

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ Σ.Δ.Ο.

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Θ Ε Μ Α : ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ

(συνολική εξέταση των εισοδημάτων από ελεύθερα επαγγέλματα από κοινωνικοοικονομική και φορολογική κυρίως άποψη)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ

1. ΚΑΛΔΑ ΔΙΑΜΑΝΤΩ
2. ΚΥΡΙΑΚΑΤΗ ΑΦΡΟΔΙΤΗ
3. ΚΩΝΣΤΑΝΤΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΒΑΡΒΑΡΑ



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΜΕΛΙΣΣΑΡΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ

ΠΑΤΡΑ, ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 1994

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

1788

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

ΑΙΤΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ	1
Α. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΟΛΙΤΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΝΟΜΙΕΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΟΙ- ΝΩΝΙΑΣ	1
Β. Η ΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΟΝ ΤΡΙΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ	2
ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΕΣ - ΜΗΧΑΝΙΚΟΙ	3
ΛΟΓΙΣΤΕΣ	4
ΔΙΚΗΓΟΡΟΙ	5
ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΙΑΤΡΙΚΗ	7

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ	8
---	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	11
--------------------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

✓ ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ	14
ΙΑΤΡΟΙ	14
ΙΑΤΡΟΙ ΠΟΥ ΔΙΑΤΗΡΟΥΝ ΚΛΙΝΙΚΗ	15
ΙΑΤΡΟΙ ΠΩΛΟΥΝΤΕΣ ΚΑΙ ΦΑΡΜΑΚΑ	16
ΚΟΙΝΟΤΙΚΟΙ ΙΑΤΡΟΙ	16
ΙΑΤΡΟΙ ΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΣΕ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΑΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ	17
ΚΤΗΝΙΑΤΡΟΙ	17
ΜΑΙΕΣ	17
ΠΑΡΑΙΑΤΡΙΚΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ	17

ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΙ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΙ	18
ΔΙΚΗΓΟΡΟΙ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ	19
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΟ ΑΠΟ ΤΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΟΥ ΣΕ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	20
ΑΣΚΟΥΜΕΝΟΙ ΔΙΚΗΓΟΡΟΙ	21
ΔΙΚΟΛΑΒΟΙ	22
ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΙ	22
ΥΠΟΘΗΚΟΦΥΛΑΚΕΣ	23
ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ	23
ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ ΔΗΜΟΣΙΟΙ ΥΠΑΛΛΗΛΟΙ ΑΣΚΟΥΝΤΕΣ ΠΑΡΑΛΛΗΛΑ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	25
ΣΥΓΓΡΑΦΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ ΚΑΙ ΜΟΥΣΟΥΡΓΟΥΣ	25
ΜΕΤΑΦΡΑΣΤΕΣ - ΜΕΤΑΦΡΑΣΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	26
ΣΥΓΓΡΑΦΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΙΣΠΡΑΤΤΩΜΕΝΑ ΑΠΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΣ ΑΠΟΒΙΩΣΑΝΤΟΣ	26
ΚΑΘΗΓΗΤΕΣ - ΔΑΣΚΑΛΟΙ	27
ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ Η ΔΑΣΚΑΛΟΣ ΠΟΥ ΔΙΑΤΗΡΕΙ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΟ Η ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΟ	27
ΛΟΓΙΣΤΕΣ - ΦΟΡΟΤΕΧΝΕΣ	28
ΕΠΙΜΕΤΡΗΤΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ	30
ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ	30
ΔΗΜΟΣΙΟΓΡΑΦΟΙ	30
ΓΕΩΠΟΝΟΙ	31
ΑΝΑΛΟΓΙΣΤΕΣ	31
ΧΗΜΙΚΟΙ-ΟΙΝΟΛΟΓΟΙ	32
ΚΟΙΝΩΝΙΟΛΟΓΟΙ	32
ΨΥΧΟΛΟΓΟΙ-ΠΑΙΔΟΨΥΧΟΛΟΓΟΙ	33

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΔΙΑΙΤΗΣΙΑ	45
ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΓΙΑ ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΧΡΗΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ	45
ΕΙΣΠΡΑΚΤΟΡΕΡΕ ΤΟΥ ΤΕΒΕ ΑΜΟΙΒΟΜΕΝΟΙ ΜΕ ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ'	
↓ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΡΟΠΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η'	
· ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟ- ΔΗΜΑΤΟΣ	48
· ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	48
· ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	48
ΩΦΕΛΕΙΑ (ΥΠΕΡΤΙΜΗΞΗ) ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΑΝΗΚΕΙ ΣΕ ΕΛΕΥΘΕΡΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ	48
· ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	49
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	52
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	53
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΟΡΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ- ΤΟΣ	54
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	55
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΝΟΙΚΙΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	56
ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΓΓΡΑΦΕΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΑΥΤΩΝ	56
· ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΤΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΤΑΜΕΙΑ	57
ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ	57

ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ	58
ΜΙΣΘΟΣ ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ ΤΟΥ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ	58

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ'

ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	60
ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	60
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	62
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΚΑΤΑ 40%	64
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΤΩΤΕΡΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΑΝΩΤΕΡΗΣ ΒΙΑΣ	65
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΜΟΙΒΩΝ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ	65

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι'

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ	66
ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ (ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ	66
ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΑ Η ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΠΟΥ ΑΣΧΟΛΕΙΤΑΙ ΑΤΟΜΙΚΑ ΣΤΗΝ ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ	68
ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΠΟΥ ΣΥΜΜΕ- ΤΕΧΟΥΝ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ	68
ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΜΟΙΒΩΝ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΑ Η ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΜΙΣΘΩΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ	70
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ	71
ΙΑΤΡΟΙ-ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ ΑΣΘΕΝΩΝ	75
ΕΚΔΟΣΗ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΣΥΝΤΑΓΩΝ	77

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΑ'

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΤΡΟΠΗ	80
--	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΒ

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ 15%	82
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΗ ΑΜΟΙΒΗ - ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ	82
ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	83
ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΕΣ ΦΟΡΟΥ	84
ΑΜΟΙΒΕΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ	85
ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟ ΣΥΛΛΟΓΟ	86
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	86
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΜΟΙΒΩΝ ΣΥΜΝΟΛΑΙΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΘΗΚΟΦΥΛΑΚΩΝ	88
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΜΕΛΗΤΩΝ	88
ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	89
ΑΠΟΔΟΣΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	89

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΓ'

ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΤΑΜΕΙΑ	91
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΜΕ ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ	92
ΘΕΩΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ	93

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΔ'

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ	96
ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ-ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	96
ΠΟΙΝΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	98
ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΠΑΤΑΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	99
ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΤΑΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	101

ΗΘΟΠΟΙΟΙ	33
ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΕΣ-ΓΛΥΠΤΕΣ-ΖΩΓΡΑΦΟΙ-ΕΚΙΤΣΟΓΡΑΦΟΙ-ΧΑΡΑΚΤΕΣ	
ΚΕΝΤΡΩΝ ΔΙΑΣΚΕΔΑΣΗΣ	34
ΕΚΤΕΛΕΣΤΗΣ ΜΟΥΣΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ Η ΜΟΥΣΟΥΡΓΟΣ	35
ΣΥΝΤΗΡΗΤΗΣ ΑΡΧΑΙΟΤΗΤΩΝ	36
ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΕΣ	36
ΣΧΕΔΙΑΣΤΗΣ	37
ΕΡΕΥΝΗΤΗΣ	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄	
ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	39
ΠΟΣΑ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΛΟΓΩ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ Η ΣΤΟ	
ΣΥΖΥΓΟ Η ΣΤΑ ΤΕΚΝΑ	39
ΜΕΛΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ, ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΣΚΟΥΝ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ	
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	40
ΜΕΛΗ ΕΠΕ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΣΚΟΥΝ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	40
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΜΕΤΑ ΤΟ ΘΑΝΑΤΟ ΚΑΠΟΙΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ	
ΣΤΟΥΣ ΚΑΗΡΟΝΟΜΟΥΣ ΤΟΥ	41
ΜΕΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ	41
ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΙΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΝΕ-	
ΔΡΙΑΣΕΙΣ	42
ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ΄	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΗ ΔΥΝΑΜΕΝΟ ΝΑ ΥΠΑΧΘΕΙ ΣΕ ΚΑΠΟΙΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΚΑΤΗ-	
ΓΟΡΙΕΣ Α-ΣΤ΄	43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΕ'

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ 107

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ) 111

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 113

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΑΙΤΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

Α. ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΟΛΙΤΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΝΟΜΙΕΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΟΙΝΩΝΙΑΣ

Η πρόοδος της τεχνικής και της οικονομίας οδήγησε σε μια τεχνική και οικονομική ανάπτυξη που δεν έχει σαν κύριο στόχο την ικανοποίηση των αναγκών του ανθρώπου, όπως στη μορφή των κοινωνιών που δημιουργήθηκαν κατά τις πρώτες δεκαετίες της βιομηχανικής επανάστασης.

Ο Αμερικανός Επιστήμονας Ντανιέλ Μπέλλ αναφέρει ότι πέντε σημεία είναι τα χαρακτηριστικά της δομής της τεχνολογικής κοινωνίας:

- α) Ανάπτυξη των υπηρεσιών, δηλαδή του τριτογενούς τομέα, που τείνει να χρησιμοποιήσει η πλειονότητα των ανθρώπων.
- β) Υπεροχή της τάξεως των ειδικών και των τεχνικών
- γ) Ανάπτυξη της θεωρητικής γνώσης και επέκταση της Παιδείας.
- δ) Δυνατότητα στην ανάπτυξη της αυτόνομης τεχνολογίας.
- ε) Δημιουργία μιας νέας πνευματικής τεχνολογίας.

Ο Γερμανός Φιλόσοφος Μαρκούζε λέει ότι η προηγμένη βιομηχανική Κοινωνία βαδίζει προς μια ολοκληρωτική οργάνωση και είναι μια ισχυρή γραφειοκρατία. Αυτή διακλαδώνεται στις μεγάλες δημόσιες και ιδιωτικές εταιρείες και για την αποτελεσματική λειτουργία των θεσμών αυτών χρειάζονται άτομα "ομοιογενή" όπως τα μέρη της μηχανής. Η μηχανοποίηση των κοινωνικών οργάνωσεων ερμηνεύεται και σε μια άλλη πολιτική εξουσία.

Στην τεχνοτροπική εποχή, η γνώση θα γίνει το κλειδί της εξουσίας.

Με την ανάπτυξη της τεχνικής και της επιστήμης η εξουσία περνα στα χέρια των τεχνοκρατών, τεχνικών και επιστημόνων.

Οι τεχνικοί, οι ειδήμονες, οι τεχνοκράτες χάρη στις εξειδικευμένες γνώσεις τους εξασφαλίζουν καίριες θέσεις στις δημόσιες και ιδιωτικές επιχειρήσεις στον κρατικό μηχανισμό και στην άσκηση της πολιτικής εξουσίας.

Η θέση του κράτους στην οικονομία μετά την είσοδο του αυτοματισμού είναι διαφορετική από ότι ήταν πριν. Οι ευθύνες του Κράτους έναντι των αποκρυπτόντων προβλημάτων για τους εργαζομένους είναι αυξημένες. Επίσης οι αυξανόμενες επενδύσεις που απαιτούνται για την είσοδο του αυτοματισμού υπαγορεύουν την ανάγκη ανάληψης οικονομικών δραστηριοτήτων από το Κράτος (δημόσιες ή μικτές επιχ/σεις).

Λόγω της τεχνικής προόδου και ειδικότερα εξαιτίας του αυτοματισμού δημιουργούνται ευρύτερες ανάγκες σε ειδικευμένους τεχνικούς, οι οποίοι καταλαμβάνουν συνεχώς αυξημένο ποσοστό επί του όλου ενεργού πληθυσμού οι τεχνικοί αυτοί βοηθούν στην παραγωγική διαδικασία αλλά ακόμη αναμειγνύονται και σ' άλλους τομείς όπου η συμβολή τους είναι απαραίτητη.

B. Η ΜΗΧΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΟΝ ΤΡΙΤΟΓΕΝΗ ΤΟΜΕΑ

Οι εφαρμογές της μηχανογραφήσεως στον τριτογενή τομέα έχουν κυρίως σχέση με την αποθήκευση πάσης φύσεως στοιχείων, την ταχεία ανάκτηση ειδικών πληροφοριών, την ενημέρωση και διαχείριση "αρχείων" δεδομένων και την δημιουργία "ολοκληρωμένων συστημάτων πληροφοριών".

Στις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς η μηχανογράφηση χρησιμοποιείται: α) για τις βασικές εμπορικές εφαρμογές (π.χ. γενική λογιστική, μισθοδοσία, προσωπικό, κοστολόγηση και αποθήκη, β) για τις κατά περίπτωση ειδικές εφαρμογές και γ) για την άμεση παρακολούθηση της προόδου της παραγωγής και των εξόδων λειτουργίας όπως και την επισήμανση καταστάσεων που απαιτούνται για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων.

Επιπτώσεις μηχ/σης στον τριτογενή τομέα:

- 1) Εκσυγχρονισμός Διοίκησης, μείωση κόστους και απαιτούμενου χρόνου επεξεργασίας στοιχείων, απλούστευση διαδικασιών.
- 2) Επιτρέπει και ωθεί τις Υπηρεσίες του τριτογενή τομέα ν'αναλάβουν νέα έργα και όχι απλώς να επαναλάβουν τα παλαιά με κάποιο νέο τρόπο.

Ετσι με τη μηχ/ση απαιτείται ειδικό πρόγραμμα εκπαίδευσης και εξειδίκευσης του προσωπικού του οργανισμού στη νέα τεχνολογία για την ανάληψη της λεπτομερούς σχεδιάσεως και προγραμματισμού των ειδικών εφαρμογών.

ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΕΣ-ΜΗΧΑΝΙΚΟΙ

Τα πιο συνηθισμένα θέματα που θα απασχολήσουν έναν ελεύθερο επαγγελματία είναι η βίλλα στα προάστεια, η πολυόροφη αστική πολυκατοικία και το τουριστικό ξενοδοχείο. Οι ευκαιρίες για εύρεση εργασίας γίνονται ικανοποιητικές και για την Αθήνα αλλά και για την Επαρχία. Ειδικότερα η επαρχία αυτή τη στιγμή ανοικοδομείται και υπάρχει κιόλας πρόγραμμα να δημιουργηθούν νέες "Αθήνες" που σημαίνει ότι θα υπάρχει δουλειά για αρχιτέκτονες - μηχανικούς.

Εκτός όμως από τις πρωτεύουσες νομών παρατηρείται σημαντική οικοδομική κίνηση και σε μικρότερα μέρη καθώς και σε πολλά νησιά (Πάρο, Πάπμο, Σαντορίνη, Μύκονο κλπ.) είτε για νέες οικοδομές, είτε για συντήρηση παραδοσιακών κτιρίων, είτε για αναστηλώσεις μνημείων.

ΛΟΓΙΣΤΕΣ

Σήμερα ο λογιστής έχει να παίξει σημαντικό ρόλο μέσα στη κοινωνία. Εκείνος θα οργανώσει και θα βάλει σε τάξη μεγαλύτερη ή μικρότερη οικονομική μονάδα. Έχει γίνει γενικά παραδεκτό πως η πρόοδος και η εξέλιξη μιας επιχ/σης δεν εξαρτάται μόνο από τον ιδιοκτήτη της, μα κατά μεγάλο μέρος και απ'τον λογιστή. Απεύθυντοι λογιστές αποτελούν την σπονδυλική στήλη μιας μεγάλης εταιρείας γιατί στα αποτελέσματα της εργασίας τους θα στηριχθεί οποιαδήποτε επιχειρηματική ενέργεια. Ταυτόχρονα ο λογιστής χαρακτηρίζεται σαν το "μάτι της επιχείρησης" γιατί παρακολουθεί όλο το κύκλωμα εργασίας. Μόνο εκείνος ξέρει ποιοί είναι οι ζωτικοί αριθμοί σε μια επιχείρηση και τι σημαίνουν γι' αυτήν. Με βάση τις χρήσιμες πληροφορίες που τις παρέχει ο λογιστής η διοίκηση θα πάρει αποφάσεις για να βελτιώσει να επεκτείνει ή να περιορίσει τομείς της δραστηριότητάς της. Έτσι ο λογιστής είναι σύμβουλος του επιχειρηματία σε ότι αφορά την οικονομική πορεία.

Θ' ασχοληθεί δηλαδή και με θέματα χρηματοδότησης, επένδυσης και επέκτασης της εταιρείας. Επειδή είναι πολύ μεγάλο το πεδίο δράσης σήμερα η κάθε σωστή εταιρεία έχει οικονομικούς επιστήμονες με σαφείς διαχωρισμένες αρμοδιότητες.

Βρίσκεις π.χ. σε μια εταιρεία 5 πτυχιούχους της ίδιας ανώτατης σχολής που ο ένας είναι προϊστάμενος λογιστηρίου, ο δεύτερος κοστολόγος, ο τρίτος πρόγραμματιστής, άλλος υπεύθυνος για επενδύσεις, εισροή - εκροή κεφαλαίων κλπ.

ΔΙΚΗΓΟΡΟΙ

Στο πλαίσιο του Κοινοτικού δικαίου η νομολογία του δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ) μετέβαλε τις αντιλήψεις που επικρατούσαν μέχρι πριν από το 1974, ως προς τη φύση και την άσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος και αποτέλεσε την απαρχή εξελίξεως του "Ευρωπαϊκού δικαίου" στο θέμα αυτό, εξέλιξη η οποία συνεχίζεται βέβαια αλλά που μπορεί κανείς να προβλέψει πλέον στις βασικές της γραμμές. Στο πλαίσιο των σχέσεων Ελλάδος - ΕΟΚ, το "ξεπάγωμα" μετά το 1974 της Συμφωνίας Συνδέσεως των Αθηνών, και ιδίως η έναρξη του 1976 διαπραγματεύσεων για την πλήρη ένταξη της Ελλάδος στις Ευρωπαϊκές Κοινοότητες είχαν σαν αποτέλεσμα να φαίνεται και στον Έλληνα νομικό πολύ πιο κοντά στην πραγματικότητα, η άσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος του στο πλαίσιο της Ευρώπης.

Πρέπει επίσης να τονισθεί ότι η άσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος στα "Ευρωπαϊκά" πλαίσια θα αποτελέσει ισχυρό και αποτελεσματικό παράγοντα στην προώθηση της διαδικασίας της "Ευρωπαϊκής ενοποιήσεως" με την προσθήκη στις άλλες 2 διαστάσεις του Ευρωπαϊκού δικαίου (νομοθεσία - νομολογία) και της τρίτης διαστάσεως της "Ευρωπαϊκής διοικητικής πρακτικής" πράγμα που μεγαλώνει ακόμη περισσότερο το ενδιαφέρον για τη μελέτη του θέματος που μας απασχολεί.

Σχετικά με την άσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος στα πλαίσια της ΕΟΚ πρέπει να διακρίνουμε: α) το δικαίωμα εγκαταστάσεως ενός υπηκόου Κράτους - μέλους της ΕΟΚ στο έδαφος άλλου Κράτους μέλους με σκοπό ν' ασκήσει εκεί το δικηγορικό επάγγελμα δηλ. να εγγραφεί σε δικηγορικό σύλλογο ή άλλο είδος οργανώσεως) του Κράτους εγκαταστάσεως και ν' αποκτήσει την ιδιότητα του δικηγόρου στο κράτος και β) το δικαίωμα παραχής υπηρεσιών του δικηγόρου σε άλλα κράτη - μέλη της ΕΟΚ από εκείνο στο οποίο είναι εγκατεστημένος.

Τα 2 αυτά δικαιώματα αφορούν όχι μόνο το επάγγελμα του δικηγόρου αλλά όλες τις επαγγελματικές δραστηριότητες μη εξαρτημένης εργασίας, απορρέουσες δε απ' την αρχή της ελεύθερης διακίνησης των προσώπων η οποία αποτελεί μια απ' τις 3 βασικές αρχές που βρίσκονται στα θεμέλια της ιδρύσεως και λειτουργίας των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (οι άλλες 2 είναι ελεύθερη διακίνηση εμπ/των - Κεφαλαίων).

Τα δικαιώματα αυτά ρυθμίζονται κατ' αρχή στα άρθρα 52 (ως προς την εγκατάσταση) και 59 ως προς την παροχή υπηρεσιών της συνθήκης της Ρώμης του 1958 (ΕΟΚ) οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων αυτών στα επιμέρους επαγγέλματα παρέχονται από κανόνες του "παράγωγου" κοινοτικού δικαίου. Σχετικά με την άσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος οι λεπτομέρειες εφαρμογής παρέχονται στη σημερινή φάση του κοινοτικού δικαίου για μεν το δικαίωμα εγκαταστάσεως απ' τη νομολογία του ΔΕΚ για δε το δικαίωμα παραχής υπηρεσιών απ' το "παραγωγό" κοινοτικό δίκαιο και συγκεκριμένα απ' την κατευθυντήρια οδηγία που εξέδωσε το Συμβούλιο των Υπουργών στις 22.3.1977.

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΙΑΤΡΙΚΗ

Οι περισσότερες καινοτομίες των τελευταίων 30 περίπου χρόνων που μας ταχύτερα και μικρότερα μηχανήματα αποτελούν προόδους της τεχνολογίας υλικού που έγιναν από ηλεκτρονικούς μηχανικούς, Συγκριτικά οι βελτιώσεις του λογισμικού ήταν μικρότερες, παρ'όλα αυτά τα τελευταία 10 περίπου χρόνια γεννήθηκε μια νέα επιστήμη που παρέχει επαναστατικές τεχνικές λογισμικού για την αντιμετώπιση προβλημάτων που προηγουμένως ήταν ανυπέβλητα. Αυτή η επιστήμη ονομάζεται Τεχνητή Νοημοσύνη και οι στόχοι της είναι η αντιμετώπιση προβλημάτων για τη λύση των οποίων απαιτείται Ευφυΐα "παρόμοια" με εκείνη του ανθρώπου. Οι ερευνητές της Τεχνητής Νοημοσύνης ασχολούνται με προβλήματα όπως είναι η αναγνώριση φωνής, η όραση και η λήψη αποφάσεων από υπολογιστή. Η ιατρική διάγνωση είναι ένα καλό παράδειγμα του είδους των λειτουργιών λήψης αποφάσεων που αντιμετωπίζουν οι νέες αυτές τεχνικές.

Αυτές οι τεχνικές λογισμικού συνδυαζόμενες με το υλικό του αύριο θα μας δώσουν εξαιρετικά ισχυρά εργαλεία. Αναπόφευκτα οι πρόοδοι που πραγματοποιούνται στην κορυφή της τεχνολογίας των υπολογιστών θα επηρεάσουν και τους μικροπολογιστές και θα δώσουν στα χέρια του γιατρού ένα ακόμη περισσότερο ισχυρό εργαλείο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ

Εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα είναι το σύνολο των αμοιβών που εισπράττει ο ελεύθερος επαγγελματίας από την άσκηση του επαγγέλματός του.

Αντικείμενο φόρου είναι το καθαρό εισόδημα (καθαρές αμοιβές) υποκείμενο φόρου είναι κάθε φυσικό πρόσωπο που ασκεί ελεύθερο επάγγελμα από εκείνα που κατανομάζουμε παρακάτω :
με αλφαβητική σειρά:

-Α-	-Δ-	-Ε-
Αναλογιστής	Δάσκαλος	Εκτελεστής μουσικών
Αναλυτής-προγραμμα-	Δασολόγος	εργων
τιστής	Δημοσιογράφος	Εμπειρογνώμων
Αρχιτέκτων	Διακοσμητής	Ενδυματολόγος
-Β-	Διερμηνέας	Ερευνητής
Βιολόγος	Δικαστ.Επιμελητής	-Η-
-Γ-	Δικηγόρος	Ηθοποιός
Γεωλόγος	Δικολάβος	-Ι-
Γεωπόνος	- Μ-	Ιατρός
-Κ-	Μαία	-Τ-
Καθηγητής	Μεταφραστής	Τοπογράφος
Καλλιτέχνης γλύπτης	Μηχανικός	-Υ-
ή ζωγράφος	Μουσουργός	Υποθηκοφύλαξ άμισθος
ή σκιτσογράφος	-Ξ-	-Φ-
ή χαράκτης	Ξεναγός	Φοροτέχνης
Καλλιτέχνης κέντρων	-Ο-	Φυσιοθεραπευτής
διασκέδασης	Οδοντίατρος	
Κοινωνιολόγος	Οικονομολόγος	
Κτηνίατρος		

-Δ-	-Σ-	-Χ-
Λογιστής	Σκιτσογράφος	Χημικός
	Σκηνοθέτης	Χορευτής
	Συγγραφέας	Χορογράφος
	Συμβολαιογράφος	-Ψ-
	Σύμβουλος Επιχειρήσεων	Ψυχολόγος
	Σχεδιαστής	-Ω-
		Ωκεανογράφος

Επίσης στο εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

- α) Σε πραγματοποιώμενες, διαιτητές, εκκαθαριστές εν γένει, ελεγκτές ανώνυμων εταιρειών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- β) Σε συγγραφείς και μουσουργούς εκ συγγραφικών εν γένει δικαιωμάτων.
- 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 ιδρυμάτων, συνεταιρισμών και οργανισμών εν γένει .
- δ) Στη σύζυγο ή στο σύζυγο και τα τέκνα, λόγω διατροφής η οποία επιδικάστηκε σ'αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη.

Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε τι που δεν μπορεί να υπαχθεί στις κατηγορίες Α έως ΣΤ του άρθρου 2.

Συγκεκριμένα:

- Α. Σε εισόδημα από ακίνητα
- Β. Σε εισόδημα από κινητές αξίες

- Γ. Σε εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- Δ. Σε εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- Ε. Σε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Τέλος ως εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα λογίζονται και οι κάθε φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους για τις προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

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

Πάγια είναι η νομολογία σ' αυτό το θέμα.

Εδικά προκειμένου, για ελευθέρια επάγγελμα, που ασκείται σε κοινοπραξία, η νομολογία, αποφάνθηκε, ότι ως χρόνος κτήσεως του εισοδήματος είναι ο χρόνος που εισπράχθηκε τούτο από το διαχειριστή της κοινοπραξίας, άσχετα με το αν αυτό καταβλήθηκε από τον διαχειριστή στους μετέχοντες στην κοινοπραξία.

Επίσης 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 οποίο αφορά.

Τέλος, το άρθρο 45 παρ. 5 του νόμου ορίζει, ότι 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 τα αμέσως προηγούμενα τούτου, σε περίπτωση εργασίας δύο ετών. Δηλαδή η αμοιβή φορολογείται κατά το ήμισυ, στο έτος της εισπραξης και κατά το έτερον ήμισυ στο αμέσως προηγούμενο έτος.

β) Στο έτος της είσπραξης και τα αμέσως προηγούμενα τούτου δύο έτη σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών. Φορολογείται δηλαδή η αμοιβή κατά το 1/3 στο έτος της είσπραξης και κατά τα άλλα 2/3 ισόποσα στα δύο προηγούμενα έτη.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης το αναλογούν ποσό εισοδήματος 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 κατάνομή χωρίς να επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου.

Ειδικά προκειμένου για συγγραφείς μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες, το κτώμενο κάθε έτος εισόδημα από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής, κατανέμεται κατ'ισομοιρίαν προς φορολογία στο έτος κτήσεως και τα τρία επόμενα τούτου 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 επαγγέλματος τους, υποβάλλονται σε αυξημένες δαπάνες για τις οποίες δεν είναι δυνατή η λήψη δικαιολογητικών.

- β) Επιδιώκεται η ενθάρρυνση 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 της πτήσεως αλλά προσπάθειας πολλών ετών.

Πολλές φορές, καταλείπεται και ζημία, γιατί τα έσοδα από τη διάθεση αντιτύπων επιστημονικής μονογραφίας, λογοτεχνικής εργασίας, ιστορικής έρευνας κλπ. δεν καλύπτουν παρά ένα μικρό μέρος από τα έξοδα της εκτύπωσης. Αλλωστε, 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, ταξιδίων κ.α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄

ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

Ορισμένα από τα ελευθέρια επαγγέλματα παρουσιάζουν κατά την εφαρμογή του νόμου ιδιαιτερότητες για τις οποίες γίνεται διευκρίνιση παρακάτω:

ΙΑΤΡΟΙ:

Καταρχήν, το ιατρικό επάγγελμα είναι ελεύθερο και συνεπώς οι ιατροί υπάγονται προς φορολογία στη ΣΤ κατηγορία εφόσον ασκούν ελεύθερα το επάγγελμά τους. Δεν αποκλείεται, όμως, ούτε αντιβαίνει στο νόμο, να εκμισθώνουν τις ιατρικές τους υπηρεσίες σε διάφορους τρίτους (νοσοκομεία, κλινικές κλπ.) παρέχοντας αυτές τις υπηρεσίες με αντιμισθία και διατηρώντας μια υπαλληλική σχέση και εξάρτηση προς 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 στη ΣΤ: κατηγορία.

Επομένως, όταν πρόκειται για τους ιατρούς θα πρέπει να διακρίνουμε τις εξής δύο περιπτώσεις: α) την περίπτωση κατά την οποία αυτοί ασκούν ελεύθερα το επάγγελμά τους παρέχοντας τις ιατρικές τους υπηρεσίες προς οποιονδήποτε τρίτο (τους πελάτες) οπότε θα φορολογηθούν κατά τη ΣΤ κατηγορία και β) στην 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 ιατροί να συνδέονται με σύμβαση μίσθωσης εργασίας με τον εργοδότη που τους καταβάλλει τις αμοιβές διότι αν η νομική σχέση που

συνδέει τον ιατρό με εκείνον που καταβάλλει την αμοιβή είναι σχέση εντολής, τότε ο ιατρός θα φορολογηθεί στη ΣΤ και όχι στην Ε' κατηγορία.

Συνήθως ο ιατρός απασχολεί στην εργασία του και έμμισθο προσωπικό, οπότε γεννάται το ερώτημα, εάν τούτο μεταβάλλει το χαρακτήρα του εισοδήματος του ιατρού απο ελευθέριο επάγγελμα σε εμπορικό επάγγελμα. Ο σύγχρονος ιατρός πολλές φορές αδυνατεί να ανταποκριθεί στα ιατρικά του καθήκοντα και αναγκάζεται να προσλάβει συνεργάτες ως βοηθούς στο έργο του. Μια τέτοια μορφή οργάνωσης του επαγγέλματος δεν αίρει το χαρακτήρα του επαγγέλματος ως ελευθέρου και συνεπώς σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί αυτο ως εμπορικό.

ΙΑΤΡΟΙ ΠΟΥ ΔΙΑΤΗΡΟΥΝ ΚΛΙΝΙΚΗ:

Ο φορολογικός νόμος περιλαμβάνει το επάγγελμα του ιατρού στα ελευθέρια επαγγέλματα, με την προϋπόθεση όμως ότι τούτον ασκείται χωρίς κλινική. Αν όμως ο ιατρός διατηρεί κλινική ή παράλληλα με την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού, εκμεταλλεύεται και κλινική, τότε τα κέρδη που αυτός αποκομίζει από τη κλινική φορολογούνται ως εισόδημα της Δ' κατηγορίας (εμπορικών επιχειρήσεων).

Όταν ο ιατρός αποκομίζει συγχρόνως εισόδημα από κλινική και από ελευθέριο επάγγελμα και τα βιβλία τα οποία τηρεί ως ελεύθερος επαγγελματίας ελέγχονται ανακριβή, τότε όπως δέχθηκε η Διοίκηση εάν δεν καταλείπεται αμφιβολία στον έλεγχο ότι τα επιπλέον καθοριζόμενα ποσά προέρχονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, θα θεωρούνται και τα ποσά αυτά ως προερχόμενα από τη ΣΤ κατηγορία και όχι από τη Δ κατηγορία.

ΙΑΤΡΟΙ ΠΩΛΟΥΝΤΕΣ ΚΑΙ ΦΑΡΜΑΚΑ:

Η κρατούσα γνώμη στη Γαλλία δέχεται, ότι οι ιατροί δεν παύουν να ασκούν ελευθέριο επάγγελμα ακόμα και όταν αυτοί θέτουν κατά τρόπο παρεπόμενο τα αναγκαία φάρμακα στους ασθενείς τους. Οποιοι, όμως απ'αυτούς παράλληλα με την άσκηση του ιατρικού τους επαγγέλματος, προβαίνουν κατά τρόπο συστηματικό στην πώληση φαρμακευτικών ειδών προς το κοινό - όπως συνήθως γίνεται στα χωριά) - θεωρείται ότι ασκούν εμπορική επιχείρηση ως προς τον κλάδο της πώλησης φαρμάκων και υπόκεινται στον φόρο της Δ' κατηγορίας για τα κέρδη που έχουν από την πώληση φαρμάκων. Σύμφωνη είναι εδώ και η Γαλλική διοικητική νομολογία, η οποία δέχεται ότι, όταν ο γιατρός εργάζεται σε περιοχές που στερούνται φαρμακείου και χορηγεί στους ασθενείς του, τους οποίους αυτούς επιμελείται, τα αναγκαία για τη θεραπεία τους φάρμακα, χωρίς να τα παρασκευάζει σε δικό του χημικό εργαστήριο και χωρίς να πωλεί σε οποιονδήποτε τρίτο, τότε δεν θεωρείται ότι ασκεί εμπορική επιχείρηση, αλλά ελευθέριο επάγγελμα. Εάν όμως πωλείμε συστηματικό τρόπο φαρμακευτικά είδη σε περιοχές που στερούνται φαρμακείου, θεωρείται ότι ασκεί εμπορική επιχείρηση.

ΚΟΙΝΟΤΙΚΟΙ ΙΑΤΡΟΙ:

Οι ιατροί που προσλαμβάνονται με μηνιαία αντιμισθία κατά τις διατάξεις του Ν. 3487/1955 "περί κοινωνικής ασφάλισης των αγροτών" καθώς και το βοηθητικό προσωπικό (μαίες, νοσοκόμοι κλπ.) των αγροτικών και κοινοτικών ιατρείων, παρέχουν εξαρτημένη εργασία και κατά συνέπεια, το εισόδημά τους φορολογείται κατά την Ε' κατηγορία ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

ΙΑΤΡΟΙ ΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟΙ ΣΕ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΑΚΕΣ ΕΡΕΥΝΕΣ:

Ιατροί ειδικοευμένοι σε εργαστηριακές έρευνες και ασκούντες αποκλειστικά την ιατρική τέχνη υπό τύπων αναλύσεων, θεωρούνται ότι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα και φορολογούνται στη ΣΤ κατηγορία . Σύμφωνα σ' αυτό το θέμα και η νομολογία της Διοίκησης.

ΚΤΗΝΙΑΤΡΟΙ:

Ανάλογη είναι και η περίπτωση των κτηνιάτρων 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 αυτός 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.

ΜΑΙΕΣ:

Το επάγγελμα της μαίας είναι ελευθέριο επάγγελμα και επομένως υπάγεται προς φορολογία στη ΣΤ κατηγορία, εφόσον βέβαια η μαία 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.

ΠΑΡΑΙΑΤΡΙΚΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ:

Κατά τις αποψεις της Διοίκησης ή έννοια του ιατρικού επαγγέλματος είναι ευρύτερη, περιλαμβάνουσα και τα παραιοτρικά επαγ-

γέλυμα αφού και αυτά αποβλέπουν στον ίδιο τρόπο και ασκούνται υπό παρόμοιες συνθήκες με τοκεπάγγελμα του ιατρού. Έτσι η Διοίκηση αποφάνθηκε ότι στην κατηγορία των ιατρικών επαγγελμάτων υπάγονται και τα επαγγέλματα.

- Του μαλάκτη (μασέρ)
- Του φυσιοθεραπευτή
- Του θεραπευτή κάλων, νυχιών κλπ.

ΧΕΙΡΟΥΡΓΟΙ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΙ:

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 ελεύθεριο επάγγελμα και φορολογούνται κατά τη ΣΤ κατηγορία. Όταν όμως πωλούν ή κατασκευάζουν διάφορα οδοντιατρικά είδη, προοριζόμενα όχι για την πελατεία των αρρώστων τους, αλλά για τρίτους, τότε για τα κέρδη από την πώληση αυτών των ειδών, φορολογούνται στην Δ' κατηγορία, θεωρούμενοι ότι ασκούν εμπορική επιχείρηση.

Στη Γαλλία παρουσιάστηκε η εξής ενδιαφέρουσα περίπτωση. Καποιο άτομο δεν είχε δίπλωμα οδοντιατρικής και δεν μπορούσε επομένως να ασκήσει το επάγγελμα του οδοντίατρου, άνοιξε οδοντιατρικό εργαστήριο προσλαμβάνοντας ένα διπλωματούχο χειρουργό οδοντίατρο, ως υπάλληλό του με πάγια αντιμισθία. Το Συμβούλιο Επικρατείας της Γαλλίας έκρινε στην προκειμένη περίπτωση, ότι ο κατά τον τρόπο αυτόν εκμεταλλευόμενος οδοντιατρικό εργαστήριο ασκεί εμπορική επιχείρηση και όχι ελεύθεριο επάγγελμα και ως εκ τούτου υπάγεται στο φόρο Δ' κατηγορίας. Εδώ όμως διαφωνούν

οι Durant - Bourrel οι οποίοι υποστηρίζουν ότι πρέπει να αποβλέψουμε στο χαρακτήρα του ασκούμενου επαγγέλματος και όχι στην ιδιότητα του προσώπου που εκμεταλλεύεται το επάγγελμα αυτό. Στην παραπάνω περίπτωση δεν υπάρχει παρά μόνο ένα ασκούμενο επάγγελμα το επάγγελμα του οδοντίατρου, το οποίο είναι ελεύθεριο και όχι εμπορικό επάγγελμα.

ΔΙΚΗΓΟΡΟΙ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ:

Κατά 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 επαγγελμάτων, αν και οι αμοιβές τους αυτές έχουν το χαρακτήρα μισθού. Στο θέμα αυτό είναι πάγια η νομολογία της Διοίκησης και των διοικητικών δικαστηρίων. 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' αλλά στην ΣΤ κατηγορία, 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 ελεύθεριου επαγγέλματος .

Εάν όμως ο δικηγόρος προσλαμβάνεται, όχι για να παρέχει νομικές ή δικηγορικές υπηρεσίες, αλλά να εκτελεί διάφορες άλλες

εργασίες ως υπάλληλος, άσχετες με το δικηγορικό του επάγγελμα, τότε αυτός αποκτά την υπαλληλική ιδιότητα, οι δε αμοιβές του από αυτή την εργασία φορολογούνται κατά την Ε' κατηγορία, ως πρόσοδοι 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.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΜΕΝΟ ΑΠΟ ΤΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΟΥ ΣΕ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ:

Με το Π.Δ. 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 και θα τομοδετηθεί το καταστατικό της στον ίδιο σύλλογο.

Για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της εταιρείας και του φορολογητέου εισοδήματος των εταίρων, το αρθ. 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 Κώδικα φορολογικών στοιχείων, η οποία ορίζει ότι δεν αναγνωρίζεται, φορολογι-

κώς, η σύσταση κοινοπραξίας μεταξύ ελεύθερων επαγγελματιών. Με το νέο Κ.Φ.Σ. επιτρέπεται η σύσταση κοινοπραξίας μεταξύ ελεύθερων επαγγελματιών.

Από τα... παραπάνω προκύπτει, ότι οι Εταίροι δικηγόροι θα υπαχθούν στο φόρο εισοδήματος, καθένας για το μερίδιο του που λαμβάνει από τη συμμετοχή του στην Εταιρεία, όπως ακριβώς γίνεται και για τους εταίρους ομόρρυθμης Εταιρείας. Εδώ όμως, γεννάται ζήτημα σε ποιά κατηγορία εισοδήματος θα υπαχθεί για φορολογία ο Εταίρος δικηγόρος. Στη Δ' κατηγορία ή στην ΣΤ' κατηγορία.

Το ζήτημα αυτό δεν αναφέρεται στο διάταγμα. Κατά τη γνώμη μας οι Εταίροι δικηγόροι θα πρέπει να υπαχθούν σε φόρο κατά τη ΣΤ' κατηγορία όπως φορολογούνται και οι μη συνεταιρισμένοι δικηγόροι, διότι αλλιώς θα δημιουργηθεί φορολογική ανισότητα μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών δικηγόρων. Το διάταγμα παραπέμπει στον τρόπο προσδιορισμού των αποτελεσμάτων των ομόρρυθμων εταιρειών, δηλαδή ότι οι Εταίροι θα φορολογούνται καθένας για το μερίδιο συμμετοχής τους στην Εταιρεία, όπως γίνεται και για τους ομόρρυθμους εταίρους, αλλά δεν ορίζει την κατηγορία στην οποία θα φορολογηθούν οι εταίροι.

ΑΣΚΟΥΜΕΝΟΙ ΔΙΚΗΓΟΡΟΙ:

Κατά τον κώδικα περί δικηγόρων, το λειτούργημα του δικηγόρου μπορεί να το ασκεί μόνον όποιος είναι γραμμένος στο μητρώο ενός από τους δικηγορικούς συλλόγους του κράτους. Οι ασκούμενοι δικηγόροι δεν μπορούν μέχρι την εγγραφή τους 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, κατά τις διατάξεις του κώδικα περί δικηγόρων, στους ασκούμενους δικηγόρους. Και ως εκ τούτου η αμοιβή τους δεν μπορεί να φορολογηθεί ως εισόδημα της Ε' κατηγορίας. Για τους παραπάνω λόγους, οι αμοιβές τις οποίες λαμβάνουν οι ασκούμενοι δικηγόροι κατά το στάδιο της άσκησής τους αποτελούν, όπως αποφάνθηκε σχετικά η Διοίκηση, εισόδημα μη δυνάμενο να υπαχθεί σε άλλη κατηγορία, φορολογούμενο κατά την διάταξη του αρθ. 45 παρ. 3 του φορολογικού νόμου.

ΔΙΚΟΛΑΒΟΙ:

Στην κατηγορία των δικηγόρων περιλαμβάνονται και οι δικολάβοι, οι οποίοι, εφόσον περιορίζονται εργασίες επιβαλλόμενες από αυτό το λειτουργημά τους, θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες και υπόκεινται στο φόρο ΣΤ' κατηγορίας.

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΙ:

Οι συμβολαιογράφοι περιλαμβάνονται στην κατηγορία των ελεύθερων επαγγελματιών, για τους οποίους ορίζει το άρθ. 45 παρ. 1 Ν.Δ. 3323/55 και συνεπώς οι αμοιβές τους φορολογούνται ως εισόδημα της ΣΤ' κατηγορίας. Πολλές φορές διάφοροι 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 απο 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 θα πρέπει να κατανομασ-

θούν μέσα στο συμβόλαιο.

ΥΠΟΘΗΚΟΦΥΛΑΚΕΣ:

Ο άμισθος υποθηκοφύλακας ασκεί ελεύθερο επάγγελμα, κατανομαζόμενο στο άρθ. 45 παρ. 1 του Ν.Δ. 3323/1955, και κατά συνέπεια το εισόδημά του από την επαγγελματική του δραστηριότητα υπάγεται προς φορολογία στη ΣΤ' κατηγορία.

ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ:

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 (στον 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 κατά τη γνώμη μας, ο συγγραφέας να ασχολείται κατά σύστημα με την έκδοση έργων και όχι συμπτωματικά, όπως π.χ. αν έχει εκδώσει μεμονωμένο έργο ή εστω και περισσότερα άλλα 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 συγγράμματος. Γιατί, πολλές φορές ο συγγραφέας, τα έργα του τα γράφει και τα εκδίδει είτε

για ικανοποίηση πνευματικής ενασχόλησης, είτε προς διάδοση των γνώσεων του, είτε για κοινωνική ή επιστημονική προβολή χωρίς να αποκτά κέρδος, οπότε δεν γεννάται ζήτημα φορολογίας του. Στη Γαλλία μάλιστα διδάσκεται ότι αν κάποιος ασχοληθεί με τη συγγραφή ενός ή και περισσότερων έργων, είτε για να ικανοποιήσει κάποια πνευματική ενασχόλησή του, είτε για να διαδώσει τις γνώσεις του είτε για δική του ευχαρίστηση, τότε τα κέρδη που ενδέχεται να αποκομίσει από την πώληση των έργων του, δεν θεωρούνται ως εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία.

Εν τούτοις, η Διοίκηση διευρύνει την έννοια του συγγραφέα, ορίζοντας ότι συγγραφέας είναι κάθε φυσικό πρόσωπο που ασχολείται συστηματικά ή συμπτωματικά με τη συγγραφή επιστημονικών συγραμμάτων ή άλλου είδους βιβλίων, δηλαδή ποιημάτων εν γένει, τα οποία είναι προϊόντα της δικής του πνευματικής εργασίας και μελέτης.

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 συγραμμάτων 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 συγγράμματός 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).

ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ ΔΗΜΟΣΙΟΙ ΥΠΑΛΛΗΛΟΙ ΑΣΚΟΥΝΤΕΣ ΠΑΡΑΛΛΗΛΑ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕ- ΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

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 κατά σύστημα, αλλά ασχολούνται περιμπιπτόντως και παράλληλα με τα κύρια καθήκοντά τους στη συγγραφή έργων ή την επιστημονική διεύθυνση περιοδικών και άλλων συναφών εκδόσεων. Παρά τη διδασκαλία αυτή η Διοίκηση αποφάνθηκε ότι σε κάθε περίπτωση οι συγγραφείς, άσχετα από το αν πρόκειται για ιδιωτικούς ή για δημόσιους υπαλλήλους, φορολογούνται έστω και για τη συγγραφή ενός μεμονωμένου συγγράμματος. Ωστόσο, όπως δέχεται η Διοίκηση οι συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι, επειδή δεν προσλαμβάνουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, δεν υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων, μπορούν όμως αυτόβουλα να τηρήσουν βιβλίο Εσόδων - Εξόδων προς αποδειξη του καθαρού εισοδήματος από την έκδοση συγγραφών.

Στις περιπτώσεις που κάποιος δημόσιος υπάλληλος διευθύνει επιστημονικό περιοδικό, η νομολογία δέχεται, ότι αυτός δεν ασκεί εμπορικό επάγγελμα, η δε πρόσοδος που θα μπορούσε τυχόν να προκύψει από την εκμετάλλευση του περιοδικού υπάγεται προς φορολογία στη ΣΤ κατηγορία.

ΣΥΓΓΡΑΦΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΣΥΓΓΡΑΦΕΙΣ ΚΑΙ ΜΟΥΣΟΥΡΓΟΥΣ

Οι συγγραφείς και μουσουργοί για το εισόδημα που αποκομίζουν από την έκδοση διαφόρων έργων τους απευθείας από τους ί-

δious φορολογούνται στη ΣΤ κατηγορία καθόσον το επάγγελμα του συγγραφέα αναφέρεται ρητά στο άρθ. 45 παρ. 1 του φορολογικού νόμου. Αλλά και στην περίπτωση που ο συγγραφέας δεν εκδίδει ο ίδιος το έργο του, αλλά παραχωρεί το δικαίωμα της έκδοσής του σε εκδοτικό οίκο έναντι αμοιβής, η οποία ονομάζεται συγγραφικό δικαίωμα και πάλι αυτός φορολογείται στη ΣΤ κατηγορία, κατά τη διάταξη του άρθ. 45 παρ. 2 του φορολογικού νόμου, στην οποία υπάγονται προς φορολογία και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά εν γένει δικαιώματα.

ΜΕΤΑΦΡΑΣΤΕΣ - ΜΕΤΑΦΡΑΣΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ:

Το επάγγελμα του μεταφραστή περιλαμβάνεται στα ελευθέρια επαγγέλματα. Μάλιστα, όπως συχνά λέγεται, το επάγγελμα του μεταφραστή είναι πιο δύσκολο από το έργο του συγγραφέα διότι, πέρα από τις γνώσεις του συγγραφέα τις οποίες πρέπει να έχει ο μεταφραστής, απαιτείται και να γνωρίζει καλά την λέξη γλώσσα και ορολογία. Αν όμως ο μεταφραστής δεν εργάζεται ως ανεξάρτητος, αλλά είναι μισθωτός σε εργοδότη τότε η αμοιβή του φορολογείται στην Ε' κατηγορία (μισθωτών υπηρεσιών).

ΣΥΓΓΡΑΦΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΙΣΠΡΑΤΤΟΜΕΝΑ ΑΠΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΣ ΑΠΟΒΙΩΣΑ

ΝΤΟΣ:

Σε μερικές περιπτώσεις οι κληρονόμοι αποβιώσαντος συγγραφέα εισπράττουν συγγραφικά δικαιώματα από την πώληση των βιβλίων του αποβιώσαντος. Εδώ γεννήθηκε ζήτημα εάν αυτά τα εισπραττόμενα πο-

σά αποτελούν εισόδημα για τους κληρονόμους και σε καταφατική περίπτωση σε ποιά κατηγορία θα υπαχθούν προς φορολογία ή αποτελούν στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας, οπότε φορολογούνται κατά τις διατάξεις του φόρου περί κληρονομιών του Ν.Δ. 118/1973.

Η νομολογία αποφάνθηκε στο θέμα αυτό, ότι τα συγγραφικά δικαιώματα που εισπράττουν οι κληρονόμοι, τα αποβιώσαντος θεωρούνται ως στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας και υπάγονται στο φόρο κληρονομιάς και όχι στο φόρο εισοδήματος.

Επειδή όμως η αξία των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας δεν μπορεί να προσδιορισθεί ευχερώς κατά το χρόνο θανάτου του συγγραφέα, η φορολογική υποχρέωση γι'αυτά αναβάλλεται και γεννάται κατά το χρόνο της εισπραξής τους.

ΚΑΘΗΓΗΤΕΣ-ΔΑΣΚΑΛΟΙ:

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 κλπ.) θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες, υπαγόμενοι προς φορολογία στη ΣΤ κατηγορία.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι σ'αυτή την κατηγορία ανήκουν οι καθηγητές και δάσκαλοι ξένων γλωσσών, χορού, τεχνών, επιστημών κλπ.

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ Η ΔΑΣΚΑΛΟΣ ΠΟΥ ΔΙΑΤΗΡΕΙ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΟ Η ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΟ:

Όταν ένας 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 παρέ-

χει τροφή ή κατοικία στους μαθητές του, θεωρείται ελεύθερος επαγγελματίας και φορολογείται στη ΣΤ' κατηγορία διότι σ'αυτή την περίπτωση προεξάρχει το πνευματικό στοιχείο.

Αν, όμως, ο καθηγητής ή δάσκαλος διατηρεί φροντιστήριο ή εκπαιδευτήριο με τη μορφή οργανωμένης επιχείρησης (απασχοληση βοηθητικού και διδακτικού προσωπικού με μισθό, διατήρηση οικοτροφείου κλπ.) τότε, φορολογείται στην Δ' κατηγορία, θεωρούμενος ότι ασκεί εμπορική επιχείρηση .

Σημειώνουμε ότι δεν αίρεται ο χαρακτήρας του επαγγέλματος ως ελευθέρου από το ότι ο καθηγητής ή δάσκαλος απασχολεί ελάχιστο προσωπικό προς επίτευξη της αποστολής του. Παλαιότερη νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας όταν ισχύε ο Ν. 1640/1919, πάγια δεχόταν, ότι ο καθηγητής ή δάσκαλος υπάγεται στην ΣΤ' κατηγορία και όχι στην Δ' έστω και αν χρησιμοποιεί και τεχνικό ή υπαλληλικό προσωπικό για την εκμετάλλευση φροντιστηρίου ή εκπαιδευτηρίου γενικά.

ΛΟΓΙΣΤΕΣ-ΦΟΡΟΤΕΧΝΕΣ:

Η υπαγωγή των λογιστών - φοροτεχνών στην κατηγορία των ελευθέρων επαγγελματιών προβλέπεται από το άρθρο 45 παρ. 1 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 εργασίας. Να ασκούν δηλαδή, ανεξάρτητο επάγγελμα και όχι να είναι μισθωτοί. Εάν όμως, οι λογιστές εκμισθώνουν τις υπηρεσίες τους σε επιχειρήσεις ή τρίτους γενικά, συνδεδεμένοι μαζί τους με σύμβαση μίσθωσης εργασίας, τότε οι αμοιβές τους φορολογούνται στην Ε' κατηγορία.

Δεν αποκλείεται να απασχολούνται οι λογιστές σε ελεύθερες εργασίες και συγχρόνως και ως υπάλληλοι επιχειρήσεων. Σ' αυτή την περίπτωση, οι λογιστές θα φορολογηθούν σε δύο κατηγορίες, για τις μεν προσόδους τους από το ελεύθερο επάγγελμά τους, στην ΣΤ' κατηγορία για δε τις προσόδους τους από τη μίσθωση εργασίας στην Ε' κατηγορία.

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.
- Δίνουν φορολογικές συμβουλές για τη νόμιμη τήρηση βιβλίων σύμφωνα με το φορολογικό νόμο.
- Εποπτεύουν την τήρηση των βιβλίων που τηρούνται από λογιστές υπαλλήλους της επιχείρησης.
- Συντάσσουν τις φορολογικές δηλώσεις.
- Ενεργούν λογιστικές πραγματογνωμοσύνες.
- Ορίζονται ως σύνδικοι πτωχεύσεως.
- Ορίζονται ως εκκαθαριστές επιχειρήσεων.

Ο λογιστής - φοροτέχνης δεν είναι απαραίτητο να διατηρεί λογιστικό γραφείο. Στην περίπτωση αυτή ως λογιστικό γραφείο θεωρείται οικία του. Η Διοίκηση 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 σύζυγος αυτού το οποίο γραφείο λειτουργεί σε χωρική αρμοδιότητα Οικονομικής Εφορίας στην οποία υπηρετεί ο υπάλληλος.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΤΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ:

Το επάγγελμα του επιμετρητή τεχνικών έργων συνίσταται σε προμετρήσεις και επιμετρήσεις διαφόρων τεχνικών έργων, σύνταξη προϋπολογισμών για τις δαπάνες εκτέλεσης του κάθε τεχνικού έργου και ειδικότερα για τις δαπάνες κατασκευής επιχρισμάτων, πλινθοδομών, σκυροδέματος, ξυλουργικών εργασιών, ελαιοχρωματισμών, εργασιών μαρμάρου, γύψινων διακοσμήσεων, δαπέδων κλπ. Το επάγγελμα αυτό, κατά την νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας προσομοιάζει προς εκείνο του μηχανικού και υπάγεται προς φορολογία στην ΣΤ' κατηγορία.

ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ:

Για τους ορκωτούς λογιστές, για τους οποίους προβλέπουν οι διατάξεις του Ν.Δ. 5329/1955, η Διοίκηση αποφάνθηκε, ότι οι ορκωτοί λογιστές δεν παρέχουν εξαρτημένη εργασία, αλλ' ασκούν ελευθέριο επάγγελμα. Κατά συνέπεια, οι αμοιβές των ορκωτών λογιστών υπάγονται προς φορολογία στη ΣΤ' κατηγορία.

ΔΗΜΟΣΙΟΓΡΑΦΟΙ:

Οι δημοσιογράφοι κατατάσσονται τα ελευθέρια επαγγέλματα που κατονομάζονται με το αρθ. 45 παρ. 1 του Ν.Δ. 3323/1955. Για την αναγνώριση του επαγγέλματος του δημοσιογράφου πρέπει αυτός να εμπίπτει στις διατάξεις του Ν.Δ. 1004/1971 "περί δημοσιογραφικού επαγγέλματος". Στις διατάξεις του εν λόγω νομοθέτηματος δεν περιλαμβάνονται, κατά την Διοίκηση οι εκδότες και οι ιδιοκτήτες επιχειρήσεων εφημερίδων και περιοδικών για το εισόδημα που αποκτούν από την εκμετάλλευση της δικής τους επιχείρησης, αυτό φορολογείται ως εισόδημα της Δ' κατηγορίας.

ΓΕΩΠΟΝΟΙ:

Οι γεωπόνοι περιλαμβάνονται στα επαγγέλματα που ορίζονται από το αρθ. 45 παρ. 1 του νόμου και γι' αυτό φορολογούνται ως ελεύθεροι επαγγελματίες εφόσον βέβαια περιορίζονται στα καθαργεωπονικά τους έργα και δεν παρέχουν εξαρτημένη εργασία σε εργοδότη.

Μερικές φορές συναντώνται στην πράξη γεωπόνοι, οι οποίοι παράλληλα με την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος προβαίνουν σε πώληση σπόρων, φυτοφαρμάκων, λιπασμάτων και άλλων φυτικών και γεωργικών ειδών.

Στην περίπτωση αυτή για την πώληση των ειδών αυτών ασκούν εμπορικό επάγγελμα και τα έσοδα από αυτές θα υπαχθούν προς φορολογία στην Δ' κατηγορία.

ΑΝΑΛΟΓΙΣΤΕΣ:

Σύμφωνα με τη Διοίκηση το επάγγελμα του αναλογιστή περιλαμβάνεται στα ελεύθερα επαγγέλματα. Κατά συνέπεια, στην κατηγορία ΣΤ περιλαμβάνονται, λόγω των απαιτούμενων ειδικών γνώσεων και οι αναλογιστές. Εφόσον βέβαια ασκούν ελευθέριο επάγγελμα και δεν υπάρχει σχέση μίσθωσης εργασίας, γιατί στην περίπτωση αυτή το εισόδημά τους από αυτή την εργασία 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 λογισμό των πιθανοτήτων, στις ασφαλίσσεις. 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 νομο υπεύθυνος απέναντι στην Εποπτική Αρχή του χώρου της ιδιωτικής ασφάλισης (Υπουργείο

Εμπορίου).

ΧΗΜΙΚΟΙ-ΟΙΝΟΛΟΓΟΙ

Οι χημικοί φορολογούνται ως ελεύθεροι επαγγελματίες στη ΣΤ κατηγορία εφόσον 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 εξαρτημένοι εργασία, εργαζόμενοι ως υπάλληλοι σε εργοδότη, τότε φορολογούνται στην Ε' κατηγορία. 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 καθαρό 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 τα μεν έσοδα, από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος θα φορολογηθούν κατά την ΣΤ' κατηγορία για τα δε εισοδήματα από την άσκηση του εμπορικού στην Δ' κατηγορία.

ΚΟΙΝΩΝΙΟΛΟΓΟΙ:

Οι κοινωνιολόγοι περιλαμβάνονται στα ελευθέρια επαγγέλματα 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 μι-

σθωτές υπηρεσίες.

Σύμφωνα με τον κρατούντα στην επιστήμη, 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 εν γένει φαινόμενα.

ΨΥΧΟΛΟΓΟΙ - ΠΑΙΔΟΨΥΧΟΛΟΓΟΙ:

Οι ψυχολόγοι στους οποίους περιλαμβάνονται και οι παιδοψυχολόγοι φορολογούνται στην κατηγορία ΣΤ' εφόσον δεν είναι μισθωτοί.

Κατά την επιστήμη της ψυχολογίας, ψυχολόγος είναι ο ειδικός επιστήμονας ο οποίος ασχολείται με την έρευνα και την ερμηνεία των ψυχικών φαινομένων του ανθρώπου, ανεξάρτητα από την ηλικία του. Οι ειδικές γνώσεις και η εμπειρία που έχει ο ψυχολόγος τον κατατάσσουν στην κατηγορία του εμπειρογνώμονα.

ΗΘΟΠΟΙΟΙ:

Καταρχήν, οι ηθοποιοί, εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη με σύμβαση έργου, θεωρούνται ότι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, και για το εισόδημα που αποκτούν μ' αυτό το τρόπο φορολογούνται στην ΣΤ' κατηγορία. Αν όμως, με τον εργοδότη τους συνδέονται με σχέση μίσθωσης εργασίας, τότε το εισόδημα που αποκτούν μ' αυτό τον τρόπο φορολογείται στην Ε' κατηγορία, οπότε γεννιέται υποχρέωση για τον εργοδότη να παρακρατήσει το φόρο, κατά τους ορισμούς του άρθρ. 45 του Ν.Δ. 3323/1955.

**ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΕΣ - ΓΛΥΠΤΕΣ- ΖΩΓΡΑΦΟΙ - ΣΚΙΤΣΟΓΡΑΦΟΙ - ΧΑΡΑΚΤΕΣ ΚΕΝ-
ΤΡΩΝ ΔΙΑΣΚΕΔΑΣΗΣ:**

Το επάγγελμα του καλλιτέχνη είναι ελευθέριο, εφ' όσον 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. Πρέπει όμως να διακρίνουμε σαφώς τον καλλιτέχνη από τον απλό κατασκευαστή έργων τέχνης, ο οποίος ασκεί εμπορική επιχείρηση.

Σύμφωνα με τα κρατούμενα στη νομολογία καλλιτέχνης είναι εκείνος που κατ'επάγγελμα ασκεί δραστηριότητα, η οποία αποσκοπεί στην παραγωγή της τέχνης. Ειδικότερα δε, καλλιτέχνης ζωγράφος είναι ο ασχολούμενος με την παραγωγή έργων της ζωγραφικής τέχνης, χαρακτηριζόμενο με το στοιχείο της καλλιτεχνικής δημιουργίας.

Συνεπώς στην κατηγορία του καλλιτέχνη δεν μπορεί να υπαχθεί ο οποιοσδήποτε ασχολούμενος με την κατασκευή εικόνων, αλλά μόνο όσοι επιδιώκουν την εκτέλεση έργων τέχνης και τα έργα τους διατηρούνται για μεγάλο χρονικό διάστημα, επιβιώνοντας του δημιουργού τους και μεταφέροντας κατά την πάροδο του χρόνου την σφραγίδα της τέχνης στην οποία αυτά ανήκουν... Κατά συνέπεια εκείνος που κατασκευάζει διαφημιστικούς πίνακες πάνω και που αποβέλεπ^ε στην κερδοσκοπική εκμετάλλευση αυτής της ειδικότητας του, θεωρείται ότι ασκεί κερδοσκοπική επιχείρηση, η οποία έχει τα γνωρίσματα της εμπορικής επιχείρησης, γι' αυτό και φορολογείται στην Δ' κατηγορία.

Οι καλλιτέχνες θεωρούνται ότι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, εφόσον ασχολούνται με τη διάθεση των δικών τους προϊόντων. Δεν χάνουν όμως την ιδιότητα του καλλιτέχνη από το γεγονός ότι μπορεί να χρησιμοποιούν στο επάγγελμά τους και βοηθούς ασχολούμενους με το εκτελεστικό μέρος της εργασίας που βασίζεται στο σχέδιο το οποίο δημιουργεί ο καλλιτέχνης. Επίσης δεν χάνει 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 επίδοσή του.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης ως καλλιτέχνες, αφού στο νόμο δεν δίνεται ειδικότερος προσδιορισμός, νοούνται οι μετερχόμενοι τη ζωγραφική ή γλυπτική ή χαρακτική τέχνη, η οποία εκδηλώνεται με υλοποίηση σε συγκεκριμένα καλλιτεχνικά δημιουργήματα που επιζούν του δημιουργού τους.

Στην κατηγορία των καλλιτεχνών ζωγράφων περιλαμβάνονται σύμφωνα με τα κρατούντα στη νομολογία και οι ασχολούμενοι στην κατασκευή και διακόσμηση "κεραμικών" η δε αναπαραγωγή ορισμένων από αυτά (με καλούπια) δεν αναιρεί το χαρακτήρα αυτής της εργασίας ως καλλιτεχνικής.

Οι μακετίστες δεν χαρακτηρίζονται ως καλλιτέχνες.

ΕΚΤΕΛΕΣΤΗΣ ΜΟΥΣΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ Η ΜΟΥΣΟΥΡΓΟΣ:

Κατά το αρθρ. 45 παρ. 1 του Ν.Δ. 3323/55 οι αμοιβές των εκτελεστών μουσικών έργων ή μουσουργών υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος της ΣΤ' κατηγορίας. Στην ίδια κατηγορία υπάγονται και τα συγγραφικά δικαιώματα των μουσουργών.

Την έννοια του μουσουργού δίνει η Διοίκηση η οποία ορίζει ότι μουσουργός θεωρείται ο δημιουργός (συνθέτης ή διασκευαστής) οποιουδήποτε μουσικού έργου. Στην έννοια δε αυτή του μουσουργού περιλαμβάνεται και ο μουσικοσυνθέτης, ή διασκευαστής εκκλησιαστικών - θρησκευτικών ψαλμών και ψαλμωδών, 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.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης στην έννοια του "όρου εκτελεστές μουσικών έργων" περιλαμβάνονται και τα πρόσωπα που συμμετέχουν σε μουσικές μπάντες, όπως συμβαίνει με τους πυροσβέστες που συμμετέχουν ως εκτελεστές μουσικών οργάνων στην μουσική μπάντα του Πυροσβεστικού Σώματος.

ΣΥΝΤΗΡΗΤΗΣ ΑΡΧΑΙΟΤΗΤΩΝ:

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης ο συντηρητής αρχαιοτήτων δεν θεωρείται καλλιτέχνης ζωγράφος ή γλύπτης ή σκιτσογράφος ή χαράκτης και το έργο του δεν συνιστά απόδοση καλλιτεχνικού ζωγραφικού έργου.

ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΕΣ:

Ο φορολογικός νόμος κατατάσσει τους εμπειρογνώμονες στην ΣΤ' κατηγορία.

Τον ορισμό του εμπειρογνώμονα δίνει η Διοίκηση ως εξής:

Εμπειρογνώμονας κατά τη θεωρία και την πράξη είναι αυτός που λόγω ειδικής πείρας και των γνώσεών του θεωρείται ότι έχει έγκυρη γνώμη σε ζητήματα της ειδικότητάς του, καλούμενος να παράσχει αντί αμοιβής τις υπηρεσίες του. Οι αμοιβές του αυτές αποτελούν (εφόσον τις προσφέρει ασκώντας ανεξάρτητο επάγγελμα) εισόδημα ΣΤ'κατηγορίας . Στους εμπειρογνώμονες περιλαμβάνονται και οι παρέχοντες ανεξάρτητες υπηρεσίες Τεχνικής φύσεως, όπως είναι οι μη έχοντες πτυχία ανωτάτης σχολής μηχανικού.

ΣΧΕΔΙΑΣΤΗΣ:

Το ελεύθερο επάγγελμα του σχεδιαστή περιλαμβάνεται στα υπό του αρθ. 45 παρ.1 οριζόμενα επαγγέλματα και φορολογείται στην ΣΤ' κατηγορία.

Κατά τη Διοίκηση ο χαρακτηρισμός αυτός του επαγγέλματος του σχεδιαστή είναι σε συνάρτηση με το είδος των προσφερομένων από αυτόν ειδικών καλλιτεχνικών, επιστημονικών και άλλων υπηρεσιών του (με βάση τις γνώσεις και εμπειρίες του).

Αυτός ο χαρακτηρισμός είναι ανεξάρτητος από το παρεχόμενο είδος σχεδίου, την ύλη στην οποία σχεδιάζει και την τύχη ή τον τρόπο εκμετάλλευσης του σχεδίου του από τον εργοδότη - πελάτη του με τον οποίο βεβαίως και δεν συνδέεται με σύμβαση μίσθωσης εξαρτημένων υπηρεσιών.

Διαφορετικά έχει το θέμα αν, οι υπηρεσίες του ελεύθερου επαγγελματία σχεδιαστή στο κάθε μορφής σχεδίο του, αποτελούν μέρος ή μέσο για την ευρύτερη δραστηριότητά του που διαφοροποιείται από εκείνη όπως αναπτύχθηκε παραπάνω.

Στην περίπτωση αυτή το εισόδημα από την επιχειρηματική αυτή δραστηριότητα του σχεδιαστή φορολογείται στην Δ' κατηγορία

(εμπορικές επιχειρήσεις).

Συνεπώς, ο σχεδιαστής υφασμάτων, ο οποίος αναλαμβάνει την μεταφορά του σχεδίου του σε ύφασμα τρίτων με δικά του μέσα (εργασία φασόν) αποκτάει από τη δραστηριότητά του αυτή εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, χωρίς να ενδιαφέρει αν στην αμοιβή του για το σύνολο των υπηρεσιών του περιλαμβάνεται ή συνυπολογίζεται και η αμοιβή του για το σχέδιο.

ΕΡΕΥΝΗΤΗΣ:

Ο φορολογικός νόμος κατατάσσει τους ερευνητές στην ΣΤ' κατηγορία . Τον ορισμό του ερευνητή δίνει η υπ' αριθμ. 1101600/ /1991 Εγκύκλιος του Υπουργού Οικονομικών η οποία ορίζει τα εξής: Κατά τη θεωρία και την πράξη ως ερευνητής θεωρείται το πρόσωπο που ασχολείται με την έρευνα, δηλαδή με την προσεκτική αναζήτηση στοιχείων και την περαιτέρω επισταμένη μελέτη αυτών για να προκύψουν ορισμένα συμπεράσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΠΟΣΑ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΛΟΓΩ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΣΤΗ ΣΥΖΥΓΟ Η ΣΤΟ ΣΥΖΥΓΟ Η ΣΤΑ

ΤΕΚΝΑ:

Με το άρθρο 45 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται, ότι περιλαμβάνεται στο εισόδημα ελευθέρων επαγγελματιών και το ποσό που καταβάλλεται στη σύζυγο ή στο σύζυγο και τα τέκνα λόγω διατροφής, η οποία επιδικάστηκε σ'αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Η αμοιβή αυτή θεωρείται ως ίδιο εισόδημα των προσώπων στην οποία καταβάλλεται και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Εδώ γεννήθηκε ζήτημα όσον αφορά τον τρόπο φορολογίας της εφάπαξ καταβληθείσης, συμβιβαστικώς, διατροφής 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 συμπλήρωσή του κατά μήνα καθορισθέντος από το Δικαστήριο ποσού. Έτσι, αν το Δικαστήριο καθόρισε ως διατροφή μηνιαίως το ποσό των 100.000 δραχμών και ο δικαιούχος συμβιβάσθηκε να λάβει το ποσό των 6.000.000 δρχ. και να παραταθεί από κάθε αξίωση διατροφής, το ποσό των 6.000.000 δρχ. θα κατανεμηθεί σε 5 έτη ($100.000 \times 12 \times 5 = 6.000.000$) και θα καταβάλλεται 1.200.000 δραχμές κάθε έτος.

Όσον αφορά τα τέκνα η Διοίκηση αποφάνθηκε ότι η διάταξη του νόμου 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.

ΜΕΛΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ, ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΣΚΟΥΝ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ:

Πολλές φορές πρόσωπα που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα συμμετέχουν ως Εταίροι σε προσωπική εταιρεία στην οποία προσφέρουν υπηρεσίες λόγω της ιδιότητας που έχουν αυτά ως ελεύθεροι επαγγελματίες (π.χ. γιατροί, μηχανικοί κλπ.) . Στην περίπτωση αυτή γεννήθηκε ζήτημα σε ποιά κατηγορία θα φορολογούνται τα εισοδήματα των εταίρων στη ΣΤ' ή στη Δ'; Στο θέμα αυτό, η νομολογία αποφάνθηκε, ότι το εισόδημα από υπηρεσίες που παρέχονται από προσωπική εταιρεία (ομόρρυθμη ή εταρόρρυθμη) δια των μελών της και οι οποίες υπηρεσίες υπάγονται σε κάποιο από τα οριζόμενα στο άρθρο 45 επαγγέλματα, φέρει το χαρακτήρα εισοδήματος από ελεύθερα επαγγέλματα και όχι από εμπροική επιχείρηση.

Αντίθετα, συμβαίνει με τα μέλη που συμμετέχουν σε Ε.Π.Ε. Το εισόδημα αυτών φορολογείται στην Δ' κατηγορία.

ΜΕΛΗ ΕΠΕ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΣΚΟΥΝ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ:

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που συμμετέχουν ως μέλη εταιρείας περιορισμένης ευθύνης για το μερίδιο των κερδών της εταιρείας φορολογούνται στην Δ' κατηγορία και όχι στην ΣΤ'.

Αυτό εφαρμόζεται μετά την τροποποίηση που έγινε στον νόμο με το άρθρο 6 παρ. 3 του Ν. 1473'1984 με το οποίο καθορίζεται, ότι το εισόδημα εταίρου που συμμετέχει σε ΕΠΕ είτε συνίσταται υπό μορφή μισθού, είτε υπό οποιαδήποτε μορφή απολαυής, χαρακτηρίζεται πάντοτε ως εισόδημα της Δ' κατηγορίας.

Το εισόδημα από την ΕΠΕ φέρει πάντοτε το χαρακτήρα του κέρδους, έστω και αν κατ'ουσίαν η αληθής φύση αυτού το κατατάσσει σε κάποια άλλη κατηγορία του νόμου.

ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΜΕΤΑ ΤΟ ΘΑΝΑΤΟ ΚΑΠΟΙΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ ΣΤΟΥΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΟΥΣ ΤΟΥ:

Ποιό χαρακτήρα έχουν και πως θα φορολογηθούν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μετά το θάνατο κάποιου προσώπου στους κληρονόμους του και τα οποία ποσά δικαιούταν εκείνος που απεβίωσε για υπηρεσίες που είχε προσφέρει όσο ζούσε; Στο θέμα αυτό η Διοίκηση αποφάνθηκε ότι τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα φορολογητέο στο όνομα των κληρονόμων ή του προσώπου που απεβίωσε αλλά αποτελούν στοιχείο της κληρονομιαίας περιουσίας, υποκείμενα σε φόρο κληρονομιάς.

ΜΕΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ:

Με το άρθρο 30 παρ. 3 του Ν. 1541/1985 περί αγροτικών συνεταιρισμών ορίζεται ότι στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου παρέχεται αποζημίωση για την απασχόλησή τους με τις υποθέσεις του συνεταιρισμού. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση υπό το καθεστώς παρόμοιας διάταξης 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 χορηγούμενες ή αποδιδόμενες στα μέλη κατά τους όρους του Καταστατικού.

Συνεπώς η αποζημίωση αυτή, ως αποτελούσα εισόδημα των δικαιούχων φορολογείται κατά τη διάταξη του άρθ. 45 παρ. 2 σαν εισόδημα ελευθέρου επαγγέλματος.

ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΝΕΔΡΙΑΣΕΙΣ:

Σύμφωνα με τη Διοίκηση η αποζημίωση που καταβάλλεται στα μέλη του Δημοτικού Συμβουλίου για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του, καθώς και στα μέλη της δημορχιακής επιτροπής για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις τους, αποτελεί εισόδημα και φορολογείται σαν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ:

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 το οποίο αυτός λαμβάνει από την κοινοπραξία. Σ' αυτές όμως τις περιπτώσεις, είναι ανέφικτη η αυτοτελής εμφάνιση του καθενός από τους συνεργαζόμενους επαγγελματίες απέναντι στους πελάτες τους και γίνεται πολύ δύσκολος ο διαχωρισμός της αμοιβής που αναλογεί, την κάθε φορά στον καθένα από αυτούς.

Η κοινοπραξία ελεύθερων επαγγελματιών δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ΄

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΜΗ ΔΥΝΑΜΕΝΟ ΝΑ ΥΠΑΧΘΕΙ ΣΕ ΚΑΠΟΙΑ ΑΠΟ ΤΙΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ

Α-ΣΤ΄

Με το άρθρο 45 παρ. 3 του Ν. 3323/55 ορίζεται ότι ως εισόδημα ελυθέρων επαγγελματιών, λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως ΣΤ΄. 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 μια από τις κατηγορίες Α΄ έως ΣΤ΄. Ορίσθηκαν δε δύο κατηγορίες στις οποίες παραπέμπονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα που δεν μπορούν να ενταχθούν σε μια από τις κατηγορίες Α΄ έως ΣΤ΄.

- α) Η Δ΄ κατηγορία, στην οποία υπάγονται τα κέρδη που προκύπτουν από επάγγελμα, κατά σύστημα ασκούμενο και μη υπαγόμενο σε άλλη κατηγορία, και
- β) Η ΣΤ΄ κατηγορία στην οποία υπάγονται τα εισοδήματα τα μη προερχόμενα από επάγγελμα και μη δυνάμενοι να υπαχθούν σε μια από τις κατηγορίες Α΄ έως ΣΤ΄.

Η Διοίκηση αναφέρει ενδεικτικά, τις ακόλουθες περιπτώσεις εισοδημάτων που υπάγονται στη ΣΤ΄ κατηγορία.

Η αποζημίωση που καταβάλλεται σε μισθωτό από ιδιωτική επιχείρηση, η οποία αποτελεί προϊόν συμβιβασμού για τη διακοπή των εκατέρωθεν δικαστικών διενέξεων και την παραίτηση του μισθωτού από το δικαίωμα ακύρωσης της απόλυσής του.

- Οι αμοιβές των εισπρακτόρων του ΤΕΒΕ, οι οποίες καθορίζονται σε ποσοστά επί των εισπράξεων.

- Η ισόβια πρόσοδος που καταβάλλεται από κληρονόμο διαθήκης σε κληροδόχο αυτής και της οποίας το τελικό καταβαλλόμενο ποσό καθορίσθηκε με συμβιβασμό για την παραίτηση του κληροδόχου από τη διεκδίκηση μέρους της κληρονομιάς.

- Οι ασκούντες το επάγγελμα του μανεκέν ή φωτομοντέλου, ως μη περιλαμβανόμενοι στα υπό του αρθ. 45 παρ. 1 του νόμου αναφερόμενα επαγγέλματα.

- Οι αμοιβές των ασκούμενων δικηγόρων.

Ζήτημα γεννήθηκε για το ποιά έσοδα υπάγονται σε φόρο σε διάταξη αυτή : θα υπαχθεί κάθε έσοδο που προέρχεται από μεμονωμένες ή συμπτωματικές πράξεις, ή μόνο τα έσοδα που συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, δηλαδή τα προερχόμενα από περιοδικά επαναλαμβανόμενες πράξεις;

Κατά τη γνώμη μας ο νομοθέτης θέλησε να υπαγάγει στο φόρο της ΣΤ' κατηγορίας μόνο τα κέρδη και τις ωφέλειες, που αντικειμενικά εξεταζόμενες φέρουν προδήλως τα γνωρίσματα του εισοδήματος . Αυτό προκύπτει σαφώς από τη διάταξη του νόμου, που ομιλεί περί εισοδήματος . Οπου ο νομοθέτης θέλησε να φορολογήσει και στοιχεία κεφαλαίου ή έσοδα ή κέρδη από μεμονωμένες πράξεις, όρισε αυτό ρητώς, όπως συμβαίνει με ορισμένα έσοδά του αρθρ. 31.

Την παραπάνω ορθή άποψη ασπάστηκε και η Διοίκηση η οποία αποφάνθηκε ότι για να υπαχθεί ένα έσοδο στο άρθρ. 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, δεν γεννιέται ζήτημα υπαγωγής του εσόδου αυτού στο φόρο εισοδήματος.

Επίσης την άποψη αυτή ασπάζεται και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας που δέχεται ότι για να υπαχθεί ένα έσοδο στο άρθ. 45 παρ. 3 του νόμου, πρέπει τούτο να αποτελεί εισόδημα κατά την έννοια του νόμου. Αυτό συμβαίνει, όταν παράγεται περιοδικά από διαρκή εκμεταλλεύσιμη πηγή ή αποτελεί αντάλλαγμα παροχής προσωπικής εργασίας ή καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΔΙΑΙΤΗΣΙΑ:

Συναντώνται περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα πρόσωπο εισπράττει αμοιβή από διαιτησία χωρίς να έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλία και στοιχεία του ΚΦΣ. Στην περίπτωση αυτή η νομολογία αποφάνθηκε ότι ο δικαιούχος της διαιτησίας θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος κατά τις διατάξεις του άρθ. 45 παρ. 2 του νόμου. Το ίδιο δέχεται η Διοίκηση για την αμοιβή διαιτητών ποδοσφαιρικών αγώνων, η οποία αποτελεί εισόδημα και φορολογείται κατά το άρθ. 45 παρ. 3 του νόμου. Ο φορολογούμενος αυτός μπορεί να εκπέσει από το εισόδημά του κάθε δαπάνη που είναι σύμφωνη με την εκπλήρωση των προσωποπαγών του υποχρεώσεων, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή της από νόμιμο φορολογικό στοιχείο ή από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κατά την κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων.

ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΓΙΑ ΠΑΡΑΝΟΜΗ ΧΡΗΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ:

Η αποζημίωση την οποία εισπράττει ο φορολογούμενος για την παράνομη χρήση του ακινήτου του από τρίτο πρόσωπο δεν αποτελεί εισόδημα Α' κατηγορίας (ακινήτων των), αλλά όπως αποφάνθηκε η νομολογία, η αποζημίωση αυτή αποτελεί εισόδημα της ΣΤ' κατηγο-

ρίας. Αυτό δε, γιατί η αποζημίωση αυτή δεν περιλαμβάνεται στις περιοριστικά αναφερόμενες νομικές σχέσεις και δικαιώματα του άρθ. 17 του νόμου που προβλέπει για το εισόδημα των ακινήτων.

ΕΙΣΠΡΑΚΤΟΡΕΣ ΤΟΥ ΤΕΒΕ ΑΜΟΙΒΟΜΕΝΟΙ ΜΕ ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης και τη σύμφωνη γνώμη του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, οι αμοιβές των εισπρακτόρων του ΤΕΒΕ που καθορίζονται σε ποσοστά επί των πραγματοποιούμενων εισπράξεων, αποτελούν εισόδημα ελευθερίων επαγγελμάτων και φορολογούνται κατά το αρθ. 45 παρ. 3 του Ν. 3323/55.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ΄

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΡΟΠΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Ο νόμος προβλέπει τους εξής τρεις τρόπους προσδιορισμού του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών:

- α) Προσδιορισμός (εξεύρεση) του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος λογιστικά (διαφορά εσόδων - εξόδων)
- β) Προσδιορισμός του εισοδήματος εξωλογιστικά με εφαρμογή συντελεστή καθαρών αμοιβών.
- γ) Προσδιορισμός του εισοδήματος από Επιτροπή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η΄

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

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.

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

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.

ΩΦΕΛΕΙΑ (ΥΠΕΡΤΙΜΗΣΗ) ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΑΝΗΚΕΙ ΣΕ ΕΛΕΥΘΕΡΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ:

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. Κατά συνέπεια, υπερτίμηση παγίου κεφαλαίου, η οποία προκύπτει υπέρ ελεύθερου επαγγελματία, φορολογούμενου κατά τη ΣΤ΄ κατηγορία, δεν υπάγεται σε φόρο.

Αν ο φορολογικός νόμος ήθελε να υπαγάγει σε φόρο την υπερτίμηση που προκύπτει από πάγιο κεφάλαιο, το οποίο ανήκει σε ελεύθε-

ρο επαγγελματία (δικηγόρο, γιατρό κ.α.) θα το είχε διατυπώσει με ρητό τρόπο. Αλλωστε, με βάση την αρχή του διαφορισμού των εισοδημάτων, η οποία διέπει το φορολογικό μας σύστημα, γίνεται διάκριση ανάμεσα στα εισοδήματα της Δ' κατηγορίας και τα εισοδήματα της ΣΤ' 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 της υπερτίμησης του κεφαλαίου, αυτή δεν θα υπαχθεί σε φόρο. Υπάρχει βέβαια, η διάταξη του αρθ. 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 χωρεί εδώ ανάλογη εφαρμογή του νόμου, διότι στη φορολογία οι διατάξεις είναι στενώς ερμυευτέες.

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος, στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρ. 35 παρ. 1 του νόμου (αφορούν τις εμπορικές επιχειρήσεις), κατ'αναλογία εφαρμοζόμενες, αλλά μόνο εάν αποδεικνύεται η καταβολή τους από νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί οι δαπάνες αυτές στα βιβλία του φορολογουμένου.

Οι δαπάνες αυτές είναι οι εξής:

α) Τα έξοδα μισθοδοσίας του απασχολούμενου προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί οι εισφορές υπέρ του ΙΚΑ και των άλλων ασφαλιστικών ταμείων 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 επιχείρησης που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό εξ' αίματος ή εξ' αγχιστίας μέχρι τον τέταρτο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο ΙΚΑ ή άλλων ασφαλιστικών οργανισμών.

β) Το καταβαλλόμενο ενοίκιο για την επαγγελματική στέγη, καθώς και το τεκμαρτό ενοίκιο ιδιοχρησιμοποιούμενου ιδιόκτητου ακινήτου, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

γ) Τα γενικά έξοδα διαχείρισης που καταβάλλονται:

- Για την αγορά βιβλίων και περιοδικών σχετικών με το ασκούμενο επάγγελμα του φορολογούμενου.

- Για έξοδα τηλεφώνου, ταχυδρομικά, γραφική ύλη, θέρμανση, διαφήμιση, φωτισμό κλπ.

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

Δεν εκπίπτουν οι εισφορές του ίδιου του φορολογούμενου για την προσωπική του ασφάλιση στα επαγγελματικά ασφαλιστικά ταμεία. Οι εισφορές αυτές εκπίπτουν από το συνολικό εισόδημα και όχι από το εισόδημα του ελευθέρου επαγγέλματος.

- 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.
- στ) Τα έξοδα συνδρομών σε επαγγελματικές οργανώσεις του οικείου κλάδου (π.χ. σε ιατρικό σύλλογο, σε δικηγορικό σύλλογο κλπ.).
- ζ) Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων 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 επαγγελματικών εγκαταστάσεων μηχανημάτων εργαλείων και οργάνων.
- ι) Τα έξοδα συντήρησης επισκευής, κυκλοφορίας και απόσβεσης αυτοκινήτων Ι.Χ. του φορολογουμένου, 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.
- Ειδικά για τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι δύο χιλιάδες (2000) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα στους τρίτους, εκπίπτουν μέχρι 80% του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού, εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι 25% των πιο πάνω δαπανών.
- ια) Οι καταβαλλόμενοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων για την αγορά βιβλίων για το σχηματισμό βιβλιοθήκης ή αγορά επιστημονικών οργάνων κλπ.).

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

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ:

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 ακτινολογικά μηχανήματα, τα οδοντιατρικά μηχανήματα και εργαλεία και άλλα επιστημονικά όργανα.

Σύμφωνα με το άρθ. 13 του Π.Δ. 88/1973 "περί αποσβέσεων" τα ποσοστά αποσβέσεων για τους ελεύθερους επαγγελματίες ορίζονται ως ακολούθως:

- α) Για τα έπιπλα και σκεύη, σε 15%
- β) Για τα μηχανήματα και λοιπές επαγγελματικές, σε 20%
- γ) Για τα όργανα και συσκευές εργαστηρίων χημείου και συναφών ειδών σε 20%.
- δ) Για τα επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα σε 100%.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης, οι αποσβέσεις ενεργούνται ως εξής:

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

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

- Η χρονολογία κτήσεως 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.

Εναντι από το καθένα περιουσιακό στοιχείο και σε ιδιαίτερη για κάθε έτος στήλη, θα καταχωρούνται οι διενεργούμενες αποσβέσεις. Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης, αναδρομική καταχώρηση των αποσβέσεων στα βιβλία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, καθόσον δεν συγχωρείται η ενέργεια αυτή από τις διατάξεις του νόμου και του Κώδικα φορολογικών στοιχείων, με τις οποίες ορίζεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε χρήσεως εκπίπτουν μόνο τα ποσά των αποσβέσεων που αναγράφονται στην απογραφή.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Στα έξοδα αυτά υποβάλλονται οι ελεύθεροι επαγγελματίες είτε κατά την έναρξη των εργασιών τους, είτε και κατά τη διάρκεια της δραστηριοτητάς τους λόγω επέκτασης ή αναδιοργάνωσης των εργασιών τους. Τον ορισμό των εξόδων εγκατάστασης δίνει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο ορίζει ότι έξοδα εγκατάστασης (πολυε-

τούς απόσβεσης) είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική 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 εφ'άπαξ κατά το έτος της πληρωμής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία ή δεκαετία, όπως ορίζει το άρθ. 46 παρ. 1 περ. στ' του Ν.Δ. 3323/55 στο οποίο παραπέμπει το άρθ. 46 παρ. 2 του ίδιου νομοδιατάγματος και το οποίο έχει ανάλογη εφαρμογή.

Για τους ελεύθερους επαγγελματίες έξοδα εγκατάστασης είναι τα ακόλουθα ενδεικτικά αναφερόμενα:

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

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

- Τα έξοδα που γίνονται για την επέκταση ή αναδιοργάνωση (μφική αγορά πλατείας).

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΑΓΟΡΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ:

Όπως έγινε δεκτό από την Διοίκηση σε απόσβεση υπόκειται και η καταβαλλόμενη για την εξαγορά επαγγέλματος δαπάνη (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.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ:

Το θέμα αυτό στερείται πρακτικής σημασίας. Με το αρθ. 13 του Ν.Δ. 1077/1971 είχε προστεθεί στο αρθ. 46 παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/55 διάταξη, η οποία όριζε ότι εκπίπτουν 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 είσπραξης των απαιτήσεων.

Η διάταξη όμως αυτή, παραλείφθηκε από τις μεταγενέστερες τροποποιήσεις της νομοθεσίας του φόρου εισοδήματος, πράγμα που είχε την έννοια, ότι ο νομοθέτης δεν αναγνωρίζει την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Αλλωστε 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, ορθά, ο νομοθέτης διέγραψε τη διάταξη αυτή, η οποία δεν ισχύει τώρα.

Στο άρθ. 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, αν θα υπάρξει τέτοια περίπτωση.

ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΝΟΙΚΙΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ:

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

Ο νόμος χρησιμοποιεί εδώ τον όρο "καταβολή δαπάνης" κατ'αντιστοιχία προς το έσοδο από τη ΣΤ' κατηγορία, το οποίο φορολογείται μόνοάμα εισπραχθεί και όχι άμα αποκτηθεί, όπως ισχύει στις άλλες κατηγορίες. 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 αντικείται στη θέληση του νομοθέτη.

Για τους παραπάνω λόγους, φρονούμε ότι το τεκμαρτό ενοίκιο ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου για τις ανάγκες του επαγγελματία (επαγγελματική στέγη) νόμιμα μπορεί να εκπεσθεί από το ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου να εξευρεθεί το καθαρό εισόδημα, στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΓΓΡΑΦΕΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΑΥΤΩΝ:

Κατά ρητή διάταξη του νόμου, οι επαγγελματικές δαπάνες των συγγραφέων, που επβαρύνουν 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.

Ετσι, αν υποθέσουμε ότι κατά το έτος 1991 ένας συγγραφέας δαπάνησε το ποσό των 800.000 δραχμών για την 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, δραχ. 200.000
- Κατά το έτος 1993, δραχ. 200.000
- Κατά το έτος 1994, δραχ. 200.000
- Κατά το έτος 1995, δραχ. 200.000

Ειδικά, όσον αφορά τα δωρεάν διατιθέμενα στους φοιτητές διδακτικά συγγράμματα των καθηγητών των Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων, η Διοίκηση αποφάνθηκε ότι το κόστος των συγγραμμάτων αυτών καθορίζεται με υπουργικές αποφάσεις και συνεπώς παρέλκει η εκ νέου κοστολόγησή τους από τις φοροτεχνικές υπηρεσίες. Το κόστος των συγγραμμάτων αυτών θα λαμβάνεται όπως ακριβώς καθορίζεται με την οικεία υπουργική απόφαση, η οποία εκδίδεται μετά από έρευνα από ειδική Επιτροπή κοστολόγησης.

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΣΤΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΤΑΜΕΙΑ:

Εισφορές που καταβάλλει ο φορολογούμενος στα ασφαλιστικά ταμεία για την προσωπική του ασφάλιση δεν αποτελούν επαγγελματική δαπάνη και συνεπώς δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα. Οι εισφορές αυτές αποτελούν προσωπική δαπάνη του επαγγελματία και εκπίπτουν από το συνολικό του εισόδημα, όπως ορίζει το αρθ. 8 του Νόμου.

ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ:

Συνήθως οι ελεύθεροι επαγγελματίες (ιδίως οι δικηγόροι), δαπανούν ορισμένα ποσά για λογαριασμό των πελατών τους (όπως

πχ. παράβολα, χαρτόσημα κλπ.) Τα δαπανόμενα αυτά ποσά βαρύνουν τους πελάτες και όχι τον επαγγελματία και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα αυτού.

ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ:

Από την άσκηση του επαγγέλματος είναι δυνατόν ο επαγγελματίας να πραγματοποιήσει ζημιά, ιδίως όταν αρχίζει για πρώτη φορά τις εργασίες του, οπότε τα έξοδα υπερβαίνουν τις εισπράξεις. Στην περίπτωση αυτή η προκύπτουσα ζημιά συμψηφίζεται με τα τυχόν υπάρχοντα εισοδήματα από άλλες κατηγορίες (π.χ. εισοδήματα από οικοδομές, κινητές αξίες κλπ.).

Εάν όμως η ζημιά δεν καλύπτεται με το συμψηφισμό 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, ότι ισχύει για τις εμπορικές επιχειρήσεις, στις οποίες η ακάλυπτη ζημιά μιας χρήσεως, μπορεί να μεταφέρεται στις πέντε επόμενες χρήσεις έως ότου αυτή καλυφθεί πλήρως από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων.

ΜΙΣΘΟΣ ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ ΤΟΥ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑ:

Μέχρι πρότινος επικρατούσαν αντιτιθέμενες απόψεις όσον αφορά του αν έπρεπε να εκπίπτει από το εισόδημα του ανδρός 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 αυτών, οι οποίες αντιβαίνουν στο νόμο και το ισχύον Σύνταγμα. Συνεπώς, νόμιμα 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 δεν ασφαλίζεται ίσως στο ΙΚΑ 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. Αλλωστε ο μισθός της συζύγου θα φορολογηθεί κανονικά και έτσι το Δημόσιο δεν πρόκειται να ζημιωθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Θ'

ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (βιβλία β' κατηγορίας Εσόδων - Εξόδων, ή τα τηρούμενα κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται τεκμαρτά (εξωλογιστικά).

Ο νόμος ορίζει ότι για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος 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 φορολογουμένου.

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 ΔΟΥ

δεν μπορεί να είναι αυθαίρετη, αλλά πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και να αιτιολογείται πλήρως.

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

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

Κατά τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη παρά μόνο στοιχεία και ενδείξεις σχετιζόμενα με το επάγγελμα που ασκεί ο φορολογούμενος, όχι δε και περιουσιακά στοιχεία αναγόμενα στην οικονομική δυναμικότητά του. Πράγματι μπορεί ο επαγγελματίας να έχει μεγάλη περιουσία, αλλά μικρό εισόδημα και αντίστροφα από τούτο προκύπτει σαφώς ότι η φορολογική αρχή πρέπει να λαμβάνει υπόψη μόνον εισοδηματικά και όχι περιουσιακά στοιχεία.

Όταν το εισόδημα προσδιορίζεται τεκμαρτώς, ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να λαμβάνει υπόψη του, από τις μεν αμοιβές, μόνο εκείνες που εισπράχθηκαν και όχι τις νόμιμες ή εκείνες που έχουν κτηθεί από τις δε δαπάνες μόνο εκείνες που καταβλήθηκαν πράγματι από το φορολογούμενο και όχι τις δεδουλευμένες ή τις οφειλόμενες. Τούτο δε διότι κατ'εξαιρέση στη ΣΤ' κατηγορία, ο φόρος επιβάλλεται πάνω στο εισόδημα που εισπράχθηκε και όχι πάνω σε εκείνο που έχει κτηθεί. Συνεπώς στα μεν έσοδα πρέπει να περιλαμβάνονται οι εισπράξεις από αμοιβές, στα δε έξοδα οι καταβαλλόμενες δαπάνες.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος 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. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Από το οικονομικό έτος 1988 ισχύει η υπ' αριθμ. Ε. 16382/1987 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Συντελεστές καθαρών αμοιβών:

Ιατροί γενικά:

- Προσωπική εργασία 55
- Με βοηθητικό προσωπικό 90

Οδοντίατροι:

- Προσωπική εργασία 50
- Με βοηθητικό προσωπικό 45

Κτηνιάτροι

50

Δικηγόροι

50

Συμβολαιογράφοι

50

Αμισθοι υποθηκοφύλακες

50

Δικαστικοί Επιμελητές

50

Μηχανικοί όλων των κλάδων ανάλογα με την κατηγορία του έργου
(Μελέτη επίβλεψη):

- Κτιριακά 30
- Χωροταξικά, πολεοδομικά, συγκοινωνιακά, υδραυλικά, διοίκηση έργου 14
- Ηλεκτρομηχανολογικά 18

- Τοπογραφικά	10
- Μηχανικοί που εκδίδουν Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για τις αμοιβές που λαμβάνουν από οργανωμένα γραφεία, στα οποία προσφέρουν τις υπηρεσίες τους συστηματικά	50
- Χημικοί	50
- Καθηγητές	55
- Ηθοποιοί	40
- Καλλιτέχνες , ζωγράφοι ή γλύπτες ή χαράκτες ή σκιτσογράφοι, .	45
- Μουσουργοί, συνθέτες, ενορχηστρωτές, στιχουργοί και 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 προστίθενται :

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ) 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 παγίων στοιχείων του φορολογούμενου και εισπράττεται το τίμημα του πωλούμενου πάγιου στοιχείου π.χ. ένας ιατρός πωλεί ακτινολογικό μηχάνημα παλαιάς τεχνολογίας για να το αντικαταστήσει με μηχάνημα νέας τεχνολογίας. Το πωληθέν μηχάνημα είχε αγορασθεί αντί δρχ. 2.000.000 και πωλείται αντί 2.700.000. Η διαφορά των δρχ. 700.000 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.

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΚΑΤΑ 40%

Σε περίπτωση που ο ασκών ελευθέριο επάγγελμα δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων ή αυτά που τηρεί κρίνονται ανακριβή (όχι ανεπαρκή), ο συντελεστής καθαρών αμοιβών που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης δεν προσαυξάνεται ο μοναδικός συντελεστής στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) Όταν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου είναι ανεπαρκή (όχι ανακριβή).
- 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 ΚΦΣ.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΤΩΤΕΡΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΑΝΩΤΕΡΗΣ ΒΙΑΣ :

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα ότι από τα γεγονότα ανώτερης βίας οι πραγματικές 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 (δεν αναγνωρίζεται δηλαδή ζημία).

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΜΟΙΒΩΝ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ:

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι΄

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ (ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ:

Οι αρχιτέκτονες και μηχανικοί είναι ελεύθεροι επαγγελματίες και 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.

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 εξής 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΄ κατηγορίες) ενώ πρέπει να τηρούν βιβλίο εσόδων - εξόδων.

Ετσι, είναι πρακτικά αδύνατο να διαπιστωθούν ποιά έξοδα αφορούν το ελευθέριο 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 φόρος επιβάλλεται στις εισπράξεις ενός μόνο έτους.

Για τους παραπάνω λόγους το εισόδημα των αρχιτεκτόνων και μηχανικών προσδιορίζεται υποχρεωτικά εξωλογιστικά με τη χρήση συντελεστή, ο οποίος σύμφωνα με το αρθ. 47 παρ. 6 υπολογίζεται:

- α) Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, προκειμένου για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.
- β) Στο ποσό της νόμιμης αμοιβής, προκειμένου για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.

Ως νόμιμη αμοιβή, στην περίπτωση που ο μηχανικός ή ο αρχιτέκτονας δεν εκτέλεσε όλες τις προβλεπόμενες επιμέρους εργασίες του έργου, νοείται εκείνη 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 όχι δε και η συνολική αμοιβή που αντιστοιχεί σε όλες τις επιμέρους εργασίες του έργου.

Οπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, στο φόρο εισοδήματος υπάγονται μόνο οι πράγματι εισπραχθείσες αμοιβές και όχι εκείνες που μπορεί να αξιώσει ο αρχιτέκτων ή μηχανικός για το σύνολο των εκτελεσθεισών εργασιών του έργου.

Κατά τη νομολογία στο φόρο εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών μπορεί να υπαχθεί προς φορολογία το καταβληθέν ποσό σε μηχανικό, λόγω καταπτώσεως υπέρ αυτού ποινικής ρήτρας, ως σχετιζόμενης με την άσκηση του επαγγέλματός του. Είναι ευνόητο ότι το

ποσό της εισπραχθείσης ποινικής ρήτρας θα προστίθεται στο καθαρό εισόδημα που προκύπτει με τη χρήση συντελεστή καθαρών αμοιβών.

ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΑ Η ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΠΟΥ ΑΣΧΟΛΕΙΤΑΙ ΑΤΟΜΙΚΑ ΣΤΗΝ ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ:

Με το αρθ. 45 παρ. 2 του νόμου ορίζεται ότι στο εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και η νόμιμη αμοιβή των ασχολουμένων ατομικά στην ανέγερση προς πώληση οικοδομών αρχιτεκτόνων ή πολιτικών μηχανικών ή μηχανολόγων, εφόσον αυτοί υπό την ιδιότητα του μηχανικού 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%. Ο συντελεστής αυτός υπολογίζεται στη νόμιμη αμοιβή, μειούμενη κατά το 10%. Ο αναλογούν φόρος καταβάλλεται με δήλωση η οποία υποβάλλεται το μήνα Ιανουάριο, κάθε έτους, εφαρμοζόμενων εδώ των διατάξεων των άρθρων 49 έως 69 του νόμου.

ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΠΟΥ ΣΥΜΜΕΤΕΧΟΥΝ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ:

Κατά το άρθ. 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 και πώληση της οι-

κοδομής την οποία αφορά η μελέτη ή η επίβλεψη, τότε η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει να επιβληθεί σε βάρος της φόρος εισοδήματος, υπολογιζόμενος σε 15% πάνω στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής, ανεξάρτητα από οιαδήποτε 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 με τούτο 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 τα όσα αναφέρονται 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 Ν.Δ. 3323/55.

Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται για τους αρχιτέκτονες, μηχανικούς και μηχανολόγους, οι οποίοι ασχολούνται ατομικώς στην ανέγερση και πώληση οικοδομών, εφόσον αυτοί υπό την ιδιότητά τους αυτή εκπονούν μελέτη ή επιβλέπουν την εκτέλεση εργασιών οικοδομικού έργου. Η αμοιβή τους αυτή φορολογείται αυτοτελώς κατά το άρθ. 45 παρ. 2 του νόμου.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης η εφαρμογή της διάταξης του αρθ. 4 παρ. 3 του Ν. 4486/1965 χωρεί και πριν από την έκδοση της προβλεπόμενης Υπουργικής απόφασης.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία ο ειδικός τρόπος φορολογίας των αρχιτεκτόνων και μηχανικών που προβλέπει το άρθ. 4 του Ν.Δ. 4486/1965 έχει εφαρμογή και όταν η επιχείρηση στην οποία μετέχει ο αρχιτέκτονας ή μηχανικός έχει τη μορφή κοινοπραξίας, οποία δεν έχει ως γνωστόν, 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 εκτελεσθείσες εργασίες.

ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΜΟΙΒΩΝ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΑ Η ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΜΙΣΘΩΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ:

Σύμφωνα με το αρθ. 4 παρ. 4 Ν.Δ. 4486/65 εάν ο αρχιτέκτονας ή μηχανικός που υπογράφει τη μελέτη ή που αναλαμβάνει την επίβλεψη συμβαίνει να είναι μισθωτός της προσωπικής ή εταιρικής επιχείρησης (οιασδήποτε νομικής μορφής), η οποία αναλαμβάνει τη μελέτη ή επίβλεψη ή ανέγερση της οικοδομής, τότε η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει να επιβληθεί σ'αυτήν φόρος 15% 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 και την επίβλεψη της εκτέλεσης οικοδομικών έργων, 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 για το οποίο η επιχείρηση υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης και καταβολή του φόρου κατά τις διατάξεις των αρθ. 43 και 44 του ΝΔ. 3323/55.

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ:

Για την εξεύρεση των φορολογητέων καθαρών αμοιβών (εισοδήματος) των αρχιτεκτόνων και μηχανικών, ο νόμος (αρθ. 45 παρ. 5) προβλέπει να γίνεται χρήση συντελεστών, οι οποίοι υπολογίζονται πάνω στις ακαθάριστες αμοιβές τους. Πέραν απ'αυτά οι συντελεστές αυτοί εναρμονίζονται με τους συντελεστές των μελετών που περιλαμβάνονται στο Π.Δ. 541/2978 και σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1029/00/90 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών υπολογίζονται ως ακολούθως:

1) Σε 35% για μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων:

Ο συντελεστής 35% σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1022100/1990 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, εφαρμόζεται εφαρμόζεται στις εξής κατηγορίες μελετών.

- α) Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων
- β) Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες (διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάσταση - διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων και οικισμών και τοπίου).
- γ) Μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου.

2) Σε 17% για μελέτη - επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργου:

Ο συντελεστής 17% σύμφωνα με την ίδια παραπάνω Υπουργική απόφαση, εφαρμόζεται στις εξής κατηγορίες μελετών :

- α) Χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες.
- β) Πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες.
- γ) Μελέτες συγκοινωνιακών έργων (οδών, σιδηροδρομικών γραμμών μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές).
- δ) Μελέτες υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων υδρεύσεων και αποχετεύσεων).
- ε) Μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας.
- στ) Μελέτες λιμενικών έργων.
- ζ) Μελέτες γεωργικές (γεωργοοικονομικές - γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων).
- η) Μελέτες αλιευτικές.

3) Σε 21%, για μελέτη - επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων:

Ο συντελεστής 21% σύμφωνα με την ίδια παραπάνω Υπουργική απόφαση εφαρμόζεται στις εξής κατηγορίες μελετών:

α) Μελέτες μηχανολογικές - ηλεκτρολογικές - ηλεκτρονικές

β) Μελέτες οικονομικές

γ) Μελέτες κοινωνικές

δ) Μελέτες μεταφορικών μέσων (χερσαίων πλωτών εναέριων)

ε) Ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές)

στ) Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός, σχεδιασμός, λειτουργία)

ζ) Χημικές μελέτες και έρευνες

η) Χημικοτεχνικές μελέτες

θ) Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες

ι) Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεοφυσικές

ια) Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες

ιβ) Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες

ιγ) Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνική διευθέτηση ορεινών λεκανών, χειμάρρων, αναδασώσεων, δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων).

ιδ) Στατικές μελέτες (μελέτες φερουσών κατασκευών κτιρίων και μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων).

4) Σε 13% για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων:

Ο συντελεστής 13% σύμφωνα με την ίδια παραπάνω Υπουργική απόφαση, εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας (γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές χαρτογραφικές, κινηματογραφικές και τοπογραφικές).

5) Σε 55% για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών που προσφέρουν ανεξάρτητες υπηρεσίες σε οργανωμένα γραφεία και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυιών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα:

Στον κατά τον παραπάνω τρόπο υπολογιζόμενο εισόδημα προστίθενται τα εξής ποσά:

- α) Οι τόκοι από συναλλαγματικές πράξεις, οι οποίες αναφέρονται στην άσκηση του επαγγέλματος.
- β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου (δηλαδή η προκύπτουσα από την εκχώρηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων).

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 προσαυξήσει το συντελεστή αυτόν μέχρι ποσοστό 30%. Δεν θεωρείται όμως, ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ πραγματικών δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, είναι μέχρι 20% των τεκμαρτών δαπανών.

Παράδειγμα: Εστω αμοιβή μηχανικού δρχ. 10.000.000 και συντελεστής καθαρού εισοδήματος 35%.

Στην περίπτωση αυτή το τεκμαρτό καθαρό εισόδημα ανέρχεται σε 3.500.000 (10.000.000 X 35%) και οι τεκμαρτές δαπάνες σε δρχ. 6.500.000 (10.000.000 - 3.500.000).

Εάν από τα τηρούμενα βιβλία του μηχανικού προκύπτει ότι καταχωρήθηκαν δαπάνες δρχ. 4.800.000, υπάρχει δυσαναλογία μεταξύ των πραγματικών και τεκμαρτών δαπανών που υπερβαίνει το 20% των τεκμαρτών δαπανών.

Τεκμαρτές δαπάνες δρχ. 6.500.000 X 80%	= 5.200.000
Πραγματικές δαπάνες βάσει των βιβλίων	= <u>4.800.000</u>
Προκύπτουσα διαφορά δρχ.	= 400.000 δρχ.

Συνεπώς η φορολογική Αρχή δικαιούται να προβεί σε προσαύξηση του συντελεστή καθαρού εισοδήματος μέχρι 30% αυτού, δηλαδή μέχρι 45,5% (35% + 10,5% = 45,5%). Στην περίπτωση αυτή το τεκμαρτό εισόδημα του μηχανικού θα προσδιορισθεί στο ποσό των δραχ. 4.550.000 (10.000.000 X 45,5%).

ΙΑΤΡΟΙ - ΒΙΒΛΙΟ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ ΑΣΘΕΝΩΝ:

Το βιβλίο επίσκεψης ασθενών, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 11 του αρθ. 64, τηρείται στο χώρο εξέτασης του ασθενή ή στο χώρο παροχής σ' αυτόν των ιατρικών υπηρεσιών και συμβουλών (ιατρείο, εργαστήριο κλπ.) από τους γιατρούς όλων των ειδικοτήτων και τους γιατρούς γενικής ιατρικής.

Την ίδια υποχρέωση, δηλαδή της τήρησης βιβλίου επίσκεψης ασθενών έχουν και οι εταιρείες που συνιστούν γιατροί και έχουν ως αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών γιατρού, εφόσον οι εταιρείες αυτές δεν χαρακτηρίζονται ως διαγνωστικά (ιατρικά) κέντρα και δεν έχουν συνεπώς, τις υποχρεώσεις που απορρέουν από διατάξεις της παραγράφου 5 περίπτωση δ', του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α'84).

Εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου επίσκεψης ασθενών οι οδοντίατροι και οι κτηνίατροι.

Το βιβλίο επίσκεψης ασθενών ενημερώνεται με την είσοδο κάθε ασθενή στο χώρο εξέτασης ή παροχής των ιατρικών υπηρεσιών και συμβουλών.

Ειδικά, οι γιατροί που έχουν συμβληθεί με το Δημόσιο, ή έχουν σύμβαση μίσθωσης εργασίας (μισθωτοί) ή μίσθωσης έργου με ασφαλιστικά ταμεία (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ κλπ.) και έχουν την υποχρέωση να

δέχονται τους ασφαλισμένους του Δημοσίου και των ταμείων αυτών στο ιατρείο τους, χωρίς να λαμβάνουν ιδιαίτερη αμοιβή κατά την επίσκεψη από τους ασθενείς, μπορούν να μην καταχωρούν τα στοιχεία κάθε ασθενή στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών. Για όλους τους άλλους ασθενείς που δέχονται με αμοιβή ή χωρίς αμοιβή (δωρεάν) διατηρείται η υποχρέωση ενημέρωσης του βιβλίου ασθενών.

Στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών πρέπει να αναγράφεται για κάθε ασθενή εκτός από τα στοιχεία του (ονοματεπώνυμο, χρονολογία επίσκεψης και η διεύθυνσή του) και ο αριθμός της απόδειξης παροχής υπηρεσιών όταν αυτή εκδοθεί. Όταν εκδίδεται μια απόδειξη για περισσότερες από μια επισκέψεις του ίδιου ασθενή, ή όταν η αμοιβή καταβάλλεται, κατόπιν συμφωνία, αφού ολοκληρωθεί η παροχή των ιατρικών υπηρεσιών, χωρίς δηλαδή να λαβαίνεται αμοιβή από το γιατρό για τις υπηρεσίες που παρέχονται ενδιάμεσα (π.χ. παρακολούθηση εγγύου μέχρι και τον τοκετό από γυναικολόγο γιατρό), εκδίδεται μια ή περισσότερες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, ανάλογα αν η αμοιβή που έχει συμφωνηθεί καταβάλλεται εφάπαξ ή τμηματικά, οι αριθμοί αυτών των αποδείξεων αναγράφονται στο βιβλίο επίσκεψης ασθενών σε όλες τις επισκέψεις που καλύπτονται από αυτές.

Για τις εξετάσεις ασθενών και την παροχή ιατρικών συμβουλών χωρίς αμοιβή (δωρεάν) θα γίνονται οι σχετικές εγγραφές στο βιβλίο ασθενών και θα εκδίδονται θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη "δωρεάν".

Αν αντί της θεώρησης και τήρησης βιβλίου επίσκεψης ασθενών, χρησιμοποιηθεί για το σκοπό αυτό το βιβλίο εσόδων - εξόδων που τηρείται από το γιατρό, δυνατότητα που παρέχεται από το τέταρτο

εδάφιο της παραγράφου 11 του αρθ. 64 του Ν. 2065/1992, πρέπει να εφαρμόζονται τα ακόλουθα, ενόψει και του σκοπού που επιδιώκεται από την τήρηση του πρόσθετου βιβλίου επίσκεψης ασθενών:

- α) Το βιβλίο εσόδων - εξόδων να παραμένει στο χώρο εξέτασης και συμβουλών καθ'όλη τη διάρκεια της επαγγελματικής απασχόλησης του γιατρού (δηλαδή όλες τις ώρες λειτουργίας του ιατρείου) και
- β) Να καταχωρούνται όλα τα στοιχεία που ορίζονται για κάθε επίσκεψη.

Για τη μη τήρηση ή την πλημμελή τήρηση του βιβλίου επίσκεψης ασθενών καθώς και για την παράβαση γενικά των διατάξεων της παραγράφου 11 του αρθ. 64 του Ν. 2065/1992 και της απόφασης αυτής εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).

ΕΚΔΟΣΗ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΣΥΝΤΑΓΩΝ

Κατά το άρθρο 13 παρ. 12 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, όπως αυτό συμπληρώθηκε από την παράγραφο 6 του άρθ. 7 του Π.Δ. 356/1986 (4157), οι γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων καθώς και οι γιατροί της γενικής ιατρικής, για τις επισκέψεις των ασθενών που γίνονται στο ιατρείο τους τηρούν και βιβλίο επίσκεψης των ασθενών που γίνονται στο ιατρείο τους τηρούν και βιβλίο επίσκεψης ασθενών. Οι πιο πάνω υπόχρεοι εκδίδουν θεωρημένη διπλότυπη συνταγή, για τα φάρμακα που χορηγούνται μόνο με ιατρική συνταγή βάσει των κειμένων διατάξεων, στην οποία αναγράφουν, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 29 του Κώδικα το είδος και την ποσότητα των χορηγουμένων φαρμάκων. Κατά το άρθρο δε 47 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε από την 1062060/1989 απόφαση του

Υπουργού Οικονομικών, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 51 του Ν. 1882/1992, 'ο οποίος δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό και γενικά όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του τιμωρείται για κάθε παράβαση με πρόστιμο μέχρι 120.000 δραχμών, προκειμένου για υπόχρεο τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και μέχρι 60.000 δρχ. προκειμένου για τους λοιπούς υπόχρεους.

Στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία της δικογραφίας στα οποία περιλαμβάνεται και η από 23.11.87 έκθεση ελέγχου των υπηρεσιακών υπαλλήλων Αγγελικής Ζάννη και Κωνσταντίνου Παπαναγιώτου προκύπτουν τα εξής: Από έλεγχο που διενεργήθηκε στις 7.7.1987 από τους πιο πάνω υπαλλήλους στο φαρμακείο της Αικατερίνης Κατσιάνου που βρίσκεται στην οδό Κούπα 22 στην Αθήνα διαπιστώθηκε ότι ο εκκαλών, γιατρός με την ειδικότητα του χειρουργού ορθοπεδικού, είχε εκδώσει μια ιατρική συνταγή για την χορήγηση σε ασθενή του του φαρμάκου BRASSAU η οποία δεν είχε θεωρηθεί από τον αρμόδιο Οικονομικό Εφορο.

Με βάση τη διαπίστωση αυτή ο Οικονομικός Εφορος με την 135/26.11.87 πράξη του επέβαλε σε βάρος αυτού πρόστιμο 30.000 δραχμών για έκδοσης αθεώρητης ιατρικής συνταγής κατά παράβαση του άρθρου 13 παρ. 12 του Π.Δ. 99/1977, όπως αντικαταστάθηκε από το αρθ. 7 παρ. 6 του Π.Δ. 356/1986. Κατά της παραπάνω πράξης αυτής άσκησε προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας η οποία απορρίφθηκε με την επικαλούμενη απόφαση τούτου, με την αιτιολογία ότι ο εκκαλών ο οποίος είχε και το σχετικό βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε ότι το φάρμακο που μνημονεύτηκε και που είχε χορηγήσει με τη συνταγή που προαναφέρθηκε χορηγείται και χωρίς ιατρική συνταγή.

Ηδη ο τελευταίος με την έφεσή του υποστηρίζει ότι η κρίση αυτού του Δικαστηρίου δεν είναι νόμιμη γιατί τούτο κατ'εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου μετέθεσε το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την παράβαση που του αποδίδεται από τη φορολογική αρχή σ'αυτόν.

Με τα δεδομένα αυτά το Δικαστήριο, λαμβάνοντας, ειδικότερα υπόψη ότι σύμφωνα με τις διατάξεις που παρατέθηκαν οι γιατροί έχουν υποχρέωση να εκδίδουν θεωρημένες συνταγές μόνο για τα φάρμακα βα οποία χορηγούνται με ιατρική συνταγή με βάση τις κείμενες διατάξεις και ότι στην προκειμένη περίπτωση ούτε στην προσβαλλομένη πράξη ούτε στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί την αιτιολογία αυτής αναφέρεται ότι το φάρμακο που χορηγήθηκε από τον εκκαλούντα με τη συνταγή που μνημονεύτηκε ανήκε στην εν λόγω κατηγορία φαρμάκων με βάση κάποια διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, οπότε τότε και μόνο αυτός θα είχε υποχρέωση να εκδόσει θεωρημένη συνταγή για τη χορήγησή του, κρίνει ότι η φορολογική αρχή, η οποία έχει και το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των πραγματικών προϋποθέσεων της τέλεσης της παραβάσης, δεν απέδειξε ότι ο εκκαλών υπέπεσε στην παράβαση που του αποδίδεται.

Επομένως, έσφαλε το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθήνας κρίνοντας αντίθετα με την εκκαλούμενη απόφασή του η οποία για το λόγο αυτό πρέπει να εξαφανιστεί κατά παραδοχή της κρινόμενης έφεσης και αφού γίνει δεκτή η προσφυγή του εκκαλούντος να ακυρωθεί η 135/26.11.87 απόφαση του Οικονομικού Εφόρου Ψυχικού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΑ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

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

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

Πριν από την παραπομπή της υπόθεσης στην Επιτροπή, ο Οικονομικός Εφορος οφείλει να ανακοινώσει την πρόθεσή του για παραπομπή στο φορολογούμενο με έγγραφο, νομίμως επιδιδόμενο, μαζί με ένα αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου. Ο φορολογούμενος δικαιούται, μέσα σ' ένα δεκαπενθήμερο από την εν λόγω κοινοποίηση, να αποδεχθεί το ποσό που προσδιορίστηκε από τον Οικονομικό Εφορο ως εισόδημα από την άσκηση του ελευθερίου 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 ελευθερίου επαγγέλματος, λαμ-

βάνοντας υπόψη προς μόρφωση γνώμης τα ακόλουθα:

α) Τη δήλωση του υπόχρεου, το υπόμνημα που τυχόν υπέβαλε ο φορολογούμενος και τα στοιχεία, που προσκομίζει ο Οικονομικός Εφορος, 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 απασχολείται και τους καταβαλλόμενους μισθούς και ημερομίσθια.

δ) Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, το οποίο μπορεί να οδηγήσει στη μόρφωση ορθής κρίσης ως προς το εισόδημα που έχει κτηθεί από το φορολογούμενο.

Η Επιτροπή κρίνει και αποφασίζει κατά πεποίθηση, χωρίς να δεσμεύεται από τον προσδιορισμό του εισοδήματος που έγινε από τον Οικονομικό Εφορο ως προς το εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, δυνάμενη ακόμα και να ενεργεί αυτοψία με όλα ή μερικά από τα μέλη τους.

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 που του κοινοποιήθηκε η απόφαση της Επιτροπής, αρχική ή συμπληρωματική κατά περίπτωση, δήλωση, οπότε και εφαρμόζονται οι διατάξεις περί συμβιβασμού του άρθρ. 53 του Ν.Δ. 3323/1955, σε ότι αφορά την επιβολή πρόσθετου φόρου. Στην αντίθετη περίπτωση, εκδίδεται από τον Οικονομικό Εφορο 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 χωρεί διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΒ

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΦΟΡΟΥ 15%

Με το νόμο ορίζεται, ότι στις αμοιβές που καταβάλλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, 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 αυτών.

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 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%.

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

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΗ ΑΜΟΙΒΗ - ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ

Ο νόμος ορίζει ότι ο παρακρατητέος φόρος υπολογίζεται πάνω στις ακαθάριστες αμοιβές του ελεύθερου επαγγελματία. Συνεπώς, κατά το νόμο, δεν επιτρέπεται να ενεργείται καμία έκπτωση ή μείω-

ση 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 παρακρατητέος φόρος 15% θα υπολογίζεται πάνω στο συνολικό ακαθάριστο ποσό της αμοιβής. Αυτό δε, διότι δεν είναι γνωστό εκ των προτέρων αν η αμοιβή που καταβάλλεται στο δικαιούχο εμπίπτει στο ποσό που πρόκειται να μειωθεί ή αν το υπερβαίνει. Η μείωση του αφορολόγητου ποσού, το οποίο δικαιούται ο ελεύθερος επαγγελματίας, θα ενεργείται κατά την υποβολή από το δικαιούχο της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Καμιά φορά παρουσιάζονται περιπτώσεις, κατά τις οποίες καταβάλλεται στον ελεύθερο επαγγελματία ποσό σαφώς καθορισμένο και αναμενόμενο σε δαπάνη που έγινε από αυτόν για εκπλήρωση υποχρέωσης υπέρ τρίτου προσώπου. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, όπως αποφάνθηκε η Διοίκηση ο παρακρατητέος φόρος θα υπολογίζεται πάνω στο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση, από την ακαθάριστη αμοιβή των δαπανών που βαρύνουν τον τρίτο.

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Υπόχρεοι σε παρακράτηση του φόρου είναι:

- α) Οι δημόσιες υπηρεσίες
- β) Οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης (Δήμοι και Κοινότητες του Κράτους)
- γ) Τα κοινωνοφελή ιδρύματα κάθε είδους
- δ) Οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί
- ε) Οι συνεταιρισμοί και οι Ενώσεις τους
- στ) Οι οργανισμοί και οι Επιχειρήσεις Κοινής ωφέλειας
- ζ) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου εν γένει

- η) Οι σύλλογοι γενικά και οι ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους
- θ) Οι ελεύθεροι επαγγελματίες (που τηρούν βιβλία β' ή γ' κατηγορίας)
- ι) Οι δημόσιες επιχειρήσεις
- ια) Οι επιχειρήσεις που τηρούν Β' και Γ' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. Συνεπώς και οι αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο εισοδήματος για υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος, ακόμα και όταν τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας Κώδικα φορολογικών στοιχείων.

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 πάντοτε το δικαιούχο της αμοιβής φυσικό πρόσωπο. Ομως, ο υπόχρεος σε παρακράτηση, αν και δεν βαρύνεται μ' αυτό το φόρο, υποχρεούται σε δήλωση αντί του πράγματι βαρυνόμενου, γι' αυτό και ο πρώτος υπέχει και όλες τις από το νόμο ευθύνες σε περίπτωση που δεν υποβάλλεται δήλωση και δεν καταβάλλεται ο παρακρατητέος φόρος.

ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΕΣ ΦΟΡΟΥ

Σε πολλές περιπτώσεις δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, μολονότι συντρέχει νόμιμη προς τούτο υποχρέωση του προσώπου που καταβάλλει την αμοιβή. Το ερώτημα, εδώ, είναι αν, σ' αυτή την περίπτωση, ο υπολογισμός του παρακρατητέου φόρου θα γίνεται προς 15% 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% χωρίς αναγωγή του ποσού της αμοιβής σε μικτό.

ΑΜΟΙΒΕΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 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 λογ/σμού αμοιβονται οι ορκωτοί λογιστές με τακτική αμοιβή κατά μήνα, καθοριζόμενη, με ειδικό κανονισμό που εγκρίνεται από το Εποπτικό Συμβούλιο των Ορκωτών Λογιστών. Γι' αυτό όπως αποφάνθηκε η Διοίκηση, αν και οι αμοιβές των ορκωτών λογιστών αποτελούν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, 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% για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 48 του νόμου, διότι δεν υπάρχουν στην προκειμένη περίπτωση¹ 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 γεννάται ως προς το ότι αυτοί ασκούν το ελεύθεριο επάγγελμα του λογιστή υποκείμενοι σε φόρο εισοδήματος κατά το άρθρο 45 παρ. 1 του νόμου. Στην περίπτωσή τους, εφαρμόζεται το άρθρο 48 και έτσι υπόκεινται στην παρακράτηση ποσοστού 15% πάνω στις κτώμενες από αυτούς αμοιβές.

ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟ ΣΥΛΛΟΓΟ

Κατά τις σχετικές διατάξεις του "Κώδικα των Δικηγόρων", για ποινικές και για μερικές πολιτικές υποθέσεις, καθώς και για ορισμένες 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 περιέχεται στο δικηγόρο και εκείνου που παρακρατείται από το δικηγορικό σύλλογο.

Σ' αυτές τις περιπτώσεις, όπως αποφάνθηκε η Διοίκηση, όσοι καταβάλλουν, στο δικηγορικό σύλλογο αμοιβές για λογαριασμό των δικηγόρων (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., ΑΕ επιχειρήσεις κ.λ.π.), οφείλουν να παρακρατούν ποσοστό 15% πάνω στην αμοιβή και να αποδίδουν στο Δημόσιο, το φόρο που παρακρατήσανε.

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου, για τις καταβαλλόμενες αμοιβές σε τρίτους είναι όσοι αναφέρονται στο κεφάλαιο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος, όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν αμοιβές σε τρίτους, για τις οποίες δεν προβλέπεται από τον Κώδικα φορολογικών στοιχείων η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών.

Ο φόρος αυτής της κατηγορίας παρακρατείται κατά την καταβολή αμοιβών που ανήκουν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Προμήθειες

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

Ο παρακρατητέος φόρος ανέρχεται σε 15% και υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής.

Εξαίρεση από την υποχρέωση παρακράτησης του φόρου ορίζει ο νόμος:

- α) Για τα πρόσωπα που αναφέρονται στο αρθ. 1 παρ. 5 του Κώδικα φορολογικών στοιχείων (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π.).
- β) Για τις προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορές τους.
- γ) Για τις αμοιβές που καταβάλλονται για τον καθορισμό δημοσίων σχολείων στα πρόσωπα που συνδέονται με το Δημόσιο ή με φορείς του Δημοσίου με σχέση μίσθωσης έργου (απόφαση Υπ.Οικ. Ε. 4115/1988 Πολ. 110).
- δ) Για τις αμοιβές των μαθητριών ή άλλων γυναικών (εκπαιδευτικό επίδομα) που εκπαιδεύονται ή απασχολούνται με την ταπητουργία, κιλιμοποιία-κέντημα και οι οποίες συνδέονται με τον Εθνικό Οργανισμό Πρόνοιας με σχέση μίσθωσης έργου.

Ο δικαιούχος της αμοιβής μπορεί να ζητήσει να του παρακρατηθεί φόρος με μεγαλύτερο συντελεστή από 15% που ορίζει ο νόμος.

Σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. καταβάλλουν προμήθειες σε τράπεζες, 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%, καθόσον οι Τράπεζες σε κάθε περίπτω-

ση είσπραξης προμηθειών έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου, το οποίο δεν υπόκειται σε θεώρηση, κατά ρητή διάταξη του νόμου.

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙ ΑΜΟΙΒΩΝ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΘΗΚΟΦΥΛΑΚΩΝ

Προκειμένου περί συμβολαιογράφων και υποθηκοφυλάκων ο παρακρατητέος φόρος υπολογίζεται πάνω στο ποσό της ακαθάριστης αμοιβής αφού αφαιρεθούν απ' αυτή τα έξοδα που βαρύνουν τον πελάτη, για λογαριασμό του οποίου ενεργούνται αυτά. Τέτοια έξοδα είναι τα τέλη χαρτοσήμου και το μεγαρόσημο. Τα υπόλοιπα έξοδα, όπως είναι το Ταμείο Νομικών, Ασφάλιση Συμβολαιογράφων, βαρύνουν τον ίδιο το Συμβολαιογράφο, διότι αποτελούν προσωπική εισφορά αυτού στα ασφαλιστικά ταμεία και συνεπώς υπολογίζονται στην αξία της αμοιβής στην οποία υπολογίζεται ο παρακρατητέος φόρος.

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

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΜΕΛΗΤΩΝ

Για τις αμοιβές που καταβάλλονται στους δικαστικούς επιμελητές, για γενόμενες αναγκαστικές κατασχέσεις, κοινοποιήσεις και λοιπές πράξεις αναγκαστικής εκτέλεσης, στο συνολικό ποσό στις οποίες περιλαμβάνεται και ποσό για την πληρωμή του χρησιμοποιηθέντος κατά την κατάσχεση ή την κοινοποίηση μάρτυρα, η Διοίκηση αποφάνθηκε, ότι ο υπολογισμός του ποσοστού 15% πρέπει να γίνεται πάνω στο ποσό της αμοιβής που απομένει μετά την αφαίρεση του ^ακταβαλλόμενου ποσού της αμοιβής του μάρτυρα. Αυτό, βέβαια

εφόσον η καταβολή της αμοιβής στο μάρτυρα αποδεικνύεται προσηκό-
ντως.

Από την αμοιβή του δικαστικού επιμελητή δεν πρέπει να αφαι-
ρείται η δαπάνη για τα πραγματοποιούμενα απ' αυτούς οδοιπορικά
έξοδα κατά τη διοικητική εκτέλεση, διότι η δαπάνη αυτή δεν γίνε-
ται για εκπλήρωση υποχρέωσης του πελάτη τους, αλλά είναι απόρροια
της εκτελούμενης εντολής.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Όσον αφορά την επιβολή κυρώσεων, ισχύει και εδώ ότι εφαρμό-
ζεται και στην περίπτωση του φόρου από μισθωτές υπηρεσίες. Δηλα-
δή, για εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή η ανακρίβεια των δηλώ-
σεως απόδοσης του παρακρατητέου φόρου εισοδήματος, επιβάλλεται,
εις βάρος εκείνου που ήταν υπόχρεος για την παρακράτηση, ο πρόσ-
θετος φόρος που ορίζεται από το άρθ. 67 του Ν.Δ. 3323/55.

ΑΠΟΔΟΣΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ

Ο παρακρατηθείς φόρος 15% αποδίδεται στο Δημόσιο με τριμη-
νιαίες δηλώσεις, υποβαλλόμενες στον αρμόδιο Οικ. Εφορο, μέσα
στο πρώτο δεκαπενθήμερο των μηνών Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου
και Ιανουαρίου κάθε έτους, οι οποίες περιλαμβάνουν, η κάθε μια
τα ποσά φόρου που παρακρατήθηκαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο η-
μερολογιακό τρίμηνο.

Αρμόδιος Οικον. Εφορος στον οποίο επιδίδεται η δήλωση εί-
ναι ο Εφορος της περιφέρειας, όπου έγινε η καταβολή των αμοιβών,
κατ' αναλογία με τα όσα ισχύουν στην Ε' πηγή.

Το Δημόσιο Ταμείο υποχρεούται όμως, αφού βεβαιώσει το φόρο
που αποδόθηκε, να αποστείλει στον αρμόδιο Οικονομικό Εφορο τη

δήλωση που του είχε επιδοθεί, με αναγραμμένα πάνω σ' αυτή τον αριθμό και την ημερομηνία του σχετικού τριπλοτύπου 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 Εφορο, 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 υπόχρεων, να μεταφέρεται η ημέρα λήξης της προθεσμίας, στις ημερομηνίες 16, 17 και 18 του μήνα απόδοσης του φόρου. Στην περίπτωση αυτοί οι υπόχρεοι κατανέμονται με βάση την αλφαβητική σειρά της επωνυμίας ή του τίτλου τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΓ

ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΤΑΜΕΙΑ

ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΗ

Συμπληρωματικές διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων των νόμων 2081/1992 και 2084/1992.

Σε ότι αφορά τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν. 2084/1992, για την υποχρεωτική ασφάλιση σε κύριο φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης:

α) Ασφαλίζονται στο ΙΚΑ. Εκτός από τους παρέχοντες εξαρτημένη εργασία: οι θεατρίνοι, συγγραφείς, μουσικοσυνθέτες, μεταφραστές, ποιητές, στιχουργοί, πεζογράφοι, κριτικοί, σκηνοθέτες, χορογράφοι, ενδυματολόγοι, παραγκιοζοπαίχτες, θεατρικοί επιχειρηματίες, τραγουδιστές, μουσικοί, ηθοποιοί, χορωδοί, χορευτές, και γενικά οι καλλιτέχνες ερμηνευτές (άρθρο 4 ν. 1296/1982).

β) Ασφαλίζονται στο ΤΣΑΥ: οι άμισθοι γιατροί, οδοντίατροι, φαρμακοποιοί, και κτηνίατροι οι οποίοι εγγράφονται και στους αντίστοιχους συλλόγους (άρθρο 4 ν. 5945/1934).

γ) Ασφαλίζονται στο Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε.

1) Τα μέλη του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (αρχιτέκτονες, πολιτικοί, μηχανικοί, τοπογράφοι, χημικοί μηχανικοί) καθώς και οι εργολήπτες Δημοσίων Εργων (α.ν. 2326/1940).

2) Οι ελεύθερα απασχολούμενοι Υπομηχανικοί σχολών του ν.δ. 2194/1943 που ήταν προσαρτημένες στο Ε.Μ.Π. (τέως εργοδηγοί, γεωμέτρες και εργοδηγοί Μηχανουργοί).

3) Οι απόφοιτοι των σχολών του ν.δ. 3971/1959, εφόσον είναι αυτοτελώς απασχολούμενοι (πτυχιούχοι υπομηχανικοί, απόφοιτοι των καταργηθεισών σχολών Θεσσαλονίκης, Βόλου, Πατρών, Ιωαννίνων, Ηρακλείου Κρήτης, της Βαλλιανείου Σχολής Ληξουρίου, των

Δημοσίων Τεχνικών Σχολών Αθηνών και Θεσσαλονίκης).

δ) Στην ασφάλιση του Ταμείου Νομικών υπάγονται υποχρεωτικά από τους άμισθους οι εξής:

Δικηγόροι, Συμβολαιογράφοι, Υποθηκοφύλακες, Ασκούμενοι δικηγόροι, Δικαστικοί Επιμελητές και Δικολάβοι οι οποίοι γράφονται και στους αντίστοιχους συλλόγους (Ν.Δ. 4114/1960).

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΜΕ ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ:

- Μηχανικοί (άρθρο 3 ν. 1027/1980).

Οι Μηχανικοί εφόσον ασχολούνται με την κατασκευή ιδιωτικών έργων ή με δραστηριότητες όπου πρωτεύοντα ρόλο έχει το εμπορικό κέρδος π.χ. ανέγερση οικοδομής, συνεργείο αυτοκινήτων κ.λ.π. ασφαλίζονται στο Τ.Ε.Β.Ε.

Εξαιρούνται από την ασφάλιση του ΤΕΒΕ αν ασχολούνται αποκλειστικά με την κατάρτιση μελετών ή την ανάληψη Δημοσίων Έργων.

- Υπομηχανικοί Πτυχιούχοι.

Για τα παραπάνω πρόσωπα έχουμε τρεις περιπτώσεις για τις οποίες ισχύουν αντίστοιχα τα εξής:

α) Υπομηχανικοί απόφοιτοι ΚΑΤΕΕ υπάγονται στην ασφάλιση του ΤΕΒΕ.

β) Υπομηχανικοί στο πτυχίο των οποίων αναφέρεται ότι η σχολή από την οποία αποφοίτησαν, είναι προσαρτημένη στο Εθνικό Μετσόβιο Πολυτεχνείο εξαιρούνται από την ασφάλιση του ΤΕΒΕ.

γ) Τέλος νομιμοποιούν ασφάλιση στο ΤΕΒΕ εάν δεν έχουν ασφαλιστεί στο ΤΣΜΕΔΕ, οι απόφοιτοι υπομηχανικοί των παρακάτω (επιπέδου ΤΕΙ) καταργηθεισών Σχολών: Αθηνών, Θεσσαλονίκης, Βόλου, Πατρών, Ιωαννίνων, Ηρακλείου Κρήτης, της Βαλλιανείου Σχολής Ληξουρίου, επίσης των Δημοσίων Τεχνικών Σχολών Αθηνών και Θεσσαλο-

νίκης που ιδρύθηκαν με το ν.δ. 3971/1959.

- Ερευνητές (άρθρο 4 ν. 1306/1982).

Υπάγονται στην ασφάλιση του ΤΕΒΕ εφόσον προσφέρουν την εργασία τους στον εργοδότη που τους ανάθεσε την έρευνα με εξηρητημένη σχέση εργασίας. Σε περίπτωση μη εξηρητημένης σχέσης εργασίας υπάγονται στο Ι.Κ.Α.

- Λογιστές.

Ασφαλίζονται υποχρεωτικά στο ΤΕΒΕ.

ΘΕΩΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Το Υπουργείο Οικονομικών με την υπ' αριθμόν 113250/1284/23-12-92 εγκύκλιό του, είχε δώσει εντολή σε όλες τις ΔΟΥ της χώρας να μη θεωρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Φ.Σ. που προσκομίζονταν από τους επιτηδευματίες (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) αν δεν ήταν εφοδιασμένοι με βεβαίωση καταβολής ή διακανονισμού των εισφορών στα οικεία ασφαλιστικά ταμεία και επιμελητήρια.

Η εντολή αυτή, που στηριζόταν ευθέως στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1 του ν. 2081/92 και 63 παρ. 1 του ν. 2084/92 καταλάμβανε και όλους τους λογιστές, οι οποίοι εργάζονται ως ελεύθεροι επαγγελματίες. ^{Οι} Οι ΔΟΥ αρνούσαν να θεωρήσουν βιβλίο εσόδων-εξόδων και στέλεχος αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε όσους λογιστές το ζητούσαν, εάν δεν ήταν ασφαλισμένοι στο ΤΕΒΕ και γραμμένοι στο Επαγγελματικό Επιμελητήριο. Η τακτική αυτή δημιούργησε μεγάλα προβλήματα στους λογιστές, επειδή κυρίως η εγγραφή στο επιμελητήριο δεν ήταν πάντοτε εφικτή, πέραν βέβαια, της οικονομικής επιβαρύνσεως.

Μετά όμως από αλλεπάλληλα διαβήματα στις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών τα οποία ζητούσαν να εξαιρεθούν οι

λογιστές από την υποχρέωση εγγραφής στο Επιμελητήριο, το Υπουργείο Οικονομικών με διαδοχικά έγγραφα του ζήτησε διευκρινήσεις από τα Υπουργεία Υγείας, Κοινωνικών Ασφαλίσεων και Εμπορίου σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 4 ν.δ. 2081/92 και 63 ν.δ. 2084/92.

Οι απαντήσεις των ανωτέρω Υπουργείων δικαίωσαν τους λογιστές επειδή:

α) Το Υπουργείο Εμπορίου απάντησε ότι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα από τα κατανομαζόμενα στο άρθρο 45 του ν.δ. 3323/55 (μεταξύ των οποίων είναι του λογιστή ή φοροτεχνικού, του Οικονομολόγου, του αναλυτή-προγραμματιστή και του συμβούλου επιχειρήσεων ΔΕΝ ΕΓΓΡΑΦΟΝΤΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ ΣΕ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΑ.

β) Το Υπουργείο Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων απάντησε ότι οι λογιστές ασφαρίζονται υποχρεωτικά στο ΤΕΒΕ εφόσον εργάζονται ως ελεύθεροι επαγγελματίες ή απασχολούνται ως μισθωτοί σε κάποιον εργοδότη (ασφαλισμένοι για τη σχέση τους αυτού στο ΙΚΑ) και συγχρόνως παρέχουν τις υπηρεσίες τους ως ελεύθεροι επαγγελματίες. Στην τελευταία περίπτωση η ασφάλισή τους στο ΤΕΒΕ γίνεται για τη δεύτερη δραστηριότητά τους και έτσι οι λογιστές με τη διπλή απασχόληση έχουν και διπλή κύρια ασφάλιση και συνεπώς θα πάρουν δύο κύριες συντάξεις - από το ΙΚΑ και το ΤΕΒΕ - εφόσον βέβαια συγκεντρώσουν τις νόμιμες προϋποθέσεις. Η ασφάλιση σε αμφοτέρους τους φορείς ΙΚΑ και ΤΕΒΕ για αυτήν την κατηγορία των λογιστών με τη διπλή απασχόληση είναι υποχρεωτική. Και μόνο για εκείνους τους λογιστές, που εισέρχονται στην παραγωγική διαδικασία και ασφαρίζονται για πρώτη φορά μετά την 1 Ιανουαρίου 1993 υπάρχει δυνατότητα από το νόμο (άρθρο 39 ν. 2084/92) να ασφαλισθούν σε ένα μόνο φορέα κύριας Ασφαλίσεως ή στο

Δημόσιο.

Συμπερασματικά, ο λογιστής που προσκομίζει για θεώρηση βιβλίο εσόδων-εξόδων και στέλεχος αποδείξεων παροχής υπηρεσιών δεν χρειάζεται να είναι γραμμένος σε κάποιο επιμελητήριο.

Αντίθετα, υποχρεούται να είναι ασφαλισμένος στο ΤΕΒΕ, έστω κι αν - λόγω άλλης εξαρτημένης εργασίας του - είναι ασφαλισμένος στο ΙΚΑ ή άλλα ασφαλιστικά φορέα κύριας ασφαλίσεως για μισθωτούς, εκτός αν πρόκειται για πρόσωπο που αρχίζει να εργάζεται (και να ασφαρίζεται) για πρώτη φορά μετά την 1-1-93.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΔ

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ: ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

α) Οποιος δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για το φόρο προστιθέμενης αξίας ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας, εφόσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, από συναλλαγές ή άλλες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού εξαμήνου υπερβαίνει το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων (600.000) δραχμών ή το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.

β) Οποιος δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δε δηλώθηκε, οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές.

γ) Οποιος δεν εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία που ισχύουν κάθε φορά.

δ) Οποιος εκδίδει ανακριβή, ως προς την ποσότητα, ή την τιμή μονάδας ή την αξία, τα ανάλογα φορολογικά στοιχεία, εφόσον από την ανακρίβεια αυτή προκύπτει διαφορά, που υπερβαίνει το 10% της συνολικής ποσότητας, ή της συνολικής αξίας των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών ή της συναλλαγής γενικά.

ε) Οποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα φορολογικών στοιχείων, εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτι-

κό έλεγχο του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων πάνω από είκοσι τα εκατό (20%) σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από 1.000.000 δραχμές.

Σε περίπτωση ανεπάρκειας βιβλίων ή ύπαρξης λογιστικών διαφορών, δεν ασκείται ποινική δίωξη.

στ) Οποιος δεν τηρεί την υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα φορολογικών στοιχείων καθώς και των στοιχείων.

ζ) Οποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που ορίζονται από τον Κ.Φ.Σ.

Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό

στοιχείο.

η) Οποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Τα αδικήματα φοροδιαφυγής τιμωρούνται μόνο όταν διαπράττονται από δόλο.

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης, τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986 αδικήματα τιμωρούνται σε βαθμό πλημμελήματος, μόνο στην περίπτωση που το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο κρίνει, ότι το αδίκημα διαπράχθηκε από δόλο.

ΠΟΙΝΕΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Οι ποινές για την φοροδιαφυγή προβλέπονται από το άρθρο 31 παρ. 2 του Ν. 1591/1986 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 του Ν. 1884/1990 και ορίζονται ως εξής:

α) Για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής τα οποία προβλέπονται από τις περιπτώσεις ζ' και ή της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986 (Έκδοση ή κατασκευή πλαστών τιμολογίων και στοιχείων και πρόσωπα που συνεργούν στην κατασκευή πλαστών στοιχείων), οι δράστες τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους και με χρηματική ποινή τουλάχιστον 1.000.000 δραχμές. Σε περίπτωση υποτροπής τα κατώτατα όρια των ποινών διπλασιάζονται.

β) Για τα αδικήματα φοροδιαφυγής, τα οποία προβλέπονται από τις περιπτώσεις α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.1591/1986, ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 6 μη-

νών (μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση παρακρατουμένων φόρων, ή μη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος).

γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός μήνα.

Οι ανωτέρω ποινές φοροδιαφυγής, επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις.

ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΕΣ ΠΑΤΑΞΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Σύμφωνα με μια πρόσφατη δημοσκόπηση του Υπουργείου Οικονομικών, το 72% των ερωτηθέντων απάντησε ότι η φοροδιαφυγή δεν πρέπει να θεωρείται αδίκημα, αλλά επιβεβλημένη πρακτική για την επιβίωση των επιχειρήσεων.

Εάν οι απαντήσεις προέρχονται κυρίως από εμπόρους και επιχειρηματίες αποκαλύπτουν το χαμηλό επίπεδο επιχειρηματικής ηθικής που επικρατεί στη χώρα μας και την αντίληψη ορισμένων στρωμάτων ότι "οι φόροι σε μια κοινωνία χρειάζονται.... αρκεί να τους πληρώνουν άλλοι".

Δεν αποκλείεται όμως ορισμένες απαντήσεις να προέρχονται ακόμη και από μισθωτούς, οι οποίοι δεν κατανοούν ότι η φοροδιαφυγή αυξάνει με αμείλικτη αριθμητική ακρίβεια τις δικές του φορολογικές επιβαρύνσεις.

Για να αλλάξει αυτή η συγκαταβατική στάση απέναντι στους φοροδιαφυγάδες, η Πολιτεία πρέπει να θεσπίσει διαφορετικά κίνητρα επιδίωξης ενός δικαιότερου φορολογικού συστήματος πέραν των θεωρητικών λύσεων.

Όπως για παράδειγμα να δεσμευτεί ότι η διεύρυνση της φορολογικής βάσης θα αντισταθμίζεται κατά ένα σταθερό ποσοστό από μια

μείωση της φορολογίας. Βραχυχρόνια αυτό θα μειώσει κάπως τα προσδοκώμενα έσοδα από τους διαφεύγοντες φόρους, θα ισχυροποιήσει όμως σημαντικά το ασθενικό σήμερα μέτωπο εναντίον των φοροδιαφυγών, πράγμα που θα έχει κατά πολύ μονιμότερα αποτελέσματα.

Το Υπουργείο Οικονομικών εντόπισε από το Φεβρουάριο του 1991 έως το Φεβρουάριο του 1992 περίπου 1.000.000 περιπτώσεις φοροδιαφυγής:

- α) 340.000 ιδιοκτήτες αυτοκινήτων που δεν είχαν υποβάλλει δήλωση εισοδήματος.
- β) 320.000 ιδιοκτήτες αγροτικών αυτοκινήτων, οι οποίοι δεν είχαν δηλώσει αγροτικό εισόδημα και για τους οποίους τώρα γίνονται επεξεργασίες από τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες.
- γ) 100.000 ιδιοκτήτες ακινήτων, οι οποίοι είχαν δηλώσει μηδενικό εισόδημα από ενοίκια ή πολύ πιά κάτω του πραγματικού.
- δ) 20.000 ιδιοκτήτες αυτοκινήτων (λόγω σήματος) οι οποίοι δεν πλήρωναν τέλη κυκλοφορίας.
- ε) 20.000 ιδιοκτήτες μεγάλων σπιτιών άνω των 200 τ.μ., οι οποίοι δήλωναν "κατά βούληση" ως φόρο ιδιοκατοίκησης.
- στ) 29.000 φορολογικές υποθέσεις ελέγχθηκαν μόνο μέσα στον Ιανουάριο του 1992 με τους συνοπτικούς ελέγχους.

Το πρόβλημα όμως του Κράτους είναι ότι δεν έχει τον αριθμό των υπαλλήλων που χρειάζεται, για να εκκαθαρίζονται αυτές οι υποθέσεις σε ταχύτερο χρονικό διάστημα.

Όσον αφορά την κατηγορία των ελεύθερων επαγγελματιών που ασκούν δικηγορία:

Οι δικηγόροι τον περασμένο χρόνο ¹⁹⁹¹ δήλωσαν ως μέσο εισόδημα το ποσό του 1.561.000 δραχ. και φέτος το ποσό του 1.754.000 δραχ. (στον ταχυδρ.). Οι αριθμοί όμως αυτοί εξαπατούν όταν παρουσιά-

ζονται απομονωμένοι από την επαγγελματική πραγματικότητα. Η χώρα μας με πληθυσμό 10.000.000 έχει 30.000 δικηγόρους, η Γαλλία με πληθυσμό 53.000 κατοίκους έχει 18.000 και το Βέλγιο με 10.000.000 έχει 8.000 δικηγόρους.

Συνάγουμε έτσι το συμπέρασμα ότι η δικηγορική ύλη της χώρας μας θα μπορούσε να εξυπηρετηθεί άνετα από 5.000 ή 6.000 δικηγόρους.

Εξάλλου ο επαγγελματικός πληθωρισμός και ο οξύς ανταγωνισμός έχει ως συνέπεια την περαιτέρω συρρίκνωση των αμοιβών των δικηγόρων που στη χώρα μας αμείβονται με το 1/5 και 1/10 των αμοιβών των συναδέλφων τους, της υπόλοιπης Ευρώπης.

Με δεδομένο ότι η δικηγορική ύλη της κάθε χώρας είναι μέγεθος πεπερασμένο εάν πολλαπλασιάσουμε το εισόδημα των 1.561.000 με το 4 ή το 5, τότε προκύπτει ότι το μέσο εισόδημα των δικηγόρων θα ήταν 4 ή 5 φορές μικρότερο του σημερινού.

Αυτός ήταν ένας απλός τρόπος για να δείξουμε ότι εάν ο αριθμός των δικηγόρων δεν μειωθεί είναι αδύνατον να προκύψει υψηλότερο εισόδημα για τους δικηγόρους.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Τα δεδομένα των λογιστικών βιβλίων Γ' κατηγορίας των επιχειρήσεων υπολογίζονται κατ' αρχήν επαρκή και ειλικρινή.

Περίπτωση απορρίψεως των λογιστικών βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κώδικα φορολογικών στοιχείων υπάρχει μόνο αν αυτά θεωρηθούν από την αρμόδια Εφορία (ΔΟΥ) ως ανεπαρκή ή ως ανακριβή.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθ. 30 του ισχύον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων τα βιβλία της Γ' κατηγορίας των επιχειρήσεων (Διπλογραφικά, Λογιστικά) λογίζονται ως ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος δισειρευτικά ή αθροιστικά:

α) Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο απογραφών καθώς και τα πρόσθετα βιβλία.

β) Δεν διαφυλάσσει τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενής εγγραφές στα ημερολόγια.

γ) Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται.

δ) Εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει, εκτός από τα οριζόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις (α.β.γ) τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, δεν παραδίδει στο φορολογικό έλεγχο το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογιστικού ή το εγχειρίδιο οδηγιών που παραδίδει δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου κώδικα ανακριβή θεωρούνται τα βιβλία της Γ' κατηγορίας των επιχειρήσεων (Διπλογραφικά, λογιστικά) όταν ο υπόχρεος διαζευτικά ή αθροστικά:

α) Δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς.

β) Δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς.

γ) Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα την αξία, ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία.

Συνέπεια της ανεπάρκειας είναι ότι προσδιορίζονται εξωλογιστικά τα κέρδη της επιχειρήσεως και του ελεύθερου επαγγελματία από ύψος κατά την κρίση-εύλογη- του προϊσταμένου της ΔΟΥ. Δηλαδή ουσιαστικά έχουν την ίδια μεταχείριση της ανεπάρκειας με την ανακρίβεια.

Η διατάξη αυτής της ανεπάρκειας των λογιστικών βιβλίων έχει την ιστορία της. Πρώτα μπήκε με τον αναγκαστικό νόμο περί βιβλίων και στοιχείων με εισήγηση του τότε Υπουργού Οικονομικών Δημητρίου Χέλμπ, με τη ρητή δήλωσή του ότι μέσα στα τρία πρώτα χρόνια εφαρμογής του Νόμου αυτού θα καταργείτε με νέο νόμο, ο οποίος θα είχε διατάξεις μόνο όσον αφορά την έκδοση φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων, αποδείξεων φορτωτικών κ.λ.π.) και όχι σε ότι αφορούσε την τήρηση λογιστικών βιβλίων με την διπλογραφική μέθοδο, για την οποία θα εφαρμόζονταν οι υπάρχουσες αρχές της εφαρμοσμένης Λογιστικής Επιστήμης.

Αυτό έγινε γιατί η χώρα έβγαινε από την κατοχή σε συνέχεια από τον Εμφύλιο πόλεμο όπου υπήρχε ανεξάιρετος κανόνας μη τήρησης βιβλίων από τους βιομήχανους, βιοτέχνες, εμπόρους, επαγγελματίες και ελεύθερους επαγγελματίες (Μηχανικούς, Δικηγόρους, Γιατρούς κ.λ.π.). Ακόμη και οι Τράπεζες δεν εξέδιδαν στοιχεία και έδιναν στους πελάτες λογαριασμούς γραμμένους σε στρατσόχαρτο χωρίς την επωνυμία της Τράπεζας ούτε καμμία άλλη ένδειξη. Αυτό το απαράδεκτο καθεστώς, προσπάθησε να καταργήσει ο τότε Υπουργός Οικονομικών Δημήτριος Χέλμπς, γιατί πίστευε βαθειά ότι για κάθε λειτούργημα, (επιχειρηματικό, ή ελεύθερο επαγγελματικό) ήταν αδιανόητο να μη δίνει λογαριασμό στο κοινωνικό σύνολο (Δημόσιο).

Προσπάθησε να καταργήσει τη γενική ασυδοσία που επικρατούσε τότε. Εξάλλου μας το είχαν ζητήσει και οι ΗΠΑ, γιατί μας έδιναν

οικονομική βοήθεια.

Ατυχώς όμως η καταψήφιση του Δημ. Χέλμπε από τους ψηφοφόρους Αθηνών σε δύο εκλογές, είχε σαν συνέπεια να λησμονηθεί από την Υπηρεσία.

Από τότε εκδόθηκαν αρκετοί Κώδικες Φορολογικών Στοιχείων, οι οποίοι όχι μόνο δεν κατήργησαν τις διατάξεις για τα βιβλία (απόρριψη ως ανεπαρκή) αλλά αντίθετα θέσπισαν σωρεία διατάξεων για το κύρος των βιβλίων, όλο πιά γραφειοκρατικές, και έκαναν τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων σχεδόν νόμο εφαρμογής της Εφηρμοσμένης Λογιστικής Επιστήμης με μια ατέλειωτη - τελείως άσκοπη - γραφειοκρατία.

Η μακροχρόνια εφαρμογή της διάταξης περί απορρίψεως των βιβλίων λόγω ανεπάρκειας είχε δυσμενέστατες συνέπειες, για την άνοδο της φορολογικής συνείδησης των φορολογουμένων, αφού μεταχειρίζεται κατά τον ίδιο τρόπο, η Εφορία τον ανειλικρινή φορολογούμενο με τον ειλικρινή, ο οποίος το μόνο πταίσμα που του είχε ήταν ότι το λογιστήριό του δεν εφάρμοσε η πλημμελώς εφάρμοσε τις διατάξεις περί βιβλίων.

Χρέος της Υπηρεσίας αλλά και της χώρας μας είναι να κάνουμε ειλικρινείς τους φορολογούμενους, γιατί η προσθήκη στην τάξη μερικών ακόμη ειλικρινών φορολογούμενων, είναι μεγάλο εθνικό όφελος.

Σήμερα είναι η στιγμή για την κατάργηση των διατάξεων απόρριψης των βιβλίων ως ανεπαρκών γιατί με τη μείωση των συντελεστών φόρου εισοδήματος δόθηκε μια δυνατή τσεκουριά στην πάταξη της φοροδιαφυγής, αφ' ενός γιατί ο φορολογούμενος που βλέπει ότι είναι ο πλειοψηφών εταίρος στην αόρατη εταιρεία φορολογούμενου (εργαζόμενου) και κράτους (Δημοσίου) προτιμά να είναι ειλικρινής

όπως έγινε σε προηγούμενες όμοιες περιπτώσεις παρά να έχει τραβήγματα με τους φορολογικούς ελέγχους και τις φορολογικές δίκες και επειδή ακόμη βλέπει πόσο μεγάλο βοήθημα είναι γι' αυτόν τα ειλικρινή του βιβλία για τον έλεγχο της παραγωγικότητας του και για το πρόγραμμα των επενδύσεών του.

Στη μεγάλη προσπάθεια για την πάταξη της φοροδιαφυγής θα είναι πολύτιμη η βοήθεια των υπαλλήλων, εργατών και συνταξιούχων που είναι ο τεράστιος όγκος του πληθυσμού της χώρας αν ζητούν και παίρνουν αποδείξεις για την ειλικρινή αξία των αγαθών που αγοράζουν και για τις υπηρεσίες που τους προσφέρονται, γιατί αφ' ενός δεν βοηθούν, χωρίς μάλιστα καμιά ωφέλεια, τον επιχειρηματία και τον ελεύθερο επαγγελματία και αφ' ετέρου με την πάταξη της φοροδιαφυγής αυξάνουν αυτομάτως, τα έσοδα του Δημοσίου που είναι προς το συμφέρον των υπαλλήλων, εργατών και συνταξιούχων, που θα μπορούν να ζητήσουν αύξηση των μισθών, ημερομισθίων και συντάξεων.

Για να το πετύχουμε αυτό πρέπει να γίνεται συνεχώς ενημέρωση των υπαλλήλων, των εργατών, των συνταξιούχων, των αγροτών και όλων γενικά, με τον ημερήσιο και περιοδικό τύπο και με τα μέσα Μαζικής Ενημέρωσης, όχι όμως με κάτι στερεότυπο, επαναλαμβανόμενο, που σε λίγο καιρό βαριόμαστε να το διαβάζουμε και να το ακούμε, αλλά κάθε φορά με κάτι καινούργιο και με θέματα που τραβούν το ενδιαφέρον του κοινού.

Είναι αδιανόητο να θέλουμε εξαίρετη εθνική άμυνα, αποτελεσματική αστυνομία, σύγχρονη παιδεία, καλή κοινωνική πολιτική, άψογη υγεία και συγχρόνως να αδιαφορούμε για την φοροδιαφυγή που γίνεται με τη συμμετοχή μας στο σύννηδες αλλά απαράδεκτο, τροπάριο "εγώ θα φτιάξω την Ψαροκώσταινα;".

Είναι στοιχειώδες καθήκον μας, όπως και η θητεία στο Στρατό,

να βοηθήσουμε όλοι για την πάταξη της φοροδιαφυγής ή έστω για τον περιορισμό της σε ελάχιστο ποσοστό.

Είναι στο χέρι μας να καταστήσουμε την Ελλάδα, πολύ γρήγορα, σύγχρονο και σεβαστό απ' όλους κράτος. Και επιτέλους ας ξεχάσουμε την πολιτικολογία που μας χωρίζει και να κάνουμε το εθνικό μας καθήκον που είναι και το προσωπικό συμφέρον του καθενός.

Το ελπίζουμε και το ευχόμαστε να γίνει το γρηγορότερο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΕ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Τα τελευταία 10 χρόνια το φαινόμενο που λέγεται φοροδιαφυγή, βρίσκεται σε μεγάλη έξαρση. Σωρεία μέτρων προσπάθησε κατά το παρελθόν να πάρει το Υπουργείο Οικονομικών (από το 1953) για να μειώσει την φοροδιαφυγή, τα οποία όχι μόνον δεν πέτυχαν το σκοπό τους, αλλά υπήρχαν και περιπτώσεις που εξαιτίας των μέτρων αυτών, το κακό μεγάλωσε.

Ορισμένες προτάσεις που ίσως αν υλοποιηθούν κατάλληλα ίσως περιορίσουν το κακό.

Εχουν κατά καιρούς, επίσημα παραδεχθεί Κυβερνητικοί παράγοντες ότι τόσο οι εν ενεργεία δημόσιοι υπάλληλοι (κυρίως Εκπαιδευτικοί) όσο και οι συνταξιούχοι δημόσιοι μη υπάλληλοι προσφέρουν τις υπηρεσίες τους χωρίς να δηλώνουν το πρόσθετο αυτό εισόδημα, που εισπράττουν και φυσικά δεν πληρώνουν φόρους γι' αυτό. Τίποτα δεν εισπράττει το Ελληνικό Δημόσιο από αυτά τα εισοδήματα, ούτε καν τα γνωρίζει. Εάν λοιπόν νομιμοποιηθεί η απόκτηση των παραπάνω εισοδημάτων με την καταβολή μόνο 10% φόρου εξαντλούμενης της φορολογίας τους θα υπάρξουν ασφαλώς δύο μεγάλα πλεονεκτήματα για το Ελληνικό Δημόσιο.

α) Θα εισπράξει φόρους τους οποίους σήμερα τους χάνει.

β) Θα συγκεντρώσει στοιχεία πάνω στο κοινωνικό αυτό θέμα, που ούτε καν φαντάζεται το μέγεθός του.

Αλλά και για τις επιχειρήσεις που πληρώνουν τις αμοιβές αυτές (Νομικά πρόσωπα ή Φυσικά πρόσωπα) θα θεσπισθεί επίσης ένα

κίνητρο για την αναγνώριση της δαπάνης και την εμφάνισή της στα βιβλία τους π.χ. απαλλαγή ποσού 30% του εισπραττομένου από το Ελληνικό Δημόσιο.

Αν εξετάσουμε πόσοι είναι αυτοί που δεν τους συμφέρει αυτή η λύση, νομίζω ότι είναι λίγοι. Διότι εκείνοι που πληρώνουν 10% χωρίς απολύτως καμμία άλλη επιβάρυνση, ή κράτηση υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου ή τρίτων ή ασφαλιστικών ταμείων κ.λ.π. θα έχουν σαν αντάλλαγμα τη νομιμοποίηση των πρόσθετων εργασιών τους και συγχρόνως τη νομιμοποίηση των πρόσθετων εισοδημάτων τους. Το Ελληνικό Δημόσιο θα κερδίσει, αφού θα εισπράξει εκείνα που σήμερα χάνει.

Η παραοικονομία αυτή έχει κατακυριεύσει την κοινωνία μας.

Αλλωστε είναι η μόνη άμυνα των ανθρώπων αυτών. Ολοι αυτοί οι υπάλληλοι ή συνταξιούχοι δεν μπορούν να ζήσουν με το μισθό ή τη σύνταξή τους και έτσι προσφέρουν την εργασία τους και μάλιστα πολλές φορές κάνουν τη δουλειά αυτή καλύτερα (ποιοτικά) από τη νόμιμη εργασία τους.

Μια άλλη πρόταση είναι να θεσπιστεί ένα κίνητρο για τους υπαλλήλους ελεγκτές των Εφοριών, όταν συλλαμβάνουν φορολογητέα ύλη μη δηλωθείσα, μια ειδική πρόσθετη αμοιβή. Αλλά συγχρόνως και τιμωρία σ' αυτούς, όταν τα δικαστήρια στα οποία θα τυχόν προσφύγουν, οι αδικούμενοι φορολογούμενοι, προσπαθήσουν να αποδείξουν ότι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης ήταν προϊόν δολίας πράξεως οργάνου.

Αλλη μια πρόταση είναι να καταργηθούν όλα τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που επιβάλλονται από τη ΔΟΥ. Αυτά να επιβάλλονται μόνο από τα δικαστήρια τα οποία θα ερευνούν εάν συντρέχει δόλος των φορολογουμένων. Στο σημείο αυτό γίνεται σήμερα η μεγαλύτερη

συναλλαγή. Είναι γνωστός σε όλους ο τρόπος με τον οποίο ενεργούνται οι διαπραγματεύσεις αυτές. Αποτέλεσμα, το Δημόσιο να χάνει σοβαρότατα ποσά κύριο φόρου, πρόσθετων φόρων κ.λ.π. Είναι εσφαλμένη η εντύπωση ότι το Δημόσιο εισπράττει έσοδα διότι έχει νομοθετήσει χρηματικές ποινές με τις οποίες μπορούν να απειλούν τα όργανά τους, τους πολίτες, αθώους και μή.

Υπάρχουν και άλλες προτάσεις όπως η άμεση φορολογική επιβάρυνση πελατών με ένα 10% πάνω στο λογαριασμό των κέντρων διασκέδασης, καθημερινή είσπραξη. Αλλά ο έλεγχος όχι από δημόσιους υπαλλήλους.

Εκτός απ' όλα αυτά υπάρχουν κι άλλες προτάσεις που αν πραγματοποιηθούν το κράτος μπορεί να γίνει δίκαιο, ενώ παράλληλα να πραγματοποιήσει έσοδα με βάση την Συνταγματική αρχή "Εκαστος αναλόγως των οικονομικών δυνάμεών του".

Τέλος ένας πολύ ορθότερος τρόπος να αποκτήσει ο Έλληνας φορολογούμενος συνείδηση, είναι να πεισθεί για την αποτελεσματικότητα και εντιμότητα στην διαχείριση των φόρων του από το Δημόσιο. Όσο για την κρισιμότητα της περιόδου, είναι αναμφισβήτητη αλλά δεν δικαιολογεί αυθαιρεσία. Χρειάζεστε να θυμηθούμε πως στην πιο κρίσιμη στιγμή της αρχαίας ελληνικής ιστορίας, το 481 π.χ. πριν από τη δεύτερη περσική εισβολή, ο Θεμιστοκλής έπεισε τους Αθηναίους, έπεισε δεν επέβαλε, να αφιερώσουν τα χρήματα των ασημορυχείων του Λαυρίου, που πριν τα μοιράζονταν οι Αθηναίοι μεταξύ τους, για τη χρηματοδότηση του Στόλου που νίκησε στην Σαλαμίνα.

Όμως υπάρχει και ένας άλλος βασικός λόγους που είναι αναγκαία η θέσπιση κανόνων και σταθερότητας στην φορολογία. Είναι ο ανταγωνισμός των φορολογικών συστημάτων, που εντείνεται μέσα σε μια νομισματική ένωση με ελεύθερη διακίνηση του κεφαλαίου.

Οι Έλληνες φορολογούμενοι θα έχουν όλο και μεγαλύτερη δυνατότητα να επιλέγουν το φορολογικό σύστημα που τους συμφέρει μέσα στην ΕΟΚ και βεβαίως δεν θα επιλέξουν το Ελληνικό εάν εξακολουθήσει να χαρακτηρίζεται από αστάθεια και αυθαιρεσία. Ποιός Έλληνας καταθέτης π.χ. θα διατηρεί τις καταθέσεις του σε δραχμές στην Ελλάδα όταν οι τόκοι φορολογούνται και η απόδοση σε πραγματικά μεγέθη, είναι αρνητική, όταν θα μπορεί να διατηρεί αφορολόγητες καταθέσεις με πραγματική απόδοση 4-5% σε μάρκα στο Λουξεμβούργο; Πόσοι Έλληνες δεν θα επιλέξουν ίσως για εξοχική κατοικία την Ισπανία ή Πορτογαλία όταν η εξοχική τους κατοικία αποτελεί τεκμήριο στην Ελλάδα και πόσοι δεν θα αγοράσουν διαμερίσματα προς εκμετάλλευση στην Φραγκφούρτη ή στο Λονδίνο για τον ίδιο λόγο, όταν επεκταθεί και στην Ελλάδα η ελεύθερη διακίνηση του κεφαλαίου;

Τα παραπάνω είναι μόνο μερικά παραδείγματα ανταγωνισμού των φορολογικών συστημάτων.

Γι' αυτό θα πρέπει σύντομα να θεσπιστούν κανόνες έστω και συνταγματικά κατοχυρωμένοι για την φορολογία.

Τίτλος πράξης (Αντικείμενο Έργο-Προσέγγιση)	Αριθμός πράξης/εργασίας κατά έτος	Τίτλος εργασιών (Αριθμ. Διαγρ. Πράξης, ημερομηνία κ.λπ.)	2 έτος: ημερομηνία έτους	Αριθμός δικαιωμάτων	Φορέας (Ε.Π.Χ.)	Ποσό (€) I.X.	Άλλα στοιχεία I.X.
1. Άνοδος		1. Α1 γ	646/1992				
2. Εξόδων - Εξόδων		2.					
3.		3.					
4.		4.					

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΑ ΕΝΟΚΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΗΝΗΚΑΝ

Αριθμός ενυπόθητου	Ονοματεπώνυμο Εταιρείας	Φ.Μ.Ε.Π. αριθμός	Κόστος κεφαλαίων	Απόδοσ. Υποχρεώσεων	Απόδοσ. συντήρω	Απόδοσ. συντήρω	Απόδοσ. συντήρω	Απόδοσ. συντήρω
	Π. Γεωργίου Α.Ι.	Π. Γεωργίου Α.Ι.	18531905	251	252	253	254	255
				256	257	258	259	260
				261	262	263	264	265
				266	267	268	269	270

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' - ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Επισημαίνεται στο εσωτερικό του παρόντος πίνακα η θέση των βιβλίων ή των εντύπων που έχουν καταχωρηθεί στο Ε.Π.Χ.Κ. για την παροχή πίστωσης ή άλλου είδους πιστώσεων.

Α. ΑΓΟΡΕΙ

Επισημαίνεται	Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
	301		Αυτοδ. προσαρτημα	321
	302		Επίσημο έγγραφο	322
	303		Επίσημο έγγραφο	323
	304		Επίσημο έγγραφο	324
	305		Επίσημο έγγραφο	325
	306		Επίσημο έγγραφο	326
	307		Επίσημο έγγραφο	327
	308		Επίσημο έγγραφο	328

Β. ΠΟΛΙΤΕΙΑ

Επισημαίνεται	Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
	309		Αυτοδ. προσαρτημα	329
	310		Επίσημο έγγραφο	330
	311		Επίσημο έγγραφο	331
	312		Επίσημο έγγραφο	332
	313		Επίσημο έγγραφο	333

6. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ, ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΒΙΟΗΛΕΚΤΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
331		Αυτοδ. προσαρτημα	333
334		Επίσημο έγγραφο	335
337		Επίσημο έγγραφο	338
340		Επίσημο έγγραφο	341
343		Επίσημο έγγραφο	343
344		Επίσημο έγγραφο	345

Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
331		Αυτοδ. προσαρτημα	333
334		Επίσημο έγγραφο	335
337		Επίσημο έγγραφο	338
340		Επίσημο έγγραφο	341
343		Επίσημο έγγραφο	343
344		Επίσημο έγγραφο	345

Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
401		Αυτοδ. προσαρτημα	408
402		Επίσημο έγγραφο	409
403		Επίσημο έγγραφο	410
404		Επίσημο έγγραφο	411
405		Επίσημο έγγραφο	412
406		Επίσημο έγγραφο	413
407		Επίσημο έγγραφο	414
408		Επίσημο έγγραφο	415

ΠΙΝΑΚΑΣ Α' ΑΚΑΘΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ I. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ

Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
451		Αυτοδ. προσαρτημα	454
452		Επίσημο έγγραφο	455
453		Επίσημο έγγραφο	456

II. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΒΙΟΗΛΕΚΤΡΙΚΩΝ

Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
461		Αυτοδ. προσαρτημα	464
462		Επίσημο έγγραφο	465
463		Επίσημο έγγραφο	466
464		Επίσημο έγγραφο	467
465		Επίσημο έγγραφο	468
466		Επίσημο έγγραφο	469

III. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
491		Αυτοδ. προσαρτημα	494
492		Επίσημο έγγραφο	495
493		Επίσημο έγγραφο	496
494		Επίσημο έγγραφο	497
495		Επίσημο έγγραφο	498
496		Επίσημο έγγραφο	499

Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
491		Αυτοδ. προσαρτημα	494
492		Επίσημο έγγραφο	495
493		Επίσημο έγγραφο	496
494		Επίσημο έγγραφο	497
495		Επίσημο έγγραφο	498
496		Επίσημο έγγραφο	499

Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
491		Αυτοδ. προσαρτημα	494
492		Επίσημο έγγραφο	495
493		Επίσημο έγγραφο	496
494		Επίσημο έγγραφο	497
495		Επίσημο έγγραφο	498
496		Επίσημο έγγραφο	499

Αριθμός βιβλίου	Αριθμός εντύπου	Είδος βιβλίου/εντύπου	Εξέλιξη
491		Αυτοδ. προσαρτημα	494
492		Επίσημο έγγραφο	495
493		Επίσημο έγγραφο	496
494		Επίσημο έγγραφο	497
495		Επίσημο έγγραφο	498
496		Επίσημο έγγραφο	499

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' - ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Α/Α	Α/Α εργαζομένων ομοειδών σφαιρικών αναμεταλλικών σφαιροειδών	Τοποθεσία σφαιρικών αναμεταλλικών σφαιροειδών	Α/Α εργαζομένων ή σφαιρικών σφαιρικών αναμεταλλικών σφαιροειδών	Ανοθε έσοδα από πωλήσεις διαμεταλλικών ή/και για την επάρση φ.Μ.Α.	Καθαρά κέρδη
			521	522	523
			524	525	526
			527	528	529
			530	531	532
			ΣΥΝΟΛΟ 530		

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ Δ.Χ.

Σημειώνεται μόνο από τους εμπλεκόμενες επιβατικές οχηματαγωγά οχήματα και Ακαθάριστα έσοδα

Α/Α	Α/Α οχημάτων	Είδος οχήματος	Εκμεταλλεύτης	Ποσοστό συμμετοχής	Ακαθάριστα έσοδα	Καθαρά κέρδη

α. ΕΠΙΒΑΤΙΚΑ Δ.Χ.

β. ΜΕΤΕΩΡΕΙΑ Δ.Χ.

γ. ΦΟΡΤΗΓΑ Δ.Χ.

* Αν το όχημα είναι μεθωμένο (μεθωμένη προεξόχηση αντικείμενου) να σημειωθεί αυτό στο χώρο «Σημειώσεις φορολογούμενου» καθώς και τα στοιχεία του εμβαδίου (σημειώνοντας το διάστημα κατανομής Α.Φ.Μ., αριθμό φορολ. αριθμ.).

Σημειώσεις φορολογούμενου

Γράψτε την εγκριτική απόφαση για την χρησιμοποιούμενη ταμειακή μηχανή

199...
Ο ΠΑΡΑΛΕΙΒΩΝ
312/992
Ο ΔΗΛΩΝ
Βεβαιώνεται η ακρίβεια της μεταφοράς των δεδομένων των φύλλων και στοιχείων Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ

Εξ -112- 002 2331

ΠΡΟΣΤΗ Δ.ΟΥ Α' ΤΑΤΡΑΣ

ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΣ 1992 (αναφέρεται από 11 έως 31/12/1991)

ΠΡΟΣΟΧΗ: Τα στοιχεία αυτά υποβάλλονται σε δύο αντίτυπα: α) ένα το φέρει ο φορολογούμενος, για την επάρση των στοιχείων και της υποστηρίγξής τους (φ.Μ.Α., Σ.Α.Ι.), β) ένα το φέρει ο φορολογικός υπάλληλος, για την επάρση των στοιχείων και της υποστηρίγξής τους (φ.Μ.Α., Σ.Α.Ι.).

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΤΟΜΙΚΗ, ΕΤΑΡΙΚΗ Η ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΥ, ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΟΥ Κ.Α.Ι., ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ Η ΕΛΕΥΘΕΡΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΟΣ ΑΡΘΡ. ΔΕΛΤΑΙΟΥ 004)

ΑΡΘΡ. ΔΕΛΤΑΙΟΥ 005

ΠΙΝΑΚΑΣ Α' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥ ΟΥΜΕΝΟΥ (Ατομικής Εργασίας η Ο.Ε. η Ε.Ε. η Κοινών ή Κοινών και Κ.Β.Ε.)

002	Α.Φ.Μ.	4119723103	ΕΠΩΝΥΜΟ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΠΡΕΜΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΟ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΠΡΕΜΙΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ
026	ΕΙΔΟΣ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ	ΑΠ	Ε.Ε.	Ε.Ε.	1	1
027	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑ	ΚΑΛΩΠΟΥ	Ε.Ε.	Ε.Ε.	1	1
010	ΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑ	ΚΑΛΩΠΟΥ	Ε.Ε.	Ε.Ε.	1	1
011	ΟΝΟΜΑ	ΜΑΡΙΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Η ΣΥΖΥΓΙΟΥ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Η ΣΥΖΥΓΙΟΥ	012	ΧΡΗΣΤΟΣ
013	ΤΙΤΛΟΣ					

ΔΕΥΤΕΡΟΝ ΑΣΚΗΣΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (Κατανομή η Είδος)

014	ΟΔΟΣ - ΑΡΘΡΟΣ	11	015	ΤΑΧ. ΚΩΔ.	016	ΠΟΛΗ Η ΝΕΚΡΟΠΟΛΙΣ
	ΣΥΝΟΧΙΑ Η ΕΠΑΡΣΙΑ	Α' II		210212		ΤΑΤΡΑΣ
	ΔΩΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ-ΟΔΟΣ - ΑΡΘΡΟΣ		017	ΝΟΜΟΣ		ΑΧΑΪΑΣ
	ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΤΕΟΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (Γράψτε το όνομα αυτό αναφέρεται στους τίτλους ανελεύθερου καθούρου κέρδους)			ΤΑΧ. ΚΩΔ.		ΠΟΛΗ Η ΧΩΡΙΟ
	ΚΥΡΙΟ					Κ.Α.Α.
	ΔΕΥΤΕΡΟ					018

ΑΔΙΑ

042	Α.Φ.Μ.	ΕΙΔΟΣ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ	ΕΠΩΝΥΜΟ
		043	045
046	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Η ΣΥΖΥΓΙΟΥ	ΟΔΟΣ - ΑΡΘΡΟΣ
		047	048
049	ΤΑΧ. ΚΩΔ.	ΠΟΛΗ Η ΧΩΡΙΟ	ΝΟΜΟΣ
		050	

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ: Ανελεύθερου 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100

051	Α.Φ.Μ.	ΕΙΔΟΣ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ	ΕΠΩΝΥΜΟ
		052	054
056	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Η ΣΥΖΥΓΙΟΥ	ΟΔΟΣ - ΑΡΘΡΟΣ
		057	058
059	ΤΑΧ. ΚΩΔ.	ΠΟΛΗ Η ΧΩΡΙΟ	ΝΟΜΟΣ
		059	

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΙΟΥ (Συμμετοχές μόνον όταν η πιο πάνω επάρση είναι ατομική και οφείλει στη σύζυγο)

061	Α.Φ.Μ.	ΕΙΔΟΣ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ	ΕΠΩΝΥΜΟ
		062	064
064	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Η ΣΥΖΥΓΙΟΥ	ΟΔΟΣ - ΑΡΘΡΟΣ
		065	066
067	ΤΑΧ. ΚΩΔ.	ΠΟΛΗ Η ΧΩΡΙΟ	ΝΟΜΟΣ
		067	

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΑΤΗΜΑΤΟΣ (Παρακαθοντα οι ειδος της εδρας εργατοπαραγωγος η κ. κατ. αποδοχης κτλ.)

112	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	113	ΥΠΟΚΑΤΗΜΑΤΟΣ	114	ΣΥΜΒΑΣΗ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ
		113	ΥΠΟΚΑΤΗΜΑΤΟΣ	114	ΣΥΜΒΑΣΗ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ
116	ΠΟΛΗ Η ΧΩΡΙΟ	117	ΟΔΟΣ - ΑΡΘΡΟΣ	118	ΤΑΧ. ΚΩΔ.	119	Κ.Α.Α.
		117	ΟΔΟΣ - ΑΡΘΡΟΣ	118	ΤΑΧ. ΚΩΔ.	119	Κ.Α.Α.
ΚΥΡΙΟ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΤΕΟΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ							
112	ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ	113	ΥΠΟΚΑΤΗΜΑΤΟΣ	114	ΣΥΜΒΑΣΗ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ
		113	ΥΠΟΚΑΤΗΜΑΤΟΣ	114	ΣΥΜΒΑΣΗ	115	ΚΩΔΙΚΟΣ
116	ΠΟΛΗ Η ΧΩΡΙΟ	117	ΟΔΟΣ - ΑΡΘΡΟΣ	118	ΤΑΧ. ΚΩΔ.	119	Κ.Α.Α.
		117	ΟΔΟΣ - ΑΡΘΡΟΣ	118	ΤΑΧ. ΚΩΔ.	119	Κ.Α.Α.
ΚΥΡΙΟ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΤΕΟΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ							

* Τα τετραγώνια με τον αριθμό συμπληρώνονται στο αντίστοιχο... Σημειώνεται (X) στο τετραγώνιο της απεργίας, στο το φορολογούμενο.

9-01.003

Β Ι Β Λ Ι Ο Γ Ρ Α Φ Ι Α

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΠΑΤΡΙΝΟΣ "ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΑ"

ΕΛΛΗ ΕΚΜΕ "ΘΕΛΕΙΣ ΝΑ ΓΙΝΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ; ΜΑΘΕ ΓΙΑ ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΟΥ"

ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ "ΛΟΓΙΣΤΗΣ"

"ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΟΣ"

ΧΡΗΣΤΟΣ Μ. ΤΟΤΣΗΣ "ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟ-
ΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ"

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΕΡΓΑΤΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ "ΕΝΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓ.
ΕΛΕΥΘΕΡ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ"

ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ "EXPRESS"