

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΙ
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ



Σπουδάστριες

Βασιλική Α. Μαστροκυριάκου
Αθανασία Θ. Παπαηλιοπούλου

Επιβλέπων Καθηγητής

Κων/νος Μελισσαρόπουλος
Καθηγητής Τ.Ε.Ι.

ΠΑΤΡΑ 1997

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

2143

Ευχαριστούμε όλους τους καθηγητές μας για τις γνώσεις που μας μετέδωσαν και ιδιαίτερα τον κ. Κων/νο Μελισσαρόπουλο για τις υποδείξεις του προκειμένου να προσεγγίσουμε καλύτερα το θέμα που μας ανατέθηκε.

Επίσης ευχαριστούμε όσους άλλους μας βοήθησαν να ολοκληρώσουμε αυτή την εργασία.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το βιβλίο αυτό αποτελεί πρακτικό βοήθημα για όσους ασχολούνται με τη φορολογία εισοδήματος, γι' αυτό και το περιεχόμενό του αναφέρεται σε θεωρητικά και μη θέματα.

Ειδικότερα, στο βιβλίο αυτό γίνεται διευκρίνιση και ερμηνεία των ισχυουσών διατάξεων για τον εξωλογιστικό και αντικειμενικό προσδιορισμό των εισοδημάτων και δίνονται όλες οι πληροφορίες που χρειάζονται για την αντιμετώπιση των σχετικών θεμάτων στην πράξη.

Συνεπώς, είναι πολύτιμος οδηγός διότι παρέχει συμπληρωματικές πληροφορίες χρήσιμες για τους ενδιαφερομένους για τη μελέτη σε βάθος των διατάξεων περί φορολογίας εισοδημάτων.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ.....	II
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	III
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
1. Οι φόροι και τα χαρακτηριστικά τους	2
2. Οι λειτουργίες του φόρου	3
α. Η αποταμιευτική λειτουργία του φόρου	3
β. Η οικονομική λειτουργία του φόρου	3
γ. Η κοινωνική λειτουργία του φόρου	4
3. Η ταξινόμηση των φόρων	4
α. Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με την φορολογική βάση	5
β. Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με την φύση των φορολογικών συντελεστών	5
γ. Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τον φορέα που τους επιβάλλει	6
4. Η διάκριση των φόρων	6
α. Άμεσοι και έμμεσοι φόροι	6
β. Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα άμεσων και έμμεσων φόρων	7
5. Η φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων	8
α. Φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με το εισόδημα	9
β. Φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με την περιουσία	9
γ. Φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με την δαπάνη	9
6. Οι αντιδράσεις των φορολογουμένων στην επιβολή των φόρων	10
α. Φοροδιαφυγή	10
α.1. Απόκρυψη εισοδήματος	10
α.2. Απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων	11
α.3. Απόκρυψη φόρων παραγωγής και δαπάνης	11
β. Φοροαπαλλαγή	12
γ. Φοροαποφυγή	12
ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	
I. Γενικά	14
1. Κύρος και αποδειχτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων με βάση τον προϊσχύσαντα Κ.Φ.Σ.	14
α. Βασικές αρχές απόρριψης των βιβλίων	16
β. Ανεπάρκεια βιβλίων	17
γ. Ανακρίβεια βιβλίων	18
δ. Περιπτώσεις που δεν θεωρούνται ανεπάρκειες οι	

ανακρίβειες βιβλίων	19
ε. Σημείωμα παραλείψεων και παρατυπιών	20
2. Κύρος, αποδεικτική δύναμη, ανεπάρκεια και ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων με βάση τον νέο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων	20
α. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων	21
β. Ανεπάρκεια βιβλίων Γ' κατηγορίας	21
γ. Ανακρίβεια βιβλίων Γ' κατηγορίας	24
δ. Επιτροπή κύρους βιβλίων Γ' κατηγορίας	26
ε. Ανεπάρκεια και ανακρίβεια βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας ..	27
στ. Σημείωμα παραλείψεων ή παρατυπιών	28

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

1. Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων	30
2. Προσδιορισμός καθαρών κερδών με εφαρμογή Σ.Κ.Κ. που ίσχυσαν μέχρι και το οικονομικό έτος 1985	32
3. Προσδιορισμός καθαρών κερδών με εφαρμογή μοναδικών Σ.Κ.Κ.	35

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

1. Γενικά	43
1. Άρθρο 1. Δ ευκρινίσεις σχετικά με την αντικειμενικοποίηση του φορολογητέου εισοδήματος	44
2. Άρθρο 2. Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από ελεύθερο επάγγελμα	68
3. Άρθρο 3. Συμπληρωματικές διατάξεις	89
4. Άρθρο 4. Προσδιορισμός ελαχίστου κόστους κατασκευής οικοδομών	92
5. Άρθρο 5. Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων των εργαλάβων, υπεργολάβων και εν γέννη επιτηδευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή	96
6. Άρθρο 12. Τεκμήρια δαπανών διαβίωσης	98
7. Άρθρο 13. Εκπτώσεις δαπανών από το συνολικό εισόδημα	110
8. Άρθρο 14. Υπολογισμός του φόρου και μειώσεις αυτού	118
9. Άρθρο 15. Διεύρυνση φορολογικής βάσης	124
10. Άρθρο 16. Καταβολή του φόρου της δήλωσης του άρθρου 16 α του ΝΔ 3323/1953 και εξαιρέσεις από αυτόν	126
11. Άρθρο 17. Εκπτώσεις από το ακαθάριστο εισόδημα των επιχειρήσεων	127
12. Άρθρο 13. Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων	129
13. Άρθρο 19. Παρακράτηση και απόδοση φόρου	130
14. Άρθρο 23. Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος Νομικών Προσώπων	132

15.	Άρθρο 29. Πρόσθετοι φόροι	136
16.	Άρθρο 30. Άλλα πρόστιμα.....	138

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Παρατηρήσεις - Σχόλια	140
-----------------------------	-----

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

10

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥΣ

Για την απόκτηση των εσόδων του το κράτος χρησιμοποιεί διάφορα μέσα, τα οποία διακρίνονται σε μονομερή και διμερή.

Τα μονομερή μέσα συνιστούν παροχή χρηματικών πόρων από τους πολίτες προς το Δημόσιο, χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή από την πλευρά του Δημοσίου. Τα μονομερή μέσα είναι αναγκαστικά για τον πολίτη και περιλαμβάνουν κυρίως τους φόρους π.χ. φόρος εισοδήματος, Φ.Π.Α.

Τα διμερή μέσα συνιστούν παροχή χρηματικών πόρων από τους πολίτες προς το Δημόσιο, που συνοδεύονται όμως από αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή από την πλευρά του Δημοσίου.

Τα διμερή μέσα είναι συνήθως προαιρετικά με την έννοια ότι επιβαρύνουν εκείνους που χρησιμοποιούν την παρεχόμενη ειδική αντιπαροχή π.χ. τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων.

Επομένως, ο φόρος είναι η μονομερής, αναγκαστική παροχή αγοραστικής δύναμης από τον πολίτη στο κράτος, που δεν συνοδεύεται από αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή.

Παρατηρούμε ότι ο φόρος έχει το στοιχείο του "αναγκαστικού", του "υποχρεωτικού", δεν αφήνεται στην ελεύθερη βούληση του πολίτη. Η αναγκαιότητα αυτή πηγάζει από τις ανάγκες του κράτους και της λειτουργίας του.

Ο φόρος αφαιρεί αγοραστική δύναμη από τον πολίτη. Η έννοια αυτή είναι περισσότερο εναρμονισμένη στην σύγχρονη δημοσιονομική αντίληψη παρέμβασης του κράτους, δεν πρόκειται δηλαδή μόνο για "αναγκαστική εισφορά" χωρίς ευρύτερες οικονομικοκοινωνικές επιπτώσεις.

Ο πολίτης δεν περιμένει κανενός είδους άμεση ειδική αντιπαροχή με την καταβολή του φόρου από την πλευρά του κράτους, εκτός βέβαια αυτήν που αφορά όλους τους πολίτες γενικά και αυτούς που δεν φορολογούνται.

Κατά συνέπεια ο φόρος διαφέρει από το τέλος και τους δασμούς.

Το τέλος είναι μεν υποχρεωτική εισφορά, αλλά καταβάλλεται από τον πολίτη προκειμένου να του δοθεί ειδική αντιπαροχή από το κράτος, άμεση και ανάλογη εξυπηρέτηση, όπως π.χ. τα ταχυδρομικά τέλη, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων κτλ.

Ο δασμός έχει μεν τα στοιχεία του έμμεσου φόρου αλλά διακρίνεται από αυτόν γιατί αφορά τα εισαγόμενα αγαθά. Με τους δασμούς πραγματοποιείται μεν η αύξηση των κρατικών εσόδων, αλλά πολλές φορές χρησιμοποιούνται για την προστασία της εγχώριας παραγωγής, για συναλλαγματικούς σκοπούς κλπ.

Ήδη με την εφαρμογή από 1/1/87 του Φ.Π.Α. μεγάλο μέρος από αυτούς συμπεριλήφθησαν στο νέο φόρο.

2. ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

α. Η ταμειευτική λειτουργία του φόρου

Κατά την ταμειευτική λειτουργία του φόρου, ο φόρος λειτουργεί μόνο σαν μέσο μετάθεσης χρηματικών πόρων από το φορολογούμενο στο κράτος για την κάλυψη των χρηματικών του αναγκών.

Αυτή η λειτουργία του φόρου ήταν και η μοναδική μέχρι τον Β' παγκόσμιο πόλεμο. Οι φόροι κάλυπταν τις ανάγκες χρηματοδότησης και μισθοδοσίας του στρατού, των διοικητικών υπαλλήλων, των σωμάτων ασφαλείας κλπ. Ο φόρος αποτελούσε μοναδικό μέσο συσσώρευσης χρηματικών ποσών στα ταμεία του κράτους.

β. Η οικονομική λειτουργία του φόρου

Ο μηχανισμός των τιμών σε μια οικονομία που στηρίζεται στην ελεύθερη ζήτηση και προσφορά αγαθών και υπηρεσιών, αδυνατεί να πραγματοποιήσει τις γενικές επιδιώξεις της κοινωνίας.

Τέτοιες σύγχρονες επιδιώξεις είναι η σταθεροποίηση της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης των συντελεστών παραγωγής, χωρίς ανεργία και πληθωρισμό, η αναδιανομή του Εθνικού Εισοδήματος προς όφελος των χαμηλών εισοδηματικά τάξεων, η οικονομική ανάπτυξη της χώρας, η προστασία του περιβάλλοντος, η ποιότητα της ζωής.

Για τον περιορισμό των συνεπειών από την αδυναμία αυτή του μηχανισμού τιμών, το κράτος παρεμβαίνει στην οικονομική ζωή των σύγχρονων καπιταλιστικών κρατών.

Ένα από τα μέσα άσκησης της οικονομικής πολιτικής του κράτους είναι και οι φόροι, άμεσοι και έμμεσοι.

Για παράδειγμα, ο φόρος χρησιμοποιείται για τον περιορισμό της ζήτησης ορισμένων πολυτελών προϊόντων, που υπάγονται σε υψηλό συντελεστή Φ.Π.Α (36%), ή με την υπαγωγή των βασικών τροφίμων σε χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α. (8%), με την απαλλαγή μέρους των εισοδημάτων από το φόρο εισοδήματος με σκοπό την αύξηση της αγοραστικής δύναμης των εργαζομένων και την ενίσχυση της ζήτησης, με την παροχή εκπτώσεων στα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που υπάγονται σε αναπτυξιακούς νόμους κλπ.

γ. Η κοινωνική λειτουργία του φόρου

Ο φόρος αποτελεί μέσο για την άσκηση κοινωνικής πολιτικής του κράτους μέσα από τον λεγόμενο "κοινωνικό μισθό".

Η παροχή κοινωνικών υπηρεσιών από την πλευρά του κράτους όπως η υγεία, η εκπαίδευση, ο πολιτισμός, απαλλάσσει ως ένα βαθμό τον φορολογούμενο από αντίστοιχη οικονομική επιβάρυνση για τη αγορά αυτών των υπηρεσιών.

Η παροχή αυτή όμως θα πρέπει να είναι ποιοτικά ανεβασμένη, γιατί διαφορετικά δεν θα υπάρχει αντίστοιχο ενδιαφέρον γι' αυτές και θα οδηγηθούν οι πολίτες σε ιδιωτικής μορφής αντίστοιχες υπηρεσίες, με συνέπεια να επιβαρύνεται πολλές φορές υπέρογκα το εισόδημά του ή λόγω των υψηλών τιμών να αποκλείονται από την χρησιμοποίηση αυτών των πολύτιμων υπηρεσιών.

Ένα παράδειγμα κοινωνικής λειτουργίας του φόρου είναι όταν τα έσοδα από αυτόν, χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία νοσοκομείων, παιδικών σταθμών, θεάτρων, σχολικών κτιρίων κλπ., δηλαδή για κοινωνικές δαπάνες του κράτους που ωφελούν κύρια τους εργαζομένους.

3. Η ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Για να κατανοηθεί πιο σωστά η ταξινόμηση των φόρων θα πρέπει να εξηγήσουμε πρώτα δύο βασικούς παράγοντες, την φορολογητέα ύλη και τον φορολογικό συντελεστή.

Φορολογητέα ύλη είναι η αξία στην οποία επιβάλλεται ο φόρος π.χ. το ετήσιο εισόδημα ενός μισθωτού που μετά τις προβλεπόμενες απαλλαγές υπόκειται σε φόρο, ή η πωλούμενη αξία ενός αγαθού που υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Φορολογικός συντελεστής είναι η αναλογία που υπάρχει μεταξύ φόρου και φορολογητέας ύλης, δηλαδή:

$$\text{Φορολογικός συντελεστής} = \frac{\text{Φόρος}}{\text{Φορολογητέα ύλη}}$$

Οι φορολογικοί συντελεστές διακρίνονται σε αναλογικούς και προοδευτικούς.

Αναλογικός φορολογικός συντελεστής είναι εκείνος ο οποίος παραμένει σταθερός ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας της φορολογητέας ύλης π.χ. ο Φ.Π.Α.

Προοδευτικός φορολογικός συντελεστής είναι εκείνος ο οποίος μεταβάλλεται είτε με αύξουσα είτε με φθίνουσα τάση, με την αύξηση της φορολογητέας ύλης.

Τους φόρους μπορούμε να τους ταξινομήσουμε σε τρεις κατηγορίες, ανάλογα με την φορολογητέα ύλη που επιβάλλονται, την φύση του φορολογικού συντελεστή και την αρχή που τους επιβάλλει.

α. Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τη φορολογική βάση

Στην περίπτωση αυτή σαν φορολογική βάση λαμβάνεται η παραγωγή, το εισόδημα και η περιουσία.

Όσον αφορά την παραγωγή, ο φόρος επιβάλλεται κατά τις συναλλαγές προϊόντων, εμπορευμάτων, υπηρεσιών, μεταξύ αγοραστών και πωλητών. Τέτοιοι φόροι ήταν ο Φόρος Κύκλου Εργασιών, ο Φόρος Κατανάλωσης, ο Φόρος Πολυτελείας και τώρα ο Φ.Π.Α.

Όσον αφορά το εισόδημα, ο φόρος επιβάλλεται κατά την απόκτησή του από διάφορες πηγές π.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

Τέλος όσον αφορά την περιουσία σαν φορολογική βάση, ο φόρος επιβάλλεται κατά την μεταβίβαση ή την κατοχή της. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος κληρονομιάς, ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας κλπ.

β. Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τη φύση των φορολογικών συντελεστών

Λαμβάνοντας σαν βάση την φύση των φορολογικών συντελεστών, διακρίνουμε τους εξής φόρους:

Τον αναλογικό φόρο, που προκύπτει με την επιβολή στη φορολογητέα ύλη αναλογικού (σταθερού) φορολογικού συντελεστή. Αναλογικοί φόροι είναι για παράδειγμα ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ο Φ.Π.Α. κλπ.

Τον προοδευτικό φόρο, που προκύπτει με την επιβολή στην φορολογητέα ύλη προοδευτικού (μεταβαλλόμενου) φορολογικού συντελεστή. Προοδευτικός φόρος είναι π.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Στην πράξη ορισμένοι φόροι ενώ εμφανίζονται σαν αναλογικοί, μετατρέπονται σε αντίστροφα προοδευτικοί αν τους συσχετίσουμε με το εισόδημα που μένει μετά το φόρο.

Περισσότερο φανερό γίνεται αυτό στους φόρους δαπανών ή κατανάλωσης (αναλογικοί φόροι) όπου η αναλογία φόρου και εισοδήματος είναι μεγαλύτερη σε μικρότερα εισοδήματα καταναλωτών.

Ας πάρουμε ένα παράδειγμα:

Δύο φορολογούμενοι έχουν εισόδημα ο "Α" 500.000 δρχ. και ο "Β" 1.000.000 δρχ.

Αν υποθέσουμε ότι ο "Α" σε ένα χρόνο καταναλώνει 400.000 δρχ και ο "Β" καταναλώνει 700.000 δρχ., τότε ο φόρος κατανάλωσης με συντελεστή 18% θα αφαιρέσει από τον "Α" 72.000 δρχ. από το εισόδημά του ($400.000 \times 18\%$) ή αλλιώς το 14,4% του εισοδήματός του ($72.000 / 500.000$) και από τον "Β" θα αφαιρέσει 126.000 δρχ. ($700.000 \times 18\%$) ή αλλιώς το 12,6% του εισοδήματός του ($126.000 / 1.000.000$).

Από το πιο πάνω παράδειγμα γίνεται φανερό ότι ο αναλογικός φόρος κατανάλωσης είναι δυνατό να μετατραπεί σε αντίστροφα προοδευτικό συντελεστή, αν τον συσχετίσουμε με το εισόδημα.

γ. Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με το φορέα που τους επιβάλλει

Λαμβάνοντας τον φορέα σαν βάση ταξινόμησης των φόρων, διακρίνουμε πρώτον τους κρατικούς φόρους, που επιβάλλονται από το κράτος και δεύτερον τους δημοτικούς ή κοινοτικούς φόρους που επιβάλλονται από τους δήμους ή τις κοινότητες π.χ. τέλη ύδρευσης και αποχέτευσης.

4. Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

α. Άμεσοι και έμμεσοι φόροι

Μία σοβαρή διάκριση των φόρων είναι αυτή σε άμεσους και έμμεσους.

Ένα από τα ισχυρότερα κριτήρια που χρησιμοποιείται για τον διαχωρισμό των φόρων σε άμεσους και έμμεσους, είναι η δυνατότητα μετάθεσης ή μετακύλισης του φόρου από φορολογούμενο σε φορολογούμενο.

Συγκεκριμένα οι άμεσοι φόροι δεν μπορούν εύκολα να μετατεθούν σε άλλους φορολογούμενους από αυτούς τους οποίους επιβαρύνουν ονομαστικά, όπως για παράδειγμα ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Αντίθετα, οι έμμεσοι φόροι εύκολα μετατίθενται σε άλλους φορολογούμενους, είτε είναι ενσωματωμένοι στην τιμή των αγαθών είτε αυτοτελώς όπως στις χονδρικές πωλήσεις.

Κύριο χαρακτηριστικό των έμμεσων φόρων είναι ότι αυτοί επιβαρύνουν τελικά τον καταναλωτή. Βασικός έμμεσος φόρος σήμερα είναι ο Φ.Π.Α. που αντικατέστησε πολλούς από τους έμμεσους φόρους που ίσχυαν πριν την εφαρμογή του.

Στην πράξη θεωρούμε άμεσους φόρους, τους φόρους εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, τους φόρους μεταβίβασης ακινήτων, περιουσίας και κληρονομιάς.

Στην Ελλάδα η αναλογία άμεσων - έμμεσων φόρων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων του κράτους σχεδόν σε όλα τα μεταπολεμικά χρόνια μέχρι και σήμερα, κυμαίνεται γύρω στο 30% - 70% αντίστοιχα.

β. Πλεονεκτήματα - Μειονεκτήματα άμεσων και έμμεσων φόρων

Οι άμεσοι φόροι πλεονεκτούν από τους έμμεσους κυρίως στα εξής σημεία:

- Έχουν σταθερή απόδοση γιατί συνδέονται με το Εθνικό Εισόδημα και την εξέλιξή του.
- Επιβαρύνουν τις υψηλότερα εισοδηματικές τάξεις.
- Είναι δικαιότεροι γιατί σε αυτούς εφαρμόζεται η προοδευτική φορολογία και ο φορολογούμενος φορολογείται ανάλογα με την φοροδοτική του ικανότητα.
- Επιτυγχάνεται αναδιανομή του Εθνικού Εισοδήματος προς όφελος των ασθενέστερων οικονομικά τάξεων, με παράλληλη μείωση των έμμεσων φόρων.
- Απαιτούν λιγότερα έξοδα εισπράξεως.

Τα μειονεκτήματα των άμεσων φόρων σε σχέση με τους έμμεσους εντοπίζονται κύρια στην αδυναμία άμεσης είσπραξής τους και αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (ύψος εισοδήματος, αξία περιουσίας). Παρουσιάζουν δηλαδή μεγαλύτερες δυνατότητες διαφυγής από τους έμμεσους.

Επίσης στους άμεσους φόρους παρατηρούνται φοροαπαλλαγές που εξυπηρετούν συγκεκριμένη φορολογική πολιτική, ενώ αντίθετα στους έμμεσους δεν δίνεται αυτή η δυνατότητα.

Όπωςδήποτε όμως η έκταση των μειονεκτημάτων των άμεσων φόρων έχει άμεση σχέση με το ισχύον φορολογικό σύστημα και την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Οι έμμεσοι φόροι πλεονεκτούν των άμεσων γιατί:

- ◆ Παρουσιάζουν μεγαλύτερες δυνατότητες είσπραξης.
- ◆ Δεν γίνονται εύκολα αντιληπτοί από τους φορολογουμένους.
- ◆ Δεν υπάρχουν δυνατότητες μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής.
- ◆ Μειώνονται οι αντιδράσεις των φορολογουμένων.

Οι έμμεσοι φόροι μειονεκτούν των αμέσων γιατί:

- ◆ Δεν λαμβάνεται υπόψη η φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων. (Όταν οι εργαζόμενοι αγοράζουν τρόφιμα, ενδύματα κλπ. πληρώνουν τον ίδιο φόρο με τον βιομήχανο ή τον εφοπλιστή. Ο έμμεσος φόρος τους επιβαρύνει με πολύ μεγαλύτερο ποσοστό στο εισόδημά τους, αφού οι ασθενέστερες οικονομικά τάξεις, δαπανούν το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός τους σε είδη βασικής ανάγκης.
- ◆ Έχουν αντιλαϊκό χαρακτήρα.
- ◆ Δεν αποτελούν σταθερή πηγή εσόδων για τον προϋπολογισμό του κράτους, γιατί εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από την κατανάλωση η οποία παρουσιάζει διακυμάνσεις.
- ◆ Υποβοηθούν το λαθρεμπόριο.
- ◆ Παρουσιάζουν μεγάλα έξοδα βεβαιώσεως.

5. Η ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ

Φοροδοτική ικανότητα είναι η ικανότητα του φορολογουμένου να ανταποκρίνεται στην καταβολή των φόρων.

Κριτήριο για την δίκαιη κατανομή του φόρου είναι η φοροδοτική ικανότητα και όχι το όφελος που αποκομίζει ο φορολογούμενος από τη δραστηριότητα του Δημοσίου.

Στις ανεπτυγμένες σύγχρονες κοινωνίες γίνεται δεκτό, ότι ο πολίτης συμμετέχει στα κοινά φορολογικά βάρη, ανάλογα με τις οικονομικές του δυνατότητες. Το ελληνικό σύνταγμα, κατοχυρώνει το δικαίωμα αυτό της ισότητας στα φορολογικά βάρη, ανάλογα με τις οικονομικές δυνατότητες των πολιτών.

Στην πράξη παρουσιάζονται μειονεκτήματα και δυσκολίες όσον αφορά τον καθορισμό των δεικτών φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου.

Αντιλήψεις και θέσεις υπάρχουν όσον αφορά την φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου σε σχέση με το εισόδημά του, την περιουσία που κατέχει, τις δαπάνες που πραγματοποιεί.

α. Φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με το εισόδημα

Κατά την αντίληψη αυτή το εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος πρέπει να αποτελεί τον κύριο δείκτη ικανότητάς του να ανταποκριθεί στα φορολογικά βάρη. Η άποψη αυτή ως ένα βαθμό είναι αντικειμενική, απολυτοποιεί όμως το εισόδημα σαν στοιχείο φοροδοτικής ικανότητας. Η απόκτηση εισοδήματος διαφοροποιείται από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αν συνδεθεί με τα περιουσιακά του στοιχεία.

Διαφορετική είναι η φοροδοτική ικανότητα ενός μισθωτού που έχει ετήσιο εισόδημα π.χ. 3.000.000 δρχ. και κανένα περιουσιακό στοιχείο και διαφορετική του μισθωτού με το ίδιο εισόδημα αλλά που έχει δικό του σπίτι, αυτοκίνητο, εξοχικό κτλ.

Ο πρώτος φορολογούμενος θα πρέπει να αναζητήσει οικονομίες για να αποκτήσει τα ίδια περιουσιακά στοιχεία του δεύτερου φορολογουμένου και κατά συνέπεια μειώνεται η ικανότητά του να ανταποκριθεί στις φορολογικές του υποχρεώσεις.

β. Φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με την περιουσία

Τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει ο φορολογούμενος οπωσδήποτε δείχνουν οικονομική άνεση και κατά συνέπεια αυξάνουν την φοροδοτική του ικανότητα.

Όμως ο φόρος είναι χρηματική απαίτηση και μάλιστα άμεση από την πλευρά του κράτους. Το περιουσιακό στοιχείο δεν σημαίνει πάντα ότι αποτελεί εύκολη και άμεσα μετατρέψιμη σε χρήμα αξία γι' αυτό και θα πρέπει να εξετάζεται προσεκτικά κάθε στοιχείο για την εξαγωγή οποιονδήποτε συμπερασμάτων.

γ. Φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με τη δαπάνη

Υπάρχουν διάφορες αντιλήψεις σχετικά με τη δαπάνη των φορολογουμένων σαν κύριο δείκτη φοροδοτικής ικανότητας.

Ενώ οι αντιλήψεις αυτές ανταποκρίνονται στην σύλληψη της φορολογητέας ύλης, ουσιαστικά καταλήγουν στην επιβάρυνση των χαμηλότερων εισοδηματικά τάξεων του πληθυσμού. Επίσης οδηγεί, κατά την άποψή μας, στην διόγκωση των εμμέσων φόρων που στη χώρα μας είναι ήδη αρκετά υψηλοί.

Υποστηρίζεται και πολύ σωστά ότι, με κριτήριο - δείκτη της δαπάνης και όχι του εισοδήματος, εξαιρείται από το εισόδημα που φορολογείται το πλεό που αποταμιεύεται.

Αυτό ευνοεί τις υψηλότερες εισοδηματικά τάξεις που κύρια αποταμιεύουν και ένα μεγάλο μέρος της φορολογητέας ύλης, θα

διαφεύγει, με συνέπεια να επιβαρύνονται περισσότερο οι ασθενέστερες εισοδηματικά τάξεις που κυρίως καταναλώνουν.

Στο φορολογικό σύστημα της χώρας μας χρησιμοποιούνται και οι τρεις αυτοί δείκτες φοροδοτικής ικανότητας, δηλαδή και η περιουσιακή κατάσταση του φορολογουμένου με την εισαγωγή των τεκμηρίων, το φόρο ακίνητης περιουσίας, το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, το φόρο κληρονομιάς κλπ. και η δαπάνη, με του έμμεσους φόρους, τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης και τέλος και το εισόδημα που είναι ο κύριος δείκτης φοροδοτικής ικανότητας με τους άμεσους φόρους, όπως ο φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.

Στην απόκτηση εισοδήματος, σαν δείκτη φοροδοτικής ικανότητας, σημαντικό ρόλο θα πρέπει να παίζει η πηγή εισοδήματος. Για παράδειγμα το εισόδημα από εργασία αποκτάται με μεγαλύτερη ανάλωση πνευματικής και σωματικής δύναμης σε αντίθεση με το εισόδημα ενός κατόχου μετοχών ή ενός κατόχου ακινήτων.

Επίσης, ενώ ο εργαζόμενος που έχει σαν μόνο μέσο απόκτησης εισοδήματος την εργασία του, αν αρρωστήσει ή μείνει ανάπηρος, χάνει το εισόδημά του, ο εισοδηματίας ενοικίων από ακίνητα όμως, και να του συμβεί κάτι αντίστοιχο εξακολουθεί να έχει το εισόδημά του.

Η διαφοροποίηση της φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων, κατά πηγή εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη στο φορολογικό μας σύστημα είτε με την απαλλαγή από το φόρο μέρους του εισοδήματος που αποκτάται από μισθωτές υπηρεσίες είτε με την έκπτωση ποσού φόρου από τον τελικό φόρο του μισθωτού.

6. ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

α. Φοροδιαφυγή

Φοροδιαφυγή είναι η παράνομη διαφυγή φόρου από τα φορολογούμενα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης π.χ. απόκρυψη πραγματικού εισοδήματος, απόκρυψη κερδών κτλ.

Πιο συγκεκριμένα στην πράξη διακρίνουμε τις εξής μορφές φοροδιαφυγής, με την άμεση ή έμμεση απόκρυψη της φορολογητέας ύλης:

α. 1. Απόκρυψη εισοδήματος

- Από μισθωτούς, με την εμφάνιση μικρότερου ύψους αποδοχών, λιγότερα ημερομίσθια από τα πραγματοποιηθέντα, απόκρυψη

εισοδημάτων υπερωριακών εργασιών, πριμ κλπ. τις περισσότερες φορές με τη σύμφωνη θέση του εργοδότη.

- Από τους εισοδηματίες ενοικίασης οικοδομών και γης, με την μη δήλωση εισπραγμένων ενοικίων, την απόκρυψη του πραγματικού ενοικίου με κοινή συμφωνία μισθωτή - εκμισθωτή κλπ.
- Από τις επιχειρήσεις όλων των μορφών με απόκρυψη κερδών, με τη μη έκδοση τιμολογίων, αποδείξεων λιανικής πώλησης, με την εμφάνιση στα λογιστικά βιβλία εικονικών λογαριασμών εξόδων, με τον μη αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των απογραφών αποθήκης, με τις αποκρύψεις αγορών εμπορευμάτων ή πρώτων υλών (αγορές χωρίς τιμολόγια) κλπ.
- Από τους ελεύθερους επαγγελματίες και τεχνίτες με τη μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, την πραγματοποίηση εικονικών εξόδων κλπ.

α. 2. Απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων

Η μορφή αυτή αφορά την απόκρυψη της πραγματικής αξίας περιουσιακού στοιχείου κατά την αποδοχή και δήλωση κληρονομιάς, μεταβίβασης, δωρεάς, γονικής παροχής κλπ.

α. 3. Απόκρυψη φόρων παραγωγής και δαπάνης

Η απόκρυψη αυτή συντελείται με τη μη εμφάνιση φορολογητέας ύλης π.χ. μη εμφάνιση πωλήσεων ή υπηρεσιών όπου αποφεύγεται ο αντίστοιχος Φ.Π.Α ή φόρος αμοιβής τρίτων, χαρτοσήμου κλπ.

Η έκταση της φοροδιαφυγής εξαρτάται από τους εξής παράγοντες:

- Από τη ροπή των φορολογουμένων για αποφυγή των φόρων. Η ροπή αυτή αυξάνεται όσο υψηλότεροι είναι οι φόροι και μειώνεται η φοροδοτική ικανότητα.
- Από την αποτελεσματικότητα της φορολογικής αρχής για τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης που διαφεύγει. Η αποτελεσματικότητα μειώνεται εφόσον δεν υπάρχει επαρκής φορολογικός έλεγχος, κατάλληλος αριθμός φορολογικών υπαλλήλων, ειδικό προσωπικό ελεγκτών κλπ.
- Από την έλλειψη κατάλληλης φορολογικής νομοθεσίας για την περιστολή της φοροδιαφυγής, που να συνδέεται γενικότερα με αναμορφωμένο σύγχρονο φορολογικό σύστημα.

- Τέλος, η ροπή των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή συνδέεται με την αμοιβαιότητα συμφερόντων για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Χαρακτηριστικό παράδειγμα έχουμε στην αμοιβαιότητα συμφερόντων απόκρυψης και μη έκδοσης τιμολογίων, μεταξύ προμηθευτών και αγοραστών, ιδιαίτερα επαγγελματιών που τηρούν βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. όπου οι συνολικές τους πωλήσεις υπολογίζονται με βάση τις αγορές που πραγματοποιούν.

Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής που στη χώρα μας είναι σε έκταση, επιχειρείται να προσδιοριστεί με νομοθετικά μέτρα κατασταλτικού και προληπτικού περιεχομένου, καθώς επίσης και με την ηθική και υλική επιβράβευση των ειλικρινών φορολογουμένων.

Στην ίδια κατεύθυνση περιστολής της φοροδιαφυγής υπάγονται και τα τεκμήρια εισοδήματος, δαπάνης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

β. Φοροαπαλλαγή

Φοροαπαλλαγή είναι η νόμιμη απαλλαγή από το φόρο, φορολογητέας ύλης ή έκπτωση φόρου που γίνεται για την επίτευξη στόχων οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του κράτους.

Φοροαπαλλαγή παρέχεται είτε σε σχέση με την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου (έγγαμος, προστατευόμενα μέλη κλπ.), είτε στην απόκτηση εισοδήματος (εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών), είτε στο αντικείμενο φορολόγησης.

Οι φορολογικές απαλλαγές στα κέρδη των επιχειρήσεων ή σε προβλεπόμενες επενδύσεις σε συνδυασμό με άλλες απαλλαγές νομισματικής μορφής, χρόνου διάρκειας αποδόσεως τόκων κλπ. ονομάζονται φορολογικά κίνητρα, τα οποία παρέχονται με σκοπό την ενθάρρυνση επενδύσεων και παραγωγικής δραστηριότητας.

γ. Φοροαποφυγή

Φοροαποφυγή είναι η, με νόμιμα μέσα, μείωση της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου ή η αποφυγή καταβολής φόρου.

Τέτοια παραδείγματα έχουμε στην περίπτωση της ξεχωριστής φορολόγησης συζυγών, που ωθεί την μεταβίβαση εισοδήματος από διάφορες πηγές, του συζύγου προς την σύζυγο και αντίστροφα, για την αποφυγή υψηλών φορολογικών συντελεστών.

Επίσης, οργανωμένες ομάδες του κοινωνικού συνόλου καταφέρνουν με τον ένα ή τον άλλο τρόπο να επηρεάζουν, ως ένα βαθμό, την πολιτική εξουσία και να δημιουργούν κενά στο νόμο για να μπορούν να τα χρησιμοποιούν στην αποφυγή του φόρου.

ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

I. ΓΕΝΙΚΑ

Έτσι, ο φορολογικός νομοθέτης, λαμβάνοντας υπόψη όσα αναφέραμε παραπάνω, στην προσπάθεια να γίνει αποτελεσματικότερος ο τρόπος σύλληψης της φορολογητέας ύλης, κατέφυγε και στην μέθοδο του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 33α, 34 και 36 Ν.Δ 3323/1955, όπως ισχύουν, προκύπτει ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων ενεργείται στις πιο κάτω περιπτώσεις:

1. Στην περίπτωση τήρησης ανακριβών, ανεπαρκών ή ανακριβών και ανεπαρκών βιβλίων Γ' κατηγορίας, εφόσον οι διαπιστούμενες ανεπάρκειες, ανακρίβειες, παραλείψεις και παρατυπίες καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
2. Στην περίπτωση τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προσήκουσα.
3. Στην περίπτωση μη τήρησης βιβλίων.
4. Στην περίπτωση τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας.
5. Στην περίπτωση τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας, με εξαίρεση τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή και επαρκή βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας, οι οποίες προσφέρουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, όπου ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται λογιστικά.

Στις τρεις πρώτες περιπτώσεις τα βιβλία και στοιχεία απορρίπτονται και ο προσδιορισμός τόσο των ακαθαρίστων εσόδων όσο και των καθαρών κερδών μπορεί να γίνεται σε ύψος μεγαλύτερο των βιβλίων, ανάλογα με τις ανεπάρκειες και ανακρίβειες που διαπιστώθηκαν με τον έλεγχο.

Αντίθετα, στις δύο τελευταίες περιπτώσεις υπάρχει αντικειμενική αδυναμία για το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, λόγω έλλειψης τήρησης βιβλίου απογραφής, η οποία οδηγεί στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

1. ΚΥΡΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΠΡΟΪΣΧΥΣΑΝΤΑ Κ.Φ.Σ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ.1 του Κ.Φ.Σ ο Οικον. Έφορος υποχρεούται α) να αναγνωρίζει τα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα, που προκύπτουν από τα βιβλία, εφόσον αυτά κρίνονται επαρκή και β) να μην αναγνωρίζει τα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία, εφόσον αυτά κρίνονται

ανεπαρκή και ανακριβή, τα οποία πρέπει να απορρίπτει και να προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά.

Έτσι, με βάση τις πιο πάνω διατάξεις του Κ.Φ.Σ, ο Οικον. Έφορος υποχρεούται να αναγνωρίζει την ειλικρίνεια των τηρουμένων βιβλίων, εκτός αν διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι οι εγγραφές στα βιβλία είναι ανακριβείς και δεν εικονίζουν την πραγματική κατάσταση, οπότε υποχρεούται να μην λάβει υπόψη τα προκύπτοντα δεδομένα από τα βιβλία.

Κατά συνέπεια τα τηρούμενα βιβλία παρέχουν τα στοιχεία από τα οποία προκύπτει η αλήθεια για το οικονομικό αποτέλεσμα που πραγματοποιήθηκε από την επιχείρηση, γι' αυτό αυτά δεσμεύουν τον Οικ. Έφορο, εκτός αν αυτός αποδείξει ότι αυτά είναι ανεπαρκή και ανακριβή.

Εξάλλου, από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33α του Ν.Δ 3323/1955, προκύπτει ότι δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων όταν οι διαπιστώσεις του Οικον. Έφορου περιορίζονται α) σε παρατυπίες οφειλόμενες σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη και β) σε λάθη ή παραλείψεις, εφόσον αυτές δεν οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη κερδών και δεν επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Η ειλικρινής τήρηση των λογιστικών βιβλίων προσδίδει σ' αυτά αποδεικτική ισχύ, λόγω του ότι εμφανίζουν την αντικειμενική πραγματικότητα.

Στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία είναι ανειλικρινή, τότε αυτά στερούνται της αποδεικτικής ισχύος για τον τηρήσαντα υπόχρεο.

Ο σεβασμός από την φοροτεχνική υπηρεσία των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών αποβλέπει, αφ' ενός μεν στην αύξηση των ειλικρινών φορολογουμένων, αφ' ετέρου δε στην πάταξη της φοροδιαφυγής.

Από την Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών εκδόθηκαν προς τους Οικ. Εφόρους πολυάριθμες εγκύκλιες διαταγές για σεβασμό των βιβλίων των επιτηδευματιών και μη απόρριψη αυτών χωρίς την ύπαρξη σοβαρών λόγων που να δικαιολογούν αυτή.

Πρέπει να γίνει συνείδηση ότι τα από τα τηρούμενα βιβλία προκύπτοντα αποτελέσματα είναι κατ' αρχήν ειλικρινή. Είναι υποχρεωμένη η φορολογική αρχή να αποδέχεται τα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα ακόμη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες κατά κοινή αντίληψη αυτά κρίνονται ανακριβή και μόνο όταν αποκτήσει τις συγκεκριμένες αποδείξεις για την ανακρίβεια και ανεπαρκεία τους, τότε θα προβεί στη χρησιμοποίησή τους με απώτερο σκοπό την απόρριψη των βιβλίων ως ανειλικρινών.

Συνεπώς, το βάρος της απόδειξης των τηρούμενων από τις επιχειρήσεις βιβλίων ως ανεπαρκών και ανακριβών έχει ο Οικ. Έφορος.

Για την απόρριψη των βιβλίων του επιτηδευματία δεν αρκεί το δυσχερές εξαγωγής των αποτελεσμάτων της κρινόμενης διαχείρισης, αλλά απαιτείται να είναι ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός αυτών.

Κατά συνέπεια στην περίπτωση κατά την οποία ο μεν έλεγχος είναι δυσχερής, ο δε λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων δεν είναι ανέφικτος, τότε υποχρεούται ο Οικ. Έφορος να αποδεχθεί τα δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία.

Εκείνο το οποίο προέχει στην προκειμένη περίπτωση είναι ο καθορισμός των κριτηρίων, τα οποία θα αιτιολογήσουν το εφικτό ή ανέφικτο της διενέργειας του φοροτεχνικού ελέγχου. Μέχρι σήμερα ουδεμία απόφαση των διοικητικών δικαστηρίων προέβη στον καθορισμό τέτοιων κριτηρίων.

Δεν παραλείπεται να τονισθεί ότι το εφικτό ή ανέφικτο του ελέγχου διερευνάται μόνο για την περίπτωση του λογιστικού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της κρινομένης επιχείρησης, ενώ για την επιβολή των προβλεπόμενων από τον Κ.Φ.Σ. κυρώσεων απαιτείται η ύπαρξη παραλείψεων.

Κατά συνέπεια ο Οικ. Έφορος οφείλει να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή κάθε περίπτωση, με βάση την οποία πρόκειται να προβεί στο χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία ως ανεπαρκών ή ανακριβών, ώστε να αποφεύγεται η αδικαιολόγητη απόρριψη αυτών. Γι' αυτό το λόγο οι ελεγκτές πρέπει να ζητούν από τον επιτηδευματία πληροφορίες και διευκρινήσεις για κάθε αμφιβολία που τους δημιουργείται.

Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων Γ' κατηγορίας του επιτηδευματία, στα οποία διαπιστώθηκαν παραλείψεις που συνιστούν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια κατά την κρίση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., αποφασίζεται από τριμελή επιτροπή, η οποία συνίσταται στην έδρα κάθε περιφέρειας διοικήσεως (άρθρο 10 Ν. 1892/1990).

α. Βασικές αρχές απόρριψης των βιβλίων

Από την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έγινε δεκτό ότι για την έγκυρη απόρριψη των βιβλίων, πρέπει να υπάρχουν οι πιο κάτω βασικές αρχές (προϋποθέσεις):

1. Να καθίσταται από τα βιβλία της επιχείρησης ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων, συνεπεία των διαπιστούμενων ανεπαρκειών και ανακριβειών σ' αυτά. (Σ.τ.Ε. 2156/52, 187/1962, 890/1975 Δ.Φ.Ν λ' σελ. 196 και 4201/1979, Δ.Φ.Ν λε' σελ. 1259).
2. Να στηρίζεται η κρίση για απόρριψη των βιβλίων ως ανεπαρκών και ανακριβών στην ύπαρξη αντικειμενικών κριτηρίων, εκτίμησης του περιεχομένου των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου και όχι επί υποκειμενικών κριτηρίων (Σ.τ.Ε 597/1951).
3. Να αναφέρονται ειδικώς οι λόγοι για τους οποίους οι διαπιστούμενες ανεπάρκειες και ανακρίβειες καθιστούν ανέφικτο τον προσδιορισμό

της φορολογητέας ύλης με βάση τα βιβλία του επιχειρηματία (Σ.τ.Ε 852/1955, Δ.Φ.Ν 1955, σελ 427).

Τέλος, η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας δέχθηκε (απόφ. 4074/ 1983, Δ.Φ.Ν 1984, σελ. 656), καθόσον αφορά το θέμα του κύρους των βιβλίων, ότι οι πλημμέλειες τήρησης των βιβλίων και στοιχείων που οφείλονται σε παραδρομή ή κυρίως στην ιδιοτυπία των εργασιών της επιχείρησης και όχι σε πρόθεση για απόκρυψη κερδών δε συνιστούν λόγους ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων σε βαθμό που να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων αυτής.

β. Ανεπάρκεια βιβλίων

Σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 43 του Κ.Φ.Σ. ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία όταν ο υπόχρεος, διαζευκτικά ή αθροιστικά, δεν τηρεί ή δεν εκδίδει ή δεν διατηρεί όλα τα οριζόμενα για την κατηγορία και την περίπτωση, στην οποία υπάγεται, βιβλία και στοιχεία, δεν ενημερώνει τα βιβλία εμπρόθεσμα, δεν τηρεί τα βιβλία ή δεν εκδίδει τα στοιχεία κατά τον οριζόμενο τρόπο ή τα απ' αυτόν τηρούμενα βιβλία ή εκδιδόμενα στοιχεία φέρουν αλλοιώσεις υλικές (ξυσίματα, αφαίρεση φύλλων κλπ.) ή δυσδιάκριτα διορθωμένες εγγραφές, συνεπεία δε αυτών των πράξεων ή παραλείψεων είναι εξ αντικειμένου αδύνατη η διενέργεια των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επίσης, η έλλειψη από τους επιτηδευματίες των δελτίων αποστολής, τα οποία συνοδεύουν τα διακινούμενα αγαθά, καθιστά αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις (άρθρο 12 παρ.1 Π.Δ 356/1986, με τις οποίες προστέθηκε περίοδος στο πρώτο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 43 Κ.Φ.Σ.).

Οι ανεπάρκειες των βιβλίων μπορεί να διακριθούν στις πιο κάτω κατηγορίες:

1. Σ' αυτές που καθιστούν ανέφικτο τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών με βάση τα δεδομένα των βιβλίων.
2. Σ' αυτές που δυσχεραίνουν το φορολογικό έλεγχο.
3. Σ' αυτές που δημιουργούν σοβαρές ανωμαλίες στην τήρηση των βιβλίων.

Παρακάτω αναφέρονται μερικές περιπτώσεις ανεπάρκειας:

1. Η μη τήρηση, φύλαξη κλπ., των προβλεπόμενων βιβλίων από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ.
2. Η μη έκδοση, φύλαξη κλπ., των προβλεπόμενων στοιχείων από τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ.

3. Η μη έκδοση εμπρόθεσμα ορισμένων δικαιολογητικών, όπως π.χ. αποδείξεων άρθρου 24 Κ.Φ.Σ.
4. Η μη τήρηση των βιβλίων της κατηγορίας στην οποία αντιστοιχούν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου επιτηδεύματι.
5. Η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση των τηρουμένων βιβλίων.
6. Η συγκεντρωτική καταχώρηση στην απογραφή των εμπορεύσιμων αγαθών.
7. Η εμφάνιση τυπικών ανωμαλιών στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, όπως π.χ ξυσίματα, διορθώσεις εγγραφών, αφαίρεση φύλλων κλπ.
8. Η μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων κλπ.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται από τον έλεγχο η συνέπεια της ανεπάρκειας επί της αποδεικτικής ισχύος των βιβλίων της κρινόμενης επιχείρησης, δηλαδή αν είναι εφικτός ή ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών. Κατά την εξέταση αυτή πέρα των άλλων πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη και οι συνθήκες λειτουργίας, καθώς και οι τυχόν υφιστάμενες ιδιομορφίες της επιχείρησης.

Όταν οι υφιστάμενες ανεπάρκειες των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, τότε τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά, δηλαδή με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους στα προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα.

γ. Ανακρίβεια βιβλίων

Σύμφωνα με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 43 του Κ.Φ.Σ. ανακριβή κρίνονται τα στοιχεία όταν σ' αυτά ο υπόχρεος, διαζευκτικά ή αθροιστικά δεν εμφανίζει υπαρκτά έσοδα ή εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα έσοδα, δεν εμφανίζει στοιχεία απογραφής ή εμφανίζει ανακριβή ή ανύπαρκτα στοιχεία απογραφής και γενικά δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση, από τέτοιες δε πράξεις ή παραλείψεις επιηρεάζονται ουσιαστικά τα προκύπτοντα από τα βιβλία και στοιχεία δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα.

Οι ανακρίβειες των βιβλίων μπορούν να διακριθούν, αφ' ενός μεν στις ουσιαστικές περιπτώσεις ανακρίβειας που ασκούν ουσιαστική επίδραση επί της ειλικρίνειας των τηρουμένων βιβλίων, με τις οποίες καθίστανται αυτά ανακριβή, αφ' ετέρου δε στις επουσιώδεις περιπτώσεις ανακρίβειας, κρινόμενες από τον έλεγχο με βάση τα πραγματικά περιστατικά.

Η απαρίθμηση περιοριστικά των περιπτώσεων ανακρίβειας δεν είναι δυνατή, λόγω της ανεξάντλητης ποικιλίας των μεθόδων απόκρυψης της φορολογητέας ύλης.

Η σπουδαιότητα κάθε περίπτωσης ανακρίβειας εξαρτάται από τη σημασία, η οποία αποδίδεται σ' αυτή από τον έλεγχο, εξεταζόμενη

αυτοτελώς, καθώς και από την συνεκτίμησή της με τις λοιπές περιπτώσεις ανακρίβειας.

Παρακάτω αναφέρονται ορισμένες περιπτώσεις ανακρίβειας:

1. Η μη εμφάνιση πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν είτε με τη μη έκδοση τιμολογίων ή δελτίων λιανικής πώλησης, είτε με τη μη αναγραφή στα τιμολόγια ή δελτία λιανικής πώλησης που εκδόθηκαν της πραγματικής ποσότητας και αξίας των αγαθών που πωλήθηκαν.
2. Η εμφάνιση ανύπαρκτων πωλήσεων.
3. Η μη εμφάνιση αγορών κατά ποσότητα και αξία που πραγματοποιήθηκαν χωρίς στοιχεία.
4. Η εμφάνιση αγορών κατά ποσότητα και αξία μεγαλύτερη ή μικρότερη της πραγματικής.
5. Η εμφάνιση ανύπαρκτων αγορών.
6. Η εμφάνιση ανύπαρκτων δαπανών, στηριζόμενων σε εικονικά ή πλαστά δικαιολογητικά στοιχεία.
7. Η εμφάνιση δαπανών μεγαλύτερων ή μικρότερων των πραγματικών.
8. Η μη εμφάνιση στην απογραφή περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού ή παθητικού της επιχείρησης.
9. Η εμφάνιση στην απογραφή εμπορευσίμων στοιχείων με ποσότητα μεγαλύτερη ή μικρότερη της πραγματικής.
10. Η μη αναγραφή ορισμένων τιμολογίων αγοράς ή πώλησης.
11. Η μη αναγραφή ορισμένης συναλλαγματικής ή γραμματίου σε διαταγή.
12. Η εμφάνιση ανύπαρκτων στοιχείων στην απογραφή κλπ.

δ. Περιπτώσεις που δεν θεωρούνται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες βιβλίων

Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 43 του Κ.Φ.Σ. ορίζονται ορισμένες κατηγορίες πράξεων ή παραλείψεων, που δεν θεωρούνται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων.

Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι εξής:

1. Η μη υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών στοιχείων.
2. Η αναγραφή στην απογραφή των εμπορευσίμων στοιχείων σε μικρότερες τιμές από τις προσήκουσες.
3. Η αναγραφή στα βιβλία εξόδων, τα οποία δεν εκπίπτουν κατά το φορολογικό νόμο.
4. Η αναγραφή στα βιβλία των αποσβέσεων επισφαλών απαιτήσεων, οι οποίες δεν εκπίπτουν, σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

5. Τα ποσοτικά ελλείμματα του βιβλίου αποθήκης, τα οποία δεν μπορεί να θεωρηθούν ότι οφείλονται σε οποιαδήποτε καταστροφή, αλλά και δεν αποδεικνύεται ότι προέρχονται από απόκρυψη πωλήσεων, των οποίων η αξία συνυπολογίζεται στα έσοδα.
6. Η αναγραφή στα βιβλία εξόδων, τα οποία δεν εκπίπτουν γιατί δεν εκδόθηκαν αποδεικτικά στοιχεία.
7. Κάθε παρατυπία οφειλόμενη σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη.

ε. Σημείωμα παραλείψεων και παρατυπιών

Ο έλεγχος συγκεντρώνει τις παραβάσεις του Κ.Φ.Σ. που διαπιστώθηκαν, οι οποίες ταξινομούνται κατά κατηγορία (όπως π.χ εκπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων, μη τήρηση βιβλίων, μη έκδοση στοιχείων, ποσοτικές ανακρίβειες απογραφής κλπ.) προβαίνει στην σύνταξη του προβλεπόμενου από την παρ.8 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Σ. σημειώματος και παραδίνει το ένα αντίτυπο αυτού στο φορολογούμενο με απόδειξη, με το οποίο τάσσεται προθεσμία 10 ημερών για να αναφέρει τις απόψεις του και να παράσχει τις σχετικές διευκρινίσεις. Η προθεσμία αυτή μπορεί να παραταθεί από τον Οικ. Έφορο για 10 ημέρες.

Το σημείωμα αυτό πρέπει να είναι λεπτομερές και να παρέχει στην επιχείρηση κάθε δυνατή λεπτομέρεια για τους υπολογισμούς του, ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος των παρουσιαζόμενων διαφορών για την ανεύρεση του λάθους. Μετά τη διενέργεια των σχετικών επαληθεύσεων η επιχείρηση προβαίνει, εντός της τασσόμενης προθεσμίας, σε έγγραφη απάντηση εκφέρουσα τη γνώμη της στις παραλείψεις που διαπιστώθηκαν.

Την απάντηση της επιχείρησης μελετά μετά προσοχής ο ελεγκτής και προβαίνει ορισμένες φορές στην επαλήθευση των ισχυρισμών της επιχείρησης με τη διενέργεια συμπληρωματικού ελέγχου στα βιβλία αυτής, εφόσον είναι αναγκαίο. Σταθμίζει τη βαρύτητα των παραβάσεων και των ανακρίβειών, για τις οποίες δεν κατέστη δυνατή η αιτιολόγησή τους και ύστερα από συνεννόηση μετά των προϊσταμένων του αποφασίζεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, είτε εξωλογιστικά, είτε με βάση τα βιβλία αυτής με προσθήκη των λογιστικών διαφορών.

Στη συντασσόμενη έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος γίνεται οπωσδήποτε μνεία για το σημείωμα που επιδόθηκε και τη ληφθείσα απάντηση, ανεξάρτητα με την απόφαση για τον τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών, στην οποία και επισυνάπτονται.

2. ΚΥΡΟΣ, ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΗ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΝΕΟ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.

α. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και υπό την επιφύλαξη των οριζόμενων στις επόμενες παραγράφους του ίδιου άρθρου το κύρος και η αξιοπιστία των προβλεπόμενων από τον Κώδικα αυτό βιβλίων και στοιχείων δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι παρατυπίες, παραλείψεις ή πράξεις που διαπιστώνονται στα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον ίδιο κώδικα δεν επιδρούν στην αξιοπιστία και το κύρος αυτών, αλλά επισύρουν, εκτός ενάντιας ειδικής ρυθμίσεως, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

Έτσι με βάση τις πιο πάνω διατάξεις ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ, υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του, χωρίς το κύρος και η αξιοπιστία αυτών να επηρεάζεται από τις παρατυπίες, παραλείψεις ή πράξεις που ορίζονται από τον ίδιο κώδικα, αλλά επισύρουν μόνο οικονομικές και διοικητικές επιβαρύνσεις, ανάλογα με το είδος και την έκτασή τους σε συνδυασμό με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

Εξάλλου, από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 33α' του Ν.Δ. 3323/1955, προκύπτει ότι δε θίγεται το κύρος των βιβλίων όταν οι διαπιστώσεις του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ περιορίζονται: α) σε παρατυπίες οφειλόμενες σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη και β) σε λάθη ή παραλείψεις, εφόσον αυτές δεν οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη κερδών και δεν επηρεάζουν ουσιαστικά τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Η ειλικρινής τήρηση των λογιστικών βιβλίων προσδίδει σ' αυτά αποδεικτική ισχύ, λόγω του ότι εμφανίζουν την αντικειμενική πραγματικότητα.

Στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία είναι ανειλικρινή, τότε αυτά στερούνται της αποδεικτικής ισχύος για τον τηρήσαντα υπόχρεο.

β. Ανεπάρκεια βιβλίων Γ' κατηγορίας

Με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. καθορίζονται περιοριστικά οι περιπτώσεις που τα βιβλία Γ' κατηγορίας του υπόχρεου

κρίνονται ανεπαρκή διαζευκτικά ή αθροιστικά. Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι εξής:

1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει το ή τα ημερολόγια στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ίδιου κώδικα.
2. Αν ο υπόχρεος δε διαφυλάσσει τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, δηλαδή τα δελτία αποστολής ή συνενωμένα δελτία αποστολής με φορολογικά στοιχεία αξίας με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια, δηλαδή τιμολόγια πώλησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς αγαθών, αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών κλπ.
3. Αν τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του κώδικα αυτού ή αν τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης στην οποία εντάσσεται.
4. Αν χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων και δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει, εκτός από τα οριζόμενα βιβλία και στοιχεία των πιο πάνω περιπτώσεων 1,2, και 3, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης ή τα ηλεκτρονικά μέσα απομνημόνευσης δεδομένων, αν δεν παραδίνει στον φορολογικό έλεγχο το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή το εγχειρίδιο οδηγιών που παραδίνει δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών.

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 33α' παρ.2 του Ν.Δ 3323/1955, ορίζεται ότι δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων της επιχείρησης, εφόσον οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής περιορίζονται: α) σε παρατυπίες οφειλόμενες σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη και β) σε λάθη ή παραλείψεις, εφόσον αυτές δεν οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη κερδών και δεν επηρεάζουν ουσιωδώς το αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται από τον έλεγχο αν οι παραπάνω πράξεις, παρατυπίες ή παραλείψεις οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη. Στην περίπτωση που οι πιο πάνω πράξεις, παρατυπίες ή παραλείψεις οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, τότε δε συνιστούν ανεπάρκεια.

Έτσι, από τις διατάξεις αυτές, δεν παρέχεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ να απορρίπτει τα τηρούμενα βιβλία ως ανεπαρκή για επουσιώδεις παρατυπίες ή παραλείψεις, που οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη.

Αντίθετα αν οι πράξεις, παραλείψεις ή παρατυπίες δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, αλλά σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης, τότε αυτές συνθέτουν ανεπάρκεια.

Επίσης αν οι πιο πάνω πράξεις, παρατυπίες ή παραλείψεις καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο και όχι απλώς δυσχερή, τότε συνιστούν ανεπάρκεια.

Προκειμένου οι διαπιστούμενες πράξεις, παρατυπίες ή παραλείψεις, που συνιστούν ανεπάρκεια των τηρουμένων βιβλίων, να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, θα πρέπει αυτές να αναφέρονται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και με την προϋπόθεση η κρίση να είναι αιτιολογημένη.

Οι ανεπάρκειες που διαπιστώνονται στα τηρούμενα βιβλία ασκούν επίδραση στο κύρος αυτών, εφόσον καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι ανεπάρκειες που διαπιστώνονται στα τηρούμενα βιβλία του επιτηδευματία πρέπει να παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου κατά τέτοιο τρόπο, ώστε με συγκεκριμένα στοιχεία να αποδεικνύεται από τον έλεγχο η αντικειμενική αδυναμία των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να γίνεται αιτλή αντιπαράθεσή τους.

Έτσι, για κάθε πράξη, παρατυπία ή παράλειψη πρέπει να αναφέρεται ο λόγος για τον οποίο καθίσταται ανέφικτη η συγκεκριμένη ελεγκτική επαλήθευση.

Η αντικειμενική αδυναμία των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων πρέπει να αναφέρεται σε ελεγκτικές επαληθεύσεις παραδεκτές από την ελεγκτική επιστήμη.

Αν οι διαπιστούμενες ανεπάρκειες παρουσιάζουν δυσχέρειες στον έλεγχο, χωρίς να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων, τότε οι ανεπάρκειες αυτές δε συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανεπαρκών.

Η απόδειξη της αντικειμενικής αδυναμίας των προσηκουσών επαληθεύσεων πρέπει να γίνεται από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ και να δικαιολογείται επαρκώς.

Η δικαιολόγηση της αντικειμενικής αδυναμίας των ελεγκτικών επαληθεύσεων μπορεί να αναφέρεται σε μια συγκεκριμένη ανεπάρκεια ή σε περισσότερες της μιας.

Στην περίπτωση προαιρετικής τήρησης βιβλίων ή έκδοσης στοιχείων οι ανεπάρκειες που διαπιστώνονται σε αυτά δεν επηρεάζουν τα υποχρεωτικώς τηρούμενα βιβλία. Αν όμως στα προαιρετικώς τηρούμενα βιβλία διαπιστωθούν παρατυπίες ή παραλείψεις, οι οποίες στοιχειοθετούν ανεπάρκεια στα υποχρεωτικώς τηρούμενα βιβλία, τότε αυτά κρίνονται ανεπαρκή.

Συνεπώς, αν οι υφιστάμενες ανεπάρκειες των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, τότε τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά, δηλαδή με την εφαρμογή μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους στα προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα.

Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των Οικονομικών αποτελεσμάτων ο Οικ. Έφορος και τα φορολογικά δικαστήρια πρέπει να παραθέτουν τις κυριότερες διαπιστωθείσες ανωμαλίες και ελλείψεις στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να βεβαιώνουν με πλήρη αιτιολόγηση

ότι για τις συγκεκριμένες ελλείψεις και πλημμέλειες καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός έλεγχος των αποτελεσμάτων (Σ.τ.Ε 1180/1965).

Για την απόρριψη των βιβλίων ως ανεπαρκών και ανακριβών απαιτείται όπως οι διαπιστούμενες πλημμέλειες καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, ενώ η διαπίστωση ορισμένων πλημμελειών στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων, που δεν καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δε συνεπάγεται αναγκαιώς την απόρριψη των βιβλίων ως ανεπαρκών και ανακριβών (Σ.τ.Ε 3298/1970).

γ. Ανακρίβειες βιβλίων Γ' κατηγορίας

Με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ καθορίζονται περιοριστικά οι περιπτώσεις που τα βιβλία Γ' κατηγορίας του υπόχρεου κρίνονται διαζευκτικά ή αθροιστικά ως ανακριβή. Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι εξής:

1. Αν ο υπόχρεος δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς. Η μη εμφάνιση στα τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας υπαρκτών εσόδων, δηλαδή εσόδων τα οποία αποδεδειγμένα έχουν αποκτηθεί από τον επιτηδευματία και όχι πιθανόν εσόδων, καθώς και η μη εμφάνιση υπαρκτών εξόδων καθιστά τα τηρούμενα βιβλία ανακριβή. Επίσης, αν ο υπόχρεος εμφανίζει στα τηρούμενα βιβλία ανακριβή έσοδα ή έξοδα, τότε τα βιβλία κρίνονται ανακριβή. Έτσι, στην περίπτωση που υπάρχουν πληροφορίες ή υπόνοιες απόκρυψης εσόδων, χωρίς να υπάρχουν αποδείξεις, δεν υπάρχει ανακρίβεια εσόδων και κατ' επέκταση δε χαρακτηρίζονται τα βιβλία ως ανακριβή. Ενδέχεται τα έσοδα των τηρουμένων βιβλίων να είναι ανακριβή και η ανακρίβεια αυτών να μην αποδεικνύεται από τα επίσημα βιβλία, αλλά από τα ανεπίσημα βιβλία του επιτηδευματία ή από τα ανεπίσημα βιβλία άλλων επιτηδευματιών. Ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών, λόγω ανακρίβειας εσόδων μιας διαχειριστικής περιόδου, δεν ασκεί καμία επίδραση για το χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών σε μεταγενέστερη διαχειριστική περίοδο. Συνεπώς, σε κάθε διαχειριστική περίοδο τα βιβλία πρέπει να εμφανίζουν τα πραγματικά έσοδα και γενικότερα την πραγματική οικονομική κατάσταση του επιτηδευματία και όχι διαφορετική της πραγματικής. Αν οι διαπιστούμενες παραλείψεις ή παρατυπίες επί των εσόδων ή εξόδων δεν αλλοιώνουν τα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα βιβλία, τότε αυτές δεν ασκούν καμία επίδραση επί του κύρους των βιβλίων του επιτηδευματία.
2. Αν δεν απογράφει τα περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς.

3. Η μη εμφάνιση στοιχείων απογραφής ή η εμφάνιση ανακριβών στοιχείων απογραφής συνιστά κατ' αρχήν ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων, η οποία συνεπάγεται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, εφόσον από τις πράξεις, παρατυπίες ή παραλείψεις επηρεάζονται ουσιωδώς τα προκύπτοντα από τα βιβλία οικονομικά αποτελέσματα. Η ανακριβής ποσοτική καταμέτρηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων συνιστά ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων, γιατί υπάγεται στις ουσιώδεις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ενώ η μη ορθή αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων δε συνεπάγεται ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων.
4. Αν δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή τέτοια στοιχεία.
5. Έτσι, η μη έκδοση ή η έκδοση ανακριβών ή εικονικών ή πλαστών, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο, φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, δηλαδή δελτίων αποστολής, συνενωμένων δελτίων αποστολής μετά φορολογικών στοιχείων αξίας, τιμολογίων πώλησης αγαθών, αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών κλπ., και η λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, εφόσον καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

Ως πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης, με την προϋπόθεση ότι η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την θεώρηση φορολογικού στοιχείου, καθώς και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά απ' αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. ιζ' του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986.

Ως εικονικό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο, που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιείται από πρόσωπα διαφορετικά απ' αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. ιζ' του άρθρου 31 του ίδιου νόμου.

Για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή, που συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του Κ.Β.Σ., πρέπει οι διαπιστούμενες πικρ πάνω πράξεις ή παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα δεδομένα ή οικονομικά αποτελέσματα, τα οποία προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ή να

οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Με τις διατάξεις αυτές που αναφέρονται στην ουσία των διαπιστωμένων πράξεων ή παραλείψεων περιορίζεται το δικαίωμα του προϊστάμενου Δ.Ο.Υ να απορρίπτει τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή, χωρίς την ύπαρξη ουσιαστικών λόγων, οι οποίοι πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά, ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Συνεπώς, δεν παρέχεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ να απορρίπτει τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή για πράξεις ή παραλείψεις επουσιώδεις.

Για τις ανακρίβειες που διαπιστώνει ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, προκειμένου να αποφανθεί για την απόρριψή τους ως ανακριβών, λαμβάνει υπόψη του το είδος του ασκούμενου επαγγέλματος, τις συνθήκες άσκησης του επαγγέλματος, τον τρόπο διενέργειας των συναλλαγών, το είδος και την σπουδαιότητα των ανακριβειών, το μέγεθος κάθε ανακρίβειας που εκφράζεται σε ποσότητα ή αξία ή σε ποσότητα και αξία, τον επηρεασμό που ασκούν οι ανακρίβειες στο κύρος των τηρουμένων βιβλίων, καθώς και το μέγεθος των ανακριβειών σε συνδυασμό προς το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Η υπερτίμηση ή η υποτίμηση των εμπορευσίμων στοιχείων κατά την απογραφή, καθώς και η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη την οποία αφορά, δε λογίζεται ανακρίβεια των τηρουμένων βιβλίων.

δ. Επιτροπή κύρους βιβλίων Γ' κατηγορίας

Με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.5 του Κ.Β.Σ η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της Γ' κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, που προβλέπονται από τις διατάξεις του ίδιου άρθρου, μπορεί να κριθεί μετά από αίτηση του επιτηδευματία από τριμελή επιτροπή πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Έτσι, με τις διατάξεις αυτές, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα για τις πράξεις, παρατυπίες ή παραλείψεις, που διαπιστώθηκαν στα βιβλία και στοιχεία από τον έλεγχο. Μέσα σε 20 ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματός ο επιτηδευματίας έχει το δικαίωμα να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία μέσα σε ένα μήνα αποφαινεται με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι διαπιστωθείσες ανεπάρκειες ή ανακρίβειες συνεπάγονται την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Για το σκοπό αυτό στην έδρα κάθε Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. συνιστάται τριμελής επιτροπή. Ειδικά στο νομό Αττικής συνιστώνται τρεις τριμελείς Επιτροπές με έδρα τη Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ των Νομαρχιών Αθηνών, Πειραιά, Ανατολικής και Δυτικής Αττικής.

ε. Ανεπάρκειες και ανακρίβειες βιβλίων Α΄ και Β΄ κατηγορίας

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.6 του Κ.Β.Σ τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή αν ο επιτηδευματίας:

- i. δεν καταχωρεί ή καταχωρεί σ΄αυτά ανακριβώς αγορές,
- ii. δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία και
- iii. εμφανίζει αθροιστικά λάθη.

Με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις ή παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Επίσης με τις διατάξεις της παρ.7 του ίδιου άρθρου και κώδικα τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή αν ο επιτηδευματίας

- i. δεν καταχωρεί ή καταχωρεί σ΄αυτά ανακριβώς έσοδα ή έξοδα,
- ii. εμφανίζει αθροιστικά λάθη και
- iii. δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή οζία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει τέτοια στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις ή παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Ως ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.7 (εδάφιο δεύτερο) του Κ.Β.Σ., αν ο επιτηδευματίας:

- i. δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον ίδιο κώδικα,
- ii. δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων και
- iii. τηρεί τα βιβλία ή εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του ίδιου κώδικα, με την προϋπόθεση ότι οι παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επίσης, ανεπαρκή είναι και τα βιβλία του επιτηδευματία, όταν αυτά είναι κατώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται.

Έτσι, στις περιπτώσεις που θα διαπιστωθούν στα τηρούμενα βιβλία πράξεις ή παραλείψεις που συνιστούν ανακρίβειες ή ανεπάρκειες, που ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 6 & 7 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων Α΄ ή Β΄ κατηγορίας ως ανακριβών ή ανεπαρκών ή ανακριβών και ανεπαρκών, κατά περίπτωση, και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, εφόσον οι ανακρίβειες ή οι ανεπάρκειες επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται και οι ανεπάρκειες καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

στ. Σημείωμα παραλείψεων ή παρατυπιών

Μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ ή ο υπάλληλος που ορίζεται απ΄ αυτόν έχει υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. να συντάξει και να παραδώσει στον υπόχρεο σημείωμα για τις διαπιστωθείσες παραλείψεις ή παρατυπίες των φορολογικών αντικειμένων που ήλεγξε, στο οποίο θα περιλαμβάνονται και υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ιδίου κώδικα, χωρίς αυτό να αποτελεί στοιχείο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ "ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ" - ΠΡΟΣΧΕΔΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ (ΠΡΟΠΕΡ) 2014-2020

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ "ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ" - ΠΡΟΣΧΕΔΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑΣ (ΠΡΟΠΕΡ) 2014-2020

1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Όταν από τον έλεγχο αποδεικνύεται ότι τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης είναι ανεπαρκή και ανακριβή, τότε προβαίνει στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 34 & 36 του Ν.Δ. 3323/1955, με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους στα προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων διενεργείται, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2γ και 3 του άρθρου 34 του Ν.Δ. 3323/1955, μετά προσοχής για την αποφυγή υπερβολών, με βάση τα διατιθέμενα από τον Οικ. Έφορο στοιχεία και πληροφορίες, καθώς και της ίδιας αυτού κρίσης, για τη δραστηριότητα και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, η οποία δεν μπορεί να αφίσταται των δεδομένων της λογικής και της κοινής πείρας.

Δικαιολογείται αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων σε όριο μεγαλύτερο των προκυπτόντων από τα βιβλία του, όταν διαπιστώνεται ανακρίβεια των αγορών ή των πωλήσεων ή των απογραφών.

Υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες, παρά τις διαπιστούμενες ανακρίβειες, είναι δυνατός ο επακριβής προσδιορισμός του ύψους της απόκρυψης που πραγματοποιήθηκε, όπως π.χ συμβαίνει στην ανεύρεση ανεπισήμων βιβλίων, στα οποία καταχωρούνται όλα τα αποκρυβέντα έσοδα της επιχείρησης.

Πρέπει να καταβάλλεται από τον έλεγχο ιδιαίτερη προσοχή στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων σε τρόπο ώστε η προσδιοριζόμενη αύξηση των εσόδων να προσεγγίζει κατά το δυνατό την αντίστοιχη απόρριψη.

Έτσι, κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο τα εξής κριτήρια:

1. Το είδος του ασκούμενου επαγγέλματος.
2. Ο χρόνος λειτουργίας της ελεγχόμενης επιχείρησης.
3. Το προσωπικό που απασχολήθηκε στην επιχείρηση.
4. Το ύψος του χρησιμοποιούμενου ξένου και ίδιου κεφαλαίου.
5. Ο χρησιμοποιούμενος μηχανικός εξοπλισμός.
6. Η ύπαρξη υποκαταστημάτων, αποθηκών, μεταφορικών μέσων κλπ.
7. Το ύψος των αγορών που εμφανίζονται από την ελεγχόμενη επιχείρηση στα βιβλία της.
8. Ο τρόπος διάθεσης των εμπορευμάτων και των προϊόντων της.
9. Ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.
10. Ο συντελεστής μικτού κέρδους που πραγματοποιείται από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις.
11. Το ύψος των δανείων που χορηγήθηκαν στην επιχείρηση, καθώς και το ύψος των πιστώσεων που ανοίχθηκαν για την επιχείρηση.
12. Η απόδοση των μηχανημάτων της επιχείρησης.

13. Η μορφή της παραγωγικής διαδικασίας και η ακολουθητέα πορεία των φάσεων αυτής.
14. Η ύπαρξη απροθεμάτων σε περίοδο ανατιμήσεων ή δυσχέρειας εφοδιασμού των λοιπών επιχειρήσεων.
15. Το ύψος των μισθών και ημερομισθίων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης.
16. Οι ποσότητες βασικών πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν κατά τη διάρκειά της χρήσης, καθώς και η απόδοση αυτών σε έτοιμα προϊόντα.
17. Οι ποσότητες της ηλεκτρικής ενέργειας και των στερεών και υγρών καυσίμων που καταναλώθηκαν, με τις οποίες προσδιορίζεται, αφ' ενός μεν η ποσότητα πρώτης ύλης που αναλώθηκε κατά την παραγωγική διαδικασία, αφ' ετέρου δε οι ποσότητες ετοιμών προϊόντων που παράχθηκαν.
18. Οι ποσότητες βοηθητικών υλών που βιομηχανοποιήθηκαν, εφ' όσον χρησιμοποιούνται σε σταθερή αναλογία στην παραγωγική διαδικασία της βιομηχανοποιούμενης πρώτης ύλης.
19. Οι ποσότητες των υλικών συσκευασίας που αναλώθηκαν, εφόσον τα πωλούμενα είδη συσκευάζονται.
20. Το ποσοστό φύρας που επιτεύχθηκε στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης.
21. Το ύψος των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων.
22. Το ύψος των εξόδων διαχείρισης.
23. Το ύψος κάθε επαγγελματικής δαπάνης.
24. Το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης.
25. Το ύψος των χονδρικών πωλήσεων.
26. Οι διαπιστούμενες ανεπάρκειες και ανακρίβειες επί των τηρουμένων βιβλίων.
27. Γενικά κάθε στοιχείο με το οποίο είναι δυνατό να προσδιοριστεί η έκταση των εργασιών της επιχείρησης και κατά συνέπεια τα ακαθάριστα έσοδά της, καθώς και τα στοιχεία που υπάρχουν στην Οικ. Εφορία, δηλαδή οι παραβάσεις Κ.Β.Σ., παραβάσεις που διαπιστώνονται από την ΥΠ.Ε.Δ.Α και τα ΜΗ.Κ.Υ.Ο.

Ο φοροτεχνικός έλεγχος πρέπει να χρησιμοποιεί τα πιο πάνω κριτήρια μετά μεγάλης προσοχής και κατόπιν μελέτης των τεχνικών συνθηκών λειτουργίας της επιχείρησης, ώστε να οδηγηθεί σε ασφαλή και θετικά συμπεράσματα, καθόσον δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις, κατά τις οποίες λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών δεδομένων, γίνεται χρήση των πιο πάνω κριτηρίων κατά τρόπο άστοχο και επισφαλής, γι' αυτό και προσδιορίζονται πολλές φορές ακαθάριστα έσοδα πολύ μεγαλύτερα και από εκείνα, τα οποία θα πραγματοποιούνταν, όταν η επιχείρηση εργαζόταν με το μεγαλύτερο βαθμό απασχόλησής της.

Στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται εξωλογιστικά από τον έλεγχο δε συμπεριλαμβάνονται, κατά ρητή διάταξη του άρθρου 36 παρ 1 εδάφιο δεύτερο του Ν.Δ 3323/1955, τα εξής ποσά εσόδων:

1. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
2. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.
3. Τα ποσά που εισπράχθηκαν από απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, τα οποία έγιναν από τον Οικ. Έφορο αποδεκτά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των προηγούμενων χρήσεων.
4. Τα ποσά που εισπράχθηκαν από τέλη, εισφορές και φόρους, τα οποία καταβλήθηκαν αχρεωστήτως από την επιχείρηση και έγιναν αποδεκτά από τον Οικ. Έφορο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των προηγούμενων χρήσεων.

Έτσι, τα πιο πάνω ποσά προστίθενται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, τα οποία προσδιορίζονται από τον έλεγχο με την εφαρμογή του κατάλληλου συντελεστή καθαρού κέρδους ή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, κατά περίπτωση, στα ακαθάριστα έσοδα.

2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕ ΕΦΑΡΜΟΓΗ Σ.Κ.Κ. ΠΟΥ ΙΣΧΥΣΑΝ ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 1985

Όπως προαναφέρθηκε, για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος, πολλαπλασιάζουμε τα προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα με τον κατάλληλο συντελεστή καθαρού κέρδους.

Με τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 36 του Ν.Δ 3323/1955, όπως αυτή ίσχυσε πριν από την αντικατάστασή της με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1563/1985, ορίζεται ότι ο συντελεστής καθαρού κέρδους πρέπει να κυμαίνεται για κάθε κατηγορία ομοειδών επαγγελματιών μεταξύ του ανωτάτου και του κατωτάτου ορίου που αναγράφεται στους οικείους πίνακες συντελεστών καθαρού κέρδους. Οι πίνακες αυτοί συντελεστών καθαρού κέρδους κοινοποιήθηκαν με την αριθ. Ε. 959/ εγκ. 4/14.2.1980 εγκύκλιο διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από το οικ. έτος 1980.

Εξάλλου, από την πιο πάνω διάταξη, προκύπτει σαφώς ότι το παρεχόμενο από το νόμο στον Οικ. Έφορο δικαίωμα να κάνει χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους μεταξύ του κατωτάτου και ανωτάτου ορίου, του αναγραφόμενου στους ισχύοντες πίνακες συντελεστών, δεν είναι περιοριστικό, αλλά δικαιούται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση

- 1) να εφαρμόζει συντελεστή καθαρού κέρδους κατώτερο και του ελαχίστου συντελεστή μέχρι και του μηδενός, εφόσον από τα στοιχεία τα οποία επικαλείται ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο του εβρισκομένου με εφαρμογή του ελαχίστου συντελεστή και
- 2) να εφαρμόσει συντελεστή καθαρού κέρδους μεγαλύτερο του μεγίστου, όχι όμως σε ποσοστό πλέον του 50% αυτού, εφόσον εξ αδιάσειστων στοιχείων προκύπτει ότι επιβάλλεται η χρησιμοποίηση

τέτοιου συντελεστή, προκειμένου να βρει το πραγματικό κέρδος της επιχείρησης, οπότε στην περίπτωση αυτή έχει υποχρέωση να αναγράψει στη σχετική έκθεση ελέγχου τα στοιχεία στα οποία στηρίχθηκε για τη χρησιμοποίησή του.

Κατά τον εξωλογιστικό καθορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων, η επιλογή από τον Οικ. Έφορο του συντελεστή που πρέπει να εφαρμοστεί, στα προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα, δε θα πρέπει να γίνεται με τρόπο αυθαίρετο, αλλά έπειτα από προσεκτική μελέτη των συνθηκών λειτουργίας και εκμετάλλευσης αυτών και αφού προηγουμένα ληφθεί υπόψη το επί των πωλήσεων πραγματοποιούμενο ποσοστό μικτού κέρδους, καθώς και τα πραγματοποιούμενα από τις επιχειρήσεις αυτές γενικά έξοδα.

Στην περίπτωση κατά την οποία τα ακαθάριστα έσοδα του κρινόμενου επιτηδεύματι προέρχονται από περισσότερους του ενός κλάδους (μικτές επιχειρήσεις), εφόσον ο διαχωρισμός των ακαθάριστων εσόδων κάθε κλάδου είναι πραγματοποιήσιμος, πρέπει να εφαρμοσθεί για κάθε κλάδο ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρού κέρδους. Αν ο διαχωρισμός των ακαθάριστων εσόδων κάθε κλάδου είναι από τα πράγματα αδύνατος, εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής για το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων που προέρχονται απ' όλους τους κλάδους.

Εφόσον στους οικείους ισχύοντες πίνακες συντελεστών καθαρών κερδών δεν αναγράφεται το είδος του επαγγέλματος του ελεγχόμενου επιτηδεύματι, τότε γίνεται επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή καθαρού κέρδους μεταξύ των αναγραφόμενων συντελεστών για συγγενές ή παρεμφερές επάγγελμα, με την προϋπόθεση ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου θα αναγράφεται το επάγγελμα από το οποίο λήφθηκε αυτός.

Στην περίπτωση που ενεργείται επεξεργασία για λογαριασμό τρίτου, με ρητή διάταξη που περιλαμβάνεται στη σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, προβλέπεται ο διπλασιασμός του οριζόμενου για το οικείο επάγγελμα συντελεστή, εκτός αν προβλέπεται από τον πίνακα ειδικός συντελεστής για τις εργασίες που ενεργούνται για λογαριασμό τρίτων, οπότε εφαρμόζεται ο ειδικός αυτός συντελεστής.

Από το φορολογικό νόμο δεν παρέχεται η ευχέρεια εφαρμογής αρνητικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων για τον προσδιορισμό ζημιάς, ανεξάρτητα αν αυτή αποδεικνύεται ή όχι από τα πραγματικά περιστατικά.

Για την εξεύρεση του κατάλληλου συντελεστή καθαρού κέρδους εργαζόμαστε ως ακολούθως:

- i. Βρίσκουμε το συντελεστή μικτού κέρδους επί της τιμής πώλησης. Στις εμπορικές επιχειρήσεις βρίσκουμε το μικτό κέρδος, καθώς και το συντελεστή μικτού κέρδους επί της τιμής πώλησης κάθε είδους που πουλήθηκε, με σύγκριση των πραγματικών τιμών αγοράς (κόστους) και των πραγματικών τιμών πώλησης, όπως αυτές προκύπτουν από τα δικαιολογητικά αγοράς και πώλησης, δηλαδή των τιμολογίων

- αγοράς μετά την αφαίρεση των μειώσεων και εκπτώσεων που πραγματοποιήθηκαν και των τιμολογίων πώλησης και των δελτίων λιανικής πώλησης, εφόσον σ' αυτά αναφέρεται η ποσότητα και η τιμή. Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις βρίσκουμε το μικτό βιομηχανικό κέρδος, καθώς και το συντελεστή μικτού κέρδους επί της τιμής πώλησης των παραγομένων προϊόντων, κατά τον τρόπο που αναφέρουμε στη σχετική παράγραφο του κεφαλαίου " Φορολογικός έλεγχος βιβλίων Α' κατηγορίας ". Έτσι, με βάση τα εξαγόμενα επί μέρους στοιχεία, τα οποία πρέπει να καλύπτουν κατά το δυνατό το σύνολο των αγαθών που πουλήθηκαν βρίσκουμε το ολικό μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος, καθώς και τον κατά προσέγγιση συντελεστή μικτού κέρδους επί κόστους και επί πωλήσεων με τις προϋποθέσεις ότι :
- α) τα είδη που πωλήθηκαν είναι λίγα,
 - β) οι τιμές κάθε είδους να είναι σταθερές καθ' όλη τη διάρκεια του έτους και
 - γ) η εξεύρεση της ποσότητας κάθε είδους που πωλήθηκε να είναι δυνατή.
- ii. Προσδιορίζουμε το συντελεστή των γενικών εξόδων της επιχείρησης σε σχέση με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων αυτής.
 - iii. Προσδιορίζουμε το συντελεστή των τεκμαρτών αποσβέσεων της επιχείρησης σε σχέση με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων αυτής, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση.
 - iv. Αθροίζουμε τους συντελεστές των γενικών εξόδων και των τεκμαρτών αποσβέσεων σε σχέση με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων και το άθροισμα αυτό το αφαιρούμε από το μέσο συντελεστή εμπορικού ή βιομηχανικού μικτού κέρδους και έτσι προκύπτει ο κατά προσέγγιση συντελεστής καθαρού κέρδους.

Παραδείγματα προσδιορισμού του εμπορικού και του βιομηχανικού μικτού κέρδους παραθέτουμε στη σχετική παράγραφο του κεφαλαίου " Φορολογικός έλεγχος βιβλίων Α' κατηγορίας ".

Κατά την γνώμη μας ο πιο πάνω περιγραφόμενος τρόπος για την εξεύρεση του συντελεστή καθαρού κέρδους πρέπει να ακολουθείται στην πράξη για την επαρκή απόδειξη του χρησιμοποιούμενου συντελεστή καθαρού κέρδους και ιδίως όταν αυτός βρίσκεται εκτός των προβλεπόμενων από τους οικείους πίνακες περιθωρίων του ελαχίστου και του μεγίστου.

Όταν πρόκειται για επιχείρηση καθέτου συγκρότησης, όπου υπάρχουν περισσότερες δραστηριότητες, όπως π.χ παραγωγή, χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών, κατασκευή και πώληση των προϊόντων χονδρικά ή λιανικά, τότε ο προβλεπόμενος από τον έλεγχο συντελεστής καθαρού κέρδους, πρέπει να περιέχει το κέρδος όλων των δραστηριοτήτων.

Για τον εφαρμοζόμενο συντελεστή καθαρού κέρδους η πάγια δικαστηριακή νομολογία υιοθέτησε τις εξής απόψεις:

- i. Όταν ο εφαρμοζόμενος συντελεστής καθαρού κέρδους βρίσκεται μέσα στα οριζόμενα από τους πίνακες όρια δεν χρειάζεται ειδική

- αιτιολόγηση (Σ.τ.Ε. 2744/1968, 1608/1976 Δ.Φ.Ν. 1976, ΣΕΛ. 594 ΚΑΙ 4114/1976).
- ii. Όταν ο εφαρμοζόμενος συντελεστής καθαρού κέρδους βρίσκεται εκτός του ανωτάτου ή κατωτάτου ορίου, τότε πρέπει να υπάρχει ειδική αιτιολόγηση και να αναφέρονται συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύονται οι ευμενείς συνθήκες εργασίας της επιχείρησης (Σ.τ.Ε 2744, Δ.Φ.Ν κγ', σελ. 351/1970 και 1971).
 - iii. Μπορεί ο Οικ. Έφορος να εφαρμόσει συντελεστή καθαρού κέρδους μεγαλύτερο του μεγίστου όχι όμως σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% , οπότε έχει το βάρος της απόδειξης (Σ.τ.Ε 3558/1971, 2562/1975 και 3651/1977, Δ.Φ.Ν 1978, σελ. 695).
 - iv. Μπορεί ο Οικ. Έφορος να εφαρμόσει συντελεστή καθαρού κέρδους μικρότερο του ελαχίστου όχι όμως και πιο κάτω από το μηδέν (Σ.τ.Ε 3582/1971, 190/1976 και 1134/1977, Δ.Φ.Ν. 1978, σελ. 416).
 - v. Μπορεί ο Οικ. Έφορος να εφαρμόσει συντελεστή καθαρού κέρδους του περισσότερο συναφούς επαγγέλματος, εφόσον στον ισχύοντα πίνακα δεν αναφέρεται για το ελεγχόμενο επάγγελμα τέτοιος συντελεστής καθαρού κέρδους (Σ.τ.Ε 573/1961 και 110/1967).
 - vi. Μπορεί ο Οικ. Έφορος να εφαρμόσει ενιαίο συντελεστή καθαρού κέρδους, εφόσον βεβαιώνεται δικαιολογημένα ότι είναι αδύνατος ο διαχωρισμός των εσόδων κατά επάγγελμα (Σ.τ.Ε 1372/1972, 2562/1973 και 4122/1976).

Η ειδική αιτιολόγηση της κρίσης του Οικ. Εφόρου για τον εφαρμοζόμενο συντελεστή καθαρού κέρδους πρέπει να γίνεται σε κάθε περίπτωση στη σχετική έκθεση ελέγχου, ακόμη και όταν κρίθηκε ότι δεν απαιτείται αυτή, γιατί είναι δυνατό το άνοιγμα μεταξύ του ελαχίστου και του μεγίστου συντελεστή του οικείου πίνακα να είναι μεγάλο.

3. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΜΟΝΑΔΙΚΩΝ Σ.Κ.Κ

Όπως προαναφέρθηκε, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.1563/1985 με το οποίο αντικαταστάθηκαν οι παρ. 2,3 και 4 του άρθρου 36 του Ν.Δ. 3323/1955 και προστέθηκε στο άρθρο αυτό η παράγραφος 5, προβλέπεται η εφαρμογή των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, σε όλες τις περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, οι οποίοι θα εφαρμόζονται πάνω στα ακαθάριστα έσοδα. Κατ' εξαίρεση, για τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας, εφόσον αυτά κρίνονται ακριβή ή δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης λόγω ύψους αγορών, και με την προϋπόθεση ότι περιέχονται στον ειδικό πίνακα των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, ο κατά περίπτωση μοναδικός Σ.Κ.Κ θα εφαρμόζεται πάνω στις αγορές αυτών.

Το σύστημα αυτό προσδιορισμού των καθαρών κερδών με την εφαρμογή μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, πάνω στα ακαθάριστα έσοδα ή τις αγορές, κατά περίπτωση ισχύει από το οικ. έτος 1986 και μετά.

Η θέσπιση μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, αποβλέπει αφ' ενός μεν στον αντικειμενικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, αφ' ετέρου δε στην αποφυγή των προστριβών μεταξύ των φορολογουμένων και των Οικ. Εφόρων κατά την επιλογή του κατάλληλου συντελεστή καθαρού κέρδους.

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας, ως αγορές θα λαμβάνονται αυτές που αγοράστηκαν με μετρητά ή πίστωση όπως προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο αγορών, ενώ για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης λόγω ύψους αγορών, θα λαμβάνονται αυτές που προκύπτουν από την άθροιση των τιμολογίων τους. Ως αγορές νοούνται το κόστος των εμπορευσίμων αγαθών που αγοράστηκαν στο οποίο περιλαμβάνεται η τιμή του εμπορεύματος, ο φόρος κύκλου εργασιών, το χαρτόσημο κλπ.

Για τις επιχειρήσεις αυτές ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων γίνεται με την προσθήκη του μικτού εμπορικού ή βιομηχανικού κέρδους, κατά περίπτωση, στο συνολικό κόστος των εμπορευσίμων αγαθών ή ετοιμών προϊόντων. Εφόσον υπάρχουν αγορανομικές διατάξεις που περιορίζουν το μικτό κέρδος, τότε λαμβάνεται υπόψη το ανώτατο επιτρεπόμενο όριο μικτού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Δεν παραλείπεται να τονισθεί ότι για τις επιχειρήσεις που άρχισαν να τηρούν βιβλίο και στοιχεία Α' κατηγορίας, από τις αγορές των εμπορευσίμων αγαθών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη χρήση αυτή, θα λαμβάνονται τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης, του κλάσματος μήνα λαμβανομένου ως ακέραιου μήνα. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές του αμέσως επόμενου έτους (άρθρο 34 παρ. 2β' Ν.Δ. 3323/1955).

Η εφαρμογή των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους πάνω στα ακαθάριστα έσοδα για εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, γίνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) Στην περίπτωση τήρησης ανακριβών ή ανεπαρκών βιβλίων και στοιχείων Α' κατηγορίας.

β) Στην περίπτωση τήρησης ακριβών βιβλίων και στοιχείων Α' κατηγορίας, εφόσον το ασκούμενο επάγγελμα δεν περιέχεται στον ειδικό πίνακα μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται πάνω στις αγορές.

γ) Στην περίπτωση τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας, με εξαίρεση τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή και επαρκή βιβλία Β' κατηγορίας, οι οποίες προσφέρουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων απουσιών κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, όπου ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται λογιστικά.

δ) Στην περίπτωση τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προσήκουσα.

ε) Στην περίπτωση μη τήρησης από τους υπόχρεους επιτηδευματίες βιβλίων Α', Β' ή Γ' κατηγορίας, καθώς και σε όσους δεν τήρησαν βιβλία πρώην Γ' ή Δ' κατηγορίας κατά τα έτη 1985 και 1986.

στ) Στην περίπτωση τήρησης ανακριβών ή ανεπαρκών ή ανακριβών και ανεπαρκών βιβλίων Γ' κατηγορίας ή όταν τηρήθηκαν τέτοια βιβλία πρώην Γ' ή Δ' κατηγορίας κατά τα έτη 1985 και 1986, εφόσον οι διαπιστούμενες ανεπάρκειες, ανακρίβειες, παραλείψεις και παρατυπίες καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων που θα εφαρμόζονται πάνω στα ακαθάριστα έσοδα, περιέχονται σε ειδικό πίνακα που καθορίστηκε με την αριθ. Ε 17418/1771/23.12.1985 (ΦΕΚ 792/31.12.1985 τ.Β') απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επίσης, οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων που θα εφαρμόζονται πάνω στις αγορές, περιέχονται σε άλλο πίνακα που καθορίστηκε με την αριθ. Ε 17417/1770/23.12.1985 (ΦΕΚ 792/31.12.1985 τ.Β') απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Οι πιο πάνω αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με τις οποίες καθορίστηκαν οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους, που θα εφαρμόζονται κατά περίπτωση πάνω στα ακαθάριστα έσοδα ή τις αγορές, εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση των παρ.2 και 4 του άρθρου 36 του Ν.Δ 3323/1955.

Ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους κάθε κατηγορίας επιχειρήσεων που θα εφαρμόζεται πάνω στα ακαθάριστα έσοδα, δεν επιτρέπεται να είναι ανώτερος από τα 3/5 του μικτού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Αν όμως το Υπουργείο Εμπορίου καθόρισε συντελεστή καθαρού κέρδους αντί συντελεστή μικτού κέρδους, τότε εφαρμόζεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου και όχι ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους του πίνακα.

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία Α', Β' ή Γ' κατηγορίας ή δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές, καθώς και για όσες τήρησαν ανακριβή βιβλία και στοιχεία πρώην Γ' και Δ' κατηγορίας ή δεν τήρησαν αυτά κατά τα έτη 1985 και 1986, τότε ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 40%.

Ήδη ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται πάνω στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κ.Β.Σ. ή αν σ' αυτές διαπιστώθηκε.

- i. η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων ,
- ii. η τήρηση ανεπισημών βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα,
- iii. η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς για την πώληση ή τη διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών,
- iv. η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε και
- v. η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής, προσ αυξάνεται κατά 100%. Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσ αυξάνεται κατά 50% (άρθρο 10 παρ. 19 Ν. 2065/1992).

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι λόγω γεγονότων ανώτερης βίας, όπως π.χ. σεισμός, πυρκαγιά, πλημμύρα, θάνατος κλπ. εξαιρετικά και αιτιόβλεπτα γεγονότα που είναι αναπότρεπτα από τη φύση τους, τα καθαρά κέρδη ετηρεάσθησαν και είναι κατώτερα απ' αυτά που προσδιορίζονται με την εφαρμογή μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, τότε μπορεί ο Οικ. Έφορος να εφαρμόζει πάνω στα ακαθάριστα έσοδα ή στις αγορές συντελεστή κατώτερο του μοναδικού όχι όμως κατώτερο από το μηδέν.

Και' εξαίρεση, στις περιπτώσεις ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων από πυρκαγιά μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι 50% επί των ακαθαρίστων εσόδων των ανέλεγκτων υποθέσεων (άρθρο 10 παρ. 20 Ν. 2065/1992).

Στις νέες επιχειρήσεις ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους μειώνεται κατά ποσοστό 20% κατά τα τρία πρώτα χρόνια της επαγγελματικής δραστηριότητάς τους, ανεξάρτητα αν ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται με την εφαρμογή αυτού πάνω στα ακαθάριστα έσοδα ή πάνω στις αγορές τους, κατά περίπτωση. Η μείωση αυτή δεν παρέχεται, εφόσον οι υπόχρεοι προς τήρηση βιβλίων και στοιχείων δεν τηρούν αυτά ή τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κρίνονται από τον έλεγχο ανακριβή.

Για τις επιχειρήσεις που έχουν περισσότερους του ενός κλάδους (μικτές επιχειρήσεις) εφόσον ο διαχωρισμός των ακαθαρίστων εσόδων κάθε κλάδου μπορεί να γίνει, πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε κλάδο ο προβλεπόμενος αντίστοιχος μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους. Αν ο διαχωρισμός των ακαθαρίστων εσόδων κάθε κλάδου είναι από τα πράγματα αδύνατος, εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος ενιαίος μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους για το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων, που προέρχονται από όλους τους κλάδους.

Ήδη, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας ή Β' κατηγορίας και παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες, στερούμενες αξιολογών αποθεμάτων κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, ο συντελεστής καθαρού κέρδους είναι αυτός που

προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός τους, με την προϋπόθεση ότι είναι μεγαλύτερος του οικείου συντελεστή του πίνακα, χωρίς να μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του 85% (άρθρο 10 παρ.19 Ν.2065/1992).

Εφόσον στους πίνακες μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, που εφαρμόζονται πάνω στα ακαθάριστα έσοδα, δεν αναγράφεται το είδος του ασκούμενου επαγγέλματος της ελεγχόμενης επιχείρησης, τότε γίνεται επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή καθαρού κέρδους μεταξύ των αναγραφόμενων μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους για συγγενές ή παρεμφερές επάγγελμα, με την προϋπόθεση ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου θα αναγράφεται το επάγγελμα από το οποίο λήφθηκε αυτός. Αν το επάγγελμα της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν μπορεί να υπαχθεί ούτε σε άλλο παρεμφερές ή συγγενές επάγγελμα, τότε προσδιορίζεται ο εφαρμοζόμενος Σ.Κ.Κ με βάση τα στοιχεία της επιχείρησης και τις πληροφορίες που διαθέτει ο Οικ. Έφορος.

Αν γίνεται επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων, με ρητή διάταξη, που περιλαμβάνεται στη σχετική απόφαση με την οποία καθορίστηκε ο πίνακας μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, που εφαρμόζονται πάνω στα ακαθάριστα έσοδα, προβλέπεται ο διπλασιασμός του οριζόμενου για το αντίστοιχο επάγγελμα μοναδικός Σ.Κ.Κ. Κατ' εξαίρεση, για τις εργασίες που ενεργούνται για λογαριασμό τρίτων, εφόσον στον πίνακα αυτόν προβλέπεται ίδιος συντελεστής, τότε εφαρμόζεται ο συντελεστής που προβλέπεται ειδικά για τις εργασίες αυτές.

Για την καλύτερη κατανόηση των πιο πάνω παραθέτουμε τα εξής παραδείγματα:

Παραδειγμα πρώτο:

Έστω, ότι από τα τηρούμενα βιβλία πρώην Γ' κατηγορίας εμπορικής επιχείρησης και από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, προκύπτουν περιληπτικά για τη διαχειριστική περίοδο 1985 τα εξής:

• Ακαθάριστα έσοδα από χονδρική πώληση εμπορευμάτων	δρχ.	45.000.000
• Αγορές	δρχ.	36.000.000
• Κόστος πωληθέντων	δρχ.	35.000.000
• Μικτό κέρδος	δρχ.	10.000.000
• Μέσος συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους 28,57% και επί πωλήσεων 22,22%		
• Γενικά έξοδα	δρχ.	5.000.000

• Λοιπά γενικά έξοδα	δρχ.	950.000
• Καθαρά κέρδη	δρχ.	4.050.000
• Συντελεστής καθαρού κέρδους	δρχ.	9%

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν ανεπάρκειες, ανακρίβειες κλπ. στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, που καθιστούν αυτά ανεπαρκή και ανακριβή.

Από τους ισχύοντες πίνακες μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους προκύπτει για την κρινόμενη επιχείρηση Σ.Κ.Κ. 12%.

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω στοιχεία ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της επιχείρησης γίνεται ως εξής:

α) Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή στα βιβλία της κρινόμενης επιχείρησης διαπιστώθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση ανεπάρκειες, ανακρίβειες, παραλείψεις και περιπτώσεις που καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος προβαίνει στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2γ' και 3 του άρθρου 34 του Ν.Δ.3323/1955.

Ας υποθέσουμε ότι ο έλεγχος αποφάσισε να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των δρχ. 50.000.000.

β) Προσδιορισμός καθαρών κερδών

Ακαθάριστα έσοδα δρχ. 50.000.000 X Σ.Κ.Κ. 16,80% (Σ.Κ.Κ.12% + 4 30% ή προσαύξηση 40%) = Καθαρά κέρδη δρχ. 8.400.000.

Παράδειγμα δεύτερο.

Έστω, ότι από τα τηρούμενα βιβλία πρώην Δ' κατηγορίας βιομηχανικής επιχείρησης και από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, προκύπτουν περιληπτικά για τη διαχειριστική περίοδο 1985 τα εξής:

• Ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις προϊόντων	δρχ.	53.000.000
• Αγορές α' και βοηθητικών υλών	δρχ.	32.000.000
• Κόστος α' και βοηθητικών υλών	δρχ.	36.000.000

που βιομηχανοποιήθηκαν

• Έξοδα παραγωγής	δρχ.	9.000.000
• Κόστος παραχθέντων	δρχ.	45.000.000
• Κόστος πωληθέντων	δρχ.	43.000.000
• Μικτό κέρδος	δρχ.	10.000.000
• Συντελεστής μικτού κέρδους επί κόστους 23,26% και επί πωλήσεων 18,86%.	δρχ.	
• Γενικά έξοδα	δρχ.	5.400.000
• Λοιπά γενικά έξοδα	δρχ.	890.000
• Καθαρά κέρδη	δρχ.	3.710.000
• Συντελεστής καθαρού κέρδους	δρχ.	7%

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν ανεπάρκειες, ανακρίβειες κλπ. στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, που καθιστούν αυτά ανεπαρκή και ανακριβή.

Από τους ισχύοντες πίνακες μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους προκύπτει για την κρινόμενη επιχείρηση Σ.Κ.Κ. 10%.

Συνεπώς με βάση τα παραπάνω στοιχεία, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της επιχείρησης γίνεται ως εξής:

α) Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων

Επειδή στα βιβλία της κρινόμενης επιχείρησης διαπιστώθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση ανεπάρκειες, ανακρίβειες, παραλείψεις και παρατυπίες, που καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος προβαίνει στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2γ' και 3 του άρθρου 34 του Ν.Δ. 3323/1995.

ΑΣ υποθέσουμε ότι ο έλεγχος αποφάσισε να προσδιορίσει τα έσοδα στο ποσό των Δρχ. 57.000.000.

β) Προσδιορισμός καθαρών κερδών.

Ακαθάριστα έσοδα: δρχ. 57.000.000 X Σ.Κ.Κ. 14% (Σ.Κ.Κ. 10% + 4% η προσαύξηση 40%) = Καθαρά κέρδη 7.980.000

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

I. ΓΕΝΙΚΑ

Ως βασική γενική φιλοσοφία και σκέψη του Φορολογικού Νομοθέτη για τη θέσπιση του αντικειμενικού προσδιορισμού των εισοδημάτων ήταν η αρχή πως για να έχει ένας πολίτης εξασφαλίσει υψηλό επίπεδο ζωής θα πρέπει να έχει και αναλόγου ύψους εισοδήματα. Εάν τα δηλούμενα εισοδήματα δεν είναι αναλόγου ύψους τότε θα προσδιορίζονται εξ αντικειμένου με βάση τα κατεχόμενα υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία του φορολογουμένου.

Έτσι, με βάση την πιο πάνω αρχή έχουν θεσπιστεί κριτήρια διαβίωσης που αρχίζουν από την επιφάνεια του σπιτιού που κατοικεί κάποιος ή την επιφάνεια της επαγγελματικής του στέγης, ιδιόκτητης ή μη, και επεκτείνονται στην κατοχή αυτοκινήτων, σκαφών αναψυχής, χρησιμοποίηση οικιακών βοηθών κλπ.

Για την κάθε κατηγορία κριτηρίων αντικειμενικού προσδιορισμού εισοδημάτων έχουν οριστεί κλίμακες ποσών που ανάλογα με το είδος του κριτηρίου λαμβάνονται υπόψη διάφορες παράμετροι όπως οι φορολογήσιμοι ίπτοι, ο κυβισμός και η παλαιότητα των οχημάτων, το μήκος και η παλαιότητα των σκαφών αναψυχής, η επιφάνεια της επιταγολογικής εγκατάστασης κλπ.

Είναι λογικό και θεωρείται δίκαιο ένας φορολογούμενος πολίτης, με βάση το σχετικό άρθρο του συντάγματος περί ισότητας όλων των Ελλήνων, να συνεισφέρει ανάλογα με τις οικονομικές του δυνατότητες. Ειδικότερα θα λέγαμε ότι είναι άδικο να έχει ένας πολίτης εισόδημα 1 - 2 εκατομμύρια και ως εκ τούτου να μην καταβάλλει καθόλου φόρο, ενώ ταυτόχρονα είναι ιδιοκτήτης διαμερίσματος 200 τ.μ. και άλλος φορολογούμενος με εισόδημα 3 - 4 εκατομμύρια και χωρίς άλλο περιουσιακό στοιχείο, να καταβάλλει φόρο.

Την ανισότητα αυτή καλείται να καλύψει η θέσπιση κριτηρίων αντικειμενικού προσδιορισμού εισοδημάτων.

Η θέσπιση των αντικειμενικών κριτηρίων για τις επαγγελματικές δραστηριότητες, που εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το έτος 1995 για τα εισοδήματα του 1994, δημιούργησε σε μερικές περιπτώσεις φαινόμενα αδικίας, γιατί π.χ. το μέτρο προσδιορισμού του εισοδήματος επαγγελματιών με βάση την επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης είναι μαχητό από την άποψη ότι μπορεί ένα μικρό κατάστημα στο κέντρο μιας πόλης να έχει μεγαλύτερες πωλήσεις από ένα πολύ μεγαλύτερο στην περιφέρεια της πόλης, όπως και ένας καλός γιατρός που στεγάζεται σε ένα μικρό ιατρείο στο Κολωνάκι έναντι ενός νεώτερου που στεγάζεται σε ένα μεγαλύτερο ιατρείο σε άλλη περιοχή και με μικρότερη πελατεία, να έχει μεγάλη διαφορά το ύψος του εισοδήματός του.

Όμως η θέληση του νομοθέτη να συλλάβει την φορολογητέα ύλη είναι γνώστό ότι πάντοτε δημιούργησε και δημιουργεί αντιδράσεις. Η βούληση για εκλονίκευση των κριτηρίων και επαναπροσδιορισμό τους

εκεί όπου διαπιστώνονται αδικίες, είναι η καλύτερη και σωστότερη κάθε φορά λύση, πάντα με γνώμονα το να καταβάλλουν οι Έλληνες ανάλογα με τις δυνατότητές τους, και όπου αυτές δεν είναι σαφείς να προσδιορίζονται, τους φόρους που τους αναλογούν.

ΑΡΘΡΟ 1

ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του νόμου 2214/1994 ορίζεται ότι ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχείρησης, η οποία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., θεωρείται εκείνο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης και της εμπορικής αμοιβής, που αποτελεί την φορολογική βάση, με τους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης της επιχείρησης, δηλαδή (μισθωτική αξία + εμπορική αμοιβή) Χ συντελεστή εμπορικότητας Χ συντελεστή απόδοσης.

Ειδικότερα, όσον αφορά τις επιχειρήσεις που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών τους στη ρύθμιση αυτή υπάγονται οι εμπορικές, βιοτεχνικές κτλ. επιχειρήσεις που αποκτούν εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες ή από άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος μη ειδικώς υπαγομένου στα κατά το άρθρο 45 του ν. 3323/1955 ελευθέρια επαγγέλματα και ασκούνται είτε με την μορφή της ατομικής επιχείρησης είτε με τη μορφή εταιρίας, κοινωνίας αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, αστική κερδοσκοπικής ή μη εταιρίας, συμμετοχικής ή αφανούς καθώς και κοινοπραξίας, εφόσον δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας, ανεξάρτητα από τον χαρακτηρισμό αυτών ως ειλικρινών ή μη.

Κατά συνέπεια δεν υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είτε αυτά κρίνονται επαρκή και ακριβή, είτε ανεπαρκή και ανακριβή, σε τρόπο ώστε στην περίπτωση αυτή το καθαρό κέρδος να προσδιορίζεται εξωλογιστικά.

Σχετικά με την έννοια του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις και κατά συνέπεια της υπαγωγής ή μη στις διατάξεις αυτού του άρθρου των παρακάτω δραστηριοτήτων διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

- ◆ Οι αμοιβές που εισπράττουν οι κάτοχοι αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων από την ενοικίασή τους, εφόσον η ενοικίαση αυτή δεν αποτελεί το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητάς τους, χαρακτηρίζονται ως εισόδημα της παρ.3 του άρθρου 45 του ν. 3323/1955 και επομένως δεν υπάγονται στις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου.
- ◆ Οι αμοιβές που αποκτούν οι εισπράκτορες των οφειλομένων σε περιοδικά συνδρομών, υπολογιζόμενες ως ποσοστό επί των πραγματοποιούμενων εισπράξεων, εφόσον τα υπόψη πρόσωπα υπόκεινται στον πειθαρχικό έλεγχο του εργοδότη τους, ακολουθούν τις γενικές και ειδικές οδηγίες του και ο τρόπος και ο τόπος της εργασίας τους, οι πελάτες καθώς και τα έντυπα είσπραξης καθορίζονται από αυτόν, αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Κατά συνέπεια δεν τίθεται θέμα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου.
- ◆ Το εισόδημα που αποκτούν οι ασχολούμενοι με σύστημα φασόν, θεωρείται σε κάθε περίπτωση εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον η σχέση που τους συνδέει με τον εργοδότη τους είναι η μίσθωση έργου και όχι εξαρτημένης εργασίας και δεν τελούν υπό την οικονομική εξάρτηση του εργοδότη τους.

Το εισόδημα που αποκτούν οι DEALERS. Όπως είναι γνωστό, DEALERS θεωρούνται τα πρόσωπα που μεσολαβούν μεταξύ αγοραστών και πωλητού για τη διάθεση των προϊόντων του τελευταίου έναντι αμοιβής. Το θέμα είναι τότε οι DEALERS θεωρείται ότι συνδέονται με τον πωλητή - εργοδότη τους με σύμβαση μίσθωσης εξαρτημένης εργασίας (οπότε έχουμε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες) ή με σύμβαση μίσθωσης ανεξαρτήτων υπηρεσιών (οπότε θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις) είναι ζήτημα πραγματικό.

Αν ο DEALER συμβάλλεται με τον εργοδότη του με σκοπό να προωθή τις εργασίες του χωρίς να υπόκειται σε έλεγχο, ως προς το χρόνο, τον τόπο, τον τρόπο παροχής της εργασίας και χωρίς να του καταβάλλεται μισθός ή οδοιπορικά, αλλά μόνο αμοιβή που καθορίζεται κατ' αποκοπή ή κατά μονάδα παρεχόμενης εργασίας ή σε ποσοστό στις πωλήσεις (μεσιτεία ή προμήθεια) η σχέση αυτή δεν είναι σχέση μίσθωσης εξαρτημένης εργασίας και οι προμήθειες που αποκτώνται από τους DEALERS ως αντάλλαγμα για την παροχή αυτής της μη εξαρτημένης εργασίας τους προς τους εργοδότες τους θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Με την παρ 2 του άρθρου 1 του κοινοποιούμενου νόμου δίνονται οι ορισμοί των κριτηρίων με βάση τα οποία προσδιορίζεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης.

- ◆ **ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ.** Ως μισθωτική αξία λαμβάνεται ποσοστό 6% επί του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της τιμής ζώνης που ισχύει κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε ημερολογιακού έτους με τον

αριθμό των τετραγωνικών μέτρων της επιφάνειας της επαγγελματικής εγκατάστασης, σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων για την ζώνη στην οποία βρίσκεται η εγκατάσταση αυτή, δηλ. (μισθωτική αξία = τιμή ζώνης X αριθμό τ.μ. επαγγελματικής εγκατάστασης X 6%).

- ♦ Σε περίπτωση μεταβολής της επαγγελματικής εγκατάστασης κατά την διάρκεια της χρήσης, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της εγκατάστασης η οποία χρησιμοποιήθηκε κατά το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα μέσα στο έτος. Για τις έννοιες της τιμής ζώνης και της επιφάνειας της επαγγελματικής εγκατάστασης διευκρινίζονται τα πιο κάτω:

α) Τιμή ζώνης.

Σε κάθε περίπτωση, δηλαδή ανεξάρτητα από το είδος της επαγγελματικής εγκατάστασης, (γραφείο, κατάστημα, ξενοδοχείο κλπ.) λαμβάνεται υπόψη η ίδια τιμή ζώνης για όλες τις κατηγορίες επαγγελματικών εγκαταστάσεων όπου βρίσκεται το ακίνητο. Δεδομένου ότι στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων οι ζώνες διακρίνονται σε κυκλικές και γραμμικές θα λαμβάνεται υπόψη αυτή που ισχύει και στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων κατά περίπτωση, για την κρινόμενη επαγγελματική εγκατάσταση.

Ειδικότερα, σε περίπτωση που η επαγγελματική εγκατάσταση αποτελείται από μη στεγασμένη επιφάνεια π.χ. μάντρα οικοδομικών υλικών, για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπόψη η τιμή ζώνης που προβλέπεται για την περιοχή για στεγασμένη επιφάνεια, χωρίς την μείωση που προβλέπεται για τα οικόπεδα από τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Για τις περιοχές που δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η κατώτερη τιμή ζώνης που ισχύει για την πρωτεύουσα του νομού που βρίσκεται η εγκατάσταση της επιχείρησης.

β) Επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης.

Στην έννοια της επιφάνειας της επαγγελματικής εγκατάστασης περιλαμβάνεται κάθε επιφάνεια στεγασμένη ή μη, η οποία εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησης ή συμβάλλει στην εξυπηρέτηση του σκοπού της. Έτσι, περιλαμβάνονται τόσο οι κτιριακές εγκαταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των κοινοχρήστων χώρων εξυπηρέτησης του προσωπικού, βοηθητικών χώρων όσο και ειδικές εγκαταστάσεις θέρμανσης, κλιματισμού, πυρασφάλειας, ψύκτικοί χώροι, χώροι για ξήρανση και συντήρηση προϊόντων, διαλογής, συσκευαστήρια,

εκθεσιακοί χώροι καθώς και χώροι αποθήκευσης πρώτων υλών, χώροι φορτοεκφορτώσεως κλπ. Επίσης, στην επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης συμπεριλαμβάνεται και η επιφάνεια παταριού μέσα σε αίθουσα επαγγελματικής στέγης (ανοιχτός εξώστης). Στην περίπτωση αυτή η επιφάνεια του παταριού θα προσαυξάνει την επιφάνεια του κυρίου χώρου της επαγγελματικής εγκατάστασης όπου βρίσκεται.

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, η μισθωτική αξία που λαμβάνεται υπόψη περιορίζεται στο 50%. Διευκρινίζεται όμως ότι ο περιορισμός αυτός υπολογίζεται επί της μισθωτικής αξίας που έχει διαμορφωθεί μετά την εφαρμογή τυχόν μειώσεων λόγω θέσεως ορόφου της εγκαταστάσεως.

Για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης διευκρινίζεται ότι η υπόψη διάταξη αναφέρεται σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και κατά συνέπεια η έννοια των υπηρεσιών εκπαίδευσης πρέπει να εξετάζεται με ευρύτητα περιλαμβανομένης στις υπηρεσίες αυτές κάθε είδους εκπαίδευσης.

Περιλαμβάνονται υπηρεσίες εκπαίδευσης όλων των βαθμίδων και από την προσχολική εκπαίδευση και αγωγή μόνο τα νηπιαγωγεία, ενώ δεν περιλαμβάνονται οι παιδικοί σταθμοί και οι βρεφονηπιακοί.

Στην έννοια της εκπαίδευσης υπάγεται και η επαγγελματική εκπαίδευση. Συνεπώς περιλαμβάνονται και οι ιδιωτικές μονάδες μέσης βαθμίδας (σχολές - λύκεια) τεχνικής ή επαγγελματικής κατάρτισης.

Στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται επίσης και η επιμόρφωση. Συνεπώς περιλαμβάνεται και η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχεται με τη μορφή επιμόρφωσης.

Στην περίπτωση που ο οργανωτής σεμιναρίων επαγγελματικής εκπαίδευσης, αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο φυσικό ή νομικό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, την εκτέλεση εργασιών που θα συμβάλλουν στην πραγματοποίηση της υπηρεσίας εκπαίδευσης, (π.χ. εξεύρεση καθηγητών, κατάρτιση προγράμματος διδασκείας ύλης, εξεύρεση αιθουσών διδασκαλίας κλπ.) το τρίτο πρόσωπο δεν υπάγεται στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης.

Διευκρινίζεται ότι από τα γνωστά ως "εργαστήρια ελευθέρων σπουδών" περιλαμβάνονται μόνο οι εγκαταστάσεις που παρέχεται επαγγελματική εκπαίδευση. Δηλαδή όταν επιδιώκεται η μετάδοση στους σπουδαστές τεχνικών ή άλλων εξειδικευμένων γνώσεων ή γνώσεων επαγγελματικών και η καλλιέργεια επιδεξιοτήτων, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα.

Ποιες από τις ιδιωτικές αυτές σχολές παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, είναι θέμα πραγματικό και θα κρίνεται κάθε φορά από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Σημειώνεται πάντως, ότι αν σε μια από τις σχολές αυτές παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική στον ίδιο επαγγελματικό χώρο, για την επιχείρηση αυτή δεν μειώνεται η μισθωτική αξία.

Τέλος, σχετικά με τις ιδιωτικές σχολές που παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, εξετάζεται σε κάθε περίπτωση το αν εποπτεύονται ή όχι από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο.

Επίσης, εκπαίδευση παρέχουν και οι επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών. Για όλες αυτές τις επιχειρήσεις διδασκαλίας ξένων γλωσσών μειώνεται η μισθωτική αξία.

Σύμφωνα με τα πιο πάνω μειώνεται η μισθωτική αξία για τις σχολές και τα εκπαιδευτήρια που έχουν σχέση με την γενική εκπαίδευση (στοιχειώδη και μέση) καθώς και την επαγγελματική εκπαίδευση. Αποκλείονται οι επιχειρήσεις που τιτλοφορούμενες ως "σχολές", προσφέρουν ορισμένες εξειδικευμένες γνώσεις ή εμπειρίες ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, όπως π.χ. σχολές οδηγών, αδυνατίσματος κλιτ. εδώ δεν υπάγονται οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκπαίδευση ζώων κτλ.

Επισημαίνεται ότι υπάγονται και οι σχολές χορού που εποπτεύονται από το Υπουργείο πολιτισμού και διέπονται από προεδρικά διατάγματα που εκδόθηκαν στα πλαίσια του ν. 1158/1981 (ΦΕΚ Α' 127) "περί οργανώσεως και διοικήσεως σχολών ανωτέρας καλλιτεχνικής εκπαίδευσης κτλ".

Τέλος, επισημαίνεται ότι περιλαμβάνεται η κάθε μορφής εκπαίδευσης, άσκηση και αγωγή που παρέχεται σε προβληματικά παιδιά, όπως είναι τα σπαστικά, τα παραπληγικά, τα απροσάρμοστα, τα αυτιστικά κτλ.

- ◆ **ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ.** Η εμπορική αμοιβή εκφράζει την αμοιβή του επιχειρηματία σε εναλλακτική απασχόληση και ισούται με την αμοιβή η οποία προβλέπεται από την συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με 5 χρόνια υπηρεσίας, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών. Ως τέτοια αμοιβή για το οικ. έτος 1995 αποτελεί το ποσό των δρχ. 1.700.000.-

Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, η παραπάνω αμοιβή προσαυξάνεται κατά ποσοστό 30% και για το οικ. έτος 1995 ανέρχεται στο ποσό των δρχ. 2.210.000.-

Ως επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες νοούνται και οι επιχειρήσεις που σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. χαρακτηρίζονται έτσι ακόμα και όταν χρησιμοποιούνται υλικά, το κόστος των οποίων δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, και με την προϋπόθεση όμως ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.

Έτσι, αν από την χρησιμοποίηση υλικών, οποιουδήποτε κόστους, παράγεται νέο είδος αγαθού, τότε θεωρείται ότι έχουμε παραγωγή και πώληση αγαθού και όχι παροχή υπηρεσίας.

Τέλος, εξαιρούνται της προσαύξεσης της εμπορικής αμοιβής κατά 30%, οι εμπορικές επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και που αναφέρθηκαν αναλυτικότερα παραπάνω.

- ◆ **ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟΤΗΤΑΣ.** Ο συντελεστής εμπορικότητας της επιχείρησης προσδιορίζεται ανάλογα με το συντελεστή εμπορικότητας της οδού ή της ζώνης σε περίπτωση που δεν υπάρχει για την οδό, που προβλέπεται από τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, επί της οποίας βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση.

Με βάση την παραπάνω συσχέτιση ο συντελεστής εμπορικότητας της επιχείρησης διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Για επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε περιοχές με συντ. εμπορικότητας	Συντελεστής εμπορικότητας επιχείρησης
1	1
1,1- 2	1,20
2,1- 3	1,40
3,1- 4	1,60
άνω του 4	1,80

Για επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε περιοχές, οι οποίες δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως συντελεστής εμπορικότητας λαμβάνεται ο αριθμός (1).

- ◆ **ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ.** Ο συντελεστής απόδοσης, ο οποίος ανάλογα με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους, όπως οι συντελεστές αυτοί ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Για επιχειρήσεις με Μ.Σ.Κ.Κ.	Συντελεστής απόδοσης
μέχρι 5%	1
5% - 10%	1,15
10% - 15%	1,30
15% - 20%	1,45
άνω του 20%	1,60

Προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες ο συντελεστής απόδοσης προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Για επιχειρήσεις με Μ.Σ.Κ.Κ.	Συντελεστής απόδοσης
μέχρι 20%	1
20% - 30%	1,20
30% - 40%	1,40
άνω του 40%	1,60

Για επιχειρήσεις στις οποίες εφαρμόζονται περισσότεροι από ένα μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους, για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης λαμβάνεται υπόψη εκείνος της κύριας δραστηριότητας. Ως κύρια δραστηριότητα θεωρείται εκείνη με τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα.

Διευκρινίζεται ότι ανάλογα ισχύουν και στην περίπτωση της αυτής δραστηριότητας αλλά με συντελεστές καθαρού κέρδους χονδρικής και λιανικής πώλησης.

Στις περιπτώσεις που δεν έχουν περιληφθεί στους πίνακες των συντελεστών που αφορούν ακαθάριστα έσοδα, θα εφαρμόζεται ο συντελεστής του περισσότερου συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος. Σαν συγγενές ή συναφές επάγγελμα πρέπει να θεωρείται εκείνο που έχει ως αντικείμενο παρόμοιες ή παρεμφερείς εργασίες και λειτουργεί με τις ίδιες συνθήκες.

Όταν το ασκούμενο επάγγελμα δεν κατονομάζεται στον πίνακα των συντελεστών που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα, ούτε μπορεί αυτό να υπαχθεί σε άλλο παρεμφερές ή συγγενές, τότε ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που υπάρχουν.

Με την παρ. 3 του άρθρου 1 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι η μισθωτική αξία μειώνεται προκειμένου για:

- i. επαγγελματική εγκατάσταση που βρίσκεται αποκλειστικά σε όροφο οικοδομής, πάνω από το ισόγειο, κατά ποσοστό 30%. Ημιώροφος ή μεσοπάτωμα είναι όροφος ή τμήμα ορόφου που βρίσκεται μεταξύ ισόγειου και α' ορόφου και δεν έχει επικοινωνία με το ισόγειο ή όταν έχει, αυτή δεν είναι αποκλειστική (έχει και άλλη είσοδο). Σε περίπτωση που ο ημιώροφος ή το μεσοπάτωμα δεν έχει εσωτερική επικοινωνία με το ισόγειο κατάστημα, λογίζεται ως α' όροφος και επομένως η μισθωτική αξία του μειώνεται κατά ποσοστό 30%. Αντίθετα, αν ο ημιώροφος ή το μεσοπάτωμα επικοινωνούν με το ισόγειο κατάστημα, έστω και αν υπάρχει και άλλη είσοδος, ο χώρος αυτός θεωρείται ενιαίος με του ισόγειου καταστήματος και επομένως σε αυτή την περίπτωση δεν υφίσταται μείωση της μισθωτικής αξίας του ακινήτου.
- ii. επαγγελματική εγκατάσταση που βρίσκεται αποκλειστικά σε υπόγειο οικοδομής, κατά ποσοστό 50%. Από τα παραπάνω προκύπτει

σαφώς ότι για να μειωθεί η μισθωτική αξία κατά 30% ή 50% , κατά περίπτωση, θα πρέπει η επαγγελματική εγκατάσταση να βρίσκεται αποκλειστικά σε όροφο πάνω από το ισόγειο ή σε υπόγειο χώρο αντίστοιχα. Κατά συνέπεια η μισθωτική αξία της εγκατάστασης η οποία εκτείνεται π.χ. στο ισόγειο και τον πρώτο όροφο οικοδομής δεν θα μειωθεί, κατά 30%. Το ίδιο αν εκτείνεται σε ισόγειο και υπόγειο οικοδομής δεν θα μειωθεί κατά 50%. Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανεξάρτητα αν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας ή όχι. Διευκρινίζεται ότι υπόγειο θεωρείται ο όροφος ή τμήμα ορόφου που χαρακτηρίζεται ως τέτοιο στην αντίστοιχη άδεια της Πολεοδομικής Υπηρεσίας (εγκεκριμένα σχέδια) ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και γενικά σε κάθε τίτλο κτήσης του.

- iii. αποθηκευτικό χώρο, κατά ποσοστό 75%. Η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου προσαυξάνει την μισθωτική αξία της έδρας της επιχείρησης. Αν στην πόλη που βρίσκεται ο αποθηκευτικός χώρος δεν βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης αλλά υποκατάστημα αυτής, η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου προσαυξάνει τη μισθωτική αξία του υποκαταστήματος.

Ως αποθήκη θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν εκδηλώνεται καμία συναλλακτική δραστηριότητα (αγορά ή πώληση αγαθών, καταβολή ή είσπραξη χρημάτων, έκδοση ή αποδοχή συναλλαγματικών) ή παραγωγική δραστηριότητα (κοτεργασία, συναρμολόγηση, διασκευή - συσκευασία κλπ), αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη φύλαξη - αποθήκευση των αγαθών. Από την επαγγελματική αυτή εγκατάσταση ενεργούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών.

Διευκρινίζεται ότι η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου μειώνεται κατά ποσοστό 75% ανεξάρτητα της θέσης του (υπόγειο, α' όροφος κτλ.), χωρίς και ταυτόχρονη μείωση της αξίας του με βάση τα ποσοστά που ορίζονται λόγω θέσης της εγκατάστασης.

Σε περίπτωση που ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται σε πόλη εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία πόλη υπάρχουν περισσότερα του ενός υποκαταστήματα, μισθωτική αξία αυτού προσαυξάνει την μισθωτική αξία του πλησιέστερου προς τον χώρο αυτόν υποκαταστήματος.

Επίσης, σε περίπτωση που μέρος του χώρου της αυτής επαγγελματικής εγκατάστασης χρησιμοποιείται ως αποθήκη και το υπόλοιπο ως κατάστημα ή υποκατάστημα, εάν ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται επί διαφορετικού ορόφου, εφόσον η επικοινωνία γίνεται με κοινόχρηστη σκάλα ή ανελκυστήρα, κρίνεται ως ξεχωριστός χώρος και έχει την προβλεπόμενη μείωση κατά 75%. Αντίθετα, αν επικοινωνεί εσωτερικά με το κατάστημα δεν υπολογίζεται η μείωση αυτή. Αν βρίσκεται στο ίδιο οριζόντιο επίπεδο και οι χώροι είναι συνεχόμενοι, δεν υπολογίζεται η μείωση, ενώ αν δεν είναι συνεχόμενοι, αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστός χώρος και υπολογίζεται η μείωση.

Με την παρ. 4 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου και προκειμένου να αποφευχθούν ακραίες περιπτώσεις επιχειρήσεων που έχουν, λόγω της φύσης του αντικειμένου των εργασιών τους, μεγάλη επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης, ορίζεται ότι η μισθωτική αξία των ακινήτων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί μετά την προσθήκη της μισθωτικής αξίας τυχόν αποθηκευτικού χώρου και αφού έχουν γίνει οι προβλεπόμενες μειώσεις δεν μπορεί να υπερβεί την προβλεπόμενη εμπορική αμοιβή, η οποία για το οικ. έτος 1995 είναι ίση με το ποσό των δρχ. 1.700.000.-

Σε περίπτωση όμως που υπάρχουν υποκαταστήματα και υπολογίζεται για κάθε υποκατάστημα ξεχωριστά το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, για το οποίο λαμβάνεται η εμπορική αμοιβή μειωμένη κατά 50%, η μείωση αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη για τον περιορισμό της μισθωτικής αξίας, δηλαδή η μισθωτική αξία του υποκαταστήματος δεν μπορεί να υπερβεί το ακέραιο ποσό της εμπορικής αμοιβής.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης η μισθωτική αξία, η οποία δεν μπορεί να υπερβεί την εμπορική αμοιβή, είναι αυτή που προκύπτει μετά τις μειώσεις λόγω θέσεως ορόφου της εγκατάστασης και λόγω φύσης του αντικειμένου των εργασιών τους.

Στις λοιπές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών το όριο της εμπορικής αμοιβής το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί η μισθωτική αξία είναι αυτό που προκύπτει μετά την προσαύξηση της εμπορικής αμοιβής κατά 30% λόγω της φύσης της δραστηριότητάς τους.

Με την παρ. 5 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες οι οποίες συστεγάζονται στον ίδιο επαγγελματικό χώρο, η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων και όχι την επιφάνεια που χρησιμοποιεί η κάθε συστεγαζόμενη επιχείρηση.

Ο παραπάνω επιμερισμός διενεργείται **μόνο** σε επιχειρήσεις που:

- α) από την φύση τους είναι αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών,
- β) είναι μικτές και όλες οι δραστηριότητες παροχής υπηρεσίας και εμπορίας ή παραγωγής αγαθών διεξάγονται στον ίδιο χώρο και κρίνονται κατά κύριο λόγο επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών,
- γ) είναι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και εμπορίας ή παραγωγής αγαθών, αλλά στο χώρο της συστέγασης παρέχονται μόνο υπηρεσίες, ενώ οι λοιπές δραστηριότητες διενεργούνται σε άλλες εγκαταστάσεις.

Ο επιμερισμός σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις διενεργείται μόνο επί της μισθωτικής αξίας του χώρου (έδρα, υποκατάστημα, αποθήκη) που υπάρχει η συστέγαση.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει συστέγαση για ολόκληρο το δωρεμάριο γίνεται ανάλογος επιμερισμός της μισθωτικής αξίας.

Ο σχετικός επιμερισμός διενεργείται εφόσον όλες οι συστεγαζόμενες επιχειρήσεις είναι παροχής υπηρεσιών, ενώ δεν εξετάζεται η νομική φύση της μισθωτικής σχέσης π.χ. αρχική μίσθωση, υπεκμίσθωση, δωρεάν παραχώρηση κλπ.

Τέλος, ο επιμερισμός της μισθωτικής αξίας ακόμα και όταν υπάρχει συστέγαση είναι ανεξάρτητος της επιτρεπόμενης από το νόμο δυνατότητας συστέγασης.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ θεωρείται ότι υπάρχει κοινή επαγγελματική στέγη όταν οι πελάτες των συστεγαζόμενων επιτηδευματιών εξυπηρετούνται από κοινή είσοδο του χώρου του καταστήματος ή ο χώρος αυτός είναι ενιαίος ή επικοινωνεί με εσωτερικές εισόδους.

Με την παρ. 6 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι όταν ως επαγγελματική στέγη της επιχείρησης χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογουμένου, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπόψη το 1/3 της επιφάνειας της κατοικίας του. Σημειώνεται όμως ότι αν με την οικεία φορολογική δήλωση δηλώνεται ότι χρησιμοποιείται ως επαγγελματική εγκατάσταση επιφάνεια μεγαλύτερη της αντιστοιχούσης στο 1/3 της επιφάνειας της κατοικίας, για τον υπολογισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος θα ληφθεί υπόψη αυτή η μεγαλύτερη επιφάνεια.

Με την παρ. 7 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ρυθμίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης στην περίπτωση που αυτή διατηρεί υποκαταστήματα.

Έτσι, στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται για κάθε υποκατάστημα ξεχωριστά, με βάση το αντικείμενο της διεξαγόμενης από αυτό δραστηριότητας, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος και το συνολικό ποσό όλων των υποκαταστημάτων προστίθεται στο ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της έδρας της επιχείρησης.

Κάθε επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί περισσότερες από μία δραστηριότητες, σε διαφορετικές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, στις οποίες εκδηλώνεται οποιαδήποτε συναλλακτική κίνηση ή παραγωγική διαδικασία, θεωρεί μία από τις εγκαταστάσεις του αυτές σαν κεντρικό ή έδρα και τις υπόλοιπες σαν υποκαταστήματα. π.χ. φυσικό πρόσωπο εκμεταλλεύεται ατομικά αρτοποιείο στην Αλεξανδρούπολη, κατάστημα ψιλικών στην Κομοτηνή και κατάστημα πώλησης τουριστικών ειδών στην Ξάνθη. Κεντρικό κατάστημά του θεωρεί εκείνο της Αλεξανδρούπολης, όπου και η κύρια επιχείρησή του και τα υπόλοιπα δύο, υποκαταστήματα.

Σημειώνουμε εδώ, ότι σε περίπτωση νομικών προσώπων ως έδρα θα λαμβάνεται αυτή που αναφέρεται στο καταστατικό τους.

Ειδικότερα διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που στο ίδιο κτίριο χρησιμοποιείται από την επιχείρηση ισόγειος χώρος με τον πρώτο όροφο ή με το υπόγειο και οι χώροι αυτοί επικοινωνούν εσωτερικώς μεταξύ και αν εξυπηρετούνται και από ξεχωριστή είσοδο δεν υπολογίζεται

ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος χωριστά για κάθε εγκατάσταση επειδή δεν θεωρείται ότι υπάρχει υποκατάστημα.

Όμοια και όταν χρησιμοποιούνται χώροι ανεξάρτητα αν είναι συνεχόμενοι π.χ πρώτος και δεύτερος ή τρίτος όροφος εφόσον επικοινωνούν εσωτερικά καθώς και όταν χρησιμοποιούνται συνεχόμενοι χώροι επί διαφορετικών κτιρίων επίσης εφόσον επικοινωνούν εσωτερικά και με την προϋπόθεση ότι από πλευράς Κ.Β.Σ. δεν υποχρεούνται σε τήρηση ξεχωριστών βιβλίων υποκαταστήματος θεωρείται ότι υπάρχει μία εγκατάσταση.

Η μισθωτική αξία του λογιστηρίου της επιχείρησης όταν βρίσκεται σε διαφορετικό χώρο από το κατάστημα, προσαυξάνει την μισθωτική αξία του καταστήματος χωρίς μείωση.

Με την παρ. 8 του άρθρου 1 του ν. 2214/1994 προβλέπεται ότι δεν λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής εμπορικότητας για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που μπορεί να είναι:

- α) είτε αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών,
- β) είτε μικτές, των οποίων οι δραστηριότητες διεξάγονται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση και οι οποίες κρίθηκαν με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών.

Με την παρ. 9 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου για επιχειρήσεις οι οποίες διεξάγουν στην ίδια εγκατάσταση μικτή δραστηριότητα (παροχή υπηρεσιών - πώληση εμπορευμάτων ή παραγωγή προϊόντων), προβλέπεται ιδιαίτερος τρόπος υπολογισμού του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος.

Αρχικά προσδιορίζεται η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης. Ως κύρια δραστηριότητα θεωρείται εκείνη η δραστηριότητα στην οποία αντιστοιχούν τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα.

Με βάση την κρίση αυτή προσδιορίζεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης για την κύρια δραστηριότητά της είτε με βάση τα όσα προβλέπονται για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (αύξηση εμπορικής αμοιβής, μη εφαρμογή συντελεστή εμπορικότητας, συστέγαση επιχειρήσεων) αν κριθεί ως επιχείρηση παροχής υπηρεσιών, είτε με βάση όσα προβλέπονται για τις επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών, αν κριθεί ως τέτοιου είδους επιχείρηση. Στην συνέχεια το προσδιοριζόμενο σύμφωνα με τα παραπάνω ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος προσαυξάνεται κατά το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων έσοδων της ή των δευτερευουσών δραστηριοτήτων στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης

(Ακαθάριστα έσοδα δευτερεύουσας δραστηριότητας X 100 = Συνολικά ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης).

Το ποσοστό αυτό της προσαύξησης δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό 20%, δηλαδή σε κάθε περίπτωση το ελάχιστο ποσό καθαρού

εισοδήματος της κυρίας δραστηριότητας θα προσαυξηθεί κατά ανώτατο όριο 20%.

Σημειώνεται ότι, εφόσον μια μικτή επιχείρηση κριθεί ως επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών, θα προσαυξηθεί κατά ποσοστό 30%, η εμπορική αμοιβή κατά τον προσδιορισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος της κύριας δραστηριότητάς της.

Σε περίπτωση όμως που οι επιμέρους δραστηριότητες των παραπάνω επιχειρήσεων διεξάγονται σε ξεχωριστές εγκαταστάσεις, το ελάχιστο ποσό κάθε εγκατάστασης βρίσκεται με βάση όσα ορίζονται κατά τα ειδικότερα είτε ως επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (προσαύξηση εμπορικής αμοιβής, όχι εφαρμογή συντελεστή απόδοσης) είτε ως επιχείρηση εμπορίας ή παραγωγής αγαθών (εφαρμογή συντελεστή απόδοσης, όχι προσαύξηση εμπορικής αμοιβής).

Για παράδειγμα αν ο φορολογούμενος διατηρεί επιχείρηση κομμωτηρίου με έδρα την Αθήνα και κατάστημα εμπορίας καλλυντικών (υποκατάστημα) στην Κόρινθο, για μεν την έδρα στην Αθήνα το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος θα προσδιοριστεί σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, για δε το υποκατάστημα θα προσδιοριστεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος σύμφωνα με όσα προβλέπονται για τις επιχειρήσεις εμπορίας αγαθών. (με μείωση της εμπορικής αμοιβής κατά ποσοστό 50% ως υποκατάστημα), το οποίο θα προστεθεί στο ελάχιστο ποσό εισοδήματος της έδρας. Αν στην έδρα της επιχείρησης εκτός του κομμωτηρίου ασκείται και δραστηριότητα εμπορίας καλλυντικών (μικτή επιχείρηση), προσδιορίζεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της κύριας δραστηριότητας της έδρας, το οποίο και προσαυξάνεται κατά το ποσό συμμετοχής των εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά έσοδα αυτής, με ανώτατο όριο το ποσοστό 20% και στο άθροισμα που προκύπτει προστίθεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος του υποκαταστήματος.

Με την παρ. 10 του άρθρου 1 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και από εμπορικές επιχειρήσεις το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προκύπτει, περιορίζεται στο μισό, εφόσον το καθαρό εισόδημα που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες είναι ίσο ή ανώτερο από την εμπορική αμοιβή που ισχύει εκάστοτε.

Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που λαμβάνεται υπόψη για την μείωση του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος, περιλαμβάνονται και τα απαλλασσόμενα εισοδήματα αυτής της κατηγορίας, όπως π.χ. τα επιδόματα ανεργίας που χορηγούνται από τον Ο.Α.Ε.Δ., τα επιδόματα που χορηγούνται σε άτομα ολικώς ανάπηρα κτλ. Επίσης λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και το ποσό της

μείωσης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που προβλέπεται για τους δημοσιογράφους. Αντίθετα δεν λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα όπως έξοδα κίνησης, αποζημίωση απολυομένων κλπ. καθόσον αυτά δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επίσης το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια, κάμπινγκ, επιβατικά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσης και φορτηγά δημοσίας χρήσης, δεν περιορίζονται στο μισό όταν δηλώνεται από το φυσικό πρόσωπο που ασκεί την επιχείρηση εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Τέλος για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου ως εμπορική αμοιβή λαμβάνεται το ποσό αυτής που λαμβάνεται κάθε φορά υπόψη για τον προσδιορισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης.

Με την παρ. 11 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τις προηγούμενες διατάξεις μειώνεται κατά ποσοστό 30% κατά τα 3 πρώτα χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης. Τονίζουμε εδώ ότι δεν πρόκειται για έκπτωση που παρέχεται επί των δηλουμένων ή προσδιορισθέντων ύστερα από έλεγχο κερδών της νέας επιχείρησης, όταν αυτά είναι μεγαλύτερα από το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του νόμου και επομένως επί των κερδών αυτών δεν θα παρέχεται η ανωτέρω έκπτωση.

Για τον υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος, δηλαδή ουσιαστικά η έκπτωση αυτή υπολογίζεται για τα τέσσερα πρώτα οικονομικά έτη.

Έτσι για παράδειγμα, για το οικονομικό έτος 1995, μείωση του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος δικαιούνται όσοι υπέβαλλαν για πρώτη φορά δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος από 1/1/1991 και μετά. Αν η δήλωση υποβλήθηκε για πρώτη φορά όχι μέσα στο έτος 1991 αλλά σε προηγούμενο έτος, διακόπηκε η λειτουργία της επιχείρησης και επαναλειτούργησε μετά το έτος 1991, τότε για το οικονομικό έτος 1995 δεν θα υπάρξει η μείωση του 30% γιατί θεωρείται ότι ο υπόχρεος ασκεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα περισσότερο από 3 χρόνια.

Σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος ή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα, μετά την πάροδο εξαμήνου από την πραγματική έναρξη άσκησης του επαγγέλματος, δεν θα χορηγείται η έκπτωση του 30% στο προσδιοριζόμενο ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προβλέπεται για τις νέες επιχειρήσεις.

Για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια, δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα κλπ. δεν αναγνωρίζεται έκπτωση 30% ακόμα και όταν πρόκειται για νέες επιχειρήσεις.

Τέλος, οι επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. αν και έχουν υποχρέωση να τηρούν ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία δεν δικαιούνται την πιο πάνω έκπτωση.

Με την παρ. 12 του άρθρου 1 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία η επιχείρηση έκανε έναρξη λειτουργίας ή διακοπή των εργασιών της μέσα στην κρινόμενη περίοδο το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας.

Σε περίπτωση πτώχευσης του φορολογουμένου ή θέσεως αυτού υπό δικαστική απαγόρευση ο χρόνος από κηρύξεως της πτώχευσης ή απαγόρευσης και για όσο χρόνο θα διαρκέσουν τα γεγονότα αυτά, δεν θεωρείται ως χρόνος άσκησης επιχείρησης.

Περιορισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος σε τόσα δωδέκατα, όσοι και οι πραγματικοί μήνες λειτουργίας της επιχείρησης έχουμε και σε περιπτώσεις μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων.

Τονίζεται ότι για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος θα υπολογίζεται, χωρίς κανένα περιορισμό, για ολόκληρο το έτος.

Στην συνέχεια παραθέτουμε ορισμένα παραδείγματα για την πρακτική εφαρμογή των όσων αναφέραμε παραπάνω:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

Ομόρρυθμη εταιρία " Χ " έχει ως αντικείμενο εργασιών από το έτος 1989, την εμπορία ραδιοφώνων, βίντεο και συναφών ειδών καθώς και τηλεοράσεων. Η επιχείρηση είναι εγκατεστημένη σε μισθωμένο ισόγειο κατάστημα επιφανείας 150 τ.μ. στην οδό Ντέκα Ιωάννη 10 στη Θεσσαλονίκη.

Η τιμή ζώνης της περιοχής είναι 120.000 δρχ. το τ.μ. και ο συντελεστής εμπορικότητας της οδού είναι 2,2. Από την 17418/1985 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και με τους κωδικούς 2330 " έμπορος ραδιοφώνων, βίντεο και συναφών ειδών " και 2330α " έμπορος τηλεοράσεων " προβλέπονται Μ.Σ.Κ.Κ. 10% και 5% αντίστοιχα.

Τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων από το οποίο για τη χρήση 1994 προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία ραδιοφώνων, βίντεο και συναφών ειδών δρχ. 24.000.000 - και από την εμπορία τηλεοράσεων δρχ. 10.000.000.-, και καθαρά κέρδη 2.900.000 δρχ. (24.000.000 X 10% και 10.000.000 X 5%), τα οποία και δηλώθηκαν με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 1995 της εταιρίας.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Α. ΠΡΟΣΕΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

1. Μισθωτική αξία υπαγγ. Εγκαταστάσεως επιχ/σης Τιμή ζώνης 120.000 δρχ. X 150 τ.μ. X 6%	1.080.000 δρχ.
2. Εμπορική αμοιβή	1.700.000 δρχ.
	<hr/>
Συνολική βάση του αντικειμενικά προσδιοριζόμενου ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος	2.780.000 δρχ.

II) ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Το εισόδημα αυτό προσαρμόζεται περαιτέρω ανάλογα με:

3. Συντελεστής εμπορικότητας δρχ. 2.780.000 X 1,40 =	3.892.000 δρχ.
4. Συντελεστής απόδοσης δρχ. 3.892.000 X 1,15 =	4.475.800 δρχ.

Συνεπώς το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια φορολόγησης, της Ο.Ε. " X " για τη χρήση 1994 ανέρχεται σε δρχ. 4.475.800.- έναντι δηλωθέντος εισοδήματος δρχ. 2.900.000.-

Σημειώνεται ότι επειδή τα ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία ραδιοφώνων, βίντεο και συναφών ειδών είναι μεγαλύτερα της εμπορίας τηλεοράσεων (24.000.000 > 10.000.000), κύρια δραστηριότητα θεωρήθηκε αυτή της εμπορίας ραδιοφώνων, βίντεο και συναφών ειδών, της οποίας ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι 10% γι' αυτό και χρησιμοποιήθηκε συντελεστής απόδοσης 1,15.

III) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Καθαρά κέρδη βάσει τηρουμένων βιβλίων	2.900.000 δρχ.
2. Προστιθέμενη διαφορά (4.475.800 - 2.900.000)	1.575.800 δρχ.
3. Σύνολο φορολογητέου καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις	<hr/> 4.475.800 δρχ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο

Φορολογούμενος ασκεί από το έτος 1991 ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών εκπαίδευση οδηγών αυτοκινήτων. Η επιχείρησή του είναι εγκατεστημένη σε μισθωμένο ισόγειο κατάστημα επιφανείας 40 τ.μ. στην οδό Μπιζανίου στο Ηράκλειο Κρήτης.

Η τιμή ζώνης της περιοχής είναι 140.000 δρχ. το τ.μ. και ο συντελεστής εμπορικότητας είναι 2,5.

Από την 17418/1955 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και με κωδικό 8023" εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων " προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ. 48%.

Τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων από το οποίο προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα 7.500.000 δρχ., δαπάνες 4.400.000 δρχ. και καθαρά

κέρδη 3.100.000 δρχ. τα οποία και δηλώθηκαν με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 1995.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

I) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

1. Μισθωτική αξία επαγγ. εγκατάστασης επιχ/σης Τιμή ζώνης 140.000 δρχ. X 40 τ.μ. X 6%	336.000 δρχ.
2. Εμπορική αμοιβή 1.700.000 δρχ. πλέον προσαύξηση 30% =	2.210.000 δρχ.
	<hr/>
Συνολική βάση του αντικειμενικά προσδιοριζόμενου ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος	2.546.000 δρχ.

II) ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι 48% , ο συντελεστής απόδοσης είναι 1,60 και το άθροισμα αναπροσαρμόζεται σε: 2.546.000 X 1,60	4.073.000 δρχ.
Επειδή η επιχείρηση βρίσκεται στο τέταρτο έτος της λειτουργίας της, ως νέα επιχείρηση έχει έκπτωση 30% δηλ. δρχ. 4.073.600 X 30%	1.222.080 δρχ.
	<hr/>
Υπόλοιπο που αποτελεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης	2.851.000 δρχ.

Επειδή τα δηλωθέντα καθαρά κέρδη (3.100.000 δρχ.) είναι μεγαλύτερα του προκύπτοντος ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος (2.851.520 δρχ.) ο υπόψη φορολογούμενος θα φορολογηθεί με βάση τα δηλούμενα καθαρά κέρδη. Σημειώνεται επίσης ότι επειδή η επιχείρηση είναι παροχής υπηρεσιών, δεν χρησιμοποιήθηκε ο συντελεστής εμπορικότητας.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3ο

Φορολογούμενος ασκεί ατομική επιχείρηση από το έτος 1982 με αντικείμενο εργασιών την εμπορία κατεργασμένων δερμάτων και ειδών υποδηματοποιίας λιανικώς.

Η επιχείρηση είναι εγκατεστημένη σε μισθωμένο ισόγειο κατάστημα επιφανείας 120 τ.μ. στην οδό Ερμού στην Αθήνα.

Ο συντελεστής εμπορικότητας της οδού έχει οριστεί σε 4,8, ενώ η τιμή ζώνης που ίσχυε την 1/1/1994 για το μέρος της οδού αυτής που βρίσκεται η εγκατάσταση είναι 320.000 δρχ.

Σύμφωνα με την 17418/1985 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και με κωδικό αριθμό 6330 " Έμπορος κατεργασμένων δερμάτων και ειδών υποδηματοποιίας λιανικώς " ο Μ.Σ.Κ.Κ. ορίζεται σε 12%.

Τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων από το οποίο προκύπτουν για την διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/1994 ακαθάριστα έσοδα δρχ. 45.000.000.- και καθαρά κέρδη δρχ. 5.400.000.- (45.000.000 X 12%).

Επίσης η παραπάνω ατομική επιχείρηση διατηρεί και υποκατάστημα στην Πάτρα στην οδό Αγράφων σε μισθωμένο ακίνητο στον πρώτο όροφο, επιφανείας 90 τ.μ. όπου διεξάγονται οι ίδιες εργασίες με το κεντρικό κατάστημα.

Η τιμή ζώνης της περιοχής που βρίσκεται η οδός Αγράφων είναι 82.000 δρχ. το τ.μ., ενώ ο συντελεστής εμπορικότητας της οδού είναι 1. Από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων του υποκαταστήματος προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα δρχ. 13.000.000.- και καθαρά κέρδη δρχ. 1.560.000.- (13.000.000 X 12%).

Τα δεδομένα αυτά ανέγραψε και στα συμπληρωματικά στοιχεία Φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Β 3) που συνυποβάλλονται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ

1) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

1. Μισθωτική αξία ετταγγ. εγκατάστασης	
Τιμή ζώνης 320.000 X 120 τ.μ. X 6% =	2.304.000 δρχ.
Περιορισμός της μισθωτικής αξίας στο ποσό της εμπορικής αμοιβής	1.700.000 δρχ.
2. Εμπορική αμοιβή	1.700.000 δρχ.
Συνολική βάση του αντικειμενικά προσδιοριζόμενου ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος.	<u>3.400.000 δρχ.</u>
3. Συντελεστής εμπορικότητας.	
Επειδή ο συντελεστής εμπορικότητας της οδού Ερμού είναι 4,8 ο συντελεστής εμπορικότητας της επιχείρησης είναι 1,8 και το άθροισμα της μισθωτικής	

αξίας γίνεται: $3\,400\,000.- \times 1,8 =$ 6.120.000 δρχ.
 4. Συντελεστής απόδοσης.

Επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. του επαγγέλματος είναι 12%, ο συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης είναι 1,30 και το πιο πάνω γινόμενο αναπροσαρμόζεται σε:
 $6\,120\,000.- \times 1,30 =$ 7.956.000 δρχ.

Το ποσό αυτό αποτελεί και το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος του κεντρικού καταστήματος.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ

1) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Σ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

1. Μισθωτική αξία επαγγ. εγκατάστασης
 Τιμή ζώνης 82.000 δρχ X 90 τ.μ. X 6% = 442.800 δρχ.
 Μείωση λόγω θέσεως ορόφου 30%
 $442\,800 \times 30\% =$ 132.840 δρχ.

Υπόλοιπο μισθωτικής αξίας 309.960 δρχ.

2. Εμπορική αμοιβή
 μείωση 50% λόγω υποκ/τος
 $1\,700\,000 \text{ δρχ.} \times 50\% =$ 850.000 δρχ.

Συνολική φορολογική βάση 1.159.960 δρχ.

3. Συντελεστής εμπορικότητας.
 Επειδή ο συντελεστής εμπορικότητας της οδού Αγράφων είναι 1 και ο συντελεστής εμπορικότητας του υποκαταστήματος 1, το άθροισμα της μισθωτικής αξίας και της εμπορικής αμοιβής παραμένει ίδιο 1.159.960 δρχ.

4. Συντελεστής απόδοσης.
 Επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. του επαγγέλματος είναι 12%, ο συντελεστής απόδοσης του υποκ/τος είναι 1,30, το παραπάνω γινόμενο γίνεται: $1\,159\,960 \times 1,30 =$ 1.507.948 δρχ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

- Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος κεντρικού 7.956.000 δρχ.
- Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος υποκ/τος. 1.507.948 δρχ.

• Ελάχιστο ποσό επιχ/σης με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια φορολόγησης.	9.463.948 δρχ.
• Δηλωθέν εισόδημα (5.400.000 + 1.560.000)	6.960.000 δρχ.
• Διαφορά λόγω αντικειμενικών κριτηρίων	2.503.948 δρχ.
• Φορολογητέο καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 6.960.000 + 2.503.948 =	9.463.948 δρχ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4ο

Φορολογούμενος ασκεί από το έτος 1985 ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ραπτικών μηχανών γενικά, επαγγελματικής ή οικιακής χρήσης καθώς και επιδιορθώσεις ραπτομηχανών γενικά επαγγελματικής ή οικιακής χρήσης. Η επιχείρηση του (μικτή) είναι εγκατεστημένη σε μισθωμένο κατάστημα πρώτου ορόφου επιφανείας 90 τ.μ. στην οδό Πάρσης στη Νέα Ιωνία Αττικής.

Η τιμή ζώνης της περιοχής είναι 100.000 δρχ. το τ.μ. και ο συντελεστής εμπορικότητάς της είναι 2,4.

Από την 17418/1985 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και με τους κωδικούς 2341 "έμπορος ραπτικών μηχανών γενικά, επαγγελματικής ή οικιακής χρήσης" και 8207 "επιδιορθώσεις ραπτομηχανών γενικά, επαγγελματικής ή οικιακής χρήσης" προβλέπονται Μ.Σ.Κ.Κ. 15% και 34% αντίστοιχα.

Τηρείται βιβλίο εσόδων - εξόδων από το οποίο προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία 17.000.000 δρχ. και από τις επιδιορθώσεις 6.000.000 δρχ. και καθαρά κέρδη 4.590.000 δρχ. τα οποία και δηλώθηκαν με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 1995.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία είναι μεγαλύτερα από αυτά της παροχής υπηρεσιών (17.000.000 δρχ. > 6.000.000 δρχ.) η επιχείρηση κρίνεται ως έχουσα κύρια δραστηριότητα την εμπορία και με βάση αυτό το δεδομένο προσδιορίζεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματός της.

1) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

1. Μισθωτική αξία επαγγ. εγκατάστασης	
Τιμή ζώνης 100.000 δρχ. X 90 τ.μ X 6% =	540.000 δρχ.
Μείωση λόγω ορέφου 540.000 X 30%	162.000 δρχ.
Υπόλοιπο	378.000 δρχ.
2. Εμπορική αμοιβή	1.700.000 δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ	2.078.000 δρχ.
3. Συντελεστής εμπορικότητας.	
Επειδή ο συντελεστής εμπορικότητας της οδού είναι 2,4 ο συντελεστής εμπορικότητας της επιχ/σης είναι 1,40 και το άθροισμα αναπροσαρμόζεται σε: 2.078.000 X 1,40 =	2.909.200 δρχ.
4. Επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. της κύριας δραστηριότητας είναι 15% ο συντελεστής απόδοσης είναι 1,30 και το πιο πάνω ποσό γίνεται: 2.909.200 X 1,30 =	
το οποίο αποτελεί και το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της κύριας δραστηριότητας.	3.781.960 δρχ.
5 Ποσοστό συμμετοχής των ακαθαρίστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα	
$\frac{100}{6.000.000 \text{ -----} = 26,09\%}$ $23.000.000$	
το οποίο περιορίζεται σε 20%	
6. Προσαύξηση ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος κύριας δραστηριότητας 3.781.960 X 20% =	756.392 δρχ.
7. Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος επιχ/σης	4.538.352 δρχ.
8. Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	4.590.000 δρχ.
9. Προστιθέμενη διαφορά	0 δρχ.
* Φορολογητέο καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 4.590.000 + 0 =	4.590.000 δρχ.

Με την παρ 13 του άρθρου 1 του ν. 2214/1994 κατ' εξαίρεση των όσων αναφέρθηκαν, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των παρακάτω επιχειρήσεων όταν δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. , προσδιορίζονται ως ακολούθως:

- 1) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια, ανεξάρτητα του τύπου εγκατάστασης: σε 150.000 δρχ. ετησίως για κάθε δωμάτιο. Σημειώνεται ότι στη ρύθμιση αυτή δεν υπάγονται

τα κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα (ξενοδοχεία, μοτέλ, επιπλωμένα διαμερίσματα) και από τα μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα, οι χώροι οργανωμένης κατασκήνωσης με ή χωρίς οικίσκους, οι τουριστικές επιπλωμένες επαύλεις ή κατοικίες και τα επιπλωμένα ενοικιαζόμενα διαμερίσματα. Επίσης δεν υπάγονται και τα ξενοδοχεία που λειτουργούν στην κατηγορία του ξενώνα διότι κατατάσσονται στις αντιστοιχες κατηγορίες ξενοδοχείων κλασικού τύπου. Για όλες τις παραπάνω εξαιρέσεις (εκτός από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται οργανωμένους χώρους κατασκήνωσης με ή χωρίς οικίσκους) το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 έως και 12, ενώ για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται οργανωμένους χώρους κατασκήνωσης προσδιορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση β που ακολουθεί:

- 2) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κάμπινγκ, σε 50.000 δρχ. ετησίως για κάθε θέση εγκατάστασης σκηνής ή τροχόσπιτου ή αυτοκινήτου. Αν στον ίδιο χώρο ασκούνται και άλλες δραστηριότητες (super market, Bangalous, εστιατόριο, μπαρ), το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των δραστηριοτήτων αυτών προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 έως και 12. Στις περιπτώσεις αυτές, το άθροσμα του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 - 12 αυτού του άρθρου (είτε ως μικτή είτε όχι), για τις δραστηριότητες αυτές και του εισοδήματος που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αριθμού των θέσεων επί τις 50.000 δρχ., αποτελεί το συνολικό ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης εκμετάλλευσης κάμπινγκ.

Με την παρ. 14 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου σε επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου ίσο με 75.000 δρχ ετησίως, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση από την δραστηριότητα αυτή. Προκειμένου για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους το ποσό αυτό περιορίζεται σε 50.000 δρχ. ετησίως.

Διευκρινίζεται ότι ως έδρα άσκησης της δραστηριότητας της επιχείρησης αποκλειστικά πλανόδιου λιανοπωλητού, θεωρείται ο τόπος άσκησης πλανοδίως του επαγγέλματός του με βάση την άδεια άσκησης που του έχει χορηγηθεί, όπου αυτή απαιτείται. Δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα αυτή καθώς και εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης λόγω της δραστηριότητας αυτής, δεν εκπίπτουν κατά ρητή διάταξη του νόμου από τα τυχόν άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου. Τονίζεται ότι οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για όλους τους λιανοπωλητές, ανεξάρτητα από το είδος των αγαθών που εμπορεύονται και του γεγονότος αν πρόκειται για ιδιοπαραγόμενα ή για προϊόντα τρίτων, καθώς επίσης και του γεγονότος αν ο τόπος άσκησης της δραστηριότητάς του αναφέρεται σε δήμους, κοινότητες ή οικισμούς με πληθυσμό κάτω των 4.000 κατοίκων. Επίσης διευκρινίζεται ότι

περιλαμβάνονται όλοι οι λιανοπωλητές είτε έχουν άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος από την αρμόδια αρχή είτε όχι, είτε διαθέτουν αυτή νόμιμα ή παράνομα, εφόσον πωλούν προϊόντα λιανικώς αποκλειστικά ως πλανόδιοι πωλητές και όχι σε καταστήματά τους.

Με την παρ. 15 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι σε επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές, ανεξάρτητα από το είδος των αγαθών που εμπορεύονται και του γεγονότος αν διαθέτουν ίδια προϊόντα ή τρίτων, ή του τόπου που βρίσκεται η έδρα τους, επιβάλλεται ποσό καταβαλλομένου φόρου ίσο με 100.000 δρχ. ετησίως, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση από τη δραστηριότητά τους αυτή. Διευκρινίζεται ότι στην έννοια του όρου λιανοπωλητές περιλαμβάνονται και οι αγρότες (παραγωγοί) που διαθέτουν τα προϊόντα τους στις λαϊκές αγορές, ανεξάρτητα αν οι άδειές τους αναφέρονται για ολόκληρο το έτος ή τμήμα αυτού. Προκειμένου για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους το ποσό αυτό περιορίζεται σε 50.000 δρχ. ετησίως. Τα ποσά αυτά καταβάλλονται ολόκληρα, εφάπαξ, ανεξάρτητα αν η δραστηριότητά τους ασκείται ολόκληρο το έτος ή τμήμα αυτού. Δαπάνες που αφορούν τη δραστηριότητα αυτή καθώς και εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης δεν εκπίπτουν από τυχόν άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου.

Σημειώνεται ότι οι παραπάνω επαγγελματίες, ανεξάρτητα της εξάντλησης της φορολογικής τους υποχρέωσης, υποχρεούνται και σε υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς να επιβληθεί άλλος φόρος εισοδήματος. Είναι ευνόητο ότι στη δήλωση αυτή θα περιληφθούν και τα τυχόν εισοδήματα από άλλες πηγές τα οποία θα φορολογηθούν κανονικά.

Ο φόρος της παραγράφου αυτής καθώς και της προηγούμενης, καταβάλλεται με σχετική δήλωση των υπόχρεων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάπαξ, στην αρχή κάθε διαχειριστικής περιόδου, το αργότερο μέχρι το τέλος του μηνός Ιανουαρίου και σε κάθε περίπτωση πριν από την έκδοση ή την ανανέωση της οικείας άδειας άσκησης του επαγγέλματος από την αρμόδια αρχή.

Τέλος οι διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 δεν εφαρμόζονται για καθαρά κέρδη που αποκτούν οι εφημεριδοπώλες και οι πλανόδιοι μικροπωλητές λαχειών.

Επίσης, οι δήμοι και οι κοινότητες της χώρας, τα Ταμείο Λαϊκών Αγορών, καθώς και κάθε άλλη αρμόδια αρχή που εμπλέκονται στην έκδοση ή την ανανέωση της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος υποχρεούνται να αρνηθούν: α) την έκδοση άδειας σε παλιούς λιανοπωλητές και β) την ανανέωση της άδειας άσκησης στους παλιούς λιανοπωλητές αν δεν προσκομίσουν το νόμιμο αποδεικτικό καταβολής του φόρου για την αντίστοιχη διαχειριστική περίοδο.

Με την παρ. 16 του άρθρου 1 του ν. 2214/1994 ορίζονται εξαιρέσεις από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών είτε λόγω του

Με την παρ. 17 του άρθρου 1 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι αν το δηλούμενο ποσό εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχείρησης η οποία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., είναι μικρότερο από το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος όπως αυτό προσδιορίζεται από τις διατάξεις αυτού του άρθρου, η διαφορά προσαυξάνει το δηλούμενο εισόδημα και ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα που προκύπτει με αυτό τον τρόπο.

Ως δηλούμενο εισόδημα θεωρείται το καθαρό φορολογητέο εισόδημα το οποίο προέρχεται από την άσκηση δραστηριότητας η οποία υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 13 αυτού του άρθρου. Κατά συνέπεια, τυχόν ζημιά τρέχουσας χρήσης δεν αναγνωρίζεται εφόσον προσδιορίζεται ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου. Τυχόν μεταφερόμενες και φορολογικές εκπιπτόμενες ζημιές προηγούμενων χρήσεων συμψηφίζονται με το προσδιοριζόμενο ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος.

Με την παρ. 18 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι τα ποσά που οφείλονται με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου για φόρους, τέλη και εισφορές που συμβεβαιώνονται με αυτή, προσδιορίζονται με βάση τα ποσά του εισοδήματος ή του φόρου που προκύπτουν με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια. Συνεπώς η εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος των δηλώσεων του οικ. έτους 1995 των φορολογουμένων που το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από άσκηση ατομικής επιχείρησης προσδιορίζεται με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια θα γίνει βάσει αυτού, εφόσον είναι μεγαλύτερο του δηλούμενου εισοδήματος που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του φορολογουμένου.

Με την παρ. 19 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται και για τις Ο.Ε., Ε.Ε., τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, τις συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και τις κοινοπραξίες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., οι οποίες αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

ΑΡΘΡΟ 2

ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Με την παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από ατομική άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος (δικηγόρος, ιατρός, ψυχολόγος, φυσιοθεραπευτής, οικονομολόγος, λογιστής ή φοροτέχνης) ανεξάρτητα αν οι ελεύθεροι επαγγελματίες δεν τηρούν βιβλία, αν και υπόχρεοι, ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., θεωρείται εκείνο που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του ελεύθερου επαγγελματία, κλιμακούμενο ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και προσαυξανόμενο με βάση τα επαγγελματικά κριτήρια που θα αναφερθούν πιο κάτω.

Ειδικά για τους δικηγόρους, κατά την διαμόρφωση της φορολογικής βάσης αντί επαγγελματικής αμοιβής λαμβάνεται υπόψη τεκμαρτό εισόδημα το οποίο αντιστοιχεί σε συγκεκριμένο αριθμό παραστάσεων, αυξανόμενο ή μειούμενο με βάση ειδικότερα κριτήρια. Σημειώνεται επίσης ότι το άθροισμα του τεκμαρτού εισοδήματος και της μισθωτικής αξίας, δεν κλιμακώνεται ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, όπως συμβαίνει με τους λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες, αλλά με βάση κάποια κριτήρια που θα αναφερθούν στη συνέχεια.

Το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών προς Τράπεζες, επιχειρήσεις κτλ. θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και κατά συνέπεια δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτού του άρθρου για δικηγόρο με μόνο εισόδημα πάγια αντιμισθία.

Σε περίπτωση που αν και έχει γίνει διακοπή άσκησης του ελευθερίου επαγγέλματος, υπάρχουν κατά το χρόνο φορολογίας αμοιβές οι οποίες προέρχονται από πράξεις που έγιναν στο παρελθόν, οι αμοιβές αυτές δεν υπάγονται στον αντικειμενικό προσδιορισμό γιατί δεν συνδέονται με πραγματική άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος.

Σε περίπτωση πώλησης παράλληλα με την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του κτηνιάτρου και κτηνιατρικών φαρμάκων, καλλωπιστικών ειδών, στο εισόδημα από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος περιλαμβάνεται και κάθε συναφής αμοιβή που προκύπτει έμμεσα και λόγω της άσκησης αυτού, εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτει πρόθεση ίδιας κερδοσκοπίας σε βαθμό που να τεκμηριώνει την ύπαρξη ιδιαίτερου κλάδου εκμετάλλευσης. Κατά συνέπεια στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοσθούν μόνο οι διατάξεις του άρθρου 2 αυτού του νόμου.

Οι αμοιβές από τη συγγραφή προγραμμάτων Η/Υ που αποκτούν οι αναλυτές - προγραμματιστές με σχέση ανεξαρτήτων υπηρεσιών ή μίσθωσης έργου αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Οι αμοιβές αυτές πρέπει να προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από τη συγγραφή προγραμμάτων Η/Υ γιατί αν πρόκειται για αμοιβές που προέρχονται από εγγραφή και πώληση δισκετών και κασετών, τότε οι αμοιβές αυτές αποτελούν έσοδα από εμπορικές επιχειρήσεις και υπόκεινται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου.

Με την παρ. 2 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου ρυθμίζεται, με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που αναφέρθηκε πιο πάνω, ο προσδιορισμός του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσής του καλλιτέχνη ή τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης που δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

Συγκεκριμένα ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των επαγγελματιών αυτών θεωρείται αυτό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της επαγγελματικής αμοιβής με το συντελεστή δυσκογραφικής δραστηριότητας. Δηλ. στην περίπτωση αυτή δεν υπολογίζεται εξ αντικειμένου μισθωτική αξία. Διευκρινίζεται ότι στις διατάξεις αυτές υπάγονται μόνο οι καλλιτέχνες και οι τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης και όχι οι λοιποί μουσικοί της ορχήστρας. Επίσης σημειώνεται ότι δεν περιλαμβάνονται οι τραγουδιστές και οι καλλιτέχνες των θεάτρων και οι πλανόδιοι οργανοπαίκτες.

Με την παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 καθορίζεται κατά επάγγελμα υπαγόμενο στα αντικειμενικά κριτήρια, το ποσό της επαγγελματικής αμοιβής που υπολογίζεται στο καθένα, ως εξής:

- i. Του ιατρού το ποσό των δρχ. 2.500.000.- που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές ιατρού επιμελητή Β' του Ε.Σ.Υ. στο πρώτο έτος υπηρεσίας.
- ii. Του οδοντίατρου και του ψυχολόγου το ποσό των δρχ. 1.800.000.- που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές οδοντίατρου επιμελητή Γ' του Ε.Σ.Υ. στο πρώτο έτος υπηρεσίας.
- iii. Του δικηγόρου, το ποσό των δρχ. 1.800.000.- που θεωρείται ότι αντιστοιχεί σε εισόδημα δικηγόρου με 30 παραστάσεις.
- iv. Του φυσιοθεραπευτή και του κτηνιάτρου το ποσό των δρχ. 1.800.000.- που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού - νοσηλευτή στο πρώτο έτος υπηρεσίας και κτηνιάτρου μισθωτού στο δημόσιο τομέα στο πρώτο έτος υπηρεσίας προσαυξημένες κατά 30%.
- v. Του οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή - προγραμματιστή το ποσό των δρχ. 1.800.000.- που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού λογιστή στο πρώτο έτος της υπηρεσίας.
- vi. Του καλλιτέχνη ή τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης το ποσό των δρχ. 2.500.000.- που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες

ακαθάριστες αποδοχές μουσικού με βάση το κατώτερο προβλεπόμενο ημερομίσθιο, προσαυξημένο κατά 30%.

Τα ποσά που αναφέρονται παραπάνω, αναπροσαρμόζονται κάθε έτος ανάλογα με το συνολικό ποσοστό αύξησης του μισθού των υπαλλήλων του δημοσίου βάσει της εισοδηματικής πολιτικής, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατά την αναπροσαρμογή τα ποσά στρογγυλοποιούνται κατά την πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας.

Ο συντελεστής δισκογραφικής δραστηριότητας που εφαρμόζεται κατά τον υπολογισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος του καλλιτέχνη ή τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης, προσδιορίζεται ως παρακάτω και είναι ανάλογος με την κυκλοφορία των δίσκων και των συναφών εκδόσεων (κασετών) του έτους φορολογίας και του αμέσως προηγούμενου έτους.

Εάν έχει δισκογραφήσει, σε οποιοδήποτε χρόνο, αλλά δεν έχει κυκλοφορία, κατά το έτος φορολογίας και το αμέσως προηγούμενο έτος						συντ. Δισκογ Δραστ/τας	
						1,5	
με	κυκλοφορία	μέχρι	5 000		τεμάχια	3	
με	κυκλοφορία	από	5.001	έως	10.000	τεμάχια	4
με	κυκλοφορία	από	10.001	έως	15.000	τεμάχια	5
με	κυκλοφορία	από	15.001	έως	20.000	τεμάχια	7
με	κυκλοφορία	από	20.001	έως	30.000	τεμάχια	9
				άνω			
με	κυκλοφορία	από		των	30.000	τεμάχια	11

Τέλος, προσδιορίζεται ειδικότερα η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος, ως ποσοστό 6% του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της τιμής ζώνης με τον αριθμό των τετραγωνικών μέτρων της επιφάνειας αυτής. Για τις περιοχές που δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η κατώτερη τιμή ζώνης που ισχύει για την πρωτεύουσά του νομού που ασκείται το επάγγελμα.

Σε περίπτωση ελεύθερου επαγγελματία που για την άσκηση του επαγγέλματός του χρησιμοποιούνται περισσότερες από μία επαγγελματικές εγκαταστάσεις, ως μισθωτική αξία λαμβάνεται το άθροισμα της μισθωτικής αξίας των εγκαταστάσεων αυτών.

Σε περίπτωση ελευθέρων επαγγελματιών (εκτός καλλιτεχνών και τραγουδιστών για τους οποίους δεν υπολογίζεται μισθωτική αξία) που συστεγάζονται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση, το συνολικό ποσό

της μισθωτικής αξίας επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών. Η αντιστοιχούσα επιφάνεια δεν μπορεί να είναι μικρότερη από 20 τ.μ. για τον καθένα εφόσον πρόκειται για δικηγόρο, και 40 τ.μ. εφόσον πρόκειται για ιατρό, οδοντίατρο, κτηνίατρο, ψυχολόγο.

Για τον φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγο, σύμβουλο επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή - προγραμματιστή σε περίπτωση συστεγάσής τους δεν τίθεται κατώτερο όριο τετραγωνικών μέτρων επιφανείας και συνεπώς το συνολικό ποσό της μισθωτικής αξίας θα επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων επαγγελματιών.

Όταν ο ιατρός, ο οδοντίατρος, ο ψυχολόγος και ο δικηγόρος χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπόψη επιφάνεια 40 τ.μ. εφόσον πρόκειται για ιατρό, οδοντίατρο και ψυχολόγο και 20 τ.μ. εφόσον πρόκειται για δικηγόρο. Αν με την υποβαλλόμενη οικεία φορολογική δήλωση, δηλώνεται ότι χρησιμοποιείται ως επαγγελματική εγκατάσταση επιφάνεια της κατοικίας μεγαλύτερη των 40 ή 20 τ.μ., για τον υπολογισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος θα ληφθεί υπόψη αυτή η μεγαλύτερη επιφάνεια.

Όταν τα παραπάνω πρόσωπα δεν συστεγάζονται και μισθώνουν επαγγελματική εγκατάσταση ή ασκούν το επάγγελμά τους σε δωρεάν παραχωρούμενη εγκατάσταση, δεν τίθεται θέμα κατώτερου ορίου τετραγωνικών μέτρων επιφανείας, όπως επίσης και όταν ιδιοχρησιμοποιούν ιδιόκτητα γραφεία, ιατρεία κλπ. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης. Επίσης δεν τίθεται κατώτερο όριο τετραγωνικών μέτρων για τον φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγο, κτηνίατρο, σύμβουλο επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή - προγραμματιστή, εάν και εφόσον χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους.

Με την παρ.4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι εκτός από τον καλλιτέχνη ή τον τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης και τον δικηγόρο, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος κλιμακώνεται ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, από το 4ο μέχρι το 20ο, κατά 10% ανά έτος, μειούμενο από το 21ο έτος κατά 10% ανά έτος.

Για τον υπολογισμό της κλιμάκωσης ως τέταρτο έτος θεωρείται ουσιαστικά το πέμπτο έτος από το έτος έναρξης άσκησης επαγγέλματος αφού για τον υπολογισμό της τριετούς απαλλαγής ως πρώτο έτος λαμβάνεται το επομένο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος.

Για παράδειγμα, ελεύθερος επαγγελματίας που έκανε έναρξη εργασιών μέσα στο έτος 1985, για το έτος 1994 κατατάσσεται στο 6ο κλιμάκιο (10 - 4) με προσαύξηση 6 έτη X 10% ανά έτος = 60%.

Σε περίπτωση ελεύθερου επαγγελματία με 24 έτη άσκησης επαγγέλματος η προσαύξηση ανέρχεται σε 120% η οποία υπολογίζεται ως ακολούθως:

- 1) Από το 4^ο ως το 20ο έτος πραγματικής άσκησης είναι 16 χρόνια $(20 - 4)$ με προσαύξηση 10% ανά έτος 160% $(16 \times 10\%)$.
- 2) Από το 21ο ως το 24ο έτος δηλ. για 4 έτη έχουμε μείωση 10% ανά έτος δηλ. 40% $(4 \times 10\%)$. Κατά συνέπεια η συνολική προσαύξηση ανέρχεται σε $160\% - 40\% = 120\%$.

Σε περίπτωση διακοπής ή επανέναρξης των εργασιών με το ίδιο ή συναφές αντικείμενο, η προσαύξηση κλιμακώνεται ανάλογα με τα συνολικά έτη πραγματικής άσκησης του επαγγέλματος από την πρώτη υποβολή δήλωσης έναρξης, χωρίς να υπολογίζονται τα έτη της αποδεδειγμένης διακοπής αυτού.

Σε περίπτωση μεταβολής του αντικειμένου εργασιών, για την κλιμάκωση της προσαύξησης του συγκεκριμένου επαγγέλματος δεν λαμβάνονται υποψη τα έτη άσκησης του προηγούμενου επαγγέλματος, εφόσον βέβαια δεν πρόκειται για συναφές επάγγελμα.

Με την παρ. 5 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 προβλέπεται ότι για τους δικηγόρους το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα του τεκμαρτού εισοδήματος και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, προσαυξάνεται με βάση τον αριθμό και το είδος των παραστάσεων ως εξής:

α) Κατά 1% για κάθε παράσταση (γραμμάτιο προείσπραξης) είτε αυτή είναι σε ειρηνοδικείο είτε σε πρωτοδικείο, εφετείο, κακουργιοδικείο κτλ. πέραν των 30 κατ' έτος.

Δεν περιλαμβάνονται κατά τον υπολογισμό της προσαύξησης, οι παραστάσεις που αφορούν σε διεξαγωγές, ενώπιον πταισματοδικείου και μεταβιβάσεις ακινήτων, των δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, των ασφαλιστικών εταιριών, του Επικουρικού Κεφαλαίου και των Τραπεζών, καθώς και των εργατικών υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλεται το εργολαβικό συμβόλαιο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Για παράδειγμα, για δικηγόρο με 45 παραστάσεις το άθροισμα του τεκμαρτού εισοδήματός του (1.800.000 δρχ.) και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής του εγκατάστασης θα προσαυξηθεί κατά ποσοστό 15% $(45 - 30 = 15 \times 1\%)$

Για όσους έχουν λιγότερες από 30 παραστάσεις κατ' έτος μειώνεται κατά 1,5% για κάθε παράσταση κάτω των 30.

Για παράδειγμα, για δικηγόρο με 20 παραστάσεις το άθροισμα του τεκμαρτού εισοδήματος και της μισθωτικής αξίας θα μειωθεί κατά ποσοστό 15%. Δηλ.: $(30 - 20 = 10 \times 1,5\%)$.

Για δικηγόρο με 45 γραμμάτια προείσπραξης εκ των οποίων 20 είναι μη υπαγόμενα, το άθροισμα του τεκμαρτού εισοδήματος και της μισθωτικής αξίας θα μειωθεί κατά ποσοστό 7,5 % $(45 - 20 = 25$ και $30 - 25 = 5 \times 1,5\%)$.

Περαιτέρω, το άθροισμα του τεκμαρτού εισοδήματος και της μισθωτικής αξίας, πριν την διαμόρφωσή του με τις παραπάνω προσαυξήσεις ή μειώσεις, προσαυξάνεται ως εξής:

β) Κατά 5% για κάθε παράσταση σε 5μελή εφετεία και κατά 3% σε τριμελή εφετεία.

Δεν προσμετρώνται οι πιο πάνω αναφερθείσες παραστάσεις που εξαιρούνται.

γ) Κατά 10% για κάθε παράσταση σε εφετεία κακουργημάτων, κακουργιοδικεία και ανώτατα δικαστήρια. Και εδώ δεν προσμετρώνται οι εξαιρούμενες παραστάσεις.

Οι παραπάνω προσαυξήσεις (3%, 5% και 10%) υπολογίζονται και στις περιπτώσεις εκείνες που τα υπαγόμενα γραμμάτια προείσπραξης είναι κάτω των 30.

Για παράδειγμα για δικηγόρο με συνολικά γραμμάτια 28 εκ των οποίων 27 μη υπαγόμενα και ένα υπαγόμενο σε ανώτατο δικαστήριο (π.χ. Σ.Τ.Ε) το άθροισμα του τεκμαρτού εισοδήματος και της μισθωτικής αξίας θα διαμορφωθεί ως ακολούθως:

1) Μείωση του αθροίσματος κατά 43,5% ($28 - 27 = 1$ και $30 - 1 = 29 \times 1,5\% = 43,5\%$)

2) Προσαύξηση του παραπάνω αθροίσματος (τεκμαρτού και μισθωτικής αξίας) κατά 10% ($1 \times 10\%$).

δ) Στις περιπτώσεις των εργατικών υποθέσεων όπου ο δικηγόρος αμείβεται με εργολαβικό συμβόλαιο, υποχρεούται να υποβάλλει αντίγραφο του συμβολαίου αυτού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί κοινής ωφελείας, οι Ο.Τ.Α και τα Ν.Π.Ι.Δ. υποχρεούνται να παρακρατούν ποσοστό 15% επί της αμοιβής του δικηγόρου. Τα ίδια πρόσωπα αποδίδουν τα ποσά της παρακράτησης μέχρι την 10η μέρα του επόμενου μήνα. Μαζί με την οικεία δήλωση απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου γνωστοποιείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και αντίγραφο της απόφασης του δικαστηρίου. Σε περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων που δεν έχει υποβληθεί το εργολαβικό συμβόλαιο, το καθαρό εισόδημα του δικηγόρου που προκύπτει προσαυξάνεται κατά 10.000 δρχ. ανά ομόδικο των υποθέσεων αυτών.

ε) Με το 50% του ποσού που προκύπτει από τις κατ' αποκοπή παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, ασφαλιστικών εταιριών και τραπεζών εφόσον το ποσό αυτό προκύπτει από σχετική βεβαίωση και με το 50% του μερίσματος που διανέμεται κατ' έτος από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο.

Με την παρ. 6 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 προβλέπεται η επαύξηση του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος μετά την

προβλεπόμενη κλιμάκωση αυτού και τις προσαυξήσεις με βάση τα παρακάτω κριτήρια:

A. Για ιατρούς, το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής τους εγκατάστασης, μετά την αναπροσαρμογή με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, προσαυξάνεται ως εξής:

α) Με βάση την ειδικότητα: Κατά 40% για χειρουργούς όλων των ειδικοτήτων, εφόσον ασκούν χειρουργική ειδικότητα σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα, μαιευτήρες, ορθοδοντικούς και γναθοχειρουργούς οδοντίατρος. Η προσαύξηση αυτή υπολογίζεται και για όσους οδοντίατρος εκτελούν ορθοδοντικές εργασίες έστω και χωρίς να έχουν την ειδικότητα του ορθοδοντικού.

Κατά 20% για όλες τις κλινικές ειδικότητες ιατρών. Στην προσαύξηση αυτή υπάγονται οι εξής ειδικότητες: αιματολογία, ακτινοδιαγνωστική, ογκολογία, αλλεργιολογία, γαστρεντερολογία, γενική ιατρική, δερματολογία, αφροδισιολογία, ενδοκρινολογία, ιατροδικαστική, καρδιολογία, γυναικολογία, νευρολογία, νεφρολογία, ορθοπεδική, ουρολογία, οφθαλμολογία, παθολογία, παιδιατρική, παιδοψυχιατρική, πνευμονολογία - φυματιολογία, πυρηνική ιατρική ρευματολογία, φυσική ιατρική και αποκατάσταση, ωτορινολαρυγγολογία, ιατρική εργασίας, κοινωνική ιατρική

Δεν υπαγονται στην προσαύξηση αυτή οι γιατροί που ασκούν αποκλειστικά τις εργαστηριακές ειδικότητες κυτταρολογίας, μικροβιολογίας και παθολογικής ανατομικής. Επίσης, δεν υπάγονται και οι οδοντίατροι λόγω μη απαιτούμενης απόκτησης ειδικότητας με εξδίρεση τους γναθοχειρουργούς και ορθοδοντικούς.

β) Με βάση τους πανεπιστημιακούς και επαγγελματικούς τίτλους:

Κατά 50% για τους καθηγητές πανεπιστημίου οποιασδήποτε βαθμίδας. Εδώ περιλαμβάνονται και οι αναπληρωτές καθώς και οι επίκουροι καθηγητές.

Κατά 20% για τους λέκτορες, καθώς και για όσους ιατρούς κατέχουν μεταπτυχιακούς και επαγγελματικούς τίτλους. Ως επαγγελματικός τίτλος θεωρείται η θέση του υπευθύνου διεύθυνσης ή τμήματος που κατείχε πριν την έναρξη άσκησης ελευθερίου επαγγέλματος, σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα. Για του ιατρούς καθηγητές πανεπιστημίου εκτός από την προσαύξηση λόγω του πανεπιστημιακού τους τίτλου δεν υπολογίζεται και προσαύξηση λόγω επαγγελματικού τίτλου.

Επίσης, σημειώνεται ότι οι προσαυξήσεις που προβλέπονται λόγω ειδικότητας, υπολογίζονται ανεξάρτητα από τις προσαυξήσεις που προβλέπονται λόγω πανεπιστημιακού ή επαγγελματικού τίτλου.

Σε περίπτωση που δεν προκύπτει ειδικότητα αλλά φέρεται "ως Ιατρός" δηλαδή ιατρός γενικής ιατρικής, κατά τον προσδιορισμό του

ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος θα υπολογίζεται προσαύξηση 20%.

Ομοίως σε περίπτωση δύο οδοντιάτρων σε κοινό οδοντιατρείο, δηλαδή στην αυτή οδοντιατρική έδρα, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος θα περιορίζεται ξεχωριστά για τον κάθε οδοντίατρο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Φορολογούμενος ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα του ιατρού με ειδικότητα χειρουργού επί 19 έτη και το έτος 1994 άσκησε αυτή την ειδικότητα σε νοσηλευτικό ίδρυμα, ενώ έχει και τον τίτλο του καθηγητή. Ως επαγγελματική του εγκατάσταση χρησιμοποιεί χώρο 30 τ.μ. της οικίας του, η οποία βρίσκεται σε περιοχή της οποίας η τιμή ζώνης είναι 180.000 δρχ.

-- Επαγγελματική αμοιβή	2.500.000.- δρχ.
Μισθωτική αξία:	
Τιμή ζώνης 180.000 X 40 τ.μ. X 6%=	432.000.- δρχ.
Σύνολο	<u>2.932.000.- δρχ.</u>
-- Κλιμάκωση με βάση τα έτη άσκησης	
19 έτη μείον 4 μη υπαγόμενα = 15 έτη	
15 X 10% = 150 %	
2.932.000 X 150% =	4.398.000.- δρχ.
Σύνολο	<u>7.330.000.- δρχ.</u>
-- Προσαύξηση λόγω ειδικότητας	
7.330.000 X 40%	2.932.000.- δρχ.
-- Προσαύξηση λόγω πανεπ. τίτλου	
7.330.000 X 50%	3.665.000.- δρχ.
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος	<u>13.927.000.- δρχ.</u>

Β. Για δικηγόρους, το ποσό προκύπτει από το άθροισμα του τεκμαρτού εισοδήματος και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής τους εγκατάστασης μετά την προσαύξηση του με βάση τον αριθμό των παραστάσεων κτλ. που προβλέπεται, προσαυξάνεται επίσης με βάση

τους πανεπιστημιακούς τίτλους που αναφέρονται σε νομικά μαθήματα της εφαρμοσμένης νομικής επιστήμης ως εξής:

α) Κατά 30% για τους καθηγητές πανεπιστημίου, οποιασδήποτε βαθμίδας.

β) Κατά 10% για τους λέκτορες.

Στην έννοια του καθηγητή περιλαμβάνονται και οι αναπληρωτές και οι επίκουροι καθηγητές, ενώ ως νομικά μαθήματα εφαρμοσμένης νομικής επιστήμης λαμβάνονται όλα τα δίκαια.

Σημειώνεται ότι όλοι οι καθηγητές της νομικής καθώς και οι λέκτορες έχουν από το νόμο τη δυνατότητα να δικηγορούν, ανεξάρτητα από το πιο μάθημα διδάσκουν στο πανεπιστήμιο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Φορολογούμενος ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα του δικηγόρου επί 15 έτη και κατέχει τον τίτλο του λέκτορα. Κατά το έτος 1994 πραγματοποίησε συνολικά 65 παραστάσεις από τις οποίες 20 σε πταισματοδικεία, 30 σε πρωτοδικεία, 3 σε τριμελή εφετεία από τις οποίες 2 για ιδιώτες και μία για λογαριασμό Τράπεζας από την οποία εισέπραξε κατ' αποκοπή 100.000 δρχ., μία σε πενταμελές Εφετείο για ιδιώτη, μία σε κακουργιοδικείο για ιδιώτη και 10 παραστάσεις σε μεταβιβάσεις ακινήτων. Επίσης εισέπραξε και μέρος από το δικηγορικό σύλλογο 50.000 δρχ. Μισθώνει επαγγελματική εγκατάσταση επιφανείας 35 τ.μ., στην οποία συστεγάζεται με άλλον δικηγόρο. Η τιμή ζώνης της περιοχής είναι 180.000 δρχ. το τ.μ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

-- Επαγγελματική αμοιβή	1.800.000.- δρχ.
-- Μισθωτική αξία	
Τιμή ζώνης 180.000 X 20 τ.μ. X 6%	216.000.- δρχ.
(35 τ.μ. / 2 = 17,5 όριο 20 τ.μ.)	
Σύνολο	<u>2.016.000.- δρχ.</u>

-- Προσαυξήσεις με βάση τον αριθμό των γραμματίων προείσπραξης

Γραμμάτια που δεν λαμβάνονται υπόψη:

20 σε πταισματοδικεία + 1 σε τριμελές εφετείο
για λογ/μο Τράπεζας + 10 σε μεταβιβάσεις
ακινήτων = 31 γραμμάτια.

Γραμμάτια που λαμβάνονται υπόψη:

65 - 31 = 34 - 30 = 4

4 X 1% = 4%

2.016.000 X 4%

80.640.- δρχ.

Παραστάσεις σε 3μελή εφετεία:	
$3 - 1 = 2 \times 3\% = 6\%$	
$2.016.000 \times 6\%$	120.960.- δρχ.
Παραστάσεις σε 5μελές εφετείο:	
$1 \times 5\% = 5\%$	
$2.016.000 \times 5\%$	100.800.- δρχ.
Παραστάσεις σε κακουργιοδικείο:	
$1 \times 10\% = 10\%$	
$2.016.000 \times 10\%$	201.600.- δρχ.
Παραστάσεις σε 3μελές εφετείο για λογ/μό Τράπεζας 100.000 \times 50%	50.000.- δρχ.
Μέρισμα Δικηγορικού Συλλόγου $50.000 \times 50\%$	25.000.- δρχ.
ΣΥΝΟΛΟ	2.595.000.- δρχ.
Προσαυξήσεις λόγω πανεπ. τίτλου $2.595.000 \times 10\%$	259.500.- δρχ.
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος	2.854.500.- δρχ.

Γ. Για οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες και αναλυτές - προγραμματιστές, το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής τους εγκατάστασης, μετά την αναπροσαρμογή του με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, προσαυξάνεται επίσης με βάση τους τίτλους σπουδών ως εξής:

- α) Κατά 10% για τους πτυχιούχους ελληνικών ή ξένων πανεπιστημίων.
- β) Κατά 15% για τους πτυχιούχους Τ.Ε.Ι. ή αντιστοίχων σχολών εξωτερικού.

Αυτονόητο είναι ότι ανεξάρτητα του αριθμού των τίτλων σπουδών ή της εκπαιδευτικής βαθμίδας αυτών, λαμβάνεται υπόψη μόνο ένα κριτήριο αυτό με τη μεγαλύτερη προσαύξηση.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Φορολογούμενος ασκεί το ελεύθερο επάγγελμα του λογιστή από το έτος 1988 και είναι πτυχιούχος των Τ.Ε.Ι. Η επαγγελματική του εγκατάσταση είναι ενοικιαζόμενο γραφείο επιφανείας 36 τ.μ. στην οποία συστεγάζεται με άλλον επιχειρηματία. Η επαγγελματική αυτή εγκατάσταση βρίσκεται στο νομό Μαγνησίας σε περιοχή που δεν έχει ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

-- Επαγγελματική αμοιβή	1.800.000.- δρχ.
-- Μισθωτική αξία	
Τιμή ζώνης 53.000 X 36 τ.μ. X 6%=	
= 114.480 / 2 =	57.240.- δρχ.
(Η κατώτερη τιμή του Βόλου, πρωτεύουσας του νομού Μαγνησίας).	
Σύνολο	<u>1.857.240.- δρχ.</u>
Προσαύξηση με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος.	
7 - 4 = 3 X 10 % = 30%	
1.857.240 X 30% =	557.172.- δρχ.
Σύνολο	<u>2.414.412.- δρχ.</u>
Προσαύξηση με βάση το πτυχίο	
2.414.412 X 5%	120.721.- δρχ.
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος	<u>2.535.133.- δρχ.</u>

Δ. Για τα ελεύθερα επαγγέλματα, του ψυχολόγου, φυσιοθεραπευτή, οδοντίατρου (εκτός ορθοδοντικού και γναθοχειρουργού), κτηνιάτρου και καλλιτέχνη ή τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης, δεν προβλέπεται προσαύξηση με βάση τις διατάξεις αυτής της παραγράφου.

Με την παρ. 7 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (μισθούς - συντάξεις) και από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος, το συνολικό εισόδημα μειώνεται όπως αναλύεται αμέσως παρακάτω:

α) Του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου και ψυχολόγου κατά 50%. Το συνολικό όμως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και του υπολοίπου μετά την μείωση αυτή εισοδήματος, δεν μπορεί να είναι μικρότερο του συνολικού εισοδήματος που προκύπτει από τον αντικειμενικό προσδιορισμό.

β) Του φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή - προγραμματιστή κατά 50%, εφόσον δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση. Ως επαγγελματική εγκατάσταση νοείται οποιαδήποτε εγκατάσταση, εκτός από την περίπτωση που χρησιμοποιείται τμήμα της κατοικίας του φορολογουμένου, μη σαφώς διακεκριμένο από τον υπόλοιπο χώρο αυτής με ξεχωριστή είσοδο.

Το συνολικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και του υπολοίπου μετά την μείωση δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημα που προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ελεύθερος επαγγελματίας λογιστής διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της κατοικίας του και δηλώνει καθαρό εισόδημα από την ατομική άσκηση του επαγγέλματος 1.500.000 δρχ. και εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες 2.100.000 δρχ. Το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τα όσα έχουν αναφερθεί πιο πάνω για το ατομικό επάγγελμα είναι έστω 3.500.000 δρχ.

- Επειδή διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της κατοικίας του, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος περιορίζεται κατά 50% και διαμορφώνεται σε: $3.500.000 \times 50\% = 1.750.000$ δρχ.
- Επειδή το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που δηλώθηκε και του μισού του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος είναι μεγαλύτερο του ακεραίου ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος ($2.100.000 + 1.750.000 = 3.850.000$) των 3.500.000 δρχ. ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος λαμβάνεται το ποσό των δρχ. 1.750.000.- και κατά συνέπεια το εισόδημα που δηλώθηκε από την ατομική άσκηση του επαγγέλματός του θα προσαυξηθεί κατά 250.000 δρχ. ($1.750.000 - 1.500.000 = 250.000$ δρχ.).

Αν στο παραπάνω παράδειγμα υποτεθεί ότι το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που δηλώθηκε είναι 1.700.000 δρχ. τότε:

- Επειδή διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της κατοικίας του, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος περιορίζεται κατά 50% και γίνεται $3.500.000 \times 50\% = 1.750.000$ δρχ.
- Επειδή όμως το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που δηλώθηκε και του μισού του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος είναι μικρότερο του ακεραίου ποσού του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος ($1.700.000 + 1.750.000 = 3.450.000$.-) των 3.500.000 δρχ. το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος διαμορφώνεται σε 1.800.000 δρχ. ($3.500.000 - 1.700.000$) σε τρόπο ώστε το ελάχιστο αυτό ποσό πλέον τα δηλούμενα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες να ανέρχονται στο ποσό των 3.500.000 δρχ.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που ο φυσιοθεραπευτής, ο οικονομολόγος, ο σύμβουλος επιχειρήσεων, ο λογιστής ή φοροτέχνης και ο αναλυτής - προγραμματιστής δηλώνουν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτού του άρθρου.

γ) Το συνολικό εισόδημα του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, ψυχολόγου και φυσιοθεραπευτή οι οποίοι αποκτούν και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μετά την παραπάνω μείωση μειώνεται επίσης κατά 30% εφόσον κατοικούν και ασκούν το επάγγελμα σε παραμεθόρια περιοχή. Η μείωση αυτή είναι ανεξάρτητη της μείωσης του εισοδήματος κατά 50% που αναφέραμε πιο πάνω.

Ως παραμεθόριες περιοχές λαμβάνονται οι νομοί Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσων, Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλώρινας, Πελελής, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας οι οποίες περιλαμβάνονται σε ζώνη βάθους 20 χλμ. από τη μεθοριακή γραμμή.

Η μείωση αυτή χορηγείται ακόμα και όταν η άσκηση του επαγγέλματος σε κάποια από τις παραπάνω περιοχές αναφέρεται σε χρονικό διάστημα μικρότερο του δωδεκαμήνου, όπως σε περίπτωση διακοπής ή έναρξης των εργασιών του επαγγέλματος.

Με την παρ. 8 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι δεν προσδιορίζεται ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος για δικηγόρους που ασκούν το επάγγελμα αυτό και παράλληλα αποκτούν εισόδημα από πάγια αντιμισθία ή είναι μισθωτοί ή συνταξιούχοι, εφόσον όμως σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις έχουν πραγματοποιήσει λιγότερες από 5 παραστάσεις σε Εφετεία κακουργημάτων, κακουργιοδικεία και ανώτατα δικαστήρια συνολικά. Ανεξάρτητα όμως αν έχουν λιγότερες από 5 τέτοιες παραστάσεις, το συνολικό εισόδημα των δικηγόρων που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει από τον αντικειμενικό προσδιορισμό.

Σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου δεν προσδιορίζεται ελάχιστο καθαρό εισόδημα κατά τα 3 πρώτα χρόνια άσκησης του επαγγέλματος από τον ελεύθερο επαγγελματία με την προϋπόθεση όμως ότι δεν έχουν παρέλθει 10 έτη από την απόκτηση του πτυχίου. Για τον υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος. Εδώ προϋποτίθεται αθροιστική ύπαρξη των παραπάνω προϋποθέσεων.

Λαμβάνονται υπόψη τα πτυχία από ελληνικά ή ξένα πανεπιστήμια καθώς και των Τ.Ε.Ι. ή αντιστοίχων σχολών του εξωτερικού. Κατά συνέπεια, σε όσες περιπτώσεις ασκείται ελευθέριο επάγγελμα χωρίς να είναι αναγκαία η κατοχή τέτοιου πτυχίου, απαλλαγή της διάταξης αυτής χορηγείται με βάση μόνο τα έτη άσκησης του επαγγέλματος.

Για παράδειγμα, φορολογούμενος άσκησε από το 1985 το ελευθέριο επάγγελμα του λογιστή οπότε και υποβλήθηκε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος μέχρι το έτος 1988 οπότε και διέκοψε την δραστηριότητά του αυτή.

Στη συνέχεια το έτος 1992 άρχισε την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του συμβούλου επιχειρήσεων χωρίς μέχρι την 31/12/93 να έχει παρέλθει δεκαετία από την απόκτηση του πτυχίου του.

Για τον υπόψη φορολογούμενο για το επάγγελμα του συμβούλου επιχειρήσεων για το οικ. έτος 1995 θα υπολογιστεί κανονικά ελάχιστο πσσό καθαρού εισοδήματος χωρίς να ληφθεί υπόψη η απαλλακτική διάταξη ως νέου επαγγελματία.

Για την εφαρμογή αυτού του άρθρου ως δήλωση έναρξης επαγγέλματος φυσικού προσώπου θεωρείται και η αναγραφή του ως μέλους στην υποβαλλόμενη δήλωση έναρξης νομικού προσώπου του οποίου είναι μέλος ή στη δήλωση μεταβολών αυτού.

Σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί τέτοια δήλωση ή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα μετά την πάροδο εξαμήνου από την πραγματική έναρξη άσκησης του επαγγέλματος, οι διατάξεις αυτού του άρθρου εφαρμόζονται χωρίς να λαμβάνονται υπόψη για απαλλαγή τα πρώτα χρόνια άσκησης του επαγγέλματος.

Στην περίπτωση κατά την οποία η έναρξη επαγγέλματος ή η διακοπή των εργασιών έγινε μέσα στην κρινόμενη περίοδο, το εισόδημα περιορίζεται σε τρία δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ολόκληρος μήνας.

Σημειώνεται ότι η ύπαρξη της προϋποθέσεως του χρόνου απόκτησης του πτυχίου που τίθεται από το νόμο θα πρέπει να

αποδεικνύεται με την υποβολή αντιγράφου του πτυχίου μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Με την παρ. 10 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες εφόσον πριν την έναρξη επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμα τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας, περισσότερο από μια δεκαετία, τότε κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματος. Σημειώνεται ότι τα πρόσωπα που πληρούν την παραπάνω προϋπόθεση κατάταξής τους στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματος, εφόσον με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος κατατάσσονται σε μεγαλύτερο του δεκάτου κλιμάκιο, θα ληφθεί υπόψη αυτό το μεγαλύτερο κλιμάκιο χωρίς να προστεθούν τα έτη άσκησης του επαγγέλματος ως μισθωτοί.

Για παράδειγμα φορολογούμενος από το έτος 1968 μέχρι το έτος 1978 (11 έτη) εργάστηκε ως μισθωτός σε λογιστήριο και από το έτος 1979 μέχρι και το έτος 1994 (16 έτη) ασκεί το επάγγελμα του λογιστή.

Για τον φορολογούμενο αυτό, η κλιμάκωση θα γίνει με βάση τα έτη άσκησης του ελευθερίου επαγγέλματος ($16 - 4 = 12 \times 10\% = 120\%$) και όχι με βάση την κατάταξη λόγω της δεκαετίας ως μισθωτού ($10 - 4 = 6 \times 10\% = 60\%$).

Σε περίπτωση διακεκομμένης χρονικά απασχόλησης ως μισθωτού ή με άλλη σχέση εργασίας λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα του χρόνου απασχόλησης ως μισθωτού ή με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ανεξάρτητα του προσώπου του εργοδότη. Τέλος, για τον υπολογισμό της δεκαετίας προσμετράται ο χρόνος παροχής μισθωτών υπηρεσιών ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας ομοίων με τις υπηρεσίες του ασκουμένου ή συναφούς ελευθερίου επαγγέλματος.

Για τους ελεύθερους επαγγελματίες που άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας και κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματος δεν εφαρμόζεται η απαλλακτική διάταξη της παρ. 9 σε περίπτωση που δεν έχει συμπληρωθεί η προβλεπόμενη τριετία ακόμα και όταν δεν έχει παρέλθει δεκαετία από την απόκτηση του πτυχίου.

Με την παρ. 11 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι αν το δηλούμενο εισόδημα από τη άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος όταν δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι μικρότερο από το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, η διαφορά προσαυξάνει το εισόδημα που δηλώνεται ως προερχόμενο από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος και ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα που προκύπτει με αυτό τον τρόπο.

Σε περίπτωση παράλληλης άσκησης περισσοτέρων του ενός ελευθερίων επαγγελμάτων ατομικά στη ίδια επαγγελματική εγκατάσταση, θεωρείται ότι ασκείται ένα μόνο ελεύθερο επάγγελμα και λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προσδιορίζεται για αυτά τα επαγγέλματα. Αντίθετα, σε περίπτωση που η παράλληλη άσκηση διεξάγεται σε διαφορετικές επαγγελματικές

εγκαταστάσεις υπολογίζεται ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος για καθένα από τα επαγγέλματα αυτά. Αν όμως τα επαγγέλματα είναι οικονομολογικού χαρακτήρα (συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή, φοροτέχνη κλπ.) λόγω της συνάφειας που παρατηρείται στην πράξη θεωρείται ότι ασκείται ένα μόνο ελεύθεριο επάγγελμα.

Με την παρ. 12 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος ελεύθερου επαγγελματία ο οποίος εκτός από την ατομική άσκηση αποκτά εισόδημα και από συμμετοχή σε μία ή περισσότερες εταιρίες που αποκτούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προκύπτει από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων για την άσκηση αυτού του επαγγέλματος ατομικά.

Αν το δηλούμενο εισόδημα είναι μεγαλύτερο από αυτό που προσδιορίζεται αντικειμενικά, τότε δεν τίθεται θέμα προσαύξησης και ο φόρος υπολογίζεται με βάση το εισόδημα που δηλώθηκε. Αν όμως το δηλούμενο εισόδημα είναι μικρότερο τότε λαμβάνεται υπόψη το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, για τον υπολογισμό όμως του φόρου από το εισόδημα αυτό αφαιρείται το ποσό του εισοδήματος που προέρχεται από συμμετοχή σε εταιρία ή εταιρίες γιατί αυτό έχει φορολογηθεί αυτοτελώς στο όνομα της εταιρίας ή των εταιριών.

Ως εισόδημα του φορολογουμένου προερχόμενο από συμμετοχή του σε εταιρία λαμβάνεται αυτό που αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρία, από το εισόδημα που αποκτά το νομικό πρόσωπο από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος. Τα τυχόν άλλα εισοδήματα που αποκτά το νομικό πρόσωπο και από άλλες κατηγορίες π.χ. εκμίσθωση ακινήτων, δεν λαμβάνονται υπόψη

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο

Ελεύθερος επαγγελματίας με την υποβολή της δήλωσης οικ. έτους 1995 δηλώνει από την άσκηση ατομικά του ελευθερίου επαγγέλματος του συμβούλου επιχειρήσεων, το οποίο ασκεί από το έτος 1990, καθαρό εισόδημα 1.500.000 δρχ. Ασκεί το επάγγελμα σε μισθωμένο γραφείο επιφανείας 30 τ.μ. και η τιμή ζώνης της περιοχής είναι 120.000 το τ.μ.

Επίσης, συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος από το έτος 1985 με ποσοστό 20% σε Ο.Ε με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, η οποία έχει συνολικό εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματος 3.000.000 δρχ. Από τη εταιρία αυτή δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή 300.000 δρχ. ($3.000.000 \times 50\% \times 20\%$) την οποία δηλώνει σαν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και αυτοτελώς φορολογήθέντα κέρδη στο όνομα της εταιρίας που του αναλογούν 195.000 δρχ. Δηλαδή, για 3.000.000

δρχ. καθαρό εισόδημα της εταιρίας με βάση το ποσοστό συμμετοχής του 20% δικαιούται ποσό 495.000 δρχ. από το οποίο οι 300.000 δρχ. υπό μορφή επιχειρηματικής αμοιβής και οι υπόλοιπες 195.000 δρχ. αποτελούν κέρδη φορολογηθέντα αυτοτελώς στο όνομα της εταιρίας. Απέκτησε πτυχίο από Α.Ε.Ι. το έτος 1984.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

• Επαγγελματική αμοιβή	1.800.000.- δρχ.
• Μισθωτική αξία Τιμή ζώνης 120.000 X 30 τ.μ. X 6%	216.000.- δρχ.
Σύνολο	<u>2.016.000.- δρχ.</u>
• Κλιμάκωση με βάση τα έτη άσκησης (1994 - 1985 = 10 έτη και 10 - 4 = 6 έτη 6 X 10% = 60% και 2.016.000 X 60%)	1.209.600.- δρχ.
Σύνολο	<u>3.225.600.- δρχ.</u>
• Προσαύξηση λόγω πτυχίου 3.225.600 X 10%	322.560.- δρχ.
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος	<u>3.548.160.- δρχ.</u>

Το εισόδημα που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που απέκτησε η εταιρία ανέρχεται στο ποσό των 495.000 δρχ.

Επειδή το άθροισμα του δηλούμενου εισοδήματος και του εισοδήματος από συμμετοχή σε Ο.Ε. είναι μικρότερο από το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος (1.500.000 + 495.000 = 1.995.000 < 3.548.160), θα ληφθεί υπόψη το τελευταίο. Από το ποσό αυτό θα αφαιρεθεί το ποσό των 195.000 δρχ. που φορολογήθηκε αυτοτελώς στο όνομα της εταιρίας και το υπόλοιπο των 3.353.160 δρχ. αποτελεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος του φορολογουμένου από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος.

Για τον υπολογισμό του φόρου θα προστεθεί το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής και τυχόν άλλα εισοδήματα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο

Στην Ο.Ε. " Α " με αντικείμενο εργασιών ελευθέριο επάγγελμα συμμετέχουν οι " Χ " και " Ψ " με ποσοστό συμμετοχής 50% ο καθένας. Από τους εταίρους αυτούς μόνο ο " Χ " δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρία γιατί ο " Ψ " έλαβε επιχειρηματική αμοιβή ποσού

600.000 δρχ από την εμπορική Ο.Ε " Β " . Και οι δύο εταίροι ασκούν και ατομικά το επάγγελμα τους και από την ατομική άσκηση δηλώνουν καθαρό εισόδημα 1.800.000 δρχ. και 2.100.000 δρχ. αντίστοιχα.

Η Ο.Ε. " Α " αποκτά συνολικό εισόδημα 2.500.000 δρχ. από το οποίο οι 500.000 δρχ. προέρχονται από εκμίσθωση ακινήτων. Το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος είναι έστω 3.000.000 δρχ. για τον εταίρο " Χ " και 2.500.000 δρχ. για τον εταίρο " Ψ ".

• Εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα της Ο.Ε "Α"	2.000.000 δρχ.
• Συμμετοχή εταίρου "Χ" 2.000.000 X 50%	1.000.000.- δρχ.
• Συμμετοχή εταίρου "Ψ" 2.000.000 X 50%	1.000.000.- δρχ.

ΕΤΑΙΡΟΣ " Χ "

Δηλούμενο εισόδημα από ατομική άσκηση ελευθ. επαγγέλματος	1.800.000.- δρχ.
Εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή (2.000.000X50%)X50%	500.000.- δρχ.
Φορολογηθέντα κέρδη αυτοτελώς 500.000.- δρχ μείον 175.000 δρχ ο αναλογών φόρος	325.000 δρχ.
Σύνολο εισοδημάτων εταίρου "Χ"	2.625.000 - δρχ.
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από φόρο	3.000.000.- δρχ. 375.000 - δρχ.
Δηλωθέντα εισοδήματα πλέον διαφορά 2.625.000 + 375.000 =	3.000.000.- δρχ.

ΕΤΑΙΡΟΣ " Ψ "

Δηλούμενο εισόδημα από ατομική άσκηση ελευθ. επαγγ.	2.100.000.- δρχ.
Εισόδημα από συμμετοχή στα κέρδη από ελευθέρια επαγγέλματα της εταιρίας (1.000.000 - 350.000 ο φόρος)	650.000.- δρχ.
Σύνολο εισοδημάτων εταίρου "Ψ"	2.750.000.- δρχ.
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος	2.500.000.- δρχ.
Διαφορά	0.- δρχ.

Κατά συνέπεια ο εταίρος "Ψ" θα φορολογηθεί με βάση τα εισοδήματα που δήλωσε.

- Κέρδη της Ο.Ε. " Α " φορολογηθέντα αυτοτελώς 1.875.000 δρχ. (μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής του εταίρου " Χ ").
- Εισόδημα εταιρίας από παροχή υπηρεσιών ελευθερίων επαγγελματιών που αναλογεί στα αυτοτελώς φορολογηθέντα:

$$1.875.000 \times \frac{2.000.000.-}{2.500.000.-} = 1.500.000.- \text{ δρχ.}$$

- Συμμετοχή του εταίρου " Χ " στα αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα της εταιρίας :

$$625.000 \times \frac{1.500.000}{1.875.000} = 500.000.- \text{ δρχ.}$$

- Δηλωθέντα εισοδήματα εταίρου " Χ " από δραστηριότητες ελευθερίου επαγγέλματος πλέον διαφορά 3.000.000.- δρχ.
- Μείον εισόδημα από συμμετοχή του στα αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα (Δρχ. 500.000 μείον ο αναλογών φόρος 325.000 δρχ.)
- Διαφορά 2.675.000.- δρχ

Εισοδήματα εταίρου " Χ " επί των οποίων θα υπολογιστεί φόρος:

- Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (εμπ. αμοιβή) 625.000 δρχ.
- Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα 2.675.000 δρχ.
- ΣΥΝΟΛΟ 3.300.000 δρχ.

Για την κλιμακωση του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος σύστασης ή συμμετοχής στην εταιρία, εφόσον αυτός είναι προγενέστερος του χρόνου άσκησης της ατομικής δραστηριότητας και σε περίπτωση περισσοτέρων της μιας συμμετοχών ο χρόνος της εταιρίας με την προγενέστερη σύσταση ή συμμετοχή.

Όταν ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν ασκεί ατομικά το επάγγελμα αλλά το εισόδημά του προέρχεται από συμμετοχή σε μία ή περισσότερες ελευθέρων επαγγελματιών, ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος θεωρείται αυτό που θα προέκυπτε αν ασκούσε το ελευθέριο επάγγελμα ατομικά.

Σε περίπτωση που το άθροισμα των δηλωμένων εισοδημάτων του φορολογουμένου από συμμετοχές σε εταιρίες, που έχουν ως αντικείμενο ελευθέρια επαγγέλματα, είναι μικρότερο του προσδιοριζόμενου ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος, το οποίο και λαμβάνεται υπόψη, από το ποσό αυτό για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, αφαιρείται μόνο το ποσό του εισοδήματος που φορολογήθηκε αυτοτελώς στο όνομα της εταιρίας εκείνης για την οποία προσδιορίστηκε το μεγαλύτερο ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Φορολογούμενος πτυχιούχος ΑΣΟΕΕ συμμετέχει:

α) Με ποσοστό 40% ως ομόρρυθμος εταίρος δικαιούμενος επιχειρηματικής αμοιβής, στην Ο.Ε. " Α " , η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών την παροχή λογιστικών υπηρεσιών. Στην εταιρία αυτή συμμετέχει (έναρξη εργασιών της) από το έτος 1989, ενώ ο φορολογούμενος αυτός από το έτος 1984 ασκούσε ατομικά το ελεύθεριο επάγγελμα του λογιστή ως και το έτος 1989 οπότε και διέκοψε.

Η εταιρία αυτή έχει μισθούμενη επαγγελματική εγκατάσταση επιφανείας 50 τ.μ. και τιμή ζώνης 120.000 δρχ. Το συνολικό καθαρό εισόδημα της εταιρίας από την άσκηση του επαγγέλματος είναι 2.000.000.- δρχ.

β) Με ποσοστό 50% ως ομόρρυθμος εταίρος στην Ε.Ε " Β " η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών φυσιοθεραπευτή.

Στην εταιρία αυτή συμμετέχει από το έτος 1988 οπότε και συστάθηκε.

Η εταιρία έχει μισθούμενη επαγγελματική εγκατάσταση επιφανείας 19 τ.μ. και η τιμή ζώνης είναι 120.000 δρχ. Το συνολικό καθαρό εισόδημα της εταιρίας από την άσκηση του επαγγέλματος είναι 1.300.000.- δρχ.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

• Εισόδημα από την εταιρία " Α " :	
Επαγγελματική αμοιβή	1.800.000.- δρχ.
Μισθωτική αξία	
Τιμή ζώνης 120.000 X 20 τ.μ X 6%	144.000.- δρχ.
Σύνολο	<u>1.944.000.- δρχ.</u>
Προσαύξηση λόγω ετών άσκησης επαγγ.	
(11 - 4 = 7 X 10% = 70% x 1.944.000)	1.360.000.- δρχ.
(λαμβάνεται υπόψη το έτος έναρξης	
άσκησης του ατομικού επαγγέλματος)	<u>3.304.800.- δρχ.</u>
Σύνολο	3.304.800.- δρχ.
Προσαύξηση λόγω πτυχίου	
3.304.800 X 10% =	330.480.- δρχ.
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος	<u>3.635.280.- δρχ.</u>

• Εισόδημα από την εταιρία " B " :		
Επαγγελματική αμοιβή	1.800.000.-	δρχ.
Μισθωτική αξία		
Τιμή ζώνης 120.000 X 20 τ.μ. X 6%	144.000.-	δρχ.
Σύνολο	<u>1.944.000.-</u>	δρχ.
Προσαύξηση λόγω ετών άσκησης επαγγ.		
7 - 4 = 3 X 10% X 1.944.000 =	583.200.-	δρχ.
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος	<u>2.527.200.-</u>	δρχ.

Επειδή το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την εταιρία " A " είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο της εταιρίας " B " λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα της εταιρίας " A " .

• Εισοδήματα δηλούμενα από συμμετοχές		
Εταιρία " A "		
Επιχειρηματική αμοιβή (2.000.000 X 50%) X 40%	400.000.-	δρχ.
Αυτοτελώς φορολογούμενο ποσό μείον ο αναλογών φόρος	260.000.-	δρχ.
Εταιρία " B "		
Αυτοτελώς φορολογούμενο ποσό		
1.800.000 X 50% μείον ο αναλογών φόρος	585.000.-	δρχ.
• Σύνολο	<u>1.245.000.-</u>	δρχ.

Επειδή το εισόδημα του φορολογούμενου από τις συμμετοχές είναι μικρότερο από το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τα στοιχεία της εταιρίας "A" (3.635.280 > 1.245.000), για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του φορολογουμένου λαμβάνεται υπόψη αυτό το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της εταιρίας " A " .

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος	3.635.280.-	δρχ.
Μείον ποσοστό συμμετοχής στα αυτοτελώς φορολογηθέντα κέρδη της εταιρείας " A "		
(2.000.000 X 50% X 40%=400.000 X 35%=40.000 δρχ.)	260.000.-	δρχ.
Τελικό ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος	<u>3.375.280.-</u>	δρχ.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος θα φορολογηθεί και για την επιχειρηματική αμοιβή από την συμμετοχή του στην εταιρία " A " ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. $2.000.000 \times 50\% \times 40\% = 400.000$ δρχ.

ΑΡΘΡΟ 3

ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι ο προσδιορισμός του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 αυτού του νόμου δεν αποκλείει κατά τις ισχύουσες διατάξεις του ν.δ. 3323/1955 λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος μεγαλύτερου από αυτό που πρέπει να προσδιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων αυτών.

Με την παρ. 2 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι σε περίπτωση που το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος το οποίο προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό είναι μεγαλύτερο από αυτό που δηλώνεται με την ετήσια αρχική δήλωση του φορολογουμένου, θεωρείται οριστικό εφόσον δεν διαπιστωθεί παράβαση του Κ.Β.Σ. που να θίγει το κύρος των βιβλίων μέσα σε μία πενταετία.

Όσον αφορά τις προβλεπόμενες παραβάσεις αυτές αναφέρονται περιοριστικά στις παρακάτω περιπτώσεις:

- i) Μη εμφάνιση ή ανακριβής εμφάνιση εσόδων ή εξόδων στα βιβλία.
- ii) Μη απογραφή ή ανακριβής απογραφή περιουσιακών στοιχείων.
- iii) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ή έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο, λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων. Αντίθετα η υπερτίμηση ή η υποτίμηση των εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων κατά την απογραφή καθώς και η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε άλλη χρήση από εκείνη που αφορά δεν συνιστούν ανακρίβεια των βιβλίων.
- iv) Μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.
- v) Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων που ορίζει ο νόμος.

Τέλος, σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή αρκεί η ύπαρξη των παραπάνω παραβάσεων, ανεξάρτητα της έκτασης αυτών ή πρόθεσης του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, για τη μη οριστικοποίηση του εισοδήματος.

Τονίζεται ότι επειδή για το νομικό πρόσωπο της εταιρίας ελευθέρων επαγγελματιών του άρθρου 3 παρ. 3 του ν.δ. 3323/1955 δεν προσδιορίζεται ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του νόμου 2214/1994 ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 3323/1955.

Με την παρ. 3 του άρθρου 3 του ν. 2214/1994 εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 και 2 οι ατομικές επιχειρήσεις που ασκούνται από άτομα ηλικίας πάνω από 65 ετών και ελεύθερους επαγγελματίες ηλικίας πάνω από 65 ετών, εφόσον τα

πρόσωπα αυτά ασκούν την επιχείρηση ή το επάγγελμα για 10 τουλάχιστον συνεχή χρόνια αμέσως πριν το 65ο έτος της ηλικίας τους, καθώς και από άτομα που είναι τυφλοί και είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών της οικείας νομαρχίας ή είναι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας πάνω από 80%.

Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του νόμου 2214/1994 δεν εφαρμόζονται μετά την συμπλήρωση της δεκαετίας και για τους φορολογουμένους που συμπληρώνουν δέκα έτη συνεχούς άσκησης του επαγγέλματός τους μετά την συμπλήρωση του 65ου έτους της ηλικίας τους.

Η εξαίρεση αυτή αφορά τον προσδιορισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος και όχι την εφάπαξ καταβολή του φόρου καθώς και του ειδικού προσδιορισμού του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου.

Με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι το προσδιοριζόμενο εισόδημα σύμφωνα με το αντικειμενικό σύστημα μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι από τα γεγονότα ανώτερης βίας, ή από λόγους που αναφέρονται στην προσωπική του κατάσταση, όπως η εκπλήρωση της στρατιωτικής θητείας, η νοσηλεία σε νοσοκομείο ή κλινική καθώς και η φυλάκιση, το πραγματικό καθαρό εισόδημα είναι μικρότερο από αυτό που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων, κατά περίπτωση.

Δεν συνιστούν και δεν αποδεικνύουν λόγους ανώτερης βίας μόνες οι εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία του φορολογούμενου. Επίσης δεν αποδεικνύουν τέτοιους λόγους και τα αντίστοιχα προβλεπόμενα δικαιολογητικά στοιχεία των εγγραφών, στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται βιβλία του Κ.Β.Σ.

Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή η οποία ασκείται από τον φορολογούμενο σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά τις 31 Δεκεμβρίου η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 77 του ν. 4125/1960 (ΦΕΚ 202 Α').

Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκώς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η οψιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώνος δικαιολογημένη. Η άσκηση της προσφυγής δεν αναστέλλει τη βεβαίωση του φόρου που οφείλεται και την είσπραξη του 50% της διαφοράς του φόρου που βεβαιώθηκε λόγω εφαρμογής του αντικειμενικού προσδιορισμού του εισοδήματος στις τυχόν, μετά την άσκηση της προσφυγής, ληξιπρόθεσμες δόσεις.

Με την παρ. 5 του άρθρου 3 του ν. 2214/1994 παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών όπως με αποφάσεις του αναπροσαρμόζει το ελάχιστο εισόδημα των περιπτώσεων της παρ. 13 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου, (ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια, κάμπινγκ, αυτοκίνητα δημοσίας χρήσης). Η αναπροσαρμογή όμως αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει τη μεταβολή του δείκτη τιμών καταναλωτή του προηγούμενου έτους, όπως αυτός προκύπτει από τα στοιχεία της Ε.Σ.Υ.Ε. Επίσης, ο τρόπος και η διαδικασία καθώς και λοιπές λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του νόμου καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

ΑΡΘΡΟ 4

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι προκειμένου να εφαρμοσθούν οι ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από τις επιχειρήσεις των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά κάθε επιτηδευματία, που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή, καθώς και των τεχνικών επιχειρήσεων ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή, που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών γενικά, καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελαχίστου κόστους κατασκευής οικοδομών και των ελαχίστων ποσοστών υπεργολαβίας των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος. Με τον τρόπο αυτό ο κατασκευαστής επαγγελματίας, όσο και ο ιδιώτης θα γνωρίζει εκ των προτέρων ποιες είναι οι ελάχιστες υποχρεώσεις του απέναντι στις Δ.Ο.Υ. ώστε να γνωρίζει το ελάχιστο κόστος των εργασιών, να συγκεντρώνει τα φορολογικά στοιχεία για αγορές υλικών, υπηρεσιών τα οποία θα ζητηθούν κατά την ηλεκτροδότηση του κτιρίου.

Συνεπώς υποκείμενοι στο σύστημα αυτό είναι τεχνικές οικοδομικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών καθώς και οι εργολάβοι και υπεργολάβοι και γενικά επιτηδευματίες που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή.

Οι κάθε μορφής εργολαβικές εργασίες όπως αυτές που αφορούν κατεδαφίσεις, εκσκαφές θεμελίων, κατασκευές μπετόν αρμέ, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, υδραυλικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις, υδροχρωματισμούς και ελαιοχρωματισμούς, διακοσμήσεις, εγκαταστάσεις ανελκυστήρων, τοποθετήσεις κουφωμάτων, σιδηροκατασκευές κτλ., υπάγονται στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού. Αντίθετα, δεν περιλαμβάνονται όσοι ασκούν καθαρώς εμπορική ή βιοτεχνική επιχείρηση όπως είναι οι προμηθευτές οικοδομικών υλικών.

Τα παραπάνω ισχύουν μόνο για οικοδομές και όχι για ιδιωτικά τεχνικά έργα ή για έργα του δημοσίου, δήμων, κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών κοινής ωφελείας και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικά.

Το προσδιοριζόμενο ελάχιστο συνολικό κόστος κατασκευής και τα ελάχιστα κόστη των επί μέρους εργασιών αποτελούν τη βάση προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων των επιτηδευματιών που ασχολούνται με αυτό το αντικείμενο.

Με τον όρο "κόστος" νοείται το καθαρό κατασκευαστικό κόστος το οποίο περιλαμβάνει την αξία αγορας των υλικών με το Φ.Π.Α. όταν ο

Φ.Π.Α. δεν εκπίπτει ως φόρος εισροών και την αμοιβή εργασίας, η οποία προσφέρεται απευθείας ή μέσω υπεργολάβου.

Δεν περιλαμβάνονται δηλαδή οι ασφαλιστικές εισφορές, η αμοιβή του μηχανικού και οι δαπάνες προς Δημόσιες Υπηρεσίες (π.χ. έξοδα έκδοσης άδειας).

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου ορίζονται τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό τόσο του συνολικού ελαχίστου κόστους κατασκευής της οικοδομής όσο και των ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος της οικοδομής. Τα στοιχεία αυτά είναι:

α) Οι τιμές εκκίνησης κόστους κατά τετραγωνικό μέτρο οι οποίες αναπροσαρμόζονται με βάση τη μεταβολή του δείκτη κόστους κατασκευής κτιρίων της Ε.Σ.Υ.Ε.

β) Συντελεστές εναγωγής των βοηθητικών χώρων των διαφόρων κατηγοριών οικοδομών σε κύριους χώρους.

γ) Συντελεστές αυξομειώσης των τιμών εκκίνησης για τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του συγκεκριμένου κτιρίου, όπως μέγεθος, ποιότητα, αριθμός όψεων.

δ) Πίνακες των ελαχίστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος. Σε επί μέρους εργασίες ή κτίρια με ιδιαιτερότητες, όπου δεν ορίζονται ελάχιστα ποσοστά συμμετοχής, αυτά καθορίζονται από το μηχανικό μελετητή της οικοδομής πριν από την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Το συνολικό κατασκευαστικό κόστος θα κατανέμεται στις επί μέρους εργασίες ως ποσοστό ελάχιστης συμμετοχής. Ο μηχανικός - μελετητής θα συμπληρώνει πίνακα κόστους με ανάλυση στις επί μέρους εργασίες, κατά την έκδοση της άδειας.

Με το πέρας των εργασιών, ο κύριος της οικοδομής, αν πρόκειται για επί μέρους εργασίες που έγιναν στην ανεγειρόμενη οικοδομή του από εργολάβους, υπεργολάβους και γενικά από επιτηδευματίες ή η επιχείρηση που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση αυτής, υποβάλλει τελικό πίνακα με τα τελικά ποσά κόστους των επί μέρους εργασιών, τα πλήρη στοιχεία των εργολάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων στοιχείων και τη συνολική αξία αυτών.

Προκειμένου για επί μέρους εργασίες που έγιναν χωρίς την ανάθεσή τους σε εργολάβο ή υπεργολάβο αλλά με τη χρησιμοποίηση ημερομισθίων τεχνιτών και εργατών, αυτό γίνεται δεκτό για συνολικό ποσό μέχρι το 20% του ελαχίστου συνολικού κόστους κατασκευής. Το όριο αυτό δεν ισχύει για επιχειρήσεις που αποδεδειγμένα απασχολούν δικό τους προσωπικό για τον σκοπό αυτό.

Η υπέρβαση του παραπάνω ποσοστού δεν μπορεί να γίνει ακόμα και όταν με βάση τις μισθοδοτικές καταστάσεις που έχουν υποβληθεί στο Ι.Κ.Α. προκύπτει μεγαλύτερο ποσοστό.

Εάν κατά την εκτέλεση των εργασιών υπάρξουν μεταβολές στα ποσοστά συμμετοχής του αρχικού πίνακα, οι ως άνω υπόχρεοι συμπληρώνουν στον τελικό πίνακα τα αναθεωρημένα ποσοστά συμμετοχής με αιτιολόγηση των μεταβολών αυτών.

Η προσκόμιση βεβαίωσης της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. του ιδιοκτήτη ή της επιχείρησης κατασκευής και πώλησης οικοδομών, από την οποία θα προκύπτει ότι υποβλήθηκαν οι πίνακες που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την τελική ηλεκτροδότηση της οικοδομής. Συνεπώς για τη χορήγηση της βεβαίωσης, ο κατασκευαστής επιτηδεύματίας ή ιδιώτης, είναι υποχρεωμένος πριν την ηλεκτροδότηση του κτιρίου από τη Δ.Ε.Η. να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. τελικό πίνακα με τα τελικά ποσά κόστους των επί μέρους εργασιών, τα πλήρη στοιχεία των εργαλάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, το συνολικό αριθμό των εκδοθέντων στοιχείων και τη συνολική αξία αυτών η οποία θα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίση με τα ποσά που προσδιορίστηκαν με το αντικειμενικό σύστημα.

Με την παρ. 3 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι όταν ο τελικός πίνακας περιέχει ανακριβή στοιχεία ως προς τα μεγέθη του έργου και την αξία των δηλωθέντων φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται σε βάρος του υπόχρεου πρόστιμο ίσο με 50% της διαφοράς Φ.Π.Α. που προκύπτει από την ανακρίβεια. Όταν η ανακρίβεια αναφέρεται στα στοιχεία των εργαλάβων, υπεργολάβων και προμηθευτών, από την οποία δεν προκύπτει διαφορά φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι 100.000 δρχ.

Με την παρ. 4 του άρθρου 4 προβλέπεται ότι τα στοιχεία για τον προσδιορισμό του ελαχίστου κόστους κατασκευής οικοδομών, καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του κατά περίπτωση καθ' ύλην αρμοδίου υπουργού, μετά από εισήγηση της επιτροπής που θα αποτελείται από 3 οικονομικούς υπαλλήλους, τον προϊστάμενο του τμήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ένα μηχανικό μόνιμο υπάλληλο του Υ.Π.Ε.Χ.Ω.Δ.Ε., έναν εκπρόσωπο του Τ.Ε.Ε., έναν εκπρόσωπο της Ελληνικής Ομοσπονδίας Κατασκευαστών και Οικοδομικών Επιχειρήσεων (Ε.Ο.Κ.Ο.Ε.) και μέχρι δύο ακόμη πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία.

Με την παρ. 5 του άρθρου 4 παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών όπως με αποφάσεις του καθορίζει:

- α) Τις λεπτομέρειες και τη διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού.
- β) Τη συγκρότηση της επιτροπής που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου, καθώς και η κάθε αναγκαία δαπάνη για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.

γ) Τον τύπο, το περιεχόμενο, τη διαδικασία και το χρόνο υποβολής των δηλώσεων που απαιτούνται για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.

δ) Τις υποχρεώσεις των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με κατασκευή και πώληση οικοδομών.

Με την παρ. 6 του άρθρου 4 ορίζεται ότι οι διατάξεις αυτού του άρθρου εφαρμόζονται για οικοδομικές εργασίες που θα διενεργηθούν με βάση άδειες οικοδομής που θα εκδοθούν μετά την 31η Δεκεμβρίου 1994 και μετά.

Με την παρ. 7 του άρθρου 4 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι για οικοδομικές εργασίες που γίνονται με βάση οικοδομικές άδειες που εκδίδονται μετά την 31/12/94 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις που αναφέρονται στη διαδικασία ηλεκτροδότησης των ακινήτων.

ΑΡΘΡΟ 5

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΩΝ ΕΡΓΟΛΑΒΩΝ, ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΩΝ ΚΑΙ ΕΝ ΓΕΝΕΙ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΠΟΥ ΕΚΤΕΛΟΥΝ ΟΠΟΙΑΔΗΠΟΤΕ ΕΠΙ ΜΕΡΟΥΣ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΕ ΑΝΕΓΕΙΡΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ.

Με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την κατασκευή ή πώληση οικοδομών, δεν μπορεί να είναι κατώτερα από εκείνα που προκύπτουν με βάση το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελαχίστου κόστους κατασκευής οικοδομών

Τυχόν προκύπτοντα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα:

α) Της χρήσης μέσα στην οποία υποβλήθηκε ο τελικός πίνακας για τους εργολάβους, υπεργολάβους και γενικά επιτηδευματίες που εκτελούν εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή.

β) Της χρήσης που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.1 του ν.δ. 3323/1955, για τις επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών. Σημειώνεται ότι η χρήση αυτή είναι η χρήση μέσα στην οποία συντάσσεται το οριστικό συμβόλαιο. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν θα συνταχθεί μέσα σε διάστημα 2 ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, θα ληφθεί υπόψη η χρήση μέσα στην οποία συμπληρώνονται 2 έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου.

Σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά κάθε επιτηδευματία που εκτελούν εργασίες σε ανεγειρόμενες οικοδομές, αν τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων (όπως αυτά προσδιορίστηκαν με βάση τα άρθρα 4 & 5 αυτού του νόμου και εφόσον είναι μεγαλύτερα από αυτά που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία) με τους αντίστοιχους συντελεστές καθαρού κέρδους, είναι μικρότερα του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια των διατάξεων του άρθρου 1 του ίδιου νόμου, ο φόρος θα υπολογιστεί επί αυτού του μεγαλύτερου ποσού καθαρού εισοδήματος

Τα παραπάνω δεν ισχύουν για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων του δημοσίου, δήμων, κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και Ν.Π.Δ.Δ γενικά, γιατί στις επιχειρήσεις αυτές δεν εφαρμόζονται τα αντικειμενικά κριτήρια.

Τέλος σημειώνεται ότι για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτέλεση ιδιωτικών τεχνικών έργων, το καθαρό εισόδημά τους θα προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου, εφόσον συντρέχει περίπτωση.

Με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 5 του ν. 2214/1994 ορίζονται οι φορολογικές υποχρεώσεις για Φ.Π.Α. των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά των επιτηθευματιών που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή.

Με την παρ. 4 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών όπως με αποφάσεις του καθορίζει:

1. Τις λεπτομέρειες και τη διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
2. Τον τύπο, το περιεχόμενο, τη διαδικασία και το χρόνο υποβολής των δηλώσεων που απαιτούνται για την υλοποίηση της εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.
3. Τις υποχρεώσεις των προσώπων των παρ. 1, 2, και 3 αυτού του άρθρου.

Με την παρ. 5 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι οι διατάξεις αυτού του άρθρου εφαρμόζονται για οικοδομές των οποίων η οικοδομική άδεια θα εκδοθεί μετά την 31/12/1994.

Με την παρ. 6 του άρθρου 5 ορίζεται ότι για οικοδομές των οποίων η οικοδομική άδεια θα εκδοθεί μετά την 31/12/1994 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις που αναφέρονται στον προσδιορισμό του κόστους οικοδομών για τον έλεγχο και απόδοση Φ.Π.Α. από τους ιδιοκτήτες κατασκευαστές.

ΑΡΘΡΟ 12

ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ

Με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 2214/1994 αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παρ.2 του άρθρου 5 του ν.δ. 3323/1955 που αναφέρεται στον προσδιορισμό της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου με βάση το διπλάσιο ποσό ετήσιου τεκμαρτού ή καταβαλλόμενου μισθώματος για δευτερεύουσες κατοικίες.

Έτσι αν ο φορολογούμενος έχει μόνο μία (μοναδική) δευτερεύουσα κατοικία (είτε αυτή είναι εξοχική ή μη εξοχική, είτε είναι ιδιόκτητη, είτε ενοικιάζεται από τρίτο) εφόσον η επιφάνειά της υπερβαίνει τα 120 τ.μ. ως τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση αυτή ορίζεται το διπλάσιο ποσό του ετήσιου τεκμαρτού ή καταβαλλόμενου μισθώματος. Όταν η δευτερεύουσα κατοικία είναι εξοχική θα υπολογιστεί τεκμαρτό μίσθωμα για τρεις μήνες το έτος.

- ♦ Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν έχουν στην κατοχή ή την κυριότητά τους περισσότερες από μία δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια όλες μαζί πάνω από 120 τ.μ. οι οποίες χρησιμοποιούνται από αυτούς ως δευτερεύουσες κατοικίες, τότε για τον υπολογισμό του πραγματικού ή του τεκμαρτού μισθώματός τους λαμβάνονται υπόψη όλες οι μισθούμενες ή ιδιοκατοικούμενες κατοικίες τους
- ♦ Για να θεωρηθεί ότι τα πρόσωπα αυτά έχουν περισσότερα από ένα ακίνητα (κατοικίες) θα πρέπει αυτά να τα έχουν ταυτόχρονα στην κατοχή τους ή στην κυριότητά τους και αυτά τα ακίνητα να έχουν συνολικά επιφάνεια μεγαλύτερη από 120 τ.μ. Έτσι αν κάποιος τον Ιούνιο και τον Ιούλιο είχε νοικιάσει μια δευτερεύουσα κατοικία επιφανείας 70 τ.μ. και τον Αύγουστο αγόρασε μία κατοικία 60 τ.μ. που τη χρησιμοποίησε ως δευτερεύουσα κατοικία, δεν θα υπολογιστεί γι' αυτόν δαπάνη διαβίωσης, αν όμως την κατοικία την αγόρασε τον Ιούλιο, τότε θα του υπολογιστεί τεκμήριο για τον Ιούλιο με βάση και τις δύο κατοικίες.
- ♦ Για τον υπολογισμό της συνολικής επιφάνειας αυτών των κατοικιών σε περίπτωση συνιδιοκτησίας με τρίτα πρόσωπα (εκτός δηλαδή του άλλου συζύγου και των προσώπων που βαρύνουν τους δύο συζύγους) το εμβαδόν της κατοικίας πολλαπλασιάζεται με το ποσοστό συνιδιοκτησίας του φορολογουμένου

Τέλος, δεν λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη για δευτερεύουσα κατοικία που βρίσκεται σε χωριό ή πόλη με πληθυσμό κάτω από 5.000 κατοίκους και έχει περιέλθει αυτή στο φορολογούμενο ή

τη σύζυγό του από κληρονομιά, προίκα ή γονική παροχή, εκτός των κατοικιών που βρίσκονται σε περιοχές χαρακτηρισμένες ως τουριστικοί τόποι.

Με την παρ. 2 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου αυξάνονται τα ποσοστά μείωσης της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης η οποία αντιστοιχεί κατά κατηγορία φορολογήσιμης ιπποδύναμης των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, είτε με βάση την παλαιότητά τους, η οποία υπολογίζεται από την ημερομηνία της πρώτης κυκλοφορίας τους στην Ελλάδα, είτε με βάση την τυχόν αγορά του αυτοκινήτου από τον ΟΔΔΥ, είτε με βάση ορισμένα άλλα κριτήρια.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι η τεκμαρτή δαπάνη με βάση τη φορολογήσιμη ιπποδύναμη του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητα, η οποία υπολογίζεται από το έτος που το αυτοκίνητο κυκλοφόρησε για πρώτη φορά στην Ελλάδα κατά ποσοστό:

- α) 20% για χρονικό διάστημα πάνω από 5 έτη και μέχρι 10 έτη.
- β) 30% για χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη και μέχρι 15 έτη.
- γ) 50% για χρονικό διάστημα πάνω από 15 έτη.

Το ίδιο ποσοστό μείωσης δηλ. 50% υπολογίζεται:

- Για τη δαπάνη που προκύπτει με βάση το αυτοκίνητο που έχει αγοραστεί από τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημοσίου Υλικού (Ο Δ Δ Υ)
- Για τη δαπάνη που προκύπτει με βάση το αυτοκίνητο που ανήκει στην κυριότητα του φορολογουμένου για χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη, εφόσον αυτός έχει ηλικία πάνω από 60 ετών και αποκτά αποκλειστικώς εισοδήματα από συντάξεις ή και από ιδιοκατοίκηση κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας, φορολογούμενης ή μη.
- Για τη δαπάνη που προκύπτει με βάση επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για αναπήρους. Ως τέτοια θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας Υπηρεσίας του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν αναπηρία με ποσοστό τουλάχιστον 67% από φυσική αναπηρία, νοητική καθυστέρηση ή ψυχική πάθηση ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για την μετακίνησή τους.

Τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που αντιστοιχούν στη φορολογήσιμη ιπποδύναμη των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής ή μικτής χρήσης από το οικ. έτος 1995 διαμορφώνεται ως εξής:

**ΕΤΗΣΙΑ ΤΕΚΜΑΡΤΗ ΔΑΠΑΝΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΣΜΟΥΣ
ΙΠΠΟΥΣ ΚΑΙ ΤΑ ΕΤΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ Ε.Ι.Χ. ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ Κ.Τ.Λ.**

Φορ/μοι ίπποι	Μέχρι και 5 ετη	Πάνω από 5 μέχρι και 10 έτη Μείωση 20%	Πάνω από 10 μέχρι και 15 έτη Μείωση 30%	α) Πάνω από 15 έτη β) Προέλευση από Ο.Δ.Δ.Υ. γ) Σε περίπτωση κυριότητας ΕΙΧ αυτ/του πάνω από 10 έτη από συνταξιούχο ηλικίας πάνω από 60 ετών δ) Προκειμένου για ΕΙΧ αυτ/το ειδικά διασκευασμένο για τη χρησιμοποίηση (οδήγησή) του ή για τη μεταφορά με αυτό αναπήρων με αναπηρία 67% και πάνω. Μείωση 50%
μέχρι 7	1.150.000	920.000	805.000	575.000
μέχρι 8	1.400.000	1.120.000	980.000	700.000
μέχρι 9	1.750.000	1.400.000	1.225.000	875.000
μέχρι 10	2.100.000	1.680.000	1.470.000	1.050.000
μέχρι 11	2.550.000	2.040.000	1.785.000	1.275.000
μέχρι 12	3.000.000	2.400.000	2.100.000	1.500.000
μέχρι 13	3.600.000	2.880.000	2.520.000	1.800.000
μέχρι 14	4.300.000	3.440.000	3.010.000	2.150.000
μέχρι 15	5.850.000	4.680.000	4.095.000	2.925.000
μέχρι 16	7.150.000	5.720.000	5.005.000	3.575.000
μέχρι 17	8.450.000	6.760.000	5.915.000	4.225.000
μέχρι 18	9.750.000	7.800.000	6.825.000	4.875.000
μέχρι 19	11.700.000	9.360.000	8.190.000	5.850.000
μέχρι 20	13.650.000	10.920.000	9.555.000	6.825.000
μέχρι 21	16.250.000	13.000.000	11.375.000	8.125.000
22 & άνω	19.500.000	15.600.000	13.650.000	9.750.000

Με την παρ. 3 του άρθρου 12 ορίζεται ότι στις περιπτώσεις Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε. ή αστικών εταιριών καθώς και των κοινοτήτων, κοινοπραξιών που ασκούν την χειρ/ση ή επαγγελματίες που έχουν στην κυριότητα ή την

κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η τεκμαρτή δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη των ομορρύθμων ή απλών εκτός των ετερορρύθμων εταιρών ή κοινωνιών ή μελών κοινοπραξίας, φυσικών προσώπων, μεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής στην εταιρία.

Για τη εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη τόσο των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης ή αυτοκινήτων τύπου JEEP.

Κατά συνέπεια σε περίπτωση που μία Ε.Ε. "X" έχει ομόρρυθμα μέλη τον "Α" με ποσοστό συμμετοχής 10%, τον "Β" με ποσοστό συμμετοχής 20% και την Ο.Ε. "Γ" με ποσοστό 15% και την Α.Ε. "Ε" με ποσοστό 30% και έχει στην κυριότητα ή την κατοχή της 2 επιβατικά Ι.Χ. αυτοκίνητα, 1 αυτοκίνητο μικτής χρήσης και 1 φορτηγό τύπου JEEP, με αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη 3.000.000, 1.500.000, 1.800.000 και 1.400.000 δρχ., η συνολική τεκμαρτή δαπάνη αυτών των αυτοκινήτων θα βαρύνει μόνο τα φυσικά πρόσωπα "Α" και "Β".

Για την εξεύρεση του ποσού της δαπάνης που αναλογεί στον καθένα θα θεωρηθεί ότι στο άθροισμα των ποσοστών της συμμετοχής στην εταιρία "X" των "Α" και "Β"

αντιστοιχεί το άθροισμα της τεκμαρτής δαπάνης όλων των αυτοκινήτων. Δηλαδή στο 30% αντιστοιχεί τεκμαρτή δαπάνη 7.700.000 δρχ.

Έτσι στον "Α" αντιστοιχεί δαπάνη $7.700.000 \times 10/30 = 2.566.666$ δρχ. και στον "Β" αντιστοιχεί δαπάνη $7.700.000 \times 20/30 = 5.133.333$ δρχ.

Επειδή όμως η μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας είναι 3.000.000 δρχ. και η τεκμαρτή δαπάνη που επιβαρύνει τον κάθε εταίρο (φυσικό πρόσωπο) δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό αυτό, ο εταίρος "Β" θα επιβαρυνθεί με το ποσό των 3.000.000 δρχ.

Με την παρ. 4 του άρθρου 12 ορίζεται ότι η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητα που έχει στην κυριότητα ή την κατοχή της ανώνυμη εταιρία μερίζεται ισομερώς μεταξύ όλων των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων της.

Με την παρ. 5 του άρθρου 12 του ν.2214/1994 αφ' ενός μεν γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση ώστε να υπαχθούν στο τεκμήριο αυτοκινήτου τα μέλη (φυσικά πρόσωπα, Πρόεδρος, Διοικητής, Διευθύνων σύμβουλος κλπ.) των νομικών προσώπων τα οποία είναι μέλη άλλων νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών και αφ' ετέρου η υπαγωγή των αλλοδαπών επιχειρήσεων στις διατάξεις περί τεκμηρίου αυτοκινήτων.

Συγκεκριμένα, αν οι εταίροι των ομορρύθμων ή ετερορρύθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους οι παραπάνω αναφερθείσες εταιρίες,

λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη των φυσικών προσώπων που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, δηλαδή λογίζεται ως δαπάνη των φυσικών προσώπων που θα βαρύνονταν με την οικεία δαπάνη αν τα αυτοκίνητα ανήκαν στα νομικά πρόσωπα - μέλη (ομόρρυθμα προκειμένου για Ε.Ε) των εταιριών αυτών

Έτσι για παράδειγμα αν στην Ο.Ε. "Σ" συμμετέχουν:

- Η Ο.Ε. "Τ" με ποσοστό συμμετοχής 20%
- Η Α.Ε. "Φ" με ποσοστό συμμετοχής 80%

και η εταιρία έχει στην κυριότητα ή την κατοχή της τα ΕΙΧ αυτοκίνητα α, β και γ, τα φορτηγά αυτοκίνητα τύπου JEEP δ και ε και το αυτοκίνητο μικτής χρήσης ζ με αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης 3.600.000 δρχ., 1.400.000 δρχ., 3.010.000 δρχ., 2.400.000 δρχ., 2.880.000 δρχ., και 2.100.000 δρχ., αντίστοιχα δηλαδή η συνολική δαπάνη είναι 15.390.000 δρχ. και η μεγαλύτερη δαπάνη που προκύπτει με βάση αυτοκίνητο της εταιρίας είναι 3.600.000 δρχ.

Κατ' αρχήν θα γίνει κατανομή της συνολικής δαπάνης στα νομικά πρόσωπα ομόρρυθμα μέλη της εταιρίας με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους, χωρίς σε αυτό το στάδιο να γίνεται η σύγκριση του ποσού που αναλογεί σε κάθε νομικό πρόσωπο μέλος της εταιρίας με βάση το ποσοστό συμμετοχής με τη μεγαλύτερη δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας. Έτσι αναλογεί δαπάνη:

- Στην Ο.Ε. "Τ" $15.390.000 \times 20 / 100 = 3.078.000$ δρχ. και
- Στην Α.Ε. "Φ" $15.390.000 \times 80 / 100 = 12.312.000$ δρχ.

Στη συνέχεια θα κατανεμηθεί η δαπάνη που αναλογεί σε κάθε εταιρία στα φυσικά πρόσωπα μέλη της, που ανάλογα με τη μορφή της εταιρίας, βαρύνονται με την δαπάνη των αυτοκινήτων της εταιρίας. Σ' αυτό το στάδιο γίνεται σύγκριση της δαπάνης που αναλογεί σε κάθε μέλος της εταιρίας, με τη μεγαλύτερη δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας δηλ. το ποσό των 3.600.000 δρχ.

Με βάση τα παραπάνω:

- 1) Αν μέλη της Ο.Ε. "Τ" είναι τα φυσικά πρόσωπα "Α" και "Β" με ποσοστό συμμετοχής 60% και 40% αντίστοιχα τότε στον :
 - "Α" αναλογεί δαπάνη $3.078.000 \times 60\% = 1.864.800$ δρχ. και στον
 - "Β" αναλογεί δαπάνη $3.078.000 \times 40\% = 1.231.200$ δρχ.
- 2) Αν πρόεδρος της Α.Ε είναι ο "Γ" και διευθύνων σύμβουλος ο "Δ" τότε σε αυτούς αντιστοιχεί δαπάνη $12.312.000 / 2 = 6.156.000$ δρχ. στον καθένα, περιοριζόμενη στις 3.600.000 δρχ. που είναι η μεγαλύτερη δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

Περαιτέρω αν η Α.Ε. "Φ" έχει στην ιδιοκτησία της τρία ΕΙΧ αυτοκίνητα με τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης 1.400.000 δρχ., 3.000.000 δρχ. και 3.400.000 δρχ. αντίστοιχα, στους "Γ" και "Δ" αναλογεί τεκμαρτή δαπάνη ($1.400.000 + 3.000.000 + 3.400.000 =$...

$7.800.000 / 2 = 3.900.000$ δρχ. η οποία περιορίζεται σε 3.400.000 δρχ. και συνολικά στους "Γ" και "Δ" αναλογεί δαπάνη $3.400.000 + 3.600.000 = 7.000.000$ δρχ.

Όπως προκύπτει από το παράδειγμα, τα φυσικά πρόσωπα βαρύνονται και με την τεκμαρτή δαπάνη των αυτοκινήτων της εταιρίας στην οποία άμεσα συμμετέχουν και με την τεκμαρτή δαπάνη των αυτοκινήτων της εταιρίας στη οποία έμμεσα συμμετέχουν, εφόσον βέβαια όλα τα μέλη αυτής της τελευταίας εταιρίας είναι νομικά πρόσωπα.

Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου τους εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα την αλλοδαπή επιχείρηση και προίσταται του οικείου γραφείου ή υποκαταστήματος ή πρακτορείου.

Είναι αυτονόητο ότι το ποσό τη ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει με βάση τα αυτοκίνητα εταιριών αλλοδαπών επιχειρήσεων κτλ. δεν μπορεί για κάθε ένα από τα φυσικά πρόσωπα που βαρύνει και για κάθε μία από αυτές τις επιχειρήσεις να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης.

Τα παραπάνω ισχύουν ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας των φυσικών προσώπων.

Με την παρ. 6 του άρθρου 12 του ν. 2214/1994 από το οικ. έτος 1995 τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που προβλέπονται με βάση τον κυβισμό δίτροχου ιδιωτικής χρήσης αυτοκινούμενου οχήματος - μοτοσυκλέτας με κυβισμό από 500 κ.ε. και πάνω, εφαρμόζονται και για τον υπολογισμό της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει με βάση την κυριότητα ή την κατοχή τρίτροχου αυτοκινούμενου οχήματος του ίδιου κυβισμού.

Με την παρ. 7 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου αντικαθίσταται από το οικ. έτος 1995 η παρ. 4 του άρθρου 5 του ν.δ. 3323/1955 η οποία αναφέρεται στη δυνατότητα αμφισβήτησης (στο μαχητό) του ετησίου συνολικού ποσού της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης.

Μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο το ετήσιο συνολικό ποσό τεκμαρτής δαπάνης όταν η πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των μελών που τον βαρύνουν είναι μικρότερη από την τεκμαρτή δαπάνη όπως αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά.

Με την παρ. 8 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου για τον υπολογισμό της συνολικής δαπάνης του φορολογούμενου λαμβάνονται υπόψη και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για αγορά αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών οχημάτων αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης

αξίας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου δραχμών. Αν η αξία του κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων εφόσον υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου δραχμών. Αν π.χ. για την αγορά μιας τραπεζαρίας εκδίδονται χωριστά φορολογικά στοιχεία για το τραπέζι και κάθε καρέκλα τότε λαμβάνεται υπόψη η συνολική αξία της τραπεζαρίας.

Τέλος δεν λαμβάνονται υπόψη τα χρηματικά ποσά που διατίθενται για την αγορά κινητών πραγμάτων τα οποία αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας. Κατά συνέπεια για επιχείρηση αγοραπωλησίας π.χ. αυτοκινήτων δεν λαμβάνονται υπόψη τα χρηματικά ποσά που διαθέτει ο επιχειρηματίας για την αγορά των αυτοκινήτων που πρόκειται να μεταπωλήσει.

Αντίθετα λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που θα καταβάλλει ο αυτοκινητιστής για αγορά αυτοκινήτου δημοσίας χρήσης καθώς και τα ποσά που θα καταβάλλει ο επιχειρηματίας για αγορά φορτηγού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για τη μεταφορά προϊόντων της επιχείρησής του ή για την αγορά αυτοκινήτων ή σκαφών αναψυχής τα οποία θα χρησιμοποιήσει ο επιχειρηματίας στην επιχείρησή του ενοικίασης αυτοκινήτων, σκαφών αναψυχής κλπ.

Με την παρ. 10 του άρθρου 12 του ν. 2214/1994 για να υπολογισθεί η συνολική δαπάνη του φορολογούμενου λαμβάνονται υπόψη μεταξύ άλλων και :

Α. Η ετήσια δαπάνη για δωρεές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τις 100.000 δρχ., εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες της Ελλάδας και προς τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα.

Για να υπαχθεί ο φορολογούμενος στο τεκμήριο αυτής της περίπτωσης αρκεί η ετήσια συνολική δαπάνη του για δωρεές να υπερβαίνει τις 100.000 δρχ., ανεξάρτητα από το αν οι δωρεές χρηματικών ποσών γίνεται προς το ίδιο ή διαφορετικά πρόσωπα.

Προκειμένου για συζύγους το όριο των 100.000 δρχ. αφορά τον κάθε σύζυγο χωριστά, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού των δωρεών που γίνονται από τα πρόσωπα που τους βαρύνουν.

Έτσι αν π.χ. φορολογούμενος καταβάλλει ως δωρεά 90.000 δρχ. σε κάποιο κοινωφελές ίδρυμα και 200.000 δρχ. στο Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών δεν υπάγεται στο υπόψη τεκμήριο. Αντίθετα, αν ο φορολογούμενος καταβάλλει 40.000 δρχ. σε ένα κοινωφελές ίδρυμα και 70.000 δρχ. στο νοσοκομείο Ευαγγελισμός ή σε άλλο Ν.Π.Δ.Δ. εκτός από Α.Ε.Ι θα υπαχθεί στο τεκμήριο.

Β. Η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων κάθε μορφής, καταναλωτικών ή μη, πιστώσεων

οποιασδήποτε μορφής στην οποία περιλαμβάνεται και το ποσό τυχόν τόκων υπερημερίας, ανεξάρτητα της μορφής της πίστωσης και για την τοκοχρεολυτική εξόφληση των ποσών των πάσης μορφής πιστώσεων που έχουν χρεωθεί μέσω πιστωτικών καρτών για αγορές αγαθών καταναλωτικών ή μη.

Αν τα ποσά που καταβλήθηκαν από το φορολογούμενο κατά τη διάρκεια της χρήσης, με πιστωτικές κάρτες, για την αγορά καταναλωτικών αγαθών γενικά, υπερβαίνουν το συνολικό ποσό πραγματικού εισοδήματος που δηλώθηκε με την αντίστοιχη φορολογική δήλωσή του, τότε ως βάση υπολογισμού του φόρου θα ληφθεί υπόψη το ποσό που προκύπτει ότι καταβλήθηκε με τις πιστωτικές κάρτες.

Σημειώνεται ότι τα ποσά που καταβάλλει ετησίως ο φορολογούμενος για την εξόφληση του κεφαλαίου δανείου ή πιστώσεως που χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας επιφανείας μέχρι 120 τ.μ., δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης αυτού. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη μόνο οι τόκοι που αναλογούν και καταβλήθηκαν για την εξόφληση του δανείου ή της πίστωσης.

Σε περίπτωση που φορολογούμενος πάρει δάνειο για αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας επιφανείας μεγαλύτερης των 120 τ.μ. τότε το ποσό της τοκοχρεολυτικής δόσης αποσβέσεως δανείου που αναλογεί στο τμήμα αυτού για τα πέρα των 120 τ.μ. επιφανείας της κατοικίας θα λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου.

Για καλύτερη κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Α'

Εστω ότι ο φορολογούμενος "Α" στις 20.4.94 αγόρασε αυτοκίνητο Ε.Ι.Χ. και κατέβαλε 6.000.000 δρχ. σε μετρητά, επικαλέσθηκε όμως στη συνέχεια για την μείωση του τεκμηρίου του, μεταξύ άλλων και ποσό δανείου 4.000.000 δρχ. που έλαβε στις 10.4.94 από την Εθνική Κτηματική Τράπεζα, με συμφωνία εξόφλησής του εντόκως στα έτη 1995 και 1996.

Με βάση τα δεδομένα αυτά κατά τα έτη που θα γίνει η εξόφληση του δανείου θα ληφθεί υπόψη η τοκοχρεολυτική απόσβεση του δανείου συμπεριλαμβανομένου και του ποσού τυχόν τόκων υπερημερίας, για τον υπολογισμό της συνολικής δαπάνης του φορολογουμένου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Β'

Έστω ότι ο φορολογούμενος "Α" κατέβαλε το έτος 1994 για τοκοχρεολυτική εξόφληση ποσών που του έχουν χρεωθεί μέσω πιστωτικών καρτών 3.100.000 δραχ. για αγορά καταναλωτικών αγαθών γενικά και συγχρόνως βαρύνεται με κάποια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (τεκμήριο αυτοκινήτου) με το ποσό των 2.100.000 δραχ. Επειδή για τον προσδιορισμό των ποσών των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης είχε ληφθεί υπόψη το ποσό των αντίστοιχων δαπανών σε σχέση με τη συμμετοχή τους στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς και κατά συνέπεια είχαν ληφθεί υπόψη οι δαπάνες αυτές, ως δαπάνη της περίπτωσης αυτής (τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων - πιστώσεων) θα ληφθεί υπόψη μόνο το ποσό του 1.000.000 δραχ. (3.100.000 - 2.100.000). Αν ο φορολογούμενος αγόρασε το αυτοκίνητο π.χ στις 10/1/94 και κατέβαλε για την αγορά αυτή 5.000.000 δραχ. τότε ως συνολική δαπάνη θα του υπολογιστεί $5.000.000 + 2.100.000 + (3.100.000 - 2.100.000) = 8.100.000$ δραχ. και κατά συνέπεια αν το οικογενειακό εισόδημα είναι μικρότερο των 8.100.000 δραχ. π.χ. 6.000.000 δραχ. και δεν μπορεί να δικαιολογήσει την απόκτηση εσόδων με την οποία κάλυψε τη διαφορά των 2.100.000 δραχ. θα φορολογηθεί για εισόδημα 8.100.000 δραχ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Γ'

Έστω ότι ο φορολογούμενος "Χ" κατά τη διάρκεια του έτους 1994 για τοκοχρεολυτική εξόφληση ποσών που έχουν χρεωθεί μέσω πιστωτικών καρτών για αγορές καταναλωτικών αγαθών κατέβαλε 6.000.000 δραχ. και ότι τα δηλωθέντα πραγματικά του εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και από εκμίσθωση ακινήτων ανέρχονται συνολικά στο ποσό των 4.000.000 δραχ. Ο φορολογούμενος αυτός δεν επιβαρύνεται με τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης από στοιχεία τεκμηρίων.

Επειδή στην περίπτωση αυτή η πραγματική δαπάνη από την τοκοχρεολυτική εξόφληση των ποσών από αγορές αγαθών είναι μεγαλύτερη του συνολικού ποσού των πραγματικών εισοδημάτων που δηλώθηκαν από τον φορολογούμενο με την ετήσια φορολογική του δήλωση, ως βάση υπολογισμού του φόρου, αν ο φορολογούμενος δεν μπορεί να δικαιολογήσει την απόκτηση εσόδων με τα οποία κάλυψε τη διαφορά των 2.000.000 δραχ., θα ληφθεί το ποσό των 6.000.000 δραχ. που προκύπτει ότι καταβλήθηκε μέσω πιστωτικών καρτών.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Δ'

Έστω ότι ο φορολογούμενος "Β" στη χρήση 1994 δήλωσε εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 8.000.000 δρχ. και ότι οι τεκμαρτές ετήσιες δαπάνες διαβίωσής του ανέρχονται σε 6.000.000 δρχ. και το ποσό που θα καταβληθεί για την τοκοχρεολυτική εξόφληση ποσών που έχουν χρεωθεί μέσω πιστωτικών καρτών για αγορές καταναλωτικών αγαθών σε 5.000.000 δρχ.

Με βάση τα δεδομένα αυτά επειδή το πραγματικό ποσό εισοδήματος που δηλώνει ο φορολογούμενος είναι μεγαλύτερο τόσο του ποσού της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης όσο και του ποσού που κατέβαλε για την τοκοχρεολυτική εξόφληση ποσών για αγορές, ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει με βάση το ποσό των 8.000.000 δρχ. που είναι το πραγματικό του εισόδημα.

Αν στο συνολικό ποσό των πιστωτικών καρτών περιλαμβάνεται και το ποσό για αγορά περιουσιακού στοιχείου που δηλώθηκε ως τεκμήριο π.χ. αυτοκινήτου, τότε το ποσό αυτό θα αφαιρεθεί από το συνολικό ποσό των πιστωτικών καρτών.

Με την παρ. 12 του άρθρου 12 του ν. 2214/1994 το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης δεν εφαρμόζεται:

α) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει ενός επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης μέχρι και 14 φορολογήσιμους ίππους το οποίο ανήκει στην κυριότητα ή την κατοχή πολυτέκνου με 4 τουλάχιστον τέκνα που τον βαρύνουν ή της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν.

Κατά συνέπεια η εξαίρεση αυτή εφαρμόζεται και για την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση την κυριότητα ή την κατοχή Ε.Ι.Χ. μέχρι και 14 φορολογήσιμους ίππους από πρόσωπο που βαρύνει τον πολύτεκνο φορολογούμενο ή τη σύζυγό του π.χ. πατέρα της συζύγου του πολυτέκνου, ο οποίος (πατέρας) έχει εισόδημα μέχρι 300.000 δρχ. ή 600.000 δρχ. αν αυτός είναι ανάπηρος με αναπηρία 67% και πάνω και συνοικεί με το φορολογούμενο.

Στην περίπτωση που και η σύζυγος του φορολογούμενου έχει τέκνα που την βαρύνουν, είτε από προηγούμενο γάμο είτε χωρίς γάμο, ο αριθμός των τέκνων που βαρύνουν το σύζυγο αθροίζεται με τον αριθμό των τέκνων που βαρύνουν τη σύζυγο, προκειμένου να κριθεί αν πρόκειται για πολύτεκνο.

Στην περίπτωση που στην κυριότητα ή την κατοχή όλων των πιο πάνω προσώπων ανήκουν δύο ή περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, τότε η εξαίρεση δεν ισχύει ούτε για ένα αυτοκίνητο.

β) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει μόνιμα στη Ελλάδα ή ημεδαπό πρόσωπο που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων 89/1967 και 378/1968 και του άρθρου 5 του ν.27/1975, για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης η οποία προκύπτει βάσει του Ε.Ι.Χ. ή του ενοικίου.

δ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων 89/1967 και 378/1968 και του άρθρου 25 του ν. 27/1975, για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης η οποία προκύπτει βάσει επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.

ε) Προκειμένου για τη δαπάνη που καταβάλλεται για την αγορά κτηματικών ομολόγων του Δημοσίου, για αγορά δημοσίων κτημάτων εφόσον αυτά εκποιούνται σε δημόσιο πλειστηριασμό από την Κτηματική Εταιρία του Δημοσίου καθώς και για την αγορά δημοσίων εκτάσεων.

ζ) Προκειμένου για αγορά ομολόγων του Δημοσίου ή τίτλων εταιριών στις οποίες μετέχει το Δημόσιο κατά ποσοστό τουλάχιστον 50% ή για αγορά μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο ή μετοχών που έχει εγκριθεί η εισαγωγή τους σε αυτό ύστερα από έγκριση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς ή για αγορά εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ή γενικά τίτλων του Δημοσίου για αγορά αμοιβαίων κεφαλαίων καθώς και κάθε άλλου τίτλου που είναι διαπραγματεύσιμος στο Χρηματιστήριο.

Με την παρ.13 του άρθρου 12 του ν.2214/1994 η δικαιολόγηση της απόκτησης του συναλλάγματος προκειμένου να καλυφθεί ή να περιοριστεί με αυτό προστιθέμενη διαφορά τεκμαρτής δαπάνης δεν απαιτείται μεταξύ άλλων από τα πρόσωπα που είχαν διαμείνει τρία τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο χρόνια από τη μετοικεσία τους. Συνεπώς εφόσον η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνει μέσα σε 2 χρόνια από την μετοικεσία, ο φορολογούμενος μπορεί οποτεδήποτε να αποκτήσει περιουσιακό στοιχείο ή να καλύψει οποιοσδήποτε ετήσιες τεκμαρτές δαπάνες.

Με την παρ.14 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που τυχόν υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη.

Για να αφαιρεθούν βέβαια αυτά τα ποσά από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη πρέπει ο φορολογούμενος να επικαλείται ανάλωση κεφαλαίων τα οποία σχηματίστηκαν στο ίδιο ή προηγούμενο έτος, στο οποίο ο φορολογούμενος είχε υποβληθεί σε δαπάνη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της οποίας είχε επικαλεσθεί ανάλωση χρημάτων τα οποία είχε δηλώσει στο έντυπο Ε6 ή από ανάλωση μέρους ή ολόκληρου του τιμήματος από την διάθεση - πώληση περιουσιακού στοιχείου που είχε αναγράψει στη δήλωσή του.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Φορολογούμενος το οικ. έτος 1993 είχε πραγματοποιήσει δαπάνη και για την κάλυψή της είχε επικαλεσθεί ανάλωση χρημάτων που είχε αναγράψει στο έντυπο Ε6 και ανάλωση μέρους των χρημάτων που απέκτησε με τη διάθεση μέσα στη χρήση 1991 ή 1992, ζωγραφικού πίνακα που έχει αναγράψει στο έντυπο Ε6. Η συνολική ανάλωση χρημάτων που επικαλέστηκε είναι 20.000.000 δρχ.

Αν ο ίδιος φορολογούμενος μέσα στη χρήση 1994 πραγματοποίησε δαπάνη και επικαλέστηκε για την κάλυψή της ανάλωση κεφαλαίων οικ. έτους 1993 ή και προηγούμενων, αφαιρούνται κατά το σχηματισμό κεφαλαίων τα 20.000.000 δρχ που είχαν ληφθεί υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς δαπάνης του φορολογουμένου, του οικ. έτους 1993.

Αντίθετα, αν ο φορολογούμενος είχε επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου μόνο του οικ. έτους 1994 λαμβάνεται υπόψη η ανάλωση ολόκληρου του κεφαλαίου που σχηματίστηκε το οικ. έτος 1994 χωρίς την αφαίρεση των 20.000.000 δρχ.

Με την παρ. 15 το άρθρου 12 του ίδιου νόμου καταργείται η διάταξη η οποία όριζε ότι σε περίπτωση ανακριβούς αναγραφής στοιχείων σχετικών με τον προσδιορισμό της τεκμαρτής δαπάνης και με τον περιορισμό ή την κάλυψη αυτής, το ποσό της τεκμαρτής δαπάνης ή αυτό που αναφέρεται στον περιορισμό αυτής και αφορά το ανακριβές στοιχείο προσαυξάνεται ή μειώνεται κατά περίπτωση κατά ποσοστό 50%.

ΑΡΘΡΟ 13

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Η παρ 1 του άρθρου 13 του ν. 2214/1994 αναφέρεται στον τρόπο έκπτωσης των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης και στη δυνατότητα μεταφοράς των εξόδων αυτών που δεν καλύπτονται από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου και της συζύγου του διαδοχικά στα επόμενα δύο ετη.

Συγκεκριμένα, αν το συνολικό ποσό των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης που αφορούν το φορολογούμενο και τα άλλα πρόσωπα που συνοικούν μαζί του και τον βαρύνουν, καθώς και το ποσό των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης με το οποίο επιβαρύνεται αυτός για τα ανάπηρα πρόσωπα που συνοικούν μαζί του αλλά δεν τον βαρύνουν φορολογικά γιατί το ετήσιο εισόδημά τους υπερβαίνει τις 600.000 δρχ., δεν καλύπτεται από το συνολικό εισόδημα αυτού και της συζύγου του, το υπόλοιπο που απομένει μεταφέρεται για να αφαιρεθεί διαδοχικά κατά το ποσό που απομένει κάθε φορά από τα εισοδήματά του των δύο επόμενων οικονομικών ετών, αθροιζόμενο με το ποσό των τυχόν άλλων ομοίων δαπανών σε αυτά τα ετη.

Παράδειγμα:

Έστω ότι ο φορολογούμενος "Α" στη δήλωση του οικ. έτους 1995 δηλώνει εισόδημα 1.500.000 δρχ. Λόγω χρήσης αυτοκινήτου προκύπτει τεκμαρτή προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου 500.000 δρχ. Δηλαδή το συνολικό φορολογητέο εισόδημά του είναι 2.000.000 δρχ. Έχει δαπάνη ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης δική του και των τέκνων του συνολικού ποσού 10.000.000 δρχ. Επίσης έχει και άλλες δαπάνες συνολικού ποσού 400.000 δρχ. Η σύζυγός του δηλώνει συνολικό εισόδημα 3.000.000 δρχ. και για δική της δαπάνη ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης 100.000 δρχ. και για άλλες δαπάνες επίσης 100.000 δρχ.

Δήλωση οικ. έτους 1995	του συζύγου	της συζύγου
Συνολικό εισόδημα	2.000.000	3.000.000
Μείον δαπάνες άρθρου 8	400.000	100.000
Υπόλοιπο	1.600.000	2.900.000
Μείον δαπάνες ιατρ & νοσ. περιθ.	10.000.000	100.000
Υπόλοιπο	-8.400.000	2.800.000

Το ποσό της δαπάνης ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης συζύγου των 3.400.000 δρχ. που δεν καλύφθηκε από το εισόδημά

του, μεταφέρεται για να αφαιρεθεί από το εισόδημα της συζύγου. Έτσι $2.800.000 - 8.400.000 = - 5.600.000$.

Το ποσό της δαπάνης των 5.600.000 δρχ. που δεν καλύφθηκε από το εισόδημα της συζύγου μεταφέρεται για να αφαιρεθεί από το εισόδημα που θα δηλώσει ο φορολογούμενος το επόμενο έτος δηλ. το οικ έτος 1996

Έστω ότι στη δήλωση του οικ. έτους 1996 ο φορολογούμενος δηλώνει συνολικό ποσό εισοδήματος 3.000.000 δρχ., ιατρικά έξοδα 50.000 δρχ και λοιπές δαπάνες 1.000.000 δρχ. Σύμφωνα με το παραπάνω μεταφερόμενο ποσό των 5.600.000 δρχ. εξόδων ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης θα αθροιστεί με το ποσό των 50.000 δρχ και το σύνολο θα αφαιρεθεί από το εισόδημα του έτους αυτού. Επίσης η συζυγός του δηλώνει εισόδημα 3.500.000 δρχ. και λοιπές δαπάνες 500.000 δρχ.

Δήλωση οικ. έτους 1996	του συζύγου	της συζύγου
Συνολικό εισόδημα	3.000.000	3.500.000
Μείον δαπάνες του άρθρου 8	1.000.000	500.000
Υπόλοιπο	2.000.000	3.000.000
Ίδιών δαπάνες ιατρ & νοσ. περιθ.	5.650.000	
Υπόλοιπο	3.650.000	3.000.000

Το ποσό της δαπάνης των 3.650.000 δρχ που δεν καλύπτεται από το εισόδημα του συζύγου θα μεταφερθεί για να αφαιρεθεί από το εισόδημα της συζύγου και το υπόλοιπο ($3.000.000 - 3.650.000 = - 650.000$ δρχ.) θα μεταφερθεί για να αφαιρεθεί από το εισόδημα του φορολογούμενου οικ. έτους 1997.

Με την παρ. 2 του άρθρου 13 ορίζεται σε 600.000 δρχ. το όριο του ετήσιου φορολογητέου και απαλλασσομένου εισοδήματος το οποίο δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα τέκνα του φορολογούμενου που πάσχουν από ανίατο νόσημα προκειμένου να δικαιούται ο φορολογούμενος την έκπτωση της δαπάνης νοσοκομειακής περίθαλψης αυτών και των διδάκτρων και τροφείων σε ειδικές για την πάθησή τους σχολές.

Με την παρ. 3 του άρθρου 13 περιορίζεται η δυνατότητα μεταφοράς στα επόμενα έτη των δωρεών που δεν καλύπτονται, μόνο για δύο έτη από 5 που ίσχυαν για τις δωρεές και καταργείται το δικαίωμα για τις χορηγίες.

Συγκεκριμένα ορίζεται ότι αν το ποσό των δωρεών προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, τα Α.Ε.Ι., τα κρατικά και δημοτικά

νοσηλευτήρια ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν Ν.Π.Ι.Δ. και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό καθώς και προς το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων, είτε αυτές γίνονται σε ποσά είτε σε ακίνητα είτε σε ιατρικά μηχανήματα και ασθενοφόρα αυτοκίνητα, όπου και με τις προϋποθέσεις που αναγνωρίζονται αυτές οι δωρεές, είναι μεγαλύτερο από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου, η διαφορά μεταφέρεται για να αφαιρεθεί από το εισόδημα του επόμενου οικ. έτους και αν αυτό δεν φτάνει μεταφέρονται για έκπτωση από το εισόδημα του μεθεπόμενου οικ. έτους

Στην περίπτωση που δεν επαρκεί το εισόδημα του φορολογουμένου πρώτα αφαιρούνται από το εισόδημα του οι άλλες δαπάνες και μετά η δαπάνη δωρεών από την οποία μένει ένα υπόλοιπο για μεταφορά. Αν υπάρχουν και ιατρικά έξοδα και δαπάνη δωρεών, εξετάζεται ποια δαπάνη καλύπτεται από το εισόδημα του φορολογουμένου ή προκειμένου για ιατρικά έξοδα αν καλύπτονται από το εισόδημα της συζύγου, ώστε αυτή η δαπάνη να αφαιρεθεί πρώτη και τελευταία αφαιρείται η δαπάνη για την οποία υπάρχει δυνατότητα μεταφοράς στο επόμενο οικ. έτος.

Με την παρ 4 του άρθρου 13 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρείται το συνολικό ποσό μόνο των δεδουλευμένων τόκων που όφειλε και κατέβαλε αυτός κατά τη διάρκεια του έτους που απέκτησε το εισόδημα από το οποίο θα αφαιρεθούν για:

1. Στεγαστικά δάνεια που του έχουν χορηγηθεί από Τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμειούτγρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, με υποθήκη ή προσημείωση που έχει εγγραφεί σε ακίνητο (οικοδομή, οικόπεδο, αγροτεμάχιο) δικό του ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων τους που τους βαρύνουν, με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια αυτά χορηγήθηκαν για απόκτηση πρώτης κατοικίας
2. Στεγαστικά δάνεια που του έχουν χορηγηθεί από ασφαλιστική επιχείρηση στην οποία εργάζεται ως υπάλληλος, με υποθήκη ή προσημείωση που έχει εγγραφεί σε ακίνητο του ίδιου ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων που τους βαρύνουν, εφόσον τα δάνεια αυτά χορηγήθηκαν για απόκτηση πρώτης κατοικίας.
3. Προκαταβολές που του έχουν χορηγηθεί από τα Ταμεία Αλληλοβοηθείας Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας στα οποία είναι βοηθηματούχος, για απόκτηση πρώτης κατοικίας.
4. Δάνεια που του έχουν χορηγηθεί από Τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμειούτγρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς για αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση ή εξωραϊσμό διατηρητέων κτισμάτων καθώς και κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές που έχουν χαρακτηριστεί ως παραδοσιακά τμήματα πόλεων ή ως παραδοσιακοί οικισμοί.

5. Χρέη προς το Δημόσιο από φόρο κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής που έχουν βεβαιωθεί στο όνομα του φορολογούμενου και τα οφείλει. Δεν περιλαμβάνονται χρέη που κληρονόμησε ή που είναι βεβαιωμένα στο όνομα του άλλου συζύγου ή των τέκνων τους που του βαρύνουν.

Το ποσό των τόκων από φόρο κληρονομιάς κτλ προς το Δημόσιο που αφαιρείται δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το 25% του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος που δηλώνεται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση του υπόχρεου. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της αρχικής δήλωσης δεν μπορεί να αφαιρεθεί το ποσό των τόκων από χρέη προς το Δημόσιο.

Σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις χορήγησης δανείων ή προκαταβολών τα ποσά των τόκων που καταβάλλονται γι' αυτά αφαιρούνται μόνο από το εισόδημα του φορολογούμενου που έχει συμβληθεί με το δανειοδοτικό φορέα και έχει λάβει το δάνειο ή την προκαταβολή. Αν το δάνειο έλαβε ο ένας σύζυγος ο οποίος δεν έχει εισόδημα ή αυτό που έχει υπολείπεται του ποσού των τόκων, το ποσό των τόκων που καταβάλλεται ή η διαφορά δεν αφαιρείται από το εισόδημα του άλλου συζύγου. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που το δάνειο έχει χορηγηθεί στο όνομα των τέκνων που τους βαρύνουν. Επίσης αν στη σύμβαση δανείου αναφέρεται ένα τρίτο πρόσωπο ως εγγυητής ο οποίος για διάφορους λόγους μπορεί να καταβάλλει τους τόκους του δανείου, οι τόκοι αυτοί δεν αφαιρούνται από το εισόδημα του εγγυητή.

Με την παρ. 5 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου προβλέπεται ότι από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρείται επιπλέον των άλλων δαπανών ποσοστό 30% του συνολικού ετήσιου ποσού των οικογενειακών δαπανών του φορολογούμενου, της συζύγου του και των τέκνων τους που τους βαρύνουν, για αγορά αγαθών και για διάφορες υπηρεσίες που τους παρέχονται με βάση νόμιμα δικαιολογητικά.

Στην έννοια των οικογενειακών δαπανών περιλαμβάνονται:

1. Η δαπάνη αγοράς για την κατοικία του φορολογούμενου, ηλεκτρικών συσκευών και μικροσυσκευών, συσκευών υγραερίου, ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων και γενικά ειδών οικιακής χρήσης.
2. Η δαπάνη για εγκατάσταση, σύνδεση, επισκευή και συντήρηση των ανωτέρω συσκευών.
3. Η δαπάνη για αγορά ετοιμών ενδυμάτων, υποδημάτων, τσαντών, ειδών ταξιδιού, δερματίνων ειδών, γενικά αθλητικών ειδών, καλλυντικών, κοσμημάτων, ωρολογίων, ψευδοκοσμημάτων.
4. Η δαπάνη για αγορά υφασμάτων, λευκών ειδών, κουβερτών, παπλωμάτων, κεντημάτων, κουρτινών, ειδών ραπτικής καθώς και αμοιβή για ραφή ανδρικών, γυναικείων και παιδικών ενδυμάτων.

5. Η δαπάνη για αγορά βιβλίων, περιοδικών, εφημερίδων, σχολικών ειδών, γραφικών και ειδών σχεδιάσεως και ζωγραφικής, χαρτικών, απορρυπαντικών, φαρμάκων, φαρμακευτικών υλικών, φιλμ, εμφάνισης φιλμ, εκτύπωσης φωτογραφιών, κασετών, βιντεοκασετών, δίσκων, παιχνιδιών, ανθέων.
6. Η δαπάνη για επισκευή, συντήρηση και για ανταλλακτικά και εξαρτήματα των ιδιωτικής χρήσης επιβατικών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων εφόσον δεν ανήκουν κατά κυριότητα, κατοχή ή χρήση σε πρόσωπο που τα χρησιμοποιεί κατά την άσκηση επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος.
7. Η δαπάνη ενοικίου θερινής κατοικίας ή διαμονής του φορολογουμένου και της οικογένειάς του σε παραθεριστικά κέντρα ή εξοχές, κάμπινγκ και ξενοδοχεία γενικά. Η δαπάνη που καταβάλλεται από τον φορολογούμενο για τον ίδιο και για κάθε τέκνο που τον βαρύνει κατά περίπτωση σε νηπιαγωγεία και παιδικούς σταθμούς για την φύλαξη των τέκνων του και για δίδακτρα για την παρακολούθηση ιδιωτικών τεχνικών και επαγγελματικών σχολών, ωδείων, μπαλέτων, γυμναστηρίων και εργαστηρίων ελευθέρων σπουδών.
8. Η δαπάνη που καταβάλλεται σε εστιατόρια, καφενεία, μπαρ, κέντρα διασκέδασης, τουριστικά γραφεία, επιχειρήσεις που κάνουν καθαρισμό χώρων, απολύμανση κτλ., επιχειρήσεις ενοικίασης ποδηλάτων, αυτοκινήτων, μικρών αεραπλάνων, κότερων κτλ.
9. Η δαπάνη που καταβάλλεται σε κουρεία, κομμωτήρια, καθαριστήρια γενικά, ινστιτούτα καλλονής, κέντρα αδυνατίσματος, κέντρα λογοθεραπείας ή σε ψυχολόγο.

Δεν εμπίπτουν στην έννοια των οικογενειακών δαπανών και δεν αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου οι παρακάτω δαπάνες:

- i. Δαπάνες για ασφάλιστρα κατά κινδύνου πυρκαϊάς ή άλλων κινδύνων οικοδομών του φορολογουμένου, για έξοδα επισκευής και συντήρησης των οικοδομών αυτών καθώς και για αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος. Διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες αυτής της κατηγορίας που αφορούν την κατοικία του φορολογουμένου, κύρια ή δευτερεύουσα, που απαλλάσσεται από τη φορολογία, αναγνωρίζονται ως οικογενειακές δαπάνες και αφαιρούνται από το εισόδημα του φορολογουμένου.
- ii. Δαπάνες για αγορά από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και των προσώπων που τους βαρύνουν, αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, οχημάτων τύπου jeep, πλοίων αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας δηλαδή αξίας ένω του 1.000.000 δρχ.
- iii. Δαπάνες για ενοίκιο κύριας κατοικίας και κατοικίας των τέκνων που φοιτούν σε αναγνωρισμένα σχολεία ή σχολές, ασφάλιστρα ασφάλισης ζωής ή θανάτου, ασφάλισεων προσωπικών ατυχημάτων και ασθενείας δίδακτρα φροντιστηρίων, ιδιαίτερων μαθημάτων ή

ξένων γλωσσών, εισφορές σε ταμεία ασφάλισης, ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη, αμοιβή δικηγόρου για νομικές υπηρεσίες, ανεξάρτητα αν οι δαπάνες αυτές αφαιρούνται μόνο κατά ένα ποσοστό τους από το εισόδημα του φορολογουμένου.

- iv. Δαπάνες για αγορά τροφίμων και ποτών γενικά, εφόσον αυτά δεν καταναλώνονται ή δεν σερβίρονται στα καταστήματα πώλησης αυτών και καυσίμων.
- v. Δαπάνες για ύδρευση, αποχέτευση, συγκοινωνίες, φωταέριο, παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, ασφάλιστρα για οποιαδήποτε ασφάλιση και τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων.
- vi. Δαπάνες για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία.

Το συνολικό ποσό των οικογενειακών δαπανών που αφαιρείται και για τους δύο συζύγους δεν μπορεί να υπερβεί τις 300.000 δρχ. ο επιμερισμός του ποσού αυτού στους δύο συζύγους γίνεται ανάλογα με το φορολογητέο εισόδημα του καθενός. Η μείωση του φόρου την οποία ωφελείται ο κάθε σύζυγος από την έκπτωση των οικογενειακών δαπανών δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από το 15% του αφορολογήτου ποσού που του αναλογεί. Επίσης η μείωση αυτή δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από τη μείωση του φόρου που ωφελείται ο κάθε σύζυγος από την αφαίρεση των οικογενειακών δαπανών, με βάση την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.

Για την καλύτερη κατανόηση των όσων αναφέραμε, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα.

Έστω ότι ο φορολογούμενος "Α" δηλώνει με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωσή του συνολικό εισόδημα 5.000.000 δρχ. και η σύζυγός του 2.500.000 δρχ. Επίσης δηλώνουν οικογενειακές δαπάνες συνολικού ποσού 1.400.000 δρχ. Από το εισόδημά τους αφαιρείται ποσό $1.400.000 \times 30\% = 420.000$ δρχ. το οποίο περιορίζεται στις 300.000 δρχ. που είναι το ανώτατο ποσό δαπανών αυτής της περίπτωσης, το οποίο αφαιρείται από το εισόδημα του φορολογουμένου.

Το ποσό των 300.000 δρχ. μερίζεται στους δύο συζύγους ως εξής:

Στον σύζυγο: $300.000 \times 5.000.000 / 7.000.000 = 200.000$ δρχ.

Στην σύζυγο: $300.000 \times 2.500.000 / 7.000.000 = 100.000$ δρχ.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ:

	του συζύγου	της συζύγου
- Συνολικό εισόδημα	5.000.000	2.500.000
- Οικογ. δαπάνες	200.000	100.000
- Φόρος με βάση την κλίμακα πριν την αφαίρεση των οικ. δαπ.	600.000	75.000
- Φόρος με βάση την κλίμακα μετά την αφαίρεση των οικ. δαπ.	540.000	70.000
- Ωφέλεια λόγω οικ. δαπ.	60.000	5.000

- Η ωφέλεια αυτή δεν μπορεί να είναι ανώτερη του 15% των οικ. δαπανών.

Δηλαδή: $200.000 \times 15\%$ και 30.000
 $100.000 \times 15\%$ 15.000

Συνεπώς το τελικό ποσό φόρου που οφείλεται είναι:

Για το σύζυγο : $600.000 - 30.000 = 570.000$ δρχ.

Για τη σύζυγο : 70.000 δρχ.

Έστω ότι στη συνέχεια το εισόδημα της συζύγου αυξάνει σε 3.500.000 δρχ. λόγω υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης.

Υπολογισμός φόρου της συζύγου:

- Συνολικό εισόδημα	3.500.000 δρχ.
- Οικογ. δαπάνες	100.000 δρχ.
- Φόρος πριν την αφαίρεση δρχ. των οικ. δαπανών	225.000 δρχ.
- Φόρος μετά την αφαίρεση των οικ. δαπανών	210.000 δρχ.
Ωφέλεια λόγω οικογ. δαπανών	15.000 δρχ.

Το ποσό αυτό όμως δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το φόρο που εκπίπτει για τις δαπάνες αυτές με βάση την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση δηλαδή τις 5.000 δρχ.

Συνεπώς ο φόρος που αναλογεί στα εισοδήματα της συζύγου είναι: $225.000 - 5.000 = 220.000$ δρχ.

Για να διενεργηθεί η έκπτωση της δαπάνης αυτής απαιτείται α) το συνολικό ποσό των δαπανών να αναγραφεί στην αρχική εμπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος και β) να συνυποβληθούν με τη δήλωση αυτή τα πρωτότυπα δικαιολογητικά που εκδίδονται σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις ισχύουν αθροιστικά. Αν η δαπάνη αυτή δηλωθεί με εκπρόθεσμη αρχική δήλωση ή με συμπληρωματική δήλωση, εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

Αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας πάνω από 10.000 δρχ. που εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής για να γίνουν δεκτές και να αφαιρεθεί το ποσό που αναγράφουν ως δαπάνη, πρέπει να αναγράφουν το ονοματεπώνυμο του αγοραστή - φορολογούμενου και να έχει τεθεί η σφραγίδα του πωλητή - επιτηδευματία. Αν οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας άνω των 10.000 δρχ. εκδίδονται χειρόγραφα ή με τη χρήση Η/Υ και αναγράφουν το ονοματεπώνυμο του αγοραστή δεν χρειάζεται να τίθεται επιπλέον και η σφραγίδα του πωλητή.

Οικογενειακές δαπάνες για αγορά αγαθών και υπηρεσιών που γίνονται στην αλλοδαπή δεν αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου.

Με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι είναι δυνατή η μεταφορά, εκτός των άλλων δαπανών, και του ποσού των οικογενειακών δαπανών που δεν καλύπτεται από το εισόδημα του ενός συζύγου, στον άλλο σύζυγο για να αφαιρεθεί από το εισόδημά του.

Με την παρ. 7 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι από το φόρο εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών απαλλάσσεται το στεγαστικό επίδομα που καταβάλλεται στους Αξιωματικούς Ανθυπασπιστές και Υπαξιωματικούς των Ενόπλων Δυνάμεων, στο στρατιωτικό προσωπικό της Ελληνικής Αστυνομίας και του Πυροσβεστικού Σώματος και στο στρατιωτικό προσωπικό του Λιμενικού Σώματος.

Με την παρ. 8 του άρθρου 13 ορίζεται ότι για τον υπολογισμό του φόρου στις αποζημιώσεις που καταβάλλονται λόγω διακοπής της σχέσης η οποία συνδέει το φορέα με το δικαιούχο της αποζημίωσης, από το ποσό της αποζημίωσης αφαιρείται ποσό μέχρι 1.000.000 δρχ., το οποίο δεν θεωρείται εισόδημα και στο υπόλοιπο υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος. Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή της αποζημίωσης στο δικαιούχο.

ΑΡΘΡΟ 14

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΥΤΟΥ

Με την παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 2214/1994 ορίζεται νέα φορολογική κλίμακα με την οποία υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων από το οικ. έτος 1995. Η νέα φορολογική κλίμακα είναι διευρυμένη με ένα ακόμη κλιμάκιο εισοδήματος 8.000.000 δρχ. και με συντελεστή φορολογίας 40% και έτσι το εισόδημα από 7.000.000 έως 15.000.000 φορολογείται πλέον με 40% με καθιέρωση ανώτατου συντελεστή το 45%. Έτσι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των προσών των μειώσεων και των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Ποσό φόρου
1.000.000	0	0	1.000.000	0
1.500.000	5	75.000	2.500.000	75.000
1.500.000	15	225.000	4.000.000	300.000
3.000.000	30	900.000	7.000.000	1.200.000
8.000.000	40	3.200.000	15.000.000	4.400.000
Υπερβάλλον	45			

Ειδικά για το φορολογούμενο με εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις, το ποσό του πρώτου κλιμακίου της πιο πάνω κλίμακας προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημά του, αυξάνεται κατά 300.000 δρχ. με ισόποση μείωση του ποσού του δευτέρου κλιμακίου.

Δηλαδή για φορολογούμενο με εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις, το ποσό του πρώτου κλιμακίου στο οποίο υπολογίζεται ο φόρος με συντελεστή μηδέν (0), γίνεται 1.300.000 δρχ. και το ποσό του δευτέρου κλιμακίου στο οποίο υπολογίζεται φόρος με συντελεστή 5% γίνεται 1.200.000 δρχ.

Το πρόσθετο αυτό ποσό με το οποίο προσαυξάνει το ποσό του πρώτου κλιμακίου της πιο πάνω κλίμακας δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το συνολικό ποσό του μισθού ή της σύνταξης που δηλώνεται. Συνεπώς αν ο φορολογούμενος δηλώνει εκτός των άλλων και εισόδημα από μισθούς και συντάξεις π.χ. 230.000 δρχ., προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό του εισόδημα, τα ποσά των δύο πρώτων κλιμακίων διαμορφώνονται σε 1.230.000 και 1.270.000 αντίστοιχα.

Παράδειγμα 1^ο

Φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα 2.000.000 δρχ. από μισθούς και 3.000.000 δρχ. από εμπορική επιχείρηση. Ακόμη δηλώνει οικογενειακές δαπάνες 1.000.000 δρχ.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ:

Δηλούμενο εισόδημα:	5.000.000 δρχ.
Εκπτώσεις λόγω οικ. δαπανών	1.000.000 δρχ.

Φορολογητέο εισόδημα	4.000.000 δρχ.
Κλίμακα εισοδήματος	Ποσό φόρου
1.300.000 X 0%	0 δρχ.
1.200.000 X 5%	60.000 δρχ.
1.500.000 X 15%	225.000 δρχ.

Σύνολο φόρου	285.000 δρχ.

Παράδειγμα 2^ο

Φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 4.750.000 δρχ. και από συντάξεις 250.000 δρχ. Ακόμη δηλώνει οικογενειακές δαπάνες 1.000.000 δρχ.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

Δηλούμενο εισόδημα:	5.000.000 δρχ.
Εκπτώσεις λόγω οικ. δαπανών	1.000.000 δρχ.

Φορολογητέο εισόδημα	4.000.000 δρχ.
Κλίμακα εισοδήματος	Ποσό φόρου
1.250.000 X 0%	0 δρχ.
1.250.000 X 5%	62.500 δρχ.
1.500.000 X 15%	225.000 δρχ.

Σύνολο φόρου	287.500 δρχ.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι στην πραγματικότητα για φορολογούμενο με εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις, ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό εισόδημά του με βάση την κλίμακα, μειώνεται κατά ποσό ίσο με ποσοστό 5% επί του εισοδήματος από μισθούς ή συντάξεις, το οποίο εισόδημα χωρίς να μεταβληθεί και υπερβεί τις 15.000 δρχ.

Συνεπώς ο υπολογισμός του φόρου στα παραπάνω παραδείγματα θα γίνει ως εξής:

Παράδειγμα 1°

Φόρος με βάση την κλίμακα	300.000 δρχ.
Μείον 2.000.000 X 5% = 100.000	
Όριο μέχρι 15.000 δρχ.	15.000 δρχ.

Υπόλοιπο φόρου	285.000 δρχ.

Παράδειγμα 2°

Φόρος με βάση την κλίμακα	300.000 δρχ.
Μείον 250.000 x 5%	12.500 δρχ.

Υπόλοιπο φόρου	287.500 δρχ.

Η ίδια παράγραφος ορίζει ότι όλοι οι φορολογούμενοι, ανεξάρτητα από την κατηγορία του εισοδήματός τους, εφόσον έχουν τέκνα που τους βαρύνουν, το δικαίωμα της μείωσης του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα.

Έτσι, προβλέπεται ότι για τον φορολογούμενο που τον βαρύνουν τέκνα το ποσό του φόρου που προκύπτει μειώνεται ως εξής:

α) 20.000 δρχ. για κάθε τέκνο του όταν έχει μέχρι δύο τέκνα που τον βαρύνουν.

β) 30.000 δρχ. για κάθε τέκνο του όταν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.

γ) 40.000 δρχ. για κάθε τέκνο του όταν έχει τέσσερα τέκνα και πάνω που τον βαρύνουν.

Για το φορολογούμενο που αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (μισθούς και συντάξεις), εφόσον αυτός προσφέρει υπηρεσίες ή κατοικεί για 9 τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος που απέκτησε το εισόδημα στους νομούς Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου καθώς και σε περιοχές των νομών Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλώρινας, Πέλλης, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας, οι οποίες περιλαμβάνονται σε ζώνη βάθους 20 χλμ. από τη μεθοριακή γραμμή, τα ως παραπάνω ποσά μείωσης του φόρου προσαυξάνονται με 10.000 δρχ. για κάθε τέκνο που βαρύνει το φορολογούμενο.

Αν με βάση τη φορολογική κλίμακα δεν προκύπτει για το φορολογούμενο ποσό φόρου ή αυτό είναι μικρότερο από το συνολικό ποσό των παραπάνω μειώσεων, ολόκληρο το ποσό των μειώσεων ή η

διαφορά που προκύπτει μειώνει το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την κλίμακα για τον άλλο σύζυγο.

Παράδειγμα:

Φορολογούμενος με σύζυγο και 3 τέκνα που τον βαρύνουν δηλώνει εισόδημα από ατομική επιχείρηση 3.000.000 δρχ. κα από ελευθέριο επάγγελμα της συζύγου του 2.800.000 δρχ. Δαπάνες φορολογουμένου 500.000 δρχ. και της συζύγου του 200.000 δρχ.

Υπολογισμός φόρου:	Του συζύγου	Της συζύγου
Δηλωθέν εισόδημα	3.000.000	2.800.000
Εκπτώσεις λόγω δαπανών	500.000	200.000
	-----	-----
Φορολογητέο εισόδημα	2.500.000	2.600.000
φόρος κλίμακας	75.000	90.000
Μείωση λόγω τέκνων	90.000	
Πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται για να μειώσει το φόρο της συζύγου		15.000

Φόρος της συζύγου		75.000

Αν το συνολικό ποσό των μειώσεων για τα τέκνα και την παραμεθόριο περιοχή είναι μεγαλύτερο από το φόρο που προκύπτει με βάση τη φορολογική κλίμακα για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του, η διαφορά δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.

Το ποσό που απομένει ύστερα από τις παραπάνω μειώσεις αποτελεί το φόρο που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου.

Με την παρ.2 του άρθρου 14 του ν.2214/1994 επιβάλλεται αυξημένο ποσό συμπληρωματικού φόρου το οποίο ορίζεται σε ποσοστό 6% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια κάθε μιας από αυτές υπερβαίνει τα 300 τ.μ.

Το αυξημένο αυτό ποσό συμπληρωματικού φόρου επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα τόσο από εκμισθούμενες κατοικίες όσο και από ιδιοκατοικούμενες κύριες ή δευτερεύουσες κατοικίες με εξαίρεση το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας ή δεύτερης κατοικίας.

Παράδειγμα:

Φορολογούμενος δηλώνει ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία 170 τ.μ. με τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα 1.500.000 δρχ., ιδιοκατοικούμενη δευτερεύουσα κατοικία 310 τ.μ. με τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα 2.500.000 δρχ. και εισόδημα από εκμίσθωση κατοικίας 350 τ.μ. 3.600.000 δρχ.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ:

- ◆ Το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας απαλλάσσεται επειδή η επιφάνειά της είναι μικρότερη από 200 τ.μ.
- ◆ Το υπόλοιπο (200 τ.μ - 170 τ.μ = 30 τ.μ.) αφαιρείται από την ιδιοκατοικούμενη δευτερεύουσα κατοικία.
- ◆ Φορολογητέα επιφάνεια δευτερεύουσας κατοικίας 310 τ.μ - 30 τ.μ = 280 τ.μ.
- ◆ Φορολογητέο τεκμαρτό εισόδημα δευτερεύουσας κατοικίας :
 $2.500.000 \times \frac{280}{310} = 2.258.000$ δρχ
- ◆ Συμπληρωματικός φόρος δευτερεύουσας κατοικίας $2.258.000 \times 6\% = 135.480$ δρχ
- ◆ Συμπληρωματικός φόρος εκμισθούμενης κατοικίας $3.600.000 \times 6\% = 216.000$ δρχ.
- ◆ Σύνολο συμπληρωματικού φόρου : 351.480 δρχ.

Το ποσό αυτό του συμπληρωματικού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογουμένου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 9.

Με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου αναπροσαρμόζονται οι αναλογικοί συντελεστές υπολογισμού του φόρου που επιβάλλεται στις αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί του εμπορικού ναυτικού και το ιπτάμενο προσωπικό της πολιτικής αεροπορίας από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία ή αεροσκάφη, ως εξής:

- i. Στις αμοιβές που καταβάλλονται από τον εργοδότη σε ξένο νόμισμα, με αναλογικό συντελεστή 8% αντί του 5% που ίσχυε.
- ii. Στις αμοιβές που καταβάλλονται από τον εργοδότη σε δραχμές, με αναλογικό συντελεστή 5% αντί του 3% που ίσχυε.

Με την παρ. 4 του άρθρου 14 ορίζεται ότι όταν ο οφειλόμενος, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, φόρος καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης, παρέχεται έκπτωση 5% στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιουμένων με αυτόν οφειλών. Στην περίπτωση που η βεβαίωση ενεργείται ύστερα από τον μήνα Οκτώβριο του οικείου οικ. έτους, παρέχεται έκπτωση 3% στην

εφάπαξ καταβολή της οφειλής μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, μόνο όταν αυτή προέρχεται από εμπρόθεσμη δήλωση και η βεβαίωση γίνει μέχρι το μήνα Οκτώβριο του επόμενου οικ. έτους.

Συνεπώς, για την παροχή της παραπάνω έκπτωσης πρέπει η δήλωση φορολογίας εισοδήματος να έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα και το ποσό της συνολικής οφειλής που προκύπτει από αυτή να καταβληθεί εφάπαξ μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης.

Με την παρ. 5 του άρθρου 14 καθιερώνεται έκπτωση ποσοστού 5% στο φόρο που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Η έκπτωση αυτή διενεργείται κατά την παρακράτηση του φόρου. Συνεπώς η έκπτωση στο φόρο που παρακρατείται παρέχεται στους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό, τους συνταξιούχους και τους αμειβόμενους με ημερομισθίο καθώς επίσης και στο φόρο που παρακρατείται στις πρόσθετες αμοιβές στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, στις επικουρικές συντάξεις και τέλος στις αμοιβές των αξιωματικών του Εμπορικού Ναυτικού και του ιπταμένου προσωπικού της Πολιτικής Αεροπορίας.

Με την παρ. 6 του άρθρου 14 καταργούνται οι διατάξεις που προέβλεπαν την βεβαίωση του φόρου στο όνομα των μελών της ομόρρυθμης εταιρίας κτλ. σε περίπτωση προσφυγής καθόσον ισχύουν διατάξεις με τις οποίες τα υπόψη νομικά πρόσωπα κατέστησαν τα ίδια υιοκείμενα φόρου.

ΑΡΘΡΟ 15

ΔΙΕΥΡΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Με την παρ. 1 του άρθρου 15 διευρύνεται η φορολογική βάση και υποχρεούνται σε υποβολή ετήσιας φορολογικής δήλωσης όσοι έχουν υπερβεί το 25ο έτος της ηλικίας τους, άνδρες και γυναίκες, ανεξάρτητα αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο εισοδήματος.

Από την παραπάνω υποχρέωση εξαιρούνται:

1. Όσοι αποκτούν εισόδημα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες, όταν αυτό δεν υπερβαίνει το ποσό των 800.000 δρχ. Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για μισθωτούς που διαθέτουν επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσεως, διατηρούν υπηρετικό προσωπικό, αγοράζουν ή αναγείρουν ακίνητα κτλ
2. Όσοι αποκτούν τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας με επιφάνεια μέχρι 60 τ.μ.
3. Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες.

Έτσι, όσοι έχουν υπερβεί το 25ο έτος της ηλικίας τους και ανεξάρτητα αν υπόκεινται σε φόρο ή όχι, έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφόσον:

- * Δεν έχουν εισόδημα, έστω και αν είναι ανάπηροι, προστατευόμενα μέλη κλπ
- * Έχουν τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας με επιφάνεια πάνω από 60 τ.μ.
- * Έχουν τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας με οποιαδήποτε επιφάνεια και ανεξάρτητα σε ποια περιοχή βρίσκεται αυτή.

Οι διατάξεις με τις οποίες ορίζεται ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχουν εκτός των άλλων και όσοι διατηρούν δευτερεύουσα κατοικία ή κατοικούν σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από 150 τ.μ. εφαρμόζονται μόνο για:

- α) Υπόχρεους οι οποίοι δεν έχουν υπερβεί το 25ο έτος της ηλικίας τους.
- β) Γεωργούς κατά κύριο επάγγελμα, ανεξαρτήτως ηλικίας.
- γ) Κατοίκους αλλοδαπής.

Με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι κάθε οικονομικό έτος μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος οι υπόχρεοι θα συνυποβάλλουν και δήλωση με τα πλήρη στοιχεία των ακινήτων που τους ανήκουν κατά:

1. Πλήρη κυριότητα,
2. Ψιλή κυριότητα,
3. Συγκυριότητα,
4. Μετακλητή κυριότητα,
5. Δικαίωμα επικαρπίας.

6. Δικαίωμα χρήσης.

7. Δικαίωμα οίκησης.

Η δήλωση αυτή θα υποβάλλεται ανεξάρτητα αν τα ακίνητα αποφέρουν εισόδημα ή όχι, από το ποσοστό κυριότητας ή δικαιώματος εξ αδιαίρετου κατ' ιδανικά μέρη και τέλος αν πρόκειται για οικοδομές, αν είναι περατωμένες ή ημιτελείς.

Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των ακινήτων συμπεριλαμβάνονται τα πάση φύσεως κτίσματα, τα γήπεδα, τα οικόπεδα, τα κτήματα, τα αγροκτήματα, τα δάση και γενικά ότι θεωρείται ακίνητο κατά τον Αστικό Κώδικα, με εξαίρεση τα πλοία και τα αεροσκάφη.

ΑΡΘΡΟ 16

ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 16 α ΤΟΥ Ν.Δ. 3323/1955 ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΥΤΟΝ

Με την παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2214/1994 διατηρείται μόνο για τις εταιρίες του άρθρου 13 του ν.718/1977 (εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών), το καθεστώς κατανομής επιχειρηματικής αμοιβής σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους - φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία και ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Το καθεστώς αυτό έπαψε να ισχύει για τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα των συστεγασμένων φαρμακείων καθόσον οι εταιρίες συστεγαζόμενων φαρμακείων στις οποίες συμμετέχουν αποκλειστικά φαρμακοποιοί εξαιρέθηκαν από το ν.δ. 3323/ 1995.

Με την παρ. 3 του άρθρου 16 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι το δικαίωμα της αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, εξακολουθεί να ισχύει και στην περίπτωση που η αρχική δήλωση του νομικού προσώπου υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι 30 ημέρες από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της

Με την παρ. 4 του άρθρου 16 ορίζεται ότι φυσικό πρόσωπο ως ομόρρυθμος εταίρος ή διαχειριστής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης μπορεί να δηλώσει την επιλογή του από ποια εταιρία θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή, με την αρχική εμπρόθεσμη ή αρχική εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας. Η επιλογή αυτή δεν ανακαλείται.

Σε περίπτωση που παραπάνω επιλογή γίνεται με εκπρόθεσμη δήλωση, η δήλωση αυτή πρέπει να υποβληθεί μέχρι 30 ημέρες από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης της εταιρίας.

Με την παρ. 5 του άρθρου 16 ορίζεται ότι οι δηλώσεις που υποβάλλονται θεωρούνται απαράδεκτες (ως μη υποβληθείσες) και δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα, στην περίπτωση που δεν καταβληθούν ταυτόχρονα τα ποσά των ληξιπρόθεσμων δόσεων του φόρου, της προκαταβολής και των τυχόν τελών ή εισφορών.

Επίσης, ορίζεται ότι παρέχεται έκπτωση 5% στο συνολικό ποσό φόρου και των λοιπών συμβεβαιουμένων με αυτόν οφειλών, όπως π.χ. χαρτοσήμου κτλ., στην περίπτωση εφάπαξ καταβολής της οφειλής που προκύπτει με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση των υπόχρεων

ΑΡΘΡΟ 17

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με την παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 2214/1994 ορίζεται ότι τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης λόγω παραχώρησης της χρήσης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, αντιμετωπίζονται όπως και οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των αυτοκινήτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Δηλαδή ενώ προηγουμένως τα πιο πάνω μισθώματα εκπίπτοντο από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης ως γενικό έξοδο τώρα αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσοστό μέχρι 80% αυτών, προκειμένου για Ε.Ι.Χ. μέχρι 2.000 κ.ε. και μέχρι 25% προκειμένου για Ε.Ι.Χ. μεγαλύτερου κυβισμού.

Ο περιορισμός των δαπανών που προβλέπεται με αυτή την παράγραφο ισχύει και όταν τα Ε.Ι.Χ έχουν μισθωθεί από αλλοδαπή εταιρία LEASING.

Αντίθετα, ο περιορισμός των δαπανών δεν ισχύει για λεωφορεία αυτοκίνητα ΙΧ και φορτηγά ΙΧ. Επίσης, δεν ισχύει ούτε για τα Ε.Ι.Χ που μισθώνουν οι επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, επειδή για τα μισθώματα που καταβάλλονται αποκλειστικά σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης γίνεται όπως αναφέρθηκε πιο πάνω ρητή αναφορά από το νόμο.

Επίσης ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών.

Με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ίδιου νόμου αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις που ίσχυαν σχετικά με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Με τις νέες διατάξεις προβλέπονται τα εξής:

Μειώνεται από 1% σε 0,50% το ποσοστό με το οποίο υπολογίζεται η πρόβλεψη.

Το πιο πάνω ποσοστό υπολογίζεται επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών που έχουν εκδοθεί αποκλειστικά προς επιτηδευματίες. Επομένως για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνεται υπόψη η αξία των τιμολογίων πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών που εκδίδονται προς ιδιώτες.

Από τα παραπάνω ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται:

α) Οι επιστροφές ή εκπτώσεις,

β) Η αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το δημόσιο, δήμους, κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφελείας και τα Ν.Π.Δ.Δ.

γ) Τα ποσά του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και των λοιπών ειδικών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για την διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με δελτίο αποστολής και στη συνέχεια ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης. Το δικαίωμα αυτό έχει ο αντιπρόσωπος για τις περαιτέρω χονδρικές πωλήσεις των ίδιων εμπορευμάτων στις οποίες προβαίνει.

Περαιτέρω, τίθεται ο περιορισμός ότι το ποσό της πρόβλεψης που σχηματίζεται στο τέλος της χρήσης συναθροιζόμενο με το ποσό που εμφανίζεται ήδη στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 44.11 " Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ", δεν μπορεί να υπερβαίνει το 50% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 30 " Πελάτες " όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό αυτού του υπολοίπου, προβλέπεται η αφαίρεση των απαιτήσεων κατά του δημοσίου, των δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων επιχειρήσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και των Ν.Π.Δ.Δ.

Σε περίπτωση που ο λογαριασμός των προβλέψεων υπερβαίνει το 50% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού Πελατών, εκτός του ότι η επιχείρηση δεν δικαιούται να σχηματίσει πλέον πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, θα υπαχθεί σε φορολογία για το επιπλέον ποσό των σχηματισθεισών προβλέψεων με τη μεταφορά του στα " Αποτελέσματα χρήσεως ".

Με την παρ. 3 του άρθρου 17 του ίδιου νόμου αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του ν.δ. 3323/1955 που αναφέρονταν στην κλίμακα υπολογισμού των δαπανών χωρίς δικαιολογητικά που μπορούν να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους οι εξαγωγικές επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή, εφόσον εισάγεται συνάλλαγμα, οι επιχειρήσεις ραδιοφωνίας - τηλεόρασης, οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, τα κάμπινγκ, τα γραφεία γενικού τουρισμού και οι επιχειρήσεις έκδοσης δεκαπενθημέρων ή μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων, καθώς και περιοδικών στα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται τα πολιτικά, αθλητικά και οικονομικά περιοδικά. Οι πιο πάνω δαπάνες θα υπολογίζονται στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με την ακόλουθη κλίμακα: για ακαθάριστα έσοδα μέχρι 3 δις με συντελεστή 2% και για ακαθάριστα έσοδα άνω των 3 δις με συντελεστή 1%.

Οι επιχειρήσεις έκδοσης ημερησίων και εβδομαδιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών θα υπολογίζουν τις δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά με συντελεστή 4% στα ακαθάριστα έσοδά τους από την πώληση εντύπων και από καταχωρίσεις σε αυτά, ανεξάρτητα με το ύψος αυτών.

ΑΡΘΡΟ 18

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με το άρθρο 18 του ν. 2214/1994 θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας, της κοινωνίας αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, της αστικής κερδοσκοπικής ή μη εταιρίας, της συμμετοχικής ή αφανούς καθώς και των κοινοπραξιών που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, η πραγματική αντικειμενική αξία όπως αυτή προσδιορίζεται στην φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέχονται κατά τον χρόνο της διάλυσης στα μέλη αυτών.

Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έξοδα αυτά φορολογείται στο όνομα της εταιρίας με συντελεστή 35% κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής.

ΑΡΘΡΟ 19

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΟΡΟΥ

Με την παρ. 1 του άρθρου 19 του ν.2214/1994 προβλέπεται ότι στα μερίσματα που διανέμονται από ημεδαπές "εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου", καθώς και στα κέρδη που διανέμονται από ημεδαπά "αμοιβαία κεφάλαια" θα ενεργείται παρακράτηση φόρου.

Συγκεκριμένα, παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15% θα γίνεται στο μέρος των μερισμάτων ή κερδών που διανέμονται αντίστοιχα από τις εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίων και τα αμοιβαία κεφάλαια τα οποία προέρχονται από τα εξής εισοδήματα :

- επιτόκισσόμενα της φορολογίας, όπως τόκοι εντόκων γραμματίων ή ομολογών του Δημοσίου κλπ.,
- κέρδη από την πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης και
- ⇒ αλλοδαπής προέλευσης.

Με την παρ. 2 του άρθρου 19 ορίζεται ότι η παρακράτηση φόρου που αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, θα γίνεται κατά το χρόνο που εγκρίνεται η διανομή των μερισμάτων ή κερδών από τη γενική συνέλευση των μετόχων της "εταιρίας επενδύσεων χαρτοφυλακίου".

Με την παρ. 3 του άρθρου 19 οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου καθίστανται υπόχρεες να προβαίνουν στην παρακράτηση φόρου 15% επί των μερισμάτων που διανέμουν και προέρχονται από τα εισοδήματα που αναφέρθηκαν στην παρ. 1 του ίδιου άρθρου.

Με την παρ. 4 η "ΑΕ Διαχειρίσεως" που καταβάλλει τα κέρδη στους μεριδιούχους του Αμοιβαίου Κεφαλαίου που διαχειρίζεται, έχει την υποχρέωση για παρακράτηση φόρου 15%.

Με την παρ. 5 του άρθρου 19 το ποσοστό του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα των εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, αυξάνεται σε 3%, από 2% που ίσχυε, στην αξία του έργου που κατασκευάζεται ή του μισθώματος.

Με την παρ. 6. του άρθρου 19 ορίζεται ότι εξαιρούνται από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου οι δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις κα Ν.Π.Δ.Δ. γενικά όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από τις πολεμικές βιομηχανίες Ε.Α Β , Ε.Β Ο και ΠΥΡΚΑΛ.

Επίσης εξαιρείται από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου η δημόσια επιχείρηση ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ για τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτή από τους συναλλασσόμενους με αυτή.

Τέλος ορίζεται, σχετικά με την απόδοση του φόρου εργολάβων με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής ότι, στις περιπτώσεις που για οποιονδήποτε λόγο δεν παρακρατήθηκε ο φόρος από το πρόσωπο που ενήργησε την εκκαθάριση ή καταβολή, η απόδοση του φόρου γίνεται με δήλωση της προμηθεύτριας επιχείρησης.

ΑΡΘΡΟ 23

ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 2214/1994 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις που προέβλεπαν ότι τα συνολικά κέρδη όλων των νομικών προσώπων φορολογούνται με συντελεστή 35%.

Έτσι, αυξάνεται από 35% σε 40% ο συντελεστής φορολογίας μόνο:

1. των Α.Ε που οι μετοχές τους είναι ανώνυμες, μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο,
2. των αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων. Ως κρίσιμος χρόνος για την εφαρμογή του αυξημένου συντελεστή ορίζεται από το νόμο ο χρόνος λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Δηλαδή αν κατά το χρόνο αυτό οι μετοχές της εταιρίας είναι ανώνυμες και μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, τα συνολικά κέρδη της χρήσης αυτής θα φορολογηθούν με συντελεστή 40% έστω και αν μέσα στη χρήση οι μετοχές έγιναν ανώνυμες από ονομαστικές. Σε περίπτωση που η ανώνυμη εταιρία έχει ονομαστικές και ανώνυμες μετοχές, μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, ο συντελεστής 40% εφαρμόζεται μόνο στο μέρος των κερδών που αναλογεί στον αριθμό των ανωνύμων μετοχών. Περαιτέρω για τον προσδιορισμό των κερδών αυτών επιμερίζονται τα συνολικά φορολογητέα καθαρά κέρδη ανάλογα με τον αριθμό των ονομαστικών και ανωνύμων μετοχών που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Για καλύτερη κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Η Α Ε "Χ" πραγματοποίησε βάσει ισολογισμού καθαρά κέρδη 200.000.000 δρχ. κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.1994 - 31.12.1994, τα οποία με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 1995, αναμορφώθηκαν σε 230.000.000 δρχ. με την προσθήκη λογιστικών διαφορών 30.000.000 δρχ. Το καταβεβλημένο μετοχικό της κεφάλαιο κατά την 31.12.1994 ανέρχεται σε ποσό 100.000.000 δρχ. διαιρεμένο σε 1.000.000 μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, από τις οποίες 660.000 είναι ανώνυμες και οι υπόλοιπες 340.000 ονομαστικές, ονομαστικής αξίας 100 δρχ. η κάθε μία.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα ο φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται ως εξής:

--Κέρδη βάσει ισολογισμού:	200.000.000 δρχ.
--Πλέον λογιστικές διαφορές	30.000.000 δρχ.

--Σύνολο φορολογητέων κερδών	230.000.000 δρχ.
-- Φορολογητέα κέρδη που αναλογούν στις ονομαστικές μετοχές: $230.000.000 \times 340.000 / 1.000.000 =$	78.200.000 δρχ.
-- Φορολογητέα κέρδη που αναλογούν στις ανώνυμες μετοχές: $230.000.000 \times 660.000 / 1.000.000 =$	151.800.000 δρχ.
--Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος: $78.200.000 \times 35\% =$	27.370.000 δρχ.
$151.800.000 \times 40\% =$	60.720.000 δρχ.

-- Σύνολο φόρου εισοδήματος	88.090.000 δρχ.

Με την παρ. 2 του άρθρου 23 του ν.2214/1994 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις σχετικά με τον τρόπο φορολογίας των διανεμομένων ή κεφαλαιοποιουμένων αφορολογήτων αποθεματικών των νομικών προσώπων

Τα παραπάνω αποθεματικά φορολογούνται πλέον αυτοτελώς κατά το χρόνο που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται από την Α.Ε, τον συνεταιρισμό ή την Ε.Π.Ε. κατά περίπτωση, ενώ πριν προστίθεντο στα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου και φορολογούνταν με βάση τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος μαζί με τα υπόλοιπα κέρδη με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικ. έτους.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά, ανεξάρτητα από το χρόνο που σχηματίστηκαν, εφόσον διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν, φορολογούνται αυτοτελώς κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης με συντελεστή 40% προκειμένου για Α.Ε της οποίας οι μετοχές είναι μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο και με συντελεστή 35% στις άλλες περιπτώσεις (Α.Ε με ονομαστικές μετοχές ή μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, Ε.Π.Ε, συνεταιρισμοί) αφού προηγουμένως το διανεμόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο ποσό αναχθεί σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Σε περίπτωση που κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων για διανομή ή κεφαλαιοποίηση, το καταβεβλημένο ήδη μέχρι του χρόνου αυτού μετοχικό κεφάλαιο είναι διαιρεμένο και σε ανώνυμες και σε ονομαστικές μετοχές, μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, το μέρος του αφορολόγητου αποθεματικού που αντιστοιχεί στον αριθμό των ανωνύμων μετόχων θα υπαχθεί σε

φορολογία με συντελεστή 40% και το μέρος που αντιστοιχεί στον αριθμό των ονομαστικών μετοχών θα φορολογηθεί με συντελεστή 35%.

Σημειώνεται ότι τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει κατά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Η διανομή ολόκληρου του ποσού που εμφανίζεται στο λογαριασμό 41.90 " Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα " είναι αδύνατη. Μπορεί να διανεμηθεί μόνο μέχρι του ποσού που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου.

Περαιτέρω, προβλέπεται ότι το νομικό πρόσωπο υποχρεούται για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν μέσα στον οποίο λαμβάνεται η απόφαση για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Ο φόρος που προκύπτει καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Με την καταβολή του πιο πάνω φόρου από το νομικό πρόσωπο εξαιρείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αφορολόγητα αποθεματικά.

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή και για τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών, σε περίπτωση που πιστώνουν το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή ή όταν αναλαμβάνουν ή εξάγουν στο εξωτερικό κέρδη ή αποθεματικά που δεν έχουν φορολογηθεί στη χώρα μας στο όνομα του υποκαταστήματος, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, με εξαίρεση το συντελεστή φορολογίας που είναι 40%. Η δήλωση για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η πίστωση ή η ανάληψη ή η εξαγωγή στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω.

Με την παρ. 6 του άρθρου 23 του ν. 2214/1994 καθιερώνεται ξανά η καταργηθείσα χορήγηση έκπτωσης σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του συνολικού ποσού που βεβαιώνεται (κύριος φόρος, προκαταβολή φόρου εισοδήματος, συμπληρωματικός φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ.) και το οποίο προκύπτει με βάση τη δήλωση του νομικού προσώπου, η οποία υποβάλλεται εμπρόθεσμα. Το ποσοστό της έκπτωσης ορίζεται σε 5%.

Με την παρ. 7 του άρθρου 23 του ίδιου νόμου αυξήθηκε από 35% σε 40% ο προβλεπόμενος συντελεστής φόρου που παρακρατείται στους τόκους που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα τα οποία δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας. Σε περίπτωση που μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας της οποίας είναι κάτοικος ο αλλοδαπός

οργανισμός ή επιχείρηση, υπάρχει διμερής σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας ισχύουν τα οριζόμενα από αυτή την διμερή σύμβαση.

Με την παρ. 8 του άρθρου 23 αυξήθηκαν οι προβλεπόμενοι συντελεστές παρακράτησης φόρου στα ποσά τα οποία καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που αναλαμβάνουν την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων στην Ελλάδα, ως εξής:

- i. από 3,50% σε 4% στη συνολική ακαθάριστη αξία έργων Δημοσίου, Δήμων και Κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και Ν.Π.Δ.Δ. γενικά, ανεξάρτητα αν τα έργα αυτά εκτελούνται με υλικά του εργολήπτη ή όχι.
- ii. από 4,20% σε 4,80% στη συνολική ακαθάριστη αξία των ιδιωτικών έργων, γενικά.
- iii. από 8,75% σε 10% στη συνολική ακαθάριστη αξία των έργων χωρίς την αξία των υλικών για ιδιωτικά τεχνικά έργα για τα οποία ο εργολήπτης δεν χρησιμοποιεί δικά του υλικά.

Όπως είναι γνωστό οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο με συντελεστή 35% (με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα εισοδήματα αυτά), για τα ακόλουθα εισοδήματα που καταβάλλουν στους δικαιούχους με την προϋπόθεση ότι αυτά βαρύνουν τα αποτελέσματά τους (έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και όχι από τη διάθεση των προκυπτόντων κερδών τους) .

- ◊ Στις αμοιβές και αποζημιώσεις μελών Δ.Σ. που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία.
- ◊ Στους τόκους που καταβάλλουν στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων τους.
- ◊ Στους τόκους που καταβάλλουν στους κατόχους προνομιούχων μετοχών
- ◊ Στα ποσά που καταβάλλουν στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων κατά την εξαγορά τους
- ◊ Στις παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά στις παροχές που μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά, οι οποίες γίνονται χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του Δ.Σ. ή διευθυντές και γενικά σε πρόσωπα που εκπροσωπούν νόμιμα την ανώνυμη εταιρία.

Ο συντελεστής παρακράτησης του φόρου στα πιο πάνω εισοδήματα ορίζεται σε 40% όταν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από ανώνυμη εταιρία της οποίας οι μετοχές είναι ανώνυμες και μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Αν η ανώνυμη εταιρία έχει μετοχές ονομαστικές και ανώνυμες ο αυξημένος συντελεστής 40% θα εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία ο αριθμός των ανωνύμων μετοχών που υπάρχουν κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στην οποία καταβάλλονται τα ποσά, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το 50% του συνόλου των μετοχών. Για τους μισθούς που καταβάλλει η ανώνυμη εταιρία στα μέλη του Δ.Σ. λόγω παροχής εξαρτημένης

εργασίας εξακολουθεί να ισχύει ο συντελεστής παρακράτησης φόρου 35%, όταν οι μισθοί χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν οι μετοχές της Α.Ε είναι ονομαστικές, ανώνυμες ή μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

ΑΡΘΡΟ 29

ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ

Με το άρθρο 29 του ν. 2214/1994 μεταβάλλεται η κατ' ενιαίο τρόπο επιβολή πρόσθετων φόρων και οι διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται με αντικειμενικό τρόπο και αναλόγως του είδους κάθε παράβασης.

Ο πρόσθετος φόρος που επιβάλλεται με τις νέες διατάξεις είναι ανάλογος του φόρου που ο υπόχρεος αποφεύγει λόγω υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, υποβολής ανακριβούς δήλωσης και λόγω μη υποβολής δήλωσης.

Ο οφειλόμενος φόρος επί του οποίου επιβάλλεται το ποσοστό του πρόσθετου φόρου είναι ο κύριος και ο συμπληρωματικός φόρος. Σε περίπτωση όμως που υπάρχει προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους ή παρακρατηθείς φόρος, τότε το ποσοστό του πρόσθετου φόρου υπολογίζεται επί του υπολοίπου ποσού που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω ποσών.

Ειδικότερα, με τη νέα παράγραφο 1 του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955 επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε 2,5% επί του φόρου που προκύπτει από τη δήλωση αυτή (ο φόρος που προκύπτει μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος και του προκαταβληθέντος φόρου), για κάθε μήνα καθυστέρησης υποβολής της και χωρίς κανένα περιορισμό.

Με τη νέα παράγραφο 2 του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης, οι υπόχρεοι υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που υπολογίζεται σε ποσοστό επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας ως ακολούθως:

α) Επί διαφοράς φόρου μέχρι 1.000.000 δρχ., ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό 100%.

β) Για το πέραν του 1.000.000 δρχ. ποσό, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό 150%.

Συνεπώς, αν σε υποβληθείσα ανακριβή δήλωση προκύψει διαφορά ποσού π.χ. 1.200.000 δρχ. ο πρόσθετος φόρος θα υπολογιστεί ως εξής:

Για διαφορά φόρου 1.000.000 $1.000.000 \times 100\% = 1.000.000$ δρχ.

Για διαφορά φόρου:	200.000:	$200.000 \times 150\% =$	300.000 δρχ.
Σύνολο πρόσθετου φόρου:			1.300.000 δρχ.

Με τη νέα παράγραφο 3 του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, οι υπόχρεοι υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που υπολογίζεται σε ποσοστό 200% επί του φόρου που καταλογίζεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. τον οποίο απέφυγε ο υπόχρεος με τη μη υποβολή της δήλωσης.

Με τη νέα παράγραφο 4 του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι τα ποσοστά των προσθέτων φόρων που υπολογίζονται για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, ανακριβούς δήλωσης και για μη υποβολή δήλωσης αν πρόκειται για υπόχρεους σε παρακράτηση και απόδοση φόρων, διπλασιάζονται. Στην περίπτωση αυτή απαγορεύεται η επίρριψη με οποιοδήποτε τρόπο του πρόσθετου φόρου από αυτόν που είναι υποχρεωμένος να παρακρατήσει το φόρο στο φορολογούμενο ο οποίος βαρύνεται με τον παρακρατηθέντα φόρο.

Με τη νέα παράγραφο 5 του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας ή αν ο υπόχρεος παρερμήνευσε τις διατάξεις του νόμου.

Με τις νέες παραγράφους 6 και 7 του ίδιου ν.δ. γίνεται αναφορά στο αλληλέγγυο της ευθύνης που έχουν για την καταβολή πρόσθετων φόρων τα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης στις περιπτώσεις σχολιάζουσας κληρονομιάς, για τους ανήλικους, και σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, καθώς και τον καθορισμό του εισοδήματος επί του οποίου επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος.

ΑΡΘΡΟ 30

ΑΛΛΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ

Με το άρθρο 30 του ν.2214/1994 αντικαθίσταται το άρθρο 73 του ν.δ. 3323/1955, το οποίο αφορά τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε όσους παραβαίνουν τις διατάξεις που αναφέρονται σ' αυτό το άρθρο.

Με τις νέες διατάξεις τα επιβαλλόμενα πρόστιμα είναι γενικά συνάρτηση του φόρου που προκύπτει κάθε φορά. Και στις περιπτώσεις όμως που δεν προκύπτει φόρος επιβάλλεται το ελάχιστο οριζόμενο πρόστιμο.

Με τη νέα παράγραφο 1 ορίζεται ότι τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις του νόμου υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό 10% επί του φόρου που προκύπτει κάθε φορά το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 60.000 δρχ. και μεγαλύτερο των 300.000 δρχ. Σε περίπτωση που από την διαπιστωθείσα παράλειψη συμμορφώσεως του φορολογουμένου στις παραπάνω διατάξεις δεν προκύπτει ποσό οφειλόμενου φόρου, επιβάλλεται το ελάχιστο πρόστιμο των 60.000 δρχ.

Διευκρινίζεται ότι το ελάχιστο ποσό προστίμου επιβάλλεται και στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει φόρος, εφόσον η τήρηση των υποχρεώσεων αυτών από τους φορολογουμένους είναι αναγκαία για τον ακριβή προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, είτε του ίδιου είτε ενδεχομένως των συναλλαγέντων με αυτόν τρίτων και διευκολύνει την ελεγκτική διαδικασία.

Συνεπώς στις περιπτώσεις που με την παράλειψη δεν επηρεάζεται το φορολογητέο εισόδημα ή δεν παρεμποδίζεται η ελεγκτική διαδικασία, δεν επιβάλλεται το ελάχιστο ποσό προστίμου π.χ. μισθωτός υποβάλλει συμπληρωματική δήλωση για τέκνο που δεν είχε συμπεριληφθεί στην αρχική δήλωση, προκειμένου να πάρει πιστοποιητικό για σίτιση του τέκνου σε φοιτητική εστία ή υποβάλλει συμπληρωματική δήλωση με εισόδημα απαλλασσόμενο από το φόρο ή φορολογούμενο με ειδικό τρόπο ή με χρηματικό ποσό που προέρχεται από διάθεση περιουσιακού στοιχείου για κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης ή υποβάλλει συμπληρωματική δήλωση με έξοδα ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ - ΣΧΟΛΙΑ

Είναι φανερό ότι το φορολογικό σύστημα, δηλαδή το σύνολο των φορολογικών νόμων και λοιπών διατάξεων, επηρεάζει αποφασιστικά το ύψος της φοροδιαφυγής αφού καθορίζει άμεσα τόσο το μέγεθος των φορολογικών συντελεστών όσο και το ύψος των σχετικών ποινών.

Ο τρόπος όμως με τον οποίο η διάρθρωσή του φορολογικού συστήματος επηρεάζει την τρίτη μεταβλητή, δηλαδή την πιθανότητα ανίχνευσης της φοροδιαφυγής ρ, όχι μόνο δεν είναι προφανής αλλά συχνά είναι και δύσκολο να ανιχνευτεί. Γι' αυτό και ο κατάλογος των περιπτώσεων που ακολουθεί θα πρέπει να θεωρείται μόνο ως ενδεικτικός και σε καμιά περίπτωση δεν εξαντλεί το θέμα.

1. Κατ' αρχήν, η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος όχι μόνο δεν διευκολύνει την αποκάλυψή της αλλά και προάγει την φοροδιαφυγή. Ένα πολύπλοκο φορολογικό σύστημα είναι δυνατό να προέλθει τόσο από το μεγάλο αριθμό φόρων, όσο και από τον τρόπο επιβολής του φόρου, το πλήθος των εξαιρέσεων, απαλλαγών, κλπ. Βέβαια, κανένα φορολογικό σύστημα δεν είναι απλό. Υπάρχουν όμως περισσότερο και λιγότερο πολύπλοκα φορολογικά συστήματα.
2. Η ασάφεια των φορολογικών διατάξεων προάγει επίσης τη φοροδιαφυγή και μειώνει τις πιθανότητες ανίχνευσής της. Οι φορολογικές διατάξεις πρέπει να είναι σαφείς και κατανοητές τόσο από τους εφοριακούς ελεγκτές όσο και από τους ίδιους τους φορολογουμένους.
3. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να δημιουργεί συγκρουόμενα συμφέροντα μεταξύ των φορολογουμένων με σκοπό τον "αυτόματο" περιορισμό της φοροδιαφυγής, όπως στην περίπτωση του Φ.Π.Α.
4. Η ύπαρξη "ελεγκτικών φόρων" σε ένα φορολογικό σύστημα βοηθά επίσης στην ανίχνευση και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Όπως υποδηλώνει και το όνομά τους, οι ελεγκτικοί φόροι επιβάλλονται ακριβώς για να συμβάλλουν στον εντοπισμό και περιορισμό της φοροδιαφυγής και όχι για την είσπραξη εσόδων.
5. Πάνω απ' όλα όμως, το φορολογικό σύστημα πρέπει να εξασφαλίζει τη "δίκαια" κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των φορολογουμένων. Η ιδιότητα αυτή, που για πολλούς λόγους αποτελεί τον ακρογωνισμό λίθο κάθε καλού φορολογικού συστήματος, επηρεάζει καθοριστικά και την προδιάθεση και την ροπή του φορολογουμένου για φοροδιαφυγή (η τέταρτη μεταβλητή)

Στη χώρα μας το φορολογικό σύστημα παρουσίαζε και παρουσιάζει πολλά προβλήματα και οπωσδήποτε δεν συμβάλλει στον εντοπισμό και τον περιορισμό της φοροδιαφυγής.

Ήδη από το 1964 οι Break and Turney (1964) σε σχετική μελέτη, τόνισαν ότι το φορολογικό μας σύστημα ήταν "εξαιρετικά πολύπλοκο". Όχι μόνο οι αριθμός των φόρων είναι εξαιρετικά μεγάλος (το 1964 αναφέρονται 1.800 "φόροι υπέρ τρίτων") αλλά πολλοί φόροι επιβάλλονται με πλείονες του ενός συντελεστές, ενώ στην ίδια φορολογική βάση (κυρίως εισαγόμενα) επιβάλλονται έως και δέκα διαφορετικές επιβυρύνσεις. Εάν τώρα προσθέσουμε τα πάσης φύσεως φορολογικά κίνητρα για πραγματοποίηση "παραγωγικών" επενδύσεων, εισαγωγή κεφαλαίων εξωτερικού, περιφερειακή ανάπτυξη, εξαγωγές, ναυτιλία, συγχώνευση επιχειρήσεων, ανάπτυξη του χρηματιστηρίου κλπ. και το μεγάλο αριθμό των έκτακτων φόρων που επεβλήθησαν, ιδιαίτερα τις δεκαετίες του '50, του '70 και του '80, είναι φανερό γιατί το φορολογικό σύστημα είναι πολύπλοκο. Θα πρέπει να σημειωθεί όμως ότι από την προσχώρηση της χώρας μας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες το 1981 και ιδιαίτερα μετά την εισαγωγή του Φ.Π.Α. το 1987 και το μηδενισμό των συντελεστών του Ρυθμιστικού φόρου το 1989, το φορολογικό μας σύστημα έχει απλουστευθεί κάπως, αλλά δεν παύει να είναι πολύπλοκο.

Το φορολογικό μας σύστημα είναι επίσης ασαφές. Για να οριοθετηθεί π.χ. η φορολογική βάση του Φ.Κ.Ε., χρειάστηκαν επανειλημμένες προσπάθειες και τα τελευταία κριτήρια ορίστηκαν το 1967, τρεις δεκαετίες μετά την εισαγωγή του φόρου. Η ασάφεια αυτή αποδεδειγμένα οδήγησε πολλές, βιοτεχνικές κυρίως, επιχειρήσεις σε ακούσια ή εκούσια φοροδιαφυγή (Manessiotis, 1985).

Ιδιαίτερα πριν από την εισαγωγή του Φ.Π.Α., το φορολογικό σύστημα δεν δημιουργούσε "συγκρουόμενα συμφέροντα" στους φορολογούμενους.

Ακόμη και σήμερα εκατοντάδες χιλιάδες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α κατηγορίας φορολογούνται (φορολογία εισοδήματος) με βάση τις αγορές τους ενώ οι προμηθευτές τους (βιομηχανίες ή χονδρεμπόριο) τηρούν συνήθως βιβλία Γ κατηγορίας. Και οι δύο λοιπόν έχουν κοινό συμφέρον να μην εκδοθεί τιμολόγιο και να αποκρυβεί η συναλλαγή από τις φορολογικές αρχές. Άλλη περίπτωση είναι η μεταβίβαση καινούργιων κατοικιών (κυρίως διαμερισμάτων). Τόσο ο πωλητής (εργολάβος ή τεχνική εταιρεία) όσο και ο αγοραστής έχουν συμφέρον να αναγραφεί στο συμβόλαιο χαμηλή αξία για το ακίνητο ώστε ο μεν κατασκευαστής να διαφύγει τη φορολογία εισοδήματος ο δε αγοραστής το φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Τονίζεται όμως ότι με την καθιέρωση του "αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων" η φοροδιαφυγή έχει περιορισθεί στο βαθμό που οι αντικειμενικές τιμές υπολείπονται των αγοραίων. Επίσης με την εισαγωγή του φόρου αυτομάτου υπερτίματος δημιουργήθηκαν και "συγκρουόμενα συμφέροντα" τα οποία τώρα συνυπάρχουν με τα κοινά συμφέροντα αγοραστή και πωλητή.

Η εισαγωγή του Φ.Π.Α. δημιούργησε βέβαια συγκρουόμενα συμφέροντα, παράλληλα όμως, σύμφωνα με όλες τις ενδείξεις, αύξησε και τη φοροδιαφυγή. Το παράδοξο αυτό προέκυψε επειδή οι φορολογικές αρχές ήταν απροετοίμαστες αφ' ενός να ελέγξουν το λιανικό (τελευταίο) στάδιο του Φ.Π.Α. και αφ' ετέρου να προχωρήσουν σε διασταύρωση στοιχείων μέσω ηλεκτρονικών υπολογιστών. Χωρίς τον έλεγχο του λιανικού σταδίου και τη διασταύρωση στοιχείων δεν είναι δυνατό να αξιοποιηθούν οι δυνατότητες του Φ.Π.Α. για περιορισμό της φοροδιαφυγής.

Η δυνατότητα του φορολογικού μας συστήματος να καταλείπει δίκαια το φορολογικό βάρος είναι αμφισβητήσιμη. Μεγάλες ομάδες του πληθυσμού, όπως π.χ. οι αγρότες, ελεύθεροι επαγγελματίες κλπ., εξαιρούνται ουσιαστικά της φορολογίας εισοδήματος χωρίς να υπάρχει πλέον καμμία δικαιολογία. Το γεγονός αυτό αυξάνει την προδιάθεση των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή. Είναι χαρακτηριστικό ότι πρόσφατη επίσημη ανακοίνωση του Εμπορικού Συλλόγου Αθηνών (Καθημερινή 14.03.1991) τονίζει ότι: "Μόνο η δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών σε όλες ανεξαιρέτως τις κοινωνικές ομάδες και η λογική φορολογική κλίμακα θα δημιουργήσουν φορολογική συνείδηση στον πολίτη και θα αποφέρουν φορολογικά έσοδα... Διαφορετικά... η κατάφωρη αδικία, η άνιση μεταχείριση και οι εξαιρέσεις οδηγούν στη φοροδιαφυγή, προσδίδοντας σε αυτήν κάποτε την αντίληψη "νόμιμης άμυνας". Δηλαδή η κάθε κοινωνική ομάδα που έχει δυνατότητα φοροδιαφυγής, ιδίως στη φορολογία εισοδήματος, χρησιμοποιεί ως πρόσχημα για να μην εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις το γεγονός ότι ορισμένες άλλες κοινωνικές ομάδες στερούνται οποιασδήποτε δυνατότητας φοροδιαφυγής. Η σημασία του αισθήματος της "άνισης φορολογικής μεταχείρισης" στην απόφαση του φορολογουμένου να φοροδιαφύγει έχει αναγνωρισθεί και από τους Spicer and Lundstedt (1976) σε σχετική μελέτη.

Τέλος, θα πρέπει να τονισθεί το γεγονός ότι όταν πολλοί φόροι επιβάλλονται στην ίδια φορολογική βάση, φοροδιαφυγή στον ένα φόρο σημαίνει αναγκαστικά φοροδιαφυγή και στους άλλους. Έτσι π.χ. ο βιοτέχνης που προσπαθούσε να αποφύγει τη φορολογία εισοδήματος παρουσιάζοντας χαμηλό κύκλο εργασιών διέφευγε αναγκαστικά και από το Φ.Κ.Ε. και το χαρτόσημο.

Από τα προαναφερθέντα είναι φανερό ότι το φορολογικό μας σύστημα προάγει μάλλον παρά συμβάλλει στον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '80 έχει βέβαια βελτιωθεί η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος, (μετά από πίεση των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων) λόγω όμως σοβαρών αδυναμιών των φορολογικών αρχών δεν αξιοποιήθηκαν οι νέες δυνατότητες.

Πέρα από τη διάρθρωση του φορολογικού συστήματος και η δομή της Οικονομίας επηρεάζει το ύψος της φοροδιαφυγής. Γενικά, η ύπαρξη πολλών μικρών οικονομικών μονάδων (π.χ. πολλά μικρά καταστήματα

λιανικού αγροτών κλπ. συμβάλλει σημαντικά στην ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής.

Στη χώρα μας, οι αυτοαπασχολούμενοι (εκτός των αγροτών) εκτιμώνται σε 30 - 55 % ενώ ο μέσος όρος για την Ε.Ο.Κ. είναι 15% περίπου. Επίσης οι αγρότες στην Ελλάδα είναι το 25% περίπου του εργατικού δυναμικού, ενώ οι αγρότες στην Κοινότητα δεν υπερβαίνουν το 6% κατά μέσο όρο. Εξάλλου, οι ελεύθεροι επαγγελματίες (π.χ. δικηγόροι, γιατροί κλπ.) τείνουν να εργάζονται ανεξάρτητα σε μικρές οικονομικές μονάδες, αντί να εργάζονται ως υπάλληλοι σε μεγάλες συγκροτημένες μονάδες (π.χ. μεγάλα δικηγορικά γραφεία).

Εκτός από τις κλασικές αυτές περιπτώσεις στη χώρα μας αφθονούν και οι μικρές βιοτεχνικές επιχειρήσεις όπου πολύ συχνά εργάζεται μόνο ο ιδιοκτήτης, η οικοδομική δραστηριότητα διεξάγεται ουσιαστικά από μικροεργολάβους, υπάρχουν χιλιάδες ανεξάρτητοι ιδιοκτήτες ταξί και φορτηγών ενώ δεν υπάρχουν εταιρείες ταξί ή φορτηγών κλπ.

Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις όπου η οικονομική δραστηριότητα ασκείται σε μικρή κλίμακα από μεγάλο πλήθος οικονομικών μονάδων, ο εντοπισμός των φορολογουμένων είναι πολύ πιο δύσκολο και ο φορολογικός έλεγχος δυσχερής, λόγω ανυπαρξίας οργανωμένων λογιστηρίων κλπ. Αντίθετα, η ύπαρξη μεγάλων μονάδων σημαίνει ότι ένα πολύ μεγάλο μέρος των εργαζομένων θα είναι μισθωτοί, οπότε η φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος περιορίζεται δραστικά.

Έτσι, είναι φανερό ότι οποιαδήποτε πολιτική προάγει την αυτοαπασχόληση και τη διατήρηση των μικρών οικονομικών μονάδων συμβάλλει στην ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής και αντιστρόφως. Δυστυχώς στη χώρα μας η πολιτική που ασκείται έως σήμερα προάγει και επιβάλλει σε πάρα πολλές περιπτώσεις τη διεξαγωγή της οικονομικής δραστηριότητας από μικρές οικονομικές μονάδες. Ενδεικτικά αναφέρεται η μη χορήγηση αδειών ταξί σε μεγάλες οργανωμένες επιχειρήσεις, το ωράριο των καταστημάτων, οι άδειες φροντιστηρίων μέσης εκπαίδευσης, στα βιοτεχνικά δάνεια κλπ. Θα πρέπει να συνειδητοποιηθεί ότι το κόστος της πολιτικής αυτής, που ασκείται επί δεκαετίες, (και ίσως είναι επιθυμητή για άλλους λόγους), είναι η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής.

Βάσει των προηγούμενων, ο εξωλογιστικός και αντικειμενικός προσδιορισμός εισοδημάτων, εκτός ελαχίστων περιπτώσεων οι οποίες ρητά αναφέρονται από το νόμο, δείχνει καθαρά την αδυναμία της φορολογύσας αρχής να συλλέξει την φορολογητέα ύλη και να φορολογήσει επακριβώς το εισόδημα του εκάστοτε φορολογουμένου. Δημιουργεί σύγχυση και αδυναμία στο σωστό προσδιορισμό, με συνέπεια σε πλείστη των περιπτώσεων τα εντεταλμένα φορολογικά όργανα συστηματικά να αυθαιρετούν και εσκεμμένα να φορολογούν με υπέρογκά ποσά.

Η οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών με ηλεκτρονικά μέσα, που θα επεξεργάζονται με ορθότητα στοιχεία των συναλλασσομένων, θα δημιουργήσει τις απαραίτητες ασφαλιστικές δικλίδες που θα οδηγήσουν στην αποκατάσταση της εμπιστοσύνης της φορολογούσας αρχής, απαραίτητα για την ανάπτυξη της οικονομίας.

