εκπρόθεσμα 199

Φόρος  
 Χαρτόσ.  
 Υδρευση  
 Αποχ/ση θ.  
 Υδρ. - Αποχ. Β.  
 Υδρ. - Αποχ. Ν. 1069/80  
 Πρόσθ. φόρος  
 Πρόστ. χαρτοσήμου  
 Προκαταβολή φόρου  
 Ο.Γ.Α. χαρτοσ.  
 Σύνολο  
 Α.Χ.Κ.

Ο Ενεργήσας τη θεθαίωση

(1) Ο συμψηφισμός θα ενεργηθεί μόνον αν τα ζητήσετε επιχεύση, άλλως το πιστωτικό υπόλοιπο ενδείξη (θ) επιστρέφεται.

**A. Εισόδημα από οικοδομές**

Αύξων αριθμός	Τοποθεσία ακινήτου	Ποσοστό συνιδιοκτησίας	Ακαθάριστο εισόδημα (α)(β)				Το ακίνητο μεταβλήθηκε ΝΑΙ ή ΟΧΙ
			Από εκμίσθωση	Από ιδιόχρηση	Σύνολο	Φορολογούμενο	
1	Διογενούς 24-ΘΕΣΣΑΛΟΝ	100%	480.000		480.000	480.000	ΟΧΙ
2	ΑΓΙΑΣ ΛΑΥΡΑΣ 39-ΠΕΙΡΑΙΑΣ	100%	600.000		600.000	600.000	ΟΧΙ
3	Δοξομένης 112-ΙΩΑΝΝΙΝΑ	100%	420.000		420.000	420.000	ΟΧΙ
4	ΛΥΚΑΒΗΤΟΥ 25-ΑΘΗΝΑ	50%	450.000		450.000	450.000	ΟΧΙ
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
Άθροισμα.....			1.950.000		1.950.000	1.950.000	
Εκπτώσεις: 10% η 25% ανάλογα για αποσβέσεις, ασφάλιστρα κ.λ.π. ....						357.000	
Καθαρό εισόδημα ...						1.593.000	

(α) Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων οικοδομών.  
 (β) Το ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές που βρίσκονται στη Διοικητική περιφέρεια των Δήμων Ιωαννίνων, Καρδίτσας, Καστοριάς, Τρικάλων, Χαλκίδας κ.λπ. επιβαρύνεται με τέλος ύδρευσης και αποχέτευσης, Ν. 1069/1980, ποσοστό 3%.

**B. Εισόδημα από εκμίσθωση γαιών**

Αύξων αριθμός	Τοποθεσία ακινήτου	Είδος	Ποσοστό συνιδιοκτησίας	Ονοματεπώνυμο μισθωτού	Ακαθάριστο εισόδημα	Περίοδος μίσθωσης	Το ακίνητο μεταβλήθηκε ΝΑΙ ή ΟΧΙ
1	ΑΞΣΗΡΟΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝ	ΑΓΡΟΚΤ.	100%	ΑΠΟΣΤΟΛΙΑΝΗΣ ΑΝΤΩΝΙΟΣ	300.000	1/1 - 31/12/90	ΟΧΙ
2							
3							
4							
5							
Άθροισμα.....					300.000		
Εκπτώσεις: 5% για αποσβέσεις κ.λ.π. ....					15.000		
Καθαρό εισόδημα .....					285.000		

### Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες

Αύξων αριθ	Προέλευση εισοδήματος			Περίοδος Ισολογισμού	Χρονο-λογία κτήσης (1)	Ποσό εισοδήματος	Απαλλασσό-μενο 50.000 ή 200.000 (2)	Φορολογούμενο Εισόδημα από κινητές αξίες (3)	Ανάλυση Εισοδήματος (4)		
	Ανώνυμη Εταιρία κ.λ.π. ή χρεώστης	Διεύθυνση	Είδος						Καθαρό ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ποσό που εισπράχθηκε
1	ΑΛΦΑ ΑΕ	ΑΓΚΑΒΗΤΟΥ-2F				361.500	50.000	311.500	311.500	130830	180670
2											
3											
4											
5											
6											
<b>ΣΥΝΟΛΟ Αθροισμα.....</b>								<b>311.500</b>	<b>311.500</b>	<b>130830</b>	<b>180670</b>

ΣΥΝΟΛΟ ΦΩΤΟΜΗΧΡΟΝΟΜΑΤΩΝ (ΣΤ ΣΤ)

- (1) Προκειμένου α) για μερίσματα, ο χρόνος έγκρισης του ισολογισμού, β) για τόκομερίδια και προμερίσματα, ο χρόνος που ορίστηκε για την έναρξη της εξαργύρωσης, γ) για μερίσματα και τόκους τίτλων αλλοδαπής προέλευσης, ο χρόνος εξαργύρωσης ή εισπράξης και δ) για τόκους, ο χρόνος κατά τον οποίο οι τόκοι έγιναν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.
- (2) Τα μερίσματα από εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές ημεδαπών Ανωνύμων Εταιριών, μέχρι ποσού 500.000 ή 200.000 ανάλογα, απαλλάσσονται (παραγρ. 1 άρθρου 10 Α.Ν. 148/1967).
- (3) Προκειμένου για μερίσματα από ανώνυμες μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο αναγράφεται το ποσό που προκύπτει μετά την έκπτωση του αφορολόγητου ποσού που δικαιούσθε, αφού λάβετε υπόψη το αφορολ. ποσό που δικαιωθήκατε κατά την εισπράξη μερισμάτων από ονομαστικές μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή κερδών από Αμοιβαία Κεφάλαια. Το άθροισμα της στήλης μεταφέρεται στην πρώτη σελίδα στον ΚΑ: 12. Τονίζεται ότι στο μεταφερόμενο ποσό στον ΚΑ 12 δεν συμπεριλαμβάνεται το ποσό μερισμάτων από ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς επίσης δε συμψηφίζεται ο φόρος που παρακρατήθηκε για τα μερίσματα αυτά, καθόσον για τα εισοδήματα αυτά με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του μετόχου.
- (4) Επισυνάπτεται θεώρηση εκείνου που καταβάλλει για τα ποσά των μερισμάτων, τόκων κ.λ.π. και του φόρου που παρακρατήθηκε για αυτά.

### Δ'. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις (αγροτικές, κτηνοτροφικές, δασικές κ.λ.π.)

Αύξων αριθ	Προέλευση εισοδήματος	Διαχειριστική περίοδος	Ανάλυση εισοδήματος (1)				Χρονο-λογία διακοπής
			Ακαθάριστο	Ποσοστό κέρδους %	Καθαρό	Ζημία	
1							
2							
3							
4							
<b>Αθροισμα.....</b>							

- (1) Επισυνάπτεται κατάσταση που περιέχει στοιχεία κάθε εκμετάλλευσης, δηλ. αν πρόκειται περί γεωργικής, το είδος, τη θέση, την έκταση των γαιών που καλλιεργούνται κ.λ.π., αν πρόκειται περί κτηνοτροφικής, τον αριθμό και το είδος των ζώων που διατρέφονται, τον τύπο άσκησης αυτών κ.λ.π. και παρόμοια κατάσταση, αν πρόκειται για τις λοιπές εκμεταλλεύσεις. Αν το αποτέλεσμα εξάγεται λογιστικά πρέπει να επισυνάπτεται αντίγραφο ισολογισμού με ανάλυση του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

### Ε'. Εισόδημα από άλλη πηγή

Αύξων αριθ	Προέλευση εισοδήματος	Ανάλυση εισοδήματος		
		Ακαθάριστο	Δαπάνες	Καθαρό
1				
2				
3				
<b>Αθροισμα.....</b>				



ΟΔΗΓΙΕΣ  
για τη συμπλήρωση της δήλωσης

1. Γενικά: Το έντυπο αυτό αφορά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία ανήκουν και τα κάθε φύσης ιδρύματα. Κάθε δήλωση θα συντάσσεται σε τρία αντίγραφα. Απ' αυτά, τα δύο θα υποβληθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το τρίτο θα κρατείται από το υπόχρεο νομικό πρόσωπο, αφού υπογραφεί για την παραλαβή της δήλωσης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

2. Χρόνος υποβολής της δήλωσης: Η δήλωση πρέπει να επιδοθεί μέχρι τέλους Φεβρουαρίου του οικείου οικονομικού έτους.

3. Αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.: α. Για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα είναι ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας της έδρας των και β. Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που είναι στην Ελλάδα, η κύρια μόνιμη εγκατάσταση.

Κατ' εξαίρεση αν πρόκειται για ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν έδρα ή κύρια μόνιμη εγκατάσταση στην περιφέρεια των Δ.Ο.Υ. Πειραιώς και Νίκαιας, ο Γ' Πειραιώς.

Επίσης, για αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αρμόδιος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. Φορολογίας Ανωνύμων Εμπορικών Αθηνών για το σύνολο των εισοδημάτων τους στην Ελλάδα από κάθε πηγή.

4. Περιεχόμενο δήλωσης: Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα θα περιλάβουν στη δήλωση τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα στο προηγούμενο οικονομικό έτος και τα οποία προέρχονται από εκμίσθωση οικοδομών, γαιών από κινητές αξίες, από γεωργικές επιχειρήσεις ή από συμμετοχή σε εμπορική επιχείρηση (π.χ. λόγω περιελεύσεως στο νομικό πρόσωπο εταιρικών μεριδίων από κληρονομικό δικαίωμα). Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα θα περιλάβουν τα εισοδήματα που απόκτησαν από κάθε πηγή μέσα στον αυτό χρόνο.

Στη δήλωση δεν θα περιληφθούν άλλα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επίδωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

Στη 2η και 3η σελίδα της δήλωσης υπάρχει αναλυτικός πίνακας για κάθε ένα από τα ανωτέρω εισοδήματα, στον οποίο θα αναγράφεται το ακαθάριστο ποσό, οι εκπτώσεις και το καθαρό ποσό του εισοδήματος.

Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση με τα ενοίκια που κατέβαλαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος, το ονοματεπώνυμο του εκμισθωτή και τη διεύθυνση κατοικίας αυτού.

5. Ανακεφαλαίωση εισοδημάτων, υπολογισμός του φόρου που αναλογεί, του συμπλ/κού φόρου 3%, τελών χαρτοσήμου, ύδρευσης, αποχέτευσης Θεσσαλονίκης, ύδρ.- αποχ. Βόλου, ύδρ. - αποχ. του Ν.1069/1980 κλπ.

Τα ποσά καθαρού εισοδήματος που προκύπτουν στη 2η και 3η σελίδα θα μεταφερθούν στο συγκεντρωτικό πίνακα της πρώτης σελίδας και θα αθροισθούν, αφού συμφωτισθούν τα τυχόν αρνητικά στοιχεία εισοδήματος με άλλα θετικά. Έπειτα θα προσδιορισθεί το σφειλόμενο ποσό κυρίου φόρου, (23%) και συμπληρωματικού (3%), τελών ύδρευσης, αποχέτευσης, χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. (επί χαρτ. 20%). Επισημαίνεται ότι συμπληρωμ. φόρος δεν επιβάλλεται επί του εισοδήματος που προέρχεται από την εκμίσθωση οικοδομών που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες.

Κατά τον προσδιορισμό του ποσού (ι) του προκαταβλητέου φόρου, αν στο συνολικό εισόδημα περιέχεται και εισόδημα για το οποίο ο φόρος παρακρατείται στην πηγή, το ποσοστό 50% μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε.

6. Καταβολή φόρου: Ο κατά τ' ανωτέρω υπολογιζόμενος φόρος εισοδήματος ή το υπόλοιπο αυτού, μετά την έκπτωση των ποσών που προκαταβλήθηκαν ή παρακρατήθηκαν, καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου, ύδρευσης, αποχέτευσης, εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. και το ποσό της προκαταβολής, θα καταβληθούν σε επτά (7) ίσες μηνιαίες δόσεις, η πρώτη δε από αυτές θα καταβληθεί την ημέρα της υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης.



# ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

## 1. ΕΚΜΙΣΘΟΥΜΕΝΑ ΚΤΛ. ΑΚΙΝΗΤΑ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ				ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝΔΙΟΚΤΗΤΩΝ, ΣΥΝΕΠΙΚΑΡΠΩΤΩΝ ΚΤΛ. ΑΚΙΝΗΤΩΝ				ΥΠΕΚΜΙΣΘΟΥΣΕΙΣ	
ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ	ΘΕΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΕΠΙΠΕΔΟ	Όνοματεπώνυμο	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ή ταυτότητας	Διεύθυνση συνδιοκτικότητας	ΠΟΣ. ΣΥΝΔΙΑΣ. (%)	Μίσθωμα που καταβλήθηκε	
								Ισογειο	1ος οφ. 2ος οφ. επιφ. κτλ.
Οδός - Αριθ. - Πόλη ή Χωριό - Γέφυρα									
1 ΔΥΚΚΑΒΗΤΟΥ 25 - ΑΘΗΝΑ	1507	καθηδ.	80	Αγγελίδης Δημήτριος	44853121	Αρχιφουρνόεργασιών 12 - ΧΑΛΑΝΔΡΙ 50			

## 2. ΑΚΙΝΗΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ Η ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΤΗΚΑΝ ΤΟ 1990

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΤΙΤΛΟΣ ΚΤΗΣΗΣ Η ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΑΡΙΘ. ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ ΟΝΟΜ/ΜΟ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΥ	Αξία σε δρχ.

20.2.1991  
Ο ΔΗΛΩΣ.

## ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ

1) Υποκείμενο του φόρου για το εισόδημα από ακίνητα είναι ο ιδιοκτήτης, νομέας, επικαρπώτης ή εκείνος που έχει δικαίωμα χρήσης ή οικητικής της οικοδομής για το εισόδημα που αποκτά από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση ή επιτοχή ή εμπέδωση από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ενός ή περισσότερων ακινήτων (οικοδομημένων και μη οικοδομημένων). Επίσης υποκείμενο του φόρου είναι ο ιδιοκτήτης, νομέας, επικαρπώτης ή εκείνος που έχει το δικαίωμα χρήσης ή το δικαίωμα επιφάνειας ή εμφύτευσης τους για το εισόδημα που αποκτά από εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση αγροτικών εκτάσεων (καλλιεργήσιμοι και φυτεμένοι αγροί, δάση, βοσκοτόπια, λίμνες, δεξαμενές κτλ.).

2) Στο έντυπο αυτό καταχωρούνται όλα τα οικοδομημένα ακίνητα κάθε υπαρκτού ή εισοδηματικού, φυσικού ή νομικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποκτά από αυτά εισόδημα ή όχι. Σημειώνεται ότι και στην περίπτωση που το ακίνητο παραμένει ΚΕΝΟ όλο το χρόνο, πρέπει να συμπληρωθεί στο έντυπο με την ένδειξη ΚΕΝΟ. Διευκρινίζεται ότι από τα μη οικοδομημένα ακίνητα γράφονται μόνο εκείνα που εκμισθώνονται.

3) Σε περίπτωση που και η σύζυγος είναι υποκείμενο του φόρου πρέπει να συμπληρωθεί και να υποβληθεί χωριστά έντυπο έσοδα και αν το ακίνητο είναι κοινό.

Επίσης συμπληρώνεται χωριστό έντυπο, όταν τα εισοδήματα από ακίνητα κληθούν από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή κοινοπραξία ή αστική εταιρεία ή κοινωνία αστικών δικαίων, που ασκεί επιχείρηση. Τότε στη σχετική ένδειξη «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΙΑ» αναγράφεται η επωνυμία και ο τίτλος του νομικού προσώπου ή της ένωσης προσώπων, ως και το ονοματεπώνυμο του φορολογουμένου που υποβάλλει τη δήλωση.

Τα ακαθάρτητα εισοδήματα από ακίνητα των εταιριών ή κοινοπραξιών αυτών θα μεταφερθούν στις οικείες ενδείξεις του πίνακα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του φορολογουμένου στην επιχείρηση.

4) Σε περίπτωση συνδιοκτικότητας, συνεπικαρπίας κτλ. ακινήτου, στις οικείες στήλες, θα γράφεται το ποσό του ακαθάρτου εισοδήματος που αναλογεί στο φορολογούμενο.

5) Στην πρώτη στήλη - (1) α/α - αριθμούνται τα ακίνητα, δηλαδή όσα δηλώνονται, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εννοιαστές (πολλοί εννοιαστές, κενά κτλ.).

Οι στήλες της ένδειξης «ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ» συμπληρώνονται μόνο όταν σε κάποιο από τα ακίνητα που έχουν καταχωρηθεί στην ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ, συντρέχει περίπτωση συνδιοκτικότητας, συνεπικαρπίας κτλ., προσφοράς κτήσης, μεταβίβασης ή υπεκμισθωσης. Στις περιπτώσεις αυτές συμπληρώνονται απαραίτητα τα «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ» και κατά περίπτωση οι υπόλοιπες στήλες. Η συμπλήρωση των στοιχείων αυτών γίνεται με προσοχή, για να μπορεί να γνωρίζει η Υπηρεσία σε ποιά από τα δηλωθέντα ακίνητα αναφέρεται στις περιπτώσεις αυτές ο φορολογούμενος.

6) Στη στήλη της υπεκμισθωσης θα αναγράφεται το συνολικό μίσθωμα που έχει καταβληθεί από τον υπεκμισθωτή.

7) Αν δεν επαρκεί μια αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων για όλα τα ακίνητα κάθε εισοδηματία, τότε θα χρησιμοποιείται και δεύτερο έντυπο.

Β Ι Β Λ Ι Ο Γ Ρ Α Φ Ι Α

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ  
ΚΑΙ Ε.Π.Ε. Ν. και Χ. ΤΟΤΣΗΣ
2. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥ-  
ΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ Ν. και Χ. ΤΟΤΣΗΣ
3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ ΔΟΥ
4. ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΑ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ  
ΛΟΓΙΣΤΩΝ
5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ -  
ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ - ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙ-  
ΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ
6. ΕΡΓΑΤΙΚΑ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ - ΛΟ-  
ΓΙΣΤΙΚΑ - ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ - ΔΗ-  
ΛΩΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ
7. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ "ΛΟΓΙΣΤΗΣ"
8. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ  
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Ε. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ
9. ΚΩΔΙΚΑΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ Χ. ΤΟΤΣΗΣ
10. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΝΟΜΟΒΕΤΗΜΑΤΑ Α. ΓΚΡΑΤΣΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελίδα
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	2
Μ Ε Ρ Ο Σ   Π Ρ Ω Τ Ο	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄	
1. Εισαγωγή - Γενικά περί επιβολής του φόρου	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄	
1. Υποκείμενο του φόρου	6
2. Αντικείμενο του φόρου	10
3. Απαλλαγές από το φόρο	16
3.1. Απαλλαγές που προβλέπονται από το Ν.Δ. 3843/58	16
3.2. Απαλλαγές οι οποίες προβλέπονται με ειδικούς νόμους	27
3.3. Απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος Ν.Π. τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄	
1. Διαχειριστική περίοδος	33
2. Προσδιορισμός εισοδήματος Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα	37
2.1. Ακαθάριστα έσοδα Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα	37
2.1.1. Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα	37
2.1.2.         "                 "         από γεωργ. επιχειρήσεις	39
2.1.3.         "                 "         από κινητές αξίες	39
2.1.4.         "                 "         από εμπορ. επιχ/σεις	41
2.1.5. Λοιπά έσοδα Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα	42
2.2. Εκπτώσεις από το εισόδημα των Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα	43
3. Προσδιορισμός εισοδήματος Ν.Π. μη κερδοσκοπικού	

χαρακτήρα	56
4. Εξωλογιστικός προσδιορισμός	60
4.1. Περιπτώσεις κατά τις οποίες το εισόδημα του Ν.Π. εξευρίσκεται εξωλογιστικά	60
4.2. Υπολογισμός του εισοδήματος των Ν.Π. κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό	62
5. Τεχνικές επιχειρήσεις	65
5.1. Οικοδομικές τεχνικές επιχειρήσεις	66
5.2. Εργοληπτικές επιχειρήσεις δημοσίων έργων	67
5.3.         "                     "                     ιδιωτικών έργων	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'	
1. Υπολογισμός του φόρου	70
2. Δήλωση φορολογίας εισοδήματος	75
3. Αρμόδιος Οικονομικός Εφορός	80
4. Καταβολή του φόρου	83
5. Προκαταβολή του φόρου	85
5.1. Περιπτώσεις που δε βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου	87
5.2.         "                     μείωσης προκαταβλητέου φόρου	87
6. Παρακράτηση φόρου	89
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'	
1. Πράξη επιβολής του φόρου	103
2. Κοινοποίηση φύλλου ελέγχου	108
3. Διοικητική επίλυση της διαφοράς	111
4. Βεβαίωση του φόρου	113
5. Προσφυγή κατά πράξεων επιβολής του φόρου εισοδήματος	118
6. Ενδικο μέσο της έφεσης	120
7. Αίτηση αναίρεσης	124
8. Ακύρωση ή τροποποίηση εγγραφής	127
9. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου	131

10. Πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα	133
11. Φορολογικό απόρρητο	137
12. Ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα	140

Μ Ε Ρ Ο Σ   Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

1. Παράδειγμα συμπλήρωσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Α.Ε.	142
1.1. Αναλυτικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος	144
1.2. Κωρίως σώμα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος	147

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

1. Παράδειγμα συμπλήρωσης φορολογικής δήλωσης Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα	151
--	-----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	153
--------------	-----

