

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων  
του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία**

**Εισηγητής: Κ. Μελισσαρόπουλος**

**Σπουδαστές: Ευπόλητος Διονύσιος  
Σπηλιόπουλος Νίκος  
Σιδέρης Γιώργος**

**ΠΑΤΡΑ 1996**

ΑΡΙΘΜΟΣ  
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

2180

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....</b>	<b>1</b>
<b>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ ....</b>	<b>3</b>
Έννοια των ακαθάριστων εσόδων της Α΄ κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ. ..	3
Προσδιορισμός των καθαρών κερδών Α΄ κατηγορίας βιβλίων ή απαλλασσόμενων.....	4
<b>ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.....</b>	<b>6</b>
Έννοια των ακαθάριστων εσόδων .....	6
Ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας...	7
<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Β΄ ΚΑΙ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.....</b>	<b>8</b>
Γεωργικές επιχειρήσεις.....	23
Ελεύθερα επαγγέλματα.....	25
<b>ΑΝΑΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΑΜΕΣΑ) ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΝΟΜΟΥΣ.....</b>	<b>28</b>
Φορολογικός Νόμος 2214/94 .....	30
Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΚΒΣ παρ. 30.3.....	36
Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΚΒΣ παρ. 304.....	38
Συνέπειες του χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών.....	39
Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών .....	40
<b>Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....</b>	<b>41</b>
I) Εισόδημα από ακίνητα: .....	41
II) Εισόδημα από κινητές αξίες: .....	44
III) Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις.....	46
IV) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες: .....	51
V) Εισόδημα από ελεύθερα Επαγγέλματα:.....	52
VI) Εισόδημα από τεχνικές επιχειρήσεις .....	60
VII) Κέρδη από Αλλοδαπές επιχειρήσεις .....	68
VIII) Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις .....	78
<b>ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ.....</b>	<b>87</b>
Ανάλυση προσδιορισμών ελάχιστου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις .....	88
I. Επιχειρήσεις πώλησης αγαθών, βιοτεχνικές, κατασκευών, μεταποιητικές.....	89

2. Υπολογισμός ελάχιστου εισοδήματος επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών.....	91
3. Μικτές επιχειρήσεις.....	93
4. Νέες επιχειρήσεις.....	93
5. Επιχειρήσεις με υποκαταστήματα.....	94
6. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και μισθωτές υπηρεσίες φορολογούμενου.....	94
7. Ειδικές περιπτώσεις επιχειρήσεων.....	95
8. Έναρξη - διακοπή εργασιών μέσα στη χρήση.....	95
<b>ΣΕ ΠΟΙΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΔΕΝ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ.....</b>	<b>96</b>
Σύγκριση Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος Από Το Σύστημα Αντικειμενικού Προσδιορισμού Με Το Καθαρό Εισόδημα Που Δηλώνει Ο Φορολογούμενος Της ίδιας Επιχ/κής Δραστηριότητας.....	97
Ασκήσεις - παραδείγματα αντικειμενικού προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις βιοτεχνικές κλπ καθώς και παροχής υπηρεσιών.....	98
Εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις.....	105
<b>ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ.....</b>	<b>111</b>
Προσδιορισμός των καθαρών κερδών Α΄ κατηγορίας βιβλίων.....	115
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ.....	116
Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ Κατηγορίας.....	121
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ - 2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....</b>	<b>124</b>
Γιατί τα αντικειμενικά κριτήρια είναι υποκειμενικά.....	135
Μειονεκτήματα Αντικειμενικής Φορολόγησης.....	137
Πλεονεκτήματα Περί Αντικειμενικής Φορολόγησης.....	138
Φοροδιαφυγή σε σχέση με τα Αντικειμενικά Κριτήρια.....	139
<b>ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....</b>	<b>143</b>
Κρίσιμα ερωτήματα.....	143
<b>ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....</b>	<b>146</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>147</b>

## **ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ**

### ***Έννοια των ακαθάριστων εσόδων της Α΄ κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ.***

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία α΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους, στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς Φ.Π.Α τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των έτοιμων προϊόντων που μπορούν να παραχθούν από τις α΄ και β΄ ύλες που αγοράστηκαν μέσα στη χρήση.

Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος κατά περίπτωση εξευρίσκεται με την σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση, και αν δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπόψιν ο συντελεστής μικρού κέρδους, των άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Το μικτό αυτό κέρδος δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το μικτό κέρδος που προκύπτει, αν οι αγορές πολλαπλασιαστούν με το συντελεστή μικτού κέρδους που προκύπτει από το κλάσμα που έχει αριθμητή το Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (ΜΣΚΚ) επί αγορών και παρονομαστή το Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους επί πωλήσεων εφόσον φυσικά υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές στην φορολογία εισοδήματος. Όταν το μικτό κέρδος καθορίζεται από το υπουργείο εμπορίου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα, ως ποσοστό μικτού κέρδους

λαμβάνεται το ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει καθοριστεί από το υπουργείο αυτό. Αν το υπουργείο εμπορίου έχει καθορίσει δραχμικό κέρδος γίνεται αναγωγή του κέρδους αυτού σε ποσοστιαίο.

***Προσδιορισμός των καθαρών κερδών Α' κατηγορίας βιβλίων ή απαλλασσόμενων.***

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της α' κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ ή που δεν τηρούν βιβλία, γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης μόνο για αυτές τις δύο περιπτώσεις, ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών τους γίνεται με πολλαπλασιασμό των αγορών τους με τους μοναδικούς συντελεστές τους. Στην αξία των αγορών περιλαμβάνεται το κόστος αγορών και οι φόροι που το βαρύνουν (πλην Φ.Π.Α) κ.λ.π. Δηλαδή, λαμβάνονται οι αγορές όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους. Όσες αγορές πραγματοποιούνται μέσα σε μια χρήση, θεωρούνται ότι πωλούνται όλες μέσα στην ίδια χρήση. Όταν όμως η επιχείρηση αρχίζει να λειτουργεί για πρώτη φορά, και εφόσον το επόμενο έτος συνεχίζει να τηρεί βιβλία α. κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τότε θεωρείται ότι πωλούνται μέσα στην πρώτη χρήση τόσα δωδέκατα από τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση αυτή, όσοι είναι και οι μήνες από την έναρξη των εργασιών της επιχείρησης μέχρι τέλους χρήσης. Το υπόλοιπο της αξίας των αγορών θεωρείται ότι πωλείται μέσα στο πρώτο τρίμηνο του αμέσως επόμενου έτους.

**Παράδειγμα**

Έστω ότι η επιχείρηση Α έκανε έναρξη εργασιών στις 20.10.95. Μέχρι 31.12.95 πραγματοποίησε αγορές 1.200.000 δρχ. και από 1.1.96 - 31.3.96 1.000.000 δρχ. στην περίπτωση αυτή ως αγορές του '95 για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών και του Φ.Π.Α θεωρούνται οι 300.000 δρχ ( $1.200.000 \times 3/12$ ). Αν η επιχείρηση τηρήσει κατά τη χρήση 96 και πάλι βιβλίο αγорών, τότε οι αγορές του α' τριμήνου '96 για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α (και για τον προσδιορισμό τους κέρδους στο τέλος της χρήσης 1996) θα είναι  $1.000.000 + 900.000 = 1.900.000$ .

Όταν δεν τηρούνται από την επιχείρηση ακριβή βιβλία και στοιχεία της α' κατηγορίας που είναι από το νόμο υποχρεωμένα να τηρεί, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ εξωλογιστικά και στην συνέχεια πολλαπλασιάζονται με τον συντελεστή που εφαρμόζεται πάνω στα έσοδα προσαυξημένο κατά ποσοστό 50%.

Στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, που προκύπτει από την εφαρμογή του Συντελεστή καθαρού κέρδους προστίθενται οι τόκοι, η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης, οι εισπράξεις από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί και αναγνωριστεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ και οι εισπράξεις από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης εφόσον έχουν καταβληθεί στο δημόσιο. Όταν το επάγγελμα δεν περιλαμβάνεται στον πίνακα των συντελεστών πάνω στις αγορές προστίθεται το μικτό κέρδος οπότε προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα. Στη συνέχεια πολλαπλασιάζονται τα ακαθάριστα έσοδα με τον συντελεστή που εφαρμόζεται πάνω στα έσοδα και έτσι βρίσκεται το καθαρό κέρδος της επιχείρησης αυτής.

## **ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.**

### ***Έννοια των ακαθάριστων εσόδων***

Ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται αυτά που πραγματοποιούνται (μετρητοίς ή με πίστωση) από χονδρικές πωλήσεις (αφού αφαιρεθούν οι εκπτώσεις και επιστροφές) από λιανικές πωλήσεις, από αμοιβές παρεχόμενων υπηρεσιών και από κάθε άλλης φύσης πραγματοποιημένα έσοδα. Δεν θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα, τα έσοδα που προέρχονται:

- α) από τόκους συν/κών πράξεων (εκτός από τους τόκους) συναλλαγματικών και των πωλήσεων επί πιστώσει μεταξύ εμπόρων που θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις).
- γ) από αυτόματο υπερτίμημα κεφαλαίου της επιχείρησης,
- γ) από επισφαλείς απαιτήσεις που εισπράχθηκαν μεταγενέστερα και είχαν αποσβεσθεί σε προγενέστερη χρήση,
- δ) από εισπραγμένα ποσά φόρων τελών κλπ. που είχαν καταβληθεί στο Δημόσιο χωρίς να οφείλονται σε προγενέστερες χρήσεις.

Τα ποσά αυτά των εσόδων προσθέτονται στο σύνολο τους σαν Καθαρό Κέρδος, στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν, με την εφαρμογή του συντελεστή που εφαρμόζεται στα υπόλοιπα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ ή τηρούν βιβλία ανεπαρκή, η ανακριβή ή κατώτερης κατηγορίας από αυτά



που πρέπει τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση, τα στοιχεία που διαθέτει η αρχή που φορολογεί και αναφέρονται στην έκταση των Συναλλαγών της επιχείρησης. Στη συνέχεια τα ακαθάριστα έσοδα, πολλαπλασιάζονται με τον αντίστοιχο συντελεστή προσαυξημένο με το ανάλογο ποσοστό προσαύξησης.

### **Ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας**

Τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων που τηρούν ακριβή και επαρκή βιβλία και στοιχεία της Γ' κατηγορίας προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων τους. Θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα οι πωλήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί οριστικά, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

Σε περίπτωση που τα στοιχεία τους είναι ανεπαρκή τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά όπως γίνεται και για τα βιβλία της Β' κατηγορίας.

## **ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Β΄ ΚΑΙ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.**

Όπως προαναφέραμε το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας εξευρίσκεται λογιστικά με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ακόλουθων εξόδων σύμφωνα με το άρθρο 31 της φορολογίας εισοδήματος.

*α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται και*

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον, έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού. Επίσης τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι τον τέταρτο βαθμό. Προκειμένου για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, τις κοινοπραξίες και αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού χαρακτήρα η διάταξη εφαρμόζεται στην περίπτωση που η συγγενική σχέση υπάρχει μεταξύ εργαζομένου και κάποια από τα μέλη της εταιρείας ή κοινοπραξίας.
2. Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

3. Η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους τα Α.Ε.Ι. τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

β. Των δαπανών για την συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων ειδικά οι δαπάνες συντήρησης λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι δύο χιλιάδες (2000) κυβικά εκατοστά που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι 80% του συνολικού ύψους αυτών εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει ποσοστό μέχρι 25% των πιο πάνω δαπανών.

γ. Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς ασφάλειας κτλ.

δ. Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά της επιχείρησης, εξαιρούνται οι τυχόν υπερημερίας λόγω οφειλής

φόρων τα τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε. Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους.

στ. Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992.

Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης είναι μέχρι διακόσιες χιλιάδες αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένη με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή Τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούνται από 1.1.93 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με την φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος όπως αυτό ισχύει κάθε φορά. Εξαιρετικά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών και μόνο κατά τις δύο συνεχείς χρήσεις που λήγουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992 δύναται να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και στο λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό που έχουν αποκτήσει μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1992, με οποιοδήποτε συντελεστή απόσβεσης με την προϋπόθεση ότι το σύνολο των αποσβέσεων δεν θα υπερβεί το 20% των καθαρών κερδών σε κάθε χρήση όπως αυτά προκύπτουν πριν τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών.

ζ. Των μαθηματικών αποδεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών καθώς και των αποδεματικών για την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο δημόσιο ή σε τρίτους.

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

θ. Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό (0,5%) επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας προς επιτηδευματίες μετά την αφαίρεση 1. Των επιστροφών ή

εκπτώσεων, 2. Της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το δημόσιο δήμους, κοινότητες δημόσιες επιχειρήσεις, 3. Του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστικής χρήση, συναδρούμενο με το ποσό της διενεργηθείσας πρόβλεψης σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις δεν μπορεί να υπερβεί το 50% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «πελάτες» όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Αν σε δεδομένη διαχειριστική χρήση το ποσό των πραγματοποιηθεισών προβλέψεων που εμφανίζονται στον λογαριασμό «προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων» στον οποίο εμφανίζεται η έκπτωση της δαπάνης από τα ακαθόριστα έσοδα είναι μεγαλύτερους του 50% του χρεωστικού υπολοίπου, του λογαριασμού «πελάτες» το ποσό της πραγματοποιηθείσας πρόβλεψης μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης της διαχειριστικής αυτής χρήσης και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Πέρας της σχηματιζόμενης παραπάνω πρόβλεψης ουδέν άλλο ποσό αναγνωρίζεται ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

1. Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για την χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας ερασιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων. Οι διατάξεις

της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται για τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που αφορούν διαχειριστικές χρήσεις που λήγουν μετά την 30η Δεκεμβρίου 92.

ια. Των δαπανών επιστημονικής και Τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους.

ιβ. Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης, και κτήσης ακινήτων αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

ιγ. Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Οι δαπάνες βελτίωσης και προσθηκών αφαιρούνται ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε περίπτωση όχι πέρα των πέντε χρήσεων.

ιδ. Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων και ειδικότερα τα ποσά των δαπανών που υπόκειται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης εάν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

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

2. Σε ορισμένες επιχειρήσεις αναγνωρίζεται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1992 ως και την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1996 έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών, για τις οποίες λόγω της φύσεως τους δεν είναι η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, υπολογιζόμενη στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα.

α) Για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων. Π.χ. αν μια επιχείρηση πραγματοποιήσει από 1.1.95-31.12.95 ακαθάριστα έσοδα από εξαγωγές 8.000.000.000 δρχ. δικαιούται να εκπέσει χωρίς δικαιολογητικά από τα ακαθάριστα έσοδά της το ποσό 110.000.000 δρχ.  $(3.000.000.000 \times 2\%) = 60.000.000 + 50.000.000$  δρχ.  $1\% = 50.000.000$ , σύνολο 110.000.000 δρχ.) Με το ποσό 110.000.000 δρχ. χρεώνεται ο λογαριασμός 6404 «ειδικά έξοδα προώθησης εξαγωγών» με πίστωση του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο κατά το κλείσιμο του ισολογισμού με απλή απόδειξη του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. και με την ένδειξη «για την κάλυψη ειδικών δαπανών εξαγωγών».

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

γ) Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας τηλεόρασης τα προερχόμενα από διαφημίσεις μόνο ακαθάριστα έσοδα



δ) Για ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

ε) Για τα γραφεία γενικού τουρισμού τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

3. Επί μικτών επιχειρήσεων η επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα ή ζημιά που τυχόν προκύπτει μετά την διενέργεια της έκπτωσης δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτή από άλλες πηγές αλλά μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες πέντε συνεχείς, χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχείρησης τηρεί επαρκή βιβλία τρίτης κατηγορίας των Κ.Β.Σ.

4. Σε εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους εξάγουν βιομηχανικά, Βιοτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά προϊόντα με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του ελληνικού δημοσίου αναγνωρίζεται χωρίς δικαιολογητικά έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα που υπολογίζεται σε ποσοστό 5% στο ποσό της προμήθειας που παίρνουν.

5. Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις οι οποίες ενεργούν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης χωρίς δικαιολογητικά ποσοστό 5% στο ποσό των ακαθάριστων εσόδων τους, τα οποία προέρχονται από την αμοιβή που παίρνουν για τις υπηρεσίες αυτές.

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

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

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

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

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

8. Αποζημιώσεις καθώς και κάθε φύσεως αμοιβές που οφείλονται επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή δεν υποβληθεί στην αρμόδια ΔΥΟ αντίγραφο της απόφασης και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση βάσει του οποίου θα καταβληθεί η αποζημίωση στο δικαιούχο.

9. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, προκειμένου να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη για τη φορολογία του εισοδήματος, αν δεν καλύπτονται από νομικά δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

10. Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από τον ίδιο οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται σαν έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το 1/4 των ετήσιων αποδοχών του.

11. Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των εταιρειών τον νόμο 1665/86 επιτρέπεται να ενεργείται για την κάλυψη των επισφαλών απαιτήσεων τους έκπτωση έως 2% του ύψους των μισθωμάτων ληξιπρόθεσμων ή όχι, από όλες τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης τα οποία δεν είχαν εισπραχθεί στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Η έκπτωση αυτή φέρεται σε ειδικό αποδεματικό πρόβλεψης.
12. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.
13. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Για τις ετερόρρυθμες, ομόρρυθμες εταιρίες από τα κέρδη αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρεία. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται κάθε έτος από την εταιρεία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματός της. Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής από τα συνολικά κέρδη της Ο.Ε. και Ε.Ε. είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Η επιχειρηματική αμοιβή εφαρμόζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρείας που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη

δήλωση. Δηλαδή η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλουμένων με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών.

Όταν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ο.Ε. η Ε.Ε. υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα μέρες από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της, τότε και πάλι αναγνωρίζεται επιχειρηματική αμοιβή στους δικαιούχους εταίρους. Αν όμως η δήλωση της εταιρείας υποβληθεί εκπρόθεσμα και μετά 30 ημέρες από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της, τότε τα συνολικά κέρδη της εταιρείας αυτής φορολογούνται όλα στο όνομά της με συντελεστή 35%. Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου ως ομόρρυθμου εταίρου σε περισσότερες εταιρείες αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από μια από αυτές, κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση και δεν ανακαλείται. Δηλαδή μετά την υποβολή της δήλωσης δεν μπορεί να μεταβάλει ο εταίρος την επιλογή της για την χρήση αυτή και να ζητήσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία στην οποία συμμετέχει. Μπορεί όμως να ζητήσει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία την επόμενη χρήση. Αν σε κάποια εταιρεία συμμετέχουν περισσότεροι από τρεις ομόρρυθμοι εταίροι και αν κάποιος από τους τρεις πρώτους που δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία που συμμετέχει, τότε επιχειρηματική αμοιβή δικαιούται ο αμέσως επόμενος εταίρος, με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής. Αν μεταξύ των καθαρών κερδών της Ο.Ε. η Ε.Ε. συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα καθώς επίσης αν η εταιρεία σχηματίσει αφορολόγητες

Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία

εκπτώσεις η αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων τότε ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής γίνεται στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω αφορολόγητων εσόδων η αφορολόγητων εκπτώσεων ή αφορολόγητων αποθεματικών. Για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής και των κερδών που φορολογήθηκαν αυτοτελώς στο όνομα της εταιρείας λαμβάνονται υπόψη μόνο οι εταίροι εκείνοι που υπάρχουν κατά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, με την εταιρική ιδιότητα και τα ποσοστά συμμετοχής τους κατά τον χρόνο αυτών στην εταιρεία ανεξάρτητα αν κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου επήλθε οποιαδήποτε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων, στα ποσοστά τους ή στην ιδιότητά τους.

Σε περίπτωση συμμετοχής και των δύο συζύγων ως ομόρρυθμων εταίρων στην αυτή Ο.Ε. η Ε.Ε. δικαιούται αμφοτέροι επιχειρηματικής αμοιβής.

**Παράδειγμα επιχειρηματική αμοιβής**

Αφορολόγητα κέρδη 18.000.000

$18.000.000 \times 50\% = 9.000.000 =$  ήμιση κερδών

A. Αγγέλου  $9.000.000 \times 40\% = 3.600.000 =$  επιχειρηματική αμοιβή

B. Βαρλάς  $9.000.000 \times 30\% = 2.700.000 =$  επιχειρηματική αμοιβή

Γ. Γαρδής  $9.000.000 \times 15\% = \underline{1.350.000} =$  επιχειρηματική αμοιβή  
7.650.000

Προσδιορισμός των κερδών που φορολογούνται

Κέρδη χρήσης 18.000.000

Επιχειρημ. Αμοιβή - 7.650.000

Κέρδη που φορολ. 10.350.000

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.
2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:
  - α) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα βιβλίων και στοιχείων
  - β) Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς Φ.Π.Α. τα οποία αγοράστηκαν μέσα στην χρήση ή των ετοιμών αγαθών που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση. Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος κατά περίπτωση βρίσκεται με σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση.

Σε περίπτωση που για την κρινόμενη επιχείρηση δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνονται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Σε περίπτωση που το υπουργείο εμπορίου έχει καθορίσει δραχμικό μικτό κέρδος γίνεται αναγωγή αυτού σε ποσοστιαίο. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, θεωρείται ότι

τα εμπορεύσιμα αγαθά πουλήθηκαν όλα μέσα στην χρήση και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν όλα μέσα στην χρήση και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πουλήθηκαν μέσα στην χρήση ως έτοιμα προϊόντα ανεξάρτητα από το αν η διάθεση τους γίνεται χονδρικός ή λιανικός. Στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά την εργασίας τους και εφόσον το επόμενο έτος συνεχίζουν να τηρούν βιβλία α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θεωρείται ότι πουλήθηκαν μέσα στη χρήση από τα εμπορεύσιμα αγαθά τόσα δωδέκατα αυτών όσοι οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Τμήμα του μήνα λογίζεται ως ακέραιος μήνας. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές του επόμενου έτους και λογίζεται ως αγορά του έτους αυτού.

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιοδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος στο οποίο δεν υπάγονται στα ελεύθερα επαγγέλματα.

Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

- α. Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοροπωλησίας ακινήτων. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς.
- β. Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων η αγροτεμαχίων. Κέρδος θεωρείται η διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αγοραίας αξίας της πριν από την ρυμοτόμηση.



- γ. Τα ποσά που καταβάλουν με την μορφή μερίσματος στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.
- δ. Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση με τον κύριο σκοπό της.
- ε. Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου του κοινωνού και του εταίρου διαχειριστή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.
- στ. Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της.
- ζ. Η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση.
- η. Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές και οι τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τμήματος θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

### **Γεωργικές επιχειρήσεις**

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση και αποκτάται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικές μελισσοκομικές, σπηροτροφικές, δασικές, αλισυτικές κτλ.

Τα καθαρά κέρδη από γεωργικές επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή και επαρκή βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. προσδιορίζονται από τα λογιστικά τους βιβλία όπως ακριβώς γίνεται και με τις εμπορικές επιχειρήσεις με αφαίρεση δηλαδή από τα έσοδα, τα πραγματοποιημένα έξοδα. Ακαθάριστα έσοδα από γεωργικές επιχειρήσεις θεωρούνται τα έσοδα από την εκμετάλλευση των γεωργικών επιχειρήσεων. Σαν ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία των προϊόντων, όπως αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης. Αν δεν τηρούνται βιβλία ως ακαθάριστα έσοδα παίρνεται η αξία των προϊόντων αποτιμημένο με την μέση τιμή χονδρικής πώλησης που ίσχυε κατά το χρόνο και τόπο παραγωγής. Στις περιπτώσεις που το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικά αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώως εξολογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων συντελεστών καθαρού εισοδήματος.

Στο καθαρό αυτό κέρδος προσδέτονται:

- α. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις
- β. Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης
- γ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις

Ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία από τα οποία εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα για την δραστηριότητα αυτή ως καθαρό εισόδημα θεωρείται η πρόσοδος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία, από την

συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο. Για τον προσδιορισμό αυτό λαμβάνεται υπόψη το καθαρό εισόδημα με βάση τις αρχές της γεωργικής λογιστικής, ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις επί των αριθμών των στρεμμάτων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών.

Αν από τα τηρούμενα βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα προκύπτει γεωργικό καθαρό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση μεγαλύτερο εισόδημα.

### **Ελεύθερα επαγγέλματα**

Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, φυσικοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, δημοσιογράφου, συγγραφέα, οικονομολόγου κτ.)

Επίσης περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλεται

- α. Σε πραγματογνώμονες διαιτητές ελεγκτές εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- β. Σε συγγραφείς και μουσουργούς
- γ. Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων
- δ. Στο σύζυγο ή στη σύζυγο λόγω διατροφής η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη.

ε. Ως εισόδημα λογίζονται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελεύθερου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Κατ' εξαίρεση για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση. Χρόνος κτήσης της θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά.

Τα ακαθάριστα έσοδα (δηλαδή οι αμοιβές) των ελευθέρων επαγγελματιών που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία της β' κατηγορίας ή ανώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα των στοιχείων και βιβλίων τους. Ακαθάριστο εισόδημα για τον προσδιορισμό του κέρδους από ελεύθερα επαγγέλματα αποτελούν οι πράγματι εισπραχθείσες αμοιβές και όχι εκείνες τις οποίες ο νόμος τυχόν ορίζει ότι οι επαγγελματίες μπορούν να αξιώσουν ελλείψεις ειδικής συμφωνίας.

Τα καθαρά κέρδη των ελευθέρων επαγγελματιών που τηρούν βιβλία επαρκή και ακριβή προσδιορίζονται λογιστικά δηλαδή με αφαίρεση από τις ακαθάριστες αμοιβές όλων των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αμοιβών αυτών και το υπόλοιπο που απομένει θεωρείται καθαρό εισόδημα.

Δηλαδή αφαιρούνται οι αμοιβές προσωπικού, οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων πάνω στην αξία κτήσης (15% για έπιπλα, 20% για τα μηχανήματα και 5% για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα στην άσκηση του

επαγγέλματός τους ακίνητα όπως είναι τα γραφεία κτλ) τα ενοίκια (συμπεριλαμβανομένου και του τεκμαρτού), τα γενικά έξοδα κτλ ειδικά από τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες λήζινγκ και αποσβέσεων των επιβατικών Ι.Χ. αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους και έχουν αναγραφεί στα λογιστικά βιβλία του (π.χ. βιβλίο εσόδων εξόδων), εκπίπτει το 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί το 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από ελεύθερα επαγγέλματα.

Όσον αφορά τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από ένα συγγραφέα, μουσουργό, καλλιτέχνη, ζωγράφο γλύπτη ή χαράκτη (π.χ. για την έκδοση ενός βιβλίων κλπ) κατανέμονται ισομερώς στο πρώτο έτος απόκτησης εισοδήματος από το έργο αυτό και στα τρία επόμενα έτη. Ίση κατανομή γίνεται και για τα πραγματοποιούμενα αντίστοιχα έσοδα. Αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί στο έτος που χρησιμοποιήθηκε το εισόδημα του τότε δεν γίνεται η παραπάνω κατανομή των εσόδων και των εξόδων στα τρία επόμενα έτη.

Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων η αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώως. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος.

## **ΑΝΑΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΑΜΕΣΑ) ΑΠΟ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥΣ ΝΟΜΟΥΣ**

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία α΄ κατηγορίας, το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος κατά περίπτωση εξευρίσκεται με σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση και αν δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους των άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Το μικτό αυτό κέρδος δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το μικτό κέρδος που προκύπτει αν οι αγορές πολλαπλασιαστούν με τον συντελεστή μικτού κέρδους που προκύπτει από το κλάσμα που έχει ως αριθμητή το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών και παράνομα το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων εφόσον φυσικά υπάρχουν τέτοιοι συντελεστές φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 παράγραφος 7 του νόμου 1642/86.

Στην περίπτωση που αποδεικνύεται ότι γεγονότα όπως σεισμός, πυρκαγιά συντέλεσαν στην πραγματοποίηση κατώτερου συντελεστή. Σε περίπτωση ολοκληρωτικής καταστροφής της επιχείρησης μπορεί να αναγνωριστεί αρνητικός συντελεστής μέχρι 5% στα ακαθάριστα έσοδα των ανέλεγκτων χρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου 2238/94.

Σύμφωνα πάλι με το νόμο 2238/94 για τις επιχειρήσεις που τηρούν β΄ κατηγορίας βιβλία ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών τους γίνεται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με τους μοναδικούς για κάθε επάγγελμα συντελεστές καθαρού κέρδους οι

οποίοι περιλαμβάνουν τη στήλη επί αγορών που περιλαμβάνει την Μ.Σ.Κ.Κ με τους οποίους πολλαπλασιάζονται οι αγορές των επιχειρήσεων που τηρούν α' κατηγορίας ή που δεν τηρούν βιβλία και τη στήλη επί πωλήσεων που περιλαμβάνει τους Μ.Σ.Κ.Κ. με τους οποίους πολλαπλασιάζονται τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή γ' κατηγορίας όταν αυτά προσδιορίζονται εξωλογιστικά.

Για τα βιβλία της β' κατηγορίας του ΚΒΣ σύμφωνα πάντα με το νόμο 2238/94 στην περίπτωση που οι συντελεστές του πίνακα που εφαρμόζεται τα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτεροι από τα  $\frac{3}{5}$  των αγορανομικών συντελεστών μικτού κέρδους που έχει ορίσει το υπουργείο εμπορίου τότε οι συντελεστές περιορίζονται στα  $\frac{3}{5}$  των αγορανομικών συντελεστών μικτού κέρδους. Όταν το υπουργείου εμπορίου αντί για συντελεστές μικτού κέρδους έχει ορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους τότε εφαρμόζονται εκείνοι. Δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίηση ανώτερου συντελεστή έστω και αν ο προϊστάμενος της ΔΥΟ διαπιστώνει την πραγματοποίηση του. Αυτό επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις ανακρίβειας των βιβλίων ή μη τήρησης βιβλίων. Για τις επιχειρήσεις γ' κατηγορίας για τις οποίες τα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά ως συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος τους με την προϋπόθεση ότι είναι μεγαλύτερο από τον οικείο συντελεστή του πίνακα.

Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του συντελεστή του πίνακα ούτε και μεγαλύτερος από το 85% (Νόμος 2238/94).

### **Φορολογικός Νόμος 2214/94**

Ο προσδιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος με αντικειμενικά κριτήρια λαμβάνει ορισμένους κύριους και βασικούς παράγοντες επίτευξης και εντοπισμού των καθαρών κερδών μιας επιχείρησης εμπορικής, βιοτεχνικής κτλ.

Οι παράγοντες αυτοί είναι οι εξής:

1. Το μέγεθος της επιχείρησης, δηλαδή τα τετραγωνικά μέτρα της επιφάνειας του ακινήτου που καλύπτει η επιχείρηση, σε συνδυασμό με την μισθωτική αξία του ακινήτου.
2. Ο τόπος εγκατάστασης της επιχείρησης που σχετίζεται με την εμπορικότητά της σε συνδυασμό με την μισθωτική αξία.
3. Το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και των δαπανών της από το οποίο εξάγεται το καθαρό κέρδος.
4. Η εμπορική αμοιβή, δηλαδή η αμοιβή του επιχειρηματία που θεωρητικά θα ελάμβανε αν απασχολείται σε όμοια δραστηριότητα άλλης επιχείρησης σαν υπάλληλος.

Το άρθρο 1 του νόμου 2214/94 αναφέρεται στον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων είτε αυτές είναι ατομικές ή ομόρρυθμες, εταιρείες ή κοινοπραξίες, ή αφανείς με την



προϋπόθεση ότι δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. α ή β κατηγορίας, επομένως δεν έχει εφαρμογή ο αντικειμενικός προσδιορισμός του ελαχίστου εισοδήματος στις επιχειρήσεις που τηρούν γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ.

Τις εμπορικές επιχειρήσεις τις διακρίνουμε στις εξής κατηγορίες

- Σε επιχειρήσεις πώλησης αγαθών
- Σε βιοτεχνικές, κατασκευαστικές
- Σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών
- Σε μικτές επιχειρήσεις
- Σε ειδικές περιπτώσεις επιχειρήσεων (πλανόδιοι μικροπωλητές)

Τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη είναι

- α. Η μισθωτική αξία
- β. Εμπορική αμοιβή
- γ. Συντελεστής εμπορικότητας

Οι συντελεστές εμπορικότητας για τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων λαμβάνεται ο αριθμός ένα.

- δ. Ο συντελεστής απόδοσης ο οποίος προσδιορίζεται με απόφαση του υπουργού οικονομικών και ανάλογα με τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους.

Στη συνέχεια θα γίνει ειδική ανάλυση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με τα αντικειμενικά αλλά σαν εισαγωγή επιβάλλεται να αναφέρουμε τα εξής σημαντικά:

Η μισθωτική αξία που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος δεν μπορεί να υπερβεί την εμπορική αμοιβή. Για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες οι οποίες συστεγάζονται στον ίδιο επαγγελματικό χώρο η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων. Για επιχειρήσεις που διατηρούν υποκαταστήματα, προσδιορίζεται χωριστά το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος κάθε υποκαταστήματος και το συνολικό ποσό όλων των υποκαταστημάτων προστίθεται στο ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της έδρας της επιχείρησης. Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος κάθε υποκαταστήματος η εμπορική αμοιβή μειώνεται κατά 50%. Στις μικτές επιχειρήσεις πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών το ελάχιστο ποσό εισοδήματος προσδιορίζεται με βάση το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της κύριας δραστηριότητας προσαυξημένο με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το 20%.

Για νέες επιχειρήσεις το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που εξευρίσκεται με βάση την ισχύει για τις εμπορικές επιχειρήσεις μειώνεται κατά 30% για τα τρία πρώτα χρόνια λειτουργίας της

Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία

επιχείρησης. Η τριετία αρχίζει από το επόμενο έτος στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης εργασιών.

Ως ελάχιστο ποσό εισοδήματος από ατομική άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου 2214 θεωρείται εκείνο που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, κλιμακούμενο ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και προσυζητημένο με βάση τα κριτήρια.

Ως καθαρό γεωργικό εισόδημα από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ που να εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα για την δραστηριότητα αυτή, θεωρείται η πρόσοδος από το έδαφος το κεφάλαιο και την εργασία από την συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο.

Πως γίνεται η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων έμμεσα.

Από τις σχετικές διατάξεις του ΚΒΣ (ανεπάρκεια, ανακρίβεια)

Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΚΒΣ διαζευχτικά ή αθροιστικά:

α. Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το ή τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου, το βιβλίο Τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο

απογραφών καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τον κώδικα.

β. Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει στις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται

γ. Εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει εκτός από τα οριζόμενα, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού, τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, και το εγχειρίδιο οδηγιών που παραδίδει στον φορολογικό έλεγχο δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριθή όταν ο υπόχρεος διαζευτικά ή αδροιστικά:

α. Δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριθώς.

β. Δεν υπογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριθώς

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

- δ. Δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του
- ε. Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της
- στ. Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας ΔΟΥ τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, 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 φορολογητέας ύλης. Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.

Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία τρίτης κατηγορίας στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση του προϊστάμενου της ΔΟΥ συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από τριμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος ΔΟΥ υποχρεούταν να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του

ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της επιτροπής η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφαση της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η επιτροπή δύναται να διατάξει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ΔΟΥ.

***Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΚΒΣ παρ. 30.3***

Μόνο η διαπίστωση πλημμελειών δεν δικαιολογεί σε καμιά περίπτωση την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Αποτελούν απλώς την τυπική βάση για την απόρριψη, εάν και εφόσον συντρέχουν και οι εξής προϋποθέσεις:

1. Οι πράξεις να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη να οφείλονται δηλαδή σε πρόθεση.
2. Να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή τον φορολογικό έλεγχο.
3. Η ανεπάρκεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στην σχετική έκθεση ελέγχου.

4. Η ανεπάρκεια να αφορά οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη βιβλίων και στοιχείων. Ο χαρακτηρισμός επομένως οικονομικού μεγέθους ως σημαντικό είναι «σχετικό».

Ακόμα στην εγκύκλιο αναφέρεται πως είναι αυτονόητο ότι οι κανόνες του Κ.Β.Σ. τίθεται να καθίσταται δυνατή και ευχερής η λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών του επιτηδευματία σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα. Π.χ καθυστέρηση και μετά την εξόφληση του καταχώρησης δικαιολογητικού δαπάνης εντός του ίδιου διαχειριστικού έτους έχει ως συνέπεια ότι το υπόλοιπο ταμείου ορισμένης ημέρας δεν είναι ακριβές. Αυτή καθ' αυτή όμως η παράβαση δεν οδηγεί σε αδυναμία προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία και σε ανάγκη εξωλογιστικού προσδιορισμού. Επίσης μη τήρηση ενός ημερολογίου ή μη τήρηση του στον τόπο που ορίζει ο νόμος (π.χ. υποκατάστημα) δεν δημιουργεί καθ' εαυτή αδυναμία επαληθεύσεων, εφόσον οι σχετικές εγγραφές περιλαμβάνονται σε άλλο βιβλίο της επιχείρησης, η διασταυρώνονται με θεωρημένα στοιχεία, εκτός αν αποδεδειγμένα η εσφαλμένη καταχώρηση αποκρύπτει διαφορετική συναλλαγή και διαφορετικό αποτέλεσμα, πράγμα το οποίο πρέπει να συγκεκριμενοποιείται στην έκθεση ελέγχου.

Ακόμη καταχώρηση εξόδων στο βιβλίο αποθήκης με χρονική ανακολουθία δεν δημιουργεί αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων εκτός αν υπάρχει συγκεκριμένος λόγος για τούτο έλλειψη της σχετικής αιτιολογίας και εξειδικεύσεως καθιστά την έκθεση ελέγχου όχι

σύμφωνα με τον ΚΒΣ και επομένως δεν επιτρέπεται ο εξωλογιστικός υπολογισμός του εισοδήματος.

**Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΚΒΣ παρ. 304**

Όπως προείπαμε για να κριθούν τα βιβλία ως ανακριβή απαιτείται ως αναγκαία προϋπόθεση οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

Όταν όμως υφίσταται πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης τότε δεν γίνεται λόγος για κρίση και σύγκριση των πράξεων με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Λέγοντας πρόθεση εννοούμε την συνειδητή και θελημένη πράξη ή πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Τονίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της πρόθεσης φέρει ο προϊστάμενος της ΔΟΥ και κατ' επέκταση τα ελεγκτικά όργανα εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά κάτω από τα οποία έγιναν οι πράξεις και ειδικότερα αν αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Έτσι η υποτροπή ή η συχνότητα μιας πράξης μπορεί να θεωρηθεί ως πρόθεση του επιτηδευματία. Για παράδειγμα οι συνεχείς μη εκδόσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης.

Ακόμα και μεμονωμένη πράξη μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει το στοιχείο της πρόθεσης εξετάζοντάς την κάτω από τις συνθήκες ή τις περιστάσεις που έλαβε χώρα. Για παράδειγμα η μη έκδοση φορολογικού



στοιχείου αξίας 100.000 δρχ. σε συγκεκριμένη πώληση μετρητοίς, ενός αγαθού, έχει το στοιχείο της πρόθεσης αφού η είσπραξης και ταυτόχρονη εισαγωγή των χρημάτων στο ταμείο της επιχείρησης απέβλεπε συνειδητά στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

### **Συνέπειες του χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών**

1. Δεν γίνεται δεκτό το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία.
2. Προσαυζάνονται τα ακαθάριστα έσοδα με βάση το ύψος των διαπιστωθισών ανακριβειών
3. Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικά με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους, που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα.
4. Ο Σ.Κ.Κ., που αναφέρεται στους πίνακες από 1.1.92 με την παράγραφο 19 του άρθρου 10 του ν. 2065/92 προσαυζάνεται:

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. ή στις οποίες διαπιστώθηκε έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων, τήρηση ανεπίσημων βιβλίων, μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκησης επαγγέλματος, αλλοίωση των δεδομένων της ταμειακής μηχανής προσαυζάνεται κατά 100%. Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία κρίνονται ανακριβή ο Σ.Κ.Κ. προσαυζάνεται κατά 50%.

### **Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών**

1. Δεν γίνεται δεκτό το λογιστικό αποτέλεσμα
2. Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται με την χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα. Ο συντελεστής λαμβάνεται όπως προκύπτει από τους πίνακες χωρίς να προσαυξάνεται.
3. Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία, χωρίς καμία προσαύξηση δεδομένου ότι όπως έχουμε περιγράψει, ανεπάρεκα και σημαίνει ουσιαστική αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων από πράξεις ή παραλείψεις του επιτηδευματία και όχι απόδειξη ότι ο επιτηδευματίας αυτός απέκρυψε φορολογητέα ύλη. Για την αδυναμία αυτή υπολογίζονται τα κέρδη με τους Σ.Κ.Κ. και δεν λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία του.

## **A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

Πηγές εισοδήματος

### **1) Εισόδημα από ακίνητα:**

Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος το οποίο αποκτιέται από κάθε ιδιοκτήτη, τομέα για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται, καθώς και για κτίρια που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το δικαίωμα που αποκτιέται από τον κύριο του εδάφους.

Στην πηγή εισοδήματος από ακίνητα λογίζονται τα εισοδήματα που προέρχονται από α) εκμίσθωση ακινήτων, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, οι χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων γυμναστηρίων κλπ β) από ιδιοχρήση οικοδομής, η κυριότητα παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή, γ) από υπεκμίσθωση οικοδομής, και ειδικά όταν η ανέγερση γίνεται σε έδαφος, κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή δ) από μισθώσεις διάρκειας μεγαλύτερη από (9) έτη και υπάρχει υποχρέωση μεταγραφής τους καθώς και με τις διατάξεις εκείνες που οι οικοδομές έχουν ανεγερθεί από τρίτον είτε άμεσα από υπεκμίσθωση των προηγούμενων ή ιδιοχρήση ε) σε περίπτωση της, μεταβίβασης της Επικαρπίας για ορισμένο χρόνο ενός ή περισσότερων ακινήτων σε ημεδαπά ή αλλοδαπά πρόσωπα το αντάλλαγμα που αποκτά ο επικαρπωτής του ακινήτου από την μεταβίβαση αυτή στ) το αντάλλαγμα

που καταβάλλεται κατόπιν συμφωνίας στον ιδιοκτήτη, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του όπου υπολογίζεται σε σχέση με την παραγωγή ζ) εκείνο το αντάλλαγμα που υπολογίζεται και καταβάλλεται κατά συμφωνία στον ιδιοκτήτη εφόσον δεν συμμετέχει στην εκμετάλλευση.

Δεν λογίζεται σαν εισόδημα από ακίνητα αυτό που προέρχονται από βιομηχανοστάσια που ιδιοχρησιμοποιούνται μαζί με τα παραρτήματά τους, τις αποθήκες και τα οικόπεδα, που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων.

Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα λαμβάνεται εκείνο που έχει συμφωνηθεί. Όταν δεν υποβάλλεται το συμφωνητικό μίσθωσης ή όταν είναι ανακριβή π.χ. για μια οικοδομή ο προσδιορισμός του εισοδήματος, γίνεται με την σύγκριση της οικοδομής με άλλη οικοδομή που ενοικιάζεται. Δυσανάλογο μίσθωμα υπάρχει, όταν η μισθωτική αξία της οικοδομής είναι ανώτερη του 15%. Για περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του Αντικειμενικού προσδιορισμού μπορεί να είναι και 4% Εάν ο φορολογούμενος είναι αντίθετος με το ποσοστό της μισθωτικής αξίας μπορεί να προσφύγει για την αναθεώρηση του και για εμφανής λόγους μέχρι της 31 Δεκεμβρίου του οικείου έτους. Σε περίπτωση όμως που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη τότε το ακαθάριστο εισόδημα καθορίζεται με εκείνο που δεν μπορεί να είναι ανώτερο του 5% ούτε μικρότερο, του 3,5% της αξίας του ακινήτου. Ειδικά εδώ έχουμε έτσι την εφαρμογή των διατάξεων για τα μισθώματα,

και όπως είναι γνωστό η αξία της οικοδομής, του ιδιοκατοικείται σύμφωνα με τις τελευταίες ρυθμίσεις προσδιορίζεται κάθε 3 χρόνια. Τέλος προκειμένου για γαίες που η εκμίσθωσή τους λαμβάνεται από την συμφωνία που προκύπτει μεταξύ μισθωτού - εκμισθωτή, και αν αυτό είχε και , έχει συμφωνηθεί σε είδος, αυτό αποτιμάται σε χρήμα, με βάση την μέση τιμή χονδρικής πώλησης του είδους, αυτού κατά τον χρόνο και τόπο παραγωγής του. Αν δεν υπάρχει άλλο συμφωνητικό που αποδεικνύει την συμφωνία ή όταν το είδος του μισθώματος που συμφωνήθηκε είναι κατώτερο από την μισθωτική αξία των γαιών, τότε το ακαθόριστο εισόδημα βρίσκεται με σύγκριση των γαιών με άλλες γαίες που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες; Υπάρχει δυσανάλογο μίσθωμα σε σχέση με την μισθωτική αξία των γαιών, κάθε φορά που η μισθωτική αξία είναι ανώτερη του συμφωνημένου μισθώματος κατά 25% του μισθώματος αυτού.

Καθαρό εισόδημα από ακίνητα από το άρθρο προκύπτουν ότι α) για οικοδομές που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, θέατρα έχουμε ένα 10% για αποσβέσεις και ποσοστό μέχρι 15% για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης καθώς και τις αμοιβές των δικηγόρων για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου. Για εισόδημα που προκύπτει από οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλη χρήση από τις παραπάνω ποσοστό 5% για αποσβέσεις, και 5% για ασφάλιστρα, ενώ για εισόδημα από εκμίσθωση γηπέδων η αξία ανέγερσης οικοδομής με δαπάνες, τον μισθωτή και ανταλλάγματος παραχώρησης χώρου το ποσοστό της

έκπτωσης περιορίζεται σε 5%. β) στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης ή ιδιοχρησιμοποίησης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις λογίζεται ως εισόδημα γ) κάθε φόρος υπερ δημοσίου βαρύνει τις γαίες δ) σε υπεκμίσθωση οικοδομών, πολυετούς μίσθωσης δικαιώματος επιφάνειας ή εμφύτευσης το μίσθωμα που καταβάλλεται ε) ποσοστό 5% για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης των γαιών στ) ποσοστό 10% των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ενώ για απόσβεση τους, όχι όμως και για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης, γαιών, ζ) ποσό αποζημίωσης που καταβάλλει βάση του νόμου ο εκμισθωτής για την λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά το εκμισθωτής από το ακίνητο αυτό, κατά το έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση.

## **II) Εισόδημα από κινητές αξίες:**

Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που προκύπτει για κάθε οικονομικό έτος από: α) Μερίσματα τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχές ημεδαπών ΑΕ καθώς και ομολογίες και χρεόγραφα του ελληνικού Δημοσίου. Επίσης αμοιβές και ποσοστά διοικητικών συμβούλων διεθνών, διαχειριστών ανωνύμων εταιρειών εκτός του μισθού τους. Β) Μερίσματα και τόκοι, από τίτλους επιχειρήσεων αλλοδαπής προέλευσης; επίσης το εισόδημα από τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση εκτός ορισμένων περιπτώσεων γ) τόκους κάθε τίτλου εντόκου της μετρητής καταθέσεως ή εγγυήσεως για κάθε χρεωστικού τίτλου με υποθήκη, με ενέχυρο ή όχι αυτών που δεν περιλαμβάνονται στις

παραπάνω περιπτώσεις α και β. δ) κέρδη αμοιβών κεφαλαίων ε) Κέρδη Α.Ε. που διανέμονται με την μορφή μετρητών στο εργατουπαλληλικό προσωπικό της στ) από υπεραπόδοση επενδύσεων μαθηματικών αποδεμάτων για ασφαλίσεις ζωής.

Εισοδήματα ειδικών περιπτώσεων προέρχονται από αποδεματικά ανώνυμων εταιρειών τα οποία διανέμονται ή κεφαλοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιοδήποτε χρόνο ανεξάρτητα αν η διανομή τους γίνεται σε χρήμα, ή σε ακίνητα ή σε κινητά λογίζεται ως εισόδημα. Ακόμα το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρείας κατά την εξαγορά τους. Γενικώς κάθε δάνειο μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρεία προς τα μέλη της, λογίζεται ότι συναντιέται με ελάχιστο, επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα, έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνη διάρκεια, κατά το χρόνο, σύναψης του, δανείου, οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες περιπτώσεις πώλησης εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι τόκοι υπερημερία, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες αλλά ως εμπορικές όταν ασκεί εμπορικότητα στην Ελλάδα. Τέλος η παροχή σε χρήμα ή σε είδος που γίνονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, χωρίς υποχρέωση προς τους προέδρους διευθυντές, λογίζονται ως κινητές αξίες.

Ως χρόνος κτήσεως εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται α) για τα κέρδη που διανέμονται από τις ημεδαπές ΑΕ με την μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του

διοικητικού συμβούλου και διευθυντές εκτός μισθών, καθώς επίσης για αμοιβές στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, ο χρόνος έγκρισης αυτών από την γενική συνέλευση των μετοχών, β) για τους τόκους ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχων μετοχών, ο χρόνος έγκρισης τους από την γενική συνέλευση των μετοχών και όσο αφορά τοκομερίδια, ο χρόνος που έχει οριστεί για την εξαργύρωση του γ) για μερίσματα και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές αλλοδαπής προέλευσης. Με την μορφή μερισμάτων ο χρόνος εξαργύρωσης ή είσπραξης των μερισμάτων και τόκων, δ) για τα κέρδη που προέρχονται από ημεδαπά αμοιβαία κεφάλαια, ο χρόνος έγκρισής του από την «Α.Ε.» και όταν πρόκειται για κέρδη που προέρχονται από αμοιβαία κεφάλαια αλλοδαπής, ο χρόνος είσπραξης αυτών ε) για τα εισοδήματα από αποθεματικά Α.Ε. ή από εξαγορά ιδρυτικών τίτλων Α.Ε. ο χρόνος έγκρισης τους από την γενική συνέλευση των μετοχών.

Ως ακαθόριστο εισόδημα από κινητές αξίες εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαιώματα υπέρ του δημοσίου ή οποιοδήποτε τρίτου που βαρύνει από το εισόδημα. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο αποτελεί το καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες.

### **III) Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις**

(1) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση ή από άσκηση οποιοδήποτε κερδοσκοπικού, επαγγέλματος (2) Επιχείρηση αποτελεί και



μεμονομένη ή συμπληρωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώλησης μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία (3) Ακόμα θεωρείται εισόδημα και α) το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά εκτός από τις επιχειρήσεις των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. β) Η οφέλη που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, γ) τα ποσά που καταβάλλουν με την μορφή, μερίσματος στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα δ) τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση με τον κύριο σκοπό της ε) η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, του κοινωνικού και του εταίρου διαχειριστή της ΕΠΕ στ) ο μισθός που καταβάλλεται από ΑΕ στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας εφόσον τα άτομα αυτά είναι ασφαλισμένα σε οποιαδήποτε εκτός του ΙΚΑ ζ) και θεωρείται και η αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, η) οι τόκοι που υπάρχουν και που ορίζονται (4) Εισοδήματα και κέρδη επιχειρήσεων με την μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και ΕΠΕ εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αποκτήθηκαν α) στις περιπτώσεις των εταιριών από κάθε ένα άτομα ή μέλος για το ποσοστό των μελών που αντιστοιχούν τα

κέρδη ανάλογα με την συμμετοχή τους, β) σε περίπτωση αφανούς εταιρείας, από τον εμφανή έτερο για το σύνολο των κερδών της εταιρείας γ) στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συνωδεί νόμιμα από κάθε συνέταιρο για το μέρος ή την αμοιβή που του καταβλήθηκε, (5) όταν καλυφθούν όλες οι προϋποθέσεις τότε έχουμε α) διαχειριστική περίοδο μικρότερη των 12 μηνών το κέρδος που προέκυψε κατά την διάρκειά της β) μεγαλύτερη των 12 μηνών όπου το κέρδος προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολείπου δωδεκαμήνου τμήματος. Αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της 12 μηνος διαχειριστικής περιόδου, και το υπόλοιπο φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος.

- (2) Ως ακαθάριστο εισόδημα (1) λαμβάνεται το σύνολο των εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές (2) γίνεται και ακολούθως ως:
- α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία β ή γ κατηγορίας τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με βάση τα δεδομένα βιβλίων και στοιχείων β) για επιχειρήσεις με βιβλία α' κατηγορία τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων στοιχείων ή αγαθών χωρίς ΦΠΑ όπου αγοράζονται μέσα στην χρήση. Στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά και εφόσον και στο επόμενο, έτος τηρούν βιβλία α' κατηγορίας θεωρείται ότι πωλήθηκαν μέσα στην χρήση από τα εμπορεύσιμα αγαθά, τόσα δωδέκατα αυτών όσοι οι μήνες της λειτουργίας της επιχείρησης γ) για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία του ΚΒΣ τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά.

(3) Ως καθαρό εισόδημα είναι αυτό που βρίσκεται με έκπτωση λογιστικών από τα ακαθάριστα έσοδα των ακολούθων εξόδων. 1<sup>α</sup>) Τα γενικά έξοδα διαχείρισης στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα αναφερόμενα στην ασ´ του άρθρου 35 (έξοδα μισθοδοσίας) και αμοιβές προσωπικού, τεκμαρτά ενοίκια ιδιόχρησης 1β) οι δαπάνες για την συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων. Για Ε.Ι.Χ. μέχρι 2000 κυβικά εκατοστά που έχουν την κυριότητά τους, οι επιχειρήσεις ή που έχουν μίσθωση σε τρίτους μέχρι 80% από 2.000 κ.β. που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις και πάνω από 25% των δαπανών 1γ) Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, όπου συμπεριλαμβάνονται και ειδικές δαπάνες επεξεργασίας 1δ) οι δεδουλευμένοι τόκοι κάθε είδους δανείου 1ε) τα ποσά κάθε είδους φόρων τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση, 1στ) οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς κάθε είδους εγκαταστάσεων 1ζ) οι ζημιές που πραγματοποιήθηκαν από φθορά κεφαλαίου 1<sup>η</sup>) τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων 1θ) οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για την χρησιμοποίηση Τεχνικής βοήθειας 1ι) τα ποσά των εξόδων πρώτης και άλλης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτου που αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησης τους 1ι.α) οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης μισθουμένου ακινήτου με απόσβεση μέχρι 5 έτη 1ιβ) Τα ποσά δαπανών για διαφημίσεις 1ιγ) τα ποσά προβλέψεων για αποζημίωση

προσωπικού λόγου εξόδου από την υπηρεσία που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης κατά το επόμενο έτος 2) Αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά από 1/1/92 -31-12-96 ως εξής. Ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2 δις με ποσοστό 3% έκπτωση, από 2 δις μέχρι 5 δις, ποσοστό 2% και άνω των 5 δις, 1 % έκπτωση. 3) Έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά 5% αναγνωρίζεται σε εμπορικές επιχειρήσεις οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους εξάγουν βιομηχανικά προϊόντα 4) έκπτωση 5% σε επιχειρήσεις που έχουν προβεί σε βιομηχανοποίηση επεξεργασίας υλών από το εξωτερικό.

Πάνω στο ακαθάριστο εισόδημα. Το ποσοστό ακαθαρίστου εισοδήματος καθορίζεται με βάση τις οικονομικές συνθήκες εκμετάλλευσης της επιχείρησης και από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος και τα οποία επικαλείται για την απόδειξη του καθαρού εισοδήματος. Όταν πρόκειται για φορολογημένους που αποκτούν εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, και δεν απασχολούνται προσωπικά στην γεωργία, το ποσοστό αυτό καθαρών κερδών μπορεί να καθοριστεί από τον οικονομικό έφορο κατ' εξαίρεση και με συντελεστή πάνω από 20% όχι άνω του 30%. Αν, από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδείξει ότι μειώθηκε το εισοδημά του από γεωργική επιχείρηση λόγω απρόβλεπτων γεγονότων το εισόδημα μπορεί να προσδιοριστεί με ποσοστό 10%.

#### **IV) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες:**

Εισόδημα από Μ.Υ είναι αυτό που προκύπτει από το οικονομικό (20) από μισθούς, ημερομίσθια, επιδόματα και γενικά από κάθε παροχή που καταβάλλεται περιοδικώς σε μισθωτούς και συνταξιούχους.

Δεν θεωρείται εισόδημα α) η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία για αποζημίωση υπαλλήλων του Δημοσίου που παρέχονται με διάταξη νόμου κατ' αποκοπή για κάλυψη δαπανών ειδικής υπηρεσίας, εξαιρείται το 50% (β) τα έξοδα μετακίνησης καθώς και τα εκτός έδρας που δίδονται στον Δ.Υ, (γ) οι εφάπαξ αποδοχές από τα ταμεία πρόνοιας, και ασφαλιστικών οργανισμών, (δ) οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους εργαζομένους με βάση μηνιαίο μισθό κατά το τμήμα της, το οποίο αντιστοιχεί στο πολλαπλάσιο των 100.000 δρχ., το μήνα, (ε) τα ειδικά επιδόματα, που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ενόπλων δυνάμεων, των σωμάτων ασφάλειας, της πυροσβεστικής υπηρεσίας και λιμενικού σώματος, (στ) ποσοστό 20%, για κάθε είδους, καθαρές αποδοχές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση νόμου.

Φορολογούνται αυτοτελώς (α) το πέραν του πολλαπλάσιου, των 100.000 δρχ. Το μήνα, τμήμα ποσού αποζημίωσης με βάση μηνιαίο μισθό και μέχρι 1.000.000 με συντελεστή 10% και το πάνω από 1.000.000 τμήμα αποζημίωσης με ποσοστό 15%, (β) τα ποσά που δίνονται στους ποδοσφαιριστές καθώς και τους άλλους αθλητές με

ποσοστό 10% κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταγραφής ή ανανέωσης συμβολαίου στην εισφορά ΟΓΑ 15% στο ποσό του φόρου, (γ) οι αποδοχές των προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου στα ελληνικά σχολεία που λειτουργούν στην ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, και πληρώνονται από το ελληνικό δημόσιο και βρίσκεται στην αλλοδαπή και αποτελεί υποδιαίρεση του Ελληνικού Δημοσίου, φορολογούνται με συντελεστή 5% στο ποσό των αποδοχών.

### **V) Εισόδημα από ελεύθερα Επαγγέλματα:**

Είναι τα εισοδήματα, των ελεύθερων επαγγελματιών που προέρχονται και μόνο από την άσκηση του επαγγέλματός τους. Τα κυρία χαρακτηριστικά είναι α) Η μη εξαρτημένη μορφή επαγγέλματος, β) ελεύθερη έναρξη και λήξη της παρεχόμενης εργασίας του, γ) η παρεχόμενη υπηρεσία εξειδικευμένων γνώσεων. Γενικότερα περιλαμβάνει (1) τα επαγγέλματα του γιατρού, οδοντιάτρου, δικηγόρου, μηχανικού, σχεδιαστή, διερμνέα, καθηγητή, ηθοποιού, μουσικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δικαστικού επιμελητή, συμβολαιογράφου, τοπογράφου, δημοσιογράφου, σκηνοθέτη, διακοσμητή, λογιστή, οικονομολόγου, (2) στα εισοδήματα από ελεύθερα επαγγέλματα περιλαμβάνονται και οι αμοιβές που καταβάλλονται στους διαιτητές, εκτελεστές διαθηκών και κληρονομιών, (3) τα συμβολαιογραφικά δικαιώματα των συγγραφέων και των μουσουργών, καθώς και οι αμοιβές, των αντιπροσώπων επαγγελματικών οργανώσεων για την συμμετοχή τους σε επιτροπές, οργανισμούς, (4) ακόμα υπολογίζεται και

κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να αναχθεί, σε άλλες μορφές εισοδήματος και φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς, τοπογράφους λόγω καθυστέρησης εισπράξης των αμοιβών τους.

Σαν ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνονται οι (1) συνολικές αμοιβές που εισπράττονται από την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος, (2) για τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα του ελεύθερου επαγγελματία εκπίπτουνται δαπάνες για την συντήρηση και λειτουργία και επισκευή και αποσβεσέων 25% του συνολικού ύφους δαπανών, (3) το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο των συγγραφέων στο πρώτο έτος απόκτησης του εισοδήματος, και για τα επόμενα τρία, εκτός αν θέλει να φορολογηθεί κατανοητά, (4) κατ'εξαιρέση για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για την σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών, έργων, την επίβλεψη, την διοίκηση του έργου και βρίσκεται με χρήση συντελεστών στις ακαθάριστες αμοιβές τους για τα έργα αυτά ως εξής: α) για μελετή και επίβλεψη κτιριακών έργων 75%, β) για επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών έργων και για διοίκηση 1,7%, γ) Επίβλεψη ηλεκτρο - μηχανολογικών έργων 21%, δ) για επίβλεψη τοπογραφικών έργων 13%, ε) για ανεξάρτητες υπηρεσίες σε οργανωμένα γραφεία και για την διενέργεια πραγματογνωμοστικών και διατησιών σχετικών με αυτά τα έργα 55%.

Ασκήσεις στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Αναζητώντας την φορολογητέα ύλη δηλαδή το φορολογητέο εισόδημα ξεκινάμε από την ακαθάριστη μορφή του, από τις 6 πηγές εισοδήματος. Π.χ από ακίνητα, από ΜΥ και από εμπορικές Επιχειρήσεις.

Ο φορολογούμενος δηλώνει τα εξής εισοδήματα από ακίνητα για το έτος 1993:

- Από εκμίσθωση διαμερίσματος 1/1 - 31/12/92 800.000
- Από υπερκμίσθωση καταστήματος 1/1 - 31/12/92 2.000.000
- καταβληθεί μίσθωμα υπερμίσθωση 1.100.000
- Από εκμίσθωση χώρου για τοποθέτηση φωτεινής επιγραφής από 1/1 - 31/6/92 300.000 και από 1/7-31/12/92 400.000. επίσης ιδιοκατοικεί α΄ κυρία κατοικία 1/1/92 - 31/12/92 170τμ. με τεκμαρτό μηνιαίο εισόδημα 60.000 και α΄ δευτερεύουσα από 1/5/92 - 31/12/92 100 τμ. μηνιαίου τεκμαρτού εισοδημάτων 50.000. κατά την 1/1 - 31/12/92 έχουμε δαπάνες ως εξής: έξοδα επισκευής και συντήρησης 200.000 και έξοδα του δικηγόρου για δίκη σχετική με τον καθορισμό μισθώματος και απόδοση μισθίου από τον ενοικιαστή 100.000. Λύση

Συνολικό δηλωμένο εισόδημα:

- 1) Από εκμίσθωση κατοικίας 800.000
- 2) Από υπερμίσθωση (2.000.000-1.100.000) 900.000
- 3) Από τοποθέτηση επιγραφής 700.000
- 4) Από ιδιοκατοίκηση 1.120.000



(60.0 X 12 μήνες + 50.000 X 8 μήνες)

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 3.520.000

Από το δηλώμενο εισόδημα θα αφαιρεθούν:

1) Αποσβέσεις κατοικίας

(10% X 800.000) 80.000

πλέον δαπάνες (15% των 800.000) 120.000

2) Απόσβεση υπερμίσθωση 45.000

3) Ιδιοκατοίκηση 200 τμ. 84.000

$(60.0 \times 170/170 \times 12) + (50.000 \times 30/100 \times 8) = 720.000 + 120.000$

Απόσβεση 10% X (1120.000 - 840.000)

4) Φωτεινή επιγραφή 35.000

(5% X 700.000)

ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΙΩΣΕΩΝ 1.148.000

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

$3520000 - 1148000 = 2372000$

Ακόμα έχουμε έναν φορολογημένο που δηλώνει τα εξής εισοδήματα

- Από Μ.Υ 3.000.000.
- Από ενοικίαση οικίας: 1.000.000. επίσης ο φορογνημένος διαμένει σε οικία 100% εκτάσης 250 τμ. μηνιαίο τεκμαρτό μίσθωμα

Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία

ιδιοκατοικημένης οικίας 100.000 δρχ. Μηνές 8. Λύση  $100.000 \times 8 \times 100\% = 800.000$

$100.000 \times 200/250 \times 8 = 640.000$  δρχ.

Πηγές εισοδήματος εισόδημα

- Από Μ.Υ 3.000.000
- Από ακίνητα 1.160.000

Εκμίσθωση οικίας 1.000.000

ιδιοκατοίκηση 160.000

Συνολικό δηλωμένο εισόδημα 4160000

Μείον απόσβεση ακινήτων 116.000

- Οικίας 10% : 100.000
- Ιδιοκατοίκηση 10%: 16.000

Συνολικό καθαρό εισόδημα 4.044.000.

Φορολογούμενος δηλώνει για το 1993 τα εξής εισοδήματα: - Ακίνητα 1.200.000 - Εμπορικές Επιχειρήσεις 5.800.000. στις 18/5/92 αγοράζει Ε.Ι.Χ αυτοκίνητο 16 Φορ. Ίππων αξίας 7.000.000 (α' έτος κυκλοφορίας 1992). Επίσης στις 16/5/92 πωλεί ΕΙΧ αυτοκίνητο ιδιόκτησίας του (α' έτος 1988) 12 Φορ. Ίππων 2.000.000. Λύση Προσδιορίζουμε το συνολικό δηλωμένο εισόδημα  $1.200.000 + 5.800.000 = 7.000.000$ . Έτσι έχουμε το τεκμήριο δαπανών διαβίωσης α' ΕΙΧ 5/12 των  $2.600.000 = 1.083.333$  β' ΕΙΧ και του 7/12 των  $5.500.000 = 3.208.333$  με τα δύο μαζί 4.291.666.

Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία

άρα τεκμήριο αγοράς ΕΙΧ 7.000.000

όταν τεκμήριο δαπανών διαβίωσης 4.291.666

Συνολική τεκμαρτής δαπάνης 11.291.666.

Άρα συνολική καθαρή ετήσια τεκμαρτή δαπάνη 11.291.666 - 2.000.000 = 9.291.666. Με την ανάλογη σύγκριση της καθαρής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης

$7.000.000 \times 1,20 < 9.291.666$  άρα όλη η διαφορά των  $9.291.666 - 7.000.000 = 2.291.666$  θα προστεθεί στο δηλωμένο εισόδημα  $7.000.000 + 2.291.666 = 9.291.666$ .

Έστω μια εμπορική επιχείρηση Ο.Ε που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας με Α. Αγγέλου 40% Β. Βαρλάς 30% Γ. Γαρδής 15% Δ. Δαλής 15% με καθαρά κέρδη, 24000.000 με 1000.000 που είναι έσοδα φορολογηθέντα και αποδεματικό 5.000.000 έχουμε:

κέρδη ισολογισμού	24.000.000
• Αποδεματικό	-5.000.000
• τόκοι	- 1.000.000
Σύνολο φορολογητέων κερδών	18000.000 X 50%
= 9000.000 X 40%	3.600.000
X 30%	2.700.000
X 15%	1.350.000
	7.650.000

Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία

$$\text{Κέρδη } 18.000.000 - 7.650.000 = 10.350.000 \times 35\% = 3.622.500.$$

Π.χ Από τεχνικές επιχειρήσεις:

Έστω η εταιρεία «ΤΕΧΝΙΚ» πραγματοποίησε κέρδη 36.000.000, και αμοιβές Δ.Σ 12.000.000

Τα τεκμαρτά κέρδη ανήλθαν στα 30.000.000

Ποιός ο φόρος εισοδήματος;

Πραγματικά κέρδη 36.000.000

- Τεκμαρτά κέρδη - 30.000.000
- 6.000.000.

κατά συνέπεια έχουμε

τεκμαρτά κέρδη: 30.000.000

Μέρος των επιπλέον κερδών 3.076.923 33076923

$$1.2000.000 \times \frac{6.000.000}{36.000.000} = 2.000.000 \text{ πόσο κερδών}$$

$$2.000.000 \times \frac{35}{65} = \frac{1.076.923}{3.076.923} \text{ φόρος}$$

ΣΥΝΟΛΟ 3.076.923

$$33.076.923 \times 35\% = 11576.923 \text{ Φόρος κερδών.}$$

Π.χ: Από γεωργικές επιχειρήσεις:

Ο αγρότης «Α» παραγωγός βαμβακού στο νομό, Καρδίτσας με καλλιεργημένες εκτάσεις 75 στρέμματα. Το γεωργικό εισόδημα ανά στρέμμα είναι 30.000. Είναι παντρεμένος με δύο παιδιά ανήλικα:

Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία

Γεωργικό εισόδημα 2.250.000

(75 X 30.000)

- Αφορολόγητο αγροτικό - 500.000

Φορολογητέο εισόδημα 1.750.000

Φορός που αναλογεί 1.750. 000 37.500

- Αφορολόγητο δύο

παιδιών (2 X 20.000 = 40.000) - 37.500

Φόρος για την καταβολή ∅

Από ελεύθερους επαγγελματίες:

Έστω για ένα λογιστή ο υπολογισμός γίνεται ως εξής: α) Επαγγελματική αμοιβή β) μισθωτική αξία = τ.ζ. χ τ.μ. χ 6% γ) αθροίζονται η επαγγελματική αμοιβή και η μισθωτή αξία και το άθροισμα αυτό προσαυξάνεται κατά 10% από το 5<sup>ο</sup> έτος και μέχρι το 20<sup>ο</sup> έτος με συνολική προσαύξηση 60% και μειώνεται από το 21<sup>ο</sup> έτος β) στην συνέχεια το καινούργιο αυτό άθροισμα προσαυξάνεται και με τους τίτλους σπουδών 10% για πτυχιούχους ελληνικού και ξένων πανεπιστημίων και 5% για ΤΕΙ π.χ. έστω ένας λογιστής Τ.Ε.Ι. έχει γραφείο 25 τμ σε περιοχή Τ.Ζ. 165000 και έχει 13 χρόνια που ασκεί το επάγγελμα του λογιστή

ποιο το καθαρό εισόδημα:

επαγγελματική αμοιβή	190.000
μισθωτική αξία	247500
(165.000 χ 25 χ 6%	214.7500
=247500)	
Προσαύξηση ετών δραστηριότητας	1932750
(2147500χ90%=	
=1932750)	
Προσαύξηση τίτλων	204513
4080250χ5%=204013	
Ελάχιστο ποσό καθαρού	
εισοδήματος	4284263

### **VI) Εισόδημα από τεχνικές επιχειρήσεις**

Έννοια και διακρίσεις: Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36<sup>α</sup> του Ν.Δ. 3323/55 οι πάσης φύσεως τεχνικές επιχειρήσεις φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο (τεκμαρτώς) με τη χρήση συντελεστού καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων. Ο τρόπος αυτός φορολογίας είναι συνέπεια των δυσχερειών, και συναντώνται στον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων λογιστικώς, καθόσον συμπλέκονται διάφορα Τεχνικά, οικονομικά, λογιστικά και νομικά ζητήματα, τα οποία καθιστούν δυσχερή τον ακριβή προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κατά

χρήση. Η δυσχέρεια δε αυτή επιτείνεται αφενός εκ των δυσκολιών οι οποίες παρουσιάζει η σύνταξη απογραφής, αφετέρου εκ του ότι η αποπεράτωση των έργων απαιτεί συνήθως περισσότερα του ενός έτους.

Τις τεχνικές επιχειρήσεις διακρίνει ο νόμος στις εξής κατηγορίες:

- α) Στις οικοδομικές επιχειρήσεις
- β) Στους εργολήπτες δημοσίων τεχνικών έργων
- γ) Στους εργολήπτες ιδιωτικών τεχνικών έργων

### **ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Έννοια οικοδομικής επιχειρήσεις: Οικοδομικές επιχειρήσεις είναι οι απασχολούμενες με την κατασκευή και πώληση οικοδομών που είναι αυτοτελή οικοδομές, διαμερίσματα πολυκατοικιών, καταστήματα, γραφεία, αποθήκες και λοιποί χώροι. Αυτά μπορεί να διαστέλλονται σαφώς των επιχειρήσεων μεταπωλήσεως ακινήτων, αυτές περιορίζονται στην αγορά και πώληση ετοιμών οικοδομών και υπάγονται σε φόρο κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 & 2 του Ν.Δ. 3323/55 για τα καθαρά κέρδη τους, εξευρισκόμενα, κατ' αρχήν, λογιστικώς.

Οικοδομικές επιχειρήσεις θεωρούνται οι ανεγείρουσες οικοδομές είτε δι' αναθέσεως των οικοδομικών εργασιών σε εργολάβους για λογαριασμό τους είτε δι' απ' ευθείας ανεγέρσεως αυτών από τους ίδιους για απασχόληση εργατοτεχνικού προσωπικού και αυτοεπιστασίας του έργου (βλ. σχετικός Φορ. Πρωτ. 'Αθην. 7335/1971).

Ζήτημα προέκυψε αν οι προκατασκευασμένες οικίες (λυόμενες ή μη), οι οποίες συναρμολογούνται κατά τεμάχια επί του εδάφους, εμπίπτουν

στην κατηγορία των οικοδομικών επιχειρήσεων. Η νομολογία στα φορολογικά δικαστήρια απεφάνθη, ότι ουσιώδες κριτήριο για τον χαρακτηρισμό μια επιχείρησης ως οικοδομική αποτελεί ή κατ' αναπόσπαστο τρόπο σύνδεση των οικοδομημάτων μετά του εδάφους ώστε ν' αποτελέσουν συστατικά στοιχεία τούτου. Άλλες τυποποιημένες κατασκευές οικιών αποτελούν βιομηχανικά προϊόντα και όχι συστατικά του εδάφους στοιχεία, και ανήκουν στην κατηγορία των βιομηχανικών επιχειρήσεων και όχι των οικοδομικών. Η δοθείσα από την νομολογία ερμηνεία σε αυτό το θέμα είναι ορθότατη και σύμφωνη με τις αρχές και τα διδάγματα της οικονομικής επιστήμης.

Προσδιορισμός καθαρού κέρδους: Όπως ειπώθηκε παραπάνω το καθαρό κέρδος των οικοδομικών επιχειρήσεων εξευρίσκεται τεκμαρτώσ με τη χρήση συντελεστού καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων. Προέχει, να καθορισθούν ή έννοια των ακαθαρίστων εσόδων και ο συντελεστής καθαρού κέρδους.

Ός ακαθάριστα έσοδα επί οικοδομικών επιχειρήσεων, λαμβάνονται :

- α) το τίμημα των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, γραφείων και λοιπών χώρων, όπως αυτό καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
- β) Η διαφορά μεταξύ του παραπάνω φορολογηθέντος τιμήματος και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, ευρισκόμενης στις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων διατάξεις. Το άρθρο 1 παρ. 4 του νόμου 1587/1950 «περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων» ορίζει ότι ως αξία της



οικοδομής λογίζεται ή αγοραία αξία την οποίαν έχει το ακίνητο κλπ. κατά την ημέρα της μεταβιβάσεώς του, δηλαδή, ή τιμή που μπορεί να πουληθεί το ακίνητο υπό κανονικές συνθήκες.

Έσε αντίθεση με ότι ισχύει για την μεταπώληση έτοιμων οικοδομών και ακινήτων γενικά, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το τίμημα πωλήσεως εφ' όσον το ακίνητο μεταβιβάζεται δι' οριστικού συμβολαίου ή δια συμβολαιογραφικό προσυμφώνου, εις την περίπτωση των οικοδομικών επιχειρήσεων ως έσοδο λαμβάνεται το τίμημα το οποίο καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια: Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση φόρος επιβάλλεται μόνο αν πουληθεί ή οικοδομή και συνταχθεί πωλητήριο συμβόλαιο, τα από προσυμφώνων προκύπτοντα έσοδα δεν λαμβάνονται υπ' όψη φορολογικώς, όπως απεφάνθη ή Διοίκηση. Ευνόητο, ότι ολόκληρο το συμφωνηθέν τίμημα ανεξαρτήτως, τρόπου εξοφλήσεως αυτού και χρόνου παραδόσεως της κυριότητας του ακινήτου, αποτελεί έσοδο της χρήσεως εντός της οποίας καταρτίσθη το οριστικό συμβόλαιο.

Όσον αφορά την έννοια του τιμήματος πωλήσεως εφαρμόζονται προκειμένου κατ' αναλογία τα παραπάνω στο κεφάλαιο Γ' οριζόμενα, εφ' όσον δεν αντίκεινται στις διατάξεις του άρθρου 36α.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των οικοδομικών επιχειρήσεων, των φορολογουμένων τεκμαρτώς, βάσει του άρθρου 36α, καμία έκπτωση δεν συγχωρείται από το νόμο, αλλά ολόκληρο το ποσό των εσόδων υπάγεται στην φορολογία.

Στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και οι πωλήσεις που γίνονται απ' ευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολάβου.

Ο Συντελεστής καθαρού κέρδους ανέρχεται στο 15% και υπολογίζεται επί των ακαθάριστων εσόδων. Ό συντελεστής αυτός είναι πάγιος και ισχύει από το οίκον. έτους 1972. Προηγουμένως ο συντελεστής καθαρού κέρδους ανέρχεται στο 10%.

Παράδειγμα: Εάν υποδέσουμε, ότι τα ακαθάριστα έσοδα οικοδομικής επιχειρήσεως ανέρχονται κατά την χρήση 1976 στο ποσόν των 5.000.000 δραχμών, το φορολογητέο κέρδος ανέρχεται στις δρχ. 750.000 (5.000.000 χ 15 %).

Ανέγερση μεμονωμένης οικοδομής προς κατοικία ή αξιοποίηση: Ο φορολογικός νόμος ορίζει το τρόπο προσδιορισμού του καθαρού κέρδους των οικοδομικών επιχειρήσεων, αναφέρεται στα περί «επιχειρήσεως» δηλαδή περί των ασχολουμένων στην ανέγερση και πώληση οικοδομών υπό επιχειρησιακή μορφή συνεπώς, ανέγερση μεμονωμένης οικοδομής προς κατοικία ή χρήση του ανεγείραντος ή για ειδικούς λόγους πωλείται μετά από χρόνο, δεν εμπίπτει κατά την ημετέρα γνώμη στις διατάξεις του άρθρου 36α και ως εκ τούτου δεν υπόκειται στο φόρο εισοδήματος. Το ίδιο ισχύει ακόμη και για πολυκατοικία ανεγειρόμενη από ιδιοκτήτη οικοπέδου για αξιοποίησή της ή για επένδυση κεφαλαίου. Και στην περίπτωση αυτή, εφ' όσον ήθελε λάβει χώρα αργότερο πώληση των διαμερισμάτων της πολυκατοικίας τα έσοδά της δεν υπόκεινται σε φόρο. Η προκειμένη περίπτωση διαφέρει από εκείνη που ισχύει για τη μεταπώληση ακινήτων, κατ' άρθρον 31

παρ. 2 του Ν.Δ 3323/55, ένθα φορολογείται και μεμονωμένη πράξη επί ακινήτων εφ' όσον υπάρχει πρόθεση κερδοσκοπίας, ενώ ενταύθα, ή μεμονωμένη πράξη δεν αρκεί για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, αλλά απαιτείται άσκηση επιχειρήσεως. Ο νομοθέτης εν προκειμένω δέλησε να υπαγάγει σε φόρο του επαγγελματίες εργολάβους και κατασκευαστές γενικά οικοδομών, όχι δε και τους ιδιώτες οι οποίοι προβαίνουν σε ανέγερση οικοδομής για κατοικία ή χρήση ή για αξιοποίηση κεφαλαίου τους και οι οποίοι ενδέχεται για ειδικούς λόγους να προβούν αργότερα στην πώληση της οικοδομής.

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας εσόδων: Στην περίπτωση μεταξύ των οριστικά καθορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων και των δηλωθέντων αυτών προκύπτει διαφορά, ο νόμος επιβάλλει πρόσθετο φόρο οριζόμενο στο 50%, επί του φόρου του οποίου την πληρωμή θα διέφευγε δια της ανακρίβειας.

### ***ΕΡΓΟΛΗΠΤΕΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ***

Έργολήπτες δημοσίων τεχνικών έργων: Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 36α, το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων των εργολάβων και υπεργολάβων των ασχολουμένων στην κατασκευή τεχνικών έργων του Δημοσίου, εξευρίσκεται τεκμαρτός, δια χρήσεως συντελεστού καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων. Το ίδιο ισχύει και για τους εργολάβους ή υπεργολάβους κατασκευής τεχνικών έργων των Δήμων και Κοινοτήτων, των δημοσίων επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων, τον οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικά.

Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα δια των οικείων λογαριασμών πιστοποιούμενα εργολαβικά ανταλλάγματα που αντιστοιχούν σε εκτελεσθείσας εργασία εντός της χρήσεως, μειωμένα κατά τα σε αυτά αντιστοιχούντα ποσά εγγυήσεων καλής εκτελέσεως του έργου, που θεωρούνται έσοδα της χρήσεως, καθ' ην αποδίδονται.

Ως χρόνος κτήσεως των ακαθαρίστων εσόδων θεωρείται, κατ' αρχήν, ο χρόνος της γενομένης υπό του Δημοσίου κλπ. πιστοποιήσεως τις εκτελεσθείσας εργασίας εφόσον όμως ο χρόνος αυτός συμπίπτει προς τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου το οποίο κατά το άρθρο 30 παρ 9 του Ν.Δ. 4/1968 «περί Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων» εκδίδεται το βραδύτερο ενός ενός μηνός από εκάστης προσωρινής επιμετρήσεως. Οσάκις όμως ο χρόνος πιστοποίησης των εργασιών δε συμπίπτει προς τον χρόνο εκδόσεως του τιμολογίου, η Διοίκηση απεφάνθη (βλ. 'Υπ. Οίκ. Α. 17701/1971, πολ. 249) ότι ως χρόνος κτήσεως των ακαθαρίστων εσόδων δέον να λαμβάνεται ο χρόνος εκδόσεως του τιμολογίου.

Πολλάκις ο εργοδότης αναλαμβάνει εκ της συμβάσεως να καταβάλει εξ ιδίων και τον φόρο εισοδήματος για λογαριασμό του εργολάβου το ποσό αυτό του φόρου, ως δέχεται ή Διοίκηση (βλ. 'Υπ. Οίκ. Ε. 3909/1914, πολ. 185), αποτελεί προσαύξηση του εργολαβικού τιμήματος.

Επί εισφοράς του αναληφθέντος έργου σε εταιρεία ή κοινοπραξία στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή απ' ευθείας συμβασιούχος, τα ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται κτώμενα υπό της εταιρείας ή κοινοπραξίας, της εισφοράς αυτής μη θεωρούμενης ως υπεργολαβίας. Στην περίπτωση αυτή τα βάσει των ακαθαρίστων εσόδων

προκύπτοντα κέρδη της εταιρείας ή κοινοπραξίας κατανέμονται σε έκαστο εταίρο ή κοινοπρακτούντα αναλόγως του ποσοστού συμμετοχής του. Ή κατανομή αυτή ισχύει και για τον συμπληρωματικό του υπό μορφή προεισπράξεως παρακρατηθέντος ή προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος 1,50% επί των ακαθαρίστων εσόδων του αναδόχου ή απ' ευθείας συμβασιούχου, άτινα, κατά τα προεκτεθέντα, θεωρούνται κτώμενα από την εταιρεία ή κοινοπραξίας (βλ. Ύπ. Οίκ. Έγκ.ι 5/1970 παρ 4).

*Εργολήπτες ιδιωτικών Τεχνικών έργων:* Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 36α τυ Ν.Δ. 3323/55, το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων των ασχολουμένων στην εργοληπτική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών εξευρίσκεται τεκμαρτώως, δια χρήσεως συντελεστού καθαρού κέρδους επί τον ακαθαρίστων εσόδων.

Ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του εκτελεσθέντος έργου εντός της χρήσεως, προκειμένου δε περί εκτελέσεως έργου άνευ χρησιμοποιήσεως ιδίων υλικών, ως έσοδο λαμβάνεται ή αξία του εκτελεσθέντος εντός της χρήσεως έργου άνευ της αξίας των υλικών. Στην περίπτωση της εκτελέσεως έργου άνευ χρησιμοποιήσεως ιδίων υλικών πρόκειται περί εργολαβίας κατά την οποία ο ιδιοκτήτης οικοδομής ή του έργου παρέχει στον εργολήπτη τα υλικά κατασκευής του έργου και αμοιβή για την εργασία του (φατούρα), και στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής του καθαρού κέρδους είναι αυξημένος.

Ο νόμος δεν διευκρινίζει τι εννοεί με τον όρο «αξία» αναμφιβόλως, ως αξία δέον να λαμβάνεται η καθαρά αξία του έργου ή της οικοδομής,

που είναι μετά αφαίρεση από αυτήν πάσης χωρήγησης τυχόν εκπτώσεως και παντός αρνητικού στοιχείου που μειώνει την αξία του έργου. Ως αξία, δηλαδή, θα λαμβάνεται το καθαρό τίμημα του έργου κλπ. και όχι το ακαθάριστο αυτό.

Συντελεστές καθαρού κέρδους: Οι συντελεστές καθαρού κέρδους των τεχνικών επιχειρήσεων ορίζονται παρακάτω:

- α) Προκειμένου περί επιχειρήσεων εκτελέσεως δημοσίων τεχνικών έργων, στο 10 %.
- β) Για επιχειρήσεις εκτέλεσης ιδιωτικών έργων 12%
- γ) Για επιχειρήσεις ως άνω β περίπτωσης στο 25%

### **VII) Κέρδη από Αλλοδαπές επιχειρήσεις**

Έννοια αλλοδαπής επιχειρήσεως και προϋποθέσεις φορολογίας ταύτης. - Εις πολλές περιπτώσεις διάφορος είναι ο τρόπος φορολογίας μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων και άλλοι κανόνες εφαρμόζονται μεταξύ τούτων προκειμένης εξευρέσεως του καθαρού κέρδους. Τα ζητήματα ταύτα θέλομεν εξετάσει ευρύτατα εις το τεύχος περί ανωνύμων εταιρειών και νομικών προσώπων, περιοριζόμενοι ενταύθα εις την ερμηνείαν των διατάξεων του άρθρου 37, σχετικώς με τον προσδιορισμό του εισοδήματος των αλλοδαπών εξαγωγικών επιχειρήσεων.

Διευκρινίζομεν όμως ενταύθα, ότι ως κριτήριο δια τον χαρακτηρισμό μιας επιχειρήσεως ως ημεδαπής ή αλλοδαπής θα λαμβάνεται,

προκειμένου περί ατομικών επιχειρήσεων περί των οποίων πρόκειται ενταύθα, ή έδρα της πραγματικής διεύθυνσεως των εργασιών της επιχειρήσεως (centre effectif de direction) και όχι ο τόπος της υλικής εγκαταστάσεως ή εκμεταλλεύσεως (εργοστάσιο, κατάστημα, αποθήκη κλπ.) ή η εθνικότης ή η κατοικία ή διαμονή του επιχειρηματία. Συνεπώς, εάν η έδρα αυτή ευρίσκεται στο εξωτερικό, οπόθεν διευθύνεται ή επιχείρηση, τότε πρόκειται περί αλλοδαπής επιχειρήσεως, εάν δε η έδρα ευρίσκεται στην Ελλάδα, πρόκειται πλέον περί ημεδαπής επιχειρήσεως.

Αλλοδαπές εξαγωγικές επιχειρήσεις. - Οσάκις οι αλλοδαπές επιχειρήσεις διενεργούν στην Ελλάδα πλήρη κύκλο εργασιών που ασχολούνται με την αγορά και πώληση εμπορευμάτων μετά ή άνευ επεξεργασίας τούτων, ολόκληρο το κέρδος εκ των εν λόγω εργασιών θεωρείται πραγματοποιηθέν στην Ελλάδα και υπόκειται εις φόρο εισοδήματος κατά τις σχετικές διατάξεις. Οσάκις όμως οι αλλοδαπές επιχειρήσεις αγοράζουν στην Ελλάδα πρώτες ύλες, τις οποίες αποστέλλουν προς πώληση στο εξωτερικό, τότε δεν γεννάται ζήτημα φορολογίας των εν λόγω επιχειρήσεων, καθόσον το εκ της πωλήσεως των πρώτων υλών ή προϊόντων κέρδος πραγματοποιείται εν τη αλλοδαπή, όπου λαμβάνει χώρα η πώληση και οριστικοποιείται το κέρδος. Θεωρητικώς υποστηρίζεται ότι και στην περίπτωση αυτή πραγματοποιείται στην Ελλάδα κέρδος που ισούται προς την προμήθεια που θα κατεβάλλετο από αλλοδαπή επιχείρηση με ενδιάμεσο πρόσωπον (μεσίτη κλπ.) εάν δεν διατηρεί ή επιχείρηση στην Ελλάδα γραφείο ή αντιπροσωπο. Το κέρδος όμως αυτό δεν απετέλεσε παρ' ήμιν

αντικείμενο φορολογίας ίσως διότι θα εδυσχέραινε τας εξαγωγάς εγχωρίων προϊόντων έκτός του ότι ο προσδιορισμός του κέρδους τούτου εμφανίζει σοβαρές πρακτικές δυσχέρειες. Εις τινάς, όμως, περιπτώσεις ή νομοθεσία μας υπάγει εις φόρο τις αλλοδαπές επιχειρήσεις (ατομικές και εταιρικές) για τα κέρδη των προκύπτοντα στην Έλλάδα και εάν δεν έχουν μόνιμη στην Ελλάδα εγκατάσταση (π.χ. πλοία και αεροσκάφη υπό ξένη σημαία), περί των κατωτέρω εν παραγράφω 397.

Εμφανίζεται όμως και ή περίπτωση στην οποία οι αλλοδαπές επιχειρήσεις έχουν στην Ελλάδα ως αντικείμενο την παραγωγή ή και απλώς την μεταγοράν ειδική κατεργασία, συσκευή κλπ., πρώτων υλών, προβαίνουν στην εξαγωγή αυτών στο εξωτερικό. Στην περίπτωση αυτή οι αλλοδαπές επιχειρήσεις υπόκεινται σε φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 37 του φορολογικού νόμου, δια το εκ της κατεργασίας ταύτης προκύπτον κέρδος, παρά το ότι ή πώληση των προϊόντων και κατά συνέπεια ή οριστικοποίηση του κέρδους γίνεται στο εξωτερικό.

Γεννάται, όθεν, ζήτημα διαχωρισμού του κέρδους τούτου και υπαγωγής του σε φορολογία και προς τούτο το άρθρον 37 καθορίζει ορισμένες μεθόδους εξευρέσεως του εν λόγω κέρδους, περί των κατωτέρω.

393. Μέθοδοι εξευρέσεως του φορολογητέου κέρδους.- Εις την προηγούμενη παράγραφο ελέχθη, ότι οι αλλοδαπέ επιχειρήσεις υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος δια τα καθαρά κέρδη αυτών τα όποια πραγματοποιούν εν Έλλάδι εκ της ασκήσεως εμπορικής ή βιομηχανικής επιχειρήσεως. Και εάν βεβαίως ή αλλοδαπή επιχείρηση



ενεργή, πλήρη κύκλο εργασιών στην Ελλάδα, αγοράζουσα και πωλούσα εμπορεύματα στη χώρα ή αγοράζουσα πρώτες ύλες και επεξεργαζόμενες τις πωλεί έτοιμα προϊόντα, τηρούσα τα απαραίτητα λογιστικά βιβλία και στοιχεία, κατ' ουδέν διαφέρει των ημεδαπών επιχειρήσεων από απόψεως καθορισμού του φορολογητέου κέρδους, δοθέντος ότι ολόκληρο το κέρδος τούτο πραγματοποιείται στην Ελλάδα.

Επίσης, εάν η αλλοδαπή επιχείρηση αποστέλλει στη χώρα και πωλεί εμπορεύματα δια του εν 'Ελλάδι υποκαταστήματος, αντιπροσώπου, πράκτορος κλπ. αυτής ή επεξεργάζεται εν 'Ελλάδι πρώτες ύλες εκ του εξωτερικού και πωλεί τα βιομηχανοποιούμενα προϊόντα στη χώρα δι' υποκαταστήματος, πράκτορος, αντιπροσώπων κλπ. υποχρεωμένη όπως τηρεί στις αμφοτέρες περιπτώσεις πλήρη στοιχεία για την εξεύρεση του στη χώρα του προκύπτοντος κέρδους), ολόκληρο το κέρδος τούτο θεωρείται επίσης ως πραγματοποιούμενο στη Ελλάδα.

Εάν όμως αλλοδαπή επιχείρηση προβαίνει σε αγορά πρώτων υλών και εξαγωγή αυτών άνευ ουδεμιάς επεξεργασίας ή σε αγορά ετοιμών προϊόντων και εξαγωγή αυτών ως έχουν στην αλλοδαπή, δεν υπόκειται σε φόρο, καθόσον θεωρείται υπό του νόμο μη πραγματοποιούσα κέρδος εν 'Ελλάδα.

Τούτο βεβαίως δεν είναι ακριβές από οικονομικής απόψεως. Το έργο του έμπορου συνίσταται στο να φέρει σε επαφή παραγωγή και κατανάλωση. Για το έργο του τούτο καρπούται αυτός μία αμοιβή, ήτις μολονότι πραγματοποιούμενη κατά την εις τον τόπον της καταναλώσεως στιγμή της πωλήσεως του αγαθού, ενσωματωμένη στο κέρδος, ή αμοιβή

αυτή δημιουργείται και συσσωρεύεται βαθμηδόν και ευρίσκεται κατανεμημένη σε όλη την διαδρομή ή διατρέχει το αγαθό μεταξύ τόπου παραγωγής και καταναλώσεως. Και μόνον το κέρδος των προσώπων (μεσιτών κλπ.) τα οποία δια της οργανώσεως υπηρεσιών αγορά στην Ελλάδα ή αλλοδαπή επιχείρηση υποκαθιστά, εάν ληφθή υπ' όψη, αποδεικνύει ότι και στις περιπτώσεις απλής αγοράς εν 'Ελλάδι πρώτων υλών και ετοιμών προϊόντων και αποστολής και πωλήσεώς των στην αλλοδαπή, τμήμα τι του στην αλλοδαπή εμφανιζομένου ως πραγματοποιημένου κέρδους έχει την πηγή αυτού στην Ελλάδα. 'Ο λόγος δι' ον ο νόμος απέφυγε να αναγνωρίσει πραγματοποίηση τέτοιου κέρδους οφείλεται εις την δυσχέρεια του διαχωρισμού του κέρδους τούτου.

Άλλως όμως έχει το ζήτημα εάν ή αλλοδαπή επιχείρηση δεν αρκείται σε αγορά πρώτων υλών ή έτοιμων αγαθών και εξαγωγή τούτων αυτούσιων στην αλλοδαπή, αλλά είτε παράγει πρώτες ύλες και εξάγει ταύτας εις την αλλοδαπή είτε προβαίνει εις ειδική κατεργασία, συσκευή κλπ. πρώτων υλών και πωλεί τα κατασκευαζόμενα προϊόντα εις την αλλοδαπή. Στην περίπτωση αυτή δια της ενεργουμένης υπό της επιχειρήσεως αυτής κατεργασίας επέρχεται αύξηση της αξίας των πρώτων υλών.

'Ενεκα δε τούτου ακριβώς και διότι δια της κατά τ' ανωτέρω αυξήσεως της αξίας των πρώτων υλών, ων ή πώληση ενεργείται εις την αλλοδαπή, όπου ή αύξηση αυτή λαμβάνει την μορφή οριστικού κέρδους, προκύπτει αναμφισβητήτως στην Ελλάδα μέρος του δια της πωλήσεως

εις την αλλοδαπή πραγματοποιούμενου κέρδους, δια τούτο εκρίθη δίκαιον να φορολογηθεί το μέρος τούτου του κέρδους, εις τον καθορισμό του οποίου και αποβλέπει η διάταξη του άρθρου 37 του Ν.Δ. 3323/55.

Ο καθορισμός ούτος είναι εύκολος εφ' όσον στην Ελλάδα τηρείται πλήρες και αυτοτελές λογιστικό σύστημα για τις παρ' ημιν εργασία της αλλοδαπής επιχειρήσεως. Στην περιπτώσει ταύτη το κέρδος θα εμφανίζεται, ως και επί ημεδαπών επιχειρήσεων, στον ισολογισμό τον συντασσόμενο δια τις εν Ελλάδα εργασίας της ξένης επιχειρήσεως.

Αυτός ο καθορισμός είναι έξ ίσου εύκολος, όταν ή αλλοδαπή επιχείρηση εργάζεται κατά τα λοιπά στην Ελλάδα, μόνον δε την πώληση προϊόντων αυτής ενεργεί στην αλλοδαπή έχουσα και το κεντρικό της γραφείο στην αλλοδαπή. Στην περίπτωση αυτή το σύνολο του κέρδους, που φαίνεται από τον γενικό ισολογισμό της επιχείρησης αποτελεί κατά το νόμο στην Ελλάδα πραγματοποιούμενο και συνεπώς φορολογητέον τοιούτο, εφ' όσον και το σύνολο του κατά το άρθρο 34 του φορολογικού νόμου προκυπτόντων ακαθαρίστων εσόδων προέρχεται από την Ελλάδα υποσταλέντος προς πώληση προϊόντος.

Οσάκις όμως το κέρδος δεν εξάγεται ούτε με την λογιστική της έδρας της επιχειρήσεως, ούτε με τα τηρουμένων στην Ελλάδα λογιστικά βιβλία και στοιχεία, αυτό εξευρίσκεται κατά τους υπό του Κώδικα φορολογίας εισοδήματος διαγραφόμενους τρόπους ή μεθόδους.

Οι μέθοδοι αυτοί είναι οι εξής :

- ή μέθοδος του μερισμού του κέρδους.

- ή μέθοδος της τιμής f.o.b.
- ή μέθοδος του ποσοστού επί του τιμήματος κόστους.

Ανάπτυξη των μεθόδων αυτών γίνεται στις κατωτέρω παραγράφους.

394. Μέθοδος μερισμού του κέρδους. - Κατά την μέθοδο αυτή το στην Ελλάδα κέρδος εξευρίσκεται δια μερισμού του συνολικού κέρδους της επιχειρήσεως σε μέρη ανάλογα προς τα ακαθάριστα αυτής έσοδα, τα προκύψαντα εκ του από την Ελλάδα αποσταλέντος προς πώληση προϊόντος αφενός και προς τα ακαθάριστα έσοδα τα προκύψαντα εκ των λοιπών πωλήσεων της επιχειρήσεως αφετέρου. Π.χ. Εάν το συμφώνως προς τον γενικό ισολογισμό της επιχειρήσεως το καθαρό κέρδος χρήσεως τινος ανέρχεται σε δραχ. 1.500.000, τα δε ακαθάριστα έσοδα της αυτής χρήσεως είναι δραχ. 15.000.000 εκ των οποίων 5.000.000 προέρχονται εκ προϊόντος αποσταλέντος εξ Έλλάδος προς πώληση, ως στην Ελλάδα πραγματοποιηθέν κέρδος δά θεωρηθεί το ποσό των δραχμών 500.000 ήτοι  $1.500.000 \times 5.000.000$  :

15.000.000 (ίδε 'Υπ. Οίκ. Έγκ. 313/1920)(').

Ο τρόπος αυτός θεωρείται ως πραγματοποιήσιμος στην Ελλάδα ολόκληρο το από πώλησης στην αλλοδαπή των εξαγομένων από την Ελλάδά προϊόντων τελικό κέρδος είναι αυστηρός και εσφαλμένος. Διότι όπως εξηγήθη ανωτέρω, το κέρδος ούτε ολόκληρο μόνον κατά την στιγμή της πωλήσεως πραγματοποιείται ούτε ολόκληρο μόνον στον τόπο παραγωγής διαμορφώνεται. Πλην τούτου δε, εάν το περιθώριο του κέρδους των ελληνικών προϊόντων είναι διπλάσιο, λ.χ. του μέσου όρου

κέρδους των λοιπών πωλουμένων υπό της αλλοδαπής επιχειρήσεως αγαθών, το στην Ελλάδα ως πραγματοποιηθέν θεωρούμενο κέρδος το εξευρισκόμενο δια της άνω σχέσεως ακαθαρίστων εσόδων παρουσιάζεται μικρότερο του πραγματικού.

Επίσης βάση της σχέσεως των ακαθαρίστων εσόδων εκ πώλησεως εξευρισκόμενον ως πραγματοποιηθέν κέρδος στην Ελλάδα θα είναι μεγαλύτερο του πραγματικού είτε εάν ο συντελεστής κέρδους των ελληνικών προϊόντων είναι μικρότερος του μέσου όρου του πραγματοποιημένου από την αλλοδαπής εταιρείας από την πώληση των λοιπών προϊόντων είτε εάν το μεριζόμενο καθαρό κέρδος του γενικού ισολογισμού του κεντρικού καταστήματος της αλλοδαπής εταιρείας περιέχει και διάφορα άλλα παρόμοια ή τυχαία κέρδη, κέρδη δηλονότι μη προερχόμενα από την πώληση εμπορευμάτων.

Εάν όμως ο ανωτέρω προσδιορισμός του κέρδους αποβαίνει δυσχερής, ή η διοίκηση εδέχθη όπως ο μερισμός είναι όχι ανάλογος των ακαθαρίστων εσόδων, άλλα όπως ενεργηθεί επί τη βάσει των κεφαλαίων των διατεθέντων δι' αγορά ή παραγωγή κλπ. (Υπ. Οίκον. Έγκ. 313/1920). Εν τοιαύτη περιπτώσει συγκρίνονται τα κεφάλαια τα διατεθέντα στην Ελλάδα προς τα κεφάλαια τα διατεθέντα δια το σύνολο των εργασιών και μερίζονται αναλόγως τα κέρδη. Π.χ. ή αλλοδαπή επιχείρηση διέθεσε σε σύνολω κατά τίνα χρήση, δια τα στην Ελλάδα και τη αλλοδαπή εργασίας της, κεφάλαια έκ δραχμών 9.000.000, εκ των οποίων 1.500.000 δραχ. διετέθησαν για τις στην Ελλάδα εργασίες, πραγματοποίησε δε συμφώνως προς τον γενικό ισολογισμό της αυτής

χρήσεως καθαρό κέρδος εκ δραχμών 1.200.000. Το από την Ελλάδα κέρδος θα είναι δρχ. 200.000 ( $1.200.000 \times 1.500.000 : 9.000.000$ ).

395. Μέθοδος τιμής fob. - Κατά την μέθοδο αυτή ή πώλησις του έξ 'Ελλάδος προϊόντος θεωρείται λαβούσα χώραν εις τόν τόπον της φορτώσεως του εξαγομένου προϊόντος, ως ακαθάριστο δε έσοδο εκ της πωλήσεως ταύτης λαμβάνεται ή τιμή f.o.b χονδρικής πωλήσεως ή ισχύουσα κατά τον χρόνο και εις τον τόπον της αποστολής.

Ο όρος «f.o.b.» (αρχικά των αγγλικών λέξεων free on board - ελεύθερον επί τού καταστρώματος τού πλοίου) χρησιμοποιείται εν τω εμπορίω όταν πρόκειται να δηλωθεί, ότι στην τιμήν πωλήσεως του εμπορεύματος περιλαμβάνονται ή άξία του εμπορεύματος, ως και παν έξοδο αάχθοφορικά, κόμιστρα, έξοδα φορτηγίδων, μεσιτικά κλπ.) βαρύνουν το εμπόρευμα μέχρι παραδόσεως αυτού επί του ατμοπλοίου στο λιμάνι της φορτώσεως.

Ο τρόπος ούτος είναι ορθότερος των προηγουμένων, μολονότι παρεκκλίνει της αρχής της φορολογήσεως του πραγματοποιημένου κέρδους, ή πρόκυψις του οποίου προ της εν τη αλλοδαπή πωλήσεως είναι αβέβαια. Η λαμβανομένη τιμή f.o.b. αποτελεί πράγματι ασφαλέστερη βάση καθορισμού του μέχρι της στιγμής της φορτώσεως του εμπορεύματος αναλογούντος κέρδους. Στη πράξη όμως παρουσιάζει πολλές δυσχέρειες.

Εκ της ούτω καθοριζομένης τιμής f.o.b., ως ακαθαρίστου εσόδου της αλλοδαπής επιχειρήσεως, αφαιρούνται οι κατά το άρθρο 35 του φορολογικού νόμου εκπτώσεις προς εξεύρεση του καθαρού κέρδους.

396. Μέθοδος ποσοστού επί του τιμήματος κόστους. - Οσάκις είναι αδύνατος ο καθορισμός της τιμής χονδρικής πώλησεως f.o.b. (ελλείπει χρηματιστηρίου εμπορευμάτων κλπ.) ο νόμος ορίζει, ότι εγκρίσει του Υπουργού των Οικονομικών το κέρδος υπολογίζεται σε ποσοστό επί του τιμήματος κόστους των εξαχθέντων προϊόντων. Ανέρχεται δε το κέρδος τούτο σε επίπεδο περίπου κυμαίνεται ο μέσος όρος του ποσοστού προμηθείας των πρακτόρων ή εντολοδόχων εμπορικών επιχειρήσεων του κλάδου στον οποίο ανήκει το εμπόρευμα.

397. Κέρδος αλλοδαπών επιχειρήσεων από εκμεταλλεύσεις πλοίων και αεροσκαφών. - Από του οίκον. έτους 1965 και εντεύθεν οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι ασκούμενοι υπό φυσικών προσώπων, υπόκειται σε φόρο για τα κέρδη που προκύπτουν στην Ελλάδα από την μεταφορά επιβατών και εμπορευμάτων, καίτοι δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (άρθρο 37 παρ 2 Ν.Δ. 3323/55) το κέρδος τούτο εξευρίσκεται τεκμαρτώς, υπολογιζόμενο σε 10% επί των ακαθαρίστων εσόδων από την μεταφορά επιβατών και εμπορευμάτων.

Τα προκύπτοντα ζητήματα από την διάταξη αυτή μελετούνται στο κεφάλαιο περί ανώνυμων εταιρειών (Τόμος 3ος) ένθα ερμηνεύονται οι διατάξεις του Ν.Δ. 3843/58 και όπου παραπέμπει το άρθρον 37 παρ 2 του Ν.Δ 3323/55.

## **VIII) Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις**

### **ΚΤΗΣΗ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

398. Έννοια γεωργικής επιχείσεως. - Ο φορολογικός νόμος δεν καθορίζει την έννοια της γεωργικής επιχείσεως, ενδεικτικός όμως αναφέρει ότι στις γεωργικές επιχειρήσεις περιλαμβάνονται οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σπρωτοτροφικές, δασικές και αλιευτικές επιχειρήσεις. Η Διοίκηση απεφάνθη (Υπ. Οίκ. Έγκ. 129/1955 παρ 60), ότι ως γεωργικές επιχειρήσεις νοούνται οι πάσης φύσεως επιχειρήσεις των οποίων ο σκοπός συνίσταται στην εκμετάλλευση της γης με την ευρύτατη έννοια του όρου. Η δε νομολογία απεφάνθη (ιδε Σ.τ.Ε. 1/1961, Υπ. Οίκ. Ε. 19624/1970, πολ. 96), ότι γεωργική επιχείρηση είναι η σκοπούσα την δια της εκμεταλλεύσεως της γης παραγωγή φυτικών και ζωικών προϊόντων.

Εν προκειμένω δέον να διακρίνουμε μεταξύ γεωργικών και εμπορικών επιχειρήσεων, των οποίων τα διαχωριστικά όρια είναι εξαιρετικά λεπτά. Ούτω, ο τρόπος διαδέσεως των γεωργικών προϊόντων, ή τυχόν βιομηχανοποίηση αυτών, ως και άλλες εργασίες δύναται κατά περίπτωση, να χαρακτηρισθούν μεν ως γεωργικές, δε ως εμπορικές ή βιομηχανικές. Εκ του χαρακτηρισμού δε τούτου διάφοροι είναι οι συνέπειες ως προς την επιβολή του φόρου και του τρόπου προσδιορισμού του εισοδήματος.

Περί των διακρίσεων αυτών γίνεται ευρεία ανάλυση σε ειδικό κεφάλαιο (βλ. &νωτ. ζ 21 και έπ.) στο οποίο παραπέμπομε.



399. Κτηνοτροφικές επιχειρήσεις. - Στην έννοια της γεωργικής επιχειρήσεως περιλαμβάνεται και κτηνοτροφική επιχείρηση, συνισταμένη στην εκτροφή και εκμετάλλευση ζώων προς παραγωγή κτηνοτροφικών προϊόντων (κρέας, γαλακτοκομικά προϊόντα, έρια, δέρματα κλπ.). Όθεν, το εισόδημα εκ κτηνοτροφικών επιχειρήσεων υπάγεται προς φορολογία στις διατάξεις των άρθρων 38-39 το Ν.Δ. 3323/ 55, ως γεωργικό εισόδημα.

400. Αλιευτικές επιχειρήσεις. - Προκειμένου ειδικώς περί των αλιευτικών επιχειρήσεων, προέκυψε αμφισβήτηση περί του αν τα κέρδη από τις εκμεταλλεύσεως αυτών θα φορολογηθούν κατά τις ειδικές διατάξεις του νόμου (7/1975 f) κατά τις διατάξεις της διέπουσας την Δ' πηγή (εμπορικών επιχειρήσεων) η την Ε' πηγή (γεωργικών επιχειρήσεων).

Η αμφισβήτηση δε αυτή προέκυψε διότι εν άρθρο 38 παρ 1 του φορολογικού νόμου ορίζεται ρητώς ότι θεωρείται ως εισόδημα εκ γεωργικών επιχειρήσεων και το προερχόμενον εκ της εκμεταλλεύσεως αλιευτικών επιχειρήσεων.

Βαδύτερα εν τούτοις έρευνα του ζητήματος πείθει ότι δια τις διατάξεις του άρθρου 38 του φορολογικού νόμου ο νομοθέτης δεν εσκόπει να αποσπάσει από την ειδική φορολογία τού Ν. 1880/51 τα κέρδη των αλιευτικών επιχειρήσεων και να υπαγάγει αυτά στην φορολογία του εισοδήματος των γεωργικών επιχειρήσεων. Αλλά ο σκοπός του νομοθέτου ήταν ο διαχωρισμός της αλιευτικής επιχειρήσεως της ενέργουμενης κατ' άλλο τρόπο, ως είναι, π.χ. ή εκμετάλλευση

αλιευτικών πλοίων όχι υπό του ιδιοκτήτου αλλά υπό τρίτου ενοικιαστού ή εκμετάλλευση αλιευτικής επιχειρήσεως σε χερσαία ύδατα άνευ πλωτών μέσων ή εκμετάλλευση ιχθυοτροφείων κλπ. Συνεπώς, όπου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις υπαγωγής των αλιευτικών επιχειρήσεων στις διατάξεις της ειδικής φορολογίας του Ν. 27/1975, όπως όταν, π.χ. η αλιευτική επιχείρηση διεξάγεται υπό τρίτου ενοικιαστού των πλοίων κλπ., τότε το εισόδημα εκ της αλιευτικής επιχειρήσεως υπάγεται σε φόρο ως εισόδημα γεωργικών επιχειρήσεων (Ε' πηγής) υπό την προϋπόθεση, βεβαίως, ότι το αλίευμα παραδίδεται στην ιχθυόσκαλα κλπ. και δεν διατίθεται λιανικώς στα καταναλωτικά κέντρα κατά τρόπον ώστε να προδίδει η ενέργεια αυτή την άσκηση εμπορικής επιχειρήσεως. Σύμφωνα εν προκειμένω και η νομολογία.

Λεπτομερής ανάπτυξη επί του θέματος του πότε οι αλιευτικές επιχειρήσεις και γενικός οι επιχειρήσεις εκμεταλλεύσεως πλοίων υπάγονται στον ειδικό φόρο του Ν. 27/1975 και πότε στην φορολογία των εμπορικών επιχειρήσεων (Δ' πηγή) η αυτή των γεωργικών επιχειρήσεων (Ε' πηγή), γίνεται σε ειδικό κεφάλαιο ένθα παραπέμπομεν (ίδε παρ 35).

401. Εκμετάλλευση πηγαίων υδάτων.- Όπως εξηγήθη (ίδε Τόμο Α' παρ 327), οι πηγές ύδατος περιλαμβάνονται στην έννοια των γαιών και συνεπώς το εισόδημα εκ της εκμεταλλεύσεως πηγαίων υδάτων, εάν μεν προέρχεται από την εκμίσθωση της ιδροπηγής φορολογείται εν τη Β' πηγή, εάν δε προέρχεται εκ της πωλήσεως ύδατος αντί ορισμένης ποσότητος κλπ. φορολογείται εν τη Δ' πηγή (εμπορικών επιχειρήσεων).

Συνεπώς, κατά πάσα περίπτωση ή εκμετάλλευση πηγαίων υδάτων δεν συνιστά γεωργική επιχείρηση και ως εκ τούτου το εισόδημα εκ της εκμεταλλεύσεως ταύτης δεν υπάγεται εις την Ε' πηγή. Σύμφωνα εν προκειμένω και ή νομολογία.

402. Επιχειρήσεις εκμεταλλεύσεως δασών. -- Το εισόδημα το κτιόμενο κατά συμφωνία, καθ' ην εις τον ιδιοκτήτη του δάσους καταβάλλεται, ως αντάλλαγμα της παραχωρήσεως της εκμεταλλεύσεως του δάσους, ποσοστό εκ της δασικής παραγωγής, φορολογείται ως εισόδημα της Β' πηγής (γαιόν), συμφώνως προς την διάταξη του άρθρου 22 παρ 1 του νόμου (εν εκτάση τόμος Α' παρ 328). Ο εκμεταλλευόμενος το δάσος είτε τις ιδιόκτητης είτε ως ενοικιαστής και αποκομίζων εισόδημα εκ της εκμεταλλεύσεως τούτου, φορολογείται εν τη Ε' πηγή (γεωργικών επιχειρήσεων), συμφώνως προς τις διατάξεις του άρθρου 38 και 39 του νόμου.

403. Επιχειρήσεις γεωργικής βιομηχανίας. - Όσάκις ο παραγωγός γεωργικών προϊόντων διαθέτει ο ίδιος αυτά όχι αυτούσια, ως παρήχθησαν, αλλά κατόπιν προηγουμένης επεξεργασίας (βιομηχανοποιήσεως) προσδίδεται σε αυτά ο χαρακτήρ των βιομηχανικών προϊόντων, το κέρδος από την βιομηχανοποίηση αυτών υποβάλλεται σε φόρο ως εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων. Κατά τις δοθείσες δε προκειμένες οδηγίες της Διοικήσεως (ίδε 'Υπ. Οίκ. Τ. 8894/1951, εν 'Εγχ. 212/1953, σελ. 46) είναι αδιάφορος τόσον ο τρόπος κατά τον οποίο ενεργείται ή επεξεργασία αυτή εάν δηλονότι ενεργείται δια μηχανικών ή άλλων μέσων, όσον και η έκταση των εργασιών και

των χρησιμοποιούμενων κεφαλαίων, αρκεί ότι λαμβάνει χώρα μετασχηματισμός της πρώτης ύλης σε νέο προϊόν. Έν προκειμένω, δηλαδή, δεν εξετάζεται το βιομηχανικό προϊόν υπό την στενή του όρου σημασία, αλλά υπό την ευρεία αυτού έννοια περιλαμβάνεται και το εξ ασκήσεως βιοτεχνικής απλής επιχειρήσεως προερχόμενο νέο προϊόν, δια μετασχηματισμού του φυσικού γεωργικού προϊόντος.

Στις περιπτώσεις όμως αυτές, καθώς τα γεωργικά προϊόντα διατίθενται μετά προηγούμενη επεξεργασία, εκ της οποίας προσδίδεται σε ταύτα η μορφή του βιομηχανικού προϊόντος, ως καθαρό κέρδος νοείται το προκύπτον εκ του βιομηχανικού κλάδου, εξευρισκόμενον κατά τους κανόνες τους εφαρμοζομένους δια τις λοιπές βιομηχανικές επιχειρήσεις με την διαφορά ότι τα ίδιας παραγωγής γεωργικά προϊόντα θα θεωρούνται ως αγοραζόμενα με την τρέχουσα τιμή χονδρικής πωλήσεως στον τύπο της παραγωγής. Το κέρδος εκ του γεωργικού κλάδου δέλει φορολογηθή ως εισόδημα της πηγής Ε' (γεωργικών επιχειρήσεων).

Πάσα όμως επεξεργασία του γεωργικού προϊόντος δεν αποτελεί αναγκαία και βιομηχανική επιχείρηση για τον παραγωγό, εάν αυτή είναι απαραίτητη για να διατεθεί το γεωργικό προϊόν στην κατανάλωση.

Αυτή η επεξεργασία γενομένη ίνα διατηρηθεί το γεωργικό προϊόν σε καλή κατάσταση η να διατεθεί στην κατανάλωση, ανάγεται στον κύκλο των γεωργικών εργασιών και απασχολήσεων του παραγωγού, μη αποτελούσα εμπορική επιχείρηση. Απαρίθμηση, ενδεικτική, των εργασιών γεωργικής φύσεως, αίτινες δεν θεωρούνται ότι συνιστούν

βιομηχανική επιχείρηση και λαμβάνει χώρα επεξεργασία των γεωργικών προϊόντων, βλ. ανωτέρω (παρ 21), ένδα και πλουσία νομολογία επί του θέματος.

404. Συμμετοχική (σεμπρατική) καλλιέργεια. - Όσάκις ο ιδιοκτήτης του αγροκτήματος συμμετέχει στις δαπάνες καλλιέργειας, υφίσταται τουτέστι συμμετοχική (σεμπριακή) καλλιέργεια του κτήματος, τόσον ο ιδιοκτήτης όσον και ο σέμπρος καλλιεργητής φορολογούνται κεχωρισμένως και έκαστος δια το ανάλογο σε αυτόν εισόδημα εκ της γεωργικής επιχειρήσεως. Σύμφωνα εν προκειμένω και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 10739/1955). Άλλως, βεβαίως, έχει το ζήτημα εάν ο ιδιοκτήτης του αγροκτήματος παραχωρεί αυτό προς εκμετάλλευση έναντι ορισμένου κατά συμφωνία ή συνήθεια ανταλλάγματος, συνισταμένου σε ποσοστό επί της παραγωγής ή σε χρήμα. Στην περίπτωση αυτή ο ιδιοκτήτης, λαμβάνει ορισμένο ποσό και μη συμμετέχων στις δαπάνες καλλιέργειας, φορολογείται για το λαμβανόμενο ανάλλαγμα εν τη Β' πηγή (εισόδημα έξ εκμισθώσεως γαιόν).

405. Εισόδημα και κτήση αυτού. Οικονομικό και γεωργικό έτος:

Περί του εισοδήματος εκ γεωργικών επιχειρήσεων και του χρόνου κτήσεως τούτου διαλαμβάνει η διάταξη του άρθρου 38 παρ 1 του Ν.Δ. 3323/55, ορίζουσα ότι εισόδημα εκ γεωργικών επιχειρήσεων είναι το καθ' έκαστο οικονομικό γεωργικό έτος προκύπτον κέρδος, το κτώμενο εκ της εκμεταλλεύσεως μιας ή πλετόνων γεωργικών επιχειρήσεων πάσης φύσεως.

Το εισόδημα εκ γεωργικών επιχειρήσεων λαμβάνεται είτε κατά οικονομικό έτος είτε κατά γεωργικό, κατ' εκλεκτικό δικαίωμα του φορολογουμένου, ως ορίζει η διάταξις του άρθρου 38 παρ. 1 του φορολογικού νόμου. Συμφώνως εν προκειμένω και η διοίκηση κατ' αμφοτέρας δε τας περιπτώσεις το χρονικό διάστημα είναι πάντοτε δωδεκάμηνο.

Το οικονομικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό, αρχόμενο την 1 Ιανουαρίου και λήγον την 31 Δεκεμβρίου εκάστου έτους. Το γεωργικό έτος περιλαμβάνει τη γεωργική περίοδο από του πέρατος της συγκομιδής των προϊόντων μέχρι την κατά το επόμενο έτος περατώσεως της συγκομιδής. Το γεωργικό έτος ποικίλλει δια τα διάφορα γεωργικά προϊόντα, δια τα πλείστα όμως τούτων το γεωργικό έτος αρχεται την 1 Οκτωβρίου και λήγει την 30 Σεπτεμβρίου του επομένου έτους. Ειδικώς δε δια τα ελατοκομικά προϊόντα, τα εσπεριδοειδή και τίνα λαχανικά, το γεωργικό έτος αρχεται την 1 Μαΐου και λήγει την 30 Απριλίου του επομένου έτους (πρβλ. 'Υπ. Οίκον. Γ. Ι 81 /1957 - πολ. 63 - σε συνδυασμό με 'Υπ. Γεωργίας Ι 64502/ 1957).

Για την ομοιόμορφο αντιμετώπιση των περιπτώσεων φορολογίας του γεωργικού εισοδήματος, το 'Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με το 'Υπουργείο Γεωργίας καθόρισε ως ακολούθως την έναρξη και λήξη του γεωργικού έτους κατά γεωργικά προϊόντα (πρβλ. 'Υπ. Οίκον. Γ. 181/1957 - πολ. 63 - καί 'Υπ. Γεωργίας 164502/1957) :

Α' Το γεωργικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος εντός του οποίου συγκομίζονται τα γεωργικά προϊόντα δια τις κάτωθι κατηγορίες αυτών:

Βιομηχανικά φυτά, ως ο καπνός, βαμβάκι, σήσαμον, λίνον, αραχίς, ηλίανθος κλπ.

- Σιτηρά της ανοίξεως, ως ο αραβόσιτος, όρυζα, σόργον, νταρί, κέγχρος κλπ.

- Τα πεπονοειδή (πεπόνια, καρπούζια).

- Τα λαχανικά εκτός από τα λάχανα και κουνουπίδια.

- Γεώμηλα.

- Τα αμπελουργικά προϊόντα.

- Τα δενδροκομικά προϊόντα (φρούτα, ξηροί καρποί) πλην των εσπεριδοειδών και των προϊόντων της ελιάς.

Ή μηδική.

Β' Για τίνα των γεωργικών προϊόντων ή έναρξη των εργασιών σποράς κλπ. άσχετα από της ενάρξεως του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου συγκομίζονται τα προϊόντα αυτά, εις την κατηγορία Δε αυτή υπάγονται:

- Τα χειμερινά σιτηρά (σίτος, κριθή, σίκαλη κλπ.).

- Τα βρώσιμα και κτηνοτροφικά γυχανδή (ως ή φακή, βίκος, λάδυρος, πίσα, ρόβη κλπ.) πλην των ρεβύνδων.

Για τα ανωτέρω προϊόντα το γεωργικό έτος άρχεται την 1ην Σεπτεμβρίου και λήγει την 31 Αύγούστου του επομένου έτους.

Γ' Τέλος, προϊόντων τινών η συγκομιδή άρχεται μεν κατά το τέλος ενός ημερολογιακού έτους, συνεχίζεται δε ως και κατά τους πρώτους

Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία

μήνες του επομένου έτους (ήτοι ή συγκομιδή των δεν συντελείται εντός του αυτού ημερολογιακού έτους. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται:

- Τα ελατοκομικά προϊόντα.
- Τα εσπεριδοειδή (λεμόνια, πορτοκάλια, μανταρίνια κλπ.).
- Λαχανικά τινά (λάχανα και κουνουπίδια).

Για τα ανωτέρω προϊόντα το γεωργικό έτος άρχεται την 1ην Μαΐου του έτους και λήγει στις 30 Απριλίου του επομένου έτους.



## **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ**

Η συνεχιζόμενη αδυναμία εντοπισμού και εξακρίβωσης διαφεύγουσας Φορολογητέας ύλης με βάση καθαρά Λογιστικά και Ελεγκτικά κριτήρια, οδηγεί συνεχώς τα τελευταία χρόνια το Φορολογικό μας σύστημα, στον εμπλουτισμό του, με τα λεγόμενα «αντικειμενικά» κριτήρια προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των Φορολογουμένων.

Ο προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού εισοδήματος με αντικειμενικά κριτήρια (ν.2214/94) λαμβάνει ορισμένους κύριους και βασικούς παράγοντες επίτευξης και εντοπισμού των καθαρών κερδών μιας επιχείρησης εμπορικής, βιοτεχνικής κλπ.

Οι παράγοντες αυτοί είναι οι εξής

1. Το μέγεθος της επιχείρησης, δηλαδή τα τετραγωνικά μέτρα της επιφάνειας του ακινήτου που καλύπτει η επιχείρηση, σε συνδυασμό με την μισθωτική αξία του ακινήτου.
2. Ο τόπος εγκατάστασης της επιχείρησης που σχετίζεται με την εμπορικότητά της σε συνδυασμό με την μισθωτική αξία.
3. Το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και των δαπανών της από το οποίο εξάγεται το καθαρό κέρδος.
4. Η εμπορική αμοιβή, δηλαδή η αμοιβή του επιχειρηματία που θεωρητικά θα ελάμβανε αν απασχολείτο σε όμοια δραστηριότητα άλλης επιχείρησης σαν υπάλληλος.

Με βάση τα πιο πάνω, γίνεται αντιληπτό, ότι τα αντικειμενικά κριτήρια περιέχουν αναμφισβήτητα κάποιο βαθμό αυθαιρεσίας.

### **Ανάλυση προσδιορισμών ελάχιστου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις**

Το άρθρο 1 του ν.2214/94 αναφέρεται στον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων είτε αυτές είναι ατομικές ή ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες ή κοινοπραξίες ή αφανείς με την προϋπόθεση ότι ή δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. Α΄ ή Β΄ κατηγορίας (βιβλίο αγορών ή εσόδων - εξόδων).

Επομένως δεν έχει εφαρμογή ο αντικειμενικός προσδιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Με αυτή την έννοια το μέτρο αφορά τις μικρές κυρίως εμπορικές επιχειρήσεις που είναι πολλές και στις οποίες κυρίως εντοπίζονται σοβαρά προβλήματα φορολογικού ελέγχου.

Τις εμπορικές επιχειρήσεις τις διακρίνουμε στις εξής κατηγορίες:

- Σε επιχειρήσεις πώλησης αγαθών
- Σε βιοτεχνικές - κατασκευαστικές
- Σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών
- Σε μικτές επιχειρήσεις
- Σε ειδικές περιπτώσεις επιχειρήσεων όπως για παράδειγμα οι πλανόδιοι μικροπωλητές.

Κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος των επιχειρήσεων αυτών θα αναλυθούν πιο κάτω.

### **Ι. Επιχειρήσεις πώλησης αγαθών, βιοτεχνικές, κατασκευών, μεταποιητικές**

Κριτήρια που λαμβάνονται για την κατηγορία αυτή είναι

- α) Η εμπορική αμοιβή, δηλαδή η ετήσια αμοιβή που προβλέπεται από την Συλλογική σύμβαση εργασίας των εμποροϋπαλλήλων για υπάλληλο με 5 χρόνια προϋπηρεσίας (π.χ. το 1994 καθορίστηκε σε 1.700.000 δρχ, το 1995 σε 1.900.000 δρχ).
- β) Η μισθωτική αξία του ακινήτου δηλαδή η τιμή ζώνης της περιοχής της επαγγελματικής εγκατάστασης, επί τον αριθμό των τετραγωνικών μέτρων επιφάνειας της επαγγελματικής εγκατάστασης, επί συντελεστή 6%. Για παράδειγμα εμπορικό κατάστημα με επιφάνεια 100 τ.μ. και τιμή ζώνης 92.000 δρχ/τ.μ θα έχει μισθωτική αξία:  
 $92.000 \times 100 \times 6\% = 552.000$  δρχ.

Όταν όμως η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται αποκλειστικά σε όροφο οικοδομής η μισθωτική αξία μειώνεται κατά 30%, όταν βρίσκεται αποκλειστικά σε υπόγειο οικοδομής μειώνεται κατά 50%. Για τον αποθηκευτικό χώρο όταν αυτός είναι ανεξάρτητος (δεν υπάρχει επικοινωνία με το κατάστημα) η μισθωτική αξία μειώνεται κατά 75% και προστίθεται στην μισθωτική αξία του κεντρικού καταστήματος ή του υποκαταστήματος που βρίσκεται στην ίδια πόλη με τον αποθηκευτικό χώρο.

γ) Ο συντελεστής εμπορικότητας, αυτός προσδιορίζεται με βάση τον συντελεστή εμπορικότητας που προβλέπουν οι διατάξεις για τον Φ.Μ.Α. (Φόρο μεταβίβασης ακινήτου) και προσδιορίζεται ως εξής:

Συντελεστής Εμπορικότητας	Για επιχ/σεις εγκαταστημένες σε περιοχές με συντελεστή εμπορ/τας
1	1
1,20	1,1-2
1,40	2,1-3
1,60	3,1-4
1,80	Πάνω από 4

δ) Ο συντελεστής απόδοσης είναι ένας συντελεστής ο οποίος προσδιορίζεται με τον Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) της κάθε επιχείρησης, και εκφράζει την σχέση ανάμεσα στα ακαθάριστα και τα καθαρά εισοδήματα του κλάδου που ανήκει η συγκεκριμένη επιχείρηση.

Ο συντελεστής απόδοσης προσδιορίζεται με βάση τον πιο κάτω πίνακα:

Συντελεστής Απόδοσης	Για επιχ/σεις με Μ.Σ.Κ.Κ.
1	μέρι 5%
1,15	Πάνω από 5% μεχρι 10%
1,30	πάνω από 10% μεχρι 15%
1,45	πάνω από 15% μεχρι 20%
1,60	πάνω από 20%

Αν η επιχείρηση εμπορεύεται ή παράγει είδη που έχουν διαφορετικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης λαμβάνεται ο Μ.Σ.Κ.Κ. που αντιστοιχεί στην κύρια δραστηριότητα (Κύρια δραστηριότητα Θεωρείται αυτή που αποφέρει τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα στην επιχείρηση.

Όταν η επιχείρηση έχει χονδρικές και λιανικές πωλήσεις λαμβάνουμε τον μεγαλύτερο συντελεστή καθαρού κέρδους)

Για να υπολογίσουμε τώρα το ποσό του ελαχίστου εισοδήματος με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, λαμβάνουμε τον τύπο:

ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ = (ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ + ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ) Χ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΜΠΟΡΙΚΟΤΗΤΑΣ Χ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

## **2. Υπολογισμός ελάχιστου εισοδήματος επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών**

Κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη είναι:

- α) Η εμπορική αμοιβή που προβλέπεται από την συλλογική σύμβαση εργασίας για εμποροϋπάλληλο με 5 χρόνια προϋπηρεσίας προσαυξημένη κατά 30% π.χ. για το 1996 : 1.900.000 Χ 1,30 = 2.470.000 δρχ.
- β) Η μισθωτική αξία του γραφείου ή καταστήματος της επιχείρησης, (Μισθωτική αξία = Τ.Ζ x ΑΡΙΘΜΟ Τ.Μ. ΕΠΙΦ. x 6%) έτσι όπως αναφέρθηκε πιο πάνω.

Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία

- Ειδικά για υπηρεσίες εκπαίδευσης (π.χ. φροντ. Ξένων γλωσσών) η μισθωτική αξία περιορίζεται στο 50%.
  - Αν επιχ/σεις παροχής υπηρεσιών στεγάζονται στον ίδιο χώρο τότε γίνεται επιμερισμός της μισθωτικής αξίας ανάλογα με τον αριθμό των επιχ/σεων που συστεγάζονται.
  - Όταν χρησιμοποιείται για επαγγελματική στέγη η οικία του φορολογούμενου, τότε λαμβάνεται υπόψη το 1/3 της επιφάνειας της οικίας του για τον υπολογισμό της Μισθωτικής αξίας.
- γ) Ο συντελεστής απόδοσης, αυτός έχει σχέση με τον Μ.Σ.Κ.Κ της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών με βάση τον πιο κάτω πίνακα:

Συντελεστής Απόδοσης	Για επιχ/σεις με Μ.Σ.Κ.Κ.
1	μεχρι 20%
1,20	πάνω από 20% μεχρι 30%
1,40	πάνω από 30% μεχρι 40%
1,60	πάνω από 40%

και τελικά

ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ  
ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ = (ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ + ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ) Χ  
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

### **3. ΜΙΚΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Για επιχειρήσεις πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών (μικτές) το ελάχιστο ποσό εισοδήματος προσδιορίζεται με βάση το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της κύριας δραστηριότητας, προσαυξημένο με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθαρίστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της επιχ/σης, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το 20%

### **4. ΝΕΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Για νέες επιχειρήσεις, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που εξευρίσκεται με βάση τα αναφερθέντα για εμπορικές κλπ. επιχ/σεις, μειώνεται κατά ποσοστό 30% για τα 3 (τρία) πρώτα χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης. Η τριετία αρχίζει από το επόμενο έτος στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης εργασιών.

Η μείωση του ποσοστού 30% για νέες επιχ/σεις δεν έχει ισχύ στις περιπτώσεις:

- Όταν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση έναρξης επαγγέλματος ή αυτή είναι εκπρόθεσμη και μετά από 6 μήνες λειτουργίας της επιχ/σης.
- Όταν παρά τις σχετικές διατάξεις δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ.
- Όταν Ο.Ε, Ε.Ε ή κοινωνίες προέρχονται από λύση ή μετατροπή υφιστάμενης επιχ/σης, εφόσον σ' αυτές μετέχει ένα τουλάχιστον

μέλος της λυθείσης ή μετατραπύσας επιχ/σης η οποία λειτουργεί στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση.

- Όταν είναι επιχ/σεις εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων, κάμπινγκ, εκμετάλλευσης Ε.Λ.Χ. αυτοκινήτων ή φορτηγών Λ.Χ., ή είναι πλανόδιοι λιανοπωλητές αποκλειστικά, ή επιχ/σεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές.

### **5. Επιχειρήσεις με υποκαταστήματα**

Όταν η επιχείρηση έχει ένα ή περισσότερα υποκαταστήματα το ελάχιστο εισόδημα προσδιορίζεται ως εξής:

Αφού υπολογιστεί το ελάχιστο καθαρό εισόδημα της έδρας της επιχείρησης, προστίθεται σε αυτό το ποσό ελαχίστου εισοδήματος όλων των υποκαταστημάτων, αφού προσδιοριστεί εμπορική αμοιβή για τα υποκαταστήματα μειωμένη κατά 50%.

### **6. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και μισθωτές υπηρεσίες φορολογουμένου**

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος με εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (ατομική όμως επιχ/ση) δηλώνει και εισοδήματα από Μισθωτές Υπηρεσίες, τότε το ελάχιστο ποσό εισοδήματος με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό της εμπορικής επιχ/σης μειώνεται στο μισό με την προϋπόθεση όμως ότι το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι μεγαλύτερο ή ίσο με την εμπορική αμοιβή (Για το 1995  $\geq$  των 1.900.000 δρχ).



### **7. Ειδικές περιπτώσεις επιχειρήσεων**

Για ορισμένες επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. ή τηρούν Α΄ ή Β΄ κατηγορίας ο ν.2214/94 προβλέπει συγκεκριμένο ποσό ελάχιστου εισοδήματος, όπως για παράδειγμα επιχ/εις ενοικιαζομένων επιπλωμένων δωματίων, κάμπινγκ, εκμετάλλευσης Ε.Λ.Χ. κ.λ.π. ή πλανοδίων λιανοπωλητών (φόρος 75.000 ετησίως για πόλεις άνω των 200.000 ή 50.000 για κάτω των 200.000 κατοίκων) ή λιανοπωλητών σε λαϊκές αγορές (φόρος 100.000 ή 50.000 ανάλογα). Ο φόρος των περιπτώσεων αυτών καταβάλλεται στην αρχή του έτους (μέσα στον Ιανουάριο).

### **8. Έναρξη - διακοπή εργασιών μέσα στη χρήση**

Όταν η επιχείρηση κάνει διακοπή ή έναρξη εργασιών της μέσα στην κρινόμενη διαχ/κή χρήση, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης (πάνω από 15 μέρες λογίζεται σαν μήνας). Τα ίδια ισχύουν για τα υποκαταστήματα ή τις άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις της επιχ/σης.

## **ΣΕ ΠΟΙΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΔΕΝ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ**

Το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού ελαχίστου εισοδήματος δεν ισχύει στις πιο κάτω περιπτώσεις:

- Για επιχειρήσεις που ασκούνται από άτομα ηλικίας άνω των 65 ετών (εφ' όσον ασκούν την επιχ/ση για μια δεκαετία).
- Για επιχ/σεις που ασκούνται από άτομα που είναι τυφλοί, ή ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας πάνω από 80%.
- Για τα καθαρά κέρδη δικαιούχων από την εκμετάλλευση θεάτρου, κινηματογράφου, λεωφορείου ενταγμένου στο ΚΤΕΛ.
- Για τα καθαρά κέρδη των επιχ/σεων που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων του Δημοσίου, δήμων, κοινοτήτων, δημόσιων επιχ/σεων και επιχ/σεων κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ.
- Για καθαρά κέρδη παραγωγών ή μεσιτών ασφαλειών χωρίς επαγγελματική εγκατάσταση, των πλασιέ, εκτελωνιστών, των πρακτορείων εφημερίδων, περιοδικών, εφημεριδοπωλών, πρακτορείων ειδήσεων και δημοσιογραφικού υλικού, λαχείων γενικά, πρακτορείων Προ-πο & ιπποδρομιακών στοιχημάτων και πλανόδιων μικροπωλητών λαχείων.

- Για επιχ/σεις ή υποκαταστήματα που είναι εγκατεστημένα σε δήμους ή κοινότητες ή οικισμούς με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους (εκτός των χαρακτηρισμένων ως τουριστικοί τόποι. Επιχ/σεις που είναι εγκατεστημένες σε παραλιακές περιοχές ή κατά μήκος εθνικών οδών δεν εξαιρούνται από το αντικειμενικό σύστημα.

***Σύγκριση Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος Από Το Σύστημα Αντικειμενικού Προσδιορισμού Με Το Καθαρό Εισόδημα Που Δηλώνει Ο Φορολογούμενος Της ίδιας Επιχ/κής Δραστηριότητας***

Μετά τον καθορισμό του ελαχίστου εισοδήματος της επιχ/σης, αυτό, συγκρίνεται με το δηλούμενο ποσό εισοδήματος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (ατομικής ή εταιρικής) επιχείρησης που είτε δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Φορολογητέο εισόδημα θεωρείται αυτό που προκύπτει με την προσαύξηση της διαφοράς που τυχόν προκύπτει μεταξύ του δηλούμενου και του εισοδήματος Α.Π.

Για παράδειγμα αν από μια επιχ/ση προκύψει ελάχιστο εισόδημα με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό (Α.Ω.) 5.830.000 δρχ., ενώ το δηλούμενο εισόδημα από την ίδια επιχείρηση με βάση λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό είναι 4.300.000 δρχ. τότε η διαφορά 5.380.000 δρχ - 4.300.000 δρχ : 1.530.000 θα προστεθεί στο δηλούμενο (Δηλαδή φορολογητέο εισόδημα : 5.380.000 δρχ) ως προερχόμενο από

την επιχείρηση αυτή και ο φόρος θα υπολογιστεί με βάση αυτό το φορολογητέο εισόδημα.

Ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει σε φορολογικά δικαστήρια (μαχητό τεκμήριο) μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους της επίμαχης περιόδου, χωρίς όμως να αναστέλλεται η υποχρέωση καταβολής του φόρου τουλάχιστον ποσοστού 50% του βεβαιούμενου.

**Ασκήσεις - παραδείγματα αντικειμενικού προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις βιοτεχνικές κλπ καθώς και παροχής υπηρεσιών**

1<sup>η</sup> Στην Ο.Ε. «ΣΤΑΜΟΥ & ΣΙΑ» οι συνολικές λιανικές πωλήσεις από 1/1-31/12/94 ανήλθαν σε 30.000.000 δρχ., ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους (ΜΣΚΚ) επί των πωλήσεων της επιχείρησης είναι 14%. Βιβλία Κ.Β.Σ. που τηρεί η επιχείρηση Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Στοιχεία καταστήματος: Επιφάνεια 80 τ.μ., ισόγειο τιμή ζώνης (τ.ζ) καταστήματος 90.000 δρχ. συντελεστής εμπορικότητας 1,40. Ζητείται το ελάχιστο εισόδημα με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό.

Λύση:

Ελάχιστο ποσό εισοδήματος = [(Εμπορική αμοιβή + (τ.ζ. χ τετρ. Μέτρα καταστήματος χ 6%)] χ συντελεστή εμπορικότητας χ συντελεστή απόδοσης

$$= [1.700.000 + (90.000 \times 80 \times 6\%)] \times 1,40 \times 1,30 = 2.132.000$$
$$1,40 \times 1,30 = 3.880.240$$

Το πιο πάνω αποτέλεσμα εξάγεται με βάση την υπόθεση ότι η επιχείρηση λειτουργεί πριν από 1991. Αν όμως πρόκειται για νέα επιχείρηση (π.χ. έναρξη δραστηριότητας από 1991 και μετά) τότε το ελάχιστο εισόδημα θα μειωθεί κατά 30%.

Επομένως τα κ.κ. θα διαμορφωθούν ως εξής.

Ελάχιστο ποσό εισοδήματος μείον το 30% αυτού:

$$3.880.240 \times 30\% = 3.880.240 - 1.164.072 = 2.716.168$$

2<sup>η</sup> Εμπορική επιχείρηση «Α» πωλεί εμπορεύματα «Χ» με Μ.Σ.Κ.Κ. 20% και εμπορεύματα «Ψ» με 18%. Βιβλία Κ.Β.Σ. 6<sup>η</sup> κατηγορ. Η επιχείρηση λειτουργεί πριν το 1990.

Δεδομένα βιβλίων της διαχειριστικής περιόδου 1994:

Πωλήσεις εμπορευμάτων «Χ» 20.000.000 Δρχ.

Πωλήσεις εμπορευμάτων «Ψ» 10.000.000 Δρχ.

Δεδομένα για κατάστημα και αποθήκη της επιχείρησης:

Επιφάνεια καταστήματος 120 τ.μ., Τ.Ζ. 98.000 δρχ.

Επιφάνεια αποθήκης 50 τ.μ., Τ.Ζ. 80.000 δρχ.

συντελεστής εμπορικότητας καταστήματος 1,20

Με βάση τα πιο πάνω στοιχεία να υπολογιστεί το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησης.

ΛΥΣΗ:

α) Εύρεση ελαχίστου καθαρού εισοδήματος με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό

Ελάχιστο εισόδημα Α.Π.= (Ε.Α.+(Μ.Α. καταστήματος + Μ.Α. αποθήκης χ50%) χ Σ.Ε.χΣ.Α.= [1700000+(120χ98000χ6%)+(50χ80000χ6%) χ0,50] χ 1,20χ1,45=5.525.600χ1,20χ1,45= 4.394.544

β) Εύρεση καθαρού εισοδήματος με βάση τις πωλήσεις

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός κ.κ. βιβλίων Α', Β'κατηγ.)

Πωλήσεις εμπ/των «Χ»: 20.000.000 χ 0,20= 4.000.000 δρχ

Πωλήσεις εμπ/των «Ψ»: 18.000.000 χ 0,18 = 3240000 δρχ.

Συνολικά καθ. Κέρδη 7.240.000 δρχ.

Όπως έχουμε αναφέρει αν το ελάχιστο εισόδημα που εξάγεται με βάση τον Α.Π. είναι μικρότερο του καθαρού εισοδήματος που εξάγεται με βάση τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης (Για Α& Β κατηγ. Με εξωλογιστικό προσδιορισμό) τότε δεν λαμβάνεται υπόψη.

Επομένως Φορολογητέα κ.κ. επιχείρησης: 7.240.000 δρχ.

Ε.Α. = Επιχ/κή αμοιβή, Μ.Α.= μισθωτική αξία ακινήτου, Σ.Ε. = Συντελεστής εμπορικότητας, Σ.Α. =Συντελεστής απόδοσης

3<sup>η</sup> Εμπορική επιχείρηση το διαχ/κό έτος 1994 πραγματοποίησε πωλήσει 40.000.000 δρχ. Μ.Σ.Κ.Κ. επί πωλήσεων 15%. Με βάση το σύστημα του Α.Π. το ελάχιστο καθαρό εισόδημα της εμπορικής επιχείρησης είναι: 6.820.314 δρχ.

Ζητείται το φορολογητέο καθαρό εισόδημα και το ποσό αναλογούντος φόρου της επιχείρησης σαν ομόρρυθμη εταιρεία (φόρος Ο.Ε.). Βιβλία Κ.Β.Σ. Β' κατηγορίας.

Καθαρά κέρδη βιβλίων  $40.000.000 \times 0,15 = 6.000.000 + 6.820.314$

επομένως φορολογητέο εισόδημα: 6.820.314 δρχ.

Αναλογούν φόρος Ο.Ε.:

$6.820.314 \times \frac{1}{2} \times 35\% = 1.193.555$

#### 4<sup>η</sup> Μικτή επιχείρηση

Επιχείρηση ηλεκτρικών ειδών (εμπορία) και Service που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας το διαχειρ/κό έτος 1994 πραγματοποίησε πωλήσεις εμπορευμάτων 30.000.000 και είχε ακαθάριστα έσοδα 2.000.000 δρχ. από παροχή υπηρεσιών. Επιφάνεια καταστήματος 100 τα, τ.ζ. 75.000 δρχ. Μ.Σ.Κ.Κ. εμπορίας επί πωλήσεων 14%, Μ.Σ.Κ.Κ. παροχής υπηρεσιών επισκευής και συντήρησης 40%.

Η επιχείρησης βρίσκεται στον 1<sup>ο</sup> όροφο οικοδομής ΣΕ: 1,80 Ζητείται το καθαρό εισόδημα με βάση τον Α.π.

ΛΥΣΗ:

Ελάχιστο εισόδημα:  $[1.700.000 + (100 \times 75 \times 6\%)] \times 1,80 \times 1,30 = (1.700.000 + 450) \times 1,80 \times 1,30 = 2.150.000 \times 1,80 \times 1,30 = 5.031.000$  δρχ.

Το ποσό αυτό θα αυξηθεί με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα.

Ποσοστό συμμετοχής:  $= \frac{2.000.000}{30.000.000} = 0,0625$  ή 6,25%

32.000.000

Επομένως:  $5.031.000 (5.031.000 \times 6,25\%) = 5.031.000 + 314.438 = 5.345.438$  δρχ.

5<sup>η</sup> Επιχείρηση Παροχής υπηρεσιών

Φροντιστήριο το οποίο λειτουργεί από 1990 στο ισόγειο οικοδομής, σε επιφάνεια 250 τ.μ. με τιμή ζώνης 120.000 δρχ. τηρεί βιβλία β' κατηγορία του Κ.Β.Σ. Από τα βιβλία αυτά λαμβάνουμε τα εξής για το 1994:

Συνολικά ακαθάριστα έσοδα 8.520.000 δρχ.

Συνολικές δαπάνες 5.197.200 δρχ.

Με τα δεδομένα ότι ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι 39% και ο αντίστοιχος συντελεστής, απόδοσης 1,40 να υπολογισθεί το φορολογητέο εισόδημα του φροντιστηρίου.

ΛΥΣΗ

α) Επειδή πρόκειται για επιχείρηση παροχής εκπαίδευσης η μισθωτική αξία θα μειωθεί κατά 50%.

Επομένως: Ελάχιστο εισόδημα με βάση τον Α.Π. =  $[1.700.000 + (250 \times 120.000 \times 6\%) - 50\% \text{ της Μ.Α}] \times 1,40 = (1.700.000 + 1.800.000 - 1.800.000 \times 0,50) \times 1,40 = (1.700.000 + 900.000) \times 1,40 = 2.600.000 \times 1,40 = 3.640.000$  δρχ.

β) Καθαρά κέρδη με βάση τα βιβλία της επιχείρησης κ.κ. = Ακαθ. Έσοδα - Δαπάνες =  $8.520.000 - 5.197.200 = 3.322.800$



Επειδή ελάχιστο εισόδημα Α.Π. (3.640.000 δρχ.) > του λογιστικού προσδιορισμού (3.322.800) θα ληφθεί σαν φορολογητέο εισόδημα 3.640.00 δρχ.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών εκπ/σης (π.χ. φροντιστ. Ξένων γλωσσών κλπ) η εμπορική αμοιβή δεν προσαυζάνεται κατά 30%. Επίσης όπως έχει αναφερθεί οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν έχουν συντελεστή εμπορικότητας.

6<sup>η</sup> Επιχείρηση παροχής υπηρεσιών λειτουργεί στον 2<sup>ο</sup> όροφο οικοδομής. Επιφάνεια καταστήματος 150 τ.μ., τιμή ζώνης καταστήματος 80.000 δρχ. Μ.Σ.Κ.Κ. 45% (συντελ., Απόδοσης 1,60). Η επιχείρησης λειτουργεί πάνω από 3 χρόνια. Ζητείται το ελάχιστο εισόδημα της με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό.

ΛΥΣΗ: Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η εμπορική αμοιβή προσαυζάνεται κατά 30%. Επίσης κατά τον υπολογισμό του ελαχ. εισοδήματος θα υπολογίσουμε και την μείωση του 30% στην μισθωτική αξία λόγω ορόφου.

Ελάχιστο Εισόδημα =  $[1.700.000 \times 1,30 + (150 \times 80.000 \times 6\%) - 30\%$   
αυτής]  $\times 1,60 = [2.210.000 + (720.000 - 216.000)] \times 1,60 = (2.210. + 936.000)$   
 $\times 1,60 = 3.146.000 \times 1,60 = 5.033.600$  δρχ.

7<sup>η</sup> Ο Κ. Παύλου επαγγελματίας ηλεκτρολόγος χρησιμοποιεί σαν επαγγελματική του στέγη την οικία του, επιφάνειας 100 τ.μ. και με τιμή ζώνης 75.000 δρχ. Μ.Σ.Κ.Κ. 45% (Σ.Α. 1,50) Ζητείται το ελάχιστο εισόδημα του με βάση τον Α.Π.

Η ανατροπή των λογιστικών αποτελεσμάτων του ΚΒΣ από την φορολογική νομοθεσία

ΛΥΣΗ: Λόγω οικίας θα έχουμε το 1/3 της Μισθωτικής αξίας

$$\begin{aligned} \text{Ελάχιστο εισόδημα: } & [1.700.000 \times 1,30 + (100 \times 75.000 \times 6\%) \times 1/3] \times 1,60 \\ & = (2.210.000 + 450.000 \times 1/3) \times 1,60 = 3.776.000 \text{ δρχ.} \end{aligned}$$

Αν ο κ. Παύλου ήταν μισθωτός με επίσιες καθαρές αποδοχές 4.000.000 δρχ. Τότε το ελάχιστο εισόδημα θα μειώνονται στο μισό.

Επομένως στην περίπτωση αυτή. Συνολικό φορολογικό εισόδημα:

$$4.000.0 + 3.776.000 \times \frac{1}{2} = 4.000.000 + 1.888.000 = 5.888.000 \text{ δρχ.}$$

### **Εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις**

α) Τι περιλαμβάνει η πηγή εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις.

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από μία ή περισσότερες ατομικές ή εταιρικές επιχειρήσεις, εμπορικές, βιοτεχνικές, βιομηχανικές ή από την άσκηση κάποιου κερδοσκοπικού επαγγέλματος που δεν αναφέρεται στα ελεύθερα επαγγέλματα σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν. 3323 /55. Επίσης σαν εισόδημα θεωρείται:

- 1) Το κέρδος από επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων εκτός των επιχειρήσεων του άρθρου 36α του Ν. 3323/55 που φορολογείται ειδικά.
- 2) Η ωφέλεια που δημιουργείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων που προέρχεται από κατατμηθείσες ή ρυμοτομηθείσες εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας.
- 3) Οι αμοιβές με τη μορφή μερίσματος των συνεταιρισμών του Ν. 602 που καταβάλλονται στα μέλη τους.
- 4) Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.
- 5) Επιχειρηματική αμοιβή ομόρρυθμου εταίρου και εταίρου διαχειριστή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε/Π.Ε.Ζ που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 α του Ν. 3323/55 και του άρθρου 10 του Ν. 3843/58.

6) Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του ΔΣ για υπηρεσίες που παρέχουν ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό εκτός του ΙΚΑ.

Τα εισοδήματα των παραπάνω επιχειρήσεων που λειτουργούν με τη μορφή Ο.Ε, Ε.Ε, Ε.Π.Ε καθώς και συνεταιρισμών, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τον κάθε έταιρο για το ποσοστό των κερδών που αναλογεί από την συμμετοχή τους σε αυτές.

Άρθρο 32. Ν. 2238/94

Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1) Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ, καθώς και επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή όπου εδώ γίνεται δύσκολη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχ/σης με ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα παρακάτω ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλαγματικές ενέργειες με εξαίρεση τους τόκους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα 600 εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης εφόσον είχαν καταβληθεί αχρωστήτως.

Τα παραπάνω ποσά προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

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

Ο Σ.Κ.Κ δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3.5) του Σ.Μ.Κ που έχει καθορίσει του Υπουργείο Εμπορίου.

Για επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από τον συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος του ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%).

Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ ή στις οποίες διπιστώθηκε:

- α) Έκδοση πλατών ή εικονικών τιμολογίων.
- β) Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα.
- γ) Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς για πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- δ) Η χωρίς άδεια της αρμόδιας Δ.Ο.Υ άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε.
- ε) Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογιακής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους (ΣΚΚ) που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

Στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο Σ.Κ.Κ προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

3) Αν 000 τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει ότι από λόγους ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου 000 το μηδέν.

Σε περιπτώσεις ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων από πυρκαγιά μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι

ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων.

4) Κατεξάιρεση για επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και Στοιχείων και με προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης λόγω ύψους αγορών, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα-μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων. Οι ΣΚΚ που εφαρμόζονται στις αγορές περιέχονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

5) Κατά την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν τους μοναδικούς συντελεστές στις αγορές :

Α) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της α' κατηγορίας του ΚΒΣ, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους.

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

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

αα) Από την πρώτη κατηγορία στην Τρίτη κατηγορία, οι αγορές της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων μειώνεται κατά την αξία τους που εμφανίζεται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων.

ββ) Από τη δεύτερη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσauζάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών.

γγ) Από την Τρίτη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσauζάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζονται στην τελευταία απογραφή λήξης.

β) Το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 31, σε περίπτωση τεκμαρτού η εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτού δεν προβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάση του οποίου θα καταβληθεί η πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στον δικαιούχο, προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιορισμένα καθαρά κέρδη.



## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1) Από τα βιβλία β' κατηγορία φροντιστηρίου με ΜΣΚΚ 32% έχουμε:

α) Αν συνολικά έσοδα = 6.000.000 και συνολικά έξοδα=3.900.000

Τότε ΣΚΚ = Καθαρά κέρδη = 2.100.000 = 0,35 ή 35% δηλ. μεγαλύτερος 32%

Συνολικά έσοδα 6.000.000

Άρα καθαρά κέρδη 2.100.000

Στην περίπτωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού θα ληφθεί ο συντελεστής 35% και όχι ο 32% του πίνακα.

β) αν συνολικά έσοδα = 6.000.00 και συνολικά έξοδα = 4.500.000

Τότε με βάση τα λογιστικά βιβλία ο ΣΚΚ =  $\frac{1.500.000}{6.000.000} = 0,25$  ή 25%

Τότε λαμβάνεται υπόψη οπωσδήποτε ο συντελεστής του πίνακα δηλ. ο 32% και επομένως: καθαρά κέρδη = 6.000.000 χ 32% = 1.920.000

γ) αν συνολικά έσοδα= 6.000.000 και συνολικά έξοδα = 1.800.000

Άρα ΣΚΚ=  $\frac{4.200.000}{6.000.000} = 70\%$ .

Εδώ επειδή ο συντελεστής 70% είναι μεγαλύτερος από το διπλάσιο του πίνακα (2χ32=64) τότε θα ληφθεί υπόψη ο συντελεστής 64% και όχι ο 70%. Άρα καθαρά κέρδη= 6.000.000 χ 64% = 3.840.000

2) Για βιβλία α' κατηγορίας

Επιχείρηση τρεΐ βιβλία α΄ κατηγορίας. Για την περίοδο 1/1-31-12-92 πραγματοποιεί καθαρές αγορές εμπορευμάτων 5.000.000. Ο ΣΜΚ είναι 50% επί των αγορών. Ο ΣΚΚ επί των πωλήσεων είναι 12%. Στην περίπτωση αυτή και γενικά για τα βιβλία α΄ κατηγορία και αγορασθέντα εμπορεύματα θεωρούνται και πωληθέντα. Εφόσον η επιχείρηση δεν έχει Σ.Κ.Κ. επί των αγορών. Η εξαγωγή των καθαρών κερδών θα γίνει ως εξής:

$$\Sigma\text{ΚΚ} = \frac{\text{Καθαρά κέρδη ή πωλήσεις}}{\text{Πωλήσεις}} = \text{Αγορές} + \text{Μικτό κέρδος}$$

$$\text{Μικτό κέρδος} = \Sigma.\text{Μ.Κ.} \times \text{αγορές} - \text{άρα μικτό κέρδους} = 0,50 \times 5.000.000 = 2.500.000 \text{ δρχ.}$$

$$\text{Πωλήσεις} = 5.000.000 + 2.500.000 = 7.500.000$$

$$\text{Καθαρά κέρδη} = 7.500.000 \times 0,12 = 900.000 \text{ δρχ.}$$

### 3) Για βιβλία β΄ κατηγορίας

Έμπορος κατεγυγμένων και νωπών ιχθυών πραγματοποίησε για το 1992 καθαρές χονδρικές πωλήσεις 16.000.000 δρχ. και λιανικές πωλήσεις 8.000.000 δρχ. ΜΣΚΚ λιανικών πωλήσεων 10% και χονδρικών 6%.

Άρα τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης θα είναι:

$$\text{Καθαρά κέρδη πωλήσεων χονδρική: } 16.000.000 \times 0,06 = 960.000 \text{ δρχ}$$

$$\text{Καθαρά κέρδη πωλήσεων λιανικής: } 8.000.000 \times 0,10 = 800.000 \text{ δρχ.}$$

$$\text{Συνολικά καθαρά κέρδη: } 1.760.000 \text{ δρχ.}$$

Περιπτώσεις κατά τις οποίες το αποτέλεσμα προσδιορίζεται εξωλογιστικά γιατί υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων

- 1) Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των βιβλίων των ΚΒΣ
- 2) Μη διαφύαξη των συνοδευτικών στοιχείων (αγοραζομένων και πωλουμένων αγαθών), καθώς και των στοιχείων αξίας με τα οποία διενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.
- 3) Η τήρηση και έκδοση των βιβλίων και στοιχείων κατά τρόπο που έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις του ΚΒΣ.
- 4) Η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας.
- 5) Η μη τήρηση των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης.
- 6) Η μη παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή όταν το εγχειρίδιο δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης, με την προϋπόθεση όμως ότι θα καταστεί αντικειμενικά αδύνατος ο έλεγχος ή οι ελλείψεις του εγχειριδίου θα αναφέρονται σε σοβαρά μεγέθη ως προς την έκτασή τους.
- 7) Απώλεια βιβλίων λόγω κλοπής εξομοιώνεται ως προς τις συνέπειες με την μη τήρηση.
- 8) Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων από ανωτέρα βία εξομοιώνεται ως προς την επίπτωση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, με μη τήρηση, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

- 9) Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων πριν από την πάροδο του χρόνου διαφύλαξης εξομοιούται ως προς τις συνέπειες με τη μη τήρηση. Από 4/6/96 η περίπτωση αυτή οδηγεί σε ανακρίβεια
- 10) Τήρηση αδεώρητου βιβλίου απογραφής
- 11) Καταχώρηση των ειδών στην απογραφή ή στο βιβλίο αποθήκης με κωδικούς χωρίς να τηρείται δεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης
- 12) Μη σύνταξη απογραφής για κάθε αποθηκευτικό χώρο χωριστά.
- 13) Μη καταχώρηση αγαθών (σε μεγάλη έκταση) στο βιβλίο απογραφής
- 14) Μη τήρηση βιβλίου αποθήκης
- 15) Μη τήρηση βιβλίου αποθήκης για κάθε είδος αγαθού
- 16) Μη σύνταξη ισολογισμού
- 17) Μη τήρηση των πρόσδετων βιβλίων (βιβλίο πελατών κλπ)
- 18) Διορθώσεις και ξέσματα σε μεγάλη έκταση στο στέλεχος των τιμολογίων.

Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία α' κατηγορίας του ΚΒΣ (ή που δεν είναι υποχρεωμένες να τηρούν)

Έννοια των ακαθάριστων εσόδων της α' κατηγορίας βιβλίων του ΚΒΣ

Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία α' κατηγορίας του ΚΒΣ τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς ΦΠΑ τα οποία αγοράστηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης. Το μικτό κέρδος βρίσκεται σε σύγκριση των τιμών κτήσης και

πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση και αν δεν υπήρχαν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους των άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

### **Προσδιορισμός των καθαρών κερδών Α' κατηγορίας βιβλίων**

Οι επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της α' κατηγορίας βιβλίων του ΚΒΣ, ή που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης, ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών τους γίνεται με πολλαπλασιασμό των αγορών τους με τους μοναδικούς συντελεστές. Στην αξία των αγορών συμπεριλαμβάνονται το κόστος αγορών μαζί και οι φόροι που το βαρύνουν (εκτός Φ.Π.Α). Δηλαδή λαμβάνονται οι αγορές όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους.

Όταν η επιχείρηση όμως αρχίζει να λειτουργεί για πρώτη φορά και εφόσον το επόμενο έτος συνεχίζει να τηρεί τα βιβλία α' κατηγορίας του ΚΒΣ τότε θεωρείται ότι πωλούνται μέσα στην πρώτη χρήση, τόσα δωδέκατα από τις αγορές που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση αυτή, όσοι είναι οι μήνες από την έναρξη των εργασιών της επιχείρησης μέχρι το τέλος της χρήσης. Το υπόλοιπο της αξίας των αγορών θεωρείται ότι πωλείται μέσα στο πρώτο τρίμηνο του αμέσως επόμενου έτους.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

1) Επιχείρηση που τηρεί βιβλίο αγορών, ασχολείται με την αγοραπωλησία ενός μονάχα είδους και έχει πραγματοποιήσει μέσα σε μια χρήση αγορές συνολικής αξίας 2.800.000 δρχ. και ειδικά έξοδα αγορών π.χ. μεταφορικά αγορών (χωρίς ΦΠΑ) 200.000 δρχ. σύνολο 3.000.000 δρχ.

Οι πωλήσεις που πραγματοποιεί η επιχείρηση είναι μόνο λιανικές. Η μέση τιμή αγοράς (προσαυξημένη και μετά ειδικά έξοδα αγορών) του είδους αυτού είναι 2.000 δρχ και η μέση τιμή πώλησης (λιανική) είναι 3.000 δρχ. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους (ΜΣΚΚ) για την επιχείρηση είναι 20% στις αγορές και 14% επί πωλήσεων.

Άρα το μικτό κέρδος υπολογίζεται ως εξής:

α) Με βάση τα πραγματικά στοιχεία του βιβλίου αγορών;

$(3.000-2.000)/2.000=1.000/2.000 = 0,50$  ή 50% = μικτό κέρδος αγορών  
 $(3.000-2.000)/3.000=1.000/3.000 = 0,33$  ή 33% = μικτό κέρδος επί πωλήσεων

β) Με βάση τους μοναδικούς συντελεστές:

$20/14=1,42$  ή 42%=μικτό κέρδος επί αγορών

Επειδή 50% > 42% ως συντελεστής μικτού κέρδους παίρνεται ο μεγαλύτερος συντελεστής που είναι ο 50%.

Έτσι έχουμε:  $3.000.000 \times 1,50 = 4.500.000$  δρχ. = ακαθάριστα έσοδα.

Άρα  $4.500.000 \times 14\%$  (ΜΣΚΚ) = 630.000 δρχ. καθαρά κέρδη.

2) Παράδειγμα προσδιορισμού του μικτού κέρδους και των ακαθάριστων εσόδων με βιβλίο αγορών, όταν υπάρχουν πολλά είδη και η επιχείρηση πουλάει συγχρόνως λιανικά και χονδρικά.

Δίνονται τα εξής στοιχεία:

	Μέσες τιμές αγορών	Αξία αγορών
Είδος Α	2000	200000
Είδος Β	1000	1000000
Είδος Γ	500	250000
Σύνολο		1450000

Μέσα στη χρήση πραγματοποιήθηκαν και χονδρικές πωλήσεις από το είδος Β ύψους 300.000 δρχ. τα παραπάνω είδη θεωρούνται ότι έχουν πουληθεί (ανεξάρτητα αν έχει συμβεί στην πραγματικότητα η πώλησή του) με τις εξή τιμές και με τα εξής ποσοστά:

	Τιμές πώλησης χονδρικής	Τιμές πώλησης λιανική	Ποσοστά πώλησης χονδρικά	Ποσοστά πώλησης λιανικά
Είδος Α	3000	4000	30%	70%
Είδος Β	1500	2000	80%	20%
Είδος Γ	800	900	80%	20%

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους για την επιχείρηση αυτή που προβλέπονται από το Υπουργείο οικονομικών είναι αντίστοιχα 18% επί αγορών και 15% επί πωλήσεων

Ζητείται: Να προσδιοριστεί ο συντελεστής μικτού κέρδους και να καθοριστούν τα έσοδα της χρήσης αυτής.

ΛΥΣΗ

α) Προσδιορισμός των μέσων τιμών πώλησης:

ΕΙΔΟΣ Α	ΕΙΔΟΣ Β	ΕΙΔΟΣ Γ
Χονδρικά $3000 \times 305 = 900$	$1.500 \times 80\% = 1200$	$800 \times 80\% = 640$
Λιανικά $4000 \times 70\% = 2800$	$2000 \times 20\% = 400$	$900 \times 20\% = 180$
Μέση τιμή πώλησης = 3700	Μέση τιμή πώλησης = 1600	Μέση τιμή πώλησης = 820

β) Προσδιορισμός του πραγματικού ποσοστού μικτού κέρδους από τις πωλήσεις:

	Αξία αγορών	Μέσες τιμές αγορών	Μέσες τιμές πωλήσεων	Ποσοστά μικτού κέρδους πάνω στις αγορές	Μικτό κέρδος επί πωλήσεις
ΕΙΔΟΣ Α	200.000	2.000	3.700	$(3700-2000)/2000=0,85$ ή 85%	$200.000 \times 85\% = 170.000$
ΕΙΔΟΣ Β	1.000.000	1.000	1.600	$(1600-1000)/1000=0,06$ ή 60%	$1.000.000 \times 60\% = 600.000$
ΕΙΔΟΣ Γ	250.000	500	820	$(820-500)/500=0,64$ ή 64%	$250.000 \times 64\% = 160.000$
	1450000				930000

Γενικό ποσοστό μικτού κέρδους πάνω στις αγορές:  
 $930.000/1450.000=64,14\%$



γ) Προσδιορισμός του μικτού κέρδους με βάση τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους:

ΣΚΚ επί αγορών = 18 = 1,20ή 20%=συντελεστής μικτού κέρδους

ΣΚΚ επί πωλήσεων 13

Επειδή 64,14% >20% ως συντελεστή μικτού κέρδους παίρνεται το μεγαλύτερο ποσοστό που είναι 64,14.

δ) Αγορές που έγιναν χονδρικές πωλήσεις:

Μέσα στη χρήση αυτή πραγματοποιήθηκαν και χονδρικές πωλήσεις από το είδος β που ανήλθαν στο ποσό των 300.000 δρχ. Ο συντελεστής μικτού κέρδους είναι 64,14%. Έτσι οι αγορές που έγιναν χονδρικές πωλήσεις υπολογίζονται ως εξής:  $300.000 \div 1,6414 = 182.771$  δρχ = αγορές από το είδος β που έγιναν χονδρικές πωλήσεις 1,6414

Οι αγορές λοιπόν από το είδος Β που έγιναν λιανικές πωλήσεις προσδιορίζονται ως εξής:

Συνολικές αγορές είδους Β	1.000.000
Αγορές είδους Β που έγιναν χονδρικές πωλήσεις	182.771
Υπόλοιπο αγορών που έγιναν λιανικές πωλήσεων	817.229

ε) Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις:

Οι αγορές που έγιναν λιανικές πωλήσεις είναι 1.267.229 (2450.000-182.771)

Ο συντελεστής μικτού κέρδους είναι 64,14%. Έτσι έχουμε:  $1.267.229 \times 1,6414 = 2.080.030$  δρχ. = λιανικές πωλήσεις

στ) Προσδιορισμός των συνολικών ακαθάριστων εσόδων

Πωλήσεις χονδρικές 300.000

Πωλήσεις λιανικές 2.080.030

Συνολικές πωλήσεις (ακαθάριστα έξοδα) 2.380.030

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3**

Στην εταιρεία «Ι. Καραγιάννης και Σία» ΟΕ που ασχολείται με το εμπόριο βενζίνης και πετρελαίου και που τηρεί βιβλίο αγορών, για το 1995 οι αγορές εμπορευμάτων ανήλθαν σε 160.000.000 δρχ. Ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους πάνω στις αγορές είναι 1,20% και πάνω στις πωλήσεις 1,15%. Ο πραγματικός συντελεστής μικτού κέρδους της εταιρίας δηλαδή ο συντελεστής που προκύπτει από τη σύγκριση αγορών και πωλήσεων είναι 3,5%.

Ζητείται: Να υπολογιστούν τα κέρδη της εταιρείας

### **ΛΥΣΗ**

$1,20 / 1,15 = 1,0435$  ή  $4,35\%$ =μικτός συντελεστής επειδή  $4,35\% \cdot 3,5\%$  για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων θα ληφθεί υπόψη ο συντελεστής  $4,35\%$  που προκύπτει από τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

Δηλαδή έχουμε:  $160.000.000 \times 1,20/1,15=166.956.510$  δρχ. ή  $(160.000.000 \times 1,0435=166.956.510$  δρχ)= ακαθάριστα έσοδα.

Και καθαρό κέρδος:  $166.956.510 \times 1,15\%=1.920.000$  δρχ. καθαρά κέρδη

ή  $160.000.000 \times 1,20\% = 1.920.000$  δρχ. = καθαρά κέρδη.

Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

### **Παράδειγμα**

- 1) Έστω ότι σε μια επιχείρηση ο ειδικός συντελεστής πάνω στις αγορές είναι 18% και ο αντίστοιχος για τις πωλήσεις 15%. Έτσι το ποσοστό μικτού κέρδους υπολογίζεται ως εξής:  $(18-15)/15=0,20$  ή 20% και  $(18-15)/18=0,1667$  ή 16,67% ποσοστό μικτού κέρδους επί πωλήσεων.
- 2) Σαν εμπορική εταιρεία «Χ. Ρίζος και Σια» Ε.Ε που τηρεί βιβλίο εσόδων εξόδων κατά τη χρήση 1995 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 120.000.000 δρχ. Ο συντελεστής καθαρών κερδών πάνω στις πωλήσεις λιανικής είναι 15%.

### **ΛΥΣΗ**

Υπολογισμός των καθαρών κερδών από τις πωλήσεις υφασμάτων:

$120.000.000 \times 15\% = 18.000.000$  δρχ. = καθαρά κέρδη.

### **Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' Κατηγορίας**

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία της γ' κατηγορίας του ΚΒΣ προσδιορίζονται λογιστικά δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα όλων των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την επιχείρηση και είναι δουλεμένες. Σε περίπτωση που τα βιβλία και στοιχεία τους είναι ανεπαρκή τότε τα ακαθάριστα έσοδα τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τους

συντελεστές (ΜΣΚΚ), (ΣΜΚ). Και επομένως τα κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά.

Ποιες δουλεμένες δαπάνες αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα

- 1) Οι α' και β' ύλες και τα υλικά συσκευασίας
- 2) Τα εμπορεύσιμα αγαθά
- 3) Οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού
- 4) Οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων
- 5) Οι παροχές τρίτων
- 6) Οι φόροι και τέλη
- 7) Οι ειδικές δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς δικαιολογητικά.
- 8) Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα
- 9) Οι αποσβέσεις
- 10) Οι προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων
- 11) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης
- 12) Οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- 13) Οι δωρεές
- 14) Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας
- 15) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλεια ζωής του εργατοϋπαλληλικού τους προσωπικού

Από το καθαρό εισόδημα αφαιρούνται:

- α) Τα κέρδη που απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται αυτοτελώς
- β) Τα κέρδη από μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες
- γ) Η επιχειρηματική αμοιβή μέχρι 3 ομόρρυθμων εταίρων.

Το υπόλοιπο φορολογείται με συντελεστή 35%.

Στο φόρο αυτό υπολογίζεται συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές.

## **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ - 2)**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ**

1) Τα νέα φορολογικά μέτρα δείχνουν ότι υπάρχουν σωστές διαπιστώσεις για την σημασία της φορολογίας εισοδήματος για την οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη. Προτού προχωρήσουμε στην ανάλυση των επιμέρους επιπτώσεων θα επισημάνουμε τρία σημεία τα οποία είναι αποφασιστικής σημασίας για την συμπεριφορά των φόρων εισοδήματος. (I) Οι φόροι εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων μετακυλούνται στο κόστος παραγωγής και στην συνέχεια στις τιμές, άρα επηρεάζουν, τον πληθωρισμό κόστους και την ανταγωνιστικότητα των αγαθών και υπηρεσιών. (II) Η μείωση του προσωπικού φόρου αυτόματα, σημαίνει αίτηση του διαθέσιμου εισοδήματος, συνεπώς είναι προτιμότερη από μια ίσου αποτελέσματος αύξηση του ονομαστικού μισθού διότι επιτυγχάνονται δύο στόχοι: το διαθέσιμο εισόδημα των εργαζόμενων δεν μεταβάλλεται ή αυξάνεται και επιπλέον διατηρεί αμετάβλητο, το κόστος παραγωγής, σε αντίθεση με την αύξηση των ονομαστικών μισθών που πάντοτε οδηγεί σε αύξηση του κόστους παραγωγής και των τιμών και σε χειροτερεύση της ανταγωνιστικότητας των προϊόντων. (III) Ο προσωπικός φόρος εισοδήματος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στις προσωπικές επιλογές του φορολογημένου και του μισθωτού από τον οποίο παρακρατείται ο φόρος. Ο μηδενισμός των απαλλαγών και η κατάργηση της μεθόδου εκπτώσεως φόρου από φόρο καθιστά το σύστημα πιο απλούστερο για την πάταξη της φοροδιαφυγής.

Αναλυτικότερα ως προτάσεις:

- (1) Η μείωση των φόρων εισοδήματος ενισχύει χωρίς αμφιβολία την αποταμίευση και έτσι θέτει σε λειτουργία την αναπτυξιακή διαδικασία και έχουμε αύξηση της απασχόλησης και μείωση της ανεργίας.
- (2) Η μείωση αυτή με συνδυασμό την εισοδηματική πολιτική αποκλιμακώνει τον πληθωρισμό κόστους και ενισχύει την ανταγωνιστικότητα των ελληνικών προϊόντων. Επιδρά ευνοϊκά στην σταθεροποίηση της οικονομίας του λο/σμού πληρωμών. Αναμενείται περιορισμός της φοροδιαφυγής γιατί η μείωση των φορολογικών συντελεστών αποπλίζει εκείνους που ρέπουν προς την φοροδιαφυγή και προς χώρα της παραοικονομίας, διότι παράλληλα με τις αυστηρές ποινές που προβλέπονται μειώνει το όφελος από το φοροδιαφεύγων εισόδημα.
- (3) Η κατάργηση όλων των φορολογικών απαλλαγών και εκπτώσεων βελτιώνει το σύστημα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και διευρύνει το φορολογητέο εισόδημα.
- (4) Η κατάργηση του συστήματος της εκπτώσεως φόρου από φόφο καθιστά τη φορολογία διακιότερη γιατί η μέχρι τούδε ισχυούσα μέθοδος αυτή αντικείται στα βασικά δημοσιονομικά κριτήρια της φοροδοτικής ισότητας.
- (5) Συμβάλλει στην μείωση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων και στην μείωση του μεγέθους του δημόσιου τομέα.

Σύμφωνος με αυτό το φορολογικό σύστημα οδηγείται στην αναμορφωσή του και στον εκσυγχρονισμό. Θα αναφέρουμε προτάσεις,

ως αρνητικές και θετικές. Ως αρνητικές έχουμε: Οι συγκρίσεις όπως πάντοτε γίνονται χωρίς τιμαριθμοποιήσεις ή έστω τις αυξήσεις που θα πάρουν το επόμενο έτος οι μισθωτοί. Και χωρίς αναπροσαρμογές των αφορολογητών. Έτη προκύπτουν όμως εντελώς παραπλανητικά μεγάλα ποσοστά βελτίωσης.

Ως θετική έχουμε: Πλευρά των προτάσεων κρίνεται η ενίσχυση των τεκμηριών. Αυξανόνται μεν πολύ, αλλά ήταν επίσης τρομερά μικρά ως σήμερα. Από τις προτάσεις προκύπτει ότι όταν τα ελλείμματα είναι τρομερά, όταν η οικονομία βρίσκεται σε ύφεση και όχι σε άνοδο για να παράγει περισσότερο φορολογικά έσοδα, όταν οι υποχρεώσεις που συνεπάγονται αποφάσεις, πιέζουν δεν είναι καθόλου σοφό να περιμένει κανείς ελαφρύνσεις στο φορολικό βάρος.

Έτσι το φορολογικό σύστημα περιέχει ορισμένες διατάξεις που θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι βελτιώνουν τις σχέσεις του πολίτη με το κράτος. Αλλά επειδή οι υπηρεσίες του Υπουργείου οικονομικών, δηλώνουν ότι δεν προλαβαίνουν να ελέγχουν και έτσι χάνουν έσοδα από τις δηλώσεις. Με αυτές τις βάσεις η αγορά αντιμετωπίζει με ιδιαίτερη ανησυχία και τις αλλαγές που προκειται να γίνουν στο φόρο προστιθέμενης αξίας. Μέσα στο ? της αλλαγής των συντελεστών και της μετατάξης των ειδών, κανείς δεν θα μπορεί να καταλάβει αν τελικά η μέση και η συνολική φορολογική επιβάρυνση από το ΦΠΑ θα αυξηθεί ή θα μειωθεί. Τα είδη αυτά χρειάζονται ξεχωριστή προσοχή επειδή αντιπροσωπεύουν σημαντική δαπάνη για τον καταναλωτή και επειδή θα πληρώνει μικρότερο φόρο. Με αυτό το φορολογικό σύστημα



και με την αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας υπάρχουν και άλλες διατάξεις που στοχεύουν στην απλούστευση και επιτάχυνση των διαδικασιών υποδοχής, εξέτασης και έγκρισης των επενδυτικών σχεδίων, την τόνωση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, την προσαρμογή των επενδυτικών κινήτρων στις ανάγκες της αναπτυξιακής πολιτικής και διαχείρισης των Εθνικών πόρων και την υλοποίηση των επιχορηγούμενων επενδύσεων ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα της εθνικής οικονομίας.

Τελικά η θέση αυτού του συστήματος αναφέρει ότι σε σχέση με τους φορολογουμένους βελτιώνει, την θέση τους λόγω της μείωσης της παρακράτησης αλλά εξαρτάται αυτό από τη μη τιμαριθμοποίηση της κλίμακας διότι ως πλουσιότερος κατά φορολογική άποψη από πολλά επιχειρηματικά - επαγγέλματα υποφέρει πολύ περισσότερο. Ακόμα έχουμε και το γεγονός ότι η μη τιμαριθμοποίηση αυτής της κλίμακας δημιουργεί δημοσιονομική απορρόφηση η οποία τίνει να αναρροφηθεί από την μείωση του ποσοστού της Παρακράτησης.

Γεγονός ότι με το νέο αυτό φορολογικό σύστημα των διαφορών, επαγγελματικών είναι μερικές φορές άδικο. Όπως ξέραμε από την θεωρία και την φορολογική κλίμακα που έχει πολλά κλιμακία γίνεται περισσότερο άδικη ενώ εκείνη που έχει λιγότερα γίνεται πιο αναλογική και δίκαιη. Αφήνει ατιμαριθμοποίητη τη φορολογική κλίμακα και προσδέται αυθαιρέτως νέο κλιμάκιο εισοδήματος με αποτέλεσμα να προκαλείται, περαιτέρω μείωση του πραγματικού εισοδήματος, του

μικρομεσαίου εισοδήματος εργατουπαλλήλων από τη νέα φορολογική επιβάρυνση.

1) Πρόταση σχετικά με σταθερό φορολογικό σύστημα

Με τα σημερινά δεδομένα, η κατανάλωση είναι το μόνο ορατό μέτρο της ιεραρχίας των εισοδημάτων, όταν η προσπάθεια να προσδιορισούν «αντικειμενικά» τα εισοδήματα μέσω των τεκμηρίων ή του πόσθεν έσχες παρουσιάζουν σοβαρές δυσκολίες, ενώ η φορολόγησή τους ακόμη σοβαρότερες. Συγχρόνως διαπιστώνουμε ότι η φοροδιαφυγή επιτρέπει τη συνεχή αύξηση της γαλίδας των εισοδημάτων και της κατανάλωσης: τα κατώτερα εισοδήματα δέχονται ασφυκτικές πιέσεις ενώ το καταναλωτικό πρότυπο των μεσαίων και ανώτερων κοινωνικών τάξεων έχει πλέον φθάσει σε σύντομο χρονικό διάστημα σε επίπεδο αναπτυγμένης ευρωπαϊκής χώρας.

Η χρησιμοποίηση της έμμεσης φορολογίας με ενεργό τρόπο για την φορολόγηση των εισοδημάτων που φοροδιαφεύγουν, μπορεί να παρουσιάσει σημαντικά πλεονεκτήματα:

- 1) Μία συνηθισμένη έρευνα οικογενειακών προϋπολογισμών μπορεί να προσδιορίσει τις κατηγορίες των καταναλωτικών δαπανών, που είναι δυνατόν να φορολογηθούν.
- 2) Είναι δυνατόν με έναν άμεσο και ορατό από την κοινωνία τρόπο να μεταφερθεί μέρος του φορολογικού βάρους από τις κατώτερες στις ανώτερες εισοδηματικές κατηγορίες.

- 3) Είναι δυνατόν να συνδεθούν συγκεκριμένοι φόροι με συγκεκριμένες ενέργειες και δημόσιες ή κοινωνικές δαπάνες.
- 4) Τα αποτελέσματα από τον προϋπολογισμό είναι άμεσα.
- 5) Πρόκειται για μια φορολογία που δεν επιβαρύνει τις μικρές επιχειρήσεις που έχουν προβλήματα.
- 6) Οι επιπτώσεις για τον πληθωρισμό είναι περιορισμένες, επειδή φορολογούνται ορισμένα προϊόντα και επειδή φορολογούνται καταναλωτικά και όχι ενδιάμεσα προϊόντα, ή προϊόντα λαϊκής κατανάλωσης.

Δεν είναι τυχαίο ότι όλες οι συζητήσεις σε ευρωπαϊκό επίπεδο σχετικά με την ενεργό χρησιμοποίηση της φορολογικής πολιτικής το βασικό εργαλείο είναι η έμμεση φορολογία.

2) Τέτοιες προτάσεις έχουν γίνει σχετικά με την επιδότηση της μείωσης του χρόνου εργασίας, σχετικά με την επιδότηση της ανειδίκευτης εργασίας (με την απαλλαγή της ασφαλιστικής επιβάρυνσης των αμοιβών της ανειδίκευτης εργασίας και την κάλυψη των εσόδων αυτών με έμμεση φορολογία) και σχετικά με πολιτικές αναδιανομής του εισοδήματος, ή ειδικότερα τη χρηματοδότηση των κοινωνικών δαπανών.

Οι κοινωνίες που χαρακτηρίζονται από φοροαπαλλαγή και φοροδιαφυγή είναι πάρα πολλές. Αυτές είναι αναγκασμένες να υιοθετούν όλο και περισσότερους φόρους επειδή αυτοί που έχουν ήδη είναι αναποτελεσματικοί.

Τα ίδια άτομα που ξεφεύγουν από το ένα φόρο αναγκάζονται να πληρώσουν τον άλλο φόρο. Αυτή όμως είναι μια πολύ δαπανηρή λύση, οικονομικά και κοινωνικά. Η νομοθεσία και η συλλογή φόρων γίνεται όλο και πιο βαριά, ακατανόητη και δαπανηρή.

Και χειρότερα η επέκταση διαφόρων φόρων προκαλεί όλο και μεγαλύτερη φοροδιαφυγή και δηλητηριάζει τη λαϊκή στάση απέναντι στην κυβέρνηση που θεωρείται σαν συνεχώς να βουτάει από τις τσέπες του λαού.

Θα πρέπει λοιπόν να αποκτήσουμε ένα σύγχρονο φορολογικό σύστημα. Το σύστημα αυτό θα αποβλέπει στον εκσυγχρονισμό του φορολογικού συστήματος, με την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που μόνο ένα σύγχρονο και ολοκληρωμένο σύστημα πληροφορικής μπορεί να επιτύχει. Και αυτό γιατί ένα φορολογικό σύστημα για να αποδώσει τα επιθυμητά αποτελέσματα θα πρέπει να υποστηρίζεται και από ένα σύγχρονο και ολοκληρωμένο σύστημα πληροφορικής.

Εκτός από την πολιτική συνείδηση, το σύστημα για να δουλέψει θα πρέπει να συμπεριλάβει τα παρακάτω στοιχεία:

Πρώτον να υπάρξει μια Υπηρεσία Εγχώριου Εισοδήματος όπου θα παρακολουθεί τα εισοδήματα των ανθρώπων και όπου θα υπάρχει κάποιος φόβος ως αν αποκρύβουν εισόδημα οι ένοικοι θα εντοπισθούν.

3) Τα περισσότερα αποδεικτικά για τους μισθούς, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τις πληρωμές να στέλνονται αυτόματα στην Υπηρεσία όπου θα διασταυρώνονται με τους φόρους εισοδήματος.

Δεύτερον, ένα σχετικά χαμηλό φορολογικό βάρος. Όταν οι φόροι είναι υψηλοί, τα άτομα και οι εταιρείες έχουν περισσότερους λόγους να φοροδιαφεύγουν.

Τρίτον, ή προοδευτικότητα των φόρων. Πιστεύουμε ότι οι πιο πλούσιοι πρέπει να πληρώνουν περισσότερα και - παρά μερικές χτυπητές περιπτώσεις όπου είναι νόμιμοι - γενικά δεν συμβαίνει αυτό. Αυτό καθιστά το όλο σύστημα πιο αποδεκτό.

Το ότι το σύστημα δουλεύει ικανοποιητικά δεν σημαίνει πως δεν θα μπορούσε να δουλεύει και καλύτερα - ή ότι δεν θα το κάνουν να δουλεύει και χειρότερα. Υπάρχει μια λεπτή γραμμή ανάμεσα στην προοδευτική φορολογία και σε φορολογία που τιμωρεί. Μια φορολογία που τιμωρεί ωθεί σε φοροδιαφυγή (νόμιμη και παράνομη) και, έτσι διαβρώνει τη φορολογική βάση και την εμπιστοσύνη του κοινού.

Ο πλούσιος μπορεί να μειώσει τους φόρους του, μεταξύ άλλων, βάζοντας τα λεφτά του σε γη, τέχνη ή ομόλογα με φοροαπαλλαγή.

Τα περίπλοκα συστήματα διαβρώνουν επίσης την καλή οικονομία και την εμπιστοσύνη των φορολογουμένων. Η εργασία για συμπλήρωση χαρτιών βαρύνει πολύ τις μικρές επιχειρήσεις και τους αυτοαπασχολούμενους. Οι φόροι μπορούν να βλάγουν την οικονομία τόσο από το μέγεθος τους, όσο και μέσα από την ενόχληση που μπορεί να προκαλούν. Μια φορολογική νομοθεσία που εμποδίζει μια εύκολη κατανόηση καθιστά δολή τη διαχωριστική γραμμή ανάμεσα σε

ηδλημένη φοροδιαφυγή και σε αδέλπτο λάθος. Είναι βέβαια δύσκολο να συμμορφωθείς και δελεαστικό να απαιτήσεις.

Να φορολογεί κανείς και να είναι ευχάριστος, όπως και να αγαπά και να είναι έξυπνος, δεν είναι χάρισμα του ανθρώπου. Οι φόροι πάντα θα είναι δυσάρεστοι. Το ζήτημα είναι ότι πρέπει να είναι υποφερτοί. Εάν γίνουν υπερβολικά βαρείς ή υπερβολικά αυδαίρετοι, τότε χάνουν την νομιμοποίησή τους και, όταν συμβεί αυτό, παύουν να στηρίζουν την κυβέρνηση. Και την καταστρέφουν.

Πρόταση για το σταθερό φορολογικό σύστημα

1. Αποτελεί κοινή διαπίστωση ότι η βιαστική, χωρίς την πρέπουσα επεξεργασία θέσπιση και τροποποίηση των φορολογικών νόμων της χώρας μας έχει ως αποτέλεσμα να μην υπάρχει ασφάλεια δικαίου, με όλα τα δυσμενή επακόλουθα.

Προτείνεται η τροποποίηση και κωδικοποίηση της φορολογικής μας νομοθεσίας και κατηγορίες φόρων και μετά από συνεργασία των παραγωγικών τάξεων και των πολιτικών κομμάτων να ταξινομηθούν σε δεμελιώδεις και μη δεμελιώδεις (πολιτικές).

2. Η διεύρυνση της φορολογικής βάσης και ο περιορισμός των πολυποίκιλων ουσιαστικών φορολογικών απαλλαγών θα αποτελέσουν πράξεις σύμφωνες με τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και θα έχουν και εισπρακτικά αποτελέσματα.

3. Η φορολογία των αγροτών αποτελεί επιταγή των καιρών. Οι ιδιαίζουσες συνθήκες των εργατικών εργασιών επιβάλουν την θέσπιση

τεκμηρίων, όμως αυτά πρέπει να είναι μαχητά. Η φορολογία των αγροτών θα μπορούσε να γίνει με την θέσπιση παρακράτησης φόρου εισοδήματος στις πάσης φύσεως επιδοτήσεις και αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε αυτούς. Όταν αυτές υπερβαίνουν κάποιο πόσο. Έτσι οι αγρότες θα αποκτήσουν φορολογικό μητρώο και θα υποβάλουν δήλωση εισοδήματος ώστε η φορολογική αρχή να ενημερώνεται περί της φοροδοτικής τους ικανότητας.

Ο αριθμός κλιμακίων της φορολογίας εισοδήματος να αυξηθεί και να προβλέπεται η τιμαριθμοποίηση αυτών καθώς και των εκπτώσεων και των μειώσεων του φόρου εισοδήματος (αρθ. 8 κ' ρ ν.δ. 3323/55).

4. Η αντικειμενικοποίηση της φορολογίας εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών και ορισμένων μικρών επιχειρήσεων που τηρούν Α'κ'Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. πρέπει να γίνεται με κριτήρια που να μην αφίστανται των δεδομένων της κοινής πείρας και λογικής και να μην στερείται ο φορολογούμενος δικαστικής προστασίας. Διαφορετικά τα αμάχητα τεκμήρια προσκρούουν στις συνταγματικές διατάξεις.

Στα έκτακτα μέτρα φορολόγησης εκτός από την αύξηση των μαχητών τεκμηρίων, θα μπορούσε να θεσπιστεί υπό ορισμένες προϋποθέσεις, η φορολογία της παρούσας περιουσιακής κατάστασης κάθε φορολογούμενου όταν αυτή είναι εξώφθαλμα διογκωμένη και την τελευταία πενταετία. Δηλαδή να θεσπιστεί «πόθεν έσχες».

5. Η αναμόρφωση του ποινολογίου για φορολογικές παραβάσεις και η πρόβλεψη επιβολής σταθερών ποινών ίσως είναι αποτελεσματική.

Πρώτον: Είναι ενδεχόμενο να αποτελέσει αιτία συναλλαγής πριν επιβληθούν.

Δεύτερον: Πρέπει να αναμορφωθεί γενικότερα το ποινολόγιο για τις φορολογικές παραβάσεις και να περιοριστούν βασικά στις ουσιαστικές, ενώ για τις τυπικές παραβάσεις να προβλέπεται η επιβολή ελάχιστων προστίμων ή και απλών υποδείξεων. Τέλος το δικαστήριο με κριτήριο την οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου και την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, σε κάθε περίπτωση να δύναται να μειώνει τα επιβαλλόμενα πρόστιμα και τους πρόσθετους φόρους.

6. Φοροδιαφυγή και περιορισμός αυτής. Με αφετηρία την αρχή ότι ο νομοθέτης προστατεύει τις νόμιμες πράξεις των συναλλασσομένων προτείνεται ο περιορισμός και η κατάργηση της δικαστικής προστασίας που παρέχεται σε αυτούς όταν αυτές έχουν ως δεμέλιο πράξεις φοροδιαφυγής. Σημειώνεται:

α. Η προβλεπόμενη αυτεπάγγελτη ποινική δίωξη και τιμωρία του εκδότη τραπεζικής επιταγής που δεν έχει αντίστοιχα διαθέσιμα κεφάλαια κατά το χρόνο της εκδόσεως αυτής ή την πληρωμή της, να μην ασκείται να ο εκδότης δεν είναι έμπορος και δεν έχει εκδοθεί σε διαταγή εμπόρου και δεν αναγράφει το Α.Φ.Μ.



β. Συναλλαγματικές και επιταγές που δεν αναγράφουν το Α.Φ.Μ τουλάχιστον του εκδότη και αποδέκτη, να μην γίνονται δεκτές από τα δικαστήρια για την έκδοση διαταγής πληρωμής. Εξαιρέσεις μπορούν να υπάρχουν αν οι συναλλαγές αποδεικνύονται από συμφωνητικά που έχουν θεωρηθεί προηγούμενα από τη ΔΟΥ.

### ***Μη κατάργηση Μοναδικού Συντελεστή***

Η κατάργηση του Μοναδικού συντελεστή και η αντικατάσταση των από ανώτερο και κατώτερο για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία α΄ κ΄ β΄ κατηγορίας μας βρίσκει ριζικά αντίθετους.

Εξάλλου έχει ότι η θέσπιση αντικειμενικών μοναδικών κριτηρίων όσον αφορά την λειτουργία των φόρων αποτελούν σωστό μέτρο όπως για παράδειγμα η αντικειμενική αξία για την μεταβίβαση κινήτρων κ.λ.π.

### ***Γιατί τα αντικειμενικά κριτήρια είναι υποκειμενικά***

Τα αντικειμενικά κριτήρια, όπως καθορίζονται από τις σχετικές διατάξεις του νομοσχεδίου, για τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, ενώ κατ' αρχήν, ως ιδέα, είναι σωστή και ήδη θα έπρεπε να έχουν θεσπιδεί εδώ και χρόνια, εν τούτοις επιβάλλονται επί δικαίων και αδίκων να δημιουργούν τριγμούς στον κοινωνικό ιστό.

Τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη, πλην εξαιρέσεων, μόνο αντικειμενικά δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν, αφού ο υποκειμενικός παράγοντας υπεισέρχεται ως κύριος συντελεστής στις σχέσεις των ανθρώπων ακόμη και στις οικονομίες.

Έτσι ως προς το κριτήριο επιφάνειας της επαγγελματικής στέγης, όπως και αυτό της μισθωτικής αξίας, θα πρέπει να τονισθεί ότι κάθε άλλο παρά αποτελεί ασφαλή τρόπο μέτρησης εισοδήματος. Η πράξη έχει αποδείξει ότι επιχειρήσεις που λειτουργούν στον ίδιο δρόμο αλλά σε διαφορετικά «πεζοδρόμια», σε καταστήματα ίδιας ή μεγαλύτερης επιφάνειας, παρουσιάζουν τεράστιες διαφορές στα έσοδα τους.

Ακόμα ένας γιατρός, π.χ στο κέντρο της Αθήνας που κατέχει επαγγελματική στέγη και κατοικία ταυτόχρονα, επιφάνειας 118 τ.μ και καταβάλλει πραγματικό ενοίκιο σαράντα πέντε (45.000) χιλιάδων δρχ., λόγω ενοικιοστασίου πως θα φορολογηθεί σύμφωνα με την μισθωτική αξία του επαγγελματικού του χώρου;

Στην πράξη η κατάσταση είναι εντελώς διαφορετική και ο τζίρος της επιχείρησης πέρα από όλα αυτά με τα υπόγεια, ισόγεια κ.λπ. εξαρτάται και κατά ένα πολύ μεγάλο βαθμό από την «επιχειρηματικότητα» του επαγγελματία. Έτσι ισόγειο κατάστημα, τυποποιημένων προϊόντων, με τη μισή επιφάνεια από το πρώτο, έχει κίνηση εργασιών διπλάσια.

Στη θεωρία όμως του τεκμαρτού θα εμφανισθεί ο πρώτος επιχειρηματίας ότι πραγματοποιεί μεγαλύτερο εισόδημα. Εάν αυτό δεν είναι αδικία, τότε ποια είναι; Άλλωστε η εξίσωση αυτή είναι γενικότερα αντίθετη από τη γενική κατεύθυνση της φιλελεύθερης, ακόμη και της μικτής οικονομίας.

Ακόμη διάφοροι ουσιαστικοί λόγοι επιδρούν στη διαμόρφωση του καταβαλλομένου μισθώματος από τους υπόχρεους όπως η μείωση του

αριθμού των επιχειρήσεων που δημιουργεί μικρότερη ζήτηση ενώ υπάρχει μεγαλύτερη προσφορά καταστημάτων, η γενικότερη κρίση της οικονομίας μας και η μείωση της καταναλωτικής κίνησης που διαμορφώνει τα έσοδα των επιχ/σεων σε χαμηλότερα επίπεδα.

### **Μειονεκτήματα Αντικειμενικής Φορολόγησης**

Η διακηρυχθείσα πρόθεση της Πολιτείας για γενική αντικειμενικοποίηση της φορολογικής λειτουργίας φαίνεται να προσκόπτει σε δύο βασικές δυσχέρειες. Μία εξωγενή και μια εσωτερική - ενδογενή. Η εξωγενής δυσχέρεια συνίσταται στην αντίδραση των τάξεων που όπως είναι φυσικό αρνούνται να απωλέσουν αμαχητί το κεκτημένο της φορολογικής ασυδοσίας. Την αντίδραση αυτή ενισχύει και το κατεστημένο των ελεγκτικών υπηρεσιών που βεβαίως αρνούνται να στερηθούν, τα σημαντικά σήμερα αδέμιτα εν τούτοις ωφελήματα. Η υπερκέρραση της εξωγενούς αυτής δυσχέρειας συνδέεται άρρηκτα με την Εσωτερική αδυναμία του προσδιορισμού των βασικών όρων του υπό κυοφορία συστήματος. Τούτο δε για τον προφανή λόγο ότι εάν οι όροι της υπό διαμόρφωση φορολογικής τομής, γίνουν σαφείς αλλά και δελκτικοί όπως μπορούν να, είναι, κατ'ανάγκη οι αντιρρήσεις θα υποχωρήσουν. Πρέπει, πλέον να έχει, γίνει δεκτό ότι μοιραία όλοι οφείλουμε να πληρώνουμε κάποιο φόρο. Επιβάλλεται, λοιπόν προ παντός άλλου, σαφής επί του ζητήματος θέση της πολιτικής ηγεσίας. Έτσι πρέπει να επισημανθεί σε γενικότατες γραμμές τι συνδέει την έννοια της αντικειμενικής φορολογίας.

Κατά λογική παραδοχή του υπό, αναμονή νέου συστήματος οι πολίτες, της χώρας και ευρείες κατηγορίες αυτών κατατάσσονται , κατά περίπτωση σε φορολογικές κλάσεις με τα υπό αναφερθέν αντικειμενικά κριτήρια, ώστε να ικανοποιείται η αρχή της ισονομίας στην ανάληψη των βαρών. Πράγματι γενικός ο νόμος αυτός δεν είναι μόνο πολύπλοκος αλλά και δύσκολος στον καθορισμό του εισοδήματος συγκεκριμένων ομάδων ελεύθερων επαγγελματιών, τις οποίες αφορά, αφού πρέπει να επιστρατευθούν και μαθητικές εξισώσεις.

### **Πλεονεκτήματα Περί Αντικειμενικής Φορολόγησης**

Τα πλεονεκτήματα έχουν εκτεθεί για το κράτος. Με σταθερότητα, αδάπανα προγραμματίζει και αμέσως εισπράττει μόνο, στο κατά συμφωνία μαζί του ή εκ των εθνικών λογαριασμών, προκύπτει ως εισπρακτέο. Αν κάποιος από την υπερεργασία του κομίζει εισόδημα, υψηλότερο από το προδιαγραφέν, όπως και σήμερα συμβαίνει στις εκμεταλλεύσεις πλοίων, το επιπλέον αυτό εισόδημα εις χείρας ως εύσημο για την συμβολή του στην παραγωγικότητα. Το κράτος είναι ήδη ωφέλιμο διότι αδάπανα εισπράττει ότι ως υποχρέωση αντιστοιχεί , στον οικείο κλάδο. Αλλά και το εκ της συνεργασίας εύσημο, μόνο κατ'αρχήν μένει αφορολόγητο. Προς το φόρο, επιτηδεύματος είναι ασυμβίβαστη η θέσπιση περαιτέρω γενικών κατηγοριών διαβιώσεως. Αποκτήσεις αγαθών, και δαπάνες πολυτελείς συμπληρώνει αντικειμενική λειτουργία. Έτσι πλέον της επιβολής φόρου στο πλαίσιο της άσκησης, του εισοδήματος η λοιπή οικονομική δραστηριότητα ενεργείας ως αντικειμενικά χωρίς δαπάνες ελεγκτικές και πρόσθετες κατά περίπτωση

συμπληρωματική, φορολογική υποχρέωση. Πρόκειται για ένα μεγάλο ειδικό φορολογικό οδηγό ο οποίος περιέχει λεπτομέρειες και διευκρινήσεις για σημαντικά θέματα που αφορούν το σύστημα αυτό, ενώ γίνεται ανάλυση και των τεκμηρίων διαβίωσης και του πόθεν έσχες. Ο οδηγός αυτός αποτελεί ένα χρυσιμότατο βοήθημα για να προετοιμαστούν οι φορολογούμενοι ψυχολογικά και να προγραμματίσουν οι φορολογούμενοι σωστά τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, για τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν τον τρέχοντα χρόνο, μια και οι φορολογικές επιβαρύνσεις που συνεπάγεται η εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος φορολογίας θα είναι σημαντικότερες.

### **Φοροδιαφυγή σε σχέση με τα Αντικειμενικά Κριτήρια**

Γενικώς η πάταξη της φοροδιαφυγής περνά μέσα από τα αντικειμενικά κριτήρια, καθώς και από τον έλεγχο της παραοικονομίας γι' αυτό τα μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής θα πρέπει να, είναι τεχνοκρατικά εμπεδωμένα και να καλύπτουν όλες τις πτυχές των δεσμικών ιδιομορφιών της ελληνικής οικονομικής πραγματικότητας. Ο ρυθμός, με τον οποίο συσσωρεύονται οι φορολογικές εκκρεμότητες είναι μεγαλύτερος, από τον ρυθμό με τον οποίο τακτοποιούνται αυτές, μετά από κάθε φορολογική ρύθμιση. Το πρόβλημα, λοιπόν δεν τακτοποιείται, οι ανελέγκτες υποθέσεις δεν μειώνονται, εξακολουθούν να είναι εκατομμύρια, η παραοικονομία εξακολουθεί να ανθεί και η φοροδιαφυγή να βασιλεύει.

Πρέπει να αναγνωριστεί ότι πράγματι εκδηλώνεται η αποφασιστικότητα της να διευρύνει την φορολογική βάση και να αποκαταστήσει μια δικαιοσύνη στην κατανομή των φορολογικών βάρων. Ο φορολογικός νόμος που επιβάλλει τα αντικειμενικά κριτήρια είναι γεγονός και οι ισχυρές συντεχνίες των διαφόρων επαγγελματιών που επί δεκαετίες αυξάνουν τις αντιδράσεις τους στην φορολογική μεταρρύθμιση είναι τώρα αφοπλισμένοι και παροπλισμένοι. Έτσι τα αντικειμενικά κριτήρια, τουλάχιστον στην μορφή με την οποία περιελήφθησαν στο νόμο, δεν είναι καλύτερα. Και πάντως η βελτίωση δεν θα έρθει μόνο με τα αντικειμενικά κριτήρια. Όπως είναι γνωστό ο φορολογικός νόμος προβλέπει ακόμη, την καδιέρωση του πόθεν έσχες, την άρση του τραπεζικού απορρήτου και προ παντός ένα αυστηρό ποινικό πλάνο κατά της φοροδιαφυγής, η αξιοποίηση των οποίων εγγυάται την αποκατάσταση των φορολογικών αδικιών. Με τις ρυθμίσεις του φορολογικού νόμου, φιλοδοξούμε να ανατρέψουμε τη γενική επαχθή σχέση 70:30 μεταξύ έμμεσων και άμεσων φόρων. Εκτιμάτε ότι σταδιακά μπορούμε να οδηγήσουμε σε μια σχέση 50:50.

Σε μια χώρα όπως η Ελλάδα όπου οι υποαπασχολούμενοι αποτελούν το ήμισυ του πληθυσμού δεν είναι δυνατόν να υπάρχει τέτοια κατανομή φορολογικών βαρών. Και ως ένδειξη της ένταξης της φοροδιαφυγής παρέχεται ότι το εισόδημα είναι αυξημένο, κατά 11,7% από το περσινό, δεν παρακολούθησε την αύξηση του πληθωρισμού έτη λοιπόν από τον έναν χρόνο στον άλλο έχουμε μάλλον διευρύση της φοροδιαφυγής υπό την εικόνα ότι πραγματοποιηθέντα εισοδήματα δεν δηλώθηκαν. Η ίδια

διαπίστωση θα προέκυπτε για τους επαγγελματίες που αυτές οι τάξεις πρωτοπορούν στην φοροδιαφυγή. Γεγονός που οι εκάστοτε κυβερνήσεις θέλουν να προσπαθούν να πληρώσουν οι φοροφυγάδες αλλά να μην πληρώνουν όλοι. Έτσι η φορολογική νομοθεσία εκτός σπανιών περιπτώσεων δεν έχει αντικειμενικά και μη διαπραγματεύσιμα κριτήρια. Όστε, οι εκάστοτε κατέχοντες, την εξουσία να μπορούν να κάνουν φορολογικά ρουσφέτια. Ήδη προτείνουν την αντικατάσταση των αντικειμενικών κριτηρίων με αύξηση της τιμής των παραστάσεων, ισχυριζόμενοι μάλιστα πως έτσι το κράτος θα εισπράξει περισσότερα έσοδα. Επειδή είναι εξαιρετικά δύσκολο να πιστέψει κανείς πως μια επαγγελματική τάξη, οικειοθελώς, θα προτείνει τρόπο για να φορολογείται περισσότερο, απ' όσο επιδιώκει το κράτος, είναι απαραίτητο το Υπουργείο οικονομικών να εξετάσει, όλες τις αντιδράσεις και αντιπροτάσεις και να πάρει δημόσια θέση επ' αυτών - δείχνοντας με ξεκάθαρα επιχειρήματα και παραδείγματα γιατί, δεν δέχεται να αλλάξει τη δική του θέση. Μόνο τότε θα μπορέσει να θεωρηθεί πως γίνεται πραγματικός διάλογος και πως στόχος είναι να προχωρήσει η φορολογική μεταρύθμιση. Διαφορετικά, η μάχη των θα κερδιθεί από αυτούς που θέλουν να φοροδιαφύγουν ή να φοροαποφύγουν και το κράτος θα παραμείνει - για μια ακόμη φορά έκθετο. Το φαινόμενο αυτό της πάταξης της φοροδιαφυγής που καλείται η κάθε κυβέρνηση να λύσει με τα διάφορα αντικειμενικά και άλλα κριτήρια, φαίνεται να μην απασχολεί αισθητά το υπουργείο των οικονομικών. Διότι, η πάταξη της φοροδιαφυγής δεν είναι εφικτή μέσω αυτών των αποφάσεων ρύθμισης.

Αντίθετα η σταθερή εφαρμογή των λαμβανόμενων, κάθε φορά μέτρων χωρίς υπαναχωρήσεις, προεκλογικά χαλαρώματα και ευνοϊκές ρυθμίσεις, οι οποίες ουσιαστικά επιβραβεύουν τους φοροφυγάδες, και αποστερούν το Δημόσιο από αστρονομικά ποσά φόρων, με τα οποία θα είχε ήδη λυθεί ένα μεγάλο μέρος των οικονομικών προβλημάτων που υπάρχουν. Είναι η βάση να ανορθωθεί η οικονομία μιας χώρας με ένα τεράστιο δημόσιο χρέος.



## **ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ**

### ***Κρίσιμα ερωτήματα***

1. Ποιά είναι η οργάνωση του διοικητικού μηχανισμού της εφορίας.
2. Πόσοι είναι οι υπάλληλοι που απασχολούνται στις εφορίες και πως είναι κατανεμημένοι κατά κατηγορία δραστηριότητας.
3. Ποιά είναι τα συστήματα και ποιές οι διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τη βεβαίωση και την πληρωμή των φόρων.
4. Ποιός είναι ο επίσιος αριθμός των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται και πως κατανέμονται οι διάφορες κατηγορίες φόρων.
5. Σε ποιο ποσό ανέρχονται οι καθυστερούμενοι φόροι και γενικότερα οι καθυστερούμενες προς το Δημόσιο οφειλές και ποιές είναι οι υποχρεωτικές διαδικασίες είσπραξης.
6. Ποιές είναι οι ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούν οι υπηρεσίες ελέγχου. Ποιος είναι ο αριθμός του προσωπικού που ασχολείται με τους ελέγχους.
7. Πως λειτουργεί το σύστημα προσφυγής στην δικαιοσύνη και κυρίως με ποια διαδικασία γίνονταν οι εφέσεις.
8. Ποιές είναι οι ποινές που επιβάλλονται (σε αυτές συμπεριλαμβάνονται οι τόκοι, τα πρόστιμα και γενικότερα οι ποινές) για εκπρόθεσμες δηλώσεις και φοροδιαφυγή.

Εκείνος που είναι μισθωτός ή συνταξιούχος δεν έχει κανένα λόγο να μην καταδικάσει την φοροδιαφυγή με απερίφραστο τρόπο. Επαναλαμβάνουμε δε ότι ο πολύ μεγάλος, ο αληθινά οργανωμένος, ο οποίος έχει ξεφύγει από τα όρια όπου μερικοί θεωρούν ότι η φοροδιαφυγή είναι ένα ρίσκο που μπορούν να πάρουν και να μην αποκαλυφθούν και αυτός δεν έχει κανένα λόγο να μην καταδικάσει την φοροδιαφυγή. Γι'αυτό η φοροδιαφυγή του διπλανού του είναι ένας αδέμιστος ανταγωνισμός του διπλανού του.

Τι μένει λοιπόν ως πηγή φοροδιαφυγής;

Μένει κάποιος που δεν θα τον λέγαμε μεσαίο μόνο, μένει μια σειρά κατηγοριών που θεωρούν ότι έχουν όφελος από την φοροδιαφυγή. Σε αυτούς συμπεριλαμβάνονταν μια πολύ ευρεία ομάδα ελεύθερων επαγγελματιών και ιδιοαπασχολουμένων. Όσο όμως η κοινωνία εκσυγχρονίζεται τόσο μειώνονται και οι δυνατότητες διαφυγής στην παροχή υπηρεσιών από επαγγελματίες μεσαίους και κάπως μεγαλύτερους. Δεν μιλάμε αυτή την στιγμή για τους εντελώς μικρούς, όχι πως δεν υπάρχει φοροδιαφυγή στον ηλεκτρολόγο ή τον υδραυλικό αλλά επειδή από κάπου πρέπει να ξεκινήσουμε δεν θα ξεκινήσουμε από τα κατώτερα αλλά από τα ανώτερα.

Τιμωρούνται οι φορολογικά συνεπείς και ευνοούνται οι φοροφυγάδες

Στην περίφημη εξίσωση (φόρος = τζίρος X Σ.Κ.Κ X 0,08 X συντελεστή προοδευτικότητας) το μόνο νούμερο που υπάρχει εκεί είναι ο αδώς και ευτελής συντελεστής 0,08.

Με ένα συντελεστή καθαρού κέρδους π.χ 16% και ένα συντελεστή προοδευτικότητας στην καλύτερη περίπτωση 1 τότε ο επιπλέον φόρος που θα κλήθει να πληρώσει κάποια επιχείρηση θα ισούται με το  $(16 \times 0,08)=1,28$  του τζίρου της για κάθε ένα χρόνο που είχε την ατυχία να μην έχουν ελεχθεί τα βιβλία της.

## **ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Πιστεύουμε ότι κάναμε μια φιλότιμη προσπάθεια να καλύψουμε τα βασικά σημεία που μας επέτρεπε να ικανοποιήσουμε το θέμα και η φύση της εργασίας αλλά ελάχιστα θα καταφέρναμε χωρίς:

1. Την μεγάλη βοήθεια και συμπαράσταση που είχαμε από την άμεση συμπαράσταση και σωστή κατεύθυνση που πείραμ από τον εισηγητή κ Κ. Μελισαρόπουλου
2. Τον δείκτη δέλψης και συνεργασίας που υπήρξε μεταξύ μας.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Δημήτρη Σταματοπούλου «Κώδικας φορολογικών βιβλίων και στοιχείων» Αθήνα 1996 τόμος Α.

Χρήστος Μέλας «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» 1996

Δημήτριος Καραγιάννης «Φορολογικά - φοροτεχνικά. Αντικειμενικά κριτήρια - Φορολογικές δηλώσεις» Έκδοση 2 Θεσσαλονίκη 1996

Οικονομικός ταχυδρόμος

Ιανουάριος 1989

Φεβρουάριος 1989

Μάρτιος 1990

Απρίλιος 1990

Ιούλιος 1991

Σεπτέμβριος 1992

Οκτώβριος 1992

Ιανουάριος 1992

Φεβρουάριος 1993

Απρίλιος 1993

Οκτώβριος 1994

Μάρτιος 1994

Ιούνιος 1994

Δεκέμβριος 1995

Μάρτιος 1995

Αύγουστος 1996

