

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

## Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η      Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Θ Ε Μ Α :

*‘ Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος ’*

### ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ

ΑΜΑΡΙΩΤΑΚΗ ΙΩΑΝΝΑ

ΒΑΓΕΝΑΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΖΗΣΙΜΟΠΟΥΛΟΣ ΗΛΙΑΣ

### ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ

Κα ΤΡΥΦΩΝΟΠΟΥΛΟΥ



ΠΑΤΡΑ 1997

ΑΡΙΘΜΟΣ  
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ

2512

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η έλλειψη σταθερότητας στη φορολογία αποτελεί ένα από τα σοβαρότερα προβλήματα του φορολογικού μας συστήματος. Εκτός του ότι αυτή λειτουργεί κατά τρόπο κατασταλτικό στην οικονομική ανάπτυξη, αφού αποτρέπει επενδυτικές πρωτοβουλίες δημιουργεί παράλληλα μείζονος σημασίας προβλήματα ερμηνείας και χρονικής ισχύος των διατάξεων.

Σημαντικό σταθμό στην εξέλιξη και διαμόρφωση του φορολογικού δικαίου αποτέλεσε αναμφίβολα ο Ν 2065/1992, διότι με τον νόμο αυτόν η φορολογία εισοδήματος έχασε εν μέρει τον προοδευτικό της χαρακτήρα, με την μείωση των κλιμακίων εισοδήματος της κλίμακας φόρου φυσικών προσώπων και με την καθιέρωση ενιαίου συντελεστή φορολογίας όλων των εταιριών, ανεξάρτητα από την νομική τους μορφή.

Ωστόσο επανάσταση στο φορολογικό σύστημα θεωρείται η ψήφιση του Ν. 2214/94. Ο νόμος αυτός (με τις όποιες τροποποιήσεις ακολούθησαν αργότερα), εισήγαγε σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος χιλιάδων μικρομεσαίων επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του ΚΒΣ, καθώς και του καθαρού εισοδήματος ορισμένων ελεύθερων επαγγελματιών.

Με το σύστημα αυτό, το οποίο άρχισε να εφαρμόζεται από το οικονομικό έτος 1995, το καθαρό εισόδημα θα προσδιορίζεται αυτόματα από τις φορολογικές υπηρεσίες, με βάση καθορισμένα κριτήρια.

Σύμφωνα με τις νέες ρυθμίσεις αν το καθαρό εισόδημα που προκύπτει με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος είναι μεγαλύτερο εκείνον που δηλώνεται με την φορολογική

δήλωση το εισόδημα αυτό υπόσχεται σε φόρο, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα των βιβλίων.

Πως όμως προσδιορίζεται το ελάχιστο καθαρό εισόδημα; Πως δηλαδή λειτουργεί το αντικειμενικό σύστημα το οποίο εφαρμόζεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα;

Απάντηση στα ερωτήματα αυτά επιχειρείται να δοθεί με την παρούσα εργασία, με την οποία ευελπιστούμε να προσφέρουμε την δυνατότητα υπολογισμού του υποκείμενου στη φορολογία εισοδήματος από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

### ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

1.1. Εισαγωγή - γενικές παρατηρήσεις.....1

### ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

2.1. Γενικά.....5

2.2. Υπολογισμός Ελαχίστου Ποσού καθαρού εισοδήματος  
Ε.Π.Κ.Ε. από εμπορικές επιχειρήσεις.....5

2.3. Παράγοντες προσδιορισμού ελαχίστου ποσού καθαρού  
εισοδήματος.....7

2.4. Επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης.....12

2.5. Μειώσεις της μισθωτικής αξίας.....13

2.6. Αλλαγή επαγγελματικής εγκατάστασης.....16

2.7.1.Α. Μείωση Μισθωτικής Αξίας ορόφου πάνω από το ισό-  
γειο.....16

2.7.1.Β. Μείωση Μισθωτικής Αξίας Υπογείου.....17

2.7.1.Γ. Μείωση Μισθωτικής Αξίας ακινήτου που βρίσκεται σε  
τυφλή στοά .....18

2.7.1.Δ. Μειωση Μισθωτικής Αξίας αποθηκευτικού χώρου... 19

2.8. Περιορισμός της μισθωτικής αξίας.....22

2.8.9. Σχέση μισθωτικής αξίας και εμπορικής αμοιβής.....22

2.8.10. Περιορισμός της μισθωτικής αξίας συστεγαζόμενων  
επιχερήσεων.....23

2.8.11. Περιορισμός Μισθωτικής Αξίας όταν ο  
φορολογούμενος έχει επαγγελματική εγκατάσταση την  
κατοικία του.....25

2.12. Εμπορική  
Αμοιβή.....26

2.9.13. Αύξηση εμπορικής αμοιβής.....	27
2.9.14. Μείωση της εμπορικής αμοιβής.....	27
2.15. Συντελεστής εμπορικότητας.....	27
2.16. Συντελεστής Απόδοσης.....	29
2.17. Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος υποκαταστημάτων.....	31
2.18. Μικτές επιχειρήσεις.....	33
2.13.19. Τρόπος Υπολογισμός Ε.Π.Κ.Ε Μικτών Επιχειρήσεων.....	33
2.13.20. Τρόπος Υπολογισμός Ε.Π.Κ.Ε. Μικτών Επιχειρήσεων των οποίων οι δραστηριότητες βρίσκονται σε διαφορετική επαγγελματική εγκατάσταση.....	34
2.13.21. Ε.Π.Κ.Ε. επιχειρήσεις εκπαίδευσης οδηγών αυτοκινήτων.....	37
2.14. Μειώσεις ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος.....	38
2.14.1. Μειώσεις ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος επιτηδευματία που είναι συγχρόνως και μισθωτός ή συνταξιούχος.....	38
2.14.2. Μείωση Ε.Κ.Π.Ε. παραμεθωρίων επιχειρήσεων.....	39
2.14.3. Μείωση ελαχίστου ποσού εισοδήματος νέων επιτηδευματιών.....	39
2.14.4. Μείωση ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος χρήσης μικρότερης του δωδεκαμήνου.....	42
2.15. Κατ' αποκοπή ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος.....	48
2.15.1 Ενοικιαζόμενα δωμάτια.....	49

2.15.2. Ενοικιαζόμενα δωμάτια με παράλληλη άσκηση επι- χείρησης σνακ-μπαρ ή καφέ - μπάρ.....	51
2.15.3. Περιορισμός του Ε.Π.Κ.Ε. ενοικιαζόμενων δωματίων κ.τ.λ. ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας.....	51
2.15.4. Εξαιρέσεις από αντικειμενικά κριτήρια των επιχειρή- σεων εκμ/σης ενοικιαζόμενων δωματίων ή Διαμερισμάτων	52
2.15.5. Επιχειρήσεις Κάμπινγκ.....	52
2.15.6.6. Αυτοκίνητα Δημόσιας Χρήσης.....	54
2.15.6.7. Μειώσεις του κατ' αποκοπή εισοδήματος επιβατικών αυτοκινήτων Δ.Χ.....	55
2.15.6.8. Επιχειρήσεις εκμάνθησης επιβατικών Λεωφορείων που δεν είναι ενταγμένα σε ΚΤΕΛ.....	56
2.15.6.9. Τοποθετήσεις Διαφημιστικών μηνυμάτων επί χώρων των αυτοκινήτων.....	57
2.15.6.10. Κατ' αποκοπή ΕΠΚΕ φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ.	57
2.15.6.11. Μειώσεις του κατ' αποκοπή εισοδήματος των φο- ρτηγών - αυτοκινήτων Δημόσιας Χρήσης.....	58
2.12. Προσδιορισμός ελαχίστου ποσού ακαθάριστων εσόδων και καθαρού εισοδήματος επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν πετρελαιοκίνητα φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης...	58
2.13. Κατ' αποκοπή φόρος.....	62
2.17.14. Κατ' αποκοπή φόρος εισοδήματος αποκλειστικά πλανό-διων λιανοπωλητών.....	62
2.17.2. Κατ' αποκοπή φόρος εισοδήματος αποκλειστικά Λια- νοπωλητών σε κινητές λαικές αγορές.....	62

2.18. Επιτηδευματίες που εξαιρούνται από αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος.....	64
2.18.1 Εξαιρέσεις λόγω αντικειμενικού δραστηριότητας.....	64
2.18.2 Εξαίρεση λόγω του τόπου εγκατάστασης.....	66
2.18.3. Εξαιρούνται από την εφαρμογή του αντικειμενικών κριτηρίων οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες.....	68
2.18.4. Εξαιρούνται από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια.....	69
2.18.5. Εξαιρούνται επιχειρήσεις που πραγματικά δεν λειτουργήσαν και μέχρι την έκδοση της σχετικής άδειας από αρμόδια αρχή.....	70
2.18.6. Εξαιρούνται από τα αντικειμενικά κριτήρια οι επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους.....	70
2.7. Προσαύξηση δηλούμενου εισοδήματος με τη διαφορά μεταξύ ΕΚΠΕ και εισοδήματος που δηλώνεται.....	71
2.8 Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/94.....	73
2.21 Οριστικό καθαρό εισόδημα.....	73

### **ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

3.1. Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από ελεύθερο επάγγελμα.....	76
3.2. Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.....	78
3.3 Ακαθάριστο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.....	78
3.4 Καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.....	79
3.5 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος.....	79



3.5.6. Εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.....	79
3.5.7. Τεκμαρτός προσδιορισμός.....	80
3.8. Προσδιορισμός εισοδήματος με αντικειμενικά κριτήρια	80
3.6.9. Ελάχιστο εισόδημα καθαρού εισοδήματος από ελευθέ- ριο επάγγελμα.....	81
3.7. Η επαγγελματική αμοιβή.....	82
3.8. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης.....	84
3.9. Ελάχιστο εισόδημα δικηγόρου.....	85
3.10. Ελάχιστο εισόδημα ιατρού.....	90
3.11. Ελάχιστο εισόδημα οικονομολόγου συμβούλου επιχει- ρήσεων λογιστού ή φοροτέχνη και αναλυτή-προγραμματι- στή.....	94
3.12. Ελάχιστο εισόδημα κτηνιάτρων - φυσιοθεραπευών, ψυ- χολόγων .....	97
3.13. Ελάχιστο εισόδημα τραγουδιστών - καλλιτεχνών.....	98
3.14. Μείωση ελάχιστου εισοδήματος.....	100
3.15. Εξαιρέσεις από τον προσδιορισμό του ελαχίστου εισοδή- ματος .....	104
3.16.1. Εισόδημα που δηλώνεται μικρότερο του Ε.Π.Κ.Ε...	108
3.16.2. Παράλληλη άσκηση περισσοτέρων του ενός ελευθερίων επαγγελμάτων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 51 του Ν. 2238/94.....	110
3.16.3. Εταιρείες ελευθέρων επαγγελμάτων.....	111
3.16.3.4. Ελεύθερος επαγγελματίας που παράλληλα με το ατο- μικό του επάγγελμα συμμετέχει σε μία ή περισσότερες εται- ρείες ελευθέρων επαγγελμάτων.....	111
3.16.3.2. Ελεύθερος επαγγελματίας που δεν ασκεί ατομικά ε-	

λεύθερο επάγγελμα αλλά το εισόδημά του προέρχεται από συμμετοχή σε μία ή περισσότερες εταιρίες ελευθέρων επαγγελμάτων.....114

**ΤΕΤΑΡΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

4.1. Αμφισβήτηση του ελάχιστου εισοδήματος.....117

4.2. Εξαιρέσεις από το αντικειμενικό σύστημα.....119

4.3. Τα αντικειμενικά κριτήρια ως μέσο φοροδιαφυγής.....122

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....124**

## **Μ Ε Ρ Ο Σ            Π Ρ Ω Τ Ο**

### **1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ-ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

#### **A) ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

Ως δικαιολογητικό λόγο για την εισαγωγή της νέας αυτής αντικειμενικής μεθοδολογίας προσδιορισμού του εισοδήματος επικαλείται η εισηγητική έκθεση του Ν. 2214/94, την άνιση συμμετοχή στον φόρο εισοδήματος των μισθωτών και των συνταξιούχων καθώς και αυτών που αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερα επαγγέλματα . Επίσης δεν θα πρέπει να παραβλεφθεί και ο ταμειακός χαρακτήρας του νέου αυτού συστήματος καθώς η ειδική έκθεση του Γενικού λογιστηρίου του κράτους του Ν. 2214/94 είχε προβλέψει ότι το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας θα αποφέρει ετησίως επιπλέον έσοδα 120 δισ. δρχ.

#### **B) ΠΗΓΕΣ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

Η εισαγωγή αντικειμενικής μεθοδολογίας προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος ορισμένων κατηγοριών φορολογούμενων δεν αποτελεί εύρημα του έλληνα νομοθέτη. Η όλη φιλοσοφία του συστήματος αυτού έχει υιοθετηθεί από το ιταλικό σύστημα του <<ελαχίστου φόρου>> (minimum tax), το οποίο θεσπίστηκε στην Ιταλία με το Ν.Δ. 384/1992 και

αποτέλεσε ριζοσπαστική καινοτομία στη δημοσιονομική πρακτική της χώρας αυτής.

Ετσι, με διάταγμα έχει ορισθεί ένα ελάχιστο εισόδημα που πρέπει να δηλώνεται από τους επιτηδευματίες και τους ελεύθερους επαγγελματίες, το ύψος του οποίου για τις επιχειρήσεις είναι ανάλογο με το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας (γεωργική, εμπορική, παροχής υπηρεσιών κ.λ.π.) και με το αν η επιχείρηση απασχολεί προσωπικό ή όχι, ενώ για τους ελεύθερους επαγγελματίες το ύψος του ελαχίστου εισοδήματος είναι κατά βάση ανάλογο με το αν ο ελεύθερος επαγγελματίας κατέχει δίπλωμα ή πτυχίο.

### **Γ) ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΗΣ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ**

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 του ελληνικού Συντάγματος καθιερώνονται δύο θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές: η αρχή της καθολικότητας του φόρου με την έννοια ότι όλοι οι πολίτες χωρίς καμιά διάκριση οφείλουν να συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη και η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, της επιβολής δηλαδή του φόρου με βάση την δυνατότητα συνεισφοράς, η οποία προκύπτει από την κτήση του εισοδήματος ή της περιουσίας από τις δαπάνες συναλλακτική δραστηριότητα κ.ο.κ

Από την διάταξη του άρθρου 78 παρ.1 προκύπτει ότι αποτελεί αντικείμενο φόρου το εισόδημα που πράγματι αποκτάται. Το εισόδημα αυτό προσδιορίζεται με βάση καθιερωμένες

λογιστικές αρχές ή ελεγκτικολογιστικές διαδικασίες προβλεπόμενες από διατάξεις νόμων.

Η εφαρμογή συστήματος προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με κριτήρια τυποποιημένα αποτελεί αναμφίβολα εκτροπή από τη συνήθη δημοσιονομική πρακτική, αφού με την μεθοδολογία αυτή δεν φορολογείται το εισόδημα που πραγματικά αποκτάται, αλλά ένα πλασματικό εισόδημα το οποίο με βάση ορισμένα κριτήρια υποτίθεται πως αποκτά ο φορολογούμενος, με συνέπεια να παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της φοροδοτικής ικανότητας και της επιβολής του φόρου στο πραγματικό αποκτώμενο εισόδημα. Με βάση τα δεδομένα αυτά υποστηρίχθηκε η άποψη ότι το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του εισοδήματος που θεσπίστηκε με τον Ν. 2214/94 δεν είναι σύμφωνο με το Σύνταγμα, διότι παραβιάζει τις πιο πάνω αρχές.

Συμπερασματικά έχει γίνει δεκτό και δεν έχει αμφισβητηθεί από τα Δικαστήρια ότι ο κοινός νομοθέτης έχει την ευχέρεια, προκειμένου να προσδιορίσει την πραγματική φοροδοτική ικανότητα των πολιτών, να επιλέγει το πιο κατάλληλο και πρόσφορο φορολογικό σύστημα και να προσδιορίζει την φορολογητέα ύλη με μεθόδους οι οποίες έχουν προβλεφθεί από τυπικό νόμο, έστω και αν με τις μεθόδους αυτές παραμερίζονται τα ειλικρινώς τηριθέντα βιβλία και στοιχεία.

Το ζήτημα είναι ποια είναι τα ανεκτά όρια των παρεκκλίσεων ως τα οποία μπορεί να θεωρηθεί ότι η εισαγωγή αντικειμενικού συστήματος φορολογίας δεν παραβιάζει τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ.1 του Συντάγματος.

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Πάντως το όλο ζήτημα βρίσκεται στα Δικαστήρια και έως τώρα δεν υπήρξε καμιά απόφαση.

## Μ Ε Ρ Ο Σ   Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο

### 2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 3 του Ν. 2214/94 (άρθρο 33 Ν. 2238/94) εισήχθησαν δύο νέες έννοιες για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος: η έννοια του δηλούμενου εισοδήματος και η έννοια του ελάχιστου εισοδήματος. Δηλούμενο εισόδημα θεωρείται εκείνο που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία, το οποίο προσδιορίζεται λογιστικώς ή εξωλογιστικές και ελάχιστο εισόδημα αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων. Τα δύο αυτά εισοδήματα θα συγκρίνονται και το μεγαλύτερο θα υπόκειται σε φόρο.

### 2.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ε.Π.Κ.Ε) ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 19 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94, ως Ε.Κ.Π.Ε. από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης, ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας θεωρείται εκείνο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της φορολογικής βάσης δηλαδή του αθροίσματος της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης και της εμπορικής αμοιβής, με

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

τους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης της επιχείρησης.

Χρησιμοποιώντας ένα γενικό μαθηματικό τύπο το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος είναι:

$$Ε.Π.Κ.Ε. = [(Μ.Α. + Ε.Α.) * Σ.Ε] * Σ.Α \text{ όπου}$$

Ε.Π.Κ.Ε = Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος

Μ.Α = Μισθωτική Αξία

Ε.Α. = Επαγγελματική Εγκατάσταση

Σ.Ε = Συντελεστή Εμπορικότητας και

Σ.Α = Συντελεστής Απόδοσης.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1 και 19 του άρθρου 33, του Ν. 2238./94 προκύπτει ότι στην ανωτέρω ρύθμιση υπάγονται οι εμπορικές, βιοτεχνικές κ.λ.π. επιχειρήσεις που αποκτούν εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος μη ειδικώς υπαγόμενου στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 ασκούνται από όλες τις επιχειρήσεις που προαναφέραμε.

Επίσης στις εμπορικές επιχειρήσεις υπάγονται οι επιχειρήσεις που πωλούν αγαθά μετά προηγούμενη κατεργασία ή όχι και οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες.

Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι στα αντικειμενικά κριτήρια δεν υπάγονται οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία και στοιχεία Γ' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Από 1/1/1997 δεν εξαιρούνται οι ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που τηρούν προαιρετικά βιβλίας Γ' Κατηγορίας Κ.Β.Σ. Επίσης δεν υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια οι παρακάτω περιπτώσεις:



**A) Οι αμοιβές που εισπράττουν οι κάτοχοι αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων από την εκμίσθωσή τους, εφόσον η εκμίσθωση αυτή δεν αποτελεί το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας τους, χαρακτηρίζονται ως εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 και κατά συνέπεια δεν υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια .**

**B) Οι αμοιβές που αποκτούν οι εισπράκτορες των οφειλομένων συνδρομών σε περιοδικά, που υπολογίζονται με ποσοστό επί των πραγματοποιούμενων εισπράξεων , με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται στον πειθαρχικό έλεγχο του εργοδότη τους, ακολουθούν τις γενικές και ειδικές οδηγίες του και ο τρόπος και ο τόπος της εργασίας τους, οι πελάτες καθώς και τα έντυπα είσπραξης καθορίζονται από αυτόν.**

**Γ) Οι dealers, όταν συνδέονται με τον πωλητή-εργοδότη τους με σύμβαση μίσθωσης εξαρτημένης εργασίας. Στην περίπτωση αυτή έχουμε εισόδημα ΣΤ' Πηγής (από μισθωτές υπηρεσίες) και κατά συνέπεια δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των αντικειμενικών κριτηρίων .**

### **2.3 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

#### **Μισθωτική Αξία Επαγγελματικής Εγκατάστασης.**

Με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 33 Ν. 2238/94 δίδεται ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της

Μισθωτικής Αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του επιτηδευματία. Η μισθωτική αυτή αξία εφαρμόζεται ΜΟΝΟ για τις ανάγκες της εξεύρεσης του Ελαχίστου Ποσού Καθαρού Εισοδήματος.

Μαθηματικός τύπος (παράσταση) εξεύρεσης Μισθωτικής Αξίας:

$$Μ.Α. = Τ.Ζ. * μ^2 * 6,75\% \text{ όπου}$$

Τ.Ζ. = Τιμή Ζώνης

μ<sup>2</sup> = τετραγωνικά μέτρα

**Η ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ** είναι το 6,75% (παρ. 9 άρθρο 7 Ν. 2459/97 του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αριθμού των τετραγωνικών μέτρων της επαγγελματικής εγκατάστασης του επιτηδευματία με την Τιμή Ζώνης που ισχύει την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις περί 'Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων'. Από τον πολλαπλασιασμό των τριών αυτών παραγόντων (Τιμή ζώνης, Τετραγωνικά Μέτρα, 6,75% προσδιορίζεται η Μισθωτική Αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης. Το ποσοστό που πολλαπλασιάζεται με την Τ.Ζ. και τα μ<sup>2</sup> το οικονομικό έτος 1995 και 1996 ήταν 6% και από το οικονομικό έτος 1997 είναι 6,75% (παρ, 9 άρθρο 7 Ν. 2459/97).

#### **A. ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ**

ΖΩΝΗ θεωρείται ένα τμήμα πόλης ή χωριού το οποίο, σύμφωνα με τον πίνακα τιμών, έχει ενιαία τιμή (Τ.Ζ.).

**A.α) Κυκλικές ζώνες.** Είναι οι ζώνες που περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα οικοδομικά τετράγωνα μιας πόλης ή ενός χωριού.

**Α.β) Γραμμικές ζώνες.** Είναι οι ζώνες που αναπτύσσονται κατά μήκος της μιας ή και των δύο πλευρών ενός δρόμου παράλληλα προς τον άξονα αυτού.

**Β. ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ ή ΤΙΜΗ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ (Τ.Ζ)** Είναι η ενιαία τιμή αφετηρίας, την οποία έχει κάθε ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στη ζώνη αυτή.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Μία εμπορική επιχείρηση έχει την επαγγελματική της εγκατάσταση στην οδό Παλλάδος του Δήμου Αθηναίων όπου η Τιμή Ζώνης είναι 100.000 δραχμές για κάθε τετραγωνικό μέτρο, και το εμβαδόν της επαγγελματικής εγκατάστασης είναι 90 τ.μ. , τότε η Μισθωτική Αξία θα είναι:

$$Μ.Α. = Τ.Ζ. * μ^2 * 6,75\% = 100.000 * 90 * 6,75\% = 607.500 \text{ δρχ.}$$

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 1882/1990 οι τιμές ζώνης ορίζονται ανά διετία με Υπουργική Απόφαση η οποία δημοσιεύεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεων ύστερα από πρόταση ειδικής επιτροπής.

Για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας, ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η ίδια Τ.Ζ. που ισχύει ανεξάρτητα αν η επαγγελματική εγκατάσταση είναι κατοικία, γραφείο, κατάστημα, βιοτεχνικός χώρος, οικόπεδο, χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων κ.λ.π.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 , για τις περιοχές που δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η κατώτερη τιμή ζώνης που ισχύει για

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

την πρωτεύουσα του νομού όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης.

Κατωτέρω παραθέτουμε πίνακα με τις κατώτερες τιμές ζώνης κάθε νομού οι οποίες λαμβάνονται υπόψη για τα οικονομικά έτη 1995,1996 και 1997.

### ΠΙΝΑΚΑΣ

#### ΜΕ ΤΙΣ ΚΑΤΩΤΕΡΕΣ ΤΙΜΕΣ ΖΩΝΗΣ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ

Νομός	Πρωτεύουσα	Κατώτερη Τ.Ζ. Πρωτεύουσας Νομού που ισχύει για τα οικονομικά έτη 1995,1996 και 1997.
Αττικής	Αθήνα	80.000
Αιτ/νίας	Αγρίνιο	50.000
Αργολίδας	Ναύπλιον	80.000
Αρκαδίας	Τρίπολη	75.000
Άρτης	Άρτα	58.000
Αχαιας	Πάτρα	50.000
Βοιωτίας	Λιβαδειά	58.000
Γρεβενών	Γρεβενά	60.000
Δράμας	Δράμα	75.000
Δωδεκ/σου	Ρόδος	70.000
Εβρου	Αλεξ/λη	90.000
Ευβοίας	Χαλκίδα	45.000
Ευρυτανίας	Καρπενήσι	40.000
Ζακύνθου	Ζάκυνθος	40.000

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Ηλείας	Πύργος	58.000
Ημαθίας	Βέροια	75.000
Ηρακλείου	Ηράκλειο	80.000
Θεσπρωτίας	Ηγουμενίτσα	65.000
Θεσ/νικης	Θεσσαλονίκη	90.000
Ιωαννίνων	Ιωάννινα	50.000
Καβάλας	Καβάλα	90.000
Καρδίτσας	Καρδίτσα	50.000
Καστοριάς	Καστοριά	70.000
Κέρκυρας	Κέρκυρα	110.000
Κεφ/νιας	Αργοστόλι	70.000
Κιλκίς	Κιλκίς	65.000
Κοζάνης	Κοζάνη	72.000
Κορινθίας	Κόρινθος	75.000
Κυκλάδων	Ερμούπολη Σύρου	48.000
Λακωνίας	Σπάρτη	50.000
Λαρίσης	Λάρισα	53.000
Λασηθίου	Αγ. Νικόλαος	65.000
Λέσβου	Μυτιλήνη	65.000
Λευκάδος	Λευκάδα	70.000
Μαγνησίας	Βόλος	53.000
Μεσσηνίας	Καλαμάτα	45.000
Ξάνθης	Ξάνθη	80.000
Πέλλης	Εδεσσα	60.000
Πειραιώς	Πειραιάς	75.000
Πιερίας	Κατερίνη	70.000
Πρεβέζης	Πρέβεζα	45.000
Ρεθύμνης	Ρέθυμνο	75.000

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Ροδόπης	Κομοτινή	75.000
Σάμου	Σάμος	65.000
Σερρών	Σέρρες	75.000
Τρικάλων	Τρίκαλα	45.000
Φθιώτιδος	Λαμία	50.000
Φλωρίνης	Φλώρινα	43.000
Φωκίδος	Αμφισσα	40.000
Χαλκιδικής	Πολύγηρος	70.000
Χανίων	Χανιά	85.000
Χίου	Χίος	65.000

### **2.4 ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ**

Για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας ως επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης λαμβάνεται κάθε στεγασμένη ή όχι επιφάνεια με την προϋπόθεση όμως ότι εξυπηρετεί τις ανάγκες του επιτηδευματία. Δηλαδή περιλαμβάνονται οι κτιριακές εγκαταστάσεις, οι κοινόχρηστοι χώροι, οι βοηθητικοί χώροι, οι χώροι θέρμανσης - κλιμακοστασίου, ψυκτικοί χώροι, χώροι διαλογής, εκθεσιακοί χώροι κ.λ.π. Όταν μέσα στην αίθουσα επαγγελματικής στέγης υπάρχει και πατάρι (ανοικτός εξώστης) τότε και η επιφάνεια αυτού προσμετράται στην επιφάνεια του κύριου χώρου της επαγγελματικής εγκατάστασης. Πατάρι μέσα σε αίθουσα επαγγελματικής στέγης όπως αναφέραμε είναι τμήμα ορόφου, του οποίου η προσπέλαση, γίνεται αποκλειστικά από τον εσωτερικό χώρο της αίθουσας. Επίσης πατάρι θεωρείται και ολόκληρος όροφος εφόσον έχει προκύψει ως αυθαίρετη προσθήκη, και επέκταση

υπάρχοντος ανοικτού εξώστη, και η προσπέλασή του γίνεται και πάλι από τον εσωτερικό χώρο της αίθουσας.

Όταν μια επιχείρηση είναι στεγασμένη π.χ. καφενείο, ζαχαροπλαστείο κ.λ.π. και χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της και κοινόχρηστους χώρους (πεζοδρόμια, πλατείες) τους οποίους νοικιάζει από τους Δήμους ή τις Κοινότητες ή το Δημόσιο ή και χρησιμοποιεί αυτούς (πεζοδρόμια, πλατείες) αυθαίρετα, η επιφάνεια αυτών των χώρων θα προσμετρηθεί στην επιφάνεια του κύριου χώρου της επαγγελματικής του εγκατάστασης. Τέτοιες περιπτώσεις έχουμε σε επιχειρήσεις που τοποθετούν τραπεζάκια σε πεζοδρόμια, πλατείες κ.λ.π. προκειμένου να εξυπηρετήσουν καλύτερα την πελατεία τους.

### **2.5 ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Μείωση Μισθωτικής Αξίας Επιχειρήσεων Παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης. Σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου υπεδάφιου της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 περί των εμπορικών επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, *η μισθωτική αξία που λαμβάνεται υπόψη περιορίζεται στο πενήντα της εκατό (50%)*.

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

Στην έννοια της εκπαίδευσης υπάγεται και η επαγγελματική εκπαίδευση. Κατά συνέπεια, περιλαμβάνονται και οι ιδιωτικές σχολικές μονάδες μέσης βαθμίδας (σχολές-λύκεια) τεχνικής ή

επαγγελματικής κατάρτισης που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 576/1977.

Επίσης στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχεται με τη μορφή επιμόρφωσης.

Στην περίπτωση όμως που ο οργανωτής σεμιναρίων επαγγελματικής εκπαίδευσης, αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο φυσικό ή νομικό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο φυσικό ή νομικό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, την εκτέλεση εργασιών που θα συμβάλλουν στην πραγματοποίηση της παροχής της υπηρεσίας εκπαίδευσης (π.χ. εξεύρεση καθηγητών, κατάρτιση προγράμματος διδακτέας ύλης, εξεύρεση αιθουσών διδασκαλίας κ.λ.π.), το τρίτο πρόσωπο δεν υπάγεται στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών με συνέπεια να μην έχει μείωση κατά 50% της Μισθωτικής Αξίας.

Από τα <<εργαστήρια ελευθέρων σπουδών>> περιλαμβάνονται μόνο οι εγκαταστάσεις όπου παρέχεται επαγγελματική εκπαίδευση. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 1566/1985 << για την δομή και λειτουργία της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης>> προκύπτει ότι επαγγελματική εκπαίδευση είναι αυτή που επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή επαγγελματικές γνώσεις έτσι ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα.

Σχετικά με τις ιδιωτικές επαγγελματικές σχολές, σημειώνουμε ότι σε κάθε περίπτωση εξετάζεται αν οι σχολές αυτές



εποπτεύονται ή όχι από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο.

Για όλες τις σχολές ξένων γλωσσών (Γερμανικών, Γαλλικών, Αγγλικών, Ρώσικων κ.λ.π.) μειώνεται η μισθωτική αξία)

Σύμφωνα με τα πιο πάνω μειώνεται η μισθωτική αξία για τις σχολές και τα εκπαιδευτήρια που έχουν σχέση με την γενική εκπαίδευση καθώς και με την επαγγελματική εκπαίδευση και αποκλείονται οι επιχειρήσεις που προσφέρουν ορισμένες εξειδικευμένες γνώσεις ή εμπειρίες ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα όπως π.χ. οι σχολές οδηγών, σκι, καράτε, κέντρα αδυνατίσματος κ.τ.λ. Επίσης εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκπαίδευση ζώων.

Στη μείωση της μισθωτικής αξίας υπάγονται και οι σχολές χορού που εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού και διέπονται από Προεδρικά Διατάγματα που εκδόθηκαν στα πλαίσια του Ν. 1158/1981 'περί οργάνωσης και διοίκησης σχολών ανωτέρας καλλιτεχνικής εκπαίδευσης κ.λ.π.'.

Εξάλλου στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνονται και υπηρεσίες που προσφέρονται από τα ιδιωτικά μουσικά εκπαιδευτήρια που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.δ. 16/1966 και λειτουργούν με την εποπτεία του Υπουργείου Πολιτισμού . Ετσι υπάγονται τα ωδεία, οι διάφορες μουσικές σχολές και τα παραρτήματά τους.

Επίσης περιλαμβάνεται και κάθε μορφής εκπαίδευση, άσκηση και αγωγή, που παρέχεται σε προβληματικά παιδιά, όπως είναι τα παραπληγικά, τα σπαστικά , τα απροσάρμοστα, τα αυτιστικά κ.λ.π.

## **2.6 ΑΛΛΑΓΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ**

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του Ν. 2390/96 προστέθηκε εδάφιο στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 33 του ν. 2238/94 σύμφωνα με το οποίο όταν η επιχείρηση αλλάζει επαγγελματική εγκατάσταση κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου είτε πρόκειται για την έδρα (κεντρικό) της επιχείρησης, είτε για κάποιο υποκατάστημά της, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπόψη η εγκατάσταση που χρησιμοποιήθηκε ως έδρα ή υποκατάστημα, κατά περίπτωση, κατά το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα μέσα στη διαχειριστική αυτή περίοδο. Σχετική σημείωση του γεγονότος αυτού θα πρέπει να γίνει στο έντυπο Ε10, ενώ η μεταβολή αυτή της επαγγελματικής μεταβολής φαίνεται και από την δήλωση μεταβολών της οποίας η υποβολή προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν. 1642/86. Τονίζεται ότι σε περίπτωση που η χρονική διάρκεια της επαγγελματικής εγκατάστασης είναι ίση και στις δύο εγκαταστάσεις θα λαμβάνεται υπόψη η εγκατάσταση με τη μεγαλύτερη μισθωτική αξία.

Η παραπάνω παράγραφος ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995 και μετά.

### **2.7.1Α ΜΕΙΩΣΗ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΟΡΟΦΟΥ ΠΑΝΩ ΑΠΟ ΤΟ ΙΣΟΓΕΙΟ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 όταν η επαγγελματική

εγκατάσταση του επιτηδευματία βρίσκεται αποκλειστικά σε όροφο οικοδομής, πάνω από το ισόγειο, η μισθωτική αξία μειώνεται κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

Όταν η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία επεκτείνεται του ισογείου και σε ημιόροφο ή μεσοπάτωμα που δεν έχει εσωτερική επικοινωνία με το ισόγειο κατάστημα, θεωρείται για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης (περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 33 Ν. 2238/94) ως πρώτος όροφος και κατά συνέπεια θα έχει τη μείωση η μισθωτική αξία κατά τριάντα τοις εκατό (30%). Σε αντίθετη περίπτωση αν ο ημιόροφος ή το μεσοπάτωμα επικοινωνούν με το ισόγειο κατάστημα (με σκάλα ή ανελκυστήρα), έστω και αν υπάρχει και άλλη είσοδος, ο χώρος αυτών θεωρείται ενιαίος με του ισογείου καταστήματος και επομένως στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει περίπτωση μείωσης της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής αυτής εγκατάστασης του επιτηδευματία.

#### **2.7.1.B. ΜΕΙΩΣΗ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΥΠΟΓΕΙΟΥ.**

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 όταν η επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης βρίσκεται αποκλειστικά σε υπόγειο οικοδομής, τότε η μισθωτική αξία αυτού μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

Από την διατύπωση των διατάξεων των παραπάνω περιπτώσεων προκύπτει ότι για να μειωθεί η μισθωτική αξία, κατά τριάντα τοις εκατό (30%) και πενήντα τοις εκατό (50%) κατά περίπτωση, θα πρέπει η επαγγελματική εγκατάσταση να

βρίσκεται αποκλειστικά σε όροφο πάνω από το ισόγειο ή σε υπόγειο χώρο αντίστοιχα. Συμπερασματικά μπορούμε να πούμε ότι η μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης η οποία εκτείνεται π.χ. σε ισόγειο και τον πρώτο όροφο οικοδομής δε θα μειωθεί, όπως προαναφέραμε κατά τριάντα τοις εκατό (30%) . Το ίδιο αν εκτείνεται σε ισόγειο και υπόγειο οικοδομής δε θα μειωθεί κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Τα παραπάνω εφαρμόζονται ανεξάρτητα αν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας ή όχι.

### **2.7.1.Γ ΜΕΙΩΣΗ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΕΤΑΙ ΣΕ ΤΥΦΛΗ ΣΤΟΑ**

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του Ν. 2390/96 αντικαταστάθηκε η περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94.

Με τις νέες διατάξεις παρέχεται μείωση της μισθωτικής αξίας επαγγελματικής εγκατάστασης, κατά ποσοστό 30% και στην περίπτωση που η εγκατάσταση αυτή (έδρα ή υποκατάστημα επιχείρησης) βρίσκεται αποκλειστικά σε τυφλή στοά. Διευκρινίζεται ότι δεν παρέχεται τέτοια μείωση όταν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε τυφλή στοά εμπορικού κέντρου.

Η μείωση αυτή της μισθωτικής αξίας, ισχύει για μισθωτικές αξίες επαγγελματικής εγκατάστασης που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων που αποκτώνται από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995 και μετά.

### **2.7.Γ.ΜΕΙΩΣΗ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΤΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ**

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3, η Μισθωτική Αξία του αποθηκευτικού χώρου μειώνεται κατά ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) , και το υπόλοιπο είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προσαυξάνει τη μισθωτική αξία της έδρας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης. Στην περίπτωση που στην πόλη όπου βρίσκεται ο αποθηκευτικός χώρος δεν είναι εγκατεστημένη η έδρα της επιχείρησης αλλά το υποκατάστημα αυτής, η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου προσαυξάνει τη μισθωτική αξία του υποκαταστήματος,

Κατά τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αποθηκευτικός χώρος είναι κάθε χώρος στον οποίο εναποτίθενται αγαθά χωρίς να γίνονται συναλλαγές με τρίτους από τον χώρο αυτό. Ο αποθηκευτικός χώρος (αποθήκη) διαφέρει από το υποκατάστημα στο οποίο λαμβάνουν χώρα συναλλαγές με τρίτους και δεν εξομοιώνεται με αυτό.

Αναφέραμε πιο πάνω ότι η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου μειώνεται κατά εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Εδώ διευκρινίζουμε ότι ανεξάρτητα της θέσης της αποθήκης (υπόγειο, ισόγειο, όροφος κ.λ.π.) δεν έχουμε και ταυτόχρονη μείωση της μισθωτικής αξίας και με τα ποσά που προαναφέραμε . Σε οποιαδήποτε θέση (από άποψη ορόφου) και αν βρίσκεται ο αποθηκευτικός χώρος, θα έχει μόνο τη μείωση κατά εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

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

Στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης η μισθωτική αξία μειώνεται κατά 30% ή 50% -αν η επιχείρηση είναι εγκατεστημένη σε όροφο ή υπόγειο ανάλογα- και μετά κατά 50% επί του υπόλοιπου, επειδή είναι επιχείρηση που παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης. Επίσης εάν η επιχείρηση που παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης διαθέτει και αποθηκευτικό χώρο, τότε η μισθωτική αξία της έδρας θα μειωθεί κατά 50% και κατά 75% θα μειωθεί η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου.

**ΓΙΑ ΚΑΛΥΤΕΡΗ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗ ΠΑΡΑΘΕΤΟΥΜΕ ΤΑ  
ΕΞΗΣ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

**παράδειγμα 1**

Ένα φροντιστήριο θετικών επιστημών που βρίσκεται στο δεύτερο όροφο πολυκατοικίας, έχει επιφάνεια 200 τ.μ. και Τιμή Ζώνης 120.000 δρχ. το τ.μ.

Η μισθωτική αξία σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις είναι  $T.Z. * 200 * 6,75\% = 1.620.000$ .

$1.620.000 - (1.620.000 * 30\%)$  ή

$1.620.000 - 486.000 = 1.134.000$  λόγω ορόφου, και

επειδή είναι επιχείρηση που παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης μειώνεται και κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Δηλαδή η μισθωτική αξία θα διαμορφωθεί στις 567.000 δρχ. ( $1.134.000 * 50\% = 567.000$ ).

**παράδειγμα 2**

Εαν το ανωτέρω φροντιστήριο είχε και έναν αποθηκευτικό χώρο στο υπόγειο της ίδιας πολυκατοικίας, με επιφάνεια 50 τ.μ. τότε στην ως άνω μισθωτική αξία θα προσθέσουμε και την μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου μειωμένη μόνο κατά εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Δηλαδή  $120.000 * 50 * 6,75\% = 405.000$ .  $405.000 - (405.000 * 75\%)$  ή  $405.000 - 303.750 = 101.250$ . Κατά συνέπεια συνολική μισθωτική αξία  $567.000 + 101.250 = 668.250$  δρχ.

Αν το λογιστήριο της έδρας της επιχείρησης βρίσκεται σε ξεχωριστό χώρο, αλλά στο ίδιο ακίνητο με την κύρια

εγκατάσταση, τότε στην επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης θα προστεθεί και η επιφάνεια του λογιστηρίου.

Αν το λογιστήριο βρίσκεται σε άλλο ακίνητο, τότε η μισθωτική αξία αυτού, θα προστεθεί στη μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης .

## **2.8 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης περιορίζεται σε ορισμένες περιπτώσεις που αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 33 του Ν. 2238/94 ως κατωτέρω.

### **2.8.1. ΣΧΕΣΗ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 , ο νομοθέτης, προβλέπει ότι σε καμιά περίπτωση η μισθωτική αξία δεν μπορεί να υπερβεί το ύψος της εμπορικής αμοιβής. Η εμπορική αμοιβή αποτελεί το δεύτερο στοιχείο (παράγοντα) του προσδιορισμού του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος , για την οποία θα αναφερθούμε λεπτομερώς παρακάτω. η εμπορική αμοιβή προσδιορίστηκε των μεν επιχειρήσεων που πωλούν αγαθά σε δραχμές 2.100.000 για την χρήση 1996 των δε επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών σε δραχμές 2.730.000.

Ως μισθωτική αξία η οποία περιορίζεται στο ύψος της Εμπορικής Αμοιβής λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από το άθροισμα της μισθωτικής αξίας της έδρας της επαγγελματικής



εγκατάστασης και της μισθωτικής αξίας του λογιστηρίου και του αποθηκευτικού χώρου ή από το άθροισμα της μισθωτικής αξίας του υποκαταστήματος και της μισθωτικής αξίας του αποθηκευτικού χώρου.

### **ΓΙΑ ΚΑΛΥΤΕΡΗ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗ ΠΑΡΑΘΕΤΟΥΜΕ ΤΟ ΕΞΗΣ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Αν έχουμε επιχείρηση που πωλεί αγαθά με μισθωτική αξία κύριας εγκατάστασης 1.300.000 δραχμές και μισθωτική αξία αποθηκευτικού χώρου 500.000 δραχμές, δηλαδή συνολική μισθωτική αξία 1.800.000 δραχμές (1.300.000+500.000), τότε για τον υπολογισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος θα ληφθεί υπόψη ως μισθωτική αξία για την χρήση.

Ενώ εάν η μισθωτική αξία της κύριας εγκατάστασης ήταν 1.700.000 δρχ. και του αποθηκευτικού χώρου 600.000 δρχ. τότε για τον υπολογισμό του Ε.Π.Κ.Ε. θα ληφθεί υπόψη ως μισθωτική αξία το ποσό των 2.100.000 δρχ. (περιορισμός).

### **2.8.2. ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΥΣΤΕΓΑΖΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και οι οποίες συστεγάζονται στον ίδιο επαγγελματικό χώρο η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων και όχι ανάλογα με το

πραγματικό γεγονός των τετραγωνικών μέτρων που χρησιμοποιούν. Κατά συνέπεια βασικό στοιχείο επιμερισμού αποτελεί ο αριθμός των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων και όχι η χρησιμοποιούμενη επιφάνεια από κάθε συστεγαζόμενη επιχείρηση.

### **Παράδειγμα**

Εαν έχουμε συστέγαση τριών επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών σε γραφείο 120 τετραγωνικών μέτρων που η μισθωτική του αξία είναι 720.000 δραχμές και η μία χρησιμοποιεί πραγματικά 50 τετραγωνικά μέτρα, η άλλη 45 και η τρίτη 25, τότε η μισθωτική αξία που θα ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος για κάθε μία θα είναι δρχ. 240.000 και όχι ανάλογη με τα τετραγωνικά μέτρα που πραγματικά χρησιμοποιεί.

Ο νομοθέτης δεν προβλέπει την περίπτωση της συστέγασης των επιχειρήσεων που πωλούν αγαθά. Τούτο γιατί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 31 του άρθρου 44 του Ν.2238/94 έμμεσα προκύπτει ότι δεν επιτρέπεται η συστέγαση των επιχειρήσεων αυτών.

Στην περίπτωση αυτή που έχουμε συστέγαση επιχειρήσεων, που δεν είναι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 1 του Ν. 2390/96 θα λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας κάθε συστεγαζόμενης επιχείρησης τα πραγματικά τετραγωνικά μέτρα χώρου που χρησιμοποιεί η κάθε μια από αυτές.

### **2.8.3. ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΟΤΑΝ Ο ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΣ ΕΧΕΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΝ ΚΑΤΟΙΚΙΑ ΤΟΥ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 περιορισμό της μισθωτικής αξίας έχουμε, τέλος, και στην περίπτωση που ως επαγγελματική εγκατάσταση χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογούμενου. Για τον υπολογισμό της, στην περίπτωση αυτή, λαμβάνεται το ένα τρίτο ( $1/3$ ) της επιφάνειας της κατοικίας.

Για να ληφθεί υπόψη το ένα τρίτο της επιφάνειας της κατοικίας του φορολογούμενου θα πρέπει να έχει δηλωθεί ότι χρησιμοποιείται ως επαγγελματική εγκατάσταση η κατοικία. Αν όμως έχει δηλωθεί ότι χρησιμοποιείται μεγαλύτερη επιφάνεια από το ένα τρίτο ( $1/3$ ) του εμβαδού της κατοικίας του φορολογούμενου, τότε θα λάβουμε υπόψη μας για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας τη μεγαλύτερη αυτή επιφάνεια. Θα εξετάζουμε πάντοτε τα πραγματικά περιστατικά.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 7 του Ν. 2459/97 από οικον. έτος 1997 περιορίζεται η επιφάνεια που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων όταν η επαγγελματική εγκατάσταση του φορολογουμένου είναι στην κατοικία του στο  $1/3$  της κατοικίας του και μέχρι  $60 \mu^2$ . Τούτο κρίθηκε σκόπιμο για να μην επιβαρύνονται υπερβολικά οι φορολογούμενοι που έχουν μεγάλη κατοικία, ενώ είναι ενδεχόμενο να χρησιμοποιούν μικρό χώρο αυτής. Επίσης για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται θαλάσσια ποδήλατα,

κανό, jet-ski κ.τ.λ. ορίζεται ότι για την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων λαμβάνεται υπόψη επιφάνεια 60 μ<sup>2</sup>.

## 2.9 ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ

Ο δεύτερος παράγοντας προσδιορισμού του Ε.Π.Κ.Ε. είναι η εμπορική αμοιβή. Η εμπορική αμοιβή εκφράζει την αμοιβή του επιχειρηματία σε εναλλακτική απασχόληση και ως τέτοια αμοιβή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 είναι η ετήσια αμοιβή, η οποία προβλέπεται από τη συνολική σύμβαση εργασίας των εμπορουπαλλήλων, που ισχύει την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια υπηρεσίας, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, στρογγυλοποιούμενη στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας.

Με την έννοια αυτή η εμπορική αμοιβή αναγνωρίζεται όχι μόνο στις ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις αλλά και στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/94, δηλαδή στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες στις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, στις συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και στις κοινοπραξίες.

Για το έτος 1994 η εμπορική αμοιβή ήταν, σύμφωνα με τη συλλογική σύμβαση εργασίας έτους 1993, δραχμές 1.700.000 για την χρήση 1995 (συλλογική σύμβαση εργασίας 1994) δραχμές 1.900.000 και χρήση 1996 δρχ. 2.100.000.

### **2.9.1. ΑΥΞΗΣΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ**

Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 2, 'προκειμένου για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, εκτός από τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, η εμπορική αμοιβή του προηγούμενου εδαφίου προσαυξάνει κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

### **2.9.2. ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ**

Με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 7 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, 'για τον προσδιορισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος κάθε υποκαταστήματος η εμπορική αμοιβή μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

### **2.10 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟΤΗΤΑΣ**

Ο συντελεστής εμπορικότητας είναι ο τρίτος παράγοντας (στοιχείο) υπολογισμού του Ε.Κ.Π.Ε.

*Συντελεστής εμπορικότητας* είναι ο συντελεστής που καθορίζει την εμπορικότητα ενός δρόμου μιας συγκεκριμένης ζώνης .

Οι συντελεστές εμπορικότητας έχουν ομαδοποιηθεί και για κάθε ομάδα έχει ορισθεί αντιστοίχως συντελεστής εμπορικότητας, ο οποίος εφαρμόζεται για τον υπολογισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος ως ο κατωτέρω πίνακας:

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Συντελεστής εμπορικότητας προκειμένου να προσδιοριστεί η αντικειμενική αξία ενός ακινήτου	Συντελεστής εμπορικότητας προκειμένου να προσδιοριστεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος.
1	1
1,1-2	1,20
2,1-3	1,40
3,1-4	1,60
πάνω από 4	1,80

Ο συντελεστής εμπορικότητας ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 . Από τις ίδιες διατάξεις προκύπτει ότι για επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε περιοχές, οι οποίες δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, τότε για τον προσδιορισμό του Ε.Π.Κ.Ε ο συντελεστής εμπορικότητας είναι ένα (1).

Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 33, προκειμένου να προσδιορίσουμε το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες, δε λαμβάνουμε υπόψη το συντελεστή εμπορικότητας. Δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση η μαθηματική παράσταση της εξεύρεσης του Ε.Π.Κ.Ε. διαμορφώνεται για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, ως εξής:  $Ε.Π.Κ.Ε. = [Μ.Α. + (Ε.Α. * 1,30)]$ .

Εδώ σημειώνουμε ότι κατ' εξαίρεση στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, η εμπορική αμοιβή δεν προσαυξάνεται κατά τριάντα τοις εκατό (30%) όπως προαναφέραμε, οπότε η ανωτέρω παράσταση γι' αυτές τις επιχειρήσεις είναι  $E.Π.Κ.Ε = (Μ.Α. + Ε.Α.) * Σ.Α.$

Επίσης ο συντελεστής εμπορικότητας δεν εφαρμόζεται και στις μικτές επιχειρήσεις των οποίων η κύρια δραστηριότητα είναι η παροχή υπηρεσιών.

## 2.11 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

Τέταρτος και τελευταίος παράγοντας προσδιορισμού του Ε.Π.Κ.Ε. σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του παραπάνω άρθρου και νόμου είναι ο συντελεστής απόδοσης.

Ο συντελεστής απόδοσης είναι ανάλογος με το Μοναδιαίο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους των επαγγελματιών όπως αυτοί (οι Μ.Σ.Κ.Κ.) ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.

Σύμφωνα με την ως άνω διάταξη οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους έχουν ομαδοποιηθεί και για κάθε ομάδα έχει ορισθεί αντίστοιχος συντελεστής απόδοσης.

Υπάρχει διαφορετική ομαδοποίηση μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους και κατά συνέπεια συντελεστής απόδοσης, για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες.

Οι πίνακες έχουν ως κατωτέρω:

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

### Στις επιχειρήσεις που πωλούν αγαθά

ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ Μ.Σ.Κ.Κ.	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	
	ΧΡΗΣΗ 1994	ΧΡΗΣΗ 1995 ΧΡΗΣΗ 1996
Μέχρι 5%	1	1
πάνω από 5% μέχρι 10%	1,15	1,15
πάνω από 10% μέχρι 15%	1,30	1,30
πάνω από 15% μέχρι 20%	1,45	1,40
πάνω από 20%	1,60	1,50

### Στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες

ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ Μ.Σ.Κ.Κ.	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	
	ΧΡΗΣΗ 1994	ΧΡΗΣΗ 1995 ΧΡΗΣΗ 1996
Μέχρι 20%	1	1
πάνω από 20% μέχρι 30%	1,20	1,20
πάνω από 30% μέχρι 40%	1,40	1,40
πάνω από 40%	1,60	1,50

Σημειώνουμε ότι όταν η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία Α' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. προκειμένου να επιλέξουμε Σ.Α. ως Μ.Σ.Κ.Κ. θα λάβουμε υπόψη μας αυτούς που αντιστοιχούν επί των πωλήσεων και όχι των αγορών.



Όταν μία επιχείρηση πωλεί πολλά είδη αγαθών τα οποία έχουν διαφορετικού Μ.Σ.Κ.Κ. και κατά συνέπεια διαφόρους Σ.Α. τότε για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης θα λαμβάνεται υπόψη ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους της κύριας δραστηριότητας. Κύρια δραστηριότητα για την εφαρμογή αυτής της διάταξης είναι αυτή με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα .

## **2.12 ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 για τις επιχειρήσεις που διατηρούν ένα ή περισσότερα υποκαταστήματα, προσδιορίζεται χωριστά το Ε.Π.Κ.Ε. κάθε υποκαταστήματος και το συνολικό ποσό όλων των υποκαταστημάτων προστίθεται στο ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της έδρας της επιχείρησης.

Η έννοια του υποκαταστήματος δίνεται από την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ.

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή , υποκατάστημα θεωρείται κάθε χώρα εκτός της έδρας-κεντρικού, στο οποίο λαμβάνει χώρα παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα.

Με βάση τα ποιο πάνω κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων εφόσον ασκεί περισσότερες από μία δραστηριότητες, σε διαφορετικές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, στις οποίες εκδηλώνεται οποιαδήποτε συναλλακτική κίνηση ή παραγωγική διαδικασία, θεωρεί μία

από τις εγκαταστάσεις αυτές , σαν έδρα ή κεντρικό και τις υπόλοιπες σαν υποκαταστήματα.

### **Παράδειγμα**

Ομόρρυθμη εταιρεία εκμεταλλεύεται κατάστημα τροφίμων στην Τρίπολη, κατάστημα ψιλικών στην Πάτρα, κατάστημα τουριστικών ειδών στο Ναύπλιο και κατάστημα δερμάτινων ειδών στην Αθήνα. Αν το καταστατικό της εταιρείας αναγράφει ως κεντρικό (έδρα) κατάστημα αυτό των Αθηνών όπου και κύρια εγκατάστασή της, τότε οι υπόλοιπες επαγγελματικές εγκαταστάσεις θεωρούνται υποκαταστήματα.

Επί των νομικών προσώπων ως έδρα θα λαμβάνεται υπόψη αυτή που αναγράφεται στο καταστατικό της και στις ατομικές επιχειρήσεις αυτή που δηλώνεται από το φυσικό πρόσωπο , φορέα της επιχείρησης.

Εαν τώρα σε περίπτωση που στο ίδιο κτίριο χρησιμοποιείται από την επιχείρηση ισόγειος χώρος με τον πρώτο όροφο ή το υπόγειο και οι χώροι αυτοί επικοινωνούν εσωτερικώς, έστω και αν έχουν ξεχωριστή είσοδο, δεν θεωρούνται υποκαταστήματα και άρα δεν υπολογίζεται Ε.Π.Κ.Ε χωριστά για κάθε εγκατάσταση.

Στην περίπτωση που το υποκατάστημα έχει λογιστήριο το οποίο βρίσκεται σε διαφορετικό χώρο (του λογιστηρίου) τότε, η μισθωτική αξία, προσανξάνει τη μισθωτική αξία του υποκαταστήματος χωρίς μείωση.

Όταν το κεντρικό κατάστημα βρίσκεται σε πόλη που υπάγεται κανονικά στα αντικειμενικά κριτήρια της φορολογίας εισοδήματος και το υποκατάστημα σε πόλη που δεν υπάγεται

π.χ. λόγω πληθυσμού όπως θα δούμε πιο κάτω, τότε στο Ε.Π.Κ.Ε. του κεντρικού, (στην περίπτωση που αυτό είναι μεγαλύτερο του δηλούμενου καθαρού εισοδήματος των βιβλίων), θα προστεθεί και το καθαρό εισόδημα του υποκαταστήματος που προκύπτει από τα βιβλία του και όχι το Ε.Κ.Π.Ε. γιατί δεν υπάγεται στα αντικειμενικά κριτήρια. Εδώ μπορεί να έχουμε και την αντίθετη περίπτωση. Δηλαδή να υπάγεται στα αντικειμενικά κριτήρια του εισοδήματος το υποκατάστημα και να μην υπάγεται το κεντρικό κατάστημα.

### **2.13. ΜΙΚΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

#### **2.13.1. ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ε.Π.Κ.Ε ΜΙΚΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Για τις επιχειρήσεις αυτές, η διάταξη της παραγράφου 9 προβλέπει ιδιαίτερο τρόπο υπολογισμού του Ε.Π.Κ.Ε. με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι και οι δύο δραστηριότητες ασκούνται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση.

Η ανωτέρω διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 9 αναφέρει ότι στις μικτές επιχειρήσεις προσδιορίζεται το Ε.Π.Κ.Ε για την κύρια δραστηριότητα το ποσό του οποίου (Ε.Π.Κ.Ε.) προσαυξάνεται με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία.

Πρώτα πρέπει να προσδιορίσουμε την κύρια δραστηριότητα του επιτηδευματία που διατηρεί η μικτή επιχείρηση. Δηλαδή, αν κύρια δραστηριότητα είναι αυτή της πώλησης αγαθών ή

αυτή της παροχής υπηρεσιών. Ο προσδιορισμός αυτός, σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9, γίνεται με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων των δύο δραστηριοτήτων και όποια δραστηριότητα έχει το μεγαλύτερο ύψος αυτή είναι η κύρια.

Με βάση τ' ανωτέρω υπολογίζουμε πρώτα τα Ε.Π.Κ.Ε της κύριας δραστηριότητας. Για τη δευτερεύουσα δραστηριότητα δεν υπολογίζουμε Ε.Π.Κ.Ε. αλλά σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη του πρώτου εδαφίου υπολογίζεται το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δραστηριότητας αυτής στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με τη μαθηματική παράσταση:

**Ακαθάριστα έσοδα δευτερεύουσας δραστηριότητας \* 100**  
**Συνολικά ακαθάριστα έσοδα (πώλησης αγαθών και παρ. υπηρεσιών)**

Το ποσοστό αυτό σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της ως άνω παραγράφου δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%).

### **2.13.2. ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Ε.Π.Κ.Ε. ΜΙΚΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΟΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ, ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ**

Αν έχουμε την περίπτωση μικτής επιχείρησης της οποίας οι επί μέρους δραστηριότητες δεν διεξάγονται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση αλλά σε διάφορες, τότε δεν εφαρμόζεται ο πιο πάνω υπολογισμός του Ε.Π.Κ.Ε. αλλά

υπολογίζεται Ε.Π.Κ.Ε για κάθε ιδιαίτερη επαγγελματική εγκατάσταση και το άθροισμα των δύο Ε.Π.Κ.Ε. αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο. Η μία από τις δύο εγκαταστάσεις θα θεωρηθεί έδρα - κεντρικό και η άλλη υποκατάστημα για το οποίο γίνεται ιδιαίτερος υπολογισμός με μείωση της εμπορικής αμοιβής κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

**Για καλύτερη κατανόηση της εξεύρεσης του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος μιας μικτής επιχείρησης παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:**

Φορολογούμενος ασκεί από το έτος 1987 ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εμπορία καλλυντικών καθώς και την εκμετάλλευση κομμωτηρίου μέχρι 2 τεχνίτες. Η μικτή αυτή επιχείρηση είναι εγκατεστημένη σε μισθωμένο κατάστημα β' ορόφου επιφάνειας 120 τ.μ. στην οδό Ελ. Βενιζέλου (από Τσαλδάρη μέχρι Κομνηνών αριστερά) στις Σέρρες.

Η Τιμή Ζώνης της περιοχής όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση της ανωτέρω επιχείρησης είναι 95.000 δρχ. το τ.μ. και ο Συντελεστής Εμπορικότητας 4,1.

Από την 17418/1985 Α.Υ.Ο. και με τους Κ.Α.Ε. 4208 'Καλλυντικών ειδών και αρωμάτων έμπορος, χονδρικός', 8028 'Κομμωτήριο -καλλωπιστήριο γυναικών άνω των δυο τεχνικών' προβλέπονται Μ.Σ.Κ.Κ. 11% και 32% αντίστοιχα.

Τηρείται βιβλίο εσόδων εξόδων από το οποίο προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία καλλυντικών 25.000.000 δρχ. και από την παροχή υπηρεσίας (κομμωτήριο) δρχ. 6.500.000. Καθαρά κέρδη δρχ. 5.000.000 τα οποία δηλώθηκαν

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1995.

### Υπολογισμός ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος (ΕΠΚΕ)

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα της εμπορίας είναι μεγαλύτερα από αυτά της παροχής υπηρεσίας, η ανώτερη επιχείρηση ως έχουσα κύρια δραστηριότητα την εμπορία, και με βάση το δεδομένο αυτό, προσδιορίζουμε το Ε.Κ.Π.Ε.

### Προσδιορισμός φορολογικής βάσης (Φ.Β.)

Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης = Τ.Ζ.	
$95.000 \cdot 120 \text{ μ}^2 \cdot 6\% = 684.000 \text{ δρχ.}$ και επειδή σε όροφο	
$684.000 - (684.000 \cdot 30\%) =$	478.800
Εμπορική αμοιβή (Ε.Α.)	<u>1.700.000</u>
Φ.Β.	2.178.800

### Προσαρμογή φορολογικής βάσης

Συντελεστής Εμπορικότητας (Σ.Ε.) 1,80 επειδή ο Σ.Ε. στα ακίνητα είναι 4,1. Η φορολογική βάση αναπροσαρμόζεται σε :  $2.178.800 \cdot 1,80 = 3.921.840$

Συντελεστής απόδοσης (Σ.Α.) 1,30 , επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι 11%. Το παραπάνω γινόμενο αναπροσαρμόζεται σε :  $3921840 \cdot 1,30 = 5.098.392$

Κατά συνέπεια Ε.Π.Κ.Ε. της κύριας δραστηριότητας με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια δρχ. 5.098.392

Ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων

της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα:

$$6.500.000 * \frac{100}{31.500.000} = 20,64\%$$

το οποίο περιορίζεται σε 20%.

Προσαύξηση Ε.Π.Κ.Ε. κύριας δρα-

στηριότητας 5.098.392\*20%= 1.019.678

Συνολικό Ε.Π.Κ.Ε. του φορολογούμενου δρχ 6.118.070

Ε.Π.Κ.Ε. 6.118.070

Δηλωθέντα καθαρά κέρδη 5.000.000

Προστιθέμενη διαφορά 1.118.070

Φορολογητέο καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 5.000.000+1.118.070= 6.118.070 δρχ.

### **2.13.3. Ε.Π.Κ.Ε ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΟΔΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ.**

Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 9 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 , το οποίο ισχύει επί εισοδημάτων που αποκτώνται από 1/1/1996, το Ε.Κ.Π.Ε των επιχειρήσεων εκπαίδευσης οδηγών αυτοκινήτων που διαθέτουν περισσότερα του ενός αυτοκίνητα, το ΕΚΠΕ προσαυξάνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για καθένα αυτοκίνητο πέρα από το πρώτο.

## **2.14 ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

### **2.14.1 ΜΕΙΩΣΗ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΥΓΧΡΟΝΩΣ ΚΑΙ ΜΙΣΘΩΤΟΣ Ή ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΟΣ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10, αν φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και από ΣΤ' πηγή (μισθοί-συντάξεις), τότε το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 μειώνεται στο μισό, με την προϋπόθεση ότι το καθαρό εισόδημα που προέρχεται από τη ΣΤ' πηγή είναι ίσο ή ανώτερο από την εμπορική αμοιβή που ισχύει κάθε φορά. Από την ως άνω διάταξη προκύπτει ότι η μείωση αυτή αφορά τις ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις.

Για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1996 και μετά σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 2459/97 ισχύουν τα εξής:

Περιορίζεται στο μισό το Ε.Κ.Π.Ε εμπορικής επιχείρησης όταν ο φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά το άθροισμα του εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών και του υπολοίπου Ε.Π.Κ.Ε δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το συνολικό Ε.Π.Κ.Ε.



### **2.14.2 ΜΕΙΩΣΗ Ε.Π.Κ.Ε ΠΑΡΑΜΕΘΟΡΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Με τις ίδιες παραπάνω διατάξεις παρέχεται έκπτωση κατά ποσοστό 20% στο Ε.Π.Κ.Ε. που προσδιορίζεται (από το οικον. έτος 1997) από δραστηριότητα που ασκείται σε παραμεθόρια περιοχή. Η ρύθμιση αυτή γίνεται για να εναρμονιστούν οι διατάξεις αυτές με τις αντίστοιχες που ισχύουν για τα αντικειμενικά κριτήρια των ελεύθερων επαγγελματιών του άρθρου 51 του Ν. 2238/94.

### **2.14.3 ΜΕΙΩΣΗ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΑΤΟΣ ΝΕΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ**

Μείωση παρέχεται και στις νέες επιχειρήσεις κατά τα τρία πρώτα χρόνια άσκησης της επαγγελματικής τους δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94. Τη μείωση αυτή την έχουν οι εμπορικές επιχειρήσεις οποιουδήποτε αντικειμένου εργασιών και οποιασδήποτε αντικειμένου εργασιών και οποιασδήποτε νομικής μορφής (ατομικές, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.λ.π.).

Η μείωση αυτή είναι τριάντα τοις εκατό (30%) για τα τρία πρώτα χρόνια λειτουργίας των επιχειρήσεων επί του Ε.Κ.Π.Ε. που προκύπτει με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια, και όχι επί των καθαρών κερδών που δηλώνονται ή προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο.

Όταν το Ε.Π.Κ.Ε. προ της έκπτωσης του τριάντα τοις εκατό (30%) είναι μεγαλύτερο από τα καθαρά κέρδη που δηλώθηκαν ή προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και μετά την έκπτωση είναι μικρότερο (Ε.Π.Κ.Ε.) τότε ο φόρος θα υπολογισθεί επί των καθαρών κερδών που δηλώθηκαν ή προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο.

Για τον υπολογισμό της τριετίας λαμβάνονται υπόψη όλα τα έτη από την υποβολή της πρώτης δήλωσης έναρξης επαγγέλματος ανεξάρτητα αν αυτή έγινε σε πόλη για την οποία υπάρχει απαλλαγή από το αντικειμενικό σύστημα και ύστερα μεταφέρεται σε πόλη η οποία υπάγεται στα αντικειμενικά κριτήρια . Όταν από επιχείρηση η δήλωση έναρξης υποβλήθηκε σε έτος προγενέστερο του 1990 στη συνέχεια διέκοψε τη λειτουργία της και επαναλειτούργησε μετά το έτος 1991, τότε για το έτος 1994 θα εφαρμοσθούν τα αντικειμενικά κριτήρια χωρίς τη μείωση του τριάντα τοις εκατό (30%) , γιατί η επιχείρηση θεωρείται ότι λειτουργεί πάνω από τρία χρόνια.

Σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης επαγγέλματος ή η δήλωση αυτή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα και μετά την πάροδο έξι μηνών από την πραγματική έναρξη άσκησης του επαγγέλματος, τότε θα εφαρμόζονται οι διατάξεις των αντικειμενικών κριτηρίων, χωρίς όμως το Ε.Κ.Π.Ε. να μειώνεται κατά τριάντα τοις εκατό (30%).

Επίσης οι επιχειρήσεις για τις οποίες προβλέπεται κατ' αποκοπή καθαρό εισόδημα και κατ' αποκοπή φόρος, δεν έχουν την έκπτωση του τριάντα τοις εκατό (30%) κατά τα πρώτα χρόνια της δραστηριότητάς τους.

Με τις διατάξεις του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 11, οι επιχειρήσεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/94 δηλαδή οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες, οι οποίες προέρχονται από την λύση ή μετατροπή υφιστάμενης επιχείρησης, ανεξάρτητα από την νομική μορφή και το αντικείμενο εργασιών, δεν θεωρούνται νέες επιχειρήσεις για τη μείωση του Ε.Π.Κ.Κ.Ε. εφόσον μετέχει σε αυτές ένα τουλάχιστον μέλος από αυτά που μετείχαν στην επιχείρηση που λύθηκε ή μετατράπηκε. Στις περιπτώσεις αυτές δεν παρέχεται η μείωση κατά τριάντα τοις εκατό (30%) του Ε.Κ.Π.Ε.

Για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/1995 ισχύουν τα εξής:

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2390/96 δεν μεταβάλλονται οι προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό ατομικής επιχείρησης ως νέας, προκειμένου να μειωθεί κατά ποσοστό 30% το Ε.Κ.Π.Ε. κατά τα 3 πρώτα έτη λειτουργίας της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, ενώ με τις προηγούμενες διατάξεις για τον υπολογισμό της τριετίας, ως πρώτο έτος εθεωρείτο το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι σε περίπτωση που μεταγενέστερα από την υποβολή της αρχικής δήλωσης έναρξης άσκησης επαγγέλματος μεταβληθεί το αντικείμενο εργασιών του φορολογούμενου (υποβολή δήλωσης μεταβολών)

και ταυτόχρονα μεταβληθεί και η επαγγελματική εγκατάστασή του (υποβολή δήλωσης μεταβολών) τότε, ως πρώτο έτος για τον υπολογισμό της τριετίας, μέσα στην οποία το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος μειώνεται κατά ποσοστό 30%, θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε τη δήλωση μεταβολής του αντικειμένου εργασιών και της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης και όχι το επόμενο του έτους που υποβλήθηκε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος.

Τα ίδια εφαρμόζονται και όταν υπάρχει διακοπή της άσκησης του αρχικού επαγγέλματος και σε μεταγενέστερο χρόνο υποβληθεί νέα δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών και σε διαφορετική εγκατάσταση από την αρχική.

Επισημαίνεται ότι απαιτείται η ύπαρξη αθροιστικά και των δύο παραπάνω προϋποθέσεων (διαφορετικό αντικείμενο εργασιών-διαφορετική επαγγελματική εγκατάσταση) και όχι η διαζευκτική ύπαρξη αυτών.

#### **2.14.4. ΜΕΙΩΣΗ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΙΚΡΟΤΕΡΗΣ ΤΟΥ ΔΩΔΕΚΑΜΗΝΟΥ**

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 33, στην περίπτωση που μια επιχείρηση ατομική ή της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/94 έκανε έναρξη λειτουργίας μέσα στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, τότε το Ε.Κ.Π.Ε περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες

λειτουργίας της επιχείρησης. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε ημέρες (15) θεωρείται ως ολόκληρος μήνας .

Για καλύτερη κατανόηση παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Η επιχείρηση Α που έκανε δήλωση έναρξης την 18/5/1995 έχει ως Ε.Π.Κ.Ε. τα επτά δωδέκατα (7/12) του ετήσιου. Επίσης αυτό που προκύπτει θα τύχει έκπτωσης κατά τριάντα τοις εκατό (30%) επειδή η επιχείρηση είναι νέα.

Επίσης η ίδια ως άνω διάταξη ισχύει και για τις επιχειρήσεις που διακόπτουν τη δραστηριότητά τους ή όταν μετατρέπονται σε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμης εταιρίες, οι οποίες δεν υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια επειδή από τον Κ.Β.Σ. προβλέπεται υποχρεωτικά η τήρηση βιβλίων και στοιχείων τρίτης κατηγορίας.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι ο περιορισμός σε δωδέκατα ισχύει και για τα υποκαταστήματα και όλες τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης (αποθηκευτικούς χώρους). Δηλαδή για τα υποκαταστήματα θα περιορισθεί το Ε.Π.Κ.Ε. που προκύπτει σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας τους, ενώ για τους αποθηκευτικούς χώρους θα περιορισθεί σε δωδέκατα η μισθωτική αξία που προκύπτει μετά τη μείωσή της κατά εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Κατά τις οδηγίες της του Υπουργείου Οικονομικών σε περίπτωση πτώχευσης του φορολογούμενου που ασκεί ατομική επιχείρηση ή έχει τεθεί υπό δικαστική απαγόρευση και για όσα χρόνια διαρκέσει η πτώχευση ή η απαγόρευση, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, δεν θεωρείται χρόνος άσκησης δραστηριότητας. Κατά συνέπεια για το χρονικό αυτό διάστημα δεν έχουν εφαρμογή τα αντικειμενικά κριτήρια άρθρου 33 Ν.

2238/94 . Για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά , όπως π.χ. τα τουριστικά επαγγέλματα, επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ξενοδοχεία σε νησιά που λειτουργούν μόνο τους θερινούς μήνες κ.λ.π. , το Ε.Κ.Π.Ε. θα υπολογίζεται χωρίς κανένα περιορισμό για ολόκληρο το έτος.

Για καλύτερη κατανόηση όλων όσων αναφέραμε παραπάνω, ερμηνεύοντας τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 12 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94, παραθέτουμε το πιο κάτω παραδείγματα:

**Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>**

Ετερόρρυθμη εταιρία <<Β.Βασιλείου>> λειτουργεί από το έτος 1986 και έχει αντικείμενο εργασιών την εμπορία χάρτου (χαρτί περιτυλίγματος και εκτύπωσης), πώληση χονδρική. Έχει τις εξής εγκαταστάσεις:

α. Κεντρικό (έδρα). Είναι εγκαταστημένη σε μισθωμένο υπόγειο κατάστημα επιφάνειας 130 τ.μ. στην οδό Βορέου-Αθήνα. Έχει τιμή ζώνης 100.000 δρχ. το τ.μ. και Σ.Ε. στην Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων 2,8.

β. Αποθήκη του κεντρικού που είναι εγκαταστημένη σε μισθωμένο χώρο 3<sup>ου</sup> ορόφου πολυκατοικίας επιφάνειας 120 τ.μ. επί της οδού Καραϊσκάκη -Αθήνα . Τιμή ζώνης 90.000 δρχ. το τ.μ..

γ. Υποκατάστημα . Είναι εγκαταστημένο σε μισθωμένο ισόγειο κατάστημα επιφάνειας 160 τ.μ. στην οδό Ν.Καζαντζάκη - Θεσσαλονίκη. Έχει τιμή ζώνης 130.000 δρχ. το τ.μ. και Σ.Ε. στη Φ.Μ.Α. 2,6. Το ισόγειο κατάστημα έχει και υπόγειο, το οποίο επικοινωνεί με εσωτερική κλίμακα με το ισόγειο επιφάνειας 50 τ.μ.

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Η 17418/1985 Α.Υ.Ο. προβλέπει ότι το ανωτέρω επάγγελμα έχει Κωδικό Αριθμό 3401 και Μ.Σ.Κ.Κ. επί πωλήσεων 10%.

Στο κεντρικό κατάστημα τηρείται βιβλίο εσόδων-εξόδων από το οποίο προκύπτουν για τις χρήσεις 1994,1995 και 1996 ακαθάριστα έσοδα 30.000.000 , 38.000.000 και 43.000.000 αντιστοίχως. Καθαρά κέρδη 3.000.000 ( $30.000.000 \cdot 10\%$ ), 3.800.000 ( $38.000.000 \cdot 10\%$ ) και 4.300.000 ( $43.000.000 \cdot 10\%$ ) αντιστοίχως.

Στο υποκατάστημα επίσης τηρείται βιβλίο εσόδων -εξόδων από το οποίο προκύπτουν για τις χρήσεις 1994,1995 και 1996 ακαθάριστα έσοδα 20.000.000 , 25.000.000 και 28.000.000 αντιστοίχως. Καθαρά κέρδη 2.000.000 ( $20.000.000 \cdot 10\%$ ), 2.500.000 ( $25.000.000 \cdot 10\%$ ) και 2.800.000 ( $28.000.000 \cdot 10\%$ ) αντιστοίχως:

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

α) Υπολογισμός του Ε.Κ.Π.Ε. κατά χρήση έχει ως παρακάτω (έδρας)

	Χρήση		
	1994	1995	1996
<b>Προσδιορισμός Φ.Β.</b>			
Μ.Α. Έδρας: $100000 \cdot 130 \cdot 6\%$	780000	780000	
Έδρας: $100000 \cdot 130 \cdot 6,75\%$			877500
Μ.Α. Αποθήκης: $90000 \cdot 120 \cdot 6\% \cdot 25\%$	162000	162000	
Αποθήκης: $90000 \cdot 120 \cdot 6,75\% \cdot 25\%$			182250
Ε.Α.	1700000	190000	2100000
Φορολογική βάση (Φ.Β)	2642000	2842000	3159750
 <b>Προσαρμογή Φ.Β. με βάση το Σ.Ε.</b>			
$2642000 \cdot 1,40 =$	3698800		
$2842000 \cdot 1,40 =$		3978800	
$3159750 \cdot 1,40 =$			4423650
Ο Σ.Ε. είναι 1,40.			
 <b>Περαιτέρω προσαρμογή Φ.Β. με βάση το Σ.Α.</b>			
$3698800 \cdot 1,15$	4253620		
$3978800 \cdot 1,15$		4575620	
$4423650 \cdot 1,15$			5087198
Ο Σ.Α. είναι 1,15 γιατί ο Μ.Σ.Κ. είναι 10%			



β) Υπολογισμός του Ε.Κ.Π.Ε. κατά χρήση ως παραπάνω  
(υποκαταστήματος)

Προσδιορισμός Φ.Β.	Χρήση		
	1994	1995	1996
Μ.Α. Ισογείου και υπογείου $160+50=210*130000*6\%=$ $210*130000*6,75\%$	1638000	1638000	1842750
Ε.Α. Το ½ των δρχ. 1700000, 1900000 και 2100000 Φ.Β.	850000	950000	1050000
	2488000	2588000	2892750
<b>Προσαρμογή Φ.Β. με βάση το Σ.Ε.</b>			
$2488000*1,40$	3483200		
$2588000*1,40$		3623200	
$2893750*1,40$			4049850
Ο Σ.Ε. είναι 1,40			
<b>Περαιτέρω προσαρμογή Φ.Β. με βάση το Σ.Α.</b>			
Ως της έδρας, 1,15			
$3483200*1,15$	4005680		
$3623200*1,15$		4166680	
$4051250*1,15$			4657328
<b>Ανακεφαλαίωση με βάση τα παραπάνω</b>			
Ε.Π.Κ.Ε. έδρας	4253620	4575620	5087198
Ε.Π.Κ.Ε. Υποκαταστήματος	4005680	4166680	4657328
Συνολικό Ε.Π.Κ.Ε. της εταιρείας	8259300	8742300	9744528

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Συνολικό Ε.Π.Κ.Ε.	8259300	8742300	9744526
Καθαρά κέρδη που δηλώθηκαν	5000000	6300000	7100000
Διαφορά εισοδήματος	3259300	2442300	2644526

Φορολογούμενο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Χρήση 1994  $5.000.000 + 3.259.300 = 8.259.300$

Χρήση 1995  $6.300.000 + 2.442.300 = 8.742.300$

Χρήση 1996  $7.100.000 + 2.644.526 = 9.744.526$

### 2.15. ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Αναφέραμε πιο πάνω τον τρόπο προσδιορισμού του Ε.Π.Κ.Ε. των εμπορικών επιχειρήσεων, ατομικών και των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/94 που δεν τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης ή προκειμένου για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και όταν τηρεί προαιρετικά βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. το οποίο στην περίπτωση που είναι μεγαλύτερο από το καθαρό εισόδημα που δηλώνεται, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Επίσης αναφέραμε ανωτέρω ότι το ελάχιστο αυτό ποσό προσδιορίζεται με αντικειμενικά

κριτήρια όπως είναι η μισθωτική αξία, εμπορική αμοιβή, και οι συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης.

Το είδος της ασκούμενης επαγγελματικής δραστηριότητας είναι το κριτήριο υπαγωγής των εμπορικών επιχειρήσεων στο κατ' αποκοπή Ε.Π.Κ.Ε.

Οι επιχειρήσεις αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94, είναι οι εξής:

### **2.15.1. ΕΝΟΙΚΙΑΖΟΜΕΝΑ ΔΩΜΑΤΙΑ.**

Κατ' αποκοπή Ε.Π.Κ.Ε επί ενοικιαζόμενων δωματίων έχουμε όταν παρέχονται από τους εκμεταλλευτές υπηρεσίες όπως καθαριότητας, αλλαγές σεντονίων, υλικών καθαριότητας κ.τ.λ. Στην περίπτωση αυτή το εισόδημα που προκύπτει είναι από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής).

Στις επιχειρήσεις αυτές προσδιορίζεται κατ' αποκοπή 178.000 δρχ. για τη χρήση 1996 π.χ. επιχείρηση που εκμεταλλεύεται 12 ενοικιαζόμενα δωμάτια θα έχει ετήσιο Ε.Π.Κ.Ε.  
 $12 * 178.000 = 2.136.000$

Δεν υπάγονται στη περίπτωση αυτή, τα κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα (ξενοδοχεία κλασικού τύπου, ξενοδοχεία τύπου MOTEL, ξενοδοχεία τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων και ξενοδοχεία κλασικού τύπου και επιπλωμένων δωματίων) και

από τα μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα, οι χώροι οργανωμένης κατασκήνωσης με ή χωρίς οικίσκους, οι τουριστικές επιπλωμένες επαύλεις ή κατοικίες και τα επιπλωμένα ενοικιαζόμενα διαμερίσματα. Επίσης δεν υπάγονται και ξενοδοχεία που λειτουργούν στην κατηγορία του ξενώνα διότι αυτά κατατάσσονται στις αντίστοιχες κατηγορίες των ξενοδοχείων κλασικού τύπου. Για όλες αυτές τις εξαιρέσεις (εκτός από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται οργανωμένους χώρους κατασκήνωσης με ή χωρίς οικισμούς) το Ε.Π.Κ.Ε. προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 12, όπως αναλύσαμε παραπάνω, ενώ για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται οργανωμένους χώρους κατασκήνωσης προσδιορίζεται σύμφωνα με τα παρακάτω.

Όταν έχουμε ενοικιαζόμενα δωμάτια με προσωρινή άδεια λειτουργίας αλλά ουσιαστικά λειτουργούν ως ξενοδοχεία, ανεξάρτητα αν για λόγους τυπικούς δεν έχουν άδεια λειτουργίας ξενοδοχείου, θα υπαχθούν στις διατάξεις των παραγράφων 1 έως 12 του άρθρου 33 και όχι της παραγράφου 13. Τούτο διότι για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων ενδιαφέρουν τα πραγματικά περιστατικά.

Από 1/1/95 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την εκμετάλλευση των παρακάτω διαμερισμάτων ισχύουν τα εξής:

Με την παράγραφο 7 του άρθρου 1 του Ν. 2390/96 καθορίζονται ελάχιστα ποσά καθαρού εισοδήματος και για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα διαμερίσματα όταν δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Τα ποσά αυτά ετησίως είναι

τα εξής: α) για κάθε μονόχωρο (2 κλινών) διαμέρισμα (STUDIO) διακόσιες είκοσι πέντε χιλιάδες (225.000) δραχμές, β) για κάθε δίχωρο (4 κλινών) διαμέρισμα τριακόσιες πενήντα χιλιάδες (350.000) δραχμές και γ) για κάθε τρίχωρο διαμέρισμα (6 κλινών) πεντακόσιες πενήντα χιλιάδες (550.000) δραχμές.

### **2.15.2. ΕΝΟΙΚΙΑΖΟΜΕΝΑ ΔΩΜΑΤΙΑ ΜΕ ΠΑΡΑΛΛΗΛΗ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΝΑΚ-ΜΠΑΡ Ή ΚΑΦΕ-ΜΠΑΡ**

Από τις οικον. έτος 1997 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του Ν. 2459/97 ισχύουν τα εξής:

Αν η επιχείρηση εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων, ασχολείται παράλληλα μέσα στον ενιαίο χώρο του οικοπέδου που βρίσκονται τα δωμάτια ή διαμερίσματα και με την εκμετάλλευση Σνακ-μπαρ ή Καφέ-μπαρ, το Ε.Π.Κ.Ε. των ενοικιαζόμενων δωματίων ή διαμερισμάτων προσαυξάνεται κατά ποσοστό 30%. Η προσαύξηση όμως αυτή δεν μπορεί να υπερβεί το Ε.Π.Κ.Ε. που προσδιορίζεται για το Σνακ-μπαρ ή Καφέ-μπαρ.

### **2.15.3. ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Ε.Κ.Π.Ε. ΕΝΟΙΚΙΑΖΟΜΕΝΩΝ ΔΩΜΑΤΙΩΝ Κ.Α.Π. ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΜΗΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ**

Επίσης με την παράγραφο 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου που έχει ισχύ από το οικονομικό έτος 1997, επεκτείνεται ο περιορισμός του Ε.Π.Κ.Ε. ανάλογα με τους

μήνες λειτουργίας , στις περιπτώσεις που η επιχείρηση έκανε έναρξη ή παύση εργασιών μέσα στο έτος και στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα, κάμπινγκ και αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης.

#### **2.15.4. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΕΝΟΙΚΙΑΖΟΜΕΝΩΝ ΔΩΜΑΤΙΩΝ Ή ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του ίδιου ως παραπάνω άρθρου και νόμου εξαιρούνται από τα αντικειμενικά για τη χρήση 1996 οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα, εφόσον έχουν υποβληθεί όλες οι σχετικές δηλώσεις απόδοσης Φ.Π.Α. του έτους αυτού και από αυτές προκύπτει ότι δεν πραγματοποιήθηκαν ακαθάριστα έσοδα από αυτές τις εκμεταλλεύσεις . Τούτο κρίθηκε αναγκαίο λόγω της γνωστής κρίσης που παρατηρήθηκαν στον τουρισμό κατά το έτος 1996.

#### **2.15.5. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΜΠΙΝΓΚ**

Επιχείρηση κάμπινγκ είναι κάθε οργανωμένη εγκατάσταση (χώρος) κατασκήνωσης. Το κατ' αποκοπή Ε.Π.Κ.Ε. στις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης κάμπινγκ είναι πενήντα εννιά χιλιάδες δραχμές (59.000) για κάθε θέση εγκατάστασης σκηνής ή τροχόσπιτου ή αυτοκινήτου για τη χρήση 1996.

Στην περίπτωση που στην ίδια εγκατάσταση ασκούνται και άλλες δραστηριότητες, εκτός από κάμπινγκ, τότε για τις

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

δραστηριότητες αυτές που προσδιορίζεται Ε.Π.Κ.Ε. σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 12. Στο ελάχιστο αυτό ποσό καθαρού εισοδήματος (των άλλων δραστηριοτήτων) θα προστίθεται και το κατ' αποκοπή εισόδημα του κάμπινγκ.

Τέτοιες άλλες δραστηριότητες είναι η εκμετάλλευση εστιατορίου , super market, καφετέρια, μπαρ, ενοικιάσεις ιστιοσανίδων κ.λ.π.

### **Παράδειγμα**

Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης κάμπινγκ στη Χαλκιδική διαθέτει ογδόντα (80) θέσεις σκηνών, τροχόσπιτων και αυτοκινήτων . Επίσης εκμεταλλεύεται μέσα στον ίδιο χώρο του κάμπινγκ και μία καφετέρια της οποίας του Ε.Κ.Π.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 12 είναι δρχ. 3.600.000.

Στο παράδειγμα μας αυτό το συνολικό ποσό καθαρού εισοδήματος είναι το εξής για το έτος 1996.

α. Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος δρχ.	3.600.000
β. Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος κατ' αποκοπή από το κάμπινγκ 80*59.000 δρχ	-----
Συνολικό ποσό καθαρού εισοδήματος δρχ.	8.320.000

Αν από τα βιβλία της ανωτέρω επιχείρησης προκύπτουν καθαρά κέρδη κάτω του συνολικού Ε.Π.Κ.Ε. δηλαδή των 8.320.000 δρχ. τότε η επιχείρηση θα φορολογηθεί για το ποσό των δρχ. 8.320.000.

## 2.15.6. ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ

Κατ' αποκοπή εισόδημα έχουμε και για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται αυτοκίνητα φορτηγά ή επιβατικά δημόσιας χρήσης, . Τ' αυτοκίνητα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τα επιβατικά και τα φορτηγά. Για κάθε μια από αυτές τις κατηγορίες έχει ορισθεί κατ' αποκοπή Ε.Π.Κ.Ε. με βάση ορισμένα κριτήρια.

Σύμφωνα με τις άνω διατάξεις έχουμε κατ' αποκοπή Ε.Π.Κ.Ε. για την χρήση 1996 ως κατωτέρω:

2.15.6.1. Χρήση	1996
Επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης	
Κριτήρια : Ποσοστό άδειας κυκλοφορίας και ποιος είναι οδηγός.	
Α. Άδεια κυκλοφορίας ποσοστό ιδιοκτησίας 100% και οδηγός ο ιδιοκτήτης δρχ.	3.565.000
Β. Άδεια κυκλοφορίας ποσοστό ιδιοκτησίας 100% και οδηγός τρίτος.	2.970.000
Γ. Άδεια κυκλοφορίας ποσοστό ιδιοκτησίας 50% και οδηγός ο ιδιοκτήτης δρχ.	2.860.000
Δ. Άδεια κυκλοφορίας ποσοστό ιδιοκτησίας 50% και οδηγός τρίτος.	2.155.000
Ε. Εκμεταλλευτής όχι ο ιδιοκτήτης Εκμετάλλευση 100%.	2.970.000
ΣΤ. Εκμεταλλευτής όχι ο ιδιοκτήτης . Εκμετάλλευση 50%.	2.155.000



Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2390/96 καθορίζεται Ε.Π.Κ.Ε. από εμπορική δραστηριότητα και για όσους φορολογουμένους εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης (ΤΑΞΙ) χωρίς να είναι ιδιοκτήτες αυτών των αυτοκινήτων και χωρίς να συνδέονται με σχέση μίσθωσης εργασίας με τους ιδιοκτήτες αυτών των αυτοκινήτων δεδομένου ότι στην τελευταία αυτή περίπτωση το εισόδημά τους θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Τα ποσά αυτά για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 1996 (χρήσης 1995) ως ανωτέρω ανέρχονται σε 2.750.000 δρχ. όταν έχουν την εκμετάλλευση του αυτοκινήτου κατά 100% και σε 1.995.000 δρχ. όταν έχουν την εκμετάλλευση του αυτοκινήτου κατά 50%. Διευκρινίζεται ότι στην ανωτέρω περίπτωση εκμετάλλευσης του επιβατικού αυτοκινήτου ισχύουν τα ποσά των 2.750.000 δραχμών και 1.995.000 δρχ. κατά περίπτωση.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995 και μετά, όπως η ανωτέρω κατάταξη με το κατ' αποκοπή εισόδημα.

#### **2.15.6.2. ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΒΑΤΙΚΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ**

Κατά τριάντα τοις εκατό (30%) γι' αυτά που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) κατοίκων και

Κατά πενήντα τοις εκατό (50%) γι' αυτά που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω των πενήντα χιλιάδων (50.000) κατοίκων.

### **2.15.6.3. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ ΕΠΙΒΑΤΙΚΩΝ ΛΕΩΦΟΡΕΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ ΕΝΤΑΓΜΕΝΑ ΣΕ ΚΤΕΛ.**

Με τις ίδιες διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 προβλέπεται ότι προκειμένου για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά λεωφορεία που δεν είναι ενταγμένα σε ΚΤΕΛ τα ποσά προσαυξάνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Το ποσό που προκύπτει μετά την προσαύξηση αποτελεί το κατ' αποκοπή Ε.Κ.Π.Ε. για κάθε κατηγορία αυτοκινήτου. Δηλαδή για την χρήση 1996 τα παραπάνω ποσά του κατ' αποκοπή Ε.Κ.Π.Ε. διαμορφώνονται ως εξής:

#### **Οικονομικό έτος 1997**

$$3,565,000 * 150\% = 5,347,500$$

$$2,970,000 * 150\% = 4,455,000$$

$$2,860,000 * 150\% = 4,290,000$$

$$2,155,000 * 150\% = 3,232,500$$

$$2,970,000 * 150\% = 3,232,500$$

$$2,155,000 * 150\% = 3,232,500$$

Στην κατηγορία των επιβατικών λεωφορείων που δεν έχουν ενταχθεί σε Κ.Τ.Ε.Λ. περιλαμβάνονται και τα τουριστικά λεωφορεία μη ενταγμένα (σε ΚΤΕΛ). Για τα λεωφορεία αυτά εφαρμόζεται η μείωση του Ε.Π.Κ.Ε. λόγω έδρας που

προβλέπεται παραπάνω για τα επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης (30% και 50%).

#### **2.15.6.4. ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΕΙΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΜΗΝΥΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΧΩΡΩΝ ΤΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ**

Εισοδήματα που προκύπτουν από την παραχώρηση χώρων επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης , για τοποθετήσεις διαφημιστικών μηνυμάτων, προστίθενται στο προσδιοριζόμενο κατ' αποκοπή Ε.Π.Κ.Ε.

#### **2.15.6.5. ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗ Ε.Π.Κ.Ε. ΦΟΡΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ Δ.Χ.**

κριτήρια :ωφέλιμο φορτίο και ποιος είναι οδηγός (ιδιοκτήτης ή τρίτος).

##### **Χρήση 1996**

Μέχρι 5	2.625.000	1.794.000
πάνω από 5 μέχρι 11	3.350.000	2.378.000
πάνω από 11 μέχρι 16,5	4.065.000	2.875.000
πάνω από 16,5	4.788.000	3.133.000

#### **2.15.6.6. ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ**

Τα παραπάνω ποσά μειώνονται ως εξής:

Προκειμένου για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) κατοίκων κατά είκοσι τοις εκατό (20%).

#### **2.16. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΚΙΝΗΤΑ ΦΟΡΤΗΓΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ**

Για να χορηγηθεί άδεια φορτηγού πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης σε έναν επιτηδευματία για τις μεταφορικές του ανάγκες, πρέπει ο επιτηδευματίας αυτός να έχει πάνω από ένα ορισμένο ποσό ακαθάριστα έσοδα. Για κάθε τόννο μικτού βάρους πρέπει να έχει ένα εκατομμύριο (1.000.000) ακαθάριστα έσοδα.

Για τις επιχειρήσεις αυτές, που για την εξυπηρέτησή τους χρησιμοποιούν πετρελαιοκίνητα φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα ακαθάριστα έσοδα που δηλώνουν με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν μπορεί να είναι κατώτερα για δύο συνεχόμενα χρόνια και για κάθε αυτοκίνητο που διαθέτουν, από ογδόντα τοις εκατό (80%) των ακαθάριστων εσόδων που είναι απαραίτητο να δηλωθούν (να

έχουν πραγματοποιηθεί) για την έκδοση της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων αυτών, όπως ορίζεται από τις διατάξεις που κάθε φορά ισχύουν.

**Για καλύτερη κατανόηση παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:**

Επιτηδευματίας τηρεί βιβλίο εσόδων εξόδων από το οποίο, για τη χρήση προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα δρχ. 10.000.000 ενώ για τη χρήση 1994, προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα:

α. Από την πώληση αγαθού Α 5.000.000 δρχ. (Μ.Σ.Κ.Κ. 9%)  
και

β. Από την πώληση αγαθού Β 6.500.000 δρχ. (Μ.Σ.Κ.Κ. 16%)  
δηλαδή συν ακαθάριστα έσοδα 11.500.000 δρχ.

Η επιχείρηση χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της, πετρελαιοκίνητο φορτηγό ιδιωτικής χρήσης μικτού βάρους 15 τόνων με αριθ. κυκλοφορίας 2532.

Τα καθαρά κέρδη της χρήσης 1994 με βάση τα βιβλία της, ανέρχονται σε 1.490.000 ( $5.000.000 * 9\% = 450.000$  και  $6.500.000 * 16\% = 1.040.000$ ).

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα και των δύο χρήσεων είναι μικρότερα από όπου προκύπτουν με βάση τους τόνους του πετρελαιοκίνητου φορτηγού αυτού του ιδιωτικής χρήσης, τότε τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν με βάση τα άριστα έσοδα του 80% των ακαθάριστων εσόδων που απαιτούνται προκειμένου να χορηγηθεί άδεια θα φορολογηθούν, και όχι αυτά που προκύπτουν από τα βιβλία.

Πρέπει στο παράδειγμα αυτό να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

Ακαθάριστα έσοδα με βάση τους τόνους του αυτοκινήτου  $15 * 1000 = 15.000.000$ ,  $15.000.000 * 80\% = 12.000.000$  δρχ.

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων χρήσης 1994 5.000.000  
+6.500.000=11.500.000 δρχ. Επί πλέον διαφορά 12.000.000-  
11.500.000=500.000δρχ.

Το ποσό των 500.000 δρχ. θα πολλαπλασιασθεί με το μέσο όρο των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους 12,5% (9+16=25, 25:2=12,5) και το αποτέλεσμα των 62.500 δρχ. (500.000\*12,5%) προστιθέμενο στα καθαρά κέρδη 1.490.000 δρχ. που προκύπτουν από τα βιβλία της θα προσδιοριστεί στο των δρχ. 1.552.500 το οποίο και θα φορολογηθεί.

Το έντυπο Ε10, των δεδομένων του ανωτέρω παραδείγματος θα συμπληρωθεί ως εξής:

**Τ.Ε.Ε. ΠΑΤΡΑΣ**  
**ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ**

**ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ  
ΓΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Το έντυπο αυτό υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα από τα φυσικά πρόσωπα για την ατομική επιχείρησή τους και τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση εγγάμων υποβάλλεται ξεχωριστό έντυπο για κάθε σύζυγο.

..... της Δ.Ο.Υ. ....

..... έτος : .....

..... είριση από : ..... έως .....

**ΠΑΡΤΗΣΙΑ 1. : ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ( ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ )**

ΕΠΩΝΥΜΟ Η' ΕΠΩΝΥΜΙΑ : .....

ΟΝΟΜΑ : ..... ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ : .....

ΤΙΤΛΟΣ : ..... Α.Φ.Μ. : ..... ΑΡ. ΤΑΥΤ/ΤΑΣ : .....

ΕΠΩΝΥΜΟ : .....

ΟΝΟΜΑ : ..... ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Η' ΣΥΖΥΓΟΥ : .....

ΤΙΤΛΟΣ : ..... Α.Φ.Μ. : ..... ΑΡ. ΤΑΥΤ/ΤΑΣ : .....

**ΠΑΡΤΗΣΙΑ 2. : ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΔΡΑΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**
**ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΔΡΑΣ**

..... κείμενο κύριας δραστηριότητας ..... Κωδ. αριθ. Πίν. Μ.Σ.Κ.Κ. ....

..... - Αριθμός : ..... Ταχ. Κωδ. : .....

..... οι οδοί που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο : .....

..... Η επαγγ. εγκατάσταση είναι σε στοά (ναι - όχι) .....

..... σόφεις ακινήτου : .....

..... σόφεις οικοπέδου : .....

..... οκία - Επαρχία : ..... Πόλη - Χωριό : .....

..... την επαγγελματική εγκατάσταση παρέχονται αποκλειστικά υπηρεσίες, εκτός από εκπαίδευση ή προκειμέ-

..... του για μικτή επιχείρηση τα ακαθ. έσοδα από την παροχή υπηρεσιών είναι τα μεγαλύτερα ..... (ναι-όχι)

..... την επαγγελματική εγκατάσταση παρέχονται αποκλειστικά υπηρεσίες εκπαίδευσης ..... (ναι-όχι)

..... την ίδια επαγγελματική εγκατάσταση ασκείται ταυτόχρονα εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων διαμε-

..... μιάτων (της ένδειξης 4B του πίνακα 6) και παρεπόμενη εκμετάλλευση Σινάκ ή Καφέ Μπάρ ..... (ναι-όχι)

..... μή ζώνης της επαγγελματικής εγκατάστασης \*\* .....

..... μπάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης σε τετρ. μέτρα \*\*\* .....

..... η χρησιμοποιείτε την κατοικία σας ως επαγγ.-εγκατάσταση γράψτε την επιφάνεια της κατακίας σε τ.μ.

..... η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται αποκλειστικά σε ισόγειο ή

..... όροφο ή υπόγειο ή τυφλή στοά γράψτε ανάλογα .....

..... ν' από την επαγγ. εγκατάσταση παρέχονται υπηρεσίες και συσχετίζεσθε με άλλες επιχειρήσεις πα-

..... ρχής υπηρεσιών, γράψτε τον αριθμό των συσχετιζόμενων επιχειρήσεων.....

..... εντελεστής εμπορικότητας της οδού μόνο αν η περιοχή είναι ενταγμένη στο σύστημα αντικ. προσδιορι-

..... ού μεταβίβασης ακινήτων και εφόσον δεν πρόκειται για επιχ/σεις παροχής υπηρεσιών \*\*

..... Ιοναδικός συντ. καθαρού κέρδους (που αντιστοιχεί στα περισσότερα ακαθ. έσοδα) .....

..... ν στην επαγγ/κή εγκατάσταση διεξάγεται μικτή δραστηριότητα (παροχής υπηρεσιών-εμπορία κτλ.) :

..... γράψτε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής εγκατάστασης.....

..... γράψτε τα ακαθάριστα-έσοδα της δευτερεύουσας δραστηριότητας .....

..... ν ασκείτε επιχείρηση εκπαίδευσης οδηγών αυτοκινήτων, γράψτε το συνολικό αριθμό των αυτοκινήτων. ....

..... η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε παραμεθόριο περιοχή ..... (ναι-όχι)

..... η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε μη παραλιακή περιοχή δήμου κτλ. κάτω από 4000 κατοίκους.....

..... νησι' χαρακτηρισμένο ως τουριστικός τόπος. .... (ναι-όχι)

..... λήνες λειτουργίας της επιχείρησης μέσα στο 1996 αν είναι λιγότεροι από 12 (μόνο σε περίπτωση έναρ-

..... ρξης ή διακοπής εργασιών) .....

..... η επιχείρηση είναι νέα (σύμφωνα με την παράγρ.11 του άρθρου 33 του ν.2238/1994)..... (ναι-όχι)

..... ισόδημά σας από μισθωτές υπηρεσίες (μόνο για ατομική επιχείρηση) .....

..... αθαρό εισόδημα επιχ/σης (έδρας και υποκ/των) με βάση τα βιβλία και στοιχεία για τις δραστηριότητες

..... ου αναφέρονται στους πίν. 2 έως 4 (πριν την αφαίρεση τυχόν αφορολόγητων ποσών,εκπτώσεων κτλ.) .....

..... ημιά από υποκείμενες στα αντικειμενικά κριτήρια δραστηριότητες (Πίνακες 2 - 6) .....

ΑΤΟΜΙΚΗΣ Η' ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ.	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
..... 325* <input type="checkbox"/>	..... 326* <input type="checkbox"/>
..... 327* <input type="checkbox"/>	..... 328* <input type="checkbox"/>
..... 305* <input type="checkbox"/>	..... 306* <input type="checkbox"/>
329 .....	330 .....
331 .....	332 .....
333 .....	334 .....
..... 335* <input type="checkbox"/>	..... 336* <input type="checkbox"/>
337 .....	338 .....
..... 339* <input type="checkbox"/>	..... 340* <input type="checkbox"/>
..... 341* <input type="checkbox"/>	..... 342* <input type="checkbox"/>
343 .....	344 .....
345 .....	346 .....
397 .....	398 .....
..... 311* <input type="checkbox"/>	..... 312* <input type="checkbox"/>
..... 387* <input type="checkbox"/>	..... 388* <input type="checkbox"/>
347 .....	348 .....
..... 349* <input type="checkbox"/>	..... 350* <input type="checkbox"/>
351 .....	352 .....
353 1490:000	354 .....
589 .....	590 .....

..... τράγωνο με τον αστερίσκο συμπληρώνονται από την υπηρεσία.

ΕΚΔΟΣΗ 1996

..... εμμένοι για ατομικές επιχειρήσεις συμπληρώνεται προαιρετικά (άλλως συμπληρώνεται από την υπηρεσία). Ειδικά για τα χρήσιμα 1996

..... συν οι ίδιες τιμές ζώνη και συντελ. εμπορικότητας που ίσχυσαν και στην προηγούμενη χρήση 1995.

..... περίπτωση συστέγασης επιχ/σεων παροχής υπηρεσιών γράφεται η συνολική επιφάνεια, σε κάθε άλλη περίπτωση γράφονται τα τ.μ. που χρησιμοποιούνται

..... κάθε συσχετιζόμενη επιχείρηση.

..... ώσεις φορολογουμένου :

**ΚΑΚΣ 4. : ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ**

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΑΤΟΜΙΚΗΣ Η ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ.	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
Μενο κύριας δραστ/τας ..... Κωδ. αριθ. Πιν. Μ.Σ.Κ.Κ. ....		
- Αριθμός : ..... Ταχ. Κωδ. : .....		
οδοί που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο : .....		
γγεληματική εγκατάσταση είναι σε στοά (ναι - όχι) .....		
μεις ακινήτου : .....		
μεις οικοπέδου : .....		
ία - Επαρχία : ..... Πόλη - Χωριό : .....		
ν επαγγελματική εγκατάσταση παρέχονται αποκλειστικά υπηρεσίες, εκτός από εκπαίδευση ή προκειμέ- για μικτή επιχείρηση τα ακαθ. έσοδα από την παροχή υπηρεσιών είναι τα μεγαλύτερα ..... (ναι-όχι)	625 * <input type="checkbox"/>	626 * <input type="checkbox"/>
ν είαγγελματική εγκατάσταση παρέχονται αποκλειστικά υπηρεσίες εκπαίδευσης ..... (ναι-όχι)	627 * <input type="checkbox"/>	628 * <input type="checkbox"/>
ν ίδια επαγγελματική εγκατάσταση ασκείται ταυτόχρονα εκμετάλλευση εννοαζόμενων δωματίων, δια- ισμάτων (της ένδειξης 48 του πίνακα 6) και παρεπόμενη εκμετάλλευση Σνάκ ή Καφέ Μπάρ (ναι-όχι)	619 * <input type="checkbox"/>	620 * <input type="checkbox"/>
ή ζώνης της επαγγελματικής εγκατάστασης ** .....	629	630
φάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης σε τετρ. μέτρα *** .....	631	632
χρησιμοποιείτε την κατοικία σας ως επαγγ. εγκατάσταση γράψτε την επιφάνεια της κατοικίας σε τ.μ.	633	634
η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται αποκλειστικά σε <u>ισόγειο</u> ή		
φο ή υπόγειο ή τυφλή στοά γράψτε ανάλογα <input type="text"/>	635 * <input type="checkbox"/>	636 * <input type="checkbox"/>
από την επαγγ. εγκατάσταση παρέχονται υπηρεσίες και συστεγάζεσθε με άλλες επιχειρήσεις πα- ρης υπηρεσιών, γράψτε τον αριθμό των συστεγάζομενων επιχειρήσεων.....	637	638
τελεστής εμπορικότητας της οδού μόνο αν η περιοχή είναι ενταγμένη στο σύστημα αντικ. προσδιορι- μέταβίβασης ακινήτων και εφόσον δεν πρόκειται για επιχ/σεις παροχής υπηρεσιών ** <input type="text"/>	639 * <input type="checkbox"/>	640 * <input type="checkbox"/>
ναδικός συντ. καθαρού κέρδους (που αντιστοιχεί στα περισσότερα ακαθ. έσοδα) <input type="text"/>	641 * <input type="checkbox"/>	642 * <input type="checkbox"/>
στην επαγγελ/κή εγκατάσταση διεξάγεται μικτή δραστηριότητα (παροχής υπηρεσιών-εμπορία κτλ.) :		
μπε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επαγγελματικής εγκατάστασης.....	643	644
μπε τα ακαθάριστα έσοδα της δευτερεύουσας δραστηριότητας .....	645	646
σκειτε επιχείρηση εκπαίδευσης οδηγών αυτοκινήτων, γράψτε το συνολικό αριθμό των αυτοκινήτων	697	698
παγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε παραμεθόριο περιοχή ..... (ναι-όχι)	621 * <input type="checkbox"/>	622 * <input type="checkbox"/>
παγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε μη παραλιακή περιοχή δήμου κτλ. κάτω από 4000 κατοίκους, νησί χαρακτηρισμένο ως τουριστικός τόπος ..... (ναι-όχι)	623 * <input type="checkbox"/>	624 * <input type="checkbox"/>
νες λειτουργίας της επιχείρησης μέσα στο 1996 αν είναι λιγότερα από 12 (μόνο σε περίπτωση έναρ- ή διακοπής εργασιών) .....	647	648
ολικό ελάχιστο καθαρό εισόδημα των λοιπών υποκαταστημάτων .....	675	676
ολική εμπορική αμοιβή των λοιπών υποκαταστημάτων .....	677	678

**ΠΤΟΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΤΙΚΟΣ ΧΩΡΟΣ ΤΟΥ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ**

- Αριθμός : ..... Ταχ. Κωδ. : .....		
οδοί που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο : .....		
γγεληματική εγκατάσταση είναι σε στοά (ναι - όχι) .....		
μεις ακινήτου : .....		
μεις οικοπέδου : .....		
ία - Επαρχία : ..... Πόλη - Χωριό : .....		
ή ζώνης του αποθηκευτικού χώρου ** .....	667	668
φάνεια του αποθηκευτικού χώρου σε τετρ. μέτρα .....	669	670
νες χρησιμοποίησης της αποθήκης μέσα στο 1996 μόνο αν είναι λιγότερα από 12 .....	671	672
ρθωτική οξία λοιπών αποθηκευτικών χώρων δεύτερου υποκαταστήματος .....	673	674

**ΚΑΚΣ 5. : ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΥΣ ΤΟΝΟΥΣ ΜΙΚΤΟΥ ΒΑΡΟΥΣ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΚΙΝΗΤΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ Ι.Χ.**  
(περίπτωση δ' παραγράφου 13 άρθρου 33 ν. 2238/1994)

Αριθμός κυκλοφορίας	Μικτό βάρος σε τόνους (1)	Ακαθάριστα έσοδα ανά τόνο (2)	Συνολικά ακαθάριστα έσοδα (3)-(1)χ(2)	Ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία	Χρήση 1995	Χρήση 1996	Αν το σύνολο της στήλης 3 είναι μεγαλύτερο από τα έσοδα τόσο της χρήσης 1995 όσο και της χρήσης 1996, στους κωδικούς 357-358 πρέπει να γραφούν για τη χρήση 1996, τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν με βάση τα έσοδα της στήλης 3 και όχι των βιβλίων	357	358
A2532	15	800.000	12.000.000						
		800.000							
		800.000							
		800.000							
		800.000							
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>12.000.000</b>					<b>357 1552.000</b>	<b>358</b>

ράγωνα με τον αστερίσκο συμπληρώνονται από την υπηρεσία.  
αμένοι για ατομικές επιχειρήσεις συμπληρώνεται προαιρετικά (άλλως συμπληρώνεται από την υπηρεσία).Ειδικά για τη χρήση 1996 ισχύουν οι ίδιες τιμές  
και συντελ. εμπορικότητας που ίσχυσαν και στην προηγούμενη χρήση 1995.  
ερίπτωση συστέγασης επιχ/σεων παροχής υπηρεσιών γράφεται η συνολική επιφάνεια, σε κάθε άλλη περίπτωση γράφονται τα τ.μ. που χρησιμοποιούνται  
κάθε συστεγάζομενη επιχείρηση.



α. Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαικές αγορές , είτε διαθέτουν ίδια προϊόντα είτε προϊόντα τρίτων, επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου ίσο με εκατό χιλιάδες (100.000) δρχ. ετησίως , με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση από τη δραστηριότητα αυτή.

β. Προκειμένου για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, το ποσό αυτό ορίζεται σε πενήντα χιλιάδες δρχ ετησίως.

Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαικές αγορές επιβάλλεται φόρος είτε διαθέτουν ίδια προϊόντα τρίτων ως εξής:

γ. Εάν πρόκειται για επαγγελματίες πωλητές 150.000 δρχ.

δ. Εάν πρόκειται για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων 120.000.

Προκειμένου για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, τα ποσά των περιπτώσεων γ' και δ' ορίζονται ως εξής:

ε. Της περίπτωσης γ' σε δρχ. 75.000, στ. της περίπτωσης

δ' σε δρχ. 60.000 .

Όταν η άδεια των παραγωγών αγροτικών προϊόντων εκδίδεται ή ανανεώνεται για χρονικό διάστημα μέχρι 6 μηνών τα παραπάνω ποσά φόρου των παραγωγών αγροτικών προϊόντων περιορίζονται στο μισό διαμορφούμενα ως εξής:

ζ. Της παραπάνω περίπτωσης δ' σε δρχ. 60.000

η. Της παραπάνω περίπτωσης στ' σε δρχ. 30.000

## **2.18. ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 33 του Ν. 2238/94 ορίζεται ρητά ποιες επιχειρήσεις ή επαγγέλματα εξαιρούνται του αντικειμενικού συστήματος είτε λόγω του αντικειμένου τους είτε λόγω του τόπου εγκατάστασης.

### **2.18.1 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΛΟΓΩ ΑΝΙΚΕΙΜΕΝΟΥ ΔΡΑΣΤΗ- ΡΙΟΤΗΤΑΣ**

Εξαιρούνται του αντικειμενικού συστήματος:

**2.18.1.1 ΟΙ ΕΚΕΜΤΑΛΛΕΥΤΕΣ** θεάτρου, θεάτρου σκιών, κινηματογράφου, κυλικείου θεάτρου και κινηματογράφου, λεωφορείου ενταγμένου σε Κ.Τ.Ε.Λ , οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες αποκλειστικά στο Δημόσιο , Ν.Π.Δ.Δ. τους Ο.Τ.Α. και τα κρατικά Ν.Π.Ι.Δ. με μίσθωση έργου και τέλος οι επιτηδευματίες που παρέχουν με μίσθωση έργου, υπηρεσίες αποκλειστικά σε ένα μόνο ανισυμβαλλόμενο και χωρίς να απασχολούν προσωπικό.

**2.18.1.2.** Καθαρά κέρδη που αποκτούν επιτηδευματίες που απασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών (παράγραφος 1 άρθρου 34 Ν. 2238/94 ). Επίσης η εξαίρεση καταλαμβάνει όχι μόνο τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών αλλά και τα εισοδήματα αυτών των τεχνικών επιχειρήσεων που προκύπτουν

από την ενοικίαση απούλητων οικοδομών και τούτο ανεξάρτητα από το αν ταυτόχρονα ασκούν ή όχι κατασκευαστική δραστηριότητα.

Επίσης τα καθαρά κέρδη που αποκτούν οι επιτηδευματίες που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων του Δημοσίου, Δήμων και Κοινοτήτων, Δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, Οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

**2.18.1.3.** Καθαρά κέρδη που αποκτούν οι παραγωγοί ή μεσίτες ασφάλειας που δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση, οι περιοδεύοντες αντιπρόσωποι-πλασιέ, οι εκτελωνιστές, τα πρακτορεία εφημερίδων και περιοδικών, οι εφημεριδοπώλες, τα πρακτορεία ειδήσεων και λοιπού δημοσιογραφικού υλικού, πρακτορεία λαχείων γενικά, πρακτορεία ΠΡΟΠΟ και ιπποδρομικών στοιχημάτων καθώς και πλανόδιοι μικροπωλητές λαχείων.

Επίσης εξαιρούνται από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων και τα καθαρά κέρδη που αποκτούν:

α) Συντονιστές ασφαλιστικών συμβούλων εφόσον όμως έχουν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους β) οι λογιστές, φοροτέχνες και οι σύμβουλοι επιχειρήσεων για τα έσοδα που αποκτούν από την παρεπόμενη δραστηριότητα παραγωγού ή μεσίτη ασφαλειών, καθώς και τα έσοδα από την παρεπόμενη δραστηριότητα της εκμετάλλευσης φωτοαντιγραφικού μηχανήματος (Δ' κατηγορίας εισόδημα,) εφόσον όμως έχουν και εκμεταλλεύονται ένα μόνο τέτοιο μηχάνημα,

γ) όσοι απασχολούνται αποκλειστικά στην κατοικία τους με εργασίες παροχής υπηρεσιών (φασόν), εφόσον όμως δεν απασχολούν προσωπικό

δ) όσοι ασχολούνται με το σύστημα της απευθείας διάθεσης προϊόντων στον τελικό καταναλωτή (ντίλερς) εφόσον όμως έχουν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους,

ε) οι επιχειρήσεις έκδοσης επαρχιακών εφημερίδων, εκτός ημερήσιων και εβδομαδιαίων δηλαδή δεκαπενθήμερων , μηνιαίων , εξαμηνιαίων κ.τ.λ.

## **2.18.2. ΕΞΑΙΡΕΣΗ ΛΟΓΩ ΤΟΥ ΤΟΠΟΥ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ**

Δεν προσδιορίζεται Ε.Π.Κ.Ε. για :

**2.18.2.1. καθαρά κέρδη επιχειρήσεων υποκαταστημάτων που είναι εγκατεστημένα σε δήμους, κοινότητες ή οικισμούς με πληθυσμό κάτω από τέσσερις χιλιάδες (4.000) κατοίκους, εκτός αν οι δήμοι, οι κοινότητες ή οικισμοί αυτοί έχουν χαρακτηριστεί τουριστικοί τόποι σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.**

## **2.18.2.2. ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΟΥΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ Ή ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΑΥΤΩΝ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΗΜΕΝΑ ΣΕ ΠΑΡΑΛΙΕΣ**

Οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε παραλιακές περιοχές, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους , δεν εξαιρούνται κατά συνέπεια

το εισόδημα αυτών των επιχειρήσεων θα προσδιορίζεται με αντικειμενικά κριτήρια.

### **2.18.2.3. ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΟΥΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΕΣ Ή ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΑΥΤΩΝ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΗΜΕΝΑ ΚΑΤΑ ΜΗΚΟΣ ΤΩΝ ΕΘΝΙΚΩΝ ΟΔΩΝ**

Οι εθνικοί οδοί που λαμβάνονται υπόψη για τη μη εξαίρεση από τα αντικειμενικά κριτήρια . Είναι οι εθνικοί οδοί Αθηνών-Θεσσαλονίκης Ευζώνων, Θεσσαλονίκη-Αλεξανδρούπολης , Αθηνών-Πατρών, Κορίνθου-Τρίπολης, Καστελλίου-Χανίων-Ρεθύμνου-Ηρακλείου- Αγ. Νικολάου-Σητείας Κρήτης και η εθνική οδός Αντιρίου-Ιωαννίνων.

Επίσης εξαιρούνται από τα αντικειμενικά κριτήρια οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ελαιοτριβείου οι οποίες είναι εγκαταστημένες σε περιοχές παραλιακές ή τουριστικές με πληθυσμό κάτω από τέσσερις χιλιάδες (4.000) κατοίκους.

Σε περίπτωση Κοινοτήτων που συνενώθηκαν σε Δήμο, για την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων, λαμβάνεται και ο πληθυσμός των κατοίκων Κοινοτήτων αυτών ξεχωριστά και όχι ο συνολικός πληθυσμός του Δήμου που προέκυψε από την συνένωση.

Στην περίπτωση που έχουμε δύο Κοινότητες που συνενώθηκαν σε Δήμο και η μία έχει πληθυσμό τρεις χιλιάδες πεντακόσιους (3.500) κατοίκους και η άλλη τρεις χιλιάδες (3.000) κατοίκους, συγχρόνως δε η δεύτερη κοινότητα είναι παραλιακή, τότε στα αντικειμενικά κριτήρια θα υπαχθούν

μόνο οι επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες στη δεύτερη Κοινότητα .

Επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες σε μη παραλιακό Δήμο, Κοινότητα ή οικισμό , του οποίου τα διοικητικά όρια επεκτείνονται μέχρι την παραλία, δεν υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια , εκτός από τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στο παραλιακό τμήμα των ορίων του Δήμου, Κοινότητας ή οικισμού δηλαδή μόνο το τμήμα εκείνο των διοικητικών ορίων που παρουσιάζεται ως ξεχωριστό τμήμα της λοιπής διοικητικής αρμοδιότητας του Δήμου , Κοινότητας ή οικισμού. Κατά συνέπεια στην περίπτωση αυτή δεν υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια οι λοιπές επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες στο Δήμο, Κοινότητα ή οικισμό, εφόσον βέβαια ο πληθυσμός των είναι κάτω από τέσσερις χιλιάδες (4.000) κατοίκους και δεν έχουν χαρακτηριστεί ως τουριστικοί τόποι.

### **2.18.3. ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΟΙ ΑΣΤΙΚΕΣ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

Εξαιρούνται από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, οποιαδήποτε και αν είναι η δραστηριότητα τους που αναγράφεται στο συστατικό τους έγγραφο, όπως αυτό ισχύει κάθε φορά. Διευκρινίζεται όμως ότι για την εξαίρεση αυτή δεν αρκεί μόνο η αναγραφή στο συστατικό έγγραφο των υπόψη εταιριών η επιδίωξη μη κερδοσκοπικού σκοπού, αλλά θα πρέπει και να

πραγματοποιείται αποδεδειγμένα μη κερδοσκοπική δραστηριότητα . Τούτο όμως ως θέμα πραγματικό ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του προισταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

**2.18.4. ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΟΝΤΑΙ ΣΕ ΑΔΡΑΝΕΙΑ.**

Η διάρκεια της αδράνειας πρέπει να συμπίπτει με τη διαχειριστική περίοδο για την οποία υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος , και μέσα στη διαχειριστική αυτή περίοδο δεν πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί ούτε αγορές αλλά ούτε και πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών. Έτσι, για παράδειγμα , για να εξαιρεθεί μία επιχείρηση από τα αντικειμενικά κριτήρια λόγω αδρανείας για το οικον. έτος 1996 απαιτείται κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/95 να μην πραγματοποιήσει καθόλου αγορές και πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών.

Η διάταξη αυτή για την αδράνεια δεν εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών είτε αυτές υπάγονται στα γενικά αντικειμενικά κριτήρια , είτε υπάγονται στα ειδικά αντικειμενικά κριτήρια .

**2.18.5. ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΔΕΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΗΣΑΝ ΚΑΙ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΗΣ ΣΧΕΤΙΚΗΣ ΑΔΕΙΑΣ ΑΠΟ ΑΡΜΟΔΙΑ ΑΡΧΗ**

Δεν εφαρμόζονται τα αντικειμενικά κριτήρια ή υπολογίζονται αυτά σε δωδέκατα κατά περίπτωση , σε όσες περιπτώσεις απαιτείται για τη λειτουργία της επιχείρησης σχετική άδεια λειτουργίας από αρμόδια αρχή και μέχρι να εκδοθεί αυτή η άδεια, εφόσον βέβαια η επιχείρηση κατά το διάστημα αυτό, δηλαδή από της δήλωσης έναρξης επαγγέλματος μέχρι την ημερομηνία λήψης της σχετικής άδειας πραγματικά δεν λειτούργησε . Τούτο όμως ως θέμα πραγματικό ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του προισταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

**2.18.6. ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΗΜΕΝΕΣ ΣΕ ΝΗΣΙΑ ΜΕ ΠΛΗΘΥΣΜΟ ΜΕΧΡΙ 500 ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ**

Εξαιρούνται από τα αντικειμενικά κριτήρια οι επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους . Με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται μείωση του Ε.Π.Κ.Ε. κατά 50% , για τις επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες σε μη παραλιακές περιοχές δήμων, κοινοτήτων ή οικισμών με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους, που βρίσκονται σε νησιά που έχουν χαρακτηριστεί (ολόκληρα νησιά) τουριστικοί τόποι.



## **2.19. ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΜΕ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Π.Κ.Ε. ΚΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΝΕΤΑΙ**

Με την εισαγωγή στη φορολογία εισοδήματος, από το διαχειριστικό έτος 1994, των αντικειμενικών κριτηρίων, έχουμε δύο ποσά καθαρού εισοδήματος των επιτηδευματιών που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ή προκειμένου για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και όταν τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Το ένα ποσό καθαρού εισοδήματος είναι αυτό που δηλώνεται από τον επιτηδευματία, το οποίο προκύπτει από τα στοιχεία για όσους δεν τηρούν βιβλία, και τα βιβλία για όσους τηρούν πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας, όταν τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Επίσης ένα άλλο ποσό καθαρού εισοδήματος είναι αυτό που προκύπτει με βάση τις διατάξεις των αντικειμενικών κριτηρίων.

Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στο εκάστοτε μεγαλύτερο ποσό καθαρού εισοδήματος.

Στην περίπτωση που το δηλούμενο ποσό εισοδήματος επιτηδευματία, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 17, είναι μικρότερο από το Ε.Π.Κ.Ε. όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 33, η διαφορά προσανξάνει το εισόδημα που δηλώνεται, ως προερχόμενο από τη δραστηριότητα του επιτηδευματία και ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό εισόδημά του που προκύπτει με αυτόν τον τρόπο.

Όταν έχουμε δηλούμενη ζημιά τρέχουσας χρήσης η οποία έχει προκύψει ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων επιχείρησης παροχής υπηρεσιών που τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (παράγραφος 1 άρθρου 31 Ν. 2238/94), τότε δεν αναγνωρίζεται, εφόσον προσδιορίζεται Ε.Π.Κ.Ε. Αυτό προκύπτει μόνο για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσίας που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, γιατί για τις λοιπές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας που δηλώνεται είναι πάντα θετικό, αφού αυτό προσδιορίζεται με τη χρήση Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων οπότε σε κάθε περίπτωση θα συσχετίζονται θετικά εισοδήματα, δηλαδή το δηλούμενο και το Ε.Π.Κ.Ε. των αντικειμενικών κριτηρίων.

**ΤΥΧΟΝ ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ  
ΕΚΠΙΤΟΜΕΝΕΣ ΖΗΜΙΕΣ, ΧΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΛΗΞΑΝ  
ΜΕΧΡΙ 31/12/93, ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ  
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΜΕΝΟ Ε.Π.Κ.Ε.**

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Αν η επιχείρηση που μέχρι 31/12/93 τηρούσε βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και από 1/1/94 δεύτερης κατηγορίας έχει μεταφερόμενη ζημιά επτά εκατομμυρίων (7.000.000 δρχ.) η οποία έχει προκύψει κατά τη χρήση 1993 και το Ε.Π.Κ.Ε. για τη χρήση 1994 είναι τέσσερα εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (4.500.000) δρχ., τότε η ζημιά αυτή μηδενίζει το Ε.Π.Κ.Ε. που προκύπτει από τα

αντικειμενικά κριτήρια και η διαφορά της ζημίας των δύο εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων (2.500.000) δρχ. (7.000.000-4.500.000= 2.500.000) θα μεταφερθεί προκειμένου να συμψηφιστεί με το Ε.Π.Κ.Ε. των επόμενων χρήσεων.

## **2.20. ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΤΟΥ Ν. 2238/94.**

Το αντικειμενικό κριτήριο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος ισχύει όχι μόνο για τις ατομικές επιχειρήσεις αλλά και για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, τις συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και τις κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του ίδιου ως άνω Κώδικα , οι οποίες αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

## **2.21. ΟΡΙΣΤΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ.**

Από την χρήση 1994, όπως αναφέραμε και πιο πάνω, οι επιτηδευματίες που δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ή προκειμένου για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών και όταν τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι υποχρεωμένοι να δηλώνουν δύο ποσά καθαρού εισοδήματος. Πρώτον ένα ποσό που προκύπτει από τα βιβλία -

στοιχεία (άρθρου 31 και 32 του Ν. 2238/94 ) και δεύτερο ένα άλλο ποσό καθαρού εισοδήματος το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων . Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 21 του άρθρου 33, στην περίπτωση που το Ε.Π.Κ.Ε. που προσδιορίζεται με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια είναι μεγαλύτερο του εισοδήματος που προκύπτει με βάση τα βιβλία -στοιχεία (άρθρου 31 και 31 του Ν. 2238/94) θεωρείται οριστικό και θα υπόκειται σε φόρο, με την προϋπόθεση ότι μέσα σε μία πενταετία δε διαπιστωθεί παράβαση του Κ.Β.Σ. η οποία να θίγει το κύρος των βιβλίων , κατά την ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ίδιου Κώδικα.

Αντιθέτως στην περίπτωση που το καθαρό εισόδημα των βιβλίων, το οποίο έχει δηλώσει ο επιτηδευματίας με την αρχική του δήλωση είναι μεγαλύτερο του Ε.Π.Κ.Ε. που προκύπτει με τα αντικειμενικά κριτήρια σε φόρο θα υπαχθεί **το εισόδημα αυτό (των βιβλίων).**

Παραβάσεις που θίγουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων είναι :

- α. Η μη εμφάνιση ή η ανακριβής εμφάνιση εσόδων ή εξόδων στα βιβλία.
- β. η μη αναγραφή ή η ανακριβής απογραφή περιουσιακών στοιχείων .
- γ. Η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση η έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο , λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων .

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

δ. Η μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.

ε. Η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των προσθέτων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Βιβλίου και Στοιχείων.

## ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### 3.1. ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Η παράγραφος 2 του άρθρου 4 του Ν. 2238/94 ορίζει το εισόδημα ανάλογα με την πηγή προέλευσης του διακρίνεται μεταξύ άλλων κατηγοριών και σε εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων.

Εξάλλου η παράγραφος 1 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου ορίζει ότι το προαναφερόμενο εισόδημα είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού, του δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκινογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη αναλογιστή, κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα. Πρέπει να σημειωθεί ότι μόνο όσοι ασκούν τα παραπάνω επαγγέλματα κατά τρόπο ανεξάρτητο (δεν έχουν δηλαδή σχέση μίσθωσης εργασίας με άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή με το Δημόσιο) τότε και

μόνο τότε θεωρείται ότι ανήκαν στην κατηγορία εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων .

Δέκα μόνο από τα προγεγραμμένα ελευθέρια επαγγέλματα υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα για τις αμοιβές τους, τα οποία ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 51 του ίδιου νόμου.

Είναι τα ακόλουθα :

- α) του δικηγόρου
- β) του ιατρού
- γ) του οδοντίατρου
- δ) του κτηνίατρου
- ε) του ψυχολόγου
- ζ) του οικονομολόγου
- η) του συμβούλου επιχειρήσεων
- θ) του λογιστή φοροτέχνη
- ι) του αναλυτή - προγραμματιστή

Από την χρήση 1994 οι καθαρές αμοιβές των παραπάνω ελευθέρων επαγγελματιών θα προσδιορίζονται λογιστικώς με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία τους (Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) και αντικειμενικώς με βάση ορισμένα κριτήρια .

Ο φόρος όμως θα επιβάλλεται επί του εκάστοτε μεγαλύτερου εισοδήματος .

Αξιοσημείωτο είναι ότι το αντικειμενικό σύστημα δεν καταργεί τα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. Κατά συνέπεια είναι υποχρεωμένος ο ελεύθερος επαγγελματίας να τηρεί βιβλία και στοιχεία του κώδικα .

### **3.2. ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ**

Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα , σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 , θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο (το εισόδημα) . Ως εισπραξη θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, με απόδειξη, αναγγελία στο δικαιούχο .

Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύει εργασία δύο ή παραπάνω ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα, κατανέμεται σε ισόποσα μέρη για να φορολογηθεί:

- A. Στο έτος της εισπραξης και στο αμέσως προηγούμενο, σε περίπτωση εργασίας δύο ετών και
- B. στο έτος της εισπραξης και τα αμέσως δύο προηγούμενα σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών .

### **3.3. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν. 2238/94, ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος επιτηδευματίας .



### **3.4. ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ**

Καθαρό εισόδημα είναι αυτό που προκύπτει αν από τις ακαθάριστες αμοιβές αφαιρεθούν οι επαγγελματικές δαπάνες .

ΕΞΑΙΡΕΣΗ. Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 49 του Ν. 2238/94 , το καθαρό εισόδημα για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων εξευρίσκεται με η χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών . Στην ίδια διάταξη αναφέρονται και οι μοναδικοί συντελεστές καθαρών αμοιβών .

### **3.5 ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

#### **3.5.1. ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 6 του άρθρου 50 του Ν. 2238/94 προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος εξ ελευθεριών επαγγελμάτων όταν τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου ελεύθερου επιτηδευματία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή ή και ανεπαρκή και ανακριβή.

### **3.5.2. ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ**

Με τις διατάξεις των παραγράφων 7 έως και 11 του παραπάνω άρθρου και νόμου προβλέπεται εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 . Ο εξωλογιστικός αυτός προσδιορισμός μπορεί να γίνει από ειδική επιτροπή η οποία προκειμένου να προσδιορίσει το καθαρό εισόδημα λαμβάνει υπόψη της ορισμένα στοιχεία συναφή με την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, κατά τα ειδικότερα προβλεπόμενα στις παραγράφους 7 έως και 11 του ίδιου άρθρου 50 του Ν. 2238/94 .

### **3.6. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ**

Τέλος με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2238/94 (ή του άρθρου 51 του Ν. 2238/94), θεσπίστηκε για πρώτη φορά αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος για ορισμένα ελευθέρια επαγγέλματα από αυτά που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94.

Για το αντικειμενικό αυτό σύστημα θα αναφερθούμε παρακάτω παραθέτοντας αυτούσιο το κείμενο του άρθρου 51 του Ν. 2238/94, και κατόπιν την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου αυτού, όπως ισχύει σήμερα μετά τις τροποποιήσεις που έγιναν.

### **3.6.1. ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 7 του Ν.2459/97 (ισχύς 1/1/97):

Ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την ατομική άσκηση ελευθ. επαγγέλματος του δικηγόρου, ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, ψυχολόγου, φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή -προγραμματιστή που δεν τηρούν βιβλία, αν και υπόχρεοι, ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται εκείνο που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης , κλιμακούμενο ανάλογα με τα αίτια άσκησης του επαγγέλματος και προσαυξανόμενο με βάση τα κριτήρια που καθορίζονται στις επόμενες παραγράφους.

Ειδικά, για τους δικηγόρους αντί επαγγελματικής αμοιβής λαμβάνεται υπόψιν τεκμαρτό εισόδημα που αντιστοιχεί σε συγκεκριμένο αριθμό παραστάσεων, αυξανόμενο ή μειούμενο με βάση ειδικότερα κριτήρια .Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται κλιμάκωση του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος με βάση τα αίτια άσκησης του επαγγέλματος . Η παράγραφος Β του ίδιου νόμου ορίζει ότι ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσης του εισοδήματος αυτού, του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή που παρέχει τις υπηρεσίες του με σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών σε κέντρα διασκέδασης , αναψυκτήρια

ή συναυλίες, που δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και Στοιχείων θεωρείται αυτό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της επαγγελματικής αμοιβής, όπως ορίζεται στην υποπερίπτωση στ' της περίπτωσης α', της παραγράφου 3 αυτού του άρθρου με τους συντελεστές εμφάνισης (Σ.Ε.), δισκογραφίας (Σ.Α.) και προβολής (Σ.Π.).

### **3.7. Η ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ**

Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης και η επαγγελματική αμοιβή αποτελούν τη φορολογική βάση για τον προσδιορισμό του ελαχίστου εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών, οι οποίοι στη συνέχεια κλιμακώνεται ανάλογα με τα αίτια άσκησης του επαγγέλματος και αυξομειώνεται με ορισμένα άλλα κριτήρια.

Με βάση το άρθρο 51 του Ν. 2238/97 ορίζονται τα παρακάτω:

αα) Του ιατρού, το ποσό των δύο εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων (2.500.000) δρχ., που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές, ιατρού, επιμελητή Β' του Εθνικού Συστήματος Υγείας στο πρώτο έτος υπηρεσίας .

ββ) Του οδοντίατρου και του ψυχολόγου, το ποσό του ενός εκατομμυρίου οκτακοσίων χιλιάδων (1.800.000) δρχ., που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές οδοντίατρου επιμελητή Γ' του Εθνικού Συστήματος Υγείας στο πρώτο έτος υπηρεσίας .

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

γγ) Του δικηγόρου, το ποσό του ενός εκατομμυρίου οκτακοσίων χιλιάδων (1.800.000) δρχ., που θεωρείται ότι αντιστοιχεί σε εισόδημα δικηγόρου με τριάντα παραστάσεις .

δδ) Του φυσιοθεραπευτή και του κτηνιάτρου , το ποσό του ενός εκατομμυρίου οκτακοσίων χιλιάδων (1.800.000)δρχ., που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού φυσιοθεραπευτή -νοσηλευτή στο πρώτο έτος υπηρεσίας και κτηνιάτρου μισθωτού στο δημόσιο τομέα στο πρώτο έτος υπηρεσίας προσαυξημένες κατά τριάντα τοις εκατό (30%) .

εε) Του οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων , λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή-προγραμματιστή, το ποσό του ενός εκατομμυρίου οκτακοσίων χιλιάδων (1.800.000) δρχ. που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού λογιστή στο πρώτο έτος υπηρεσίας .

στστ) Του καλλιτέχνη ή τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης το ποσό των δύο εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων (2.500.000) δρχ., που θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες ακαθάριστες αποδοχές μουσικού με βάση το κατώτερο προβλεπόμενο ημερομίσθιο προσαυξημένο κατά τριάντα τοις εκατό (30%) .

Τα ποσά που αναφέρονται στις παραπάνω υποπεριπτώσεις αα' έως και στστ' , αναπροσαρμόζονται κάθε έτος ανάλογα με το συνολικό ποσοστό αύξησης του μισθού των υπαλλήλων του Δημοσίου βάση της εισοδηματικής πολιτικής, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως . Κατά την αναπροσαρμογή τα

ποσά στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας .

### **3.8. ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ**

Δεύτερη παράμετρο της φορολογικής βάσης η οποία χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα αποτελεί η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης η οποία υπολογίζεται όπως ακριβώς υπολογίζεται και η μισθωτική αξία των εμπορικών επιχειρήσεων . Λαμβάνεται δηλ. ποσοστό έξι τοις εκατό (6%) του ποσού που προκύπτει από τον πολ/σμό της τιμής ζώνης που ισχύει κατά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, με τον αριθμό των τετραγωνικών μέτρων της επιφάνειας της επαγγελματικής εγκατάστασης . Για τις περιοχές οι οποίες δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων , ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η κατώτερη τιμή ζώνης που ισχύει για τη πρωτεύουσα του νόμου, όπου ασκείται το επάγγελμα .

Τα παραπάνω πρόσωπα όταν συστεγάζονται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση, η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων. Η αντιστοιχούσα έκταση επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί να είναι μικρότερη από είκοσι (20) τετραγωνικά μέτρα . Εφόσον πρόκειται για δικηγόρο και σαράντα (40) τετραγωνικά μέτρα,

εφόσον πρόκειται για δικηγόρο και σαράντα (40) τετραγωνικά μέτρα, εφόσον πρόκειται για ιατρό, οδοντίατρο, κτηνίατρο και ψυχολόγο. Ο ιατρός, ο οδοντίατρος, ο ψυχολόγος και ο δικηγόρος, εφόσον χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους, ως επιφάνεια που υπολογίζεται η μισθωτική αξία λαμβάνονται υπόψη σαράντα (40) τετραγωνικά μέτρα, εφόσον πρόκειται για ιατρό, οδοντίατρο και ψυχολόγο, είκοσι (20) τετραγωνικά μέτρα, εφόσον πρόκειται για δικηγόρο. [ Άρθρο 1 παρ. 4 Ν. 2390/96 (ισχύς επί εισοδημάτων που αποκτώνται από 1.1.1995)]

Το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των προσώπων της παραγράφου 1, με εξαίρεση του δικηγόρου, κλιμακώνεται ανάλογα με τα αίτια άσκησης του επαγγέλματος από το 4<sup>ο</sup> έτος κατά δέκα τοις εκατό (10%) ανά έτος μέχρι το εικοστό (20) έτος μειούμενο από το εικοστό πρώτο έτος (21<sup>ο</sup>) κατά το ίδιο ποσοστό ανά έτος.

Σημειώνεται ότι με τη διάταξη αυτή (άρθρο 1 παρ.5 του Ν.2390/96) ορίζεται ρητά αυτό που έχει γίνει δεκτό διοικητικά δηλ. ότι η κλιμάκωση του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος κατά δέκα τοις εκατό (10%) ανά έτος, ανάλογα με τα αίτια άσκησης του επαγγέλματος αρχίζει από το 5<sup>ο</sup> έτος και όχι από το 4<sup>ο</sup>.

### **3.9. ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ**

Για τους δικηγόρους το ελάχιστο καθαρό εισόδημα που προκύπτει από το άθροισμα του τεκμαρτού εισοδήματος και

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης ως εξής:

α) Κατά ένα τοις εκατό (1%) για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης πέραν των τριάντα (30) κατ' έτος , με εξαίρεση τα γραμμάτια προείσπραξης που αφορούν σε διεξαγωγές, παραστάσεις ενώπιον πταισματοδικείου και μεταβιβάσεις ακινήτων , τις κατ' αποκοπή παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, των δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, των ασφαλιστικών εταιριών, του Επικουρικού Κεφαλαίου και των τραπεζών, καθώς και των εργατικών υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλεται το εργολαβικό συμβόλαιο στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία . Οι εξαιρέσεις αυτής της περίπτωσης ισχύουν και για τις επόμενες περιπτώσεις β' και γ' . Για όσους έχουν λιγότερα από τριάντα (30) γραμμάτια προείσπραξης κατ' έτος, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος μειώνεται κατά ένα και μισό τοις εκατό (1,5%) για κάθε γραμμάριο προείσπραξης κάτω των τριάντα (30) .

β) Κατά πέντε τοις εκατό (5%) για κάθε παράσταση σε πενταμελή εφετεία και κατά τρία τοις εκατό (3%) σε τριμελή εφετεία .

γ) Κατά δέκα τοις εκατό (10%) για κάθε παράσταση σε εφετεία κακούργημάτων, κακούργιοδικεία και ανώτατα δικαστήρια .

δ) Στις περιπτώσεις των εργατικών υποθέσεων , όπου ο δικηγόρος αμείβεται με εργολαβικό συμβόλαιο, υποχρεούται από τη δημοσίευση του παρόντος, να υποβάλει αντίγραφο του συμβολαίου αυτού στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία . Το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου,



οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί κοινής ωφελείας, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου υποχρεούνται να παρακρατούν ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί τοις αμοιβής του δικηγόρου. Τα ίδια πρόσωπα αποδίδουν τα ποσά της παρακράτησης της παραγράφου αυτής μέχρι την 10η ημέρα του επόμενου μήνα. Μαζί με την οικεία δήλωση απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου γνωστοποιείται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία και αντίγραφο της απόφασης του δικαστηρίου . Σε περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων που δεν έχει υποβληθεί το εργολαβικό συμβόλαιο, το καθαρό εισόδημα του δικηγόρου , που προκύπτει με βάση το άρθρο αυτό προσαυξάνεται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) δρχ. ανά ομόδικο των υποθέσεων αυτών .

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

Επίσης για τους δικηγόρους η Φ.Β. (τεκμαρτό εισόδημα+ΜΑ) μετά την προσαύξηση μείωση λόγω γραμματιών προείσπραξης, επαυξάνεται ως εξής:

α. Κατά τριάντα τοις εκατό (30%) για τους καθηγητές πανεπιστημίου οποιαδήποτε βαθμίδας και

β. Κατά δέκα τοις εκατό (10%) για τους λέκτορες .

Στην έννοια του καθηγητή περιλαμβάνονται και οι αναπληρωτές και επίκουροι καθηγητές, ενώ ως νομικά μαθήματα εφαρμοσμένης νομικής επιστήμης λαμβάνονται όλα τα δίκαια (αστικό, ποινικό, εμπορικό κ.λ.π.)

Οι πανεπιστημιακοί τίτλοι πρέπει να αναφέρονται σε νομικά μαθήματα .

Τέλος, είναι γνωστό ότι όλοι οι καθηγητές της νομικής ως και οι λέκτορες από το νόμο έχουν τη δυνατότητα να δικηγορούν , ανεξάρτητα από το ποιο μάθημα διδάσκουν στο πανεπιστήμιο.

Για καλύτερη κατανόηση Φ.Β. κ.λ.π. παραθέτουμε τα εξής παραδείγματα:

### **Παράδειγμα 1**

Δικηγόρος ασκεί το επάγγελμα του επί 20 έτη και κατέχει τον τίτλο του καθηγητή . Κατά το έτος 1994 πραγματοποίησε συνολικά 60 παραστάσεις από τις οποίες 20 σε πταισματοδικεία, 5 σε εφετεία τριμελή για λογαριασμό ιδιωτών, 3 σε πενταμελή εφετεία για λογαριασμό ιδιωτών και 4 στο Σ.τ.Ε. (για λογαριασμό ιδιωτών). Διατηρεί γραφείο στον Πειραιά 40 μ<sup>2</sup> του οποίου η Τ.Ζ. είναι 130.000 δρχ. ανά μ<sup>2</sup> .

Υπολογίζουμε για τις χρήσεις 1994,1995 και 1996 το Ε.Π.Κ.Ε. ως παρακάτω, με την προϋπόθεση ότι και τις τρεις χρήσεις είχε τα ίδια δεδομένα (παραστάσεις, γραφείο κ.λ.π.).

Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

	Οικονομικό έτος		
	1995	1996	1997
Τ.Ε. παρ.3 άρθρο 51 ν.2238/94	1800000	1900000	2000000
Μ.Α. = $130000 \cdot 40 \cdot 6\% =$	312000	312000	
Μ.Α. = $130000 \cdot 40 \cdot 6,75\% =$			351000
Φ.Β.	2112000	2212000	2351000
<b>Προσαυξήσεις με βάση τις παραστάσεις</b> Γραμμάτια (Παραστάσεις) που δεν λαμβάνονται υπόψη 20 ενώπιον του πταισματοδικείου. Παραστάσεις που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της προσαύξησης: $60-20=40, 40-30=10$ Συνεπώς			
<b>Προσαύξηση <math>10 \cdot 1\% = 10\%</math></b>			
$2112000 \cdot 10\% =$	211200		
$2212000 \cdot 10\% =$		221200	
$2351000 \cdot 10\% =$			235100
<b>Παραστάσεις σε 3μελή εφετεία <math>5 \cdot 3\% = 15\%</math></b>			
$2112000 \cdot 15\% =$	316800		
$2212000 \cdot 15\% =$		331800	
$2351000 \cdot 15\% =$			352650
<b>Παραστάσεις σε 5μελή εφετεία <math>3 \cdot 5\% = 15\%</math></b>			
$2112000 \cdot 15\% =$	316800		
$2212000 \cdot 15\% =$		331800	
$2351000 \cdot 15\% =$			352650
<b>Παραστάσεις Σ.τ.Ε. <math>4 \cdot 10\% = 40\%</math></b>			
$2112000 \cdot 40\% =$	844800		
$2212000 \cdot 40\% =$		884800	
$2351000 \cdot 40\% =$			940400
<b>Σύνολο</b>	<b>3801600</b>	<b>3981600</b>	<b>4231800</b>

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Προσαύξηση λόγω πανεπιστημιακού τίτλου $3801600 \cdot 30\% =$	11404800		
$3981600 \cdot 30\% =$		1194480	
$4231800 \cdot 30\% =$			1269540
Ε.Π.Κ.Ε	4942080	5176080	5501340

### 3.10. ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΙΑΤΡΟΥ

Η διαδικασία προσδιορισμού του ελαχίστου εισοδήματος των Ιατρών και των οδοντιάτρων έχει ως αφετηρία τη Φ.Β. , δηλαδή το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης το οποίο στη συνέχεια κλιμακώνεται ανάλογα με τα αίτια άσκησης του επαγγέλματος .

Το ποσό που προκύπτει από τους πιο πάνω υπολογισμούς προσαυξάνεται στη συνέχεια με ορισμένα ποσοστά τα οποία έχουν οριστεί με βάση την ειδικότητα του ιατρού καθώς και με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους .

Με βάση την ειδικότητα :

α) Κατά 40% για τους χειρουργούς όλων των ειδικοτήτων με την προϋπόθεση ότι ασκούν χειρουργική ειδικότητα σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα μαιευτήρες, ορθοδοντικούς, και γναθοχειρουργούς οδοντιάτρους. Το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1238/94 εγκύκλιο διαταγή του διευκρινίζει ότι η προσαύξηση αυτή (40%) υπολογίζεται και για όσους οδοντιάτρους εκτελούν ορθοδοντικές εργασίες έστω και χωρίς να έχουν την ειδικότητα του ορθοδοντικού .

β) Κατά 15% για όλες τις ειδικότητες ιατρών που αναφέρονται παρακάτω:

Αιματολογία, Ακτινοδιαγνωστική-Ογκολογία, Αλλεργιολογία, Αναισθησιολογία, Γαστρεντολογία, Γενική Ιατρική, Δερματολογία, Αφροδισιολογία, Ενδονοκρινολογία, Ιατροδικαστική, Καρδιολογία, Γυναικολογία, Νευρολογία, Νεφρολογία, Ορθοπεδική, Ουρολογία, Οφθαλμολογία, Παθολογία, Παιδιατρική-Παιδοψυχιατρική, Πνευμονολογία-Φυματιολογία, Πυρηνική Ιατρική, Ρευματολογία, Φυσική Ιατρική και αποκατάσταση , Ψυχιατρική, Ωτορυνολαρυγγολογία, Ιατρική της Εργασίας και Κοινωνική Ιατρική.

Δεν υπάγονται στην επαύξηση λόγω ειδικότητας οι Ιατροί που ασκούν αποκλειστικά τις εργαστηριακές ειδικότητες της εντερολογίας , της Μικροβιολογίας και της Παθολογικής Ανατομικής. Επίσης δεν υπάγονται και οι οδοντίατροι με εξαίρεση τους γναθοχειρουργούς και τους ορθοδοντικούς οδοντιάτρους.

Με βάση τους πανεπιστημιακούς και επαγγελματικούς τίτλους:

Α) Κατά 50% για τους καθηγητές πανεπιστημίου οποιασδήποτε βαθμίδας. Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης στην έννοια του καθηγητή Περι/ται και ο αναπληρωτής καθηγητής καθώς και ο επίκουρος .

Β) Κατά 20% για τους λέκτορες καθώς και για όσους Ιατρούς κατέχουν μεταπτυχιακούς και επαγγελματικούς τίτλους . Ως επαγγελματικός τίτλος για την εφαρμογή αυτής της διάταξης θεωρείται η θέση υπεύθυνου διεύθυνσης ή τμήματος που κατείχε, πριν την έναρξη άσκησης ελευθερίου επαγγέλματος, σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό Ίδρυμα .

Γ) Για τους Ιατρούς καθηγητές Πανεπιστημίου . Εκτός από την προσαύξηση λόγω του Πανεπιστημιακού τίτλου δεν υπολογίζεται και προσαύξηση λόγω επαγγελματικού τίτλου.

Δ) Οι προσαυξήσεις λόγω εισοδήματος υπολογίζονται ανεξάρτητα από τις προσαυξήσεις που προβλέπονται λόγω πανεπιστημιακού ή επαγγελματικού τίτλου. Δηλαδή εάν έχουμε έναν καθηγητή πανεπιστημίου με ειδικότητα χειρουργού την οποία ασκεί, τότε θα έχουμε προσαύξηση λόγω ειδικότητας 40% και προσαύξηση λόγω πανεπιστημιακού τίτλου 50% .

**Επισήμανση:** Επισημαίνουμε ότι η προσαύξηση λόγω ειδικότητας και η προσαύξηση λόγω πανεπιστημιακού τίτλου υπολογίζονται επί του Ε.Π.Κ.Ε. που προκύπτει μετά την κλιμάκωση αυτού. Η επισήμανση αυτή θα γίνει κατανοητή με τα παραδείγματα που θα παρατεθούν παρακάτω.

Ε. **Ιατρός γενικής ιατρικής.** Στην περίπτωση που δεν προκύπτει ειδικότητα αλλά φέρεται 'ως ιατρός' δηλαδή ιατρός γενικής ιατρικής, κατά τον προσδιορισμό του Ε.Π.Κ.Ε. θα υπολογίζεται προσαύξηση 20%.

ΣΤ. **Συνεργασία οδοντιάτρων.** Όταν δύο οδοντίατροι συνεργάζονται σε κοινό οδοντιατρείο, δηλαδή στην ίδια οδοντιατρική έδρα, το Ε.Π.Κ.Ε. θα προσδιορίζεται ξεχωριστά για τον κάθε οδοντίατρο.

Για καλύτερη κατανόηση της Φ.Β. της κλιμάκωσης αυτής (της Φ.Β.) και της προσαύξησης λόγω ειδικότητας, πανεπιστημιακού τίτλου κ.λ.π. των ιατρών, οδοντιάτρων κ.λ.π. παραθέτουμε τα εξής παραδείγματα:

**Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Ιατρός δερματολόγος εργάζεται αποκλειστικά ως ελεύθερος επαγγελματίας στο Βόλο και στεγάζεται σε ιατρείο 60 μ<sup>2</sup> του οποίου η Τιμή Ζώνης είναι 100.000 ανά μ<sup>2</sup>. Έκανε δήλωση έναρξης εργασιών την 3/2/1980.

Υπολογίζουμε για τις χρήσεις 1994,1995, και 1996 το Ε.Π.Κ.Ε. ως παρακάτω:

	Οικονομικό έτος		
	1995	1996	1997
Ε.Α. (παρ.3 αρθ.51 ν. 2238/94)	2500000	2700000	2900000
Μ.Α. = Τ.Ζ.Χμ <sup>2</sup> *6% = 100000*60*6%=	360000	360000	
Μ.Α. = Τ.Ζ.Χμ <sup>2</sup> *6,75% = 100000*60*6,75%=			405000
Φ.Β. (Φορολογική βάση)	2860000	3060000	3305000
Κλιμάκωση(παρ.4άρθ.51ν.2238/94)			

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

$15-4=11,11*10\%=110\%$ $2860000*110\%=$ $16-4=12,12*10\%=120\%$ $3060000*120\%=$ $17-4=13,13*10\%=130\%$ $3305000*130\%=$ <b>Σύνολο</b>	3146000 <hr/>          6006000	          3672000 <hr/>          6732000	          4296500 <hr/> 7601500
<b>Προσαύξηση λόγω ειδικότητας</b> (παρ.6 άρθ.51 ν. 2238/94)			
$6006000*20\%=$ $6732000*15\%=$ $7601500*15\%=$	1201200 <hr/>          7207200	          1009800 <hr/>          7741800	          1140225 <hr/> 8741725
<b>Ε.Π.Κ.Ε.</b>			

### 3.11. ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΛΟΓΙΣΤΟΥ Ή ΦΟΡΟΤΕΧΝΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΤΗ -ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΤΗ.

Το ελάχιστο εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών που ασχολούνται με οικονομολογιστικά επαγγέλματα, δηλ. των οικονομολόγων , των συμβούλων επιχειρήσεων, των λογιστών



ή φοροτεχνών και των αναλυτών- προγραμματιστών προσδιορίζεται κατ' αρχήν από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης. Φορολογική βάση με προσαύξηση του αθροίσματος αυτού ανάλογα με τα αίτια άσκησης του επαγγέλματος. Υπολογισμός ελαχίστου Εισοδήματος για τα πρόσωπα αυτά γίνεται ανεξάρτητα από το αν έχουν ιδιαίτερη επαγγελματική εγκατάσταση ή έχουν την επαγγελματική τους εγκατάσταση στην κατοικία τους. Αν έχουν την επαγγελματική τους εγκατάσταση στην κατοικία τους δεν προβλέπεται ελάχιστο όριο εμβαδού, οπότε για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται το εμβαδό που έχει δηλωθεί με τη δήλωση έναρξης του επαγγέλματος.

Εξαίρεση από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προβλέπεται για τα πρόσωπα αυτά στις περιπτώσεις όπου απαιτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ανεξαρτήτως ύψους και χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους.

Η Φ.Β. μετά την κλιμάκωση της παραγράφου 4 του άρθρου 51 του Ν. 2238/94, προσαυξάνεται επίσης με βάση τους τίτλους σπουδών ως εξής:

- α) Κατά 10% για τους πτυχιούχους ανωτάτων σχολών (εσωτερικού και εξωτερικού) και
- β) Κατά 5% για τους πτυχιούχους των Τ.Ε.Ι. ή αντιστοίχων σχολών του εξωτερικού.

Αν ο φορολογούμενος είναι πτυχιούχος ανωτάτης σχολής και Τ.Ε.Ι θα υπολογίσουμε μόνο τη προσαύξηση 10% και όχι 10% και 5%.

**Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Λογιστής Οικονομολόγος -Σύμβουλος επιχ/σεων με γραφείο 40 μ<sup>2</sup> που έχει Τ.Ζ. 130.000 το μ<sup>2</sup> ασκεί το επάγγελμα του από 5/10/80. Είναι πτυχ/χος της Ανωτάτης Βιομηχανικής Πειραιά .

Υπολογίζουμε το Ε.Π.Κ.Ε. για τις χρήσεις 94 , 95 και 96ως παρακάτω:

	Οικονομικό έτος		
	1995	1996	1997
Ε.Α.(παρ.3αρθ.51ν.2238/94)	1800000	1900000	2000000
Μ.Α.=Τ.Ζ.Χμ2*6%= 130000*40*6%= Μ.Α.=Τ.Ζ.Χμ2*6,75%= 130000*40*6,75% Φ.Β.	312000	312000	
			351000
	2112000	2212000	2351000
Κλιμάκωση της Φ.Β. (παρ.4 αρθ.51 ν.2238/94) 15-4=11,11*10%= 110%,2112000*110% 16-4=12,12*10%= 120%,2212000*120% 17-4=13,13*10%= 130%,2351000*130% Σύνολο	2323200	2654400	3056300
	4435200	4866400	5407300
Προσαύξηση λόγω πτυχίου 10%			

4435200*10%=	443520		
4866400*10%=		486640	
5407300*10%=			540730
Ε.Π.Κ.Ε	4878720	5353040	5948030

### 3.12. ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΤΗΝΙΑΤΡΩΝ - ΦΥΣΙΟΘΕΡΑΠΕΥΤΩΝ , ΨΥΧΟΛΟΓΩΝ

Για τα ελευθέρια επαγγέλματα του ψυχολόγου, φυσιοθεραπευτή, οδοντίατρου, εκτός αυτού με ειδικότητα ορθοδοντικού και γναθοχειρουργού , κτηνίατρου και καλλιτέχνη ή τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης δεν προβλέπεται προσαύξηση με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 51 του Ν. 2238/94 .

#### Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Εστω ότι ο κτηνίατρος κατά την χρήση 1996 έχει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες δρχ. 2.000.000 και το Ε.Π.Κ.Ε. δρχ. 5.000.000 στη περίπτωση αυτή και σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη το Ε.Π.Κ.Ε. δεν θα μειωθεί στο 50% (2.500.000 δρχ.) αλλά στα 3.000.000 γιατί το 50% (2.500.000 δρχ.) και το από

μισθωτές υπηρεσίες υπολείπεται του Ε.Π.Κ.Ε. (2.500.000+2.000.000), κατά 500.000 δρχ. Κατά συνέπεια στο 50% του Ε.Π.Κ.Ε. θα προστεθούν οι 500.000 δρχ.

### **3.13. ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΩΝ, ΤΡΑΓΟΥΔΙΣΤΕΣ**

Το ελάχιστο εισόδημα των προσώπων που ασκούν το επάγγελμα του καλλιτέχνη και του τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης προσδιορίζεται κατά ειδικό τρόπο .

Σύμφωνα με το άρθρο 51 του νόμου 2238/94 ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος , ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσης του εισοδήματος αυτού, του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή που παρέχει τις υπηρεσίες του με σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών σε κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες, που δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων θεωρείται αυτό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της επαγγελματικής αμοιβής, όπως ορίζεται στην υποπερίπτωση στστ' της περίπτωσης α της παραγράφου 3 αυτού του άρθρου και του συντελεστή δισκογραφικής δραστηριότητας , ο οποίος ανάλογα με το μέσο όρο των δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών που διατέθηκαν στην αγορά κατά το έτος φορολογίας και το αμέσως προηγούμενο έτος προσδιορίζεται ως εξής:

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Μέσος όρος δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών που διατέθηκαν στην αγορά στο έτος φορολογίας και το αμέσως προηγούμενο έτος.	Συντελεστής δισκ/κής δραστηριότητας
μέχρι και 1500	τεμάχια 1
από 1501 μέχρι και 4000	τεμάχια 1,5
από 4001 μέχρι και 8000	τεμάχια 2
από 8001 μέχρι και 12000	τεμάχια 2,5
από 12001 μέχρι και 16000	τεμάχια 3
από 16001 μέχρι και 20000	τεμάχια 3,5
από 20001 μέχρι και 23000	τεμάχια 4
από 23000 μέχρι και 26000	τεμάχια 4,5
από 26001 μέχρι και 29000	τεμάχια 5
από 29001 μέχρι και 32000	τεμάχια 5,5
από 32001 μέχρι και 34000	τεμάχια 6
από 34001 μέχρι και 36000	τεμάχια 6,5
από 36001 μέχρι και 38000	τεμάχια 7
από 38001 μέχρι και 40000	τεμάχια 7,5
από 40001 μέχρι και 42000	τεμάχια 8
από 42001 μέχρι και 44000	τεμάχια 8,5
από 44001 μέχρι και 46000	τεμάχια 9
από 46001 μέχρι και 48000	τεμάχια 9,5
από 48001 μέχρι και 50000	τεμάχια 10
από 50001 και άνω	τεμάχια 11

### 3.14. ΜΕΙΩΣΗ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το Ν. 2214/94 προβλέπεται για τα ελευθέρια επαγγέλματα που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας, δύο περιπτώσεις μείωσης του ελαχίστου εισοδήματος.

α) Με ορισμένο ποσοστό εφόσον αποκτούν και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και

β) με ορισμένο ποσοστό εφόσον κατοικούν και ασκούν το επάγγελμα σε παραμεθόριες περιοχές.

Αν ο φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και από άσκηση ελευθέριου εισοδήματος, το συνολικό εισόδημα που προκύπτει με βάση τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται ως εξής:

α) Του Ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου και ψυχολόγου κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Το συνολικό όμως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και του υπολοίπου μετά την μείωση αυτή εισοδήματος δεν μπορεί να είναι μικρότερο του συνολικού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου (εννοείται άρθρο 2 παρ. 7 Ν.2214/94).

β) Του φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγου, συμβούλου επιχ/σεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή - προγραμματιστή κατά πενήντα τοις εκατό (50%) εφόσον διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση. Το συνολικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και του υπολοίπου μετά τη μείωση αυτή εισοδήματος, δεν μπορεί να είναι μικρότερο του συνολικού εισοδήματος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου. Επίσης εννοείται το άρθρο 2 παρ 7, του Ν.

2214/94 . Εάν τα πρόσωπα αυτά δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του προαναφερόμενου άρθρου , το συνολικό όμως εισόδημα τους που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό, που προκύπτει κατά τις διατάξεις του ίδιου άρθρου .

γ) Το συνολικό εισόδημα του γιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, ψυχολόγου και φυσιοθεραπευτή μειώνεται . Επίσης κατά τριάντα τοις εκατό (30%) , εφόσον κατοικούν και ασκούν το επάγγελμα σε παραμεθόρια περιοχή .

δ) Προκειμένου για στρατιωτικούς ιατρούς, στρατιωτικούς οδοντιάτρους και στρατιωτικούς κτηνιάτρους . Το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος μειώνεται περαιτέρω κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). Εφόσον ασκούν το ελεύθερο επάγγελμά τους, λιγότερο από πέντε έτη στην ίδια πόλη . Η περιοχή της τέως Διοίκησης πρωτεύουσας θεωρείται ως μια πόλη.

Οι διατάξεις αυτού του άρθρου δεν έχουν εφαρμογή για δικηγόρους που ασκούν το επάγγελμα παράλληλα και με πάγια αντιμισθία ή είναι μισθωτοί ή συνταξιούχοι και έχουν πραγματοποιήσει λιγότερες από πέντε παραστάσεις σε εφετεία κακουργημάτων, κακουργοδικεία και ανώτατα δικαστήρια συνολικά . Το συνολικό όμως εισόδημα των δικηγόρων που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει κατά τις διατάξεις αυτού του άρθρου .

Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις αυτού του άρθρου κατά τα τρία πρώτα έτη άσκησης του επαγγέλματος και εφόσον δεν

έχουν παρέλθει δέκα έτη από την απόκτηση του πτυχίου. Για τον υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος. Σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί τέτοια δήλωση ή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα μετά την πάροδο εξαμήνου από την πραγματική έναρξη άσκησης του επαγγέλματος, οι διατάξεις αυτού του άρθρου εφαρμόζονται χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα πρώτα έτη άσκησης επαγγέλματος.

Στην περίπτωση κατά την οποία η έναρξη επαγγέλματος ή η διακοπή εργασιών έγινε μέσα στην κρινόμενη περίοδο, το εισόδημα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσα και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δεκαπέντε ημέρες λογίζεται ολόκληρος μήνας.

Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, εφόσον πριν την έναρξη του επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας περισσότερο από μια δεκαετία τότε για την εφαρμογή αυτού του άρθρου κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματος.

Στα παραπάνω πρόσωπα για την εφαρμογή της διάταξης αυτής περιλαμβάνονται οι προερχόμενοι ιατροί, οδοντίατροι, κτηνίατροι, ψυχολόγοι, και φυσιοθεραπευτές από όλα τα δημόσια ή ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και συναφείς υπηρεσίες και όσοι παρείχαν οικονομολογικές, λογιστικές φορολογικές, καθώς και υπηρεσίες αναλυτή - προγραμματιστή σε οποιονδήποτε εργοδότη δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα.



Αν το δηλούμενο ποσό εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος όσων δεν τηρούν βιβλία αν και υπόχρεοι ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, είναι μικρότερο από το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος όπως προσδιορίζεται αυτό με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου η διαφορά προσαυξάνει το εισόδημα που δηλώνεται ως προερχόμενο από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος και ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα που προκύπτει με αυτόν τον τρόπο .

Ειδικά για τον καλλιτέχνη ή τον τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης αναψυκτηρίων ή συναυλιών, ως δηλούμενο εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την άσκηση του επαγγέλματος του ανεξάρτητα αν προέρχεται από παροχή υπηρεσιών με σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών και η τυχόν προκύπτουσα διαφορά προσαυξάνει το εισόδημα που δηλώνεται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος ή αν δεν δηλώνεται εισόδημα από αυτήν την κατηγορία η διαφορά λογίζεται εισόδημα της κατηγορίας αυτής .

Το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος ελεύθερου επαγγελματία ο οποίος εκτός από την άσκηση του επαγγέλματος ατομικά, συμμετέχει και σε μια ή περισσότερες εταιρίες ελευθέρων επαγγελματιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου .

Όταν ελεύθερος επαγγελματίας δεν ασκεί ατομικά ελεύθερο επάγγελμα αλλά το εισόδημα που προέρχεται από συμμετοχή

σε μια ή περισσότερες από τις ανωτέρω εταιρίες ελευθέρων επαγγελματιών, ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος θεωρείται αυτό που θα προέκυπτε αν ασκούσε το ελεύθερο επάγγελμα του ατομικά . Στην περίπτωση αυτή, ως επαγγελματική εγκατάσταση ελεύθερου επαγγελματία θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί στην εταιρεία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό . Το εμβαδόν όμως της επαγγελματικής του εγκατάστασης δεν μπορεί να είναι κάτω των σαράντα (40) τετραγωνικών μέτρων για ιατρό, οδοντίατρο, κτηνίατρο, ψυχολόγο και είκοσι (20) τετραγωνικά μέτρα για τα λοιπά ελευθέρια επαγγέλματα .

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος του φυσικού προσώπου της παραγράφου αυτής αφαιρείται το ποσό που φορολογήθηκε αυτοτελώς στο όνομά της εταιρίας.

### **3.15. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Δεν προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 51 του Ν. 2238/94 , Ε.Π.Κ.Ε. για τους δικηγόρους οι οποίοι ασκούν το επάγγελμα παράλληλα και με πάγια αντιμισθία ή είναι μισθωτοί ή συνταξιούχοι και έχουν πραγματοποιήσει συνολικά λιγότερες από 5 παραστάσεις σε εφετεία κακουργημάτων , κακουργοδικείο και ανώτατα δικαστήρια .

α) Το άθροισμα του εισοδήματος από την πάγια αντιμισθία και την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο του ΕΠΚΕ που προκύπτει από την εφαρμογή του

αντικ/κου συστήματος. Δηλαδή θα προσδιορίζεται και για τους δικηγόρους που αμείβονται με πάγια αντιμίσθια (όχι μισθωτούς δικηγόρους, γιατί υπάρχει ασυμβίβαστο) ΕΠΚΕ και αν αυτό (το ΕΠΚΕ) είναι μεγαλύτερο από το πιο πάνω άθροισμα θα φορολογούνται με το ΕΠΚΕ .

β) Δεν προσδιορίζεται ΕΠΚΕ για τους οικονομολόγους , τους φυσιοθεραπευτές , τους συμβούλους επιχ/σεων, τους λογιστές ή φοροτέχνες και τους αναλυτές-προγραμματιστές, με την προϋπόθεση ότι αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ανεξάρτητα από το ύψος αυτού του εισοδήματος και χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκ/ση την κατοικία τους, όπως αναφέραμε και παραπάνω.

γ) Δεν προσδιορίζεται Ε.Π.Κ.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 51 του Ν. 2238/94, για όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου και νόμου κατά τα τρία έτη άσκησης του επαγγέλματος με την προϋπόθεση ότι δεν έχει παρέλθει δεκαετία από τη λήψη το πτυχίου. Για να χορηγηθεί αυτή η εξαίρεση ότι δύο προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά . Δηλαδή εάν έχει περάσει η δεκαετία από τότε που πήρε το πτυχίο , το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος θα εφαρμοστεί έστω και αν το ελεύθερο επάγγελμα ασκείται κατά τον πρώτο χρόνο.

Σημειώνουμε ότι για τον υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος λαμβάνεται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 1642/96 . Έτσι για το οικονομικό έτος 1997, η απαλλαγή από

τον προσδιορισμό του ΕΠΚΕ δίνεται σε ελεύθερους επαγγελματίες οι οποίοι υπέβαλαν δήλωση έναρξης επαγγέλματος . Εκτός του 1993 και με την προϋπόθεση ότι μέχρι 31/12/95 δεν έχουν συμπληρωθεί δέκα χρόνια από την απόκτηση του πτυχίου τους. Αν δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης επαγγέλματος ή αυτή έχει υποβληθεί μετά από πάροδο εξαμήνου από την πραγματική άσκηση του επαγγέλματος, η απαλλαγή για τα τρία πρώτα έτη άσκησης του επαγγέλματος δεν ισχύει.

Για την μέτρηση της τριετίας λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος που υποβλήθηκε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος κάποιου από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94, ανεξάρτητα του αντικειμένου του ήδη ασκούμενου επαγγέλματος .

### **Παράδειγμα**

Αν το έτος 1990 έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης του επαγγέλματος του αρχιτέκτονα και από το έτος 1994 με δήλωση μεταβολών (άρθρο 29 του Ν. 1642/86) ο ελεύθερος επαγγελματίας ασκεί το επάγγελμα του λογιστή, τότε θα υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα γιατί έχει περάσει η τριετία από την υποβολή της πρώτης δήλωσης έναρξης επαγγέλματος.

### *Ελευθέρια επαγγέλματα για τα οποία δεν απαιτείται πτυχίο*

Για όσα ελευθέρια επαγγέλματα δεν απαιτείται ακόμη πτυχίο-λογιστή ή φοροτέχνη κ.λ.π. -η απαλλαγή από τα τεκμήρια χορηγείται με βάση μόνο την προϋπόθεση των ετών άσκησης

του επαγγέλματος (όχι και η δεκαετία από τότε που πήρε το πτυχίο) .

### **Παράδειγμα**

Φοροτέχνης που υπέβαλε δήλωση έναρξης του επαγγέλματος το έτος 1992 θα υπαχθεί στα αντικειμενικά κριτήρια από το οικονομικό έτος 1997 . Στο παράδειγμα αυτό δεν θα ληφθεί υπόψη η συνδρομή και της δεύτερης προϋπόθεσης (δεκαετία από την λήψη του πτυχίου) γιατί δεν υπάρχει πτυχίο. Θα ληφθεί υπόψη μόνο η πρώτη προϋπόθεση της τριετίας .

Για την δεύτερη προϋπόθεση (απαλλαγής από τα αντικειμενικά κριτήρια ) λαμβάνονται υπόψη τα πτυχία που έχουν χορηγηθεί από τα ελληνικά και ξένα πανεπιστήμια , ως και τα πτυχία των ΤΕΙ εσωτερικού και εξωτερικού με την προϋπόθεση ότι αναγνωρίζονται στην Ελλάδα .

Για την μέτρηση της 3ετίας ως δήλωση έναρξης Επαγγέλματος λαμβάνεται υπόψη και η αναγραφή του ελεύθερου επαγγελματία που υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα ως μέλους σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ή σε δήλωση μεταβολών αυτού .

δ) Υπολογισμός Ε.Π.Κ.Ε. σε περίπτωση έναρξης ή διακοπής επαγγέλματος .

Στην περίπτωση κατά την οποία η έναρξη Επαγγέλματος, ή η διακοπή εργασιών πραγματοποιείται μέσα στην κρινόμενη περίοδο, τότε το Ε.Π.Κ.Ε. περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσα και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 15 ημερών λογίζεται ολόκληρος μήνας (ΠΟΛ. 1238/94).

### **3.16.1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΔΗΛΩΝΕΤΑΙ ΜΙΚΡΟΤΕΡΟ ΤΟΥ Ε.Π.Κ.Ε.**

Στην περίπτωση που το δηλούμενο εισόδημα των φορολογουμένων της παραγράφου 1 του άρθρου 51 του Ν. 2238/94 από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος που δεν τηρούν βιβλία αν και υπόχρεοι ή τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. είναι μικρότερο από το Ε.Π.Κ.Ε , η διαφορά προσαυξάνει το εισόδημα που δηλώθηκε, ως προερχόμενο από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος και ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα που προκύπτει με αυτόν τον τρόπο. Ως δηλούμενο εισόδημα θεωρείται μόνο το θετικό εισόδημα όχι το αρνητικό. Αν έχουμε το αρνητικό εισόδημα δεν θα το λάβουμε υπόψη μας αλλά όλο το Ε.Κ.Π.Ε. θα θεωρηθεί ως διαφορά .

#### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Εστω ότι Ε.Κ.Π.Ε. φορολογούμενου δρχ. 5.000.000

Δηλούμενο εισόδημα φορολογούμενου δρχ. 3.500.000

Στο παράδειγμα αυτό η προσαύξηση του εισοδήματος στο δηλούμενο θα είναι 1.500.000 (5.000.000-3.500.000) που θεωρείται ότι προέρχεται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του φορολογούμενου.

#### **Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>**

Εστω ότι Ε.Κ.Π.Ε. φορολογούμενου δρχ. 4.000.000

Δηλούμενες ζημιές δρχ. 2.500.000

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Με την παράγραφο 9 του άρθρου 2 του Ν. 2390/96 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην παράγραφο 11 του άρθρου 51 του Ν. 2238/94.

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι, ειδικά για τους καλλιτέχνες ή τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης , αναψυκτηρίων ή συναυλιών ως δηλούμενο εισόδημα το οποίο και συγκρίνεται με το Ε.Κ.Π.Ε. που προσδιορίζεται για τους φορολογούμενους αυτούς με βάση τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 51 του Ν. 2238/94 λαμβάνεται το σύνολο του εισοδήματος που δηλώνουν τόσο από την άσκηση του επαγγέλματός τους με παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών (Ζ' κατηγορία) όσο και από, τυχόν , παράλληλη άσκηση του επαγγέλματός τους με σύμβαση μίσθωσης εργασίας .

Η τυχόν διαφορά που προκύπτει από την σύγκριση αυτή, αν το Ε.Κ.Π.Ε. είναι μεγαλύτερο από το εισόδημα που δηλώθηκε σύμφωνα με τα παραπάνω, προσαυξάνει το εισόδημα που δηλώνεται από την άσκηση του ελεύθεριου επαγγέλματος ή εάν δηλώνεται εισόδημα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες τότε η διαφορά λογίζεται ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα .

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995 και μετά .

**3.16.2 ΠΑΡΑΛΛΗΛΗ ΑΣΚΗΣΗ ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΩΝ ΤΟΥ ΕΝΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 1 ΚΑΙ 2 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 51 ΤΟΥ Ν. 2238/94.**

α. Όταν έχουμε παράλληλη άσκηση περισσοτέρων του ενός επαγγέλμάτων από αυτά που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 51 του Ν. 2238/94 στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση θεωρείται ως άσκηση ενός και μόνο ελευθέρου επαγγέλματος και λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο Ε.Π.Κ.Ε που προσδιορίζεται για τα επαγγέλματα αυτά.

β. Στην περίπτωση που η παράλληλη άσκηση περισσοτέρων του ενός επαγγέλμάτων (ελευθερίου των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 51 του Ν. 2238/94) διεξάγεται σε διαφορετικές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, τότε υπολογίζεται Ε.Π.Κ.Ε. για κάθε ένα από αυτά τα επαγγέλματα .

γ. Όταν από το φορολογούμενο παρέχονται , είτε στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση είτε σε διαφορετική, υπηρεσίες οικονομολογικού χαρακτήρα, λόγω παρατηρούμενης στην πράξη συνάφειας μεταξύ αυτών των επαγγέλμάτων , (οικονομολόγου , συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή - προγραμματιστή), θεωρείται για την εφαρμογή αυτού του άρθρου 51 ότι ασκείται ένα και μόνο επάγγελμα.



**3.16.3.1. ΕΛΕΥΘΕΡΟΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΛΛΗΛΑ ΜΕ ΤΟ ΑΤΟΜΙΚΟ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΥΜΜΕΤΕΧΕΙ ΣΕ ΜΙΑ Ή ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ:**

Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι το Ε.Π.Κ.Ε. του ατομικώς ασκούμενου επαγγέλματος και της συμμετοχής στην ή στις εταιρίες του άρθρου 2 του παρ. 4 του Ν. 2238/94 , δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το Ε.Κ.Π.Ε. που προκύπτει σύμφωνα με αυτά που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 51 για την άσκηση αυτού του επαγγέλματος ατομικά .

Με βάση αυτά , εφόσον το άθροισμα του δηλούμενου καθαρού εισοδήματος (με βάση τα βιβλία) από την άσκηση ατομικά του ελευθερίου επαγγέλματος και του εισοδήματος που προκύπτει (με βάση τα βιβλία) από συμμετοχή σε εταιρία ή εταιρίες (άρθρου 2 παρ. 4 Ν. 2238/94) είναι μεγαλύτερο από το Ε.Κ.Π.Ε. που προσδιορίζεται με τον αντικειμενικό τρόπο για άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος ατομικά, τότε δεν έχουμε θέμα προσαύξησης και ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει με βάση τα ποσά εισοδήματος που δηλώθηκαν. Στην αντίθετη περίπτωση που το άθροισμα είναι μικρότερο του προσδιοριζόμενου Ε.Π.Κ.Ε. τότε λαμβάνεται υπόψη αυτό το μεγαλύτερο Ε.Κ.Π.Ε.

**Παράδειγμα**

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

α. Ο φορολογούμενος λογιστής Α. Ανδρέου δηλώνει καθαρές αμοιβές από άσκηση του ατομικού του επαγγέλματος με βάση τα βιβλία του δρχ. 2.000.000 (Ζ' πηγή), για τη χρήση 1996 .

Έχει γραφείο 50 τ.μ. με Τ.Ζ. 100.000 δρχ. το μ<sup>2</sup> . Είναι πτυχιούχος του Οικονομικού παν/μίου Αθηνών. Ασκει ατομικά το επάγγελμα του από το έτος 1980.

β. Συμμετέχει συγχρόνως σε Ο.Ε. λογιστών με ποσοστό 50%. Καθαρές αμοιβές εταιρίας δρχ 4.000.000. για τη χρήση 1996 .

Εναρξη εργασιών Ο.Ε. το έτος 1996. Επωνυμία Ο.Ε. ' Α. Ανδρέου και Σία'. Δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή .

Στο παράδειγμα αυτό ο λογιστής θα φορολογηθεί ως εξής:

α. από την άσκηση του ατομικού του επαγγέλματος θα έχουμε Ε.Π.Κ.Ε. ως παρακάτω:

Ε.Α.	2.000.000
Μ.Α. $100000 * 50 * 6,75\%$	337.500
	<hr/>

Φ.Β.	2.337.500
------	-----------

Κλιμάκωση Φ.Β. (παρ. 4 άρθρου 51)

$17-4 \text{ έτη} = 13.13 * 10\% = 130\%$	$2.337.500 * 130\%$	3.038.750
---	---------------------	-----------

ΣΥΝΟΛΟ	5.376.250
--------	-----------

Προσαύξηση λόγω πτυχίου 10% (παρ.6 αρθ. 51)

$5.376.250 * 10\%$	537.625
	<hr/>

Ε.Π.Κ.Ε.

5.913.875

β. Καθαρά κέρδη από συμμετοχή στην Ο.Ε.

$4.000.000 * 50\% = 2.000.000$

## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

Επιχειρηματική αμοιβή $2.000.000 * 50\% =$	1.000.000
Κ.Κ. που φορολογούνται αυτοτελώς στο όνομά του	
$1.000.000 - \text{φόρος } 35\% \ 350.000 =$	<u>650.000</u>

ΣΥΝΟΛΟ 1.650.000

### Συμπέρασμα

Τα συνολικά του εισοδήματα είναι :

1) Από το ατομικό του επάγγελμα	2.000.000
2) Από το ατομικό του στην Ο.Ε.	<u>1.650.000</u>

ΣΥΝΟΛΟ 3.650.000

Επειδή το συνολικό εισόδημα 3.650.000 δρχ. είναι μικρότερο του Ε.Π.Κ.Ε. δηλαδή των 5.913.875 δρχ. , θα ληφθεί υπόψη το μεγαλύτερο ποσό (Ε.Π.Κ.Ε.) δρχ. 5.913.875.

Από το ποσό αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 12 θα αφαιρεθεί το ποσό από τη συμμετοχή του που φορολογήθηκε αυτοτελώς (μετά τον φόρο 35%)

Κατά συνέπεια τελικά ο παραπάνω λογιστής, θα φορολογηθεί για τα εξής εισοδήματα.

Εισόδημα Ζ' πηγής $5.913.875 - 650.000 =$	5.263.875
Εισόδημα Δ' πηγής επιχειρηματική αμοιβή	1.000.000

Το Ε11 συμπληρώνεται ως εξής:

**E11** ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ  
ΓΙΑ ΑΤΟΜΙΚΗ Ή ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

Το έντυπο αυτό υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα από τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομικά ελεύθερο επάγγελμα ή συμμετέχουν σε εταιρίες ελευθέρων επαγγελμάτων που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 2238/1994, που δεν τηρούν ή τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση εγγάμων υποβάλλεται ξεχωριστό έντυπο για κάθε σύζυγο.

Πρός τη Δ.Ο.Υ. : ..... **Α' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ** .....  
 Δικον. έτος : ..... **1997** .....  
 Διαχείριση από : ..... **1/1/1996** ..... έως **31/12/1996** .....

**ΠΙΝΑΚΑΣ 1. : ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΤΟΜΙΚΗΣ Ή ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ**

ΕΠΩΝΥΜΟ : ..... **ΑΝΔΡΕΟΥ** .....  
 ΟΝΟΜΑ : ..... **ΑΝΔΡΕΑΣ** ..... ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ : **ΓΕΩΡΓΙΟΥ** .....  
 ΕΠΩΝΥΜΙΑ \*\* : ..... **Α. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΑΙ ΣΙΑ** .....  
 ΤΙΤΛΟΣ : ..... ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ : **100%** .....  
 ΠΡΩΤΟ ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ (ΑΤΟΜΙΚΗ Ή ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ) : **ΛΟΓΙΣΤΗΣ** .....  
 ΔΕΥΤΕΡΟ ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ (ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ) : .....  
 Α.Φ.Μ. : **88537765** ..... ΑΡ. ΤΑΥΤ/ΤΑΣ : **Ρ 440063** .....

ΕΠΩΝΥΜΟ : .....  
 ΟΝΟΜΑ : ..... ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Ή ΣΥΖΥΓΟΥ : .....  
 ΕΠΩΝΥΜΙΑ \*\* : .....  
 ΤΙΤΛΟΣ : ..... ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΙΑ : .....  
 ΠΡΩΤΟ ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ (ΑΤΟΜΙΚΗ Ή ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ) : .....  
 ΔΕΥΤΕΡΟ ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ (ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ) : .....  
 Α.Φ.Μ. : ..... ΑΡ. ΤΑΥΤ/ΤΑΣ : .....

εσκέιτε ταυτόχρονα δύο διαφορετικά υπαγόμενα στα αντικειμενικά κριτήρια ελευθέρια επαγγέλματα, σε διαφορετική εγκατάσταση το καθένα, τα οποία και τα δύο δεν ανήκουν στην ομάδα: οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτεχνή, αναλυτή - προγραμματιστή: ..... (ναι-όχι) *α παρακάτω στοιχεία των πιν. 2 και 3 αφορούν αποκλειστική συμμετοχή σε εταιρία ελευθ. επαγγ. (ναι-όχι)	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ ..... <b>ΟΧΙ</b> ..... 807* <input type="checkbox"/> .....	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ ..... 808* <input type="checkbox"/> .....
	..... <b>ΟΧΙ</b> ..... 809* <input type="checkbox"/> .....	..... 810* <input type="checkbox"/> .....

**ΠΙΝΑΚΑΣ 2. : ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟ ΠΡΩΤΟ ΕΛΕΥΘ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ (ΑΤΟΜΙΚΗ Ή ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ)**

κωδικός αριθμός επαγγέλματος .....	..... 745* <input type="checkbox"/> .....	..... 746* <input type="checkbox"/> .....
ράψιτε την κατά περίπτωση επαγγελματική αμοιβή .....	821 <b>2.000.000</b> .....	822 .....
<b>ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΩΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</b>		
Ίδος - Αριθμός : <b>ΠΕΡΙΚΛΕΟΥΣ 12</b> ..... Ταχ. Κωδ. : <b>44515</b> ..... οποιό οδοί που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο : ..... ..... Προσόψεις ακινήτου : ..... Προσόψεις οικοπέδου : ..... Ινοκία - Επαρχία : ..... Πόλη - Χωριό : ..... ρησιμοποιείτε την κατοικία σας ως επαγγελματική εγκατάσταση ..... (ναι - όχι) .....	..... <b>ΟΧΙ</b> ..... 945* <input type="checkbox"/> .....	..... 946* <input type="checkbox"/> .....
) Τμή ζώνης της επαγγελματικής εγκατάστασης *** .....	823 <b>100.000</b> .....	824 .....
) Επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης σε τετραγωνικά μέτρα .....	825 <b>50</b> .....	826 .....
) Αριθμός συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών ή εταιριών ελευθ. επαγγελματιών .....	827 .....	828 .....
<b>ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</b>		
Ίδος - Αριθμός : ..... Ταχ. Κωδ. : ..... οποιό οδοί που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο : ..... ..... Προσόψεις ακινήτου : ..... Προσόψεις οικοπέδου : ..... Ινοκία - Επαρχία : ..... Πόλη - Χωριό : .....		

ετράγωνα με τον αστερίσκο συμπληρώνονται από την υπηρεσία. \*\* Συμπληρώνεται μόνο όταν δεν έχετε ατομική άσκηση επαγγέλματος.  
 πληρώνεται προαιρετικά (άλλως συμπληρώνεται από την υπηρεσία)

	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓ
Χρησιμοποιείτε την κατοικία σας ως επαγγελματική εγκατάσταση ..... (ναι - όχι)	947* <input type="checkbox"/>	941
α) Τιμή ζώνης της επαγγελματικής εγκατάστασης ** .....	829	830
β) Επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης σε τετραγωνικά μετρα .....	831	832
γ) Αριθμός συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών ή εταιριών ελευθ. επαγγελματιών .....	833	834
δ) Μήνες λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης μέσα στο έτος 1996- εν-είναι λιγότεροι από 12 .....	835	836
ε) Μισθωτική αξία λοιπών επαγγελματικών εγκαταστάσεων .....	837	838
5. Συνολικά προγραμματικά έτη ατομικής ή εταιρικής άσκησης του επαγγέλματος (πλήν δικηγόρου και καλλιτέχνη ή τραγουδιστή) .....	839. 17	840
6. Εργασθήκατε ως μισθωτός κτλ. πάνω από 10 έτη πριν την έναρξη του επαγγέλματος ..... (ναι - όχι)	οχι 841* <input type="checkbox"/>	842
<b>7. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΑΤΟΜΙΚΗ Η ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ :</b>		
α) Σύνολο γραμματίων προεπίπραξης (πλήν των εξαιρουμένων) .....	845	846
β) Παραστάσεις σε πενταμελή εφετεία (πλήν των εξαιρουμένων) .....	847	848
γ) Παραστάσεις σε τριμελή εφετεία (πλήν των εξαιρουμένων) .....	849	850
δ) Παραστάσεις σε εφετεία κακουρημάτων, κακουργοδοκεία, ανώτατα δικαστήρια (πλήν των εξαιρουμένων) .....	853	854
ε) Αριθμός ομοδικών σε περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων χωρίς εργολ. συμβολαιο στη Δ.Ο.Υ. ....	855	856
στ) Γράψτε το 50 % του ποσού από τις κατοικοκή παραστάσεις για λογαριασμό Δημοσίου κτλ. ....	857	858
ζ) Γράψτε το 50 % του μερίσματος από τον οικείο δικηγορικό συλλογο .....	859	860
η) Είσαθε καθηγητής πανεπιστημίου ή λέκτορας (γράψτε αναλόγως) .....	861* <input type="checkbox"/>	862*
<b>8. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΑΤΟΜΙΚΗ Η ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΙΑΤΡΟΥ :</b>		
α) Είσαθε χειρουργός, μαιευτήρας, ορθοδοντικός, γναθοχειρουργός, οδοντ. - ορθοδοντικός ..... (ναι - όχι)	863* <input type="checkbox"/>	864*
β) Έχετε κλινική ειδικότητα (πλήν χειρουργού, μαιευτήρα κτλ.) .....	865* <input type="checkbox"/>	866*
γ) Είσαθε καθηγητής πανεπιστημίου ή λέκτορας ή κατέχετε μεταπτυχιακό ή επαγγελματικό τίτλο (γράψτε αναλόγως) .....	867* <input type="checkbox"/>	868*
<b>9. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΑΤΟΜΙΚΗ Η ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΥ, ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΛΟΓΙΣΤΗ Η ΦΟΡΟΤΕΧΝΗ, ΑΝΑΛΥΤΗ-ΠΡΟΓΡΑΜΑΤΙΣΤΗ:</b>		
Είσαθε πτυχιούχος πανεπιστημίου ή Τ.Ε.Ι. (γράψτε αναλόγως) .....	A.Σ.Ο.Ε 869* <input type="checkbox"/>	870*
<b>10. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΗ Η ΤΡΑΓΟΥΔΙΣΤΗ ΚΕΝΤΡΟΥ ΔΙΑΣΚΕΔΑΣΗΣ :</b>		
α) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες από την άσκηση του επαγγέλματός σας .....	871	872
β) Γράψτε αθροιστικά το άνωτικό αριθμό των δίσκων σας κτλ. που κυκλοφόρησαν μέσα στα έτη 1995 και 1996 .....	873	874
γ) Γράψτε τον αριθμό των εμφανίσεων σας σε κεντρα διασκέδασης κτλ. μέσα στο έτος 1996 .....	897	898
<b>11. Γράψτε το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον ασκήσατε (ατομικά ή εταιρικά) το επάγγελμα του :</b>		
α) Ιατρού, οδοντίατρο, κτηνίατρο, ψυχολόγου ή	875	876
β) Φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλυτή-προγραμματιστή .....		
12. Είσατε ιατρός, οδοντίατρος, ψυχολόγος, κτηνίατρος, φυσιοθεραπευτής, που απόκτησε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κατοικήσατε και ασκήσατε (ατομικά ή εταιρικά) το επάγγελμα μέσα στο έτος 1996 σε παραμεθόριο περιοχή .....	877* <input type="checkbox"/>	878*
13. Είσατε στρατιωτικός ιατρός, οδοντίατρος ή κτηνίατρος και κατά το έτος 1996 δεν έχετε συμπληρώσει 5 χρόνια άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος στην ίδια πόλη: .....	955* <input type="checkbox"/>	956*
14. Γράψτε το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες εφόσον ασκείτε το επάγγελμα του δικηγόρου παράλληλα και με πάγια αντιμισθία ή είσατε μισθωτός ή συνταξιούχος και έχετε πραγματοποιήσει συνολικά λιγότερες από 5 παραστάσεις σε εφετεία κακουρημάτων, κακουργοδοκεία και ανώτατα δικαστήρια συνολικά .....	879	880
15. Μήνες άσκησης του επαγγέλματος μέσα στο έτος 1996 αν είναι λιγότεροι από 12 (μόνο σε περίπτωση έναρξης ή διακοπής εργασιών) .....	881	882
16. Καθαρό εισόδημα από το ατομικό επάγγελμα με βάση τα βιβλία και σταχεία .....	883 2.000.000	884
17. Ζημία από τις παραπάνω υπεγόμενες στα αντικειμενικά κριτήρια δραστηριότητες .....	843	844

\* Τα τετράγωνα με τον αστερισκό συμπληρώνονται από την υπηρεσία. \*\* Συμπληρώνεται προαιρετικά (αλλιώς συμπληρώνεται από την υπηρεσία).

**ΝΑΚΑΣ 3. : ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ (ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ Η' ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΕΤΑΙΡΙΚΗ)**

	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
Εθνικός αριθμός επαγγέλματος ..... Γράψτε την κατά περίπτωση επαγγελματική αμοιβή .....	747* <input type="checkbox"/>	748* <input type="checkbox"/>
<b>ΟΙΧΕΙΑ ΠΡΩΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</b>	921	922
Αριθμός - Αριθμός : ..... Ταχ. Κωδ.: ..... Γεωγραφικοί οδοί που περιλαμβάνουν το οικοδομικό τετράγωνο : ..... Αποδόσεις ακινήτου : ..... Αποδόσεις οικοπέδου : ..... Νομός - Επαρχία : ..... Πόλη - Χωριό : ..... Χρησιμοποιείτε την κατοικία σας ως επαγγελματική εγκατάσταση (ναι - όχι) ..... Τιμή ζώνης της επαγγελματικής εγκατάστασης ** ..... Επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης σε τετραγωνικά μέτρα ..... Αριθμός συστεγαζόμενων ελεύθερων επαγγελματιών ή εταιριών ελευθ. επαγγελματιών .....	949* <input type="checkbox"/>	950* <input type="checkbox"/>
<b>ΟΙΧΕΙΑ ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</b>	923	924
Αριθμός - Αριθμός : ..... Ταχ. Κωδ.: ..... Γεωγραφικοί οδοί που περιλαμβάνουν το οικοδομικό τετράγωνο : ..... Αποδόσεις ακινήτου : ..... Αποδόσεις οικοπέδου : ..... Νομός - Επαρχία : ..... Πόλη - Χωριό : ..... Χρησιμοποιείτε την κατοικία σας ως επαγγελματική εγκατάσταση (ναι - όχι) ..... Τιμή ζώνης της επαγγελματικής εγκατάστασης ** ..... Επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης σε τετραγωνικά μέτρα ..... Αριθμός συστεγαζόμενων ελεύθερων επαγγελματιών ή εταιριών ελευθ. επαγγελματιών ..... Μήνες λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης μέσα στο έτος 1996 αν είναι λιγότεροι από 12 ..... Μισθωτική αξία λοιπών επαγγελματικών εγκαταστάσεων .....	925	926
	927	928
Ολοκληρωμένα πραγματικά έτη άσκησης ατομικού επαγγέλματος έστω και διακοπτόμενα (πλύν δικηγόρου και καλλιτεχνική ή τραγουδιστή) ..... Χρησιμοποιήσατε ως μισθωτός κτλ. πάνω από 10 έτη πριν την έναρξη του επαγγέλματος ..... (ναι - όχι)	939	940
	941* <input type="checkbox"/>	942* <input type="checkbox"/>
<b>ΟΙΧΕΙΑ ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΗ Η' ΤΡΑΓΟΥΔΙΣΤΗ ΚΕΝΤΡΟΥ ΔΙΑΣΚΕΔΑΣΗΣ</b>	971	972
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες από την άσκηση του επαγγέλματος σας ..... Γράψτε αθροιστικά το συνολικό αριθμό των δίσκων σας κτλ. που κυκλοφορήσαν μέσα στα έτη 1995 και 1996 ..... Γράψτε τον αριθμό των εμφανίσεών σας σε κέντρα διασκέδασης κτλ. μέσα στο έτος 1996 .....	973	974
	957	958
<b>ΟΙΧΕΙΑ ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΙΑΤΡΟΥ :</b>		
Είστε χειρουργός, μαιευτήρας, ορθοδοντικός, γναθοχειρουργός, οδοντ. - ορθοδοντικός ..... (ναι - όχι) Έχετε κλινική ειδικότητα (πλύν χειρουργού, μαιευτήρα κτλ.) ..... (ναι - όχι) Είστε καθηγητής πανεπιστημίου ή λέκτορας ή κατέχετε μεταπτυχιακό ή επαγγελματικό τίτλο (γράψτε αναλόγως) .....	963* <input type="checkbox"/>	964* <input type="checkbox"/>
	965* <input type="checkbox"/>	966* <input type="checkbox"/>
	967* <input type="checkbox"/>	968* <input type="checkbox"/>
<b>ΟΙΧΕΙΑ ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΥ, ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΛΟΓΙΣΤΗ Η' ΦΟΡΟΤΕΧΝΗ, ΑΝΑΛΥΤΗ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΤΗ :</b>		
Είστε πτυχιούχος πανεπιστημίου ή Τ.Ε.Ι. (γράψτε αναλόγως) .....	969* <input type="checkbox"/>	970* <input type="checkbox"/>

Τα τετράγωνα με τον αστερίσκο συμπληρώνονται από την υπηρεσία. \*\* Συμπληρώνεται προαιρετικά (άλλως συμπληρώνεται από την υπηρεσία).

	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓ
10. Γράψτε το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον ασκήσατε ατομικά το επάγγελμα του : α) ιατρού, οδοντίατρο, κτηνιάτρο, ψυχολόγου ή β) φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλυτή-προγραμματιστή .....	975 .....	976 .....
11. Είστε ιατρός, οδοντίατρος, ψυχολόγος, κτηνίατρος, φυσιοθεραπευτής, που αποκτήσατε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κατοικήσατε και ασκήσατε ατομικά το επάγγελμα μέσα στο έτος 1996 σε παραμεθόριο περιοχή..... (ναι - όχι) .....	977 * <input type="checkbox"/>	978 .....
12. Είστε στρατιωτικός ιατρός, οδοντίατρος ή κτηνίατρος και κατά το έτος 1996 δεν έχετε συμπληρώσει 5 χρόνια άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος στην ίδια πόλη; .....	979 * <input type="checkbox"/>	980 .....
13. Μήνες άσκησης του επαγγέλματος μέσα στο έτος 1996 αν είναι λιγότεροι από 12 (μόνο σε περίπτωση έναρξης ή διακοπής εργασιών) .....	981 .....	982 .....
14. Καθαρό εισόδημα από το ατομικό επάγγελμα με βάση τα βιβλία και στοιχεία.....	983 .....	984 .....
15. Ζημιά από τις παραπάνω υπαγόμενες στα αντικειμενικά κριτήρια δραστηριότητες .....	943 .....	944 .....

**ΠΙΝΑΚΑΣ 4. : ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ**

1. Συνολικό καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που σας αναλογεί, από εταιρία που δικαιούσατε επιχειρηματική αμοιβή .....	885 <b>1650.000</b> .....	886 .....
2. Συνολικό καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που σας αναλογεί, από εταιρίες που δεν δικαιούσατε επιχειρηματική αμοιβή : .....		
α) Πρώτη εταιρία .....	887 .....	888 .....
β) Δεύτερη εταιρία .....	889 .....	890 .....
γ) Τρίτη εταιρία .....	891 .....	892 .....
<u>Συμπληρώνεται από τη Δ.Ο.Υ.</u>		
α) Όταν ο φορολογούμενος έχει μόνο συμμετοχές σε εταιρίες ελευθέρων επαγγελματιών, που υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια, περισσότερες της μιάς θα συμπληρώνεται από τη Δ.Ο.Υ. το μεγαλύτερο ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από αυτές τις εταιρίες .....	893 .....	894 .....
β) Για την προηγούμενη περίπτωση (α), θα συμπληρωθεί από τη Δ.Ο.Υ. το εισόδημα του φορολογουμένου από την ίδια εταιρία, που φορολογήθηκε αυτοτελώς .....	895 .....	896 .....

**ΠΙΝΑΚΑΣ 5. : ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΜΗ ΥΠΑΓΟΜΕΝΑ ΣΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΑΤΟΜΙΚΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 1 ΑΡΘΡΟΥ 48 Ν. 2238/1994 (Συμπληρώνεται μόνο όταν ασκούνται εκτός από υπαγόμενα στα αντικειμενικά κριτήρια επαγγέλματα παράλληλα και μη υπαγόμενα)**

1. Καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα .....	991 .....	992 .....
2. Ζημιά από ατομικό επάγγελμα .....	993 .....	994 .....

\* Τα τετράγωνα με τον αστερίσκο συμπληρώνονται από την υπηρεσία.

Σημειώσεις φορολογουμένου

Υ.Ε.Α. Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Βεβαιώνεται η ακρίβεια της μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων

.....199...  
Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ

14/3/1997  
Ο ΔΗΛΩΩ

.....199...  
Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ

A. ΑΝΔΡΕΟΥ

Σφραγίδα και Υπογραφή

Επώνυμο : .....

Όνομα : .....

Α.Δ.Τ. : .....

### 3.16.3.2 ΕΛΕΥΘΕΡΟΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΣΚΕΙ ΑΤΟΜΙΚΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΑΛΛΑ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΟΥ ΠΡΟΕΡΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΜΙΑ Ή ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Στην περίπτωση αυτή ως Ε.Π.Κ.Ε. θεωρείται αυτό που θα προέκυπτε , αν ασκούσε το ελεύθεριο επάγγελμά του ατομικά. Ως επαγγελματική εγκατάσταση του ελεύθεριου επαγγελματία θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί στην εταιρεία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό. Το εμβαδό όμως αυτής (επαγγελματικής εγκατάστασης) δε μπορεί να είναι κάτω των 40 μ<sup>2</sup> για ιατρό, οδοντίατρο, κτηνίατρο, ψυχολόγο και 20 μ<sup>2</sup> για τα λοιπά ελευθέρια επαγγέλματα .

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος των Φ.Π. αυτής της παραγράφου 12 από το μεγαλύτερο ποσό εισοδήματος αφαιρείται το ποσό του εισοδήματος που του αναλογεί και το οποίο φορολογήθηκε αυτοτελώς στο όνομα της εταιρίας ή σε περίπτωση περισσοτέρων συμμετοχών, των εταιριών.

#### **Παράδειγμα.**

Φορολογούμενος Βασ. Βασιλείου πτυχιούχος Α.Β.Σ. Πειραιά συμμετέχει στην Ο.Ε. Βασ. Βασιλείου με ποσοστό συμμετοχής 50% δικαιούμενος επιχειρηματικής αμοιβής . Έχει αντικείμενο εργασιών την παροχή λογιστικών υπηρεσιών. Στην εταιρία αυτή συμμετέχει από το έτος 1985 (έναρξη εργασιών), ενώ



## Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

προηγουμένως δεν ασκούσε ατομικά το ελευθέριο επάγγελμα του λογιστή ούτε το ασκεί σήμερα .

Η Ο.Ε. έχει μισθωμένη επαγγελματική εγκατάσταση επιφάνειας 60 μ<sup>2</sup> και η Τ.Ζ. είναι 150.000 δρχ. το μ<sup>2</sup> το καθαρό εισόδημα της Ο.Ε. με βάση τα βιβλία της είναι δρχ. 4.800.000 για τη χρήση 1996

Στο παράδειγμα αυτό ο λογιστής θα φορολογηθεί ως εξής:

Ε.Π.Κ.Ε. που προκύπτει αν ο λογιστής ασκούσε το ελεύθερο επάγγελμά του ατομικά, με βάση τα στοιχεία της Ο.Ε. στην οποία συμμετέχει.

<b>Ε.Α.</b>	2.000.000
<b>Μ.Α.</b> 150.000*30*6,75%	303.750
	-----
<b>Φ.Β.</b>	2.303.750
<b>Κλιμάκωση Φ.Β.</b>	
12 έτη - 4 έτη = 8.8 *10%=80% 2.303.750*80%	1.843.000
	-----
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	4.146.750
<b>Προσαύξηση λόγω πτυχίου 10%</b>	
4.146.750*10%	414.675
	-----
<b>Ε.Π.Κ.Ε.</b>	4.561.425
 <b>Δηλούμενο εισόδημα από συμμετοχή στη Ο.Ε.</b>	
4.800.000*50%=2.400.000 δρχ.	
Επιχειρηματική αμοιβή 2.400.000*50%=	1.200.000
<b>Κ.Κ. που φορολογούνται αυτοτελώς στο όνομά του</b>	

Αντικειμενικά Κριτήρια Φορολογίας Εισοδήματος

1.200.000-35% φόρος 420.000 =	780.000
	-----
ΣΥΝΟΛΟ	1.980.000

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

### 4.1 ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο Ν. 2238/94 παρέχει το δικαίωμα στους υπαγόμενους στο αντικειμενικό σύστημα ελεύθερους επαγγελματίες και εμπορικές επιχειρήσεις να αμφισβητήσουν το ελάχιστο εισόδημα που προσδιορίστηκε αντικειμενικώς με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Το δικαίωμα αμφισβήτησης παρέχεται, σύμφωνα με τη διάταξη, για τους περιοριστικά απαριθμούμενους λόγους, τους οποίους ο υπαγόμενος στο αντικειμενικό σύστημα μπορεί να επικαλεσθεί για να αποδείξει ότι το εισόδημα που πράγματι απέκτησε είναι μικρότερο του ελαχίστου εισοδήματος που προσδιορίστηκε με τα αντικειμενικά κριτήρια. Οι λόγοι αυτοί είναι:

α. Γεγονότα ανωτέρας βίας. Ποια είναι γεγονότα ανωτέρας βίας δεν ορίζει ο νόμος ούτε η ερμηνευτική εγκύκλιός του αποσαφηνίζει. Θα πρέπει να δεχθούμε ότι τέτοια γεγονότα είναι τα απρόβλεπτα γεγονότα τα οποία έχουν επιδράσει δυσμενώς στην ομαλή λειτουργία της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως ο σεισμός, η θεομηνία, η πυρκαϊά και ακόμη η μακράς διάρκειας απεργία η οποία είχε ως αποτέλεσμα τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος για μεγάλο χρονικό διάστημα.

β. Γεγονότα τα οποία ανάγονται αποκλειστικά στην προσωπική κατάστασή του υπαγομένου στο αντικειμενικό σύστημα. ΟΝ. 2238/94 απαριθμεί ενδεικτικά ποια μπορεί να είναι αυτά τα γεγονότα. Αναφέρει τη στράτευση, τη νοσηλεία σε νοσοκομείο

ή κλινική καθώς και τη φυλάκιση, χωρίς να αποκλείεται να υπάρχουν και άλλα γεγονότα που ανάγονται στο πρόσωπο του υπαγομένου στο αντικειμενικό σύστημα, από τα οποία αποδεικνύεται ότι το εισόδημα που πράγματι απέκτησε είναι μικρότερο του ελαχίστου. Έτσι, δεν πρέπει να αποκλεισθεί η κατ' οίκον μακρά νοσηλεία λόγω βαρυτάτης ασθένειας.

Είναι αυτονόητο ότι τα γεγονότα αυτά μπορούν να τα επικαλεσθούν μόνο τα υπαγόμενα στο αντικειμενικό σύστημα πρόσωπα τα οποία ασκούν την επιχείρηση ατομικώς, καθώς και οι ελεύθεροι επαγγελματίες .

Η επίκληση των γεγονότων των περιπτώσεων α και β, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με προσφυγή η οποία θα πρέπει να κατατεθεί ως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Εκτός αν το υπαγόμενο στο αντικειμενικό σύστημα φυσικό ή νομικό πρόσωπο έλαβε το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την ημερομηνία αυτή, οπότε η προσφυγή θα ασκηθεί εντός της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 77 Ν. 4125/1960 (ΚΦΔ), δηλαδή εντός 20 ημερών από την επόμενη της επιδόσεως της πράξεως .

Ισχυρισμοί οι οποίοι δεν περιέχονται στην προσφυγή δεν μπορούν σύμφωνα με τη διάταξη του νόμου Ν. 2238/94 να προβληθούν παραδεκτώς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν το δικαστήριο κρίνει ότι η όψιμη προβολή τους κρίνεται δικαιολογημένη. Ωστόσο, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ΚΦΔ) μπορούν να προβληθούν πρόσθετοι λόγοι με δικόγραφο το οποίο θα κατατεθεί στη γραμματεία του

αρμοδίου δικαστηρίου 15 πλήρεις ημέρες προ της πρώτης δικασίμου , ενώ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 95 του ίδιου Κώδικα δικαιούται ο προσφεύγων φορολογούμενος να καταθέσει συμπληρωματικά αποδεικτικά στοιχεία στη γραμματεία του δικαστηρίου το βραδύτερο μέχρι την προτεραία της πρώτης δικασίμου της υποθέσεως.

Σε περίπτωση προσφυγής καταβάλλεται από τον προσφεύγοντα το 50% του φόρου που βεβαιώθηκε στο ποσό του ελάχιστου εισοδήματος το οποίο προσδιορίστηκε με τα αντικειμενικά κριτήρια .

Στη διάταξη ορίζεται ότι δεν αποτελούν γεγονότα ανωτέρας βίας ή γεγονότα που έχουν σχέση με την προσωπική κατάσταση των υπαγομένων στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας οι εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, έστω και αν από τις εγγραφές αυτές αποδεικνύεται ότι το εισόδημα που πράγματι αποκτήθηκε είναι μικρότερο του ελαχίστου που προσδιορίστηκε με τα αντικειμενικά κριτήρια .

### **4.2 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

Ο Ν. 2238/94 προβλέπει ποια πρόσωπα εξαιρούνται του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος , είτε αυτά ασκούν εμπορική επιχείρηση ατομικώς είτε είναι ελεύθεροι επαγγελματίες . Ετσι, σύμφωνα με τη διάταξη εξαιρούνται του νέου συστήματος φορολογίας τα πρόσωπα που:

α. ασκούν ατομικώς εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα , έχουν συμπληρώσει το 65<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας τους

και ασκούν το επάγγελμα είτε πριν είτε μετά τη συμπλήρωση του 65<sup>ου</sup> έτους , για μια δεκαετία τουλάχιστον. Δηλαδή, κατά οξύμωρο σχήμα, αν πρόσωπο υπαγόμενο στο αντικειμενικό σύστημα έχει συμπληρώσει το 65<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του και ασκεί ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα π.χ. για τρία μόνον έτη, δεν θα τύχει της πιο πάνω απαλλαγής, ενώ ένα άλλο πρόσωπο υπαγόμενο στο αντικειμενικό σύστημα κατά την πιο πάνω έννοια το οποίο έχει συμπληρώσει το 65<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του και ασκεί το 15 συνεχή έτη ατομικώς εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα θα τύχει της απαλλαγής που προβλέπεται από την πιο πάνω διάταξη . Η ρύθμιση αυτή διατυπώθηκε κατ' αυτόν τον τρόπο για να αποφευχθούν καταστρατηγήσεις . Θα μπορούσε, για παράδειγμα, πρόσωπο το οποίο προτίθεται να ασκήσει ατομικώς εμπορική επιχείρηση, υπαγόμενη στο αντικειμενικό σύστημα, να υποκαταστήσει 'εαυτόν' με τον ηλικίας 65 ετών πατέρα του και να αποφύγει έτσι την υπαγωγή της επιχείρησης στο νέο σύστημα φορολογίας .

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα έτη άσκησης του επαγγέλματος για την μέτρηση της δεκαετίας πρέπει να είναι συνεχή και όχι διακεκομμένα . Έτσι, για παράδειγμα , πρόσωπο που ασκεί ατομικώς εμπορική επιχείρηση υπαγόμενη στο αντικειμενικό σύστημα , ηλικίας 67 ετών, που ασκεί το επάγγελμα συνεχώς επί 9 έτη πριν από την συμπλήρωση του 65<sup>ου</sup> έτους και επί 2 έτη μετά τη συμπλήρωση του έτους αυτού θα τύχει της πιο πάνω απαλλαγής. Αν όμως το πρόσωπο αυτό πριν από την συμπλήρωση του 65ου έτους και επί 2 έτη μετά την συμπλήρωση του έτους αυτού θα τύχει της πιο πάνω

απαλλαγής. Αν όμως το πρόσωπο αυτό πριν από την συμπλήρωση του 65<sup>ου</sup> έτους διέκοψε το επάγγελμα για ένα έτος, δεν θα τύχει της απαλλαγής. Το ίδιο ισχύει για τη μέτρηση της δεκαετίας μετά την συμπλήρωση του 65<sup>ου</sup> έτους .

β. Είναι τυφλοί και είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Τυφλών της οικείας νομαρχίας .

γ. Είναι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας πάνω από 80% .

Οι πιο πάνω εξαιρέσεις αναφέρονται , σύμφωνα με όσα ορίζει η ερμηνευτική εγκύκλιος, στον προσδιορισμό ελάχιστου εισοδήματος με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια και δεν αφορούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των παρ. 13,14 και 15 άρθρου 1Ν 2214.94, για τα οποία έχει ορισθεί κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα (επιχειρήσεις ενοικιαζόμενων δωματίων ή κάμπινγκ και επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται αυτοκίνητα δημοσίας χρήσεως) ή κατ' αποκοπήν ελάχιστος φόρος (πλανόδιοι λιανοπωλητές και λιανοπωλητές λαϊκών αγορών) .

Ωστόσο για να τύχει εφαρμογής ο αποκλεισμός των πιο πάνω προσώπων από τις εξαιρέσεις που ορίζει η διάταξη της παρ. 3 άρθρου 3 θα πρέπει να νομοθετηθεί. Διότι ο νόμος Ν. 2238/94 ορίζει ρητώς ότι δεν εφαρμόζονται προκειμένου για επιχειρήσεις που ασκούνται από άτομα ηλικίας άνω των 65 ετών και ελεύθερους επαγγελματίες άνω των 65 ετών, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ασκούν την επιχείρηση ή το επάγγελμα για μία δεκαετία , καθώς και από άτομα που είναι τυφλοί και είναι εγγεγραμμένοι στο Γενικό Μητρώο Τυφλών της οικείας νομαρχίας ή είναι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας πάνω από 80% . Δηλαδή η διάταξη εξαιρεί συλλήβδην όλα τα πρόσωπα

που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του νόμου εφόσον συγκεντρώνουν τις οριζόμενες προϋποθέσεις και συνεπώς και τα πρόσωπα των παρ. 13,14 και 15 του άρθρου 1.

Εκτός από τις πιο πάνω εξαιρέσεις οι οποίες ρητώς αναφέρονται στο πιο πάνω νόμο η ερμηνευτική εγκύκλιός του δέχεται ότι το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας δεν έχει εφαρμογή και στις εξής περιπτώσεις :

- Στα πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση τα οποία έχουν πτωχεύσει ή έχουν τεθεί υπό δικαστική απαγόρευση . Θα πρέπει να δεχθούμε ότι η ρύθμιση αυτή έχει ανάλογη εφαρμογή και για τους ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν τεθεί υπό δικαστική απαγόρευση .
- Στις εμπορικές επιχειρήσεις που ασκούνται ατομικώς καθώς και στα πρόσωπα της παρ. 3 άρθρου 3 Ν.Δ. 3323/1955 (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες, κοινοπραξίες κ.λ.π.) , οι οποίες κατά τη διάρκεια της χρήσεως 1994 είχαν τεθεί σε αδράνεια, εφόσον η αδράνεια προϋπήρχε και στις δύο αμέσως προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις . Θα πρέπει να θεωρηθεί αυτονόητο ότι η ρύθμιση αυτή έχει εφαρμογή και για τα επόμενα οικονομικά έτη με τις ίδιες προϋποθέσεις .

### **4.3 ΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΩΣ ΜΕΣΟ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

Τα αντικειμενικά , όμως, κριτήρια είχαν και εξακολουθούν να έχουν σοβαρά ενδογενή μειονεκτήματα .



‘ Τα αντικειμενικά κριτήρια , αν και είναι προς τη σωστή κατεύθυνση , μπορεί να παρουσιάσουν σημαντικές δυσκολίες στην εφαρμογή τους. Οι δυσκολίες αυτές μπορεί να τα αποδυναμώσουν . Τα αντικειμενικά κριτήρια, επιπλέον, ενώ από την μία μεριά μπορεί να φέρουν μέσα στο δίκτυ της εφορίας άτομα που σήμερα δεν πληρώνουν φόρους από την άλλη είναι δυνατόν να αποτελέσουν άλλοθι για όσους έχουν πολύ υψηλά εισοδήματα. Τα άτομα αυτά μπορεί να δηλώσουν ποσά που μόλις θα υπερβαίνουν το ύψος που προβλέπεται από τα αντικειμενικά κριτήρια και αν μη δηλώσουν τα υπόλοιπα εισοδήματά τους για τα οποία και δεν θα πληρώσουν φόρο. Για τα άτομα αυτά, δηλαδή, τα αντικειμενικά κριτήρια μπορεί να χρησιμοποιηθούν ως μέσο για αύξηση της φοροδιαφυγής .

Στο φορολογικό νομοσχέδιο δεν υπάρχουν, δυστυχώς, μέτρα γαι τη σύλληψη της μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής που γίνεται από μεγαλεμπόρους, μεγαλοβιομηχάνου, μεγαλοεισοδηματίες, μεγαλοαγρότες, μεγαλοκτηματίες κ.λ.π. αφού, όπως προαναφέρθηκε γι’ αυτούς τα αντικειμενικά κριτήρια μπορεί να αποτελέσουν μεγάλες δικλίδες διαφυγής. Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών, εκτός από τους αναγκαίους ελέγχους, διασταυρώσεις κ.λ.π. και την επιβολή των αυστηρότερων κυρώσεων που προβλέπουν οι σχετικοί νόμοι θα χρειαστεί και η λήψη πρόσθετων νομοθετικών μέτρων για την αύξηση των φορολογικών εσόδων . Τέτοια μέτρα επιβάλλεται να ληφθούν και για λόγους κοινωνικής δικαιοσύνης.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ειδικά θέματα φορολογίας εισοδήματος Ανδρέας Γ. Κοψιαύτης Γενικός Διευθυντής ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
- Αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος Γιάννη Κ. Σιωμόπουλου
- Οικονομικός Ταχυδρόμος

