

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ (Σ.Δ.Ο.)

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θ Ε Μ Α : "ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ
ΠΕΡΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΠΡΟΣΗ
ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟ-
ΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ"

ΟΙ ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ

ΒΟΥΛΓΑΡΗ ΚΩΝΣΤΙΝΑ

ΖΙΤΤΙΡΙΑΔΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΜΑΡΟΥΔΑΣ

ΑΝΔΡΑΣ



ΠΑΤΡΑ 1992

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 1071

Ε Π Ε Τ Η Σ Ε Λ Ε Γ Χ Ο Σ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΡΗΣΗ	ΕΙΔΟΣ	ΠΡΟΤΥΠΟ
1071	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1072	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1073	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1074	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1075	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1076	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1077	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1078	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1079	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1080	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573

Π Ε Τ Η Σ Ε Λ Ε Γ Χ Ο Σ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΡΗΣΗ	ΕΙΔΟΣ	ΠΡΟΤΥΠΟ
1081	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1082	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1083	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1084	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573
1085	ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΡΤΩΝ ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	100	ΚΑΡΤΟΝΙΟΥ	ΕΝ 573

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

I. ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Μ Ε Ρ Ο Σ Π Ρ Ω Τ Ο Ν :

" ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ "

2. Α Ρ Θ Ρ Ο 31 - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
3. Α Ρ Θ Ρ Ο 32 - ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ
4. Α Ρ Θ Ρ Ο 33 - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
5. Α Ρ Θ Ρ Ο 33α- ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
6. Α Ρ Θ Ρ Ο 34 - ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
7. Α Ρ Θ Ρ Ο 35 - ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ
ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
8. Α Ρ Θ Ρ Ο 36 - ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ
ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
9. Α Ρ Θ Ρ Ο 36α- ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
10. Α Ρ Θ Ρ Ο 37 - ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
- II. Α Ρ Θ Ρ Ο 37α- ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΟΡΟΥ

Μ Ε Ρ Ο Σ Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο Ν

" ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ "

- I. Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Α' - ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

1. Έννοια εισοδήματος

2. Έννοια ελευθέρτου επαγγέλματος

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Β' - ΚΑΤΟΝΟΜΑΣΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ
ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΑΥΤΩΝ

3. Κατονομασία ελεύθεριων επαγγελμάτων
4. Ιατροί
5. Ιατροί που διατηρούν κλινική
6. Ιατροί πωλούντες και φάρμακα
7. Κοινοτικοί ιατροί
8. Ιατροί ειδικευμένοι σε εργαστηριακές έρευνες
9. Κτηνίατροι
10. Μαίες
11. Παραϊατρικά επαγγέλματα
12. Χειρουργοί οδοντίατροι
13. Δικηγόροι και Νομικοί σύμβουλοι
14. Εισόδημα δικηγόρου προερχόμενο από τη συμμετοχή του σε δικηγορική εταιρεία
15. Ασκούμενοι δικηγόροι
16. Δικολάβοι
17. Συμβολαιογράφοι
18. Υποθηκοφύλακες
19. Συγγραφείς
20. Συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι ασκούντες παράλληλα και ελευθέριο επάγγελμα
21. Συγγραφικά δικαιώματα σε συγγραφείς και μουσουργούς
22. Μεταφραστές. Μεταφραστικά δικαιώματα
23. Συγγραφικά δικαιώματα εισπραττόμενα από κληρονόμους αποβιώσαντος
24. Καθηγητές και Δάσκαλοι
25. Καθηγητής ή δάσκαλος που διατηρεί εκπαιδευτήριο ή φροντιστήριο
26. Λογιστές/Φοροτέχνες
27. Επιμετρητές τεχνικών έργων
28. Ορκωτοί Λογιστές

29. Δημοσιογράφοι
30. Γεωπόνοι
31. Αναλογιστές
32. Χημικοί και Οινολόγοι
33. Κοινωνιολόγοι
34. Ψυχολόγοι/Παιδοψυχολόγοι
35. Ηθοποιοί
36. Καλλιτέχνες γλύπτες, ζωγράφοι, σκιτσογράφοι, χαράκτες και καλλιτέχνες κέντρων διασκέδασης
37. Εκτελεστής μουσικών έργων ή μουσουργός
38. Εμπειρογνώμονες
40. Σχεδιαστής
41. Ερευνητής

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ρ' - ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

42. Ποσά καταβαλλόμενα λόγω διατροφής στη σύζυγο ή στο σύζυγο ή στα τέκνα
43. Μέλη προσωπικής εταιρείας τα οποία ασκούν ελεύθερο επάγγελμα
44. Μέλη Ε.Π.Ε., τα οποία ασκούν ελεύθερο επάγγελμα
45. Ποσά που καταβάλλονται μετά το θάνατο κάποιου προσώπου στους κληρονόμους του
46. Μέλη διοικητικού συμβουλίου αγροτικών συνεταιρισμών
47. Αποζημίωση μελών διοικητικών συμβουλίων για τη συμμετοχή τους σε συνεδριάσεις
48. Κοινοπραξία ελεύθερων επαγγελματιών

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Δ' - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΕ ΔΥΝΑΜΕΝΟ ΝΑ ΥΠΑΧΘΕΙ ΣΕ ΚΑΠΟΙΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ Α' - ΣΤ'

49. Εισόδημα μη δυνάμενο να υπαχθεί σε μια από τις κατηγορίες Α' - ΣΤ'

50. Ποια έσοδα υπάγονται στο άρθρο 45 παρ. 3 του Νόμου

51. Εισόδημα από διαίτησία

52. Αποζημίωση για παράνομη χρήση οικοδομής

53. Εισπράκτορες του Τ.Ε.Β.Ε. αμειβόμενοι με ποσοστά επί των εισπράξεων

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Ε' - ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
(Άρθρο 45 παρ. 5 Ν.Δ. 3323/55)

54. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος

55. Αναδρομική αύξηση των εξόδων διατροφής με δικαστική απόφαση

56. Εισόδημα το οποίο αντιπροσωπεύει εργασία περισσότερων ετών

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο ΣΤ' - ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

57. Τρόποι προσδιορισμού του εισοδήματος

α) Προσδιορισμός (εξεύρεση) του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος λογιστικώς (διαφορά εσόδων - εξόδων)

β) Προσδιορισμός του εισοδήματος εξωλογιστικώς, με εφαρμογή συντελεστή καθαρών αμοιβών

γ) Προσδιορισμός του εισοδήματος από επιτροπή

Λ Ο Γ Ι Σ Τ Ι Κ Ο Σ Π Ρ Ο Σ Δ Ι Ο Ρ Ι Σ Μ Ο Σ
Α Κ Α Θ Α Ρ Ι Σ Τ Ο Υ Κ Α Ι Κ Α Θ Α Ρ Ο Υ
Ε Ι Σ Ο Δ Η Μ Α Τ Ο Σ (Άρθρο 46 Ν.Δ. 3323/55)

58. Προσδιορισμός του εισοδήματος

59. Ακαθάριστο εισόδημα

60. Ωφέλεια (υπερτίμηση) από την πώληση παγίου στοιχείου που ανήκει σε ελεύθερο επαγγελματία

- 61. Επιπτώσεις από το ακαθάριστο εισόδημα : Καθαρό εισόδημα
- 62. Απόσβεση παγίων στοιχείων
- 63. Απόσβεση εξόδων εγκατάστασης
- 64. Απόσβεση δαπάνης για την εξαγορά υπεραξίας του επαγγέλματος.
- 65. Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων
- 66. Τεκμαρτό ενοίκιο ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων
- 67. Δαπάνες συγγραφέων και κατανομή αυτών
- 68. Προσωπικές εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία
- 69. Έξοδα για λογαριασμό πελατών
- 70. Ζημία από την άσκηση του επαγγέλματος
- 71. Μισθός της συζύγου του ελεύθερου επαγγελματία

Τ Ε Κ Μ Α Ρ Τ Ο Σ Π Ρ Ο Σ Δ Ι Ο Ρ Ι Σ Μ Ο Σ
 Τ Ο Υ Ε Ι Σ Ο Δ Η Μ Α Τ Ο Σ
 (Άρθρο 47 Ν.Δ. 3323/55)

- 72. Τεκμαρτός υπολογισμός του ακαθάριστου εισοδήματος
- 73. Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος
- 74. Προσαύξηση συντελεστή κατά 40 τοις εκατό
- 75. Εφαρμογή κατώτερου συντελεστή σε περίπτωση ανώτερης βίας
- 76. Συντελεστές αμοιβών αρχιτεκτόνων και μηχανικών
- 77. Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος αρχιτεκτόνων και μηχανικών
- 78. Τρόπος φορολογίας αρχιτέκτονα ή μηχανικού που ασχολείται ατομικά στην ανέγερση και πώληση οικοδομών
- 79. Τρόπος φορολογίας αρχιτεκτόνων και μηχανικών που συμμετέχουν σε επιχείρηση ανέγερσης οικοδομών
- 80. Τρόπος φορολογίας αμοιβών αρχιτέκτονα ή μηχανικού που είναι μισθωτός επιχείρησης κατασκευής οικοδομών
- 81. Συντελεστής καθαρών αμοιβών αρχιτεκτόνων και μηχανικών

Π Ρ Ο Σ Δ Ι Ο Ρ Ι Σ Μ Ο Σ Ε Ι Σ Ο Δ Η Μ Α Τ Ο Σ Α Π Ο Ε Π Ι Τ Ρ Ο Π Η
 (Άρθρο 47 παρ. 7 Ν.Δ. 3323/55)

Π Ρ Ο Λ Ο Γ Ο Σ

Ο φόρος εισοδήματος με την επιστημονική του μορφή εισήχθη για πρώτη φορά στην Ελλάδα με το νόμο 1640/1919, με πρότυπο το τότε ισχύον στη Γαλλία μικτό σύστημα, δηλαδή τον συνδυασμό αναλυτικού και συνθετικού φόρου. Υπό την επίδραση, όμως, νεωτέρων αντιλήψεων, το σύστημα αυτό εγκαταλείφθηκε και αντί αυτού εισήχθη με το Ν.Δ. 3323/1955, ο προσωπικός φόρος εισοδήματος, ο οποίος επιβάλλεται πάνω στο συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων που προέρχεται από οποιαδήποτε πηγή (είναι ο λεγόμενος "ενιαίος φόρος εισοδήματος").

Το νομοθέτημα αυτό συμπληρώθηκε αργότερα με το Ν.Δ. 3843/1958, με το οποίο επιβάλλεται φόρος και στο εισόδημα νομικών προσώπων. Έτσι, τα δύο αυτά νομοθετήματα αποτελούν, σήμερα τον κορμό του φορολογικού μας συστήματος.

Στο σύγγραμμα αυτό θα ασχοληθούμε με τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και συγκεκριμένα με τη φορολογία που αφορά το εισόδημα από α) εμπορικές επιχειρήσεις και β) ελευθέρια επαγγέλματα. Αυτός άλλωστε είναι και ο σκοπός που διαπραγματεύεται η παρούσα εργασία μας.

Το πρώτο μέρος της αφορά το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και τη φορολογία του, το δε δεύτερο μέρος περιλαμβάνει το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και ανάλυσή της φορολογίας αυτών (βάσει του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της Φορολογίας Εισοδήματος).

Σχετικά με τα εισοδήματα που προέρχονται από εργασία ελευθέρων επαγγελματιών θα διαπιστώσουμε ότι υφίστανται ιδιαίτερη ευνοϊκή μεταχείριση. Τα εισοδήματα αυτά, επειδή αποκτώνται με κόπο, μειώνονται μέχρι ορισμένου ποσού και έτσι υφίστανται ελαφρότερη επιβάρυνση. Ακριβώς γι' αυτό το λόγο παραθέτουμε την ανάλυση κάθε ελευθέριου επαγγέλματος απ' αυτά που προβλέπει ο νόμος ξεχωριστά.

Ευχόμαστε με τη μελέτη μας αυτή να καλύψουμε όσο καλύτερα μπορούμε το συγκεκριμένο θέμα και να βοηθήσουμε ακόμα κάθε συνάδελφο λογιστή να γίνει γνώστης του.

Ευχαριστούμε αυτούς που προσπάθησαν μαζί μας για την πραγμάτωση και ολοκλήρωση της εργασίας.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Έννοια και απόκτηση εισοδήματος

Ι. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει από μία ή περισσότερες ατομικές επιχειρήσεις ή εταιρικές ή εμπορικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές και τεχνικές. Επίσης από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος εκτός από τα ελευθέρια επαγγέλματα που ονομάζονται ειδικά στο άρθρο 45 του Ν. 3323/55.

Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

2. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

- α) Τα κέρδη επιχειρήσεων αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, καθώς και η ωφέλεια που προκύπτει από την κατάτμηση ή ρυμοτόμηση εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, Δήμου ή Κοινότητας.
- β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση που πουλάει οικόπεδα ή αγροτεμάχια, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης οι οποίες βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας και οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ωφέλεια είναι η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αγοραίας αξίας πριν την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 35 που βαρύνουν τον πωλητή.

- γ) Τα ποσά που καταβάλλουν στα μέλη τους με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα (ν. 602).

- βδ) Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση.
- Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις φορολογείται και:
- ε) Ο μισθός ή άλλη οποιαδήποτε φύσης απολαυή του εται-ρου από την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης στην ο-ποία συμμετέχει.
 - στ) Ο μισθός που καταβάλλεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας που είναι ασφαλι-σμένα στο Ταμείο Ασφάλισης Εμπόρων (Τ.Α.Ε.) ή στο Ταμείο Επαγγελματιών Βιοτεχνών Ελλάδος (Τ.Ε.Β.Ε.) ή σε κάθε άλλη περίπτωση εφόσον κατά το χρόνο της εξαρτημένης εργασίας συμμετέχουν στο κεφάλαιο της Α.Ε. με ποσοστό 3 τοις εκατό.

3. (Καταργήθηκε).

4. Το εισόδημα αυτό (βάσει του άνω άρθρου) μπορεί να προέρχεται είτε από Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., δηλαδή Ομόρυθ-μης, Ετερόρυθμης και Περιορισμένης Ευθύνης Εταιρεία εί-τε από κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρεία κερδοσκο-πικού χαρακτήρα, καθώς και από συνεταιρισμούς.

- α) Στις περιπτώσεις της ΟΕ, ΕΕ και ΕΠΕ, της κοινω-νίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτή-ρα από κάθε ένα εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από την συμμετοχή του στην εταιρεία, κοινοπραξία ή κοινωνία. Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ'κα-τηγορίας του Κ.Φ.Σ., θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και προκειμένου για ΕΠΕ μέσα σε χρονικό διάστημα (3) μηνών από τη λή-ξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογί-ζεται ότι αποκτάται από αυτούς που έχουν την ιδιό-τητα του εταίρου την τελευταία μέρα αυτού του τρι-μήνου.

Σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της Ε.Π.Ε., το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτάται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής κατά περίπτωση. Αν η λύση, συγχώνευση ή μετατροπή επέρχεται πριν την πάροδο 3 μηνών από τη λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και εφόσον ο ισολογισμός δεν έχει εγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων, το εισόδημα και των δύο διαχειριστικών περιόδων λογίζεται ότι αποκτάται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρείας.

β) Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της.

γ) Στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα, από κάθε συνεταίρο για το μέρος ή την αμοιβή που του καταβλήθηκε. Η ύπαρξη των εταιρειών που αναφέρονται στην περίπτωση α' αποδεικνύεται με έγκυρο συστατικό έγγραφο δημοσιευμένο, σύμφωνα με όσα ορίζει ο εμπορικός νόμος. Η κοινοπραξία αναγνωρίζεται εφόσον έχουν πληρωθεί οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

Αντέγγραφα για την εικονικότητα είτε των σχέσεων αυτών, είτε των όρων που συνδέουν τα μέρη αυτών γενικά, δεν αναγνωρίζονται.

5. Σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. Ι του άρθρου 33, ως εισόδημα λαμβάνεται :

α) για διαχειριστική περίοδο μικρότερη από 12 μήνες, το κέρδος που προέκυψε κατά τη διάρκειά της

β) για διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη από 12 μήνες, το κέρδος που προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολειπόμενου δωδεκάμηνου-τμήματος. Το εισόδημα αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της υπερδωδεκάμηνης διαχ/κής περιόδου και το υπόλοιπο που αποτελεί εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος.

-4-

Α Ρ Θ Ρ Ο 132

Εισοδήματα ειδικών περιπτώσεων. Αυτόματη υπέρτιμηση κεφαλαίου.

Ι. Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:

α) Με συντελεστή 30 τοις εκατό κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης, ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων ή μοτοσυκλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται.

Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

β) Με συντελεστή 20 τοις εκατό, κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία της, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λ.π.

2. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπέρτιμηση του παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπέρτιμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Προκειμένου για τον υπολογισμό του υπέρτιμήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτων, ως τιμή πώλησης δεν είναι δυνατό να ληφθεί ποσοστό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

Α Ρ Θ Ρ Ο 33

Διαχειριστική περίοδος εισοδημάτων από εμπορικές επιχ/σεις.

Ι. Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκάμηνου.

Κατ'εξαιρέση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, η διαχ/κή περίοδος μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκάμηνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από 24 μήνες.

Οι εμπορικές και βιομηχανικές και λοιπές επιχ/σεις που τηρούν βιβλία Γ'κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Το ίδιο ισχύει για τα νομικά πρόσωπα.

Κατ'εξαιρέση, μπορεί να κλείνει τη διαχείρισή του:

- α) Το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλοδαπής επιχ/σης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του στο κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή, και
- β) η ημεδαπή επιχ/ση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχ/ση με ποσοστό κεφαλαίου 51 τοις εκατό τουλάχιστο, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.

Μετάθεση του χρόνου λήξης της διαχ/κής περιόδου επιτρέπεται μόνο για πολύ σοβαρούς λόγους που έχουν άμεση σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχ/σης του επιτηδευματία που τηρεί βιβλία Γ'κατηγορίας. Η μετάθεση αυτή επιτρέπεται, με έγκριση του Οικονομικού Εφόρου μετά από αίτηση του επιτηδευματία που πρέπει να υποβάλλει το αργότερο μέσα στον ενδέκατο μήνα που ζητείται η παράταση του χρόνου λήξης. Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.

Ως διαχ/κή περίοδος έναρξης, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού θεωρείται και εκείνη κατά την οποία ο επιτηδευματίας λόγω ακαθάριστων εσόδων άρχισε να τηρεί βιβλία Γ'κατηγορίας.

Α Ρ Θ Ρ Ο 33α

Προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των επιχειρήσεων

1. Ο προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων διενεργείται σύμφωνα με τις επόμενες διακρίσεις:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή και επαρκή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας ή Δ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., το καθαρό κέρδος βρίσκεται λογιστικά με βάση τα δεδομένα βιβλία και στοιχεία τους με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εξόδων που αναφέρονται στο άρθρο 35 παρακάτω.

β) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., εφόσον αυτές οι επιχειρήσεις παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και δεν έχουν αξιόλογα αποθέματα στο τέλος της διαχ/κής περιόδου, το καθαρό κέρδος βρίσκεται με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εξόδων που αναφέρονται στο άρθρο 35.

γ) Για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., καθώς και για τις επιχ/σεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν κατώτερης κατηγορίας βιβλία απ' αυτήν που ανήκουν ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία οπότε είναι αδύνατη η ελεγκτική επαλήθευση, το καθαρό κέρδος προσδιορίζεται εξωλογιστικά σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 36.

2. Δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων της επιχ/σης στην περίπτωση που οι διαπιστώσεις του Οικονομικού Εφόρου περιορίζονται:

α) σε παρατυπίες οφειλόμενες σε παραδρομή ή πλάνη, και

β) σε λάθη ή παραλείψεις, εφόσον αυτές δεν οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου να αποκρύψει κέρδη και δεν επηρεάζουν στην ουσία τα αποτελέσματα της επιχ/σης.

3. Για να προσδιορίσουμε το καθαρό κέρδος των εμπορικών επιχειρήσεων, η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων κατά την απογραφή τέλους χρήσης ενεργείται κατά τους κανόνες που διαγράφονται με βάση τις οικείες διατάξεις του Κ.Φ.Σ.

4. Για βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, για να προσδιορίσουμε το κόστος των μόνων προϊόντων, συνυπολογίζουμε στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Α Ρ Θ Ρ Ο 34

Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

α. Το ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων που βρίσκονται με βάση τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί η επιχείρηση εφόσον θεωρηθούν ειλικρινά από τη φορολογική αρχή, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

β. Για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με τη προσθήκη στο συνολικό κόστος των εμπορευμάτων ή πρώτων υλών του μικτού εμπορικού ή βιοτεχνικού ή βιομηχανικού ανάλογα, κέρδους που καθορίζεται με τη σύγκριση της πραγματικής τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης του αγαθού που διατίθεται από την επιχείρηση.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του Μ.Κ. και λόγω ανυπαρξίας τέτοιων στοιχείων παίρνεται σαν συντελεστής Μικτού Κέρδους ο ΣΜΚ. ομοειδών με τη συγκεκριμένη επιχείρηση, επιχειρήσεων.

Εφόσον η εξεύρεση του Μικτού Κέρδους γίνεται εξωλογιστικά θεωρούνται σαν πωληθέντα μέσα στην χρήση όλα τα αγαθά που αγοράστηκαν ή παράχθηκαν, αδιάφορα αν η διάθεσή τους έγινε χονδρικώς ή λιανικώς.

Μια επιχείρηση "Α" κατά το διαχειριστικό έτος 1985 πραγματοποίησε συνολικές αγορές εμπορευμάτων αξίας δρχ. 3.500.000. Ο Σ.Μ.Κ. ομοειδών επιχειρήσεων είναι 50 τοις εκατό. Στην περίπτωση αυτή τα Μικτά Κέρδη της επιχείρησης με την εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού θα είναι το 50 τοις εκατό των 3.500.000 δρχ., δηλαδή 1.750.000.

Επομένως τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα περιόδου της επιχείρησης θα είναι: 3.500.000 + 1.750.000. Επομένως το άθροισμά τους ισούται με 5.250.000.

Για τις επιχειρήσεις που πρωταρχίζουν τις εργασίες τους τα αγορασθέντα εμπορεύματα θεωρούνται και πωληθέντα το πρώτο αυτό έτος και υπολογίζονται σε δωδέκατα όσοι μήνες πραγματικά λειτούργησε η επιχείρηση.

Π α ρ ά δ ε ι γ μ α :

Μια επιχείρηση πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων κατά το πρώτο έτος λειτουργίας της, αξίας 6.000.000 δρχ. Ημερομηνία έναρξης 5-8-1985. Η εξεύρεση των πωληθέντων εμπορευμάτων γίνεται ως εξής: 6.000.000:12 ισούται με 500.000 δρχ. το μήνα.

Μήνες λειτουργίας της επιχ/σης το πρώτο έτος: 5

Σύνολο αξίας κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων 5 μήνες X 500.000 μηνιαίως ισούται με 2.500.000.

Το υπόλοιπο ποσό των 3.500.000 θα προστεθεί στις αγορές του επόμενου έτους.

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

αα) Από την Α' στη Β' κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Β' κατηγορίας, δεν μπορούν να υπερβούν τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σ' αυτήν την περίοδο.

Όταν όμως τα ακαθάριστα έσοδα αυτής της περιόδου που προκύπτουν με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, μειωμένα κατά τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία είχαν τηρηθεί βιβλία Α' κατηγορίας, είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα,

τότε τα μεγαλύτερα αυτά ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ως έσοδα της διαχ/κής περιόδου κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ.

ββ) Από την Α' στη Γ' κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία πριν από την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή έναρξης της διαχ/κής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων.

γγ) Από την Β' ή Γ' στην Α' κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχ/κή περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Α' κατηγορίας βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων προϊόντων η οποία προσυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων ετοιμών προϊόντων που αποδεδειγμένα δεν διατέθηκαν ή χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ.

γ. Για επιχ/σεις που δεν τηρούν βιβλία του Κ.Φ.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της κατηγορίας όπου ανήκουν ή είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την λειτουργία της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχ/ση το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπ/των και γενικά κάθε επαγγ/κή δαπάνη.

ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

Ι. Το καθαρό εισόδημα των επιχ/σεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. καθώς και των επιχ/σεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., εφόσον αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχ/κής περιόδου, εξευρίσκεται λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο των ακόλουθων εξόδων:

Τα γενικά έξοδα διαχ/σης στα οποία περιλαμβάνονται και:

αα. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Επίσης τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού της επιχ/σης που συνδέεται με συγγενικό δεσμό εξ' αίματος ή εξ' αγχιστείας μέχρι τον τέταρτο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Για τις Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η διάταξη εφαρμόζεται στην περίπτωση που η συγγενική σχέση μεταξύ εργαζομένου και κάποιου από τα μέλη της εταιρείας, κοινοπραξίας ή κοινωνίας.

ββ. Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχ/ση, εφόσον αυτό υπολογίζεται στο εισόδημά του από ακίνητα.

γγ. Η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται, καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Η αξία των ακινήτων καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/82 ή ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον οικονομικό έφορο, σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς και σε οποιoδήποτε αθλητικό σωματείο που έχουν συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των καλλιτεχνικών τους τμημάτων.

Επίσης, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό 15 τοις εκατό του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά :

νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υφίστανται εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. Πολιτιστικοί σκοποί είναι, η καλλιέργεια, η διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση και επέκταση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνογραφικών και λαογραφικών. Με κοινές αποφάσεις των υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς, για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.

Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωσης υπερβαίνουν τις 80.000 δρχ. ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων. Ειδικά, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, όταν τα ποσά αυτά τις 80.000 δρχ. ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του σωματείου που έχει ανοιχτεί στη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού. Το οικείο γραμμάτιο είσπραξης πρέπει να αναφέρει τα στοιχεία του δωρητή και δωρεοδόχου, το ποσό της δωρεάς αριθμητικώς και ολογράφως την ημερομηνία κατάθεσής του και την υπογραφή του δωρητή. Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.

δδ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, όπου συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλομένης παροχής σε χρήμα, μετά το χρόνο σύνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού.

β) Οι δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών οχημάτων

ιδιωτικής χρήσεως με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι 2.000 κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπέτουν μέχρι 80 τοις εκατό του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού, εκπέττει, με τις ίδιες προϋποθέσεις ποσοστό μέχρι 25 τοις εκατό των πιο πάνω δαπανών.

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

γ) Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λ.π.

δ) Οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά, της επιχ/σης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης, λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπέτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχ/ση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους.

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

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992. Πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι 200.000 δρχ., μπορούν να αποσβεστούν εξ'ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το υπόλοιπο μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από Ι/Ι/1993 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχ/σεις, καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος όπως αυτό ισχύει κάθε φορά. Εξαιρετικά, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών και μόνο κατά τις δύο συνεχείς χρήσεις που λήγουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992, μπορούν να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό που έχουν αποκτήσει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1992, με οποιονδήποτε συντελεστή απόσβεσης προκρίνουν, υπό την προϋπόθεση ότι το σύνολο των αποσβέσεων αυτών των παγίων στοιχείων, δεν μπορεί να υπερβεί το 20 τοις εκατό των καθαρών κερδών του μεταποιητικού κλάδου σε κάθε χρήση, όπως αυτά προκύπτουν πριν από τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών.

ζ) Τα μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιρειών και τα αποθεματικά για την αποκατάσταση του ενεργητικού που με βάση σύμβαση θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

η) Η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για να υπολογισθεί η ζημία τους, σαν τιμή πώλησης δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων. Ειδικά η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχ/σης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

θ) Εκπίπτουν δε απ' το ακαθάριστο εισόδημα τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό I τοις εκατό επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας, μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή εκπτώσεων, βάσει των τηρούμενων βιβλίων. Το ποσό αυτό για κάθε διαχειριστική περίοδο δεν μπορεί να υπερβεί το 50 τοις εκατό του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού "πελάτες", όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Στον υπολογισμό του ποσοστού I τοις εκατό δεν περιλαμβάνεται η αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής εμφανίζεται στα βιβλία της επιχ/σης σε ειδικό λογαριασμό "Πρόβλεψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων". Πέραν της πιο πάνω σχηματιζόμενης πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

ι) Τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχ/σεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται για τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που αφορούν διαχειριστικές χρήσεις που λήγουν μετά τη 30ή Δεκεμβρίου 1992.

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

ιβ) Τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

ιγ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών βελτιώσεων σε μισθούμενα ακίνητα εκπέττονται ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε περίπτωση όχι πάνω από μια πενταετία.

ιδ) Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου.

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

2. Σε ορισμένες επιχ/σεις αναγνωρίζεται, από την 1η Ιανουαρίου 1992 έως και την 31 Δεκεμβρίου 1996, έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες,

λόγω της φύσεώς τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, υπολογιζόμενη στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα, με βάση την ακόλουθη κλίμακα.

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2 δισεκατομμύρια δραχμές ποσοστό έκπτωσης 3 τοις εκατό, σε ακαθάριστα έσοδα από 2 δισεκατομμύρια και μέχρι 5 δισεκατομμύρια δρχ. ποσοστό έκπτωσης 2 τοις εκατό και σε ακαθάριστα έσοδα άνω των 5 δισεκατομμυρίων δρχ., ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό.

Ως ακαθάριστα έσοδα πάνω στα οποία υπολογίζεται η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, λαμβάνονται τα εξής:

- α) Για τις εξαγωγικές επιχ/σεις, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων
- β) Για τις επιχ/σεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή, τα ακαθάριστα έσοδά τους από τις υπηρεσίες και εργασίες αυτές από τις οποίες εισάγεται συνάλλαγμα.
- γ) Για τις επιχ/σεις έκδοσης ημερησίων, εβδομαδιαίων, μηνιαίων, πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σ' αυτά.
- δ) Για τις επιχ/σεις ραδιοφωνίας-τηλεόρασης, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα.
- ε) Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχ/σεις και κατασκηνωτικά κέντρα, τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδά τους, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.
- στ) Για τα γραφεία γενικού τουρισμού του ν. 393/1976 τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

Εξαιρετικά για τις επιχ/σεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων και για τις μεταφορικές επιχ/σεις, διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών του ν.383/1976 αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζεται σε ποσοστό 1 τοις εκατό στα έσοδά τους από εξαγωγές πετρελαιοειδών προϊόντων και από τη διενέργεια οδικών εμπορευματικών μεταφορών, αντίστοιχα.

3. Για μικτές επιχ/σεις ή επιχ/σεις με παρεπόμενα έσοδα η ζημία που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια της έκπτωσης, που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχ/σης ή τα εισοδήματά της από άλλες πηγές. Η ζημία αυτή μεταφέρεται για συμφητισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες 5 συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχ/ση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία Γ'κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

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

4. Σε εμπορικές επιχ/σεις, οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς εθνούς, εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, χειροτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα καθώς και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, αναγνωρίζεται χωρίς δικαιολογητικά έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, που υπολογίζεται σε ποσοστό 5 τοις εκατό στο ποσό της προμήθειας που παίρνουν. Η τυχόν μετά την ενέργεια των εκπτώσεων αυτής και της προηγούμενης παραγράφου προκύπτουσα ζημία δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχ/σης ή με τα κέρδη από τη συμμετοχή της σε άλλες επιχ/σεις ή τα εισοδήματα από άλλες πηγές.

Η ζημία αυτή μπορεί να μεταφέρεται προς συμφητισμό με τα κέρδη του εξαγωγικού κλάδου της επιχ/σης κατά τις 5 επόμενες συνεχείς χρήσεις, υπό την προϋπόθεση ότι και κατά τις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία Γ' ή Δ' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. Για μικτές επιχ/σεις, ο συμφητισμός ενεργείται πάνω στα κέρδη του εξαγωγικού κλάδου. Σε περίπτωση αδυναμίας λογιστικού διαχωρισμού των κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχ/σης βάσει των αναθάριστων εσόδων από κάθε κλάδο.

5. Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχ/σεις, οι οποίες ενεργούν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία πρώτων υλών που εισάγονται από την αλλοδαπή και επανεξάγονται με τη μορφή ετοίμων και ημιέτοιμων προϊόντων, αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς δικαιολογητικά, ποσοστού 5 τοις εκατό στο ποσό των αναθάριστων εσόδων τους, τα οποία προέρχονται από την αμοιβή που παίρνουν για τις υπηρεσίες αυτές.

6. Σε περίπτωση κατά την οποία στα αναθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται απ' το φόρο εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή περιλαμβάνονται έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρείες, για να υπολογίσουμε το καθαρό κέρδος της επιχ/σης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό απ' τις δαπάνες που εκπέπτονται μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω αναθάριστα έσοδα:

α) Ποσό απ' τους χρεωστικούς τόκους που βρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκειμένων στη φορολογία αναθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται παραπάνω.

β) Ποσοστό 5 τοις εκατό στα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή στα έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες επιχ/σεις ημεδαπές, σαν λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 20 τοις εκατό απ' τις πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές, ασφαλιστικές επιχ/σεις, Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου και αμοιβαία κεφάλαια.

7. Οι εκπτώσεις απ' τις προηγούμενες παραγράφους ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά που αναφέρονται σ' αυτές έχουν αναγραφεί στο βιβλίο της επιχ/σης.

8. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχ/σεις.

Α Ρ Θ Ρ Ο 36

Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

Ι. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας στην οποία ανήκουν ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται (το καθαρό εισόδημα) εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχ/σης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

- α) οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, τους τόκους από αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και τους προκύπτοντες τόκους υπερημερίας που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχ/σεις, με την προϋπόθεση ότι, αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά, επιχ/ση στην Ελλάδα.
- β) η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.
- γ) τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον Οικονομικό Έφορο κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
- δ) τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον Οικονομικό Έφορο κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα 3/5 του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Αν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Προκειμένου για επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου Ι του άρθρου 33α, όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από τον οίκο συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής του καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του 85 τοις εκατό.

Για τις επιχ/σεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 50 τοις εκατό.

Το ίδιο ισχύει και για τις επιχειρήσεις στις οποίες διαπιστώθηκε:

- α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.
- β) Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα με τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα.

γ) Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή έκδοση ανακριβοφής φορολογικού στοιχείου σχετικά με την πώληση ή παροχή υπηρεσιών ή διακίνηση αγαθών.

δ) Η άσκηση επαγγέλματος χωρίς την άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή η άσκηση επαγγέλματος σε διευθύνη που δεν δηλώθηκε.

ε) Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 100 τοις εκατό.

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα ότι από γεγονότα ανώτερης βίας το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων από πυρκαγιά μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό 5 τοις εκατό στα αναθάριστα έσοδα των χρήσεων που δεν ελέγχθησαν.

4. Κατεξάλρεση, για τις επιχειρήσεις που οφείλουν να τηρούν βιβλία και στοιχεία της Α' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. και με την προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν τέτοια υποχρέωση, λόγω ύψους αγορών, εφόσον οι επιχ/σεις αυτές περιέχονται στον ειδικό πίνακα παρακάτω, τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχ/σεων.

Οι συντελεστές αυτοί καθαρού κέρδους περιέχονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

5. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου που αφορούν τους μοναδικούς συντελεστές στις αγορές:

α) για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της πρώτης Α' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων οι αγορές λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους.

β) Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων λόγω ύψους αγορών, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα τιμολόγια αγορών.

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

- I. από την Α' κατηγορία στην Γ' κατηγορία, οι αγορές της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων μειώνονται κατά την αξία που εμφανίζεται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων.
- II. από την Β' στην Α' κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Α' κατηγορίας, προσauξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που αποδεδειγμένα δε διατέθηκαν ή δε χρησιμοποιήθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες τηρήθηκαν βιβλία Β' κατηγορίας.
- III. από την Γ' ή Δ' κατηγορία στην Α' κατηγορία οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Α' κατηγορίας, προσauξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζονται στην τελευταία απογραφή λήξης.

Α Ρ Θ Ρ Ο 36α

Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων

Ι. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, σαν ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το καθοριζόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα ή αξία.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

- α) το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που καθορίζεται στα οικεία συμβόλαια.
- β) η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα μέσα σε διάστημα 2 ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται 2 έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβ/κού προσυμφώνου. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμφωνα, τα οποία έχουν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική αξία ή η πραγματική, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας ή αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο της εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας κατά το χρόνο της διάλυσης αυτής. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των εταίρων ή μελών της κοινοπραξίας ή κοινωνίας κατά το μισό στο έτος που διαλύεται η εταιρεία ή κοινοπραξία ή κοινωνία και κατά το υπόλοιπο στο αμέσως επόμενο έτος. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην παράγραφο αυτή εξευρίζονται με τη χρήση συντελεστή 15 τοις εκατό στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Σε περίπτωση που η επιχ/ση δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ. ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον Κ.Φ.Σ. ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό. Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχ/σης που πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές, βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο οικονομικός έφορος δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι 60 τοις εκατό. Όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών κατασκευής και πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι 20 τοις εκατό δε θεωρείται ότι υπάρχει δυσαναλογία.

2. Το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων των εργολάβων που ασχολούνται στην εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων γενικά, εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστού καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχ/σεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχ/σεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικά, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σ'αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται. Αν το έργο εισφερθεί σε εταιρεία ή κοινοπραξία στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή ο απευθείας συμβασιούχος που έχει αναλάβει το έργο, τα ακαθάριστα έσοδα που υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της περίπτωσης, θεωρούνται ότι αποκτώνται από την εταιρεία ή την κοινοπραξία. Στην περίπτωση αυτή η εισφορά δεν θεωρείται υπεργολαβία.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχουν και μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρείας.

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε στη διάρκεια της χρήσης.

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης, χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους ορίζεται αντίστοιχα ως εξής:

- α. σε 10 τοις εκατό για τα δημόσια τεχνικά έργα των πιο πάνω περιπτώσεων α' και γ'.
- β. σε 12 τοις εκατό για τα έργα της πιο πάνω περίπτωσης β'.
- γ. σε 25 τοις εκατό για τα έργα της πιο πάνω περίπτωσης γ'.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ. ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον Κώδικα, οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις προσαυξάνονται κατά 100 τοις εκατό. Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δικαιούται να προσαυξήσει τους συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπονται στις πιο πάνω α', β' και γ' περιπτώσεις μέχρι 60 τοις εκατό.

Δε θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής είναι μέχρι 20 τοις εκατό του πραγματικού κόστους κατασκευής.

3. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με οικοδομικές και εργοληπτικές εργασίες, εκτός της Εθνικής Κτηματικής Τράπεζας της Ελλάδος για τις ανεγειρόμενες από αυτήν οικοδομές που διαθέτει σε καταθέσεις του Στεγαστικού Ταμειυτηρίου της. Επίσης, οι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται στις επιχ/σεις που είναι ανάδοχοι προγραμμάτων ενεργού πολεοδομίας.

Α Ρ Θ Ο 37

Προσδιορισμός εισοδήματος αλλοδαπών επιχ/σεων

1. Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις οι οποίες έχουν στην Ελλάδα ως αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ή απλώς την ειδική κατεργασία, συσκευασία κ.λ.π., πρώτων υλών, το κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα εξευρίσκεται εφόσον δεν καθορίζεται ακριβώς από τον ισολογισμό των επιχ/σεων αυτών, με μερισμό του συνολικού κέρδους της επιχ/σης σε μέρη ανάλογα προς τα ακαθάριστα έσοδα της, που προέρχονται από το προϊόν που έχει αποσταλεί για να πουληθεί και αυτά που προκύπτουν από τις λοιπές πωλήσεις της.
2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών επιτρέπεται προκειμένου να καθορισθεί το κέρδος αυτό, να λαμβάνεται ως ακαθάριστο έσοδο η αξία FOB χονδρικής πώλησης του προϊόντος που έχει αποσταλεί για πώληση.
Η πώληση σε αυτή την περίπτωση νοείται ότι πραγματοποιήθηκε στον τόπο φόρτωσης. Αυτή η απόφαση ισχύει ελάχιστοτε επί 5 οικονομικά έτη, εφόσον δεν έχει τροποποιηθεί με νεώτερες αποφάσεις.
3. Η αξία FOB καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εάν είναι αδύνατος ο προσδιορισμός της αξίας FOB επιτρέπεται όπως με έγκριση του Υπουργού Οικονομικών, το κέρδος υπολογίζεται σε ποσοστό επί του τμήματος κόστους του προϊόντος που έχει εξαχθεί.
4. Για τα πλοία με ξένη σημαία και αεροσκάφη, που ανήκουν σε αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, αντικείμενο του φόρου του παρόντος που υπόκειται σε φόρο είναι το λογιζόμενο ως προκύπτον στην Ελλάδα κέρδος από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων γενικά, από ελληνικούς λιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπ/των σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχ/σης.

Α Ρ Θ Ρ Ο 37α

Παρακράτηση και απόδοση φόρου

Ι. Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται σύμφωνα με τα ακόλουθα:

α. Στα εισοδήματα του άρθρου 31, παράγραφος 2 και περίπτωση στ', με συντελεστή 35 τοις εκατό, που εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου. Ο φόρος παρακρατείται από την ανώνυμη εταιρεία κατά την καταβολή των μισθών.

Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν.

β. Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή 2 τοις εκατό που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος. Υπόχρεος σε παρακράτηση ορίζεται το Δημόσιο γενικά και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί εκκαθάριση ή καταβολή για τις περιπτώσεις αυτές. Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν παρακρατήθηκε ο φόρος, τότε αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής κατά τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό.

γ. Στα εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών, κ.λ.π., οι οποίοι αποκτούν αμοιβές ή προμήθειες που καταβάλλονται σ' αυτούς για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή οίκους με συντελεστή 15 τοις εκατό που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειάς τους. Το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι Τράπεζες υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την εκκαθάριση ή καταβολή των προμηθειών ή αμοιβών.

Μέ ρ ο ς

Δεύτερον

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ
ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΡΕΜΑΤΑ
(ερμηνεία)

δ. Στην επιχειρηματική αμοιβή, που θεωρείται ότι καταβάλλεται στους διαχειριστές εταιρών των Ε.Π.Ε., με συντελεστή 15 τοις εκατό σύν τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (1,20) τοις εκατό. Η παρακράτηση των πιο πάνω ποσών, από την Ε.Π.Ε. ενεργείται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της και σε περίπτωση μη έγκρισής του, μέσα σε 3 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, κατά το χρόνο που λήγει το τρίμηνο αυτό.

ε. Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά Ν.Π.Δ.Δ., κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση καταβάλλουν σε τρίτους, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανών ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σ' αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το το π.δ. 99/1977 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 15 τοις εκατό στο ακαθάριστο ποσό αυτής. Εξαιρούνται από τη παρακράτηση οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορές τους.

2. Στις περιπτώσεις β', γ', και ε' της άνω παραγράφου ο δικαιούχος των αμοιβών δύναται να ζητήσει την παρακράτηση του φόρου με μεγαλύτερο συντελεστή.

3. Ο φέρορ, που ανάλογει στο ειρόδημα της παραγράφου I του άρθρου 32 παρακρατείται από τον υπόχρεο για την καταβολή του κέρδους ή της ωφέλειας κατά την πίστωση ή την καταβολή αυτών στο δικαιούχο.
4. Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και ε' της παραγράφου I υποχρεούνται να τον αποδίδουν με εφάπαξ καταβολή στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία έγινε η παρακράτηση, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο των μηνών Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο και τον παρακρατηθέντα φόρο. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται αμέσως μετά τη βεβαίωση του αποδοθέντος φόρου να αποστείλει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας, όπου έγινε η καταβολή των ποσών αυτών, τη δήλωση που του επιδόθηκε, στο σώμα της οποίας πρέπει να αναγράφει απαραίτητως τον αριθμό και την ημερομηνία έκδοσης του σχετικού τριπλοτύπου και το ποσό που εισπράχθηκε. Η εκπρόθεσμη δήλωση πρέπει οπωσδήποτε πριν από την απόδοση του φόρου να θεωρείται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στην περιφέρεια του οποίου έγινε η καταβολή των ποσών, ο οποίος και υπολογίζει τον πρόσθετο φόρο.
5. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων β', γ', δ' της παραγράφου I και 2 του παρόντος άρθρου, υποχρεούνται να τον αποδίδουν με σχετική δήλωση που πρέπει να υποβάλλουν μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα, στη ΔΟΥ, στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

Μέ ρ ο ς Δεύτερον

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ
ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΡΕΜΑΤΑ
(ερμηνεία)

Α Ρ Θ Ρ Ο 45

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓ/ΤΑ

Έννοια εισοδήματος. Επιβολή φόρου.

Ι. Έννοια εισοδήματος. - Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα είναι το σύνολο των αμοιβών που εισπράττει ο ελεύθερος επαγγελματίας από την άσκηση του επαγγέλματός του. Τα επαγγέλματα αυτά όπως ορίζει το παρόν άρθρο παρ. Ι του νόμου, κατονομάζονται με αλφαβητική σειρά παρακάτω στην παρ. 3. Αντικείμενο φόρου είναι το καθαρό εισόδημα (καθαρές αμοιβές). Υποκείμενο φόρου είναι κάθε φυσικό πρόσωπο που ασκεί ελευθέριο επάγγελμα από αυτά που αναφέρονται πιο κάτω στην παρ. 3.

Στο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

- α) σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας,
- β) σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά,
- γ) σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε Επιτροπές ή Συμβούλια, υπό του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματείων, συνεταιρισμών και οργανισμών γενικά.
- δ) στη σύζυγο ή στο σύζυγο και τα τέκνα, λόγω διατροφής η οποια επιδικάστηκε σ'αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη.

2. Έννοια ελευθέριου επαγγέλματος. - Ο φορολογικός νόμος δεν καθορίζει τι είναι ελευθέριο επάγγελμα και πως διακρίνεται από τα άλλα βιοποριστικά επαγγέλματα, όπως είναι το εμπορικό επάγγελμα, το γεωργικό κ. ά.

Ο νόμος, όμως, κατονομάζει ποια θεωρεί ως ελευθέρια επαγγέλματα, ώστε να μη γεννάται αμφιβολία ότι μόνο τα περιοριστικώς κατονομαζόμενα ως ελευθέρια επαγγέλματα φορολογούνται κατά την ΣΤ' κατηγορία και ότι το εισόδημα από επάγγελμα μη αναφερόμενο στο παρόν άρθρο, παρ. Ι του νόμου θα φορολογηθεί σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του παρόντος παρ. 3 στην οποία περιλαμβάνεται κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως ΣΤ'.

Αν και τα ελευθέρια επαγγ/τα κατονομάζονται ρητά σ' αυτό το άρθρο, παρ. Ι του νόμου, ωστόσο σε πολλές περιπτώσεις θα χρειασθεί να γνωρίζουμε τι εννοούμε λέγοντας ελευθέριο επάγγελμα. Και αφού ο νόμος δεν καθορίζει την έννοια του ελευθέριου επαγγ/τος, θα κοιτάξουμε κατανάγκη στα διδάγματα της επιστήμης και της πείρας για να καθορίσουμε, στην κάθε συγκεκριμένη περίπτωση και ανάλογα με τη φύση του επαγγέλματος, εάν αυτό είναι ελευθέριο ή εμπορικό ή γεωργικό κ.λ.π.

Σχετικά με τα ελευθέρια επαγγέλματα έχουν σχηματισθεί διάφορες απόψεις. Οι Γάλλοι συγγραφείς προκειμένου να δώσουν έναν ορισμό για τα ελευθέρια επαγγ/τα προτείνουν να λαμβάνονται υπόψη τα εξής τρία χαρακτηριστικά, τα οποία διακρίνουν το ελευθέριο επάγγελμα:

- η πνευματική δραστηριότητα, η οποία είναι η δεσπόζουσα.
- η δραστηριότητα να συνίσταται στην προσωπική εφαρμογή μιας επιστήμης ή τέχνης.
- η δραστηριότητα να ασκείται κατά τρόπο ανεξάρτητο πράγμα που αποκλείει την εξάρτηση από τρίτα πρόσωπα (δηλ. δεν πρέπει να είναι υπάλληλος).

Η δικαστηριακή νομολογία αποφαινεται, ότι το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα είναι, για την εμπορική μεν επιχείρηση, η υλική κερδοσκοπική εκμετάλλευση της επιχ/σης, για το ελεύθερο δε επάγγελμα, η κατά κύριο λόγο πνευματική δραστηριότητα, εκδηλούμενη με προσωπική άσκηση επιστήμης ή τέχνης επί αντιπαροχή (και όχι με αντιμισθία) και χωρίς προσωπική διαμεσολάβηση κάποιου προσώπου.

Στη Γαλλία, όπου γεννήθηκε παρόμοιο ζήτημα, η Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών δέχθηκε, ότι ελεύθερα επαγγέλματα είναι εκείνα στα οποία η πνευματική δραστηριότητα παίζει τον πρωτεύοντα ρόλο και τα οποία συνίστανται στην προσωπική άσκηση μιας επιστήμης ή τέχνης. Και απαριθμεί αποδεικτικά, η Διοίκηση στη Γαλλία, σαν τέτοια επαγγέλματα, το επάγγελμα του γιατρού, του δικηγόρου, του συγγραφέα, του ζωγράφου, του γλύπτη, του συνθέτη και άλλα.

Ωστόσο, όπως παρατηρούν οι Γάλλοι συγγραφείς το κριτήριο της προσωπικής άσκησης μιας επιστήμης ή τέχνης δεν είναι αρκετό για να δικαιολογήσει το χαρακ/σμό ενός επαγγ/τος ως ελεύθεριου. Και παραθέτουν ως τυπικό παράδειγμα την περίπτωση του ιατρού που προσφέρει τις επιστημονικές του γνώσεις με μισθό, οπότε αυτός φορολογείται στην κατηγορία των μισθωτών υπηρεσιών.

Οι συγγραφείς αυτοί δίνουν τον εξής ορισμό στα ελεύθερα επαγγέλματα: "Ελεύθερα επαγγέλματα είναι εκείνα τα οποία, τείνοντας να θέσουν στη διάθεση των άλλων γνώσεις ή ικανότητες προσωπικές, εκφράζονται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και ασκούνται ελεύθερα από τα φορολογούμενα πρόσωπα".

Αν και ο ορισμός αυτός δεν ανταποκρίνεται επακριβώς, κατά τους συγγραφείς, προς την ονομασία των ελεύθεριων επαγγελμάτων, επιτρέπει ωστόσο τη διάκρισή τους από τα εμπορικά επαγγ/τα, στα οποία προεξάρχει το υλικό στοιχείο, και από τα εξαρτημένα επαγγέλματα. (μισθωτών υπηρεσιών).

Κατά μια άλλη άποψη Γάλλου συγγραφέα υποστηρίζεται ότι, από φορολογικής πλευράς για να διακρίνουμε τα ελευθέρια επαγγέλματα από τα άλλα, όπως είναι τα εμπορικά, γεωργικά κ.λ.π., πρέπει να αποβλέψουμε στο νομικό χαρακτήρα των πράξεων και όχι στο ποια από αυτά τα επαγγέλματα εμφανίζονται κατά τις φοροτεχνικές υπηρεσίες ως ελευθέρια ή μη ελευθέρια.

Σε κάθε όμως περίπτωση, ο φορολογούμενος πρέπει να ασκεί ελεύθερα το επάγγελμά του, διότι αν έχει εκμισθώσει τις υπηρεσίες του σε τρίτο πρόσωπο, τότε πρόκειται για υπάλληλο, φορολογούμενο κατά την Ε' και όχι κατά την ΣΤ' ή τη Δ' κατηγορία.

Σύμφωνα με τις απόψεις της Διοίκησης, κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα των ελευθέρων επαγγελματιών είναι η παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών από τα πρόσωπα που τα ασκούν και για την άσκησή τους απαιτούνται επιστημονικές, καλλιτεχνικές ή ειδικές γνώσεις, δηλαδή προέχει το πνευματικό στοιχείο.

Εύλογα όμως γεννάται το ακόλουθο ερώτημα: Τι θα γίνει, όταν κάποιος δεν μετέχει προσωπικά στην άσκηση του επαγγέλματος ή μετέχει μόνον, χρησιμοποιεί όμως, και στις δύο αυτές περιπτώσεις, και άλλα πρόσωπα με μισθό (υπαλλήλους, εργάτες κ.λ.π.), τα οποία τον βοηθούν στην εργασία του, και γενικά όταν αυτός διαθέτει τέτοια οργάνωση, ώστε να προσδίδεται στην εργασία του η μορφή οργανωμένης επιχείρησης και μάλιστα κατά τρόπο που δεν απαιτεί ίσως και την προσωπική συμβολή του φορολογούμενου; (περίπτωση οργανωμένου εκπαιδευτηρίου, το οποίο ανήκει σε καθηγητή, αλλά λειτουργεί με τη βοήθεια και άλλων καθηγητών που εργάζονται με μισθό ή η περίπτωση επιστήμονα, ο οποίος διατηρεί οργανωμένο γραφείο με υπαλλήλους και άλλα πρόσωπα).

Στο θέμα αυτό, η Διοίκηση φρονεί, ότι αίρεται ο χαρακτήρας του ελευθέρου επαγγέλματος, όταν ο επαγγελματίας δεν εργάζεται προσωπικά, αλλά χρησιμοποιεί για αυτό άλλα πρόσωπα, διότι σ'αυτή την περίπτωση θεωρείται ότι αυτός κερδοσκοπεί με την εργασία των άλλων και συνεπώς εδώ πρωτεύει το κερδοσκοπικό στοιχείο και όχι το πνευματικό, το οποίο αποτελεί το κυριώτερο γνώρισμα του ελευθέρου επαγγέλματος.

Ακριβώς, δε, επειδή τα διαχωριστικά όρια ανάμεσα στο ελεύθερο επάγγελμα και το εμπορικό ή βιοποριστικό επάγγελμα, είναι πολύ δυσδιάκριτα στην πράξη, είναι προτιμώτερο να μη προβαίνουμε σε καθορισμό του εισοδήματος, παρά μόνο κατ'αντιδιαστολή, δεχόμενοι ότι το εισόδημα αυτό υπάγεται στο φόρο της ΣΤ' κατηγορίας, όταν δεν προέρχεται από εξαρτημένη εργασία και δεν υφίσταται ούτε στο φόρο της Δ' κατηγορίας (εμπορικών επιχειρήσεων) ούτε στο φόρο της Γ' κατηγορίας (γεωργικών επιχειρήσεων).

Κατονομασία ελευθερίων επαγγελμάτων

3. Κατονομασία ελευθερίων επαγγελμάτων. - Τα ελευθέρια επαγγέλματα που προβλέπει ο νόμος βάσει του παρόντος άρθρου, παράγραφος Ι, είναι με αλφαβητική σειρά τα εξής:

- Α-: Αναλογιστής, Αναλυτής-προγραμματιστής, Αρχιτέκτων
- Β-: Βιολόγος
- Γ-: Γεωλόγος, Γεωπόνος
- Δ-: Δάσκαλος, Δασολόγος, Δημοσιογράφος, Διακοσμητής, Διερμηνέας, Δικαστικός επιμελητής, Δικηγόρος, Δικολάβος
- Ε-: Εκτελεστής μουσικών έργων, Εμπειρογνώμων, Ενδυματολόγος, Ερευνητής
- Η-: Ηθοποιός
- Ι-: Ιατρός
- Κ-: Καθηγητής, Καλλιτέχνης(γλύπτης, ζωγράφος, σκιτσογράφος, χαράκτης), Καλλιτέχνης κέντρων διασκέδασης, Κοινωνιολόγος, Κτηνίατρος
- Λ-: Λογιστής
- Μ-: Μάγισ, Μεταφραστής, Μηχανικός, Μουσουργός
- Ξ-: Ξεναγός
- Ο-: Οδοντίατρος, Οικονομολόγος
- Σ-: Σκιτσογράφος, Σκηνοθέτης, Συγγραφέας, Συμβολαιογράφος, Σχεδιαστής, Σύμβουλος επιχειρήσεων
- Τ-: Τοπογράφος
- Υ-: Υποθηκοφύλακας άμισθος
- Φ-: Φοροτέχνης, Φυσιοθεραπευτής
- Χ-: Χημικός, Χορευτής, Χορογράφος
- Ψ-: Ψυχολόγος
- Ω-: Ωκεανογράφος

Μερικά από τα επαγγέλματα αυτά παρουσιάζουν κατά την εφαρμογή του νόμου ιδιαιτερότητες για τις οποίες γίνεται διευκρίνιση στις επόμενες παραγράφους.

4. **Ιατροί.** - Καταρχήν, το ιατρικό επάγγελμα είναι ελευθέριο και συνεπώς οι γιατροί υπάγονται προς φορολογία στην ΣΤ' κατηγορία, εφόσον ασκούν ελεύθερα το επάγγελμά τους. Δεν αποκλείεται όμως, ούτε αντιβαίνει στο νόμο, να εκμισθώνουν τις ιατρικές τους υπηρεσίες σε διάφορους τρίτους (όπως νοσοκομεία, κλινικές κ.λ.π.), παρέχοντας αυτές τις υπηρεσίες με αντιμισθία και διατηρώντας μια υπαλληλική σχέση και εξάρτηση σ' αυτούς.

Σ' αυτή την περίπτωση, για τις αμοιβές τις οποίες αποκομίζει ο ιατρός, παρέχοντας τις υπηρεσίες του μ' αυτό τον τρόπο, θα φορολογηθεί στην Ε' κατηγορία (μισθωτών υπηρεσιών) και όχι στην ΣΤ' κατηγορία (ελευθέρων επαγγελμάτων).

Επομένως για τους ιατρούς διακρίνουμε τις εξής δύο περιπτώσεις:

α) την περίπτωση κατά την οποία ασκούν ελεύθερα το επάγγελμά τους, παρέχοντας τις ιατρικές τους υπηρεσίες προς οιοδήποτε τρίτο (τους πελάτες τους), οπότε θα φορολογηθούν κατά την ΣΤ' κατηγορία και

β) την περίπτωση που εκμισθώνουν τις υπηρεσίες τους σε τρίτους με αμοιβή, εργαζόμενοι ως μισθωτοί, οπότε θα φορολογηθούν στην Ε' κατηγορία. Για να φορολογηθούν όμως ως μισθωτοί θα πρέπει απαραίτητα οι γιατροί απαραίτητα να συνδέονται με σύμβαση μίσθωσης εργασίας με τον εργοδότη που τους καταβάλλει τις αμοιβές, διότι αν η νομική σχέση που συνδέει τον ιατρό μ' εκείνον που καταβάλλει την αμοιβή είναι σχέση εντολής, τότε ο ιατρός θα φορολογηθεί στην ΣΤ' κατηγορία και όχι στην Ε' κατηγορία.

Αν ο ιατρός, παράλληλα με το ασκούμενο ελεύθερο επάγγελμα, παρέχει τις ιατρικές του υπηρεσίες και ως μισθωτός σε κάποιον οργανισμό (νοσοκομείο, κλινική κ. ά.) αυτός δεν θα φορολογηθεί ενιαία για το σύνολο των αμοιβών του από τις δύο αυτές κατηγορίες, αλλά θα φορολογηθεί ξεχωριστά, για μεν το εισόδημά του από την άσκηση του ελευθέρου επαγγ/τος στην ΣΤ' κατηγορία, για δε το εισόδημά του

από τη μίσθωση των υπηρεσιών του στην Ε' κατηγορία. Συνήθως, ο ιατρός απασχολεί στην εργασία του και έμμεσο προσωπικό, οπότε γεννάται το ερώτημα, εάν αυτό μεταβάλλει το χαρακτήρα του εισοδήματος του ιατρού από ελευθέριο επάγγελμα (ΣΤ' κατηγορία) σε εμπορικό επάγγελμα (Δ' κατηγορία). Ο σύγχρονος ιατρός πολλές φορές αδυνατεί να ανταποκριθεί στα ιατρικά του καθήκοντα.

5. **Ιατροί που διατηρούν κλινική.** - Ο φορολογικός νόμος περιλαμβάνει το επάγγελμα του ιατρού στα ελευθέρια επαγγέλματα, με την προϋπόθεση, όμως ότι αυτό ασκείται δίχως κλινική. Αν όμως, ο ιατρός διατηρεί κλινική ή, παράλληλα με την άσκηση του επαγγέλματός του ιατρού, εκμεταλλεύεται και κλινική, τότε τα κέρδη που αυτός αποκομίζει από την κλινική φορολούνται ως εισόδημα της Δ' κατηγορίας (εμπορικών επιχειρήσεων). Όταν ο ιατρός αποκομίζει συγχρόνως εισόδημα από κλινική και από ελευθέριο επάγγελμα (δηλ. Δ' κατηγορίας και ΣΤ' κατηγορίας) και τα βιβλία τα οποία τηρεί ως ελεύθερος επαγγελματίας ελέγχονται ανακριβή, τότε όπως όπως δέχθηκε η Διοίκηση, εάν δεν καταλείπεται αμφιβολία στον έλεγχο ότι τα επιπλέον καθοριζόμενα ποσά προέρχονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, θα θεωρούνται και τα ποσά αυτά ως προερχόμενα από την ΣΤ' και όχι από τη Δ' κατηγορία.

6. **Ιατροί πωλητές και φάρμακα.** - Στη Γαλλία επικρατεί η γνώμη ότι οι ιατροί δεν παύουν να ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, ακόμα και όταν αυτοί θέτουν κατά τρόπο παρεπόμενο τα αναγκαία φάρμακα στους ασθενείς τους. Όποιοι, όμως, απ' αυτούς, παράλληλα με την άσκηση του ιατρικού τους επαγγέλματος, προβαίνουν κατά τρόπο συστηματικό στην πώληση φαρμακευτικών ειδών προς το κοινό - όπως γίνεται συνήθως στα χωριά - θεωρείται ότι ασκούν εμπορική επιχείρηση ως

προς τον κλάδο της πώλησης φαρμάκων και υπόκεινται στο φόρο της Δ' κατηγορίας για τα κέρδη που έχουν από την πώληση φαρμάκων. Σύμφωνα και η γαλλική νομολογία δέχεται ακόμη ότι, όταν ο ιατρός εργάζεται σε περιοχές που στερούνται φαρμακείου και χορηγεί στους ασθενείς, που επιμελείται, τα αναγκαία για τη θεραπεία τους φάρμακα, χωρίς να παρασκευάζει σε δικό του χημικό εργαστήριο και χωρίς να πουλά σε οποιονδήποτε τρίτο, τότε δεν θεωρείται ότι ασκεί εμπορική επιχείρηση αλλά ελευθέριο επάγγελμα.

7. Κοινοτικοί Ιατροί. - Οι ιατροί που προσλαμβάνονται με μηνιαία αντιμισθία σύμφωνα με τις διατάξεις "περί κοινωνικής ασφαλίσεως των αγροτών" (Ν. 3487/1955), καθώς και το βοηθητικό προσωπικό (μαίες, νοσοκόμες κ.λ.π.), των αγροτικών και κοινοτικών ιατρείων, παρέχουν εξαρτημένη εργασία και, κατά συνέπεια, το εισόδημά τους φορολογείται κατά την Ε' κατηγορία ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (Υπ Οικ. Π 856/1956, πολ. 223).

8. Ιατροί ειδικευμένοι σε εργαστηριακές έρευνες.

Οι ιατροί που είναι ειδικευμένοι σε εργαστηριακές έρευνες και ασκούν αποκλειστικά την ιατρική τέχνη υπό τον τύπο αναλύσεων, θεωρούνται ότι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα και φορολογούνται στην ΣΤ' κατηγορία (ελευθέρων επαγ/των).

9. Κτηνίατροι. - Ανάλογη είναι και η περίπτωση των κτηνίατρων, αφού και αυτοί ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον βέβαια δεν εκμισθώνουν τις ιατρικές τους υπηρεσίες σε τρίτους. Όταν, όμως, ο κτηνίατρος δεν περιορίζεται στις καθαρά κτηνιατρικές του ασχολίες, αλλά προβαίνει και στην πώληση φαρμάκων και άλλων κτηνιατρικών ειδών σε τρίτους και όχι στους κατόχους των άρρωστων ζώων που επιμελείται, τότε για την πώληση αυτών των ειδών, θεωρείται ότι ασκεί εμπορική επιχείρηση και υπάγεται, για το κέρδος του που προέρχεται απ' αυτή, στη Δ' κατηγορία.

10. Μαίες. - Το επάγγελμα της μάιας είναι ελευθέριο επάγγελμα και, επομένως υπάγεται προς φορολογία στην ΣΤ' κατηγορία, εφόσον βέβαια η μάια δεν εκμισθώνει σε τρίτους τις ιατρικές της υπηρεσίες. Όταν, όμως, διατηρεί και εκμεταλλεύεται για δικό της λογαριασμό, μαιευτική κλινική, τότε φορολογείται κατά τη Δ' κατηγορία, γιατί θεωρείται ότι ασκεί εμπορική επιχείρηση, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω.

11. Παραϊατρικά επαγγέλματα. - Η έννοια του ιατρικού επαγγέλματος είναι ευρύτερη, περιλαμβάνουσα και τα παραϊατρικά επαγγέλματα, αφού και αυτά αποβλέπουν στον ίδιο σκοπό και ασκούνται υπό παρόμοιες συνθήκες με το επάγγελμα του ιατρού. Η Διοίκηση έχει αποφανθεί (Υπ.Οικ. Α. 27827/1956, Σ. 11784/1966), ότι στην κατηγορία των ιατρικών επαγγελμάτων υπάγονται και τα επαγγέλματα:

- του μαλάκτη (μασέρ) (Υπ. Οικ. Κ. 3825/1959)
- του φυσιοθεραπευτή (τώρα περιλαμβάνεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του παρόντος άρθρου 45 παρ. Ι)
- του θεραπευτή κάλων, νυχιών κ.λ.π. (Υπ. Οικ. Ε.6150/1987).

12. Χειρουργοί οδοντίατροι. - Οι οδοντίατροι, όταν περιορίζονται στην κανονική άσκηση του επαγγέλματός τους, δηλαδή στο να επιμελούνται τους ασθενείς τους και να τους διαθέτουν τα απαραίτητα για τη θεραπεία τους μέσα, θεωρούνται ότι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα και φορολογούνται κατά την ΣΤ' κατηγορία. Όταν, όμως, πουλούν ή κατασκευάζουν διάφορα οδοντιατρικά είδη, προοριζόμενα όχι για την πελατεία των αρρώστων τους, αλλά για οιονδήποτε τρίτο, τότε, για τα κέρδη από την πώληση αυτών των ειδών, φορολογούνται στη Δ' κατηγορία, θεωρούμενοι ότι ασκούν εμπορική επιχείρηση.

13. Δικηγόροι και Νομικοί σύμβουλοι. - Σύμφωνα με τον Κώδικα περί δικηγόρων το επάγγελμα του δικηγόρου είναι λειτούργημα και ως εκ τούτου είναι ασυμβίβαστο με οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία. Συνεπώς, δικηγόροι, οι οποίοι παρέχουν αντί αμοιβής, με οποιοδήποτε τρόπο καθοριζόμενη τις νομικές τους υπηρεσίες σε νομικά ή φυσικά πρόσωπα ή επιχειρήσεις, δεν φορολογούνται ως μισθωτοί κατά την Ε' κατηγορία, αλλά κατά την ΣΤ' κατηγορία των ελευθέρων επαγγελματιών, αν και οι αμοιβές τους αυτές έχουν το χαρακτήρα μισθού. Για τους ίδιους λόγους και οι αμοιβές των νομικών συμβούλων, στις Τράπεζες και λοιπές επιχειρήσεις και στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, δεν φορολογούνται στην Ε' κατηγορία αλλά στην ΣΤ', διότι και εδώ δεν αναγνωρίζεται μισθωτική σχέση εργασίας. Το ίδιο ισχύει και για το δικηγόρο που παρέχει τις δικηγορικές του υπηρεσίες με πάγια αντιμισθία, διότι ο νόμος δεν κάνει διάκριση για τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών του. Δηλαδή και στην περίπτωση αυτή η αμοιβή του δικηγόρου φορολογείται ως εισόδημα ελευθέρου επαγγέλματος. Εάν, όμως, ο δικηγόρος προσλαμβάνεται, όχι για να παρέχει νομικές ή δικηγορικές υπηρεσίες, αλλά για να εκτελεί διάφορες άλλες εργασίες ως υπάλληλος, άσχετες με το δικηγορικό του επάγγελμα, τότε αυτός αποκτά την υπαλληλική του ιδιότητα, οι δε αμοιβές του από αυτή την εργασία φορολογούνται κατά την ΣΤ' κατηγορία, ως πρόσδοι από μισθωτές υπηρεσίες.

Διαφορετική είναι η περίπτωση της αποζημίωσης του δικηγόρου για την οποία προβλέπει το άρθρο 40 παρ. 3 του νόμου, διότι αυτή κατά ρητή διάταξη φορολογείται αυτοτελώς, κατ' ειδικό τρόπο, ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών.

14. Εισοδήμα δικηγόρου προερχόμενο από τη συμμετοχή του δικηγορική εταιρεία. - Με το Πρ. Δ/γμα 518/1989 εισήχθη και στην Ελλάδα ο θεσμός της σύστασης δικηγορικών εταιρειών, που ισχύει σε μερικές άλλες χώρες. Η εταιρεία δικηγόρων αποκτά νομική προσωπικότητα από τη στιγμή που θα εγγραφεί στο βιβλίο των εταιρειών του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου.

Για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της εταιρείας και του φορολογητέου εισοδήματος των εταίρων, το άρθρο 45 παρ. 2 του διατάγματος ορίζει, ότι εφαρμόζονται για την εταιρεία και τους εταίρους οι διατάξεις που ισχύουν για τις ομόρρυθμες εταιρείες. Δεν εφαρμόζονται, όμως, οι διατάξεις που προβλέπουν την αυτοτελή φορολόγηση των εισοδημάτων του νομικού προσώπου της εταιρείας.

Επίσης, ορίζεται με την ίδια διάταξη, ότι δεν εφαρμόζεται για τις δικηγορικές εταιρείες η διάταξη του Κ.Φ.Σ., η οποία ορίζει ότι δεν αναγνωρίζεται φορολογικώς, η σύσταση κοινοπραξίας μεταξύ ελεύθερων επαγγελματιών. Με το νέο Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων επιτρέπεται η σύσταση κοινοπραξίας μεταξύ ελευθέρων επαγγελματιών. Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι οι εταίροι δικηγόροι θα υπαχθούν στο φόρο εισοδήματος, καθένας για το μερίδιό του που λαμβάνει από τη συμμετοχή του στην εταιρεία, όπως ακριβώς γίνεται και για τους εταίρους Ο.Ε. Εδώ, όμως, γεννάται το ζήτημα σε ποια κατηγορία (πηγή) εισοδήματος θα υπαχθεί για φορολογία ο εταίρος-δικηγόρος. Στη Δ' κατηγορία (εμπορικών επιχ/σεων) ή στην ΣΤ' κατηγορία (ελευθ. επαγγ/των).

Το ζήτημα αυτό δεν αναφέρεται στο διάταγμα. Εντούτοις, οι εταίροι-δικηγόροι θα πρέπει να υπαχθούν σε φόρο κατά την ΣΤ' κατηγορία, όπως φορολογούνται και οι μη συνεταιρισμένοι δικηγόροι, διότι διαφορετικά θα προκύψει φορολογική ανισότητα μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών δικηγόρων.

15. Ασκούμενοι δικηγόροι. - Σύμφωνα με τον Κώδικα περί δικηγόρων, το λειτούργημα του δικηγόρου μπορεί να το ασκεί μόνον όποιος είναι γραμμένος στο μητρώο ενός δικηγορικού συλλόγου από τους δ.σ. του κράτους. Οι ασκούμενοι δικηγόροι δεν μπορούν, μέχρι να εγγραφούν στο μητρώο, να ασκήσουν τη δικηγορία και, γι' αυτό, δεν είναι ελεύθεροι επαγγελματίες κατά την έννοια του φορολογικού νόμου. Αλλά ούτε και η παροχή εξαρτημένης εργασίας επιτρέπεται, στους ασκούμενους δικηγόρους, και, επομένως, η αμοιβή τους δεν μπορεί να φορολογηθεί ως εισόδημα της Ε' κατηγορίας (μισθωτών υπηρεσιών). Για τους παραπάνω λόγους, οι αμοιβές που παίρνουν οι δικηγόροι κατά το στάδιο της άσκησης τους αποτελούν, όπως αποφάνθηκε η Διοίκηση (Υπ.Οικ. Ε. 12427/1959, Κ. 21129/1952), εισόδημα μη δυνάμενο να υπαχθεί σε άλλη κατηγορία, φορολογούμενο κατά τη διάταξη του άρθρου 45 παράγρ. 3 του φορολογικού νόμου.

16. Δικολάβοι. - Στην κατηγορία των δικηγόρων περιλαμβάνονται και οι δικολάβοι, οι οποίοι εφόσον περιορίζονται σε εργασίες επιβαλλόμενες από αυτό το λειτούργημά τους, θεωρούνται ελευθέριοι επαγγελματίες και υπόκεινται στο φόρο ΣΤ' κατηγορίας.

17. Συμβολαιογράφοι. - Οι συμβολαιογράφοι περιλαμβάνονται στην κατηγορία των ελευθέρων επαγγελματιών, όπως ορίζει το άρθρο αυτό και συνεπώς οι αμοιβές τους φορολογούνται ως εισόδημα της ΣΤ' κατηγορίας. Πολλές φορές, οι συμβολαιογράφοι συμμετέχουν στη σύνταξη συμβολαίων, με τη συμφωνία ότι τα νόμιμα δικαιώματά τους θα διανεμηθούν μεταξύ τους κατ' αναλογία. Στην περίπτωση αυτή η Διοίκηση δέχθηκε να δηλωθεί, ως εισόδημα του καθενός τους, το μερίδιο που αναλογεί στον κάθε συμβολαιογράφο από τη σύνταξη του συμβολαίου. Απαιτεί όμως, η Διοίκηση, να αναφέρεται ρητά στο συμβόλαιο ότι τα δικαιώματα για τη σύνταξη του ανήκουν και θα διανεμηθούν μεταξύ των συμβολαιογράφων οι οποίοι και θα πρέπει να κατονομασθούν μέσα στο συμβόλαιο.

18. Υποθηκοφύλακες. - Ο άμισθος υποθηκοφύλακας ασκεί ελευθέριο επάγγελμα, με βάση το παρών άρθρο, παρ. Ι του Ν.Δ. 3323/1955, και κατά συνέπεια το εισόδημά του από την επαγγελματική του δραστηριότητα υπάγεται προς φορολογία στην ΣΤ' κατηγορία.

19. Συγγραφείς. - Το επάγγελμα του συγγραφέα είναι το κατεξοχήν ελευθέριο επάγγελμα, οι δε αμοιβές από το επάγγελμα αυτό φορολογούνται ως εισόδημα της ΣΤ' κατηγορίας.

Εδώ, πρέπει να ξεχωρίζουμε, από τη μια, την περίπτωση της προσόδου που προκύπτει για το συγγραφέα όταν αυτός εκχωρεί σε τρίτο πρόσωπο (εκδότη) τα συγγραφικά του δικαιώματα, και από την άλλη, την περίπτωση της προσόδου την οποία αποκομίζει ο συγγραφέας όταν εκδίδει ο ίδιος βιβλία ή άλλα προϊόντα πνευματικής του ιδιοκτησίας.

Όταν ο συγγραφέας δεν εκχωρεί τα συγγραφικά του δικαιώματα, αλλά διατηρεί ο ίδιος το δικαίωμα έκδοσης και εκμετάλλευσης των έργων του, τότε αυτός θα φορολογηθεί ως ελεύθερος επαγγελματίας. Για να υπάρξει, όμως, περίπτωση φορολογίας, πρέπει ο συγγραφέας να ασχολείται κατά σύστημα με την έκδοση έργων και όχι συμπτωματικά, όπως π.χ. αν έχει εκδώσει ένα μεμονωμένο έργο ή έστω και περισσότερα, αλλά σε αραιά διαστήματα.

Πέρα απ' αυτό, για να υπαχθεί ο συγγραφέας σε φόρο, πρέπει να έχει εισπράξει την αμοιβή για το σύγγραμά του ή το ποσό που εισέπραξε να έχει υπερβεί το κόστος του συγγράματος. Γιατί, πολλές φορές, ο συγγραφέας, τα έργα του τα γράφει και τα εκδίδει είτε για να ικανοποιήσει τη πνευματική του ενασχόληση, είτε για να διαδώσει τις γνώσεις του, είτε για κοινωνική ή επιστημονική προβολή, χωρίς να αποκτά κέρδος, οπότε δε τίθεται ζήτημα φορολογίας του.

Η Διοίκηση διευρύνει την έννοια του συγγραφέα, ορίζοντας ότι συγγραφέας είναι κάθε φυσικό πρόσωπο που ασχολείται συμπωματικά ή συστηματικά με τη συγγραφή επιστημονικών συγγραμμάτων ή άλλου είδους βιβλίων, δηλαδή πονημάτων γενικά, τα οποία είναι προϊόντα της δικής του πνευματικής εργασίας και μελέτης (Υπ. Οικ. Ε. 2482/1979, πολ. 44).

Σύμφωνα με τις οδηγίες που δίνει στη συνέχεια η Διοίκηση, εισόδημα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του συγγραφέα είναι οι αμοιβές, τις οποίες αυτός εισπράττει στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) Όταν αναθέτει σε τυπογραφείο την εκτύπωση των συγγραμμάτων του και η πώλησή τους γίνεται από τον ίδιο το συγγραφέα.
- β) όταν ο συγγραφέας εκχωρεί σε τρίτο πρόσωπο (εκδότη) το δικαίωμα έκδοσης και εκμετάλλευσης του έργου του
- γ) όταν ο συγγραφέας εκχωρεί σε εκδοτικό οίκο ή βιβλιοπωλείο την εκμετάλλευση του συγγράματός του, το οποίο όμως έχει εκτυπώσει ο ίδιος.
- δ) όταν κυκλοφορεί στο όνομα ενός προσώπου συγγραφή στην οποία συμβάλλουν περισσότερα πρόσωπα διαφόρων ειδικοτήτων (π.χ. Λεξικά ή εγκυκλοπαίδειες).

20. Συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι ασκούντες παράλληλα και ελευθέριο επάγγελμα - Συνηθισμένη είναι η απασχόληση δημοσίων υπαλλήλων σε συγγραφικές εργασίες, με τις οποίες προάγεται η επιστήμη και ωφελείται η κοινωνία. Στην περίπτωση των δημοσίων υπαλλήλων, διδάσκεται ότι αυτοί δεν ασκούν ούτε εμπορικό ούτε ελευθέριο επάγγελμα, διότι δεν μετέρχονται το επάγγελμα του εκδότη συστηματικά, αλλά ασχολούνται παρεμπιπτόντως και παράλληλα με τα κύρια καθήκοντά τους στη συγγραφή έργων ή την επιστημονική διεύθυνση περιοδικών και άλλων συναφών εκδόσεων.

Πέραν αυτού, η Διοίκηση αποφάνθηκε ότι σε κάθε περίπτωση οι συγγραφείς, άσχετα από τον αν πρόκειται για ιδιωτικούς ή δημόσιους υπαλλήλους, φορολογούνται έστω και για τη συγγραφή ενός μεμονωμένου συγγράματος. Ωστόσο, όπως δέχεται η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Τ. 365/1960), οι συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι, επειδή δεν προσλαμβάνουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, δεν υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων, μπορούν όμως αυτοβούλως να τηρήσουν βιβλίο Εσόδων-Εξόδων προς απόδειξη του καθαρού εισοδήματος από την έκδοση συγγραφών.

Στις περιπτώσεις που κάποιος δημόσιος υπάλληλος διευθύνει επιστημονικό περιοδικό, η νομολογία δέχεται (Υπ. Οικ. Κ. 9892/1961), ότι αυτός δεν ασκεί εμπορικό επάγγελμα, η δε πρόσοδος που θα μπορούσε τυχόν να προκύψει από την εκμετάλλευση του περιοδικού υπάγεται προς φορολογία στην ΣΤ' κατηγορία.

21. Συγγραφικά δικαιώματα σε συγγραφείς και μουσουργούς.

Οι συγγραφείς και μουσουργοί για το εισόδημα που αποκομίζουν από την έκδοση διαφόρων έργων τους απευθείας από τους ίδιους, φορολογούνται στην ΣΤ' κατηγορία, καθόσον το επάγγελμα του συγγραφέα αναφέρεται ρητά στο άρθρο αυτό του φορολογικού νόμου. Αλλά και στην περίπτωση που οι συγγραφείς δεν εκδίδουν το ίδιο το έργο του αλλά παραχωρεί το δικαίωμα αυτό σε εκδοτικό οίκο έναντι αμοιβής, η οποία ονομάζεται "συγγραφικό δικαίωμα", και πάλι αυτός φορολογείται στην ΣΤ' κατηγορία, κατά τη διάταξη του παρόντος άρθρου, παρ. 2 του φορολογικού νόμου, στην οποία υπάγονται προς φορολογία και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά γενικά δικαιώματα. Η έννοια του όρου "συγγραφικά δικαιώματα" είναι ευρύτερη· περιλαμβάνει, γενικά, τα δικαιώματα του κατόχου οιασδήποτε συγγραφής, είτε πεζού, ή έμμεσου λόγου, είτε μουσικής σύνθεσης, τα οποία προστατεύονται από το νόμο περί πνευματικής ιδιοκτησίας.

22. Μεταφραστές. Μεταφραστικά δικαιώματα. - Το επάγγελμα του μεταφραστή περιλαμβάνεται στα ελευθέρια επαγγέλματα με βάση το παρόν άρθρο. Συχνά, λέγεται, ότι το έργο του μεταφραστή είναι πιο δύσκολο από του συγγραφέα διότι, πέρα από τις γνώσεις του συγγραφέα τις οποίες πρέπει να έχει ο μεταφραστής απαιτείται να γνωρίζει καλά την ξένη γλώσσα και ορολογία. Αν, όμως, ο μεταφραστής δεν εργάζεται ως ανεξάρτητος, αλλά είναι μισθωτός σε εργοδότη, τότε η αμοιβή του φορολογείται στην Β' κατηγορία (μισθωτών υπηρεσιών).

23. Συγγραφικά δικαιώματα εισπραττόμενα από κληρονόμους αποβιώσαντες. - Σε μερικές περιπτώσεις οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος θεωρούνται ως στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας και υπάγεται στο φόρο κληρονομίας και όχι στο φόρο εισοδήματος.

Τα δικαιώματα αυτά δεν υπάγονται στο φόρο εισοδήματος, στον οποίο φόρο εισοδήματος υπάγονται μόνο όσα εισπράττονται από τον συγγραφέα ή εκχωρούνται σε τρίτους από τον ίδιο τον συγγραφέα, όταν βρίσκεται στη ζωή. Επειδή, όμως, η αξία των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δεν μπορεί να προσδιορισθεί εύκολα κατά το χρόνο θανάτου του συγγραφέα, η φορολογική υποχρέωση γι' αυτά αναβάλλεται και γεννάται κατά το χρόνο της εισπραξής τους σύμφωνα με το άρθρο 7, περ. ιε' του ν.δ. Π18/1973.

24. Καθηγητές και δάσκαλοι. Τα πρόσωπα αυτά, εφόσον δεν εκμισθώνουν τις υπηρεσίες τους σε εργοδότη με πάγια αντιμισθία, αλλά ασκούν ελεύθερα το επάγγελμά τους (μαθήματα στο σπίτι, σε φροντιστήρια κ.λ.π.), θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες, υπαγόμενοι προς φορολογία στην ΣΤ' κατηγορία. Ενδεικτικά αναφέρουμε, ότι σ' αυτή την κατηγορία ανήκουν οι καθηγητές και δάσκαλοι ξένων γλωσσών, χορού, τεχνών, επιστημών κ.λ.π.

25. **Καθηγητής ή δάσκαλος που διατηρεί εκπαιδευτήριο ή φροντιστήριο.** - Όταν ένας απλός καθηγητής ή δάσκαλος διατηρεί απλό εκπαιδευτήριο ή φροντιστήριο, διδάσκοντας ο ίδιος σ' αυτό, χωρίς να χρησιμοποιεί άλλους καθηγητές ή δασκάλους με μισθό και χωρίς να παρέχει τροφή ή κατοικία στους μαθητές του, θεωρείται ελεύθερος επαγγελματίας και φορολογείται στην ΣΤ' κατηγορία, διότι σ' αυτή την περίπτωση προηγείται το πνευματικό στοιχείο. Αν όμως, ο καθηγητής ή δάσκαλος διατηρεί φροντιστήριο ή εκπαιδευτήριο με τη μορφή οργανωμένης επιχείρησης (απασχόληση βοηθητικού και διδακτικού προσωπικού με μισθό, διατήρηση οικοτροφείου κ.λ.π.), τότε, φορολογείται στην Δ' κατηγορία, θεωρούμενος ότι ασκεί εμπορική επιχείρηση.

26. **Λογιστές/Φοροτέχνες.** - Η υπαγωγή των λογιστών/φοροτεχνών στην κατηγορία των ελεύθερων επαγγελματιών προβλέπεται από το παρόν άρθρο 45 παρ. Ι του νόμου. Για να θεωρηθούν αυτοί ως ελεύθεροι επαγγελματίες πρέπει να προσφέρουν τις λογιστικές, φορολογικές και ελεγκτικές τους υπηρεσίες σε τρίτους ελεύθερα, χωρίς να συνδέονται μαζί τους με σύμβαση μίσθωσης εργασίας, **Νάσασκούν**, δηλαδή ανεξάρτητο επάγγελμα και όχι να είναι μισθωτοί. Εάν, όμως, οι λογιστές εκμισθώνουν τις υπηρεσίες τους σε επιχειρήσεις ή τρίτους γενικά, συνδεδέμενοι μαζί τους με σύμβαση μίσθωσης εργασίας, τότε οι αμοιβές τους φορολογούνται στην Ε' κατηγορία (μισθωτών υπηρεσιών). Δεν αποκλείεται, να απασχολούνται οι λογιστές σε ελεύθερες εργασίες, και να είναι συγχρόνως και υπάλληλοι επιχειρήσεων. Σ' αυτή την περίπτωση, οι λογιστές θα φορολογηθούν σε δύο κατηγορίες, για μεν τις προσόδους από το ελευθέριο επάγγελμά τους στην ΣΤ' κατηγορία (ελευθέρια επαγγέλματα), για δε τις προσόδους τους από τη μίσθωση εργασίας στην Ε' κατηγορία (μισθωτές υπηρεσίες).

Η έννοια του λογιστή/φοροτέχνη είναι ευρεία. Περιλαμβάνει όχι μόνο τις καθαρά λογιστικές εργασίες, αλλά και τις συναφείς με αυτές φορολογικές, ελεγκτικές εργασίες, που συνδέονται με το λογιστικό/φοροτεχνικό επάγγελμα.

Ενδεικτικά σημειώνουμε τις ακόλουθες υπηρεσίες των ελεύθερων λογιστών:

- Τηρούν τα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων
- Εποπτεύουν την τήρηση των βιβλίων που τηρούνται από λογιστές υπαλλήλους της επιχείρησης
- Συντάσσουν τις φορολογικές δηλώσεις
- Ενεργούν λογιστικές πραγματογνωμοσύνες
- Ορίζονται ως σύνδικοι πτωχεύσεων
- Ορίζονται ως εικαθαριστές επιχειρήσεων

Ο λογιστής/φοροτέχνης δεν είναι απαραίτητο να διατηρεί λογιστικό γραφείο. Στην περίπτωση αυτή ως λογιστικό γραφείο θεωρείται η οικεία του.

Η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ε 9907/1988), προς το συμφέρον της υπηρεσίας και τη διαφύλαξη του κύρους του εφοριακού υπαλλήλου, απαγορεύει να διατηρεί λογιστικό γραφείο, ή να έχει εργασιακή απασχόληση σε τέτοιο γραφείο, συγγενικό πρόσωπο του υπαλλήλου μέχρι πρώτου βαθμού ή η σύζυγος αυτού (ή ο σύζυγος), το οποίο γραφείο λειτουργεί σε χωρική αρμοδιότητα Οικονομικής Εφορίας στην οποία υπηρετεί ο υπάλληλος.

27. Ορκωτοί λογιστές. - Για τους ορκωτούς λογιστές, για τους οποίους προβλέπουν οι διατάξεις του Ν.Δ. 3329/1955, η Διοίκηση αποφάνθηκε (Υπ. Οικ. Π. 1647/1958, Ν. 1059/1987), ότι οι ορκωτοί λογιστές δεν παρέχουν εξαρτημένη εργασία, αλλά ασκούν ελεύθερο επάγγελμα. Συνεπώς, οι αμοιβές των ορκωτών λογιστών υπάγονται προς φορολογία στην ΣΤ' κατηγορία (ελεύθερα επαγγέλματα).

28. Επιμετρητές τεχνικών έργων. - Το επάγγελμα του επιμετρητή τεχνικών έργων συνίσταται σε προμετρήσεις και επιμετρήσεις διάφορων τεχνικών έργων, σύνταξη προϋπολογισμών για τις δαπάνες κατασκευής επιχρισμάτων, πλινθοδομών, σκυροδέματος, ξυλουργικών εργασιών, ελαιοχρωματιστών, εργασιών μαρμάρου, γύψινων διακοσμήσεων, δαπέδων κ.λ.π. Το επάγγελμα αυτό κατά τη νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας προσαρμόζει προς εκείνο του Μηχανικού και υπάγεται προς φορολογία στην ΣΤ' κατηγορία.

29. Δημοσιογράφοι. - Οι δημοσιογράφοι κατατάσσονται στα ελεύθερα επαγγέλματα του παρόντος άρθρου. Για την αναγνώριση του επαγγέλματος του δημοσιογράφου, πρέπει αυτός να εμπίπτει στις διατάξεις του Ν.Δ. 1004/1971 "περί δημοσιογραφικού επαγγέλματος". Στις διατάξεις του νομοθετήματος δεν περιλαμβάνονται, κατά τη Διοίκηση (Υπ. Οικ. Εγκ. 27/1977), οι εκδότες και ιδιοκτήτες επιχειρήσεων εφημερίδων και περιοδικών για το εισόδημα που αποκτούν από την εκμετάλλευση της δικής τους επιχείρησης: αυτό φορολογείται ως εισόδημα της Δ' κατηγορίας (εμπορικών επιχειρήσεων).

30. Γεωπόνοι. - Οι γεωπόνοι περιλαμβάνονται στα επαγγέλματα που ορίζει το άρθρο 45 παρ. Ι του νόμου και γι' αυτό φορολογούνται ως ελεύθεροι επαγγελματίες κατά την ΣΤ' κατηγορία, εφόσον βέβαια περιορίζονται στα καθαρώς γεωπονικά τους έργα και δεν παρέχουν εξαρτημένη εργασία σε εργοδότη. Μερικές φορές συναντώνται στην πράξη γεωπόνοι, οι οποίοι παράλληλα με την άσκηση του επαγγέλματός τους προβαίνουν σε πώληση σπόρων, φυτοφαρμάκων, λιπασμάτων και άλλων φυτικών και γεωργικών ειδών. Στην περίπτωση αυτή, για τις πωλήσεις των ειδών αυτών ασκούν εμπορικό επάγγελμα και τα έσοδα από τις πωλήσεις αυτές θα υπαχθούν προς φορολογία στην Δ' κατηγορία.

31. Αναλογιστές. - Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (Υπ. Οικ. Ε. 2277/1987, πολ. 127), το επάγγελμα του αναλογιστή περιλαμβάνεται στα ελευθέρια επαγγέλματα όπως ορίζει το άρθρο 45 παρ. Ι του νόμου. Συνεπώς, στην ΣΤ' κατηγορία περιλαμβάνονται, λόγω των απαιτούμενων ειδικών γνώσεων και οι αναλογιστές, εφόσον βέβαια ασκούν ελευθέριο επάγγελμα και δεν υπάρχει σχέση μισθώσεως εργασίας, γιατί στην τελευταία αυτή περίπτωση το εισόδημά τους από την εργασία αυτή θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Αναλογιστής, κατά την επιστημονική ορολογία, είναι ο ειδικός επιστήμονας, κυρίως μαθηματικός, ο οποίος εφαρμόζει την τεχνική του "αναλογισμού", δηλαδή το λογισμό των Πιθανοτήτων, στις ασφάλσεις. Στην Ελλάδα, η ειδικότητα του αναλογιστή αναγνωρίστηκε με το άρθρο 55 του Ν.Δ. 400/1970 "περί ιδιωτικής επιχειρήσεως ασφάλσεως". Ο αναλογιστής ασκεί το επάγγελμά του με ειδική άδεια που του τη χορηγεί το Υπουργείο Εμπορίου με βάση τις διατάξεις του Π.Δ. 56/1985 και είναι κατά νόμο υπεύθυνος απέναντι στην Εμπορική Αρχή του χώρου της ιδιωτικής ασφάλσεως. (Υπουργείο Εμπορίου).

32. Χημικοί και Οινολόγοι. - Οι χημικοί περιλαμβάνονται στα επαγγέλματα που ορίζονται στο άρθρο 45 παρ. Ι του φορολογικού νόμου και γι' αυτό φορολογούνται ως ελεύθεροι επαγγελματίες στην ΣΤ' κατηγορία, εφόσον όμως περιορίζονται σε χημικές μόνο εργασίες, χωρίς να επεκτείνονται και σε βιομηχανικές ή εμπορικές, και εφόσον, επιπλέον, είναι ανεξάρτητοι και εργάζονται για δικό τους λογαριασμό. Όταν παρέχουν εξαρτημένη εργασία, εργαζόμενοι ως υπάλληλοι σε εργοδότη, τότε φορολογούνται στην ΣΤ' κατηγορία (μισθωτών υπηρεσιών).

Ο νόμος δεν διακρίνει κατηγορίες χημικών και συνεπώς οποιαδήποτε ειδικότητα και αν έχει ο χημικός θα υπαχθεί στα ελευθέρια επαγγέλματα. Γι' αυτό και η Διοίκηση αποφάνθηκε, ότι οι χημικοί οινολόγοι υπάγονται προς φορολογία στην ΣΤ' κατηγορία, εφόσον βέβαια περιορίζονται στο καθαρά επιστημονικό μέρος της εργασίας τους.

Αν, όμως, παράλληλα με το ελευθέριο επάγγελμα του χημικού οινολόγου, ασκούν και εμπορικό επάγγελμα, τότε, σύμφωνα με την αρχή της διάκρισης των εισοδημάτων, για μεν τα έσοδα από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος θα φορολογηθούν κατά την ΣΤ' κατηγορία (ελευθέρων επαγγελματιών), για τα σε εισοδήματα από την άσκηση του εμπορικού επάγγελματος θα φορολογηθούν στην Δ' κατηγορία.

33. Κοινωνιολόγοι. - Οι κοινωνιολόγοι περιλαμβάνονται στα ελευθέρια επαγγέλματα όπως προβλέπει το άρθρο 45 παρ. Ι του νόμου, έστω και αν χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους, εφόσον βέβαια ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, διότι εάν υπάρχει σχέση μίσθωσης εργασίας ανάμεσα σ' αυτούς και τους εργοδότες προς τους οποίους παρέχουν τις υπηρεσίες τους, τότε το εισόδημα από την εργασία αυτή θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Κοινωνιολόγος θεωρείται εκείνος, ο οποίος εξετάζει και ερμηνεύει τα βιοτικά προβλήματα που γεννιούνται εκάστοτε στην κοινωνία, παρακολουθεί τη γέννηση και εξέλιξη των ζητημάτων που προκύπτουν από τον κοινωνικό βίο των ανθρώπων και ερευνά τα κοινωνικά φαινόμενα.

34. Ψυχολόγοι/Παιδοψυχολόγοι. - Οι ψυχολόγοι στους οποίους περιλαμβάνονται και οι παιδοψυχολόγοι (Υπ. Οικ. Ε. ΙΙ990/Ι983, πολ. Ι32) φορολογούνται στην ΣΤ' κατηγορία, εφόσον ασκούν ελευθέριο επάγγελμα και δεν είναι μισθωτοί.

Ψυχολόγος, όπως θεωρεί η επιστήμη είναι ο ειδικός επιστήμονας, ο οποίος ασχολείται με την έρευνα και την ερμηνεία ψυχικών φαινομένων του ανθρώπου. Οι ειδικές γνώσεις και η εμπειρία που έχει ο ψυχολόγος τον κατατάσσουν στην κατηγορία του εμπειρογνώμονα.

35. Ηθοποιοί. - Καταρχήν, οι ηθοποιοί, εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη με σύμβαση έργου, θεωρούνται ότι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα και για το εισόδημα που αποκτούν μ' αυτό τον τρόπο φορολογούνται στην ΣΤ' κατηγορία (ελευθέρια επαγγ/τα).

Αν όμως, με τον εργοδότη τους συνδέονται με σχέση μίσθωσης εργασίας, τότε το εισόδημα που αποκτούν μ' αυτό τον τρόπο φορολογείται στην Ε' κατηγορία (μισθωτές υπηρεσίες), οπότε γεννιέται υποχρέωση για τον εργοδότη να παρακρατήσει το φόρο, κατά το άρθρο 43 του Ν.Δ. 3323/55. Συμφωνεί σ' αυτό και η νομολογία της Διοίκησης (Υπ. Οικ. Ε. 15321/1983, πολ. 183).

36. Καλλιτέχνες γλύπτες, ζωγράφοι, σκιτσογράφοι, χαράκτες και καλλιτέχνες κέντρων διασκέδασης. - Το επάγγελμα του καλλιτέχνη, είναι ελεύθερο, εφόσον αυτός εργάζεται ελεύθερα για δικό του λογαριασμό και όχι ως μισθωτός. Ο φορολογικός νόμος θεωρεί καλλιτέχνες υπαγόμενους στην ΣΤ' κατηγορία μόνο τους καλλιτέχνες γλύπτες ή ζωγράφους ή σκιτσογράφους ή χαράκτες και καλλιτέχνες των κέντρων διασκέδασης, αποκλείοντας κάθε άλλο καλλιτέχνη από την κατηγορία των ελευθεριών επαγγελματιών.

Αυτούς τους καλλιτέχνες κατονομάζει στο άρθρο 45 ο φορολογικός νόμος. Πρέπει, όμως, να διακρίνουμε σαφώς τον καλλιτέχνη από τον απλό κατασκευαστή έργων τέχνης, ο οποίος ασκεί εμπορική επιχείρηση και υπάγεται προς φορολογία στην Δ' κατηγορία (εμπορικών επιχειρήσεων).

Σύμφωνα με τη νομολογία, καλλιτέχνης είναι εκείνος που κατ' επάγγελμα ασκεί δραστηριότητα, η οποία αποσκοπεί στην προαγωγή της τέχνης. Ειδικότερα, καλλιτέχνης ζωγράφος είναι ο ασχολούμενος με την παραγωγή έργων της ζωγραφικής τέχνης, το οποίο έργο χαρακτηρίζεται με το στοιχείο της καλλιτεχνικής δημιουργίας.

Συνεπώς στην κατηγορία του καλλιτέχνη δεν μπορεί να υπαχθεί οποιοσδήποτε ασχολείται με την κατασκευή εικόνων, αλλά μόνον οι καλλιτέχνες ζωγράφοι κ.λ.π. όσοι δηλαδή επιδιώκουν την εκτέλεση έργων τέχνης. Κατά συνέπεια, εκείνος που κατασκευάζει διαφημιστικούς πίνακες/πανώ και που αποβλέπει στην κερδοσκοπική επιχείρηση, η οποία έχει τα γνωρίσματα της εμπορικής επιχείρησης, γι' αυτό και φορολογείται στη Δ' κατηγορία. Σύμφωνα σ' αυτό και η νομολογία της Διοίκησης (Υπ. Οικ. Εγκ. Ε 12888/1983, πολ. 150).

Οι καλλιτέχνες θεωρούνται ότι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, εφόσον ασχολούνται με την με τη διάθεση των δικών τους προϊόντων. Δεν χάνει όμως την ιδιότητα του καλλιτέχνη και όποιος ασχολείται παρεμπιπτόντως και με εργασίες δευτερεύουσας σημασίας, π.χ. με την κατασκευή διαφημιστικών πινάκων, εφόσον το κύριο έργο του είναι η καλλιτεχνική του δραστηριότητα.

Ούτε χάνει αυτή την ιδιότητα ο καλλιτέχνης απ' το γεγονός ότι μπορεί να χρησιμοποιεί στο επάγγελμά του και βοηθούς, που να ασχολούνται με την εκτέλεση της εργασίας η οποία όμως βασίζεται στο σχέδιο που δημιουργεί ο καλλιτέχνης.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης ως καλλιτέχνες, νοούνται οι μετερχόμενοι τη ζωγραφική ή γλυπτική ή χαρακτική τέχνη, η οποία εκδηλώνεται με υλοποίηση σε συγκεκριμένα καλλιτεχνικά δημιουργήματα που διαρκούν.

Στην κατηγορία των καλλιτεχνών ζωγράφων περιλαμβάνονται και όσοι ασχολούνται στην κατασκευή και διακόσμηση "κεραμικών". Οι μακετρίστες δεν χαρακτηρίζονται ως καλλιτέχνες.

37. Εκτελεστής μουσικών έργων ή μουσουργός. - Σύμφωνα με το άρθρο 45 του νόμου οι αμοιβές των εκτελεστών μουσικών έργων ή μουσουργών υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος της ΣΤ' κατηγορίας (ελευθέρια επαγ/τα). Στην ίδια κατηγορία υπάγονται και τα συγγραφικά δικαιώματα των μουσουργών.

Η Διοίκηση ορίζει ότι μουσουργός θεωρείται ο δημιουργός (συνθέτης ή διασκευαστής οποιουδήποτε μουσικού έργου).

Στην έννοια του μουσουργού περιλαμβάνεται και ο μουσικο-συνθέτης, ή διασκευαστής (μουσικός) εκκλησιαστικών- θρησκευτικών ψαλμών και ψαλμωδιών, διότι το έργο είναι πράγματι πνευματική δημιουργία, η οποία εκτός των πλαισίων της θρησκευτικής λατρείας αποβλέπει προφανώς στην ψυχαγωγία και την τέρψη του κοινού. Οι δύο όροι "μουσουργός" και "μουσικοσυνθέτης" είναι ταυτόσημοι. (Υπ. Οικ. Ε. 8574/1985, πολ. 86).

38. Συντηρητές αρχαιοτήτων . - Ο συντηρητής αρχαιοτήτων δεν θεωρείται καλλιτέχνης ζωγράφος ή γλύπτης ή χαράκτης και το έργο του δεν συνιστά απόδοση καλλιτεχνικού ζωγραφικού έργου (Υπ. Οικ. Ε. 13493/1988, πολ.280).

39. Εμπειρογνώμονες. - Ο φορολογικός νόμος κατατάσσει τους εμπειρογνώμονες στην ΣΤ' κατηγορία (ελευθέρια επαγγέλματα).

Εμπειρογνώμονας κατά τη θεωρία και την πράξη είναι αυτός που λόγω της ειδικής πείρας και των γνώσεών του θεωρείται ότι έχει έγκυρη γνώμη σε ζητήματα της ειδικότητάς του, καλούμενος να παρέχει έναντι αμοιβής τις υπηρεσίες του.

Οι αμοιβές του αυτές αποτελούν (εφόσον τις προσφέρει ασκώντας ανεξάρτητο επάγγελμα) εισόδημα ΣΤ' κατηγορίας.

Στους εμπειρογνώμονες περιλαμβάνονται και αυτοί που παρέχουν ανεξάρτητες υπηρεσίες Τεχνικής φύσεως, όπως είναι οι μη έχοντες πτυχίο ανωτάτης σχολής μηχανικοί.

40. Ερευνητής. - Ο φορολογικός νόμος κατατάσσει τους ερευνητές στην ΣΤ' κατηγορία (ελευθέρια επαγγ/τα).

Η Εγκύκλιος του Υπουργού Οικονομικών, αριθ. ΙΙΟΙ600/1991, πολ. 1240 ορίζει τα εξής:

Κατά τη θεωρία και τη πράξη ως ερευνητής θεωρείται το πρόσωπο που ασχολείται με την έρευνα, δηλ. με την προσεκτική αναζήτηση στοιχείων και την περαιτέρω μελέτη τους για να προκύψουν ορισμένα συμπεράσματα.

4I. Σχεδιαστής. - Το επάγγελμα του σχεδιαστή βάσει του άρθρου 45 ορίζεται ως ελευθέριο και συνεπώς φορολογείται στην ΣΤ' κατηγορία. Το επάγγελμα του σχεδιαστή χαρακτηρίζεται έτσι ανάλογα με το είδος των καλλιτεχνικών, επιστημονικών και άλλων υπηρεσιών που προσφέρονται απ' αυτόν.

Ανεξάρτητα απ' το είδος σχεδίου που παρέχει ο σχεδιαστής, την ύλη στην οποία σχεδιάζει ή τον τρόπο που εκμεταλλεύεται το σχέδιό του ο εργοδότης-πελάτης, δεν συνδέεται μ' αυτόν με σύμβαση μίσθωσης εξαρτημένων υπηρεσιών.

Εντούτοις, αν οι υπηρεσίες του ελεύθερου επαγγελματία σχεδιαστή αποτελούν μέρος ή μέσο για δραστηριότητα διαφορετική από την παραπάνω, στην περίπτωση αυτή το εισόδημα από την επιχειρηματική αυτή δραστηριότητα φορολογείται στην Δ' κατηγορία από εμπορικές επιχειρήσεις.

Συνεπώς, ο σχεδιαστής υφασμάτων που αναλαμβάνει να μεταφέρει το σχέδιό του σε ύφασμα τρίτων με δικά του μέσα (εργασία φασόν) αποκτάει από τη δραστηριότητά του αυτή εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

42. Ποσά καταβαλλόμενα λόγω διατροφής στη(στε) σύζυγο ή τα τέκνα. - Με το άρθρο 45 παρ. 2 του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος ορίζεται, ότι στο εισόδημα ελευθέρων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και το ποσό που καταβάλλεται στη σύζυγο ή στο σύζυγο και τα τέκνα, λόγω διατροφής, η οποία εκδικάστηκε σ'αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Η αμοιβή αυτή θεωρείται ως ίδιον εισόδημα των προσώπων στα οποία καταβάλλεται και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Όσον αφορά τον τρόπο φορολογίας της εφάπαξ διατροφής που καταβάλλεται συμβιβαστικά, υπάρχει το εξής ερώτημα: θα υπαχθεί αυτή σε φόρο για όλο το ποσό σε ένα έτος ή θα επιμερισθεί σε περισσότερα έτη και ποσά; Η νομολογία αποφάνθηκε ότι το εφάπαξ καταβληθέν ποσό είναι επιμεριστέο σε περισσότερα έτη, τόσα όσα απαιτούνται για να συμπληρωθεί το κατά μήνα καθορισμένο από το Δικαστήριο ποσό. Έτσι, αν το Δικαστήριο καθόρισε ως διατροφή μηνιαίως το ποσό των 100.000 δραχμών και ο δικαιούχος συμβιβάστηκε να λάβει το ποσό των 6.000.000 και να παραιτηθεί από κάθε αξίωση διατροφής, το ποσό των 6.000.000 θα κατανεμηθεί σε 5 έτη ($100.000 \times 12 \times 5 = 6.000.000$) και θα καταβάλλεται 1.200.000 δρχ. κάθε έτος. Όσον αφορά τα τέκνα, η Διοίκηση αποφάνθηκε, ότι η διάταξη του νόμου (Υπ. Οικ. Β. 1290/1985, πολ. 19), αφορά τα τέκνα γενικά, δηλαδή τα γνήσια, τα θετά, τα υιοθετημένα ή χωρίς γάμο τέκνα. Αν το τέκνο είναι ανήλικο, τη δήλωση φόρου εισοδήματος την υποβάλλει ο γονιός που έχει τη γονική μέριμνα.

43. Μέλη προσωπικής εταιρείας που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα. - Πολλές φορές, πρόσωπα που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα συμμετέχουν ως εταίροι σε προσωπική εταιρεία, στην οποία προσφέρουν υπηρεσίες λόγω της ιδιότητας που έχουν ως ελεύθεροι επαγγ/τές (π.χ. γιατροί, μηχανικοί κ.ά.).

Στην περίπτωση αυτή, υπάρχει το ζήτημα σε ποια κατηγορία θα φορολογούνται τα εισοδήματα των εταίρων, στην ΣΤ' ή στην Δ' κατηγορία; Επί αυτού του θέματος η νομολογία κατέληξε ότι το εισόδημα από υπηρεσίες που παρέχονται από προσωπική εταιρεία (ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη) στα μέλη της και οι οποίες υπηρεσίες υπάγονται σε κάποιο από τα οριζόμενα επαγγέλματα του άρθρου 45, φέρει το χαρακτήρα εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι από εμπορική επιχείρηση.

Αντίθετα συμβαίνει με τα μέλη που συμμετέχουν σε Ε.Π.Ε. Το εισόδημα αυτών φορολογείται στη Δ' κατηγορία ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

44. Μέλη Ε.Π.Ε. τα οποία ασκούν ελευθέριο επάγγελμα.

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που συμμετέχουν ως μέλη εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) για το μερίδιό τους απ' τα κέρδη της εταιρείας φορολογούνται στη Δ' κατηγορία (εμπορικές επιχ/σεις) και όχι στην ΣΤ' (ελευθέρια επαγγ/τα).

Τούτο εφαρμόζεται βάσει του ν. 1473/1984, άρθρο 6 παρ.3, με το οποίο καθορίζεται, ότι το εισόδημα έταίρου που συμμετέχει σε ΕΠΕ είτε είναι υπό μορφή μισθού, είτε υπό οποιαδήποτε μορφή απολαυής, χαρακτηρίζεται πάντοτε ως εισόδημα της Δ' κατηγορίας (από εμπορικές επιχ/σεις). Το εισόδημα από την ΕΠΕ φέρει πάντοτε το χαρακτήρα του κέρδους (εμπορικών επιχειρήσεων), έστω και αν ουσιαστικά από τη φύση του το εισόδημα αυτό κατατάσσεται σε κάποια άλλη κατηγορία του νόμου.

45. Ποσά που καταβάλλονται μετά το θάνατο κάποιου προσώπου

στους κληρονόμους του. - Ποιο χαρακτήρα έχουν και πως θα φορολογηθούν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μετά το θάνατο κάποιου στους κληρονόμους του και τα οποία ποσά δικαιούταν εκείνος που απεβίωσε για υπηρεσίες που είχε προσφέρει ενδω ζωύσε;

Σύμφωνα με τη Διοίκηση τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα φορολογητέο στο όνομα των κληρονόμων ή του προσώπου που απεβίωσε, αλλά αποτελούν στοιχείο της κληρονομιάς περιουσίας και συνεπώς υπόκεινται μόνο σε φόρο κληρονομιάς.

46. Μέλη διοικητικού συμβουλίου αγροτικών συνεταιρισμών.

Με το νόμο 1541/1985 "περί αγροτικών συνεταιρισμών" ορίζεται ότι στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου παρέχεται αποζημίωση για την απασχόλησή τους με τις υποθέσεις του συνεταιρισμού. Σύμφωνα με παρόμοια διάταξη του Ν. 921/1979, η αποζημίωση αυτή δεν αποτελεί μισθό, ούτε δημιουργεί οποιοδήποτε δικαίωμα που να απορρέει από τις διατάξεις της εργατικής ή της ασφαλιστικής νομοθεσίας, είναι δε ανεξάρτητη από τα έξοδα κίνησης ή άλλες δαπάνες προς χάρη του Συνεταιρισμού.

Συνεπώς, η αποζημίωση αυτή, αποτελεί εισόδημα των δικαιούχων και φορολογείται κατά τη διάταξη του άρθρου 45 παράγ. 2, περ. γ' του νόμου (Υπ. Οικ. Ε. 12309/1983) (εισόδημα ελευθέρου επαγγέλματος).

47. Αποζημίωση μελών διοικητικών συμβουλίων για τη συμμετοχή τους σε συνεδριάσεις.

- Η αποζημίωση που καταβάλλεται στα μέλη του δημοτικού συμβουλίου για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του, αποτελεί εισόδημα και φορολογείται κατά το άρθρο 45 παράγραφος 2 του νόμου, ως εισόδημα ελευθέρου επαγγέλματος. (Υπ. Οικ. Ε 4993/1984).

48. Κοινοπραξία ελεύθερων επαγγελματιών.

- Στην πράξη, πολλοί ελεύθεροι επαγγελματίες συνεργάζονται μεταξύ τους, εμφανιζόμενοι απέναντι στους πελάτες τους ως κοινοπρακτούντες. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, υπόχρεος σε φόρο είναι ατομικά ο καθένας από αυτούς που κοινοπρακτούν, και όχι η κοινοπραξία, στην οποία δεν αναγνωρίζεται νομική προσωπικότητα.

Επομένως, ο καθένας τους είναι υπόχρεος για το ποσό των αμοιβών που λαμβάνει από την κοινοπραξία. Σ' αυτές τις περιπτώσεις δεν είναι εφικτή η αυτοτελής εμφάνιση του καθενός από τους συνεργαζόμενους επαγγελματίες απέναντι στους πελάτες τους και γίνεται πολύ δύσκολος ο διαχωρισμός της αμοιβής που αναλογεί στον καθένα από αυτούς.

Η κοινοπραξία ελεύθερων επαγγελματιών δεν αναγνωρίζεται φορολογικά απ' τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (άρθρο Ι, παράγραφος 2). Το σχέδιο όμως του νέου Κ.Φ.Σ. αναγνωρίζει την κοινοπραξία ελεύθερων επαγγελματιών.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΗ ΔΥΝΑΜΕΝΟ ΝΑ ΥΠΑΧΘΕΙ ΣΕ
ΚΑΠΟΙΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ Α - ΣΤ.

49. Εισόδημα μη δυνάμενο να υπαχθεί σε μία από τις κατηγορίες Α - ΣΤ. Με το άρθρο 45 παρ. 3 του Ν. 3323/55 ορίζεται, ότι ως εισόδημα ελευθέρων επαγγελματιών (ΣΤ' κατηγορία), λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α - ΣΤ' που προβλέπει το άρθρο 2 παρ. 2 του ίδιου νόμου. Ο νομοθέτης ξεκινώντας από την αρχή της καθολικότητας του φόρου αποσκοπεί να περιλάβει στο φόρο κάθε εισόδημα που από τη φύση του δεν μπορεί να υπαχθεί σε μία από τις κατηγορίες Α' έως ΣΤ'. Ορισθηκαν δε δύο κατηγορίες στις οποίες παραπέμπονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα που δεν μπορούν να ενταχθούν σε μία από τις κατηγορίες Α' έως ΣΤ'.

- α) Η Δ' κατηγορία, στην οποία υπάγονται τα κέρδη που προκύπτουν από επάγγελμα, που ασκείται συστηματικά και δεν υπάγεται σε άλλη κατηγορία, και
- β) Η ΣΤ' κατηγορία, στην οποία υπάγονται τα εισοδήματα που δεν προέρχονται από επάγγελμα και δεν μπορούν να υπαχθούν σε μία από τις κατηγορίες Α' έως ΣΤ'
- Αναφέρουμε ενδεικτικά, τις ακόλουθες περιπτώσεις εισοδημάτων που υπάγονται στην ΣΤ' κατηγορία:
- Η αποζημίωση που καταβάλλεται σε μισθωτό από ιδιωτική επιχείρηση. (Υπ. Οικ. Η. 1961/1987, πολ. 6)
 - Οι αμοιβές των εισπρακτόρων του ΤΕΒΕ, οι οποίες καθορίζονται σε ποσοστά επί των εισπράξεων (Υπ. Οικ. 1059006/1991, πολ. 1126).
 - Η ισόβια πρόσοδος που καταβάλλεται από κληρονόμο διαθήκης σε κληρονόμο αυτής της οποίας το τελικό καταβαλλόμενο ποσό καθορίσθηκε με συμβιβασμό για να παραιτηθεί ο κληροδόχος από τη διεκδίκηση μέρους της κληρονομιάς.

- Οι ασκούντες το επάγγελμα του μανεκέν ή φωτομοντέλου, τα οποία δεν περιλαμβάνονται στα υπό του άρθρου 45 παρ. 1 του νόμου αναφερόμενα επαγγέλματα.
- Οι αμοιβές των ασκούμενων δικηγόρων.

50. Ποια έσοδα υπάγονται στο άρθρο 45 παρ. 3 του νόμου.

Ζήτημα γεννήθηκε για το ποια έσοδα υπάγονται σε φόρο κατά τη διάταξη αυτή: θα υπαχθεί κάθε έσοδο που προέρχεται από μεμονωμένες ή συμπτωματικές πράξεις ή μόνο τα έσοδα που συγκεντρώνουν τα προσερχόμενα από περιοδικώς επαναλαμβανόμενες πράξεις;

Η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Β. 4884/1985) αποφάνθηκε ότι για να υπαχθεί ένα έσοδο στο άρθρο 45 παρ. 3 πρέπει να φέρει προδήλως τα γνωρίσματα του εισοδήματος, δηλαδή να προέρχεται από πράξεις τακτικά επαναλαμβανόμενες και όχι από μεμονωμένες ή συμπτωματικές πράξεις, οπότε στην τελευταία περίπτωση δε γεννιέται ζήτημα υπαγωγής του εσόδου αυτού στο φόρο εισοδήματος. Για να υπαχθεί ένα έσοδο στο άρθρο 45 παρ. 3 του νόμου, πρέπει τούτο να αποτελεί εισόδημα κατά την έννοια του νόμου (νομολογία Συμβ. Επικρατείας). Και αυτό συμβαίνει, όταν παράγεται περιοδικά από διαρκή εκμεταλλεύσιμη πηγή ή αποτελεί αντάλλαγμα παροχής προσωπικής εργασίας ή καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου.

51. Εισόδημα από διαίτησια. - Συναντώνται περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα πρόσωπο εισπράττει αμοιβή από διαίτησια χωρίς να έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλία και στοιχεία του Κ.Φ.Σ. Στην περίπτωση αυτή ο δικαιούχος της διαίτησιας θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 2 του νόμου. Κατά τη Διοίκηση η αμοιβή διαιτητών ποδοσφαιρικών αγώνων, η οποία αποτελεί εισόδημα, φορολογείται βάσει του άρθρου 45 παρ. 3 του νόμου.

52. Αποζημίωση για παράνομη χρήση εικοδομής.

Η αποζημίωση που εισπράττει ο φορολογούμενος για την παράνομη χρήση του ακινήτου που έχει από τρίτο πρόσωπο, δεν αποτελεί εισόδημα της ΣΤ' κατηγορίας (ελευθέρων επαγγελματιών).

53. Εισπράκτορες του Τ.Ε.Β.Ε. αμοιβόμενοι με ποσοστά στις εισπράξεις. - Κατά τις διατάξεις της Διοίκησης (Υπ. Οικ. 1050006/1991, πολ. ΙΙ26), οι αμοιβές των εισπρακτόρων του Τ.Ε.Β.Ε. που καθορίζονται σε ποσοστά πάνω στις πραγματοποιούμενες εισπράξεις, αποτελούν εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα και φορολογούνται κατά το άρθρο 45 παρ. 3 του Ν. 3323/55.

Χ Ρ Ο Ν Ο Σ Κ Τ Η Σ Ε Ω Σ Ε Ι Σ Ο Δ Η Μ Α Τ Ο Σ

(Άρθρο 45 παρ. 5 Ν.Δ. 3323/55)

54. Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος. - Με το άρθρο 45 παρ.5 του νόμου ορίζεται ότι ως χρόνος κτήσεως (απόκτησης) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο εισέπραξε ο δικαιούχος το εισόδημα (αμοιβή), ανεξάρτητα από το χρόνο παροχής υπηρεσιών. Ως εισπραξη δε, για την επιβολή και την παρακράτηση του φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία αυτού που καταβάλλει την αμοιβή, αφού όμως πρώτα γίνει αναγγελία τούτου επί αποδείξει στο δικαιούχο.

Πάγια είναι η νομολογία στο θέμα αυτό. Ειδικά, προκειμένου για ελευθέριο επάγγελμα, που ασκείται σε κοινοπραξία, η νομολογία αποφάνθηκε, ότι ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος που εισπράχθηκε το εισόδημα από το διαχειριστή της κοινοπραξίας, άσχετα με το αν αυτό καταβλήθηκε από το διαχειριστή στους μετέχοντες στην κοινοπραξία.

55. Αναδρομική αύξηση εξόδων διατροφής με δικαστική απόφαση.

Με το άρθρο 45 παρ.5 του νόμου ορίζεται, ότι προκειμένου για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση, ο χρόνος απόκτησης της διατροφής είναι ο χρόνος τον οποίον αφορά.

56. Εισόδημα που αντιπροσωπεύει εργασία περισσότερων ετών.

Το άρθρο 45 παρ. 5 του νόμου ορίζει, ότι το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που αντιπροσωπεύει εργασία δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται εκ των υστέρων, κατανέμεται ισομερώς προς φορολογία:

α) Στο έτος της εισπραξης και το αμέσως προηγούμενο απ' αυτό, σε περίπτωση εργασίας δύο ετών. Δηλαδή η αμοιβή φορολογείται κατά το ήμισυ, στο έτος της εισπραξης και κατά το άλλο ήμισυ στο αμέσως προηγούμενο έτος.

β) Στο έτος της εισπραξης και το αμέσως προηγούμενο απ' αυτό, σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσοτέρων ετών. Δηλαδή φορολογείται η αμοιβή κατά το 1/3 στο έτος της εισπραξης και κατά τα άλλα 2/3 εισόσοα στα δύο προηγούμενα έτη.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (Υπ. Οικ. 3267/1970, πολ. 58), το ποσό που αναλογεί σε κάθε ένα από τα δύο προηγούμενα έτη θα δηλώνεται με συμπληρωματικές δηλώσεις, υποβαλλόμενες μέσα στην προθεσμία για την επίδοση των δηλώσεων του έτους στο οποίο έγινε η κατανομή, χωρίς να επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου (δηλώσεως).

Ειδικά, προκειμένου για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες, το αποκτώμενο κάθε έτος εισόδημα από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής, κατανέμεται εισόσοα προς φορολογία στο έτος κτήσεως και τα τρία επόμενα απ' αυτό έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση πραγματοποίησης ζημίας.

Π α ρ ά δ ε ι γ μ α : Εάν υποθέσουμε, ότι ένας συγγραφέας πραγματοποίησε, κατά το έτος 1991, εισόδημα 400.000 δραχμών, το εισόδημα αυτό θα κατανεμηθεί προς φορολογία ως εξής:

- Ποσό δρχ. 100.000, κατά το έτος 1991
- Ποσό δρχ. 100.000, κατά το έτος 1992
- Ποσό δρχ. 100.000, κατά το έτος 1993
- Ποσό δρχ. 100.000, κατά το έτος 1994.

Η ειδική μεταχείριση των συγγραφέων και καλλιτεχνών κρίθηκε αναγκαία για τους εξής λόγους:

α) Λόγω της φύσης του επαγγέλματός τους, υποβάλλονται σε αυξημένες δαπάνες για τις οποίες δεν είναι δυνατή η λήψη δικαιολογητικών.

β) Επιδιώκεται η ευθάρρυνση της πνευματικής παραγωγής, με σκοπό τη βελτίωση της ποιότητάς της.

γ) Το εισόδημα που πραγματοποιείται μέσα σε κάποιο ορισμένο έτος από συγγραφικά δικαιώματα δεν είναι αποτέλεσμα δραστηριότητας μόνο του έτους που αποκτήθηκε αλλά προσπάθειας πολλών ετών.

Πολλές φορές, προκύπτει και ζημία, γιατί τα έσοδα από την διάθεση αντιτύπων λογοτεχνικής εργασίας, ιστορικής έρευνας κ.λ.π. δεν καλύπτουν παρά ένα μικρό μέρος από τα έξοδα της εκτύπωσης. Άλλωστε, το κόστος μιας πνευματικής εργασίας δεν περιορίζεται στα έξοδα εκτύπωσης, αλλά συνεπάγεται και άλλα έξοδα, τα οποία δεν μπορούν να προσδιορισθούν επακριβώς, π.χ. έξοδα ερευνών, ταξιδιών κ. ά. (Υπ. Οικ. Εγκ. ΙΙ/1972).

Π Ρ Ο Σ Δ Ι Ο Ρ Ι Σ Μ Ο Σ Τ Ο Υ Α Κ Α Θ Α Ρ Ι Σ Τ Ο Υ
Κ Α Ι Κ Α Θ Α Ρ Ο Υ Ε Ι Σ Ο Δ Η Μ Α Τ Ο Σ

57. Τρόποι προσδιορισμού του εισοδήματος. - Ο νόμος προβλέπει τους εξής τρεις τρόπους προσδιορισμού του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών:

α) Προσδιορισμός (εξεύρεση) του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος λογιστικώς (διαφορά εσόδων - εξόδων).

β) Προσδιορισμός του εισοδήματος εξωλογιστικώς, με εφαρμογή συντελεστή καθαρών αμοιβών.

γ) Προσδιορισμός του εισοδήματος από επιτροπή.

Λ Ο Γ Ι Σ Τ Ι Κ Ο Σ Π Ρ Ο Σ Δ Ι Ο Ρ Ι Σ Μ Ο Σ
Α Κ Α Θ Α Ρ Ι Σ Τ Ο Υ - Κ Α Θ Α Ρ Ο Υ Ε Ι Σ Ο Δ Η Μ Α Τ Ο Σ

58. Προσδιορισμός του εισοδήματος. - Για το λογιστικό προσδιορισμό (εξεύρεση) του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα του φορολογούμενου τα διάφορα έξοδα και επιβαρύνσεις (διαφορά εσόδων - εξόδων).

Προέχει, συνεπώς, η εξέταση του ακαθάριστου εισοδήματος και των εκπτώσεων απ' αυτό των εξόδων και άλλων επιβαρύνσεων.

59. Α κ α θ ᾶ ρ ι σ τ ο ε ι σ ὄ δ η μ α. - Ως ακαθάριστο εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία λαμβάνονται τα εξής έσοδα:

α) Το σύνολο των αμοιβών που εισπράττει ο ελεύθερος επαγγελματίας, όπως αυτές προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία του (Β' κατηγορίας), εφόσον αυτά κρίνονται επαρκή και ακριβή.

β) Οι τυχόν εισπραχθέντες τόκοι δανείων ή πιστώσεων που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών επί πιστώσει στους πελάτες του φορολογούμενου.

Αλλά οι τόκοι αυτοί, λόγω του διαφορισμού των εισοδημάτων, κρίνεται ότι πρέπει να φορολογηθούν ξεχωριστά στη Γ' κατηγορία, ως εισόδημα κινητών αξιών και όχι να προστίθενται στο εισόδημα όπου προκύπτει από την άσκηση του επαγγέλματος.

γ) Οι εισπράξεις από φόρους που είχαν κατανεμηθεί χωρίς να χρεωθούν τα προηγούμενα έτη και είχαν εκπεσθεί από τα εισοδήματα των ετών αυτών.

δ) Κάθε άλλο έσοδο που εισπράττεται παρεπόμενα ή παράλληλα, το οποίο έχει σχέση με την άσκηση του επαγγέλματος του φορολογούμενου.

60. Ωφέλεια (υπερτίμηση) από την πώληση πάγιου στοιχείου που ανήκει σε ελεύθερο επαγγελματία. - Σύμφωνα με το νόμο για να υπαχθεί σε φόρο η υπερτίμηση (υπεραξία) από την πώληση πάγιου στοιχείου, πρέπει αυτή να προέρχεται από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης (Δ' κατηγορία).

Κατά συνέπεια, υπερτίμηση παγίου κεφαλαίου, η οποία προκύπτει για ελεύθερο επαγγελματία, φορολογούμενο κατά την ΣΤ' κατηγορία, δεν υπάγεται σε φόρο. Αυτό προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν.Δ. 3325/55, η οποία αναφέρεται ρητά σε εισόδημα εμπορικής επιχείρησης.

Αν ο φορολογικός νόμος ήθελε να υπαγάγει σε φόρο την υπερτίμηση που προκύπτει από πάγιο κεφάλαιο, το οποίο ανήκει σε ελεύθερο επαγγελματία (δικηγόρο, γιατρό, κ. ά.), θα το είχε διατυπώσει ρητά.

Άλλωστε, με βάση την αρχή του διαφορισμού των εισοδημάτων, η οποία διέπει το φορολογικό μας σύστημα, γίνεται διάκριση ανάμεσα στα εισοδήματα της ΣΤ' κατηγορίας και της Δ' κατηγορίας και στην κάθε πηγή ισχύουν ίδιοι κανόνες ως προς τη μεταχείριση του εισοδήματος.

Επομένως, εφόσον στην ΣΤ' κατηγορία ο νόμος δεν ορίζει τίποτα σχετικό με φορολογία υπερτίμησης του κεφαλαίου, αυτή δεν θα υπαχθεί σε φόρο.

Το ζήτημα τούτο απασχόλησε επανειλημμένα τη Διοίκηση και τα διοικητικά δικαστήρια, υπάρχουν δε διάφορες λύσεις που είναι αντίθετες μεταξύ τους.

Τελικά, το Συμβούλιο της Επικρατείας αποφάνθηκε, ότι η υπερτίμηση (υπεραξία) που προκύπτει υπέρ ελεύθερου επαγγελματία δεν υπόκειται σε φόρο.

Υπάρχει, βέβαια, η διάταξη του άρθρου 47 παρ. 3 του νόμου, η οποία ορίζει ότι κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος (τεκμαρτός τρόπος) προστίθεται στο εισόδημα που προκύπτει με την εφαρμογή του συντελεστή καθαρών αμοιβών και η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου (πάγιου) του ελεύθερου επαγγελματία. Η διάταξη αυτή είναι περιοριστική και εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση τεκμαρτού (εξωλογιστικού) προσδιορισμού του εισοδήματος. Δεν εφαρμόζεται, όμως, η διάταξη αυτή σε περίπτωση λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, ούτε χωράει εδώ ανάλογη εφαρμογή του νόμου, διότι στη φορολογία οι διατάξεις είναι στενά ερμηνευτές. Πρόκειται για παράλειψη του νομοθέτη να επεκτείνει την ισχύ της διατάξεως και στην περίπτωση λογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος.

61. Εκπτώσεις από το ακαθάριστο εισόδημα : καθαρό εισόδημα. - Για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος, στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος, εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 35 παρ. Ι του νόμου (αφορούν τις εμπορικές επιχειρήσεις), αλλά μόνον εάν αποδεικνύεται η καταβολή τους από νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί οι δαπάνες αυτές στα βιβλία του φορολογούμενου.

Οι δαπάνες αυτές είναι οι εξής :

α) Τα έξοδα μισθοδοσίας του απασχολούμενου προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί οι εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. και των άλλων ασφαλιστικών ταμείων.

β) Το καταβαλλόμενο ενοίκιο για την επαγγελματική στέγη, καθώς και το τεκμαρτό ενοίκιο ιδιοχρησιμοποιούμενου ιδιόκτητου ακινήτου, εφόσον έχει δηλωθεί και φορολογηθεί αυτό ως εισόδημα ακινήτου.

γ) Τα γενικά έξοδα διαχείρισης που καταβάλλονται :

- για την αγορά βιβλίων και περιοδικών που είναι σχετικά με το ασκούμενο επάγγελμα του φορολογούμενου,
- για έξοδα τηλεφώνου, ταχυδρομικά, γραφική ύλη, θέρμανση, διαφήμιση, φωτισμό κ.λ.π.

δ) Οι εργοδοτικές εισφορές του απασχολούμενου προσωπικού προς το Ι.Κ.Α. και τα λοιπά ασφαλιστικά ταμεία.

Δεν εκπέτουν οι εισφορές του ίδιου του φορολογούμενου για την προσωπική του ασφάλιση στα επαγγελματικά ασφαλιστικά ταμεία. Οι εισφορές αυτές εκπέτουν από το συνολικό εισόδημα (άρθρο 8) και όχι από το εισόδημα του ελευθέρου επαγγέλματος (άρθρο 46).

ε) Οι φόροι, τέλη και εισφορές, που καταβάλλονται στο Δημόσιο, τους δημόσιους οργανισμούς και τα Ν.Π.Δ.Δ. και σχετίζονται με την άσκηση του επαγγέλματος. Δεν αναγνωρίζεται, όμως, προς έκπτωση ο φόρος εισοδήματος (άρθρο 2 του νόμου).

στ) Τα έξοδα συνδρομών σε επαγγελματικές οργανώσεις του οικείου κλάδου (π.χ. σε ιατρικό σύλλογο, σε δικηγορικό σύλλογο κ.λ.π.).

ζ) Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

η) Τα έξοδα επιστημονικών ταξιδίων, τα οποία αναφέρονται σε επαγγελματική ενημέρωση για τις προόδους της επιστήμης του κλάδου (π.χ. συμμετοχή σε εθνικά ή διεθνή επιστημονικά συνέδρια).

θ) Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής, κυκλοφορίας και απόσβεσης αυτοκινήτων Ι.Χ. του φορολογούμενου, τα οποία χρησιμοποιούνται για τις επαγγελματικές του ανάγκες. Τα έξοδα, όμως, αυτά αναγνωρίζονται προς έκπτωση μόνο μέχρι του ποσού των 7.000 δρχ. για κάθε μήνα.

ι) Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων, εργαλείων και οργάνων.

ια) Οι καταβαλλόμενοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων για την αγορά επαγγελματικού εξοπλισμού (π.χ. η αγορά ιατρικών μηχανημάτων και εργαλείων, η αγορά βιβλίων για το σχηματισμό βιβλιοθήκης κ.λ.π.).

ιβ) Τα μικροέξοδα κοινωνικής παράστασης, μικροδωρεές και μικροβοηθήματα, το ποσό των οποίων δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 8.000 δρχ. το μήνα.

ιγ) Κάθε άλλη δαπάνη ή έξοδο που καταβάλλεται για απόληψη της αμοιβής, εφόσον είναι συναφές με την άσκηση του επαγγέλματος.

Στη συνέχεια αναπτύσσονται ορισμένα θέματα, τα οποία χρήζουν ειδικής ανάπτυξης.

62. Απόσβεση πάγιων στοιχείων. - Ο νόμος ορίζει, ότι μεταξύ των επαγγελματικών δαπανών (εξόδων) περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του επαγγέλματος. Τέτοιες επαγγελματικές εγκαταστάσεις είναι π.χ. για τους ιατρούς, τα ακτινογραφικά μηχανήματα, τα οδοντιατρικά μηχανήματα και εργαλεία και άλλα επιστημονικά όργανα.

Σύμφωνα με το άρθρο "περί αποσβέσεων", τα ποσοστά αποσβέσεων για τους ελεύθερους επαγγελματίες ορίζονται ως εξής :

α) Για τα έπιπλα και σκεύη, σε 15 τοις εκατό.

β) Για τα μηχ/τα και λοιπές επαγγ/κές εγκαταστάσεις σε 20 τοις εκατό.

γ) Για τα όργανα και συσκευές εργαστηρίων χημείου και συναφών ειδών, σε 20 τοις εκατό.

δ) Για τα επιστημονικά περιοδικά και συγγράματα, σε 100 τοις εκατό.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης οι αποσβέσεις ενεργούνται ως εξής :

α. Η αξία των αγοραζόμενων βιβλίων, περιοδικών, εργαλείων και ανταλλακτικών αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση που αγοράζονται, με καταχώρηση της αξίας αυτών στο σκέλος των δαπανών (εξόδων).

β. Η αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων αποσβένονται με παρακολούθηση των ετήσιων αποσβέσεων σε ιδιαίτερο χώρο του θεωρημένου βιβλίου εσόδων - εξόδων στο οποίο καταχωρούνται τα εξής τουλάχιστον στοιχεία :

- Η χρονολογία κτήσεως (απόκτησης) του πάγιου στοιχείου
- Το είδος του περιουσιακού στοιχείου
- Το παραστατικό της κτήσεως
- Η αξία κτήσεως του πάγιου στοιχείου και οι τυχόν γενόμενες προσθήκες και βελτιώσεις.

Έναντι από το καθένα περιουσιακό στοιχείο και σε ιδιαίτερη για κάθε έτος στήλη, θα καταχωρούνται οι διενεργούμενες αποσβέσεις.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (Υπ. Οικ. Σ. 6758/1957) αναδρομική καταχώρηση των αποσβέσεων στα βιβλία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, καθόσον δεν συγχωρείται η ενέργεια αυτή από τις διατάξεις του νόμου και του Κ.Φ.Σ., με τις οποίες ορίζεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα (ακαθάριστο εισόδημα) κάθε χρήσεως εκπίπτουν μόνο τα ποσά των αποσβέσεων που αναγράφονται στην απογραφή.

63. Απόσβεση εξόδων εγκατάστασης. - Στα έξοδα αυτά υποβάλλονται οι ελεύθεροι επαγγελματίες είτε κατά την έναρξη των εργασιών τους, είτε και κατά τη διάρκεια της δραστηριότητάς τους λόγω επέκτασης των εργασιών τους.

Τον ορισμό των εξόδων εγκατάστασης δίνει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο ορίζει ότι τα έξοδα εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν τον επαγγελματία για περισσότερα έτη και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

Τα έξοδα εγκατάστασης αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πληρωμής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μία πενταετία ή δεκαετία, όπως ορίζει το άρθρο 35 παρ. Ι, περ. στ' του Ν.Δ. 3325/55.

Για τους ελεύθερους επαγγελματίες έξοδα εγκατάστασης είναι τα ακόλουθα, που ενδεικτικά αναφέρουμε:

- Τα έξοδα σύστασης (έναρξης) του επαγγέλματος όπως π.χ. είναι τα έξοδα διαφήμισης και προβολής, τα έξοδα ερευνών και μελετών.

- Οι καταβαλλόμενες προμήθειες σε ενδιαμέσα πρόσωπα που σχετίζονται με την άσκηση του επαγγέλματος.

- Τα έξοδα που γίνονται για την επέκταση ή αναδιοργάνωση (μερική αγορά πελατείας).

65. Απόσβεση δαπάνης για την εξαγορά υπεραξίας του επαγγέλματος. - Όπως έγινε δεκτό από τη Διοίκηση (Υπ. Οικ. Δ. 3664/1959) σε απόσβεση υπόκειται και η καταβαλλόμενη δαπάνη για την εξαγορά επαγγέλματος (αέρας ή υπεραξία), η οποία χαρακτηρίζεται ως έξοδο πρώτης εγκατάστασης.

Τέτοια δαπάνη είναι η αποζημίωση για την παραχώρηση σε ελεύθερο επαγγελματία των γραφείων συναδέλφων του, οι οποίοι διέκοψαν την άσκηση του επαγγέλματός τους.

Η απόσβεση για τη δαπάνη αυτή μπορεί να γίνει είτε εφάπαξ είτε σε περισσότερες χρήσεις, όχι πάντως περισσότερες από δέκα.

65. Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. - Το θέμα αυτό στερείται πρακτικής σημασίας. Το άρθρο 46 παρ. 2 του Ν.Δ. 3325/55 ορίζει ότι εκπέτουν από το ακαθάριστο εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία και οι πράγματι επισφαλείς απαιτήσεις, εφόσον είχαν αχθεί ως έσοδο στα βιβλία του φορολογούμενου και εξάντλησε αυτός όλα τα νόμιμα μέσα διεκδίκησης, δεν υπάρχει δε πιθανότητα εισπραξης των απαιτήσεων.

Η διάταξη, όμως, αυτή παραλείφθηκε από τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις νομοθεσίας του φόρου εισοδήματος, πράγμα που είχε την έννοια, ότι ο νομοθέτης δεν αναγνωρίζει την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Άλλωστε σπανίως θα παρουσιασθούν περιπτώσεις εγγραφής στα βιβλία αμοιβών που δεν εισπράχθηκαν. Αυτό μπορεί να συμβεί μεταξύ συγγενικών ή φιλικών προσώπων, αλλά τούτο ενέχει και τον κίνδυνο της εγγραφής και απόσβεσης ανύπαρκτης απαίτησης, πράξης δηλαδή, καθόλα φοροδιαφυγής. Επομένως, ορθώς ο νομοθέτης διέγραψε τη διάταξη αυτή, η οποία δεν ισχύει τώρα.

Στο άρθρο 47 ορίζεται, ότι σε περίπτωση τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος στις αμοιβές του φορολογούμενου προστίθενται και τα ποσά που εισπράττονται από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί. Δεν γνωρίζουμε, ότι θα υπάρξει τέτοια περίπτωση.

66. Τεκμαρτόν ενοίκιον ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων.

- Κατά ρητή διάταξη του νόμου, προς εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος εκπέττει από το ακαθάριστο εισόδημα κάθε καταβληθείσα επαγγελματική δαπάνη η οποία βαρύνει το εισόδημα αυτό.

Ο νόμος χρησιμοποιεί εδώ τον όρο "καταβολή δαπάνης", κατ'αντιστοιχείλα προς το έσοδο από την ΣΤ' κατηγορία, το οποίο φορολογείται μόνο άμα εισπραχθεί και όχι άμα αποκτηθεί, όπως ισχύει στις άλλες κατηγορίες (Α - Ε).

Με την έκφραση, όμως, "καταβολή δαπάνης", ο νομοθέτης δεν θέλησε να αποκλείσει την έκπτωση του τεκμαρτού ενοικίου ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου, εφόσον το ποσό του τεκμαρτού ενοικίου δηλώθηκε και φορολογήθηκε ως εισόδημα της Α' κατηγορίας (ακινήτων). Γιατί αν δεν υπολογισθεί το τεκμαρτό εισόδημα ως δαπάνη παραγωγική, όπως πράγματι είναι, καταλήγουμε έμμεσα σε διπλή φορολογία, πράγμα που αντιβαίνει στο νόμο. Για τους ανωτέρω λόγους κρίνουμε, ότι το τεκμαρτό ενοίκιο ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου για τις ανάγκες του επαγγελματία (επαγγ/κή στέγη) νόμιμα δύναται να εκπεσθεί από το ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου να εξευρεθεί το καθαρό εισόδημα, στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος.

67. Δαπάνες συγγραφέων και κατανομή αυτών. - Κατά ρητή διάταξη, οι επαγγελματικές δαπάνες των συγγραφέων, που επιβαρύνουν το κόστος του έργου τους, ανεξάρτητα από το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν, κατανέμονται ισομερώς στο πρώτο έτος απόκτησης του εισοδήματος από το συγκεκριμένο έργο και τα αμέσως τρία επόμενα έτη.

Έτσι, αν υποθέσουμε ότι κατά το έτος 1991 ένας συγγραφέας δαπάνησε το ποσό των 800.000 δραχμών για τη συγγραφή έργου και ότι το 1992 εισέπραξε από την πώληση του έργου του δραχμές 200.000, η δαπάνη θα κατανεμηθεί ως εξής:

- Κατά το έτος 1992, δρχ. 200.000
- Κατά το έτος 1993, δρχ. 200.000
- Κατά το έτος 1994, δρχ. 200.000
- Κατά το έτος 1995, δρχ. 200.000

Ειδικά, όσον αφορά τα δωρεάν διατιθέμενα στους φοιτητές συγγράματα των καθηγητών των Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων, η Διοίκηση αποφάνθηκε (Υπ. Οικ. Ε. Ι0456/Ι97Ι), ότι το κόστος των συγγραμάτων αυτών καθορίζεται με υπουργικές αποφάσεις και συνεπώς παρέλκει η εκ νέου κοστολόγησή τους από τις φοροτεχνικές υπηρεσίες. Το κόστος των συγγραμάτων αυτών θα λαμβάνεται όπως ακριβώς καθορίζεται με την οικεία υπουργική απόφαση, η οποία εκδίδεται μετά από έρευνα από ειδική επιτροπή κοστολόγησης.

68. Προσωπικές εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία. - Εισφορές που καταβάλλει ο φορολογούμενος στα ασφαλιστικά ταμεία για την προσωπική του ασφάλιση, δεν αποτελούν επαγγελματική δαπάνη και συνεπώς δεν εκπέτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

Οι εισφορές αυτές αποτελούν προσωπική δαπάνη του επαγγελματία και εκπέτουν από το συνολικό του εισόδημα, όπως ορίζει το άρθρο 8 του νόμου.

69. Έξοδα για λογαριασμό των πελατών. - Συνήθως οι ελεύθεροι επαγγελματίες (ιδίως οι δικηγόροι) δαπανούν ορισμένα ποσά για λογαριασμό των πελατών τους (όπως π.χ. παράβολα, χαρτόσημα κ.λ.π.) Τα δαπανόμενα αυτά ποσά βαρύνουν τους πελάτες και όχι τον επαγγελματία και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα αυτού.

70. Ζημία από την άσκηση του επαγγέλματος. - Από την άσκηση του επαγγέλματος είναι δυνατόν ο επαγγελματίας να πραγματοποιήσει ζημία, ιδίως όταν αρχίζει για πρώτη φορά τις εργασίες του, οπότε τα έξοδα υπερβαίνουν τις εισπράξεις.

Στην περίπτωση αυτή η προκύπτουσα ζημία συμφηφίζεται με τα τυχόν υπάρχοντα εισοδήματα από άλλες κατηγορίες (π.χ. εισοδήματα από οικοδομές, κινητές αξίες κ.λ.π.).

Εάν όμως, η ζημία δεν καλύπτεται με το συμφηφισμό της στα εισοδήματα των άλλων κατηγοριών, τότε το ακάλυπτο ποσό της ζημίας δεν μπορεί να μεταφερθεί στα επόμενα έτη.

Δεν ισχύει, δηλαδή, για τους ελεύθερους επαγγελματίες, ό,τι ισχύει για τις εμπορικές επιχειρήσεις, στις οποίες η ακάλυπτη ζημία μιας χρήσεως, μπορεί να μεταφέρεται στις επόμενες χρήσεις έως ότου αυτή έως ότου αυτή καταλυφθεί τελείως από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων.

71. Μισθός της συζύγου του ελεύθερου επαγγελματία. - Μέχρι πρότινος επικρατούσαν αντιτιθέμενες απόψεις όσον αφορά το αν έπρεπε να εκπίπτει από το εισόδημα του άνδρα ελεύθερου επαγγελματία, ο μισθός της συζύγου του. Τώρα, όμως, υπό το κράτος της θεσμοποιημένης πλέον ισότητας μεταξύ ανδρών και γυναικών, δεν επιτρέπεται να γίνονται διακρίσεις μεταξύ τους, οι οποίες αντιβαίνουν στο νόμο και το ισχύον Σύνταγμα. Συνεπώς, νομίμως εκπίπτει ως δαπάνη από το εισόδημα του άνδρα ο μισθός της γυναίκας του, αρκεί να προσφέρει αυτή πραγματικές υπηρεσίες.

Το γεγονός δε, ότι η έγγαμη γυναίκα δεν ασφαρίζεται ίσως στο Ι.Κ.Α. ή σε άλλο ασφαλιστικό οργανισμό για οποιοδήποτε λόγο, δεν μπορεί να αποτελέσει δικαιολογία στο να μην αναγνωρισθεί η έκπτωση του μισθού της από το εισόδημα του συζύγου της. Άλλωστε ο μισθός της συζύγου θα φορολογηθεί κανονικά και έτσι το Δημόσιο δεν πρόκειται να ζημιωθεί.

Α Ρ Θ Ρ Ο 47

ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

72. Τεκμαρτός υπολογισμός του ακαθάριστου εισοδήματος. - Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κ.Φ.Σ. (Βιβλία Β' κατηγορίας/Εσόδων - Εξόδων), ή τα τηρούμενα κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται (υπολογίζεται) τεκμαρτώσ (εξωλογιστικά).

Ο νόμος ορίζει, ότι για τον προσδιορισμό (υπολογισμό) του ακαθάριστου εισοδήματος (ακαθάριστων αμοιβών) λαμβάνονται υπόψη και εκτιμούνται τα εξής στοιχεία :

- Ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος
- Ο τόπος που ασκείται το επάγγελμα
- Η ειδικότητα του ελεύθερου επαγγελματία
- Ο επιστημονικός τίτλος
- Ο κύκλος εργασιών (τζίρος/εισπράξεις)
- Το ύψος της εισπραττόμενης αμοιβής
- Το απασχολούμενο προσωπικό
- Τα διατιθέμενα μέσα
- Η πελατεία
- Το ύψος των επαγγελματικών δαπανών/εξόδων
- Κάθε άλλο στοιχείο προσδιοριστικό της επαγγελματικής δραστηριότητας και απόδοσης του φορολογούμενου.

Η εξεύρεση του ακαθάριστου εισοδήματος (ακαθάριστες αμοιβές) με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο και τα προσαγόμενα από το φορολογούμενο, με δίκαιη κρίση, η οποία δεν μπορεί να απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας. Αυτή δε η κρίση της Δ.Ο.Υ. δεν μπορεί να είναι αυθαίρετη, αλλά πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και να αιτιολογείται πλήρως.

Έτσι, για τον καθορισμό του εισοδήματος η Φορολογική Αρχή μπορεί να λάβει υπόψη του διάφορα στοιχεία, που αναφέρονται προηγουμένως και που αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα του εισοδήματος.

Ιδίως, όταν δεν υπάρχουν καθόλου στοιχεία για την εξέταση των ακαθάριστων εισπράξεων, απαιτείται μεγάλη προσοχή, ώστε η κρίση της Φορολογικής Αρχής να μην απέχει από την πραγματικότητα, γιατί ενδέχεται να προξηνηθούν αδικίες σε βάρος του φορολογούμενου.

Κατά τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη παρά μόνο στοιχεία και ενδείξεις σχετιζόμενα με το επάγγελμα που ασκεί ο φορολογούμενος. Μπορεί ο επαγγελματίας να έχει μεγάλη περιουσία, αλλά μικρό εισόδημα και αντίστροφα· από τούτο προκύπτει σαφώς ότι η φορολογική Αρχή πρέπει να λαμβάνει υπόψη μόνου εισοδηματικά και όχι περιουσιακά στοιχεία.

Όταν το εισόδημα υπολογίζεται τεκμαρτώς, ο φορολογικός έλεγχος, πρέπει να λαμβάνει υπόψη του, από μεν τις αμοιβές, μόνο εκείνες που εισπράχθηκαν και όχι τις νόμιμες ή εκείνες που έχουν κτηθεί, από δε τις δαπάνες μόνο εκείνες που καταβλήθηκαν πράγματι από το φορολογούμενο και όχι τις δεδουλευμένες ή τις οφειλόμενες. Τούτο δε, διότι κατ'εξίρεση στην ΣΤ' κατηγορία (ελεύθερων επαγγελματιών), ο φόρος επιβάλλεται πάνω στο εισόδημα που εισπράχθηκε και όχι πάνω σ' εκείνο που έχει κτηθεί (άρθρο 45 Ν.Δ. 3323/55). Συνεπώς, στα μεν έσοδα πρέπει να περιλαμβάνονται οι εισπράξεις από αμοιβές, στα δε έξοδα οι καταβαλλόμενες δαπάνες.

73. Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος. - Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος (καθαρών αμοιβών), οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών, ανάλογα με την κατηγορία και το είδος του επαγγέλματος.

Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μόνο συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στο συνολικό ποσό των ανακαταρτιστών αμοιβών.

Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Συντελεστές καθαρών αμοιβών. - Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών των ελεύθερων επαγγελματιών, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού τους, όπως καθορίστηκαν με την πιο πάνω υπουργική απόφαση, είναι όπως αυτοί αναφέρονται στον ακόλουθο πίνακα :

Επάγγελμα	Συντελεστής (°/ο)
Γιατροί γενικά :	
- Προσωπική εργασία	55
- Με βοηθητικό προσωπικό	50
Οδοντίατροι :	
- Προσωπική εργασία	50
- Με βοηθητικό προσωπικό	45
Κτηνίατροι	50
Δικηγόροι	50
Συμβολαιογράφοι	50
Δμισθοί υποθηκοφύλακες	50
Δικαστικοί επιμελητές	50
Μηχανικοί όλων των κλάδων ανάλογα με την κατηγορία του έργου (Μελέτη - Επίβλεψη):	
- Κτιριακά	30
- Χωροταξικά, πολεοδομικά, συγκοινωνιακά, υδραυλικά	14
- Ηλεκτρομηχανολογικά	18
- Τοπογραφικά	10

- Μηχανικοί που εκδίδουν αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για τις αμοιβές που λαμβάνουν από οργανωμένα γραφεία όπου προσφέρουν τις υπηρεσίες τους συστηματικά	50
- Χημικοί	50
- Καθηγητές	55
- Ηθοποιοί	40
- Καλλιτέχνες (ζωγράφοι - γλύπτες - χαράκτες - σκιτσογράφοι)	45
- Μουσουργοί, συνθέτες, ενορχηστρωτές, στιχουργοί, συγγραφείς	45
- Χορογράφοι	45
- Οικονομολόγοι, ερευνητές, φορολογικοί σύμβουλοι	50
Ιδιοκτήτες ή διευθυντές φορολογικού ή λογιστικού γραφείου :	
- Προσωπική εργασία	55
- Οργανωμένα γραφεία	50
Δασολόγοι	15
- Ξεναγοί	55

Στις καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθεται :

- α) Οι τόκοι από συναλλαγματικές πράξεις
- β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγ/τία
- γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϋστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
- δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από τον ελεύθερο επαγγελματία για φόρους, τέλη και εισφορές, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τη Φορολογική Αρχή κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Όσον αφορά την υπερτίμηση του κεφαλαίου, αυτή φορολογείται μόνο στην περίπτωση που προέρχεται από την πώληση πάγιων στοιχείων του φορολογούμενου και εισπράττεται το τμήμα του πωλούμενου πάγιου στοιχείου π.χ. ένας γιατρός πουλά ακτινολογικό μηχάνημα παλιάς τεχνολογίας για να το αντικαταστήσει με μηχάνημα νέας τεχνολογίας. Το πωληθέν μηχάνημα είχε αγοραστεί αντί 2.000.000 και πωλείται 2.700.000. Η διαφορά των 700.000 δρχ. αποτελεί εισόδημα υποκείμενο σε φόρο. Εδώ, όμως, πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι τυχόν ενεργηθείσες αποσβέσεις του πωληθέντος μηχανήματος.

Όταν οι καθαρές αμοιβές προσδιορίζονται εξωλογιστικά, συντελεστής καθαρών αμοιβών λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών με την προϋπόθεση ότι είναι μεγαλύτερες από τον οικείο συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

74. Προσαύξηση συντελεστή κατά 40 τοις εκατό. - Σε περίπτωση που ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ. ή αυτά που τηρεί κρίνονται ανακριβή (όχι ανεπαρκή), ο συντελεστής καθαρών αμοιβών που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 40 τα εκατό.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης (Υπ. Οικ. Ε. 2615/1988, πολ. 71), δεν προσαυξάνεται ο μοναδικός συντελεστής στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) Όταν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου είναι ανεπαρκή.

β) Όταν δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων κατά τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στις περιπτώσεις που ο δικαιούχος των αμοιβών αποκτά εισόδημα από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν θεωρείται, όμως, επιτηδευματίας κατά τον Κ.Φ.Σ.

75. Εφαρμογή κατώτερου συντελεστή σε περίπτωση ανώτερης βίας. - Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα ότι από γεγονότα ανώτερης βίας οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν (δηλαδή δεν αναγνωρίζεται ζημία).

76. Συντελεστές αμοιβών αρχιτεκτόνων και μηχανικών.

- Για τους αρχιτέκτονες μηχανικούς εφαρμόζονται ειδικοί συντελεστές, οι οποίοι ορίζονται με το άρθρο 46 παρ. 5 του νόμου.

77. Προσδιορισμός του εισοδήματος από Επιτροπή.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 7 του νόμου, ανεξάρτητα από την ειλικρίνεια των βιβλίων, τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος μπορεί να γίνει και στην περίπτωση που ο Οικ. Έφορος κρίνει με αιτιολογημένη απόφαση ότι το προσδιοριζόμενο τεκμαρτό εισόδημα είναι ανώτερο του καθαρού εισοδήματος που δηλώθηκε ως προερχόμενο από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος.

Εάν το εισόδημα που προσδιορίζεται μ' αυτό τον τρόπο υπερβαίνει το 1.000.000 δρχ. και είναι ανώτερο εκείνου που δηλώθηκε κατά 20 τοις εκατό τουλάχιστον, τότε η υπόθεση παραπέμπεται σε Τριμελή Επιτροπή.

Πριν από την παραπομπή αυτή, ο Οικ. Έφορος οφείλει να ανακοινώσει την πρόθεσή του για παραπομπή στο φορολογούμενο, με έγγραφο, νομίμως επιδιδόμενο, μαζί με ένα αντίγραφο της έκθεσης του ελέγχου. Ο φορολογούμενος δικαιούται, μέσα σ' ένα δεκαπενθήμερο από την εν λόγω κοινοποίηση, να αποδεχθεί το ποσό που προσδιορίστηκε από τον Οικ. Έφορο ως εισόδημα από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, υποβάλλοντας συνάμα αρχική ή συμπληρωματική δήλωση.

Σ' αυτή την περίπτωση επιβάλλονται οι προσαυξήσεις που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Η Επιτροπή προσδιορίζει το ακαθάριστο και το καθαρό εισόδημα του κάθε υπόχρεου από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος, λαμβάνοντας υπόψη τα εξής :

α) τη δήλωση του υπόχρεου, το υπόμνημα που τυχόν υπέβαλε ο φορολογούμενος και τα στοιχεία που προσκομίζει ο Οικ. Έφορος, π.χ. την έκθεση προσδιορισμού καθαρού εισοδήματος κ.λ.π.

β) το είδος και το χρόνο άσκησης του επαγγέλματος, τα χρησιμοποιούμενα κεφάλαια και την έκταση των εργασιών του υπόχρεου.

γ) το προσωπικό που ασχολείται με τους καταβαλλόμενους μισθούς.

δ) οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, το οποίο μπορεί να οδηγήσει στη διαμόρφωση ορθής κρίσης ως προς το εισόδημα που έχει αποκτήσει ο φορολογούμενος.

Η Επιτροπή κρίνει και αποφασίζει, χωρίς να δεσμεύεται από τον προσδιορισμό του εισοδήματος που έγινε από τον Οικ. Έφορο ως προς το εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα. Η απόφαση της Επιτροπής λαμβάνεται κατά πλειοψηφία και κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο.

Εάν ο υπόχρεος αποδεχθεί το εισόδημα που προσδιορίστηκε από την Επιτροπή, τότε υποβάλλει μέσα σ' ένα δεκαπενθήμερο από τη μέρα της κοινοποίησης, αρχική ή συμπληρωματική, κατά περίπτωση, δήλωση, οπότε και εφαρμόζονται οι διατάξεις περί συμβιβασμού του άρθρου 53 του Ν.Δ. 3323/1955, σε ό,τι αφορά την επιβολή πρόσθετου φόρου. Στην αντίθετη περίπτωση, εκδίδεται από τον Οικ. Έφορο και κοινοποιείται φύλλο ελέγχου με ποσό εισοδήματος εκείνο που προσδιορίστηκε από την Επιτροπή. Στο φύλλο ελέγχου που εκδίδεται και κοινοποιείται με τον παραπάνω τρόπο, δεν χωράει διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός).

Προσδιορισμός εισοδήματος αρχιτεκτόνων και μηχανικών.

78. Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος αρχιτεκτόνων και μηχανικών. - Οι αρχιτέκτονες και μηχανικοί ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται στην ΣΤ' κατηγορία. Αυτό, βέβαια, υπό την προϋπόθεση ότι ασκούν ελεύθερα το επάγγελμα του αρχιτέκτονα ή μηχανικού, διότι, εάν παρέχουν εξαρτημένη εργασία ως μισθωτοί, τότε φορολογούνται στην Ε' κατηγορία (μισθωτών υπηρεσιών).

Αντίθετα με ότι ισχύει για τους λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες, οι οποίοι φορολογούνται λογιστικώς (διαφορά εσόδων - εξόδων), οι αρχιτέκτονες και μηχανικοί φορολογούνται εξωλογιστικώς (τεκμαρτώς), με εφαρμογή συντελεστή επί των αμοιβών τους. Ο ειδικός αυτός τρόπος φορολογίας των αρχιτεκτόνων/μηχανικών οφείλεται στους κάτωθι λόγους :

α) Οι αρχιτέκτονες και μηχανικοί ασκούν, συνήθως, ταυτόχρονα δύο δραστηριότητες, εκείνη του ελεύθερου επαγγελματία και εκείνη του εργολάβου κατασκευής οικοδομών και έργων και ως εκ τούτου αποκτούν εισόδημα από δύο κατηγορίες (ΣΤ' και Δ'), ενώ πρέπει να τηρούν βιβλία εσόδων-εξόδων. Έτσι, είναι πρακτικά αδύνατο να διαπιστωθούν ποια έξοδα αφορούν το ελεύθερο επάγγελμα, ώστε να επιτευχθεί λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος του ελευθέριου επαγγέλματος.

β) Το εισόδημα των αρχιτεκτόνων και μηχανικών παρουσιάζει ιδιομορφία, διότι σε μερικές περιπτώσεις οι εκτελούμενες εργασίες διαρκούν περισσότερο του ενός έτη, οπότε αυτοί φορολογούνται σωρευτικώς για τις εισπράξεις περισσότερων ετών, ενώ ο νόμος ορίζει, ότι ο φόβος επιβάλλεται στις εισπράξεις ενός μόνου έτους.

Για τους παραπάνω λόγους το εισόδημα των αρχιτεκτόνων και μηχανικών προσδιορίζεται υποχρεωτικά εξωλογιστικώς, με τη χρήση συντελεστή, ο οποίος σύμφωνα με το άρθρο 47 υπολογίζεται :

- α) στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, προκειμένου για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., δημόσιων επιχειρήσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.
- β) στο ποσό της νόμιμης αμοιβής, προκειμένου για τις λοιπές περιπτώσεις. Ως νόμιμη αμοιβή, στην περίπτωση που ο μηχανικός ή ο αρχιτέκτονας δεν εκτέλεσε όλες τις προβλεπόμενες επιμέρους εργασίες του έργου, νοείται εκείνη (η αμοιβή) η οποία αντιστοιχεί στις επιμέρους εργασίες του έργου, που έχουν πράγματι εκτελεσθεί στην κάθε περίπτωση, αφού μόνο γι' αυτές δικαιούται αμοιβής ο μηχανικός ή ο αρχιτέκτονας.

Στο φόρο εισοδήματος, βάσει της νομολογίας, υπάγονται οι πράγματι εισπραχθείσες αμοιβές και όχι εκείνες που μπορεί να αξιώσει ο αρχιτέκτων ή μηχανικός για το σύνολο των εργασιών του έργου που εκτελέσθηκε.

Τρόπος φορολογίας αρχιτέκτονα ή μηχανικού που ασχολείται ατομικά στην ανέγερση και πώληση οικοδομών. - Στο εισόδημα ελεύθερων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και η νόμιμη αμοιβή αυτών που ασχολούνται ατομικώς στην ανέγερση προς πώληση οικοδομών αρχιτεκτόνων ή πολιτικών μηχανικών ή μηχανολόγων, εφόσον αυτοί εκπόνησαν, μερικώς ή ολικώς, τη μελέτη ή επέβλεψαν την εκτέλεση των εργασιών οικοδομικού έργου.

Η παραπάνω νόμιμη αμοιβή των αρχιτεκτόνων και μηχανικών θεωρείται ως εισόδημα κτώμενο στο ημερολογιακό έτος, στο οποίο πραγματοποιείται η πρώτη πώληση επί του ακινήτου.

Το εισόδημα αυτό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 15 τοις εκατό. Ο συντελεστής αυτός υπολογίζεται στη νόμιμη αμοιβή, μειωμένη κατά 10 τοις εκατό. Ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται με δήλωση, που υποβάλλεται το μήνα Ιανουάριο κάθε έτους, εφαρμόζοντας έτσι τις διατάξεις των άρθρων 49 έως 69 του νόμου.

80. Τρόπος φορολογίας αρχιτεκτόνων και μηχανικών που συμμετέχουν σε επιχείρηση ανέγερσης οικοδομών.

- Κατά το άρθρο 4 παρ. 3 του Ν.Δ. 4486/1965, όταν ο δικαιούμενος να εισπράξει την αμοιβή αρχιτέκτονας ή μηχανικός συμμετέχει στην επιχείρηση που αναλαμβάνει την ανέγερση ή πώληση της οικοδομής επί της οποίας γίνεται η μελέτη, τότε η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει να επιβληθεί σε βάρος της φόρος εισοδήματος, υπολογιζόμενος σε 15 τοις εκατό πάνω στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής, ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης από το φόρο εισοδήματος.

Στην περίπτωση αυτή, ο δικαιούχος της αμοιβής αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός, καθώς και οι λοιποί εταίροι που συμμετέχουν στην επιχείρηση, απαλλάσσονται από κάθε άλλη επιβάρυνση για φόρο εισοδήματος από αυτή την αιτία.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες πριν από τη χρονολογία έκδοσης της πολεοδομικής άδειας, έχει κατατεθεί στην Οικονομική Εφορία της έδρας της επιχείρησης κοινή δήλωση, σχετικά μ' αυτό, από μέρους της επιχείρησης και του αρχιτέκτονα ή μηχανικού που συνέταξε τη μελέτη ή που επιβλέπει την εκτέλεση του έργου και έχει συγχρόνως καταβληθεί και ο φόρος που αναλογεί, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω.

Σε περίπτωση που δεν υποβλήθηκε αυτή η δήλωση και δεν καταβλήθηκε ο φόρος, ο μηχανικός που μετέχει στην επιχείρηση θα υποβληθεί σε φόρο εισοδήματος κατά τις γενικές διατάξεις του νόμου. (Ν.Δ. 3325/55).

Η νομολογία δέχεται, ιδιαίδικος τρόπος φορολογίας των αρχιτεκτόνων και μηχανικών να εφαρμόζεται και όταν η επιχείρηση στην οποία μετέχει ο αρχιτέκτων ή μηχανικός έχει τη μορφή κοινοπραξίας, η οποία δεν έχει ως γνωστό, νομική προσωπικότητα.

Επίσης, έχει γίνει δεκτό, ότι στη φορολογία υπάγονται οι πράγματι εισπραχθείσες αμοιβές και όχι εκείνες που μπορεί να αξιώσει ο Αρχιτέκτονας ή Μηχανικός για τις εργασίες που εκτέλεσε.

81. Τρόπος φορολογίας αμοιβών αρχιτέκτονα ή μηχανικού που είναι μισθωτός επιχ/σης κατασκευής οικοδομών.

- Εάν ο αρχιτέκτονας ή μηχανικός που υπογράφει τη μελέτη ή που αναλαμβάνει την επίβλεψη συμβαίνει να είναι μισθωτός της επιχείρησης (οποιασδήποτε μορφής), η οποία αναλαμβάνει τη μελέτη ή επίβλεψη ή ανέγερση της οικοδομής, τότε η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει να επιβληθεί σ' αυτήν φόρος 15 τοις εκατό πάνω στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής. Το ποσό της αμοιβής μειώνεται κατά το ποσό των ακαθάριστων αποδοχών που καταβάλλεται στον αρχιτέκτονα ή μηχανικό. Ως εκπεστέος μισθός λογίζεται εκείνος που αναφέρεται στο χρονικό διάστημα από την έναρξη της μελέτης μέχρι την αποπεράτωση της οικοδομής.

Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση θεωρείται ότι έχει εξαντλήσει την υποχρέωσή της από φόρο εισοδήματος, για το ποσό της νόμιμης αμοιβής που αντιστοιχεί στη σύνταξη μελετών, ανεξάρτητα από το αν η αμοιβή αυτή εισπράττεται από την επιχείρηση σε χρόνο προγενέστερο ή μεταγενέστερο του χρόνου κατά τον οποίο εκδόθηκε η πολεοδομική άδεια.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν ζήτησε την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων για το φορολογούμενο ποσό της αμοιβής, αυτό λογίζεται ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών του αρχιτέκτονα ή του πολιτικού μηχανικού που υπέγραψε τη μελέτη και ανέλαβε την επίβλεψη.

82. Συντελεστές καθαρών αμοιβών αρχιτεκτόνων και μηχανικών. - Ο νόμος (άρθρο 46 παρ. 5) για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος των αρχιτεκτόνων και μηχανικών προβλέπει να γίνεται χρήση συντελεστών, οι οποίοι υπολογίζονται πάνω στις ακαθάριστες αμοιβές τους.

Οι συντελεστές αυτοί (Υπ. Οικ. Ι022Ι00/Ι990) υπολογίζονται πάνω στις ακαθάριστες αμοιβές τους ως εξής :

- 1) Σε 35 τα εκατό για μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων.
- 2) Σε 17 τα εκατό για μελέτη - επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργου.
- 3) Σε 21 τα εκατό, για μελέτη- επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων.
- 4) Σε 13 τα εκατό, για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων.
- 5) Σε 55 τα εκατό, για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών που προσφέρουν ανεξάρτητες υπηρεσίες σε οργανωμένα γραφεία και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυιών και διαιτησιών σχετικών μ' αυτά τα έργα.

Ο νόμος ορίζει, ότι αν από τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου προκύπτει ότι οι πραγματικές δαπάνες (έξοδα) της χρήσεως βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες, όπως αυτές προκύπτουν αν από τις ακαθάριστες αμοιβές αφαιρεθεί το τεκμαρτό εισόδημα, η Φορολογική Αρχή δικαιούται να προσauζήσει το συντελεστή αυτόν μέχρι 30 τα εκατό. Δεν θεωρείται, όμως, ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ πραγματικών δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία είναι μέχρι 20 τα εκατό των τεκμαρτών δαπανών.

Π α ρ ά δ ε ι γ μ α : Έστω, αμοιβή μηχανικού δραχμές 10.000.000 και ο συντελεστής καθαρού εισοδήματος 35 τα εκατό. Στην περίπτωση αυτή έχουμε :

Τεκμαρτό καθαρό εισόδημα : 3.500.000 (10.000.000 X 35 τα εκατό).

Τεκμαρτές δαπάνες : 6.500.000 (10.000.000 -
- 3.500.000).

Εάν από τα τηρούμενα βιβλία του μηχανικού προκύ-
πτει ότι καταχωρήθηκαν δαπάνες δρχ. 4.800.000, υπάρ-
χει δυσαναλογία μεταξύ των πραγματικών και τεκμαρτών
δαπανών που υπερβαίνει το 20 τοις εκατό των τεκμαρ-
τών δαπανών.

Τεκμαρτές δαπάνες : 6.500.000 X 80% = 5.200.000

Πραγματικές δαπάνες βάσει των βιβλίων : = 4.800.000

Προκύπτουσα διαφορά: = 400.000

Συνεπώς, η Φορολογική Αρχή δικαιούται να προβεί σε
πρασύζηση του συντελεστή καθαρού εισοδήματος μέχρι 30
τοις εκατό αυτού, δηλαδή μέχρι 45,5 τοις εκατό (35 τα
εκατό + 10,5 = 45,5 τα εκατό).

Στην περίπτωση αυτή το τεκμαρτό εισόδημα του μηχανικού
θα προσδιορισθεί στο ποσό των δρχ. 4.550.000 δηλαδή δρχ.
10.000.000 X 45,5 τοις εκατό.

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

83. Παρακράτηση ποσοστού φόρου 15 τοις εκατό. - Με το νόμο ορίζεται, ότι στις αμοιβές που καταβάλλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15 τοις εκατό, ο οποίος υπολογίζεται στο ακαθάριστο εισόδημα των αμοιβών. Σκοπός του νομοθέτη είναι να εισπράττεται ο φόρος στην πηγή του εισοδήματος, ώστε να αποφεύγεται η καταστρατήγηση του νόμου που μπορεί εύκολα να γίνει λόγω της φύσεως των αμοιβών.

Σύμφωνα με το νόμο, για την παρακράτηση του φόρου πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- α) Η αμοιβή να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο όνομα του ελεύθερου επαγγελματία.
- β) Η αμοιβή να καταβάλλεται απευθείας στο δικαιούχο χωρίς τη διαμεσολάβηση τρίτου προσώπου.

Η παρακράτηση του φόρου γίνεται κατά την καταβολή των αμοιβών στους δικαιούχους.

Ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει να παρακρατηθεί φόρος με μεγαλύτερο συντελεστή, δηλαδή και πέρα από το 15 τα εκατό.

Δεν γίνεται παρακράτηση φόρου στις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών διότι γι' αυτούς ο φόρος προκαταβάλλεται κατά τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 4 του νόμου.

84. Ακαθάριστη αμοιβή. Τρόπος υπολογισμού της. - Ο νόμος ορίζει, ότι ο παρακρατηθέν φόρος υπολογίζεται πάνω στις ακαθάριστες αμοιβές του ελεύθερου επαγγελματία. Συνεπώς, κατά το νόμο, δεν επιτρέπεται να ενεργείται καμιά έκπτωση ή μείωση από το ποσό της ακαθάριστης αμοιβής.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης, στην περίπτωση προσώπων που δικαιούνται αφορολόγητης έκπτωσης, δεν θα ενεργείται μείωση της ακαθάριστης αμοιβής κατά το απαλλασσόμενο ποσό της, αλλά ο φόρος που παρακρατήθηκε κατά 15 τοις εκατό

θα υπολογίζεται πάνω στο συνολικό ακαθάριστο ποσό της αμοιβής. Κι αυτό γιατί δεν είναι γνωστό εκ των προτέρων αν η αμοιβή που καταβάλλεται στο δικαιούχο εμπίπτει στο ποσό που πρόκειται να μειωθεί ή αν το υπερβαίνει.

Καμιά φορά παρουσιάζονται περιπτώσεις, κατά τις οποίες καταβάλλεται στον ελεύθερο επαγγελματία ποσό σαφώς καθορισμένο και αναφερόμενο σε δαπάνη που έκανε για να εκπληρώσει υποχρέωση σε τρίτο πρόσωπο.

Σ' αυτές τις περιπτώσεις, ο παρακρατηθέν φόρος θα υπολογίζεται πάνω στο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση, από την ακαθάριστη αμοιβή των δαπανών που βαρύνουν τον τρίτο.

85. Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου. - Υπόχρεοι σε παρακράτηση του φόρου είναι :

- Οι δημόσιες υπηρεσίες
- Οι Οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης
- Τα Κοινωνικά Ίδρυματά κάθε είδους
- Οι Τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί.
- Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους
- Οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας
- Οι σύλλογοι γενικά και οι ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους
- Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά
- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες (που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας)
- Οι δημόσιες επιχειρήσεις
- Οι επιχειρήσεις που τηρούν Β' και Γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Φ.Σ.

Συνεπώς και οι αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο εισοδήματος για υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος, ακόμα και όταν τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ.

Με την καθιέρωση της παρακράτησης του φόρου, δεν μετατίθεται το φορολογικό βάρος στο πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την παρακράτηση, αλλά υποκείμενο του φόρου παραμένει πάντα το δικαιούχο της αμοιβής φυσικό πρόσωπο.

Όμως, ο υπόχρεος σε παρακράτηση, αν και δεν βαρύνεται μ' αυτό το φόρο, υποχρεούται σε δήλωση αντί του πράγματι βαρυνόμενου: γι' αυτό και ο υπόχρεος υπέχει και όλες τις ευθύνες από το νόμο σε περίπτωση που δεν υποβάλλεται δήλωση και δεν καταβάλλεται ο παρακρατηθείς φόρος.

86. Αμοιβές ελεύθερες φόρου. - Σε πολλές περιπτώσεις δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, μολονότι συντρέχει νόμιμη υποχρέωση του προσώπου που καταβάλλει την αμοιβή. Το ερώτημα, εδώ, είναι αν, σ' αυτήν την περίπτωση, ο υπολογισμός του παρακρατηθέντος φόρου θα γίνεται προς 15 τοις εκατό ή το ποσό θα πρέπει να ανάγεται σε μικτό;

Ο φορολογικός νόμος δεν ορίζει ρητά για αναγωγή του ποσού της αμοιβής σε περίπτωση μη παρακράτησης του φόρου, όπως το ορίζει στην περίπτωση του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Συνεπώς, κατά τη γνώμη μας ο υπολογισμός θα γίνεται πάντοτε προς 15 τοις εκατό χωρίς αναγωγή του ποσού της αμοιβής σε μικτό.

87. Παρακράτηση φόρου γίνεται στο εισόδημα του άρθρου 45 παρ. 3 - Σύμφωνα με τη Διοίκηση (Υπ. Οικ. 1084077/1989, πολ. 1170), υποχρέωση παρακράτησης φόρου γίνεται και για το εισόδημα που προβλέπει το άρθρο 45 παρ. 3 του νόμου (εισόδημα μη δυνάμενο να υπαχθεί σε κάποια κατηγορία εισοδήματος).

88. Για τις αμοιβές ορκωτών λογιστών δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου. - Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.Δ. 3329/1955, οι αμοιβές των ορκωτών λογιστών δεν καταβάλλονται απευθείας σ' αυτούς

από τους υπόχρεους, αλλά κατατίθενται σε ειδικό λογαριασμό στην Τράπεζα της Ελλάδος. Από τα έσοδα αυτού του λογαριασμού αμείβονται οι ορκωτοί λογιστές με τακτική αμοιβή κάθε μήνα, καθοριζόμενη με ειδικό κανονισμό που εγκρίνεται από το Εποπτικό Συμβούλιο των Ορκωτών Λογιστών. Γι' αυτό όπως αποφάνθηκε η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Κ. 7676/1959, Α. 13956/1957), αν και οι αμοιβές των ορκωτών λογιστών αποτελούν εισόδημα από υπηρεσία ελευθέρων επαγγελμάτων, όταν αυτές κατατίθενται στην Τράπεζα της Ελλάδος από τους υπόχρεους στους οποίους πρόσφεραν τις υπηρεσίες τους οι ορκωτοί λογιστές, δεν συντρέχει περίπτωση παρακράτησης απ' αυτές του φόρου 15 τοις εκατό για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του νόμου, διότι δεν υπάρχουν στην προκείμενη περίπτωση οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις εν λόγω διατάξεις και ιδίως η απευθείας καταβολή αυτών των αμοιβών στους δικαιούχους.

Προκειμένου για αλλοδαπούς ορκωτούς λογιστές που διατηρούν γραφείο στην Ελλάδα και παρέχουν υπηρεσίες σε διάφορες επιχειρήσεις, κανένα ζήτημα δεν τίθεται ως προς το ότι αυτοί ασκούν το ελεύθερο επάγγελμα του λογιστή που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος κατά το άρθρο 45 παρ. Ι του νόμου. Σ' αυτούς εφαρμόζεται το άρθρο 48 και έτσι υπόκεινται στην παρακράτηση ποσοστού 15 τα εκατό πάνω στις αμοιβές που έλαβαν.

89. Αμοιβές δικηγόρων όταν προκαταβάλλονται στο δικηγορικό σύλλογο. - Κατά τις σχετικές διατάξεις του "Κώδικα των Δικηγόρων", για ποινικές και για μερικές πολιτικές υποθέσεις καθώς και για μερικές δικαιοπραξίες, το ποσό της αμοιβής του δικηγόρου προκαταβάλλεται στον οικείο Δικηγορικό Σύλλογο από το διάδικο. Κατά την απόδοση της αμοιβής από το Δ.Σ. στο δικαιούχο δικηγόρο,

εκδίδεται στο όνομα του πελάτη διπλότυπη απόδειξη, στην οποία αναγράφεται το ακαθάριστο ποσό της αμοιβής με διάκριση του ποσού που περιέρχεται στο δικηγόρο και εκείνου που παρακρατείται από το δικηγορικό σύλλογο.

Σ' αυτές τις περιπτώσεις, όσοι καταβάλλουν στο Δ.Σ. αμοιβές για λογαριασμό δικηγόρων (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Α.Ε. επιχειρήσεις κ.λ.π.), οφείλουν να παρακρατούν ποσοστό 15 τα εκατό πάνω στην αμοιβή και να αποδίδουν στο Δημόσιο, το φόρο που παρακρατήσανε.

90. Παρακράτηση φόρου στις αμοιβές τρίτων. - Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου για τις αμοιβές που καταβάλλονται σε τρίτους είναι όσοι καταβάλλουν αμοιβές σε τρίτους, για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση και για τις οποίες δεν προβλέπεται από τον Κ.Φ.Σ. η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών.

Ο φόρος αυτός παρακρατείται για αμοιβές που ανήκουν στις κατηγορίες :

- Προμήθειες
- Μεσιτείες
- Αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας
- ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων.

Ο παρακρατηθείς φόρος ανέρχεται σε 15 τα εκατό και υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής.

Εξαιρέση από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου ορίζει ο νόμος :

- α) Για τα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο Ι παρ. 5 του Κ.Φ.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.)
- β) Για τις προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορές τους.

- γ) Για τις αμοιβές που καταβάλλονται για τον καθαρισμό δημοσίων σχολείων στα πρόσωπα που συνδέονται με το Δημόσιο ή με φορείς του Δημοσίου με σχέση μίσθωσης έργου (ισχύει για αμοιβές που καταβάλλονται στους δικαιούχους από 1/1/1988)
- δ) Για τις αμοιβές που καταβάλλονται στις μαθήτριες (εκπαιδευτικό επίδομα) ή άλλες γυναίκες (κυρίως αγρότισσες) που εκπαιδεύονται ή απασχολούνται με την Ταπητουργία-Κιλιμοποιία-Κέντημα και οι οποίες συνδέονται με τον Εθνικό Οργανισμό Πρόνοιας με σχέση μίσθωσης έργου. (ισχύει από την 1/1/1988).

Ο δικαιούχος της αμοιβής δύναται να ζητήσει να του παρακρατηθεί φόρος με μεγαλύτερο συντελεστή από 15 τα εκατό που ορίζει ο νόμος.

Σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. καταβάλλουν σε τράπεζες προμήθειες, για προσφερθείσες απ'αυτές υπηρεσίες σχετικά με το άνοιγμα πίστωσης σε ιδιώτες, μέσω των τραπεζικών πιστωτικών καρτών (Εθνοκάρτα, Εμποροκάρτα), η Διοίκηση αποφάνθηκε ότι δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου 15 τα εκατό, καθόσον οι Τράπεζες σε κάθε περίπτωση είσπραξης προμηθειών έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου, το οποίο δεν υπόκειται σε θεώρηση, κατά ρητή διάταξη του νόμου.

91. Παρακράτηση φόρου σε αμοιβές συμβολαιογράφων και υποθηκοφυλάκων. - Προκειμένου για συμβολαιογράφους και υποθηκοφύλακες ο παρακρατηθείς φόρος υπολογίζεται πάνω στο ποσό της ακαθάριστης αμοιβής αφού αφαιρεθούν απ'αυτή τα έξοδα που βαρύνουν τον πελάτη. Τέτοια έξοδα είναι τα τέλη χαρτοσήμου και το μεγαρόσημο. Τα λοιπά έξοδα, όπως είναι το Ταμείο Νομικών, Ασφάλισης Συμβολαιογράφων, βαρύνουν τον ίδιο τον Συμβολαιογράφο,

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

διότι αποτελούν προσωπική εισφορά του στα ασφαλιστικά ταμεία και συνεπώς υπολογίζονται στην αξία της αμοιβής στην οποία υπολογίζεται ο παρακρατηθείς φόρος.

Επίσης, δεν αφαιρείται από την αμοιβή του συμβολαιογράφου το κατατιθέμενο μέρος της αμοιβής στο συμβολαιογραφικό σύλλογο, το οποίο αποτελεί δικαίωμα του συμβολαιογράφου και υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.

92. Παρακράτηση φόρου στις αμοιβές δικαστικών επιμελητών. - Για τις αμοιβές που καταβάλλονται στους δικαστικούς επιμελητές, για αναγκαστικές κατασχέσεις που έγιναν, κοινοποιήσεις και λοιπές πράξεις αναγκαστικού συνολικού ποσού των αμοιβών τους συν αυτού για την αμοιβή του χρησιμοποιηθέντος για την κατάσχεση μάρτυρα, η Διοίκηση αποφάνθηκε, ότι ο υπολογισμός 15 τοις εκατό πρέπει να γίνεται πάνω στο ποσό της αμοιβής που απομένει μετά την αφαίρεση του καταβαλλόμενου ποσού της αμοιβής του μάρτυρα. Αυτό ισχύει εφόσον αποδεικνύεται η σχετική καταβολή. Από την αμοιβή του δικαστικού επιμελητή δεν πρέπει να αφαιρείται η δαπάνη για τα πραγματοποιηθέντα απ' αυτούς οδοιπορικά έξοδα, διότι η δαπάνη αυτή δεν γίνεται για εκπλήρωση υποχρέωσης του πελάτη τους αλλά είναι απόρροια της εκτελούμενης εντολής.

93. Κυρώσεις για μη παρακράτηση φόρου. - Όσον αφορά την επιβολή κυρώσεων, ισχύει και εδώ ότι εφαρμόζεται και στην περίπτωση του φόρου από μισθωτές υπηρεσίες. Δηλαδή, για εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή ή ανακρίβεια των δηλώσεων απόδοσης του παρακρατητέου φόρου εισοδήματος επιβάλλεται, σε βάρος εκείνου που ήταν υπόχρεος για την παρακράτηση, ο πρόσθετος φόρος που ορίζεται από το άρθρο 67 του Ν.Δ. 3323/55.

Απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου στο Δημόσιο.

- Ο παρακρατηθείς φόρος 15 τα εκατό αποδίδεται στο Δημόσιο με τριμηνιαίες δηλώσεις, υποβαλλόμενες στον Αρμόδιο Οικονομικό Έφορο, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο των μηνών Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους, οι οποίες περιλαμβάνουν, η κάθε μία τα ποσά φόρου που παρακρατήθηκαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο. Δηλαδή ακολουθείται η ίδια διαδικασία όπως και με τις μισθωτές υπηρεσίες, παρακρατείται ο φόρος στην πηγή και αποδίδεται ανά τρίμηνο.

Αρμόδιος Οικονομικός Έφορος στον οποίο αποδίδεται η δήλωση είναι ο Έφορος της περιφέρειας, όπου έγινε η καταβολή των αμοιβών, κατ'αναλογία με τα όσα ισχύουν στην Ε' πηγή (μισθωτών υπηρεσιών).

Το Δημόσιο Ταμείο υποχρεούται όμως, αφού βεβαιώσει το φόρο που αποδόθηκε, να αποστέλλει στον Αρμόδιο Οικονομικό Έφορο τη δήλωση που του είχε επιδοθεί, με αναγραμμένα πάνω σ'αυτή τον αριθμό και την ημερομηνία του σχετικού τριπλότυπου που εκδόθηκε και το ποσό που εισπράχθηκε.

Αν η δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα, τότε, πριν από την απόδοση του φόρου, πρέπει να θεωρείται από τον Αρμόδιο Οικονομικό Έφορο, ο οποίος και υπολογίζει τον πρόσθετο φόρο.

Οι δηλώσεις περιλαμβάνουν το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα, την επαγγελματική διεύθυνση του κάθε δικαιούχου, το ποσό της αμοιβής του, το συνολικό ποσό των αμοιβών που καταβλήθηκαν και το φόρο που αναλογεί σ'αυτό το ποσό.

Όσον αφορά την επιβολή κυρώσεων, ισχύει και εδώ ότι εφαρμόζεται και στην περίπτωση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί για ορισμένες κατηγορίες υποχρέων, να μεταφέρεται η ημέρα λήξης της προθεσμίας, στις ημερομηνίες 16, 17, και 18 του μήνα απόδοσης του φόρου.

Στην περίπτωση αυτή, οι υπόχρεοι κατανέμονται με βάση την αλφαβητική σειρά της επωνυμίας ή του τίτλου που έχουν. -

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΧΡΗΣΤΟΥ ΤΟΤΣΗ
"ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ"
2. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ
(ΤΕΥΧΟΣ ΜΑΡΤΙΟΥ 92)
3. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ
(ΤΕΥΧΟΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ 92)
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ
(ΤΕΥΧΟΣ ΜΑΙΟΥ 92)
5. ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

