



ΑΡΙΘΜΟΣ  
ΒΙΒΛΙΟΓΡΗΣ

2726

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup></b>	<b>4</b>
<b>Α. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΕΩΝ</b>	<b>4</b>
<b>Β. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ</b>	<b>5</b>
1. Φορολογικές Αρχές	5
<b>Γ. ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>8</b>
1. Δημόσιες προϋπολογισμός	8
<b>Δ. ΟΙ ΦΟΡΟΙ</b>	<b>12</b>
1. Οι λειτουργίες του φόρου	13
2. Ταξινόμηση των φόρων	16
3. Άμμεσοι-έμμεσοι φόροι-πλεονεκτήματα-μειονεκτήματα	17
4. Υποκείμενο-Αντικείμενο του Φόρου	17
<b>Ε. Η ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ</b>	<b>19</b>
<b>ΣΤ. ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΜΑΣ</b>	<b>20</b>
<b>Ζ. ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ</b>	<b>22</b>
<b>Η. ΟΙ ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>	<b>24</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup></b>	<b>25</b>
<b>Α. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>	<b>25</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup></b>	<b>27</b>
<b>Α. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>27</b>
1. Ποιες επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται εμπορικές-μικτές-Παρ.-υπηρ.	28
2. Προσδιορισμός ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος	33
3. Εμπορική Αμοιβή-Μισθωτική Αξία- Συντελεστής εμπορικότητας- Συντελεστής Απόδοσης	34
4. Παραδείγματα-εφαρμογές-Έντυπο	37
<b>Β. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ</b>	<b>38</b>
1. Εμπορική Αμοιβή -Μισθωτική Αξία- Συντελεστής Απόδοσης-	41
2. Παραδείγματα - Εφαρμογές	44
<b>Γ. ΜΙΚΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ</b>	<b>60</b>
1. Παραδείγματα - εφαρμογές	64
<b>Δ. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ</b>	<b>70</b>
1. Παραδείγματα - Εφαρμογές	72
<b>Ε. ΝΕΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ</b>	<b>78</b>

<b>ΣΤ. ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ - ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ</b>	<b>82</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup></b>	<b>84</b>
<b>Α. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ</b>	<b>84</b>
1. Ποια επαγγέλματα θεωρούνται ελεύθερα	90
2. Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους Ιατρούς- Παραδείγματα- Εφαρμογές	96
3. Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους Δικηγόρους- Παραδείγματα-Εφαρμογές	105
4. Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους Οικονομολόγους -Φοροτέχνες - Προγραμματιστές, Παραδείγματα - εφαρμογές - έντυπο	108
5. Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους Οδοντίατρους- Ψυχολόγους , Παραδείγματα - εφαρμογές	128
6. Αντικειμενικά - Κριτήρια που αφορούν τους φυσιοθεραπευτές - Κτηνιάτρους, Παραδείγματα - Εφαρμογές	137
7. Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους καλλιτέχνες.	
8. Παραδείγματα - εφαρμογές	145
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup></b>	<b>155</b>
<b>Α. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΓΙΑ ΕΙΔΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ</b>	<b>165</b>
1. Επιχειρήσεις υπαγόμενες σε κατ' αποκοπή ελάχιστοεισόδημα	156
2. Επιχειρήσεις υπαγόμενες σε καταβολή ορισμένου ποσού φόρ.	157
3. Προσδιορισμός Γεωργικού εισοδήματος με βάση την αντικειμενική μέθοδο	158
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup></b>	<b>160</b>
<b>Α. Η ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ</b>	<b>167</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7<sup>ο</sup></b>	<b>163</b>
<b>Α. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ - ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ</b>	<b>163</b>
1. Γενικά	170
2. Πλεονεκτήματα - Διεύρυνση φορολογικής βάσης- Αύξηση του αναλογούντος - Άλλα πλεονεκτήματα.	171
3. Μειονεκτήματα - Τα Αντικειμενικά κριτήρια ως μέσο φοροδιαφυγής Άλλα Μειονεκτήματα - Επιδράσεις στη μικρομεσαία επιχείρηση	173
4. Συμπεράσματα	175
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8<sup>ο</sup></b>	<b>178</b>
<b>Α. ΑΥΞΗΣΗ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 1997</b>	<b>178</b>
<b>Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗ ΤΕΛΙΚΗ ΚΑΤΑΡΤΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ</b>	<b>181</b>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

### Α. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΩΝ

#### Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΣΥΓΧΡΟΝΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

##### ΓΕΝΙΚΑ

Προκειμένου να γίνει κατανοητή η μεγάλη σημασία που αποκτούν τα τελευταία χρόνια οι φόροι και η λειτουργία τους στα σύγχρονα κράτη, θα πρέπει πρώτα απ' όλα να εξεταστεί ο ρόλος και ο χαρακτήρας της κρατικής παρέμβασης στην οικονομία και την κοινωνία τουλάχιστον στα σημεία εκείνα που σχετίζονται με την επιλογή και την διαμόρφωση της λειτουργίας των φόρων και του φορολογικού συστήματος.

Αυτό κρίνεται σκόπιμο, με την έννοια ότι οι διαφορές αποφάσεις που λαμβάνονται και αφορούν το εισόδημα και το φόρο του, έχουν άμεση εξάρτηση με την εισοδηματική, οικονομική και κοινωνική πολιτική που το κράτος θέλει να επιβάλει στους πολίτες του.

Ειδικότερα η εισοδηματική και οικονομική πολιτική του κράτους σήμερα έχει να κάνει με:

- α) Την αύξηση του ρόλου των Δημοσίων Υπηρεσιών.
- β) Την ενίσχυση της ρυθμιστικής δράσης του κράτους στην διαμόρφωση των μισθών.
- γ) Την ένταση του κρατικού παρεμβατισμού στο τομέα της χρηματικής πίστης και των χρηματικών σχέσεων.
- δ) Την επενδυτική δραστηριότητα .

- ε) Την αναδιανομή του εισοδήματος .
- στ) Την αυξημένη δράση των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών στην Οικονομία .

Από την άλλη πλευρά η κοινωνική πολιτική του κράτους συνίσταται στην ανάπτυξη και εξυγίανση της παιδείας, την πρόοδο του πολιτισμού και την ανάπτυξη του κράτους-πρόνοιας

## ***B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ***

Η φορολογία στηρίζεται σε ορισμένους κανόνες και αρχές έτσι ώστε να αποτελεί συγκεκριμένο σύστημα δράσης στα πλαίσια λειτουργίας και του ρόλου του σύγχρονου κράτους, για την επίτευξη της Δημοσιονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Έτσι φορολογική πολιτική είναι ο τρόπος και η μέθοδος χρησιμοποίησης της φορολογίας της οποίας ο χαρακτήρας διαμορφώνεται ανάλογα με την εξυπηρέτηση των στόχων και συμφερόντων του κράτους . Η φορολογική πολιτική που ασκείται από την εκάστοτε κυβέρνηση δεν είναι σταθερή, αλλά παρουσιάζει μεταλλαγές στο χρόνο έτσι ώστε να προσαρμόζεται με οικονομικά και νομισματικά δεδομένα που ισχύουν την δεδομένη χρονική στιγμή .

Στη διαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής του κράτους λαμβάνονται υπόψη ορισμένες φορολογικές αρχές οι οποίες διατυπώθηκαν από διάσημους οικονομολόγους και προσαρμόστηκαν στα σύγχρονα δεδομένα.

Αυτές είναι :

α) Η αρχή της μεγαλύτερης κοινωνικής ωφέλειας .

Σύμφωνα με την αρχή αυτή η επιβολή του φόρου πρέπει να φτάνει ως ένα ορισμένο σημείο που το επιτρέπουν τα συμφέροντα του κράτους . Στο φορολογούμενο επιτρέπεται μια σύγχρονη ζωή, αλλά απαιτείται και ένα όριο συντήρησης του που δεν θα πρέπει να θίγεται με την επιβολή του φόρου, γιατί έτσι θίγεται η φορολογητέα ύλη π.χ. μια επικίνδυνη μείωση του εισοδήματος από το φόρο μπορεί να οδηγήσει στην αποθάρρυνση για εργασία .

β) Η αρχή της διαφοροποίησης της φορολογητέας ύλης .

Κατά την αρχή αυτή κάθε πηγή εισοδήματος διαφοροποιεί την φορολογητέα ύλη και κατά συνέπεια η επιβολή του φόρου και η φορολογική επιβάρυνση θα πρέπει να διαφοροποιείται (π.χ. διαφορετικός φορολογικός συντελεστής εισοδήματος φυσικών-νομικών προσώπων).

γ) Η αρχή της καθολικότητας του φόρου.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή όλοι οι πολίτες θα πρέπει εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις φορολόγησης να υπόκεινται στο φόρο, πράγμα που δεν συμβαίνει πάντοτε λόγω των κενών που αφήνει η φορολογική νομοθεσία .

δ) Η αρχή της μη διπλής φορολόγησης .

Κατά την αρχή αυτή δεν επιτρέπεται η διπλή φορολογία στην ίδια φορολογητέα ύλη . Ένα απλό παράδειγμα διπλής φορολόγησης έχουμε όταν η ίδια φορολογητέα ύλη φορολογείται και από το κράτος και από το δήμο .

Εκτός των πιο πάνω φορολογικών αρχών υπάρχουν και άλλες που αναφέρονται στην προοδευτικότητα του φόρου (υψηλότερη φορολογία στα μεγαλύτερα εισοδήματα), στο αφορολόγητο των νομικών προσώπων που έχουν αναγνωρισμένο κοινωνικό σκοπό, όπως π.χ. κοινωφελή ιδρύματα, γηροκομεία κ.λ.π.

Για την δίκαια κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των πολιτών θα πρέπει να ισχύουν οι εξής αρχές :

- α) Η αρχή της οριζόντιας φορολογικής ισότητας σύμφωνα με την οποία οι πολίτες που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες συνθήκες, θα πρέπει να έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση
- β) Στην αρχή της κάθετης φορολογικής ισότητας, σύμφωνα με την οποία οι πολίτες που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες, θα πρέπει να έχουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση .

## **Γ. ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ**

α) Τα δημόσια έσοδα.

Το Κράτος για την κάλυψη των πολυπληθών αναγκών του που αφορούν τους τομείς λειτουργίας του, την κάλυψη κοινωνικών, οικονομικών δαπανών, άμυνας κ.λ.π. αποκτά έσοδα από διάφορες πηγές.

Οι κυριότερες πηγές δημοσίων εσόδων είναι οι εξής :

- Εισοδήματα που προέρχονται από την κτηματική και κτιριακή περιουσία του κράτους .
- Από τις υπηρεσίες και τους Δημόσιους Οργανισμούς .
- Από τους φόρους, τους δασμούς, τα τέλη και τα πρόστιμα .
- Από την επιχειρηματική δραστηριότητα του κράτους .



Τα πιο πάνω έσοδα αποτελούν τα κυρίως έσοδα του κράτους ενώ τα δάνεια αποτελούν τα ταμιακά μέσα του κράτους . Τα δάνεια που συνάπτει το κράτους είναι ένα μέσο άμεσης εξεύρεσης χρημάτων τα οποία θα εξοφληθούν χάρις στα τακτικά έσοδα . Όσον αφορά τη χώρα μας, το πιο σημαντικό τμήμα των δημοσίων εσόδων αποτελούν οι φόροι.

β) Οι δημόσιες δαπάνες .

Οι δημόσιες δαπάνες έχουν επιτακτικό χαρακτήρα με την έννοια ότι μ' αυτές εξασφαλίζεται η ύπαρξη και η λειτουργία του κράτους. Σε αντίθεση με τους ιδιωτικούς προϋπολογισμούς εσόδων-εξόδων το κράτος πρώτα προϋπολογίζει τις δαπάνες του και στη συνέχεια προσαρμόζει βάσει αυτών τα έσοδά του.

Όσον αφορά τις Δημόσιες Δαπάνες αυτές μπορούμε να τις διακρίνουμε ανάλογα με το περιεχόμενό τους, με την πρόβλεψη και το χρόνο δημιουργίας τους.

Ανάλογα με το περιεχόμενό τους διακρίνεται σε :

α) Δαπάνες λειτουργικής μορφής (δαπάνες λειτουργίας δημοσίων υπηρεσιών).

β) Δαπάνες οικονομικοκοινωνικής μορφής (π.χ. επιχορηγήσεις).

γ) Δαπάνες αμυντικές (ασφάλεια, άμυνα κ.τ.λ.)

Ανάλογα με την πρόβλεψη και το χρόνο δημιουργίας τους διακρίνονται σε α) Τακτικές Δημόσιες Δαπάνες, δηλαδή σε δαπάνες που έχουν προγραμματιστεί να πραγματοποιηθούν σε ορισμένο χρονικό διάστημα

β) Έκτακτες Δημόσιες Δαπάνες, δηλαδή δαπάνες που δεν έχουν προβλεφθεί και που αφορούν έκτακτες ανάγκες π.χ. πλημμύρες .

**1. ΔΗΜΟΣΙΟΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ** Το κράτος για την ικανοποίηση των συνεχώς αυξανομένων σε αριθμό και διευρυνομένων σε έκταση δημοσίων αναγκών προκειμένου να εκπληρώσει την ιστορική αποστολή του, έχει ανάγκη από έσοδα τα οποία αντλεί από φόρους, δάνεια, εκμετάλλευση περιουσίας και κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα . Από τα κρατικά αυτά έσοδα σπουδαιότερη θέση σήμερα κατέχουν τα φορολογικά έσοδα και τα δάνεια γιατί το κράτος ως επιχειρηματίας απέτυχε και αντί για κέρδη έχει ελλείμματα που καλύπτονται από άλλες πηγές εσόδων. Τη δημοσιονομική πολιτική των εσόδων και δαπανών εκφράζει ο κρατικός προϋπολογισμός ο οποίος είναι ο καθρέπτης της δημοσιονομικής δράσης του κράτους. Δυστυχώς τα τελευταία χρόνια, το κράτος αποδεικνύεται αδύναμο να διαχειριστή ορθά τα δημόσια έξοδα και ακόμη περισσότερο δεν είναι σε θέση να εισπράττει τους φόρους που το ίδιο προϋπολογίζει. Γεγονός είναι, ότι οι κρατικές δαπάνες καθορίζονται με βάση τους σκοπούς που επιδιώκει το κράτος και όχι με βάση τα έσοδα που διαθέτει, δηλαδή οι δαπάνες είναι που συνέχεια προσδιορίζουν το ύψος των εσόδων.

Το κράτος πρέπει να ασκεί τέτοια φορολογική και εισοδηματική πολιτική, ώστε να επιτυγχάνεται και η δίκαιη αναδιανομή του εισοδήματος, μεταξύ των πολιτών, αντιπληθωριστική πολιτική και παροχή κινήτρων για οικονομική ανάπτυξη .

Τα τελευταία χρόνια η σχέση άμεσων και εμμέσων φόρων κυμαίνεται σταθερά μεταξύ 28-29 % και 72-75 %, χωρίς να κατορθώσει μέχρι τώρα καμιά κυβέρνηση να την ανατρέψει, με συνέπεια να μην έχουν αποτέλεσμα οι προσπάθειες για δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών και να καθίσταται το φορολογικό σύστημα αδύναμο, ως μέσο άμυνας κατά των πληθωριστικών πιέσεων και άσκησης σοβαρής κατευθυνόμενης αναπτυξιακής πολιτικής .

Η μεγιστοποίηση των κρατικών εσόδων, με την πάταξη της φοροδιαφυγής και η ελαχιστοποίηση των κρατικών δαπανών, σε μια γενικότερη προσπάθεια να μειωθεί το έλλειμμα της δημοσίου νομικής διαχείρισης, είναι ο απαραίτητος στόχος που πρέπει να πραγματοποιηθεί στα δύσκολα χρόνια, για μια θετική πορεία

στην προοπτική της Ενωμένης Ευρώπης .

Ο στόχος αυτός μπορεί να επιτευχθεί μόνο εάν υπάρχει αταλάντευτη πολιτική βούληση σε υπερκομματικό επίπεδο, χωρίς υπερκομματικές αντιπαραθέσεις για πολιτικές σκοπιμότητες, για μια ριζική φορολογική μεταρρύθμιση.

Τα χαρακτηριστικά του Δημοσίου Προυπολογισμού

- 1) Το κυριότερο ίσως χαρακτηριστικό του Δημοσίου προϋπολογισμού είναι ότι αυτός αποτελεί μέσω αναδιανομής του εθνικού εισοδήματος .

2) Το δεύτερο χαρακτηριστικό του Ελληνικού Προυπολογισμού είναι ότι αυτός τα τελευταία χρόνια εμφανίζεται συνεχώς ελλειμματικός, διότι τα έξοδα του κράτους ξεπερνούν συστηματικά τα έσοδά του.

Οι μορφές του κρατικού Προυπολογισμού

Ο κρατικός προϋπολογισμός διακρίνεται στις εξής μορφές :

α) ισοσκελισμένος, όταν το σκέλος των εσόδων είναι ίδιο με το σκέλος των εξόδων πράγμα που σπάνια επιτυγχάνεται.

β) Ελλειμματικός, όταν το σκέλος των εσόδων είναι σαφώς μικρότερο από το σκέλος των εξόδων και

γ) Περισσευματικός όταν τα έσοδα ξεπερνούν τα έξοδα .

## **Δ. ΟΙ ΦΟΡΟΙ**

### **ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ**

Το κράτος προκειμένου να αποκομίσει έσοδα χρησιμοποιεί διάφορα μέσα τα οποία διακρίνονται σε μονομερή και διμερή .

Τα μονομερή συνιστούν παροχή χρηματικών πόρων από τον πολίτη προς το κράτος χωρίς την αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή του κράτους προς τον πολίτη (π.χ. φόρος εισοδήματος, Φ.Π.Α) .

Τα διμερή αντιθέτως συνδέονται από αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή του κράτους προς τον πολίτη .

Έτσι μπορούμε να δώσουμε τον ορισμό του φόρου λέγοντας ότι φόρος είναι ο μονομερής αναγκαστική παροχή αγοραστικής δύναμης από το πολίτη στο κράτος που δεν συνοδεύεται όμως από αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή.

Σύμφωνα με τον πιο πάνω ορισμό μπορούμε να συμπεράνουμε τα εξής:

- Ο φόρος περιέχει το στοιχείο του αναγκαστικού και του υποχρεωτικού και δεν αφήνεται στην επιλογή του πολίτη .
- Ο φόρος αφαιρεί αγοραστική δύναμη από τον πολίτη.
- Ο πολίτης δεν περιμένει κανενός είδους άμεση ειδική αντιπαροχή με την καταβολή του φόρου από την πλευρά του κράτους.

## 1. ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

α) Η ταμειυτική λειτουργία του φόρου.

Σύμφωνα με τη λειτουργία αυτή ο φόρος λειτουργεί μόνο σαν μέσο μετάθεσης χρηματικών πόρων από τον πολίτη στο κράτος για την κάλυψη των χρηματικών αναγκών του.

β) Η οικονομική λειτουργία του φόρου.

Οι επιδιώξεις του σύγχρονου κράτους προσανατολίζονται στην σταθεροποίηση της εθνικής οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης των συντελεστών της παραγωγής χωρίς ανεργία και υψηλό πληθωρισμό, στην αναδιανομή του Εθνικού εισοδήματος προς όφελος των χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων, στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας κ.λ.π. Προκειμένου να επιτευχθούν τα παραπάνω το κράτος χρησιμοποιεί τους φόρους ως μέσα άσκησης της οικονομικής του πολιτικής

γ) Η κοινωνική λειτουργία του φόρου.

Ο φόρος αποτελεί μέσο άσκησης της κοινωνικής πολιτικής του κράτους μέσα από τον λεγόμενο κοινωνικό μισθό. Η παροχή κοινωνικών υπηρεσιών από τη πλευρά του κράτους όπως η υγεία, η εκπαίδευση, ο πολιτισμός απαλλάσσει μέχρι ενός σημείου τον φορολογούμενο από την αντίστοιχη οικονομική επιβάρυνση για την αγορά αυτών των υπηρεσιών. Ένα παράδειγμα κοινωνικής λειτουργίας του φόρου είναι ότι τα έσοδα από αυτόν χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία νοσοκομείων, παιδικών σταθμών, σχολικών κτιρίων κ.λ.π.

### ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Για να γίνει κατανοητή η ταξινόμηση των φόρων θα πρέπει να εξεταστούν, δύο βασικοί παράγοντες, η φορολογητέα ύλη και ο φορολογικός συντελεστής.

- Φορολογητέα ύλη είναι η αξία πάνω στην οποία επιβάλλεται ο φόρος π.χ. το εισόδημα του φορολογουμένου.
- Φορολογικός συντελεστής είναι η αναλογία που υπάρχει μεταξύ φόρου και φορολογητέας ύλης δηλαδή :

$$\text{ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ} = \frac{\text{Φόρος}}{\text{Φορολογητέα ύλη}}$$

Ο φορολογικός συντελεστής διακρίνεται σε αναλογικό και σε προοδευτικό.

- Αναλογικός είναι όταν αυτός παραμένει σταθερός ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας της φορολογητέας ύλης.

- Προοδευτικό φορολογικό συντελεστή έχουμε όταν αυτός μεταβάλλεται παράλληλα με την μεταβολή της φορολογητέας ύλης .

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

α) Ταξινόμηση ανάλογα με τη φορολογική βάση .

Στη περίπτωση αυτή σαν φορολογική βάση λαμβάνεται η παραγωγή, το εισόδημα, η περιουσία . Όσον αφορά την παραγωγή, ο φόρος επιβάλλεται κατά τις συναλλαγές των προϊόντων, υπηρεσιών κ.τ.λ., μεταξύ των πολιτών του κράτους (π.χ. Φ.Π.Α) .

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

Όσον αφορά την περιουσία, σαν φορολογική βάση, ο φόρος επιβάλλεται κατά την μεταβίβασή της ή την κατοχή της (π.χ. Φ.Μ.Α, ΦΑΠ κ.τ.λ.).

β) Ανάλογα με τη φύση των φορολογικών συντελεστών αυτοί διακρίνονται σε αναλογικό και προοδευτικό φόρο .

γ) Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τον φορέα που τον επιβάλλει : Στη περίπτωση αυτή οι φόροι διακρίνονται σε κρατικούς όταν τους επιβάλλει το κράτος δημοτικού, όταν

επιβάλλονται από τον δήμο και σε κοινοτικούς όταν επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Ένωση .

## **ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΣΕ ΑΜΕΣΟΥΣ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ**

Άμεσοι φόροι είναι αυτοί που δεν μπορούν εύκολα να μετατεθούν σε άλλους φορολογούμενους από αυτούς τους οποίους και επιβαρύνουν ονομαστικά όπως π.χ. φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Αντίθετα οι έμμεσοι φόροι εύκολα μετατίθενται σ' άλλους φορολογούμενους, είτε ενσωματωμένοι στην τιμή των αγαθών, είτε αυτοτελώς.

## **ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΑΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ**

Οι άμεσοι φόροι πλεονεκτούν σε σχέση με τους έμμεσους φόρους στα εξής σημεία :

- Έχουν σταθερή απόδοση γιατί συνδέονται με το εθνικό εισόδημα και την εξέλιξη του .
- Επιβαρύνουν τις υψηλότερα εισοδηματικές τάξεις .
- Απαιτούν λιγότερα έξοδα εισπράξεως .
- Βοηθούν στην αναδιανομή του εθνικού εισοδήματος προς όφελος των χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων .

Τα μειονεκτήματα των άμεσων φόρων σε σχέση με τους έμμεσους εντοπίζονται κύρια στις αδυναμίες άμεσης εισπραξής τους και αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης



Οι έμμεσοι φόροι πλεονεκτούν των άμεσων γιατί παρουσιάζουν μεγαλύτερες δυνατότητες είσπραξης και δεν γίνονται εύκολα αντιληπτοί από το φορολογούμενο.

Οι έμμεσοι φόροι μειονεκτούν των άμεσων στα εξής σημεία :

- Δε λαμβάνουν υπόψη τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου
- Δεν αποτελούν σταθερή πηγή εσόδων για τον προϋπολογισμό του κράτους.
- Έχουν αντιλαικό χαρακτήρα, διότι είναι ίδιοι και για τον βιομήχανο και για τον απλό πολίτη .

## **ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ-ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

1) Υποκείμενο του Φ.Ε.Φ.Π. είναι :

α) Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία κατά τη διάρκεια του χρόνου απέκτησαν εισόδημα, το οποίο κατά τις διατάξεις του νόμου αποτελεί αντικείμενο του φόρου .

β) Επίσης, υποκείμενο του φόρου είναι οι προσωπικές (Ο.Ε. ή Ε.Ε) ή αστικές ή αφανείς εταιρείες καθώς και κοινοπραξίες που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα .

γ) Από τη χρήση του 992 έχουν καταστεί υποκείμενα του φόρου και τα νομικά πρόσωπα των Ο.Ε και Ε.Ε. καθώς και οι αστικές εταιρείες και οι ενώσεις προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα.

2) Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι καταρχήν το συνολικό καθαρό εισόδημα, το οποίο προκύπτει κατά κανόνα μέσα στο προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος και το οποίο αποκτιέται από τα υποκείμενα του φόρου.

### **Η ΦΟΡΟΔΟΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ**

Με την έννοια φοροδοτική ικανότητα εννοείται η ικανότητα του φορολογουμένου να ανταποκρίνεται στην καταβολή των φόρων. Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου σχετίζεται με το εισόδημά του, την περιουσία που έχει και τις δαπάνες που πραγματοποιεί .

α) Η φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με το εισόδημα του φορολογουμένου.

Σύμφωνα με την αντίληψη αυτή το εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος πρέπει να αποτελεί το κύριο δείκτη της ικανότητας του να ανταποκριθεί στους φόρους. Ως ένα βαθμό ή αντίληψη αυτή είναι αντικειμενική, θεωρείς όμως το εισόδημα σαν απόλυτο στοιχείο φοροδοτικής ικανότητας. Η απόκτηση εισοδήματος είναι διαφορετική από φορολογούμενο και πρέπει να συνδέεται με τα περιουσιακά του στοιχεία.

β) Η φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με την περιουσία .

Τα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει ο φορολογούμενος δείχνουν οικονομική άνεση και κατά συνέπεια αυξάνουν τη

φοροδοτική του ικανότητα . Ο φόρος όμως είναι χρηματική απαίτηση και μάλιστα άμεση απ' τη πλευρά του κράτους . Τα περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν εύκολη και άμεσα μετατρέψιμη σε χρήμα, αξία .

γ) Η φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με τη δαπάνη . Στην περίπτωση αυτή επιβαρύνονται οι χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις του πληθυσμού πράγμα που συνεπάγεται διόγκωση της φορολογίας των έμμεσων φόρων που είναι ήδη ιδιαίτερα υψηλοί στη χώρα μας.

Στο φορολογικό σύστημα της χώρας μας, χρησιμοποιούνται και οι τρεις αυτοί δείκτες φοροδοτικής ικανότητας γιατί κανένας από μόνος του δεν μπορεί να προσδιορίσει την φοροδοτική ικανότητα

### **ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ ΜΑΣ**

Το φορολογικό σύστημα της χώρας μας βασίζεται κυρίως στο γαλλικό σύστημα .

Με τις συνεχείς όμως τροποποιήσεις, συμπληρώσεις, και μεταρρυθμίσεις έχει καταστεί άδικο, αντιφατικό, πολύπλοκο , δυσεφάρμοστο, αντιαναπτυξιακό και γραφειοκρατικό μέχρι εξόντωσης των φορολογικών αρχών και των φορολογουμένων.

Όλες οι κυβερνήσεις μετά τη μεταπολίτευση είχαν σαν βασικό στόχο μια επαναστατική φορολογική μεταρρύθμιση , που παρά τις προσπάθειες δεν επιτεύχθηκε μέχρι τώρα , γιατί όλες οι

παρεμβάσεις ήταν διαρθρωτικές με βραχύχρονο φοροεισπρακτικό στόλο και με βασικό εμπόδιο το πολιτικό κόστος, το οποίο δεν παρακάμφθηκε ούτε επί οικουμενικής κυβέρνησης, όπου επιχειρήθηκε τότε μια πραγματική φορολογική μεταρρύθμιση, αλλά απέτυχε για τους γνωστούς λόγους.

Η πράξη και η εμπειρία απέδειξε ότι δεν πρέπει να ψηφίζονται φορολογικά μέτρα ατελέσφορα και μη εφαρμόσιμα, αλλά η φορολογία πρέπει να κινείται σε σταθερά πλαίσια για πολύ χρόνο και να σταματήσει η βιομηχανία των νόμων .

Οι συχνές αλλαγές της φορολογικής νομοθεσίας προσφέρουν χειρίστη υπηρεσία σ' όλους τους φορείς, γιατί η έλλειψη σταθερότητας στη φορολογία προκαλεί αβεβαιότητα στις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων και ενεργεί αποτρεπτικά για όποιες επενδύσεις του ιδιωτικού τομέα και συντελεί στην ανάπτυξη της φοροδιαφυγής .

Τα βασικά αίτια της αποτυχίας των επικαλούμενων κατά καιρούς φορολογικών μεταρρυθμίσεων είναι ότι είχαν σαν βασικό στόχο την πρόσκαιρη αντιμετώπιση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων κάθε προϋπολογισμού, χωρίς βάσεις και προοπτικές για το μέλλον.

Από το 1989 μέχρι σήμερα έχουν ψηφιστεί αρκετοί φορολογικοί νόμοι με τους οποίους η φορολογία έχει γίνει άνω-κάτω σε σημείο που ο πλέον εξειδικευμένος να μη γνωρίζει τι έχει καταργηθεί και τι ισχύει . Κοινή είναι η διαπίστωση ότι η

Ελληνική Οικονομία δεν πάσχει από έλλειψη φορολογικών νόμων, αλλά από πολιτική βούληση εφαρμογής των νόμων προς κάθε κατεύθυνση χωρίς εξαιρέσεις και υπερβολές .

Μόνο η απομόνωση και η τιμωρία των πραγματικών φοροφυγών. Θα ικανοποιήσει ηθικοί και θα προστατεύσει επαγγελματικά τους ειλικρινείς φορολογούμενους και θα συμβάλλει στην αλλαγή της σημερινής νοοτροπίας .

### **ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ**

Οι φορολογούμενοι μπορούν να αντιδράσουν στην επιβολή των φόρων με τρεις τρόπους :

- α) την φοροδιαφυγή
- β) την φοροαπαλλαγή
- γ) την φοροαποφυγή

α) **ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ** : Είναι η παράνομη διαφυγή του φορολογούμενου από το φόρο με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης π.χ. απόκρυψη πραγματικού εισοδήματος, κερδών κ.τ.λ.

Η έκταση της φοροδιαφυγής εξαρτάται από τους εξής παράγοντες

- Από την ροπή των φορολογουμένων για αποφυγή των φόρων .  
Η ροπή αυτή αυξάνεται όσο υψηλότεροι είναι οι φόροι και μειώνεται έτσι η φοροδοτική ικανότητα.

- Από την έλλειψη κατάλληλης φορολογικής νομοθεσίας για την μείωση της έκτασης της φοροδιαφυγής .
- Από την αδυναμία της φορολογικής αρχής για την σύλληψη της φορολογητέας ύλης που διαφεύγει .

Στη κατεύθυνση περιστολής της φοροδιαφυγής υπάγονται και τα τεκμήρια εισοδήματος, αντικειμενικά κριτήρια καθώς και οι δαπάνες περιουσιακών στοιχείων.

**Β) ΦΟΡΟΑΠΑΛΛΑΓΗ :** Είναι η νόμιμη απαλλαγή από το φόρο φορολογητέας ύλης ή έκπτωση φόρου, που γίνεται για την επίτευξη στόχων οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του κράτους . Η φοροαπαλλαγή παρέχεται είτε σε σχέση με την προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου, είτε στην απόκτηση εισοδήματος, είτε στο αντικείμενο της φορολόγησης .

**γ) ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ :** Έχουμε όταν ο φορολογούμενος με νόμιμα μέσα μειώνει την φορολογική του υποχρέωση ή αποφεύγει την καταβολή του φόρου . Τέτοια παραδείγματα έχουμε στην περίπτωση της ξεχωριστής φορολόγησης συζύγων, που ωθεί την μεταβίβαση εισοδήματος, από διάφορες πηγές για την αποφυγή υψηλών φορολογικών συντελεστών .

#### 4. ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο νόμος 3323/55 << περί φορολογίας εισοδήματος >>, ορίζει το εισόδημα ανάλογα με την πηγή απ' την οποία προέρχεται σε έξι κατηγορίες, ως εξής:

- 1)Εισόδημα από ακίνητα (Άρθρα 17,18,19,20 )
- 2)Εισόδημα από κινητές αξίες (Άρθρα 25,26,27,28,30)
- 3)Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Άρθρα 31 έως 37)
- 4)Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (Άρθρα 38,39)
- 5)Εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες ( Άρθρα 40-42)
- 6)Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα (Άρθρα 45-47)

Ιδιαίτερη σημασία αποκτούν τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία α' επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και από ελεύθερα επαγγέλματα , διότι εμπίπτουν στον αντικειμενικό προσδιορισμό φορολογίας εισοδήματος .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### **A. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Προκειμένου να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα του φορολογικού μας συστήματος και να μειωθεί η τεράστια φοροδιαφυγή που υπάρχει, θεσπίστηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις του Ν. 2214/94 (ΦΕΚ Α 75), η αντικειμενικοποίηση της φορολογίας εισοδήματος.

Το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρου Νόμου ισχύει για :

- 1) Τις εμπορικές επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- 2) Ορισμένους Ελεύθερους επαγγελματίες του άρθρου 48 παράγραφος 1 του Ν. 2238/94 που δεν τηρούν βιβλία αν και είναι υπόχρεοι ή τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- 3) Τα οικοδομικά επαγγέλματα. Είναι γνωστό ότι, στα οικοδομικά επαγγέλματα διαφεύγει μεγάλο ποσοστό ακαθάριστων εσόδων με συνέπεια το Δημόσιο να χάνει μεγάλο μέρος του Φ.Π.Α και του φόρου εισοδήματος.
- 4) Τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις. Επειδή η φορολόγηση του γεωργικού εισοδήματος στη χώρα μας παρουσιάζει πολλές δυσκολίες, λόγω κυρίως του μικρού μεγέθους των αγροτικών εκμεταλλεύσεων και του αριθμού των απασχολουμένων, θεσπίστηκε για πρώτη φορά μέθοδος αντικειμενικού προσδιορισμού, τόσο αυτών που ασχολούνται κατά κύριο



επάγγελμα με τη γεωργία, όσο και εκείνων που αποκτούν γεωργικό εισόδημα χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα γεωργοί.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

### Α. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

#### 1. Ποιες επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται εμπορικές

Οι ασκούντες εμπορική επιχείρηση διακρίνονται σε τέσσερις κατηγορίες :

- α) Στους << μεταπράτες >> (εμπόρους που αγοράζουν και πωλούν <<πράγματα>> ) ασκούντες δηλαδή αποκλειστικά εμπορία .
- β) Στους παρέχοντες αποκλειστικά υπηρεσίες .
- γ) Σ' αυτούς που ασκούν εμπορία και ταυτόχρονα παρέχουν υπηρεσίες και
- δ) Σ' αυτούς που ενώ είναι μισθωτοί , ασκούν παράλληλα και εμπορική επιχείρηση .

Έτσι στη πρώτη κατηγορία (ασκούντες εμπορίαν) περιλαμβάνονται όλοι όσοι ασκούν την εμπορία ως μεταπράτες. Δηλαδή έμποροι ειδών ένδυσης, υπόδησης, τροφίμων, ποτών, ανταλλακτικών αυτοκινήτων-δικύκλων, ηλεκτρικών ειδών, επίπλων, οικιακών σκευών, ειδών εφαρμογής ηλεκτρισμού, χρωμάτων, σιδηρικών, εργαλείων, οικοδομικών υλικών, ειδών υγιεινής, ελαστικών αυτοκινήτων, ειδών δώρων, νεωτερισμών, λευκών ειδών, εσωρούχων, καλλυντικών, κοσμημάτων, φαρμάκων κ.λ.π

Στη δεύτερη κατηγορία (παροχή υπηρεσιών αποκλειστικοί), μηχανικοί αυτοκινήτων που διατηρούν συνεργείο, ηλεκτρολόγοι αυτοκινήτων, επισκευαστές εξατμίσεων αυτοκινήτων, επισκευαστές καρμπυρατέρ αυτοκινήτων, φανοποιόι αυτοκινήτων, οι εκμεταλλευτές χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων, υδραυλικοί, ηλεκτρολόγοι κ.λ.π.

Στη Τρίτη κατηγορία (ασκούντες εμπορία και παρέχοντες υπηρεσίες), περιλαμβάνονται εκείνες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ασκούνται παράλληλα και τα δύο επιτηδεύματα. Δηλαδή Έμπορος ειδών εφαρμογής ηλεκτρισμού που παράλληλα ασκεί και το επάγγελμα του ηλεκτρολόγου, συνεργείο αυτοκινήτων που παράλληλα εμπορεύεται και ανταλλακτικά, υδραυλικός, που παράλληλα πωλεί είδη υγιεινής, ελαιοχρωματιστής που παράλληλα εμπορεύεται και χρώματα κ.λ.π

Σ' αυτή την περίπτωση, το ελάχιστο ποσό φόρου σύμφωνα με τα κριτήρια προσδιορίζεται για την κύρια δραστηριότητα. Κύρια δραστηριότητα χαρακτηρίζεται εκείνη στην οποία αντιστοιχούν τα περισσότερα έσοδα.

Το ποσό ελαχίστου εισοδήματος, που θα προκύψει με βάση τα κριτήρια θα προσαυξηθεί με τα ακαθάριστα έσοδα της δευτερεύουσας δραστηριότητας. Το ποσό όμως αυτό της προσαύξησης δεν είναι δυνατό να υπερβαίνει το 20% του ελάχιστου εισοδήματος που προέκυψε από τη κύρια δραστηριότητα.

Με τις ρυθμίσεις αυτές οι επιτηδευματίες που ανήκουν σ' αυτή την κατηγορία ιδίως στις περιπτώσεις που η κύρια δραστηριότητα και η δευτερεύουσα δεν βρίσκονται σε μεγάλη απόσταση, από πλευράς εσόδων, η μια από την άλλη, έχουν τη δυνατότητα ρυθμίζοντας αναλόγως του κύκλου εργασιών τους, να εμφανίσουν κύρια δραστηριότητα τη μια ή την άλλη .

Για να δουν ποια τους συμφέρει (αυτή που θα εμφανίσει τα μικρότερα τεκμαρτά έσοδα) θα πρέπει να έχουν υπόψη τους τα εξής :

α) Στη περίπτωση της εμπορίας, το βασικό ελάχιστο ποσό εισοδήματος (τεκμαρτό) θα προσαυξηθεί με συντελεστή εμπορικότητας και απόδοσης.

β) Στη περίπτωση της παροχής υπηρεσιών, το ελάχιστο ποσό τεκμαρτού εισοδήματος δεν προσαυξάνεται με συντελεστή εμπορικότητας αλλά μόνο με συντελεστή απόδοσης . Όμως η εμπορική αμοιβή, όπως αυτή προσδιορίζεται από το Νόμο 2214/94, προσαυξάνεται κατά 30% .

Τέλος στη 4 κατηγορία (μισθωτοί ασκούντες και εμπορία ) περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις μισθωτών του ιδιωτικού τομέα που ασκούν και εμπορική επιχείρηση . π.χ. ιδιωτικός υπάλληλος που διατηρεί κατάστημα ψιλικών, μηχανικός αυτοκινήτων που εργάζεται ως μισθωτός και επισκευάζει αυτοκίνητα .

**ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

**ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ  
ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης, η οποία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται εκείνο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης και της εμπορικής αμοιβής, με τους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης .

**Α) ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ**

Ορίζεται ως, η ετήσια αμοιβή η οποία προβλέπεται από τη Συλλογική σύμβαση εργασίας των εμπορουπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους, για υπάλληλο με πέντε (5) χρόνια προυπηρεσίας, χωρίς προσαυξήσεις επιδομάτων πολυτέλειας και οικογενειακών βαρών .

Για το οικονομικό έτος 1997, το ποσό της εμπορικής αμοιβής καθορίστηκε στο ποσό των 2.100.000 ( Διαταγή Υπ. Οικ. 062661/322/ ΠΟΛ. 117/30.5.1996) .

## **Β) ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ**

Για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας, λαμβάνεται ποσοστό 6,75 % επί του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της τιμής ζώνης της περιοχής της επαγγελματικής εγκατάστασης, με τον αριθμό των Τετραγωνικών Μέτρων (τ.μ.) της επιφάνειας της επαγγελματικής εγκατάστασης .

Μισθωτική αξία = ( Τιμή ζώνης \* αριθμό τ.μ. επιφάνειας επαγγελματικής εγκατάστασης ) \* 6,75 % .

## **Γ) ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Σύμφωνα με το άρθρο 1 παράγραφος 3 ή άρθρο 33 παράγραφος 3 του Νόμου 2238/94,, η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης μειώνεται ως ακολούθως :

- Κατά ποσοστό 30%, όταν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται αποκλειστικά σε όροφο οικοδομής, πάνω από το ισόγειο.
- Κατά ποσοστό 30%, όταν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε τυφλή στοά .
- Κατά ποσοστό 50%, όταν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται αποκλειστικά σε υπόγειο οικοδομής.
- Κατά ποσοστό 75%, για αποθηκευτικούς χώρους.

Ειδικότερα, η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου προσαυξάνει τη μισθωτική αξία της έδρας της επιχείρησης. Εάν στην πόλη όπου βρίσκεται ο αποθηκευτικός χώρος δεν είναι εγκατεστημένη η έδρα της επιχείρησης, αλλά υποκατάστημα αυτής, η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου, προσαυξάνει τη μισθωτική αξία του υποκαταστήματος .

Δ) Σε περίπτωση αλλαγής της επαγγελματικής εγκατάστασης κατά τη διάρκεια της χρήσης, λαμβάνεται υπ' όψη η μισθωτική αξία της εγκατάστασης που χρησιμοποιήθηκε κατά το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα αυτής .(άρθρο 1 παρ. 1 Ν.2390/2.3.96)

Ε) Όταν ως επαγγελματική στέγη της επιχείρησης, χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογουμένου, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπ' όψη το 1/3 της επιφάνειας της κατοικίας του. Στην περίπτωση αυτή, η επιφάνεια δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 60 τ.μ.

ΣΤ) Η μισθωτική αξία που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος δεν μπορεί να υπερβεί την εμπορική αμοιβή .

## **ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟΤΗΤΑΣ**

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

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟΤΗΤΑΣ	ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΗΜΕΝΕΣ ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΜΠΟΡΙΚΟΤΗΤΑΣ
1	1
1,20	1,1 - 2
1,40	2,1 - 3
1,60	3,1 - 4
1,80	πάνω από 4

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

### ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

Ο Συντελεστής αυτός προσδιορίζεται με τον Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) της κάθε επιχείρησης και εκφράζει την σχέση ανάμεσα στα ακαθάριστα και τα καθαρά εισοδήματα ου κλάδου που ανήκει η συγκεκριμένη επιχείρηση . (άρθρο 1 παράγραφος 2 Νόμος 2390/211.3.96).

Συντελεστής Απόδοσης	Για επιχειρήσεις με Μ.Σ.Κ.Κ
1	μέχρι 5%
1,15	πάνω από 5% μέχρι 10%
1,30	πάνω από 10% μέχρι 15%
1,40	πάνω από 15% μέχρι 20%
1,50	πάνω από 20%



Εάν, η επιχείρηση εμπορεύεται ή παράγει είδη που έχουν διαφορετικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης λαμβάνεται ο Μ.Σ.Κ.Κ. που αντιστοιχεί στην κύρια δραστηριότητα. (Κύρια δραστηριότητα θεωρείται αυτή που αποφέρει τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα στην επιχείρηση. Όταν η επιχείρηση έχει χονδρικές και λιανικές πωλήσεις λαμβάνουμε τον μεγαλύτερο συντελεστή καθαρού κέρδους.)

Ο τύπος, ο οποίος υπολογίζει το ελάχιστο καθαρό εισόδημα με βάση τον αντικειμενικό προσδιορισμό, είναι ο εξής:

$$\begin{aligned} \text{ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ} &= (\text{ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΆΜΟΙΒΗ} \\ &+ \text{ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ}) * \text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΜΠΟΡΙΚΟΤΗΤΑΣ} \\ &* \text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΑΠΟΔΟΣΗΣ} \end{aligned}$$

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>ο</sup>**

Η ατομική επιχείρηση του Α. Ανδρέου, είναι εγκαταστημένη σε ιδιόκτητο κατάστημα (ισόγειο και υπόγειο οικοδομής), επιφάνειας 120 τ.μ. που βρίσκεται στην Πάτρα, οδός Ρήγα Φεραίου (από Κολοκοτρώνη μέχρι Ερμού), με τιμή ζώνης 210.000 δρχ. με συντελεστή εμπορικότητας 2,7. Το ετήσιο

τεκμηρτό μίσθωμα υπολογίσθηκε σε δρχ.1.200.000. Επίσης ενοικίασε από 12.3.1996 στον 4<sup>ο</sup> όροφο της ίδιας οικοδομής, αποθηκευτικό χώρο επιφάνειας 70 τ.μ. για τη χρήση του οποίου κατέβαλε μίσθωμα για το έτος 1996 δρχ. 520.000.

Με βάση τα δεδομένα των βιβλίων ο φορολογούμενος για το οικονομικό έτος 1996 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις δρχ. 26.000.000 και από χονδρικές πωλήσεις δρχ. 8.000.000.

Η επιχείρηση ασχολείται με την πώληση ετοιμών ανδρικών ενδυμάτων από το έτος 1988 και τηρεί βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Ε.

Ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, που έχει καθορισθεί με την Ε.3250/24-2-1987 Α.Υ.Ο. (Κ.Α. 6203 Α) "έμπορας ετοιμών ανδρικών ενδυμάτων, χονδρικός" ανέρχεται σε 9%, και με την Ε.17418/1985 Α.Υ.Ο. (Κ.Α. 6204) "έμπορας ετοιμών ανδρικών ενδυμάτων, λιανικός" ανέρχεται σε 15%. Να προσδιορισθεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος.

Λύση :

**Α' ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΗ ΤΗΡΟΥΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ.**

Ακαθάριστα έσοδα λιανικής πώλησης

$$26.000.000 * 15\% = 3.900.000$$

Ακαθάριστα έσοδα χονδρικής πώλησης

$$8.000.000 * 9\% = 720.000$$

-----

$$4.620.000$$

**B' ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

1. Εμπορική αμοιβή  $\Rightarrow 2.100.000$  .

2. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης .

**α) Καταστήματος**

Τιμή ζώνης  $210.000 * 120 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 1.701.000$

**β) Αποθηκευτικού χώρου**

Λόγω αποθηκευτικού χώρου έχουμε μείωση 75%, (άρθρο 33 παρ.3 Ν 2238/94)  $\Rightarrow 992.250 * 75\% = 744.187$

Άρα  $992.250 - 744.187 = 248.063$

Περιορισμός του ποσού, ανάλογα με τους μήνες χρησιμοποίησης της αποθήκης  $\Rightarrow 248.063 * 10/12 = 206.719$

Μισθωτική αξία καταστήματος και αποθηκευτικού χώρου είναι :

$1.701.000 + 206.719 = \underline{1.907.719}$

Σύνολο εμπορικής αμοιβής και μισθωτικής αξίας είναι :

$2.100.000 + 1.907.719 = 4.007.719$ .

3. Επειδή ο συντελεστής εμπορικότητας της οδού είναι 2,7 , ο συντελεστής εμπορικότητας της επιχείρησης είναι 1,40 , έτσι το ποιο πάνω σύνολο αναπροσαρμόζεται δε:

$4.007.719 * 1,40 = 5.610.806$ .

4. Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις είναι μεγαλύτερα των χονδρικών πωλήσεων 26.000.000 Λ.Π. > 8.000.000 Χ.Π. Θα λάβουμε υπ' όψη μας το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους των λιανικών πωλήσεων που είναι 15% και ο συντελεστής απόδοσης θα είναι 1,30.

Έτσι, το ποιο πάνω ποσό αναπροσαρμόζεται σε  $5.610.806 * 1.30 = 7.294.048$ .

Συνεπώς, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση της ατομικής εμπορικής επιχείρησης του φορολογουμένου Α. Ανδρέου, με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια ανέρχεται σε 7.294.048.

### Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Ατομική επιχείρηση, εμπορίας κοσμημάτων χρυσών, αργυρών και συναφών ειδών, πώληση λιανική, στεγάζεται σε κατάστημα ισόγειο 70 τ.μ. το οποίο βρίσκεται στο Αγρίνιο στην οδό ΑΦΩΝ ΠΑΠΑΣΤΡΑΤΟΥ (από Πλατεία Δημοκρατίας μέχρι Δημοτσελίου) με τιμή ζώνης 180.000 δρχ. με συντελεστή εμπορικότητας οδού 4,3 και λειτουργεί επί 6 έτη. Μ.Σ.Κ.Κ.: 20%

Εισόδημα βάση βιβλίων 4.500.000.

Λύση :

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επιχειρηματική Αμοιβή  $\Rightarrow 2.100.000$

Μισθωτική αξία Τ.Ζ.  $180.000 * 70 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 850.500$

Σύνολο Ε.Α. + Μ.Α.  $\Rightarrow 2.100.000 + 850.500 = 2.950.500$

Προσαύξηση, λόγω συντελεστή εμπορικότητας της επιχείρησης που είναι 1,80 έχουμε :  $2.950.500 * 1,80 = 5.310.900$

## Αντικειμενικά κριτήρια

Προσαύξηση, λόγω συντελεστή απόδοσης, που λόγω του Μ.Σ.Κ.Κ. 20%, είναι 1,40 άρα :

$$5.310.900 * 1,40 = 7.435.260$$

Άρα ελάχιστο καθαρό εισόδημα 7.435.260

### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup> : Με αποθηκευτικό χώρο

Ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση φαρμακείου, στεγάζεται σε ισόγειο κατάστημα , εμβαδού 80 τ.μ. που βρίσκεται στην Αθήνα στην οδό Μπενάκη (από ακαδημίας μέχρι Σόλωνος ) με τιμή ζώνης 180.000 και συντελεστή εμπορικότητας 2,1.

Διαθέτει και αποθηκευτικό χώρο, στον τρίτο όροφο οικοδομής συνολικής επιφάνειας 30 τ.μ. στην πλατεία Κάνιγγος (από Βερανζέρου μέχρι Χαλκοκονδύλη) με τιμή ζώνης 245.000 Σ.Ε. 2,5.

Ο Μ.Σ.Κ.Κ. επί των πωλήσεων είναι 9%, άρα ο συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης είναι 1,15 ενώ ο συντελεστή εμπορικότητας είναι 1,40.

Λύση :

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ε.Κ.Ε.)

Εμπορική αμοιβή 2.100.000

Μισθωτική αξία καταστήματος :

$$T.Z. 180.000 * 80 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 972.000.$$

Μισθωτική αξία αποθηκευτικού χώρου :

$$T.Z. 245.000 * 30 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 496.125$$

Μείωση με ποσοστό 75%, λόγω αποθηκευτικού χώρου

$$T.Z. 496.125 * 75\% = 372.094$$

$$\text{Άρα } 496.125 - 372.094 = 124.031.$$

$$\text{Σύνολο } 972.000 + 124.031 = 1.096.031.$$

$$\text{Σύνολο εμπορικής αμοιβής και μισθωτικής αξίας} = 3.196.031$$

Επειδή ο συντελεστής εμπορικότητας είναι

$$1,40 \text{ τότε } 3.196.031 * 1,40 = 4.474.443.$$

Επειδή συντελεστής απόδοσης 1,15 τότε

$$4.474.443 * 1,15 = \underline{5.145.610}.$$

Άρα Ε.Κ.Ε. από εκμετάλλευση φαρμακείου είναι : 5.145.610

**Παράδειγμα 4<sup>0</sup>**: Με συνύπαρξη από Μ.Υ.

Ατομική επιχείρηση πώλησης σκευών και άλλων αντικειμένων οικιακής χρήσεως , στεγάζεται σε κατάστημα ισόγειο 100 τ.μ., που βρίσκεται στον Πειραιά, στην ακτή Μιαούλη (από Μαυρομι-

χάλη μέχρι Σόλωνος) με τιμή ζώνης 255.000 και συντελεστή εμπορικότητας 1,9. Λειτουργεί επί 6 χρόνια .

Σύμφωνα με τον Μ.Σ.Κ.Κ., με την Κ.Α. 2328 ‘ έμπορας σκευών και άλλων αντικειμένων οικιακής χρήσης’ πώληση λιανική ο συντελεστής είναι 14% άρα ο συντελεστής απόδοσης της

επιχείρησης είναι 1,30. Επίσης επειδή ο Σ.Ε. της οδού είναι 1,9 , τότε ο Σ.Ε. της επιχείρησης είναι 1,20.

Ο επιχειρηματίας έχει και εισόδημα από Μισθωτές υπηρεσίες 3.000.000 δρχ.

Εισόδημα βάση βιβλίων 1.900.000 δρχ.

Λύση :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ε.Κ.Ε.)**

Εμπορική αμοιβή : 2.100.000 , μισθωτική αξία της εγκατάστασης

$$Τ.Ζ. 255.000 * 100 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 1.721.250$$

$$\text{Σύνολο (Ε.Α) + (Μ.Α.)} = 3.821.250$$

Στην συνέχεια έχουμε μερικές προσαυξήσεις λόγω του συντελεστή εμπορικότητας και απόδοσης.

$$Α) \Rightarrow 3.821.250 * 1,20 = 4.585.500 \quad (\Sigma.Ε.=1,20)$$

$$\Rightarrow 4.585.500 * 1,30 = 5.961.150 \quad (\Sigma.Α.=1,30)$$

Ελάχιστο καθαρό εισόδημα 5.961.150

Έχουμε μια μείωση με ποσοστό 50% , λόγω εισοδήματος από Μ.Υ.  $5.961.150 * 50\% = 2.980.575$  .

$$\text{Άρα} \Rightarrow 5.961.150 - 2.980.575 = 2.980.575.$$

Αυτή η μείωση ισχύει επειδή  $3.000.000 + 2.980.575 > 5.961.150$  (άρθρο 2 παρ.7 Ν.2238/ 94).

Άρα τελικό ελάχιστο καθαρό εισόδημα 2.980.575.

**Παράδειγμα 5<sup>ο</sup>**

Ατομική επιχείρηση, με κατάστημα επιφάνειας 100 τ.μ. που λειτουργεί πάνω από τρία χρόνια, βρίσκεται στην Ναύπακτο, στην οδό Ψαρού (από πλατεία Φαρμάκη μέχρι Ν. Μπότσαρη ) με τιμή ζώνης 185.000 και Σ.Ε. 1,8, με αντικείμενο εργασιών, εμπόριο γαλακτοκομικών προϊόντων λιανικής, όπου ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι από 6%.

Λύση :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

-Εμπορική αμοιβή : 2.100.000

-Μισθωτική αξία : Τ.Ζ. 185.000 δρχ. \* 100 τ.μ. \* 6,75% = 1.248.750

Σύνολο Ε.Α. + Μ.Α. = 3.348.750

-Συντελεστής απόδοσης : Επειδή ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους της επιχείρησης είναι 6%, ο αντίστοιχος συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης είναι 1,1.

Επομένως, έχουμε : 3.348.750 \* 1,15 = 3.851.063.

-Συντελεστής εμπορικότητας : 3.851.063 \* 1,20 = 4.621.275.

Άρα Ε.Κ.Ε. ⇒ 4.621.275.



## **ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**

Για τον υπολογισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος εφαρμόζεται ο παρακάτω τύπος :

$\begin{aligned} & \text{ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ} \\ & \text{ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ} = (\text{ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ} + \\ & \text{ΜΙΣΘΩ-ΤΙΚΗ ΑΞΙΑ) * ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ .} \end{aligned}$
---

### **Α) ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ**

Η εμπορική αμοιβή που προβλέπεται από την συλλογική σύμβαση εργασίας για εμπορουπάλληλο με 5 χρόνια προυπηρεσίας προσαυξημένη κατά 30 % .

Για το οικονομικό έτος 1997 το ποσό της εμπορικής αμοιβής καθορίσθηκε στο ποσό 2.730.000 . Αυτό προκύπτει ως εξής :

$$2.100.000 + (2.100.000 * 30\%) = 2.730.000 . \text{ (Διαταγή Υπ. Οικονομίας 1062661/1322/ΠΟΛ. 1171/30.5.1996) .}$$

Η ανωτέρω προσαύξηση κατά 30% δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και για τις επιχειρήσεις αυτές η εμπορική αμοιβή ανέρχεται σε 2.100.000 δρχ .

## **β) ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ**

Υπολογίζεται ως εξής :

$$\text{ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ} = \text{ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ} * \text{T.M.X.} * 6,75 \%$$

Ως τιμές ζώνης παίρνονται οι ίδιες τιμές ζώνης που χρησιμοποιούνται και για τις μεταβιβάσεις ακινήτων. Στις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, ως Τ.Σ. παίρνεται η κατώτερη, που χρησιμοποιείται για την πρωτεύουσα του νομού .

## **ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Η μισθωτική αξία μειώνεται ως ακολούθως :

- Κατά ποσοστό 30%, όταν η επαγγελματική εγκατάσταση, βρίσκεται αποκλειστικά σε όροφο οικοδομής πάνω από το ισόγειο .
- Κατά ποσοστό 30%, όταν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε τυφλή στοά .
- Κατά ποσοστό 75%, προκειμένου για αποθηκευτικό χώρο .

Ειδικότερα, για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης (π.χ. φροντιστήρια κ.τ.λ.), ως μισθωτική αξία παίρνεται το 50% αυτής, μετά φυσικά από την μείωση π.χ. 30% λόγω ορόφου. Αν σε μια σχολή, παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική στον ίδιο επαγγελματικό χώρο, τότε η μισθωτική αξία δεν μειώνεται κατά 50% .

Σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών συστεγαζόμενες, η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό τους. Σε κάθε άλλη περίπτωση συστέγασης επιχειρήσεων, λαμβάνεται ο χώρος που πραγματικά χρησιμοποιείται από κάθε συστεγαζόμενη επιχείρηση (άρθρο 1 παράγραφος 4 Ν. 2390/21.3.96).

Επίσης, σε περίπτωση χρήσης κατοικίας ως επαγγελματικής στέγης, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπόψη το 1/3 των τετραγωνικών μέτρων της κατοικίας, (άρθρο 1 παρ. 6) και δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 60 τ.μ. (άρθρο 7 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.).

Για τις επιχειρήσεις που εκμισθώνουν θαλάσσια ποδήλατα, ταξί θαλάσσης, κανό, τζετ-σκι, σκάφη για θαλάσσια σπορ και συναφή είδη και ομπρέλες, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας, λαμβάνεται υπόψη επιφάνεια 60 τ.μ. (Άρθρο 7 παρ. 2, Σχεδ. Ν).

### **ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟΤΗΤΑΣ**

Κατά τον προσδιορισμό του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής εμπορικότητας (άρθρο 1 παρ. 7) ή (άρθρο 33 παρ. 7 Ν 2238/34).

**ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ**

Ο συντελεστής απόδοσης προκύπτει ανάλογα με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών και σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα .

Μ.Σ.Κ.Κ.	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ
Μέχρι 20%	1
Πάνω από 20% μέχρι 30%	1,20
Πάνω από 30% μέχρι 40%	1,40
Πάνω από 40%	1,50

Όταν εφαρμόζονται περισσότεροι από ένα μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους για τις επιμέρους παροχές υπηρεσιών, τότε για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης λαμβάνεται υπόψη εκείνος της κύριας δραστηριότητας, δηλαδή της δραστηριότητας εκείνης που εμφανίζει τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα . Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία αγορών, αντί του συντελεστή καθαρού κέρδους επί αγορών λαμβάνεται υπόψη ο αντίστοιχος μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων (Εγκ. Υπ. Οικ. 1026533/104/Α 00112 1055/27.2.95) .

**ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ**

- 1) Στις επιχειρήσεις εκπαίδευσης οδηγούς, το ελάχιστο καθαρό εισόδημα, προσαυξάνεται κατά 10% για κάθε αυτοκίνητο πέραν από το πρώτο (άρθρο 1 παρ. 5. Ν 2390/21.3.96) .
  
- 2) Στις υπηρεσίες εκπαίδευσης περιλαμβάνεται η εκπαίδευση όλων των βαθμίδων και η επαγγελματική εκπαίδευση (σχολές , σεμινάρια επιμόρφωσης ) εκτός μόνο από τους παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς . Εάν ο οργανωτής των σεμιναρίων εκπαίδευσης, αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο την εκτέλεση εργασιών που αφορούν το σεμινάριο, τότε το τρίτο πρόσωπο δεν υπάγεται στις επιχειρήσεις. Παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης και δεν έχει μείωση 50% της μισθωτικής αξίας . Όλοι, ασχολούνται με ιδιαίτερα μαθήματα επαγγελματικής μόρφωσης υπάγονται στα φροντιστήρια με μείωση της μισθωτικής αξίας με 50% .
  
- 3) Όταν στεγάζονται, μόνο επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, τότε η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων., χωρίς ελάχιστο όριο .

Σε περίπτωση που υπάρχει συστέγαση μόνο για ορισμένους μήνες, τότε γίνεται επιμερισμός, για τους μήνες μόνο τις συστεγάσης .

Επίσης, γίνεται επιμερισμός και όταν υπάρχει υπερκμίσθωση δωρεάν παραχώρηση κ.λ.π., άσχετα εάν επιτρέπεται ή όχι η συστεγάση αυτή από τον Κ.Β.Σ.

⇒ Οι παρατηρήσεις, όπου ισχύουν για τις επιχειρήσεις πώλησης αγαθών, ισχύουν και για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>ο</sup>

#### **ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΑ ΜΑΘΗΜΑΤΩΝ ΓΥΜΝΑΣΙΟΥ-ΛΥΚΕΙΟΥ**

Η ατομική εμπορική επιχείρηση του φορολογουμένου 'Χ' είναι εγκατεστημένη στον 5<sup>ο</sup> και 7<sup>ο</sup> όροφο της οδού Μπουμπουλίνας (από Καραίσκου μέχρι Υψηλάντου ) στον Πειραιά, συνολικής επιφάνειας 350 τ.μ. με τιμή ζώνης 195.000 και συντελεστής εμπορικότητας 2,3 . Καταβαλλόμενο ετήσιο μίσθωμα, ανέρχεται σε 4.600.000 δρχ.

Ο φορολογούμενος διατηρεί υποκατάστημα στην οδό Ελευθερίου Βενιζέλου (από Δαβάκη μέχρι Σκοχευτηρίου) Καλλιθέα, στον 2<sup>ο</sup>, 3<sup>ο</sup>, 5<sup>ο</sup> όροφο με συνολικής επιφάνειας 500 τ.μ. με τιμή ζώνης 195.000 με Σ.Ε. 1,6 .

Η επιχείρηση τηρεί βιβλία και στοιχεία Β' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από τα οποία προέκυψαν καθαρά κέρδη για τη χρήση 1996

2.400.0 δρχ. για το κεντρικό και 2.800.000 δρχ. για το υποκατάστημα, δηλαδή συνολικά 5.200.000 δρχ.

Ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους που έχει καθορισθεί με την Ε. 1418/85 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Κ.Α.8021 'Φροντιστήριο γενικά (θετικός ή θεωρητικών επιστημών ) ανέρχεται σε 35% .

ΛΥΣΗ

**I) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΤΟΣ**

A. Κεντρικού Καταστήματος

1. Εμπορική Αμοιβή  $\Rightarrow$  2.100.000 (Δεν υφίσταται προσαύξηση 30%, λόγω παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης) .

2 . Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης .

$$\text{Τιμής ζώνης } 195.000 * 350 \text{ τ.μ.} * 6,75 \% = 4.606.875 .$$

Στη συνέχεια, βάση νομοθεσίας, έχουμε τις εξής μειώσεις .

α. Μείωση λόγω ορόφων με ποσοστό 30% .

$$4.606.875 * 30\% + 1.382.062 . \text{ Υπόλοιπο } 4.606.875 - 1.382.062 = 3.224.813$$

β. Μείωση με ποσοστό 50%, λόγω εκπαίδευσης .

$$3.224.813 * 50\% = 1.612.406 . \text{ Υπόλοιπο Μισθ. Αξίας : } 1.612.406 .$$

Σύνολο εμπορικής αμοιβής και μισθωτικής αξίας .

$$2.100.0 + 1.612.406 = 3.712.406$$

3. Επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. του επαγγέλματος είναι 35%, ο συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης είναι 1,40. Άρα το πιο πάνω σύνολο αναπροσαρμόζεται ως εξής :  $3.712.406 * 1,40 = 5.197.368$

Συνεπώς, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια του κεντρικού καταστήματος είναι : 5.197.368.

## **Β. ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ**

1. Εμπορική αμοιβή  $\Rightarrow 2.100.000 * 50\% = 1.050.000$

(Μειώνεται με ποσοστό 50%, λόγω υποκαταστήματος)

2. Μισθωτική αξία . Τιμή ζώνης  $195.000 * 500 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 6.581.250$

ΜΕΙΟΝ : Α) Μείωση λόγω ορόφων, με ποσοστό 30%,

$$6.581.250 * 30\% = 1.974.375.$$

Υπόλοιπο 4.606.875

Β) Μείωση λόγω εκπαίδευσης, με ποσοστό 50%,

$$4.606.875 * 50\% = 2.303.437.$$

Υπόλοιπο 2.303.437 .

Το ποσό αυτό της μισθωτικής αξίας περιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 άρθρο 33 Ν.2238/94, στο ποσό της εμπορικής αμοιβής χωρίς να λαμβάνεται η μείωση αυτής λόγω υπ/τος, ήτοι στο ποσό τον 2.100.000. Σύνολο εμπορικής αμοιβής + μισθωτικής αξίας =  $2.100.000 + 1.050.000 = 3.150.000$ .

3. Επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. του επαγγέλματος είναι 35%, ο συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης είναι 1,40, το σύνολο αυτό αναπροσαρμόζεται σε :  $3.150.000 * 1,40 = 4.410.000$  .

Το οποίο αποτελεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος του υποκαταστήματος.

Επομένως, το συνολικό ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης ανέρχεται σε :



## Αντικειμενικά κριτήρια

α)Κεντρικού καταστήματος	5.197.368
β)Υποκαταστήματος	4.410.000
	-----
Σύνολο	9.607.368

### Παράδειγμα 2°

Ατομική επιχείρηση, με επιφάνεια 200 τ.μ. στον Α' όροφο οικοδομής, έχει ως αντικείμενο εργασιών " Γυμναστήριο Αθλήσεως " . Η επιχείρηση λειτουργεί πάνω από 3 χρόνια και βρίσκεται στην Πάτρα στην οδό Γούναρη (από Μαιζώνας μέχρι Υψηλάντου Αλεξάνδρου ) με τιμή ζώνης 210.000 δρχ.

Σύμφωνα με την Κ.Α. 8029 Α, " Γυμναστήριο Αθλήσεως " που λειτουργεί ως τοιούτο με άδεια της αρμόδιας αρχής, ο Μ.Σ.Κ.Κ. ανέρχεται σε 30% . Εισόδημα βάση βιβλίων 5.000.000 δρχ.

ΛΥΣΗ :

### Προσδιορισμός ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος :

Εμπορική αμοιβή :  $2.100.000 + (2.100.000 * 30\%) = 2.100.000 + 630.000 = 2.730.000$  .

Μισθωτική αξία :  $T.Z.210.000 * 200 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 2.835.000$

Έχουμε μείωση, με ποσοστό 30%, λόγω ορόφου

$$\Rightarrow 2.835.000 - (2.835.000 * 30\%) = 2.835.000 - 850.500 = 1.984.500$$

Σύνολο εμπορικής αμοιβής και μισθωτικής αξίας :

$$2.730.000 + 1.984.500 = 4.714.500 .$$

Αφού ο Μ.Σ.Κ.Κ. του συγκεκριμένου επαγγέλματος είναι 30%, τότε ο συντελεστής απόδοσης του επαγγέλματος είναι 1,20.

Άρα, το πιο πάνω σύνολο αναπροσαρμόζεται .

$$4.714.500 * 1,20 = 5.657.400 .$$

Άρα ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος : 5.657.400 .

### Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Η "Κ", διαθέτει κομμωτήριο στην οδό Γρηγορίου Λαμπράκη (από Κύπρου μέχρι Μεταξά ) στην Γλυφάδα με τιμή ζώνης 270.000 δρχ. Το κομμωτήριο βρίσκεται στον 1<sup>ο</sup> όροφο οικοδομής με επιφάνεια 60 τ.μ.

Ο Μ.Σ.Κ.Κ., σύμφωνα με την Κ.Α. 8028 " Κομμωτήριο και Καλωπιστήριο γυναικών " (άνω των δύο τεχνικών κομμωτών), το ποσοστό είναι 32%, άρα ο συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης είναι 1,40 .

ΛΥΣΗ :

Προσδιορισμός ελάχιστου καθαρού εισοδήματος (Ε.Κ.Ε.)

$$\blacksquare \text{ Εμπορική αμοιβή : } 2.100.000 + (2.100.000 * 30\% ) = \underline{2.730.000}$$

$$\blacksquare \text{ Μισθωτική αξία : } 270.000 \text{ T.Z. } * 60 \text{ τ.μ. } * 6,75\% = 1.093.500$$

Μείωση της Μισθωτικής αξίας με ποσοστό 30%, λόγω ορόφου .

$$\text{Οπότε } 1.093.500 * 30\% = 328.050 .$$

$$\text{Άρα Μ.Α.} \Rightarrow 1.093.500 - 328.050 = \underline{765.450} .$$

$$\text{Σύνολο (Ε.Α.) + (Μ.Α.)} \Rightarrow 2.730.000 + 765.450 = 3.495.450$$

■ Συντελεστής απόδοσης 1,40 . --

$$3.495.450 * 1,40 = \underline{4.893.630} .$$

Άρα ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από κομμωτήριο είναι 4.893.630 .

#### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>

Έστω Ο.Ε. με έδρα την Πάτρα, με αντικείμενο εργασιών τον καθαρισμό ταπήτων , στεγάζεται στον πρώτο όροφο πολύ-κατοικίας εμβαδού 160 τ.μ. Βρίσκεται στην οδό Νόρμαν (από Αθηνών μέχρι Μουρούζη ) με τιμή ζώνης 190.000 δρχ. Λειτουργεί πλέον των 4 ετών .

Ο Μ.Σ.Κ.Κ., σύμφωνα με την Κ.Α. είναι 40%. Δηλούμενα καθαρά κέρδη βάση βιβλίων 3.000.000 δρχ.

ΛΥΣΗ

#### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Ε.Κ.Ε.

$$\blacksquare \text{ Εμπορική αμοιβή: } 2.100.000 * (2.100.000 * 30\%) = 2.730.000$$

$$\blacksquare \text{ Μισθωτική αξία : } T2 * TM * 6,75 \% = 190.000 * 160 * 6,75 \% = 2.052.000 .$$

Μείωση με ποσοστό 30%, λόγω εγκατάστασης σε όροφο

$$2.052.000 * 30\% = 615.600 .$$

$$Μ.Α. \Rightarrow 2.052.000 - 615.600 = 1.436.400 .$$

$$\text{Σύνολο (Ε.Α.)} + (Μ.Α) \Rightarrow 2.730.000 + 1.436.000 + 4.166.400 .$$

■ Επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι 40% άρα συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης είναι 1,40 .

$$4.166.400 * 1,40 = \underline{5.832.960} \text{ δρχ.}$$

Δηλούμενο εισόδημα 3.000.000 δρχ.

Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών κριτηρίων

$$5.832.960 - 3.0000.000 = \underline{2.832.960} .$$

Άρα ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος 5.832.960 .

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5<sup>ο</sup>

Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εκπαίδευση οδηγών αυτοκινήτων, για την οποία ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους είναι 48% . Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τρία εκπαιδευτικά αυτοκίνητα και έχει την επαγγελματική της εγκατάσταση σε ιδιόκτητο ισόγειο κατάστημα εμβαδού 50 τ.μ. στη Πάτρα επί της οδού Πατρέως (από Κανακάρη μέχρι Καραισκάκη), για την οποία η τιμή ζώνης (Τ.Ζ) έχει ορισθεί σε 210.000 δρχ. ανά τ.μ.

Η επιχείρηση τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων από το οποίο κατά τη χρήση 1.1-31.12.1996 προέκυψαν ακαθάριστα έσοδα 15.000.000 δρχ. και δαπάνες 10.000.000 δρχ. δηλαδή καθαρά κέρδη 5.000.000 δρχ. , τα οποία δηλώθηκαν με τη δήλωση φορολογίας οικονομικού έτους 1997.

## ΛΥΣΗ

A. Το ελάχιστο εισόδημα της επιχείρησης θα προσδιορισθεί ως εξής :

■ Μισθωτική αξία  $(210.000 * 50 \text{ τ.μ.} * 6,75\%) = 708.750$

■ Εμπορική αμοιβή  $2.100.000 + (2.100.000 * 30\%) = 2.730.000$

■ Συντελεστής απόδοσης : Επειδή ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους της επιχείρησης είναι 48%, ο αντίστοιχος συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης είναι 1,50 . Οπότε ελάχιστο εισόδημα :

$$(708.750 + 2.730.000) * 1,50 = 3.438.750 * 1,50 = 5.158.125.$$

Επειδή όμως από το οικονομικό έτος 1997 το ελάχιστο εισόδημα των επιχειρήσεων εκπαίδευσης οδηγών αυτοκινήτων προσαυξάνεται κατά 10% για κάθε αυτοκίνητο πέρα από το πρώτο που χρησιμοποιούν, το πιο πάνω ελάχιστο εισόδημα θα είναι :

$$5.158.125 + (5.158.125 * 20\%) = 5,158,125 + 1,031,625 = 6.1189.750 .$$

B. Το φορολογητέο εισόδημα θα προσδιορισθεί ως εξής :

■ Ελάχιστο εισόδημα αντικειμενικού συστήματος 6.189.750

■ Δηλωθέν καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 5.000.000

■ Διαφορά αντικειμενικών κριτηρίων 1.189.750 .

■ Φορολογητέο εισόδημα  $5.000.000 + 1.189.750 = 6.189.750$  .

## ΜΙΚΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Μικτή επιχείρηση εννοείται η επιχείρηση η οποία πουλάει αγαθά αλλά και συγχρόνως παρέχει και υπηρεσίες. Κατ' αρχήν, προσδιορίζεται πρώτα η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης. Ως κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, θεωρείται εκείνη η δραστηριότητα.

Με βάση την κρίση αυτή, προσδιορίζεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης για την κύρια δραστηριότητα της. Στη συνέχεια, το προσδιοριζόμενο αυτό ποσό καθαρού εισοδήματος προσαυξάνεται με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Ακαθάριστα έσοδα δευτερεύουσας δραστηριότητας \* 100

Συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Το ποσοστό, όμως, της προσαύξησης αυτής, δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσοστό 20%.

Σε μικτές επιχειρήσεις των οποίων οι δραστηριότητες διεξάγονται σε ξεχωριστές εγκαταστάσεις, ο υπολογισμός του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος, θα γίνει ξεχωριστά για κάθε εγκατάσταση π.χ. ένας φορολογούμενος, ο οποίος έχει κομμωτήριο στην Αθήνα και κατάστημα καλλυντικών στην Πάτρα, για μεν στην Αθήνα το ελάχιστο καθαρό εισόδημα θα υπολογισθεί ως επιχείρησης Παροχής Υπηρεσιών, για το Υποκατάστημα Πατρών, ο υπολογισμός του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος θα γίνει ως εμπορικής επιχείρησης.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ : ΜΙΚΤΕΣ 1<sup>ο</sup>**

Ατομική επιχείρηση που λειτουργεί από τις 5.3.1993, με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ραδιοφώνων, βίντεο και συναφών ειδών και διατηρεί εργαστήριο επισκευών, τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται στην οδό Πειραιώς (Χαμοστέρνος μέχρι Δαιδαλίδων) στο 2<sup>ο</sup> όροφο και έχει επιφάνεια 160 τ.μ. με τιμή ζώνης 165.000 ανά τ.μ. και συντελεστής εμπορικότητας 1,3 .

Ο Μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, που έχει καθορισθεί με την Ε. 17418/1985 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Κ.Α. 2330 "Εμπορος ραδιοφώνων, βίντεο και συναφών ειδών" ανέρχεται στα συμπληρωματικά στοιχεία εισοδήματος (Έντυπο Ε<sub>3</sub>) ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων 20.000.000 δρχ. κα έσοδα από επισκευές 3.000.000 δρχ. και καθαρά κέρδη 4.200.000 δρχ.

ΛΥΣΗ :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ                      ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ                      ΚΑΘΑΡΟΥ  
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα της παροχής υπηρεσιών (20.000.000 > 3.000.000), η επιχείρηση κρίνεται ως έχουσα κύρια δραστηριότητα την εμπορία και με βάση το δεδομένο

## Αντικειμενικά κριτήρια

αυτό προσδιορίζεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της .

1) Εμπορική αμοιβή 2.100.000 δρχ.

2) Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης :

$$\text{Τιμή ζώνης } 165.000 * 160 \text{ τ.μ.} * 6,75 \% = 1.782.000$$

$$\text{Μείωση λόγω ορόφου : } 1.782.000 * 30\% = 534.600$$

$$\Rightarrow 1.782.000 - 534.600 = 1.247.400$$

Σύνολο εμπορικής αμοιβής και μισθωτικής αξίας :

$$2.100.0 + 1.247.000 = 3.347.400 .$$

3) Επειδή ο συντελεστής εμπορικότητας της οδού είναι 1,3 ο συντελεστής εμπορικότητας της επιχείρησης είναι 1,20 .

$$\text{Έτσι, έχουμε } 3.347.400 * 1,20 = 4.016.880 .$$

4) Επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. της κύριας δραστηριότητας είναι 10% ο συντελεστής απόδοσης είναι 1,15 έχουμε  $4.016.880 * 1,15 = 4.619.412$  το οποίο αποτελεί και το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της κύριας δραστηριότητας .

5) Αυτό το ποσό θα προσαυξηθεί με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα :

$$3.000.000$$

$$\text{-----} * 100 = 13,04 \%$$

$$23.000.000$$

$$\text{Έτσι θα έχουμε : } 4.619.412 * 13,04\% = 602.371 .$$

6) Συνολικό ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος

$$4.619.412 + 602.371 = 5.221.783$$



7) Επειδή η επιχείρηση βρίσκεται στο τέταρτο έτος λειτουργίας της, ως νέα επιχείρηση έχει έκπτωση 30% .

$$5.221.783 * 30\% = 1.566.535 \dots$$

$$\text{Υπόλοιπο } 5.221.783 - 1.566.535 = 3.655.248 .$$

Επειδή τα δηλωθέντα κέρδη 4.200.000 δρχ. είναι μεγαλύτερα του προσδιορισθέντος ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος 3.655.248 δρχ., ο φορολογούμενος θα φορολογηθεί για το ποσό των 4.200.000 δρχ. που προέκυψε από τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης .

### Παράδειγμα : ΜΙΚΤΕΣ 2<sup>ο</sup>

Η ατομική επιχείρηση του Γ. Γεωργίου, είναι εγκατεστημένη σε ισόγειο ιδιόκτητο κατάστημα επιφανείας 280 τ.μ. στο Περι-  
στέρι στην οδό Αγίας Τριάδας (από Βενιζέλου μέχρι Κρέσνας ).  
T.Z. 155.000, Σ.Ε. 1,6 και ασχολείται από το έτος 1990, με την  
εμπορία ελαστικών, αυτοκινήτων καθώς και με την επισκευή  
ελαστικών αυτοκινήτων (Βουλκανιζατέρ) .

Η επιχείρηση άνοιξε υποκατάστημα στις 20.2.1996 στην οδό  
Πένορμαν (Δράμας μέχρι Κηφισού) T.Z. 135.000 Σ.Ε. 1,6 σε  
υπόγειο κατάστημα επιφάνειας 100 τ.μ., με αντικείμενο  
εργασιών την εμπορία ελαστικών, αυτοκινήτων .

Η επιχείρηση τηρεί τόσο για το κεντρικό κατάστημα όσο και  
για το υποκατάστημα της βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του  
Κ.Β.Σ. από τα οποία προκύπτουν τα εξής δεδομένα :

## Αντικειμενικά κριτήρια

α) ΚΕΝΤΡΙΚΟ : Ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία 12.000.000 δρχ. και από τις επισκευές ελαστικών 15.000.000 δρχ. και καθαρά κέρδη 5.500.000 .

β) ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ Ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία 6.000.000 δρχ. και καθαρά κέρδη 540.000 δρχ.

Συνολικά δηλωθέντα κέρδη 6.040.000 δρχ.

Οι Μ.Σ.Κ.Κ. που έχουν καθορισθεί με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Ε. 3250/24.2.1987 είναι για Κ.Α 4206 'Έμπορος ελαστικών αυτοκινήτων' 9% , Κ.Α. 8203 'Έργαστήριο επισκευής ελαστικών αυτοκινήτων (Βουλκανιζατέρ) 30% .

ΛΥΣΗ

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ε.Κ.Ε)

#### I. ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ

$$1. \text{ Εμπορική αμοιβή} \Rightarrow 2.100.000 + (2.100.000 * 30\%) = 2.730.000 .$$

$$2. \text{ Μισθωτική αξία} \Rightarrow \text{T.Z. } 155.000 * 280 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 2.929.500 .$$

Η μισθωτική αξία περιορίζεται στο ποσό της εμπορικής αμοιβής. Έτσι, η φορολογική βάση, του αντικειμενικού προσδιοριζόμενου ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος είναι 5.460.000 .

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών, δηλαδή, από τις επισκευές ελαστικών είναι μεγαλύτερα της εμπορίας, η επιχείρηση ως μικτή επιχείρηση θεωρείται ότι έχει για την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων, ως κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών.

3. Συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης είναι 1,20. Άρα  
 $5.460.000 * 1,20 = 6.552.000$  .

4. Επειδή η επιχείρηση είναι μικτή, το ποσό 6.552.000 προσαυξάνεται με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα : 12.000.000

$$\frac{6.552.000}{12.000.000} * 100 = 44,44\%$$

$$27.000.000$$

Το ποσοστό αυτό, προσαύξησης περιορίζεται στο 20%. Άρα,  
 $6.552.000 * 20\% = 1.310.400$  .

Συνόλου ελαχίστου καθαρού εισοδήματος κεντρικού

$$6.552.0 + 1.310.400 = 7.862.400.$$

## II) ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ

1. Εμπορική αμοιβή  $(2.100.000 + 50\%) = 1.050.000$

2. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης  $135.000 * 100 * 6,75\% = 911.250$  .

**ΜΕΙΟΝ** : Μείωση 50% λόγω υπογείου  $911.250 * 50\% = 455.625$

Φορολογική βάση του αντικειμενικά προσδιοριζόμενου ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος :  $1.050.000 + 455.625 =$

$11.505.625$  3. ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ.

α) Συντελεστής εμπορικότητας βάση της κλίμακας είναι 1,20

$$1.505.625 * 1,20 = 1.806.750 . .$$

β) Συντελεστής απόδοσης :  $1.806.750 * 1,15 = 2.077.762$

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος 2.077.762 .

Λόγω έναρξης εργασιών 20.2.1996, έχουμε :

$$2.077.762 * 10/12 = 1.731.468 .$$

**ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ : Ε.Κ.Ε.**

1. Κεντρικό	7.862.400
2. Υποκατάστημα	1.731.468
<hr/>	
ΣΥΝΟΛΟ	9.593.868

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ : ΜΙΚΤΕΣ 3<sup>ο</sup>**

Ατομική επιχείρηση, με επιφάνεια 20 τ.μ. (στον 3<sup>ο</sup> όροφο) που λειτουργεί πάνω από 3 χρόνια, στην Λεωφόρο Μεσογείων (από Χαλανδρίου μέχρι Πατρόκλου) στην Αγία Παρασκευή αττικής, με τιμή ζώνης 200.000 δρχ. ανά τ.μ. με συντελεστή εμπορικότητας 2,8 με αντικείμενο εργασιών

α) Την εμπορία καλλυντικών χονδρικός, όπου ο Μ.Σ.Κ.Κ. με την 4208 κ.α. ' Έμπορος αρωμάτων και καλλυντικών ειδών γενικά, χονδρικός' με ποσοστό 11% .

β) Την εκμετάλλευση κομμωτηρίου (μέχρι 2 τεχνίτες ), όπου ο Μ.Σ.Κ.Κ. με την Κ.Α. 8027 'Κομμωτήριο και Καλωπιστήριο γυναικών (μέχρι και δύο τεχνίτες κομμωτές)' με ποσοστό 40% .

Από το βιβλίο εσόδων/εξόδων, προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία καλλυντικών είναι 25.000.000 και από την παροχή υπηρεσίας (κομμωτήριο) 6.500.000 δρχ.

ΛΥΣΗ :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Εμπορική αμοιβή : 2.100.000 , Μισθωτική αξία  $\Rightarrow$  Τ.Ζ. 200.000 δρχ. \* 120 τ.μ. \* 6,75 % = 1.620.000 .

Μείωση με ποσοστό 30%, λόγω ορόφου.

$1.620.0 * 30\% = 486.000$ ,  $1.620.000 - 486.000 = 1.134.000$

Σύνολο (Ε.Α) + (Μ.Α.)  $\Rightarrow$  3.234.000

$(2.100.0) + (1.134.000)$

Σύμφωνα με τον συντελεστή εμπορικότητας της οδού που είναι 2,8 , ο συντελεστής εμπορικότητας της επιχείρησης είναι 1,40, ενώ ο συντελεστής απόδοσης είναι 1,30 .

ΑΡΑ :  $3.234.000 * 1,40 * 1,30 = 5.885.880$

Ε.Κ.Ε από την κύρια δραστηριότητα 5.885.880 .

Ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας (κομμωτηρίου) στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα :

$$\frac{6.500.000 * 100}{(6.500.000 + 25.000.000)} = \frac{6.500.000}{31.500.000} * 100 = 20,6\%$$

(επειδή είναι μεγαλύτερο του 20% περιορίζεται σε 20%)

$$Ε.Κ.Ε. \Rightarrow 5.885.880 + (5.885.880 * 20\%) = \underline{7.063.056}$$

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ : ΜΙΚΤΕΣ 4<sup>ο</sup> ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Ατομική επιχείρηση επισκευής αυτοκινήτων και πώλησης ανταλλακτικών, λειτουργεί επί 6 έτη. Ως επαγγελματική στέγη, έχει κατάστημα ισόγειο 120 τ.μ. στην Νέα εθνική οδό Πατρών Αθηνών (από Ανώνυμο 40 Περιφερειακή μέχρι Κοσμά Αιτωλού) με τιμή ζώνης 180.000 δρχ. με συντελεστή εμπορικότητας ,1 συντελεστής απόδοσης ,20 .

Έσοδα από κλάδο παροχής υπηρεσιών : 7.000.000 .

Έσοδα από κλάδο εμπορίας : 3.000.000 .

### ΛΥΣΗ

Ως κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης αυτής είναι παροχή υπηρεσιών αφού έχει από τη δραστηριότητα αυτή, τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα .

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Ε.Κ.Ε :

## Αντικειμενικά κριτήρια

Επιχειρηματική αμοιβή (Ε.Α.)  $2.100.000 + (2.000.000 * 30\%) = 2.730.000$  .

Μισθωτική αξία (Μ.Α.). Τ.Ζ.  $180.000 \text{ δρχ.} * 120 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 1.458.000$  .

Σύνολο (Ε.Α) + (Μ.Α.)  $\Rightarrow 2.730.000 + 1.458.000 = 4.188.000$  .

Προσαύξηση λόγω συντελεστή απόδοσης 1,20 :

$$4.188.000 * 1,20 = 5.025.600$$
 .

Προσαύξηση από δεύτερη δραστηριότητα 20% :

$$5.025.600 + (5.025.600 * 20\%) = \underline{6.030.720}$$
 .

Ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της εμπορικής δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων είναι :

3.000.000

----- = 30% , το ποσοστό αυτό ως ορίζει ο νόμος δεν

---

10.000.000 μπορεί να υπερβαίνει το 20% (αριθ.1 παρ.9)

ΑΡΑ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ : 6.030.720 .

## ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ

Όταν μια επιχείρηση έχει ένα ή περισσότερα υποκαταστήματα το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται ως εξής : Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα (ΕΚΕ) κάθε υποκαταστήματος υπολογίζεται χωριστά και το συνολικό ποσό των ελαχίστων καθαρών εισοδημάτων (ΕΚΕ) των υποκαταστημάτων, προστίθεται στο ελάχιστο καθαρό εισόδημα (ΕΚΕ) της έδρας της επιχείρησης . Κατά τον υπολογισμό του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος κάθε υποκαταστήματος η εμπορική αμοιβή (Ε.Α) μειώνεται κατά 50% (άρθρο 33 παράγραφο 7 Ν.2238/94) .

**α. Υποκατάστημα με αντικείμενο την εμπορία:**

- Εμπορική αμοιβή  $2.100.000 * 50\% = 1.050.000$  δρχ.
- Ανώτατο ποσό μισθωτικής αξίας 2.100.000 δρχ.

**β. Υποκατάστημα με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών**

- Εμπορική αμοιβή  $2.730.000 * 50\% = 1.365.000$  δρχ
- Ανώτατο ποσό μισθωτικής αξίας 2.730.000 δρχ.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>ο</sup> ΜΕ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ**

Η βιοτεχνική ατομική επιχείρηση του Γ. Κασιμάτη, έχει αντικείμενο εργασιών, την κατασκευή ανδρικών υποκαμίσων και είναι εγκατεστημένη από το έτος 1990 σε ενοικιαζόμενο ισόγειο χώρο επιφάνειας 330 τ.μ. που βρίσκεται στην λεωφόρο Πατησιών (Ιθάκης μέχρι Φωκίονος Νέγρη ) με συντελεστή εμπορικότητας 5,4 και τιμή ζώνης 175.000 δρχ. ανά τ.μ.

Επίσης διατηρεί και αποθηκευτικό χώρο επί της ίδιας οδού με επιφάνεια 120 τ.μ.

Η επιχείρηση την 20.3.1996 ίδρυσε υποκατάστημα με αντικείμενο τη λιανική πώληση των παραγόμενων από αυτή εμπορευμάτων.

Η επιχείρηση την 20.3.1996, ίδρυσε υποκατάστημα, με αντικείμενο τη λιανική πώληση των παραγομένων από αυτή εμπορευμάτων.

Το υποκατάστημα αυτό βρίσκεται στην Αθήνα σε ενοικιαζόμενο χώρο 80 τ.μ. στην οδό Ερμού (από Αιόλου μέχρι πλατεία Μοναστηρακίου) με τιμή ζώνης 190.000 και συντελεστή εμπορικότητας 3,2 . Από την επιχείρηση τηρούνται,



τόσο για το κεντρικό κατάστημα, όσο και για το υποκατάστημα βιβλία Β' Κατηγορίας του Κ.ΒΣ. από τα οποία προκύπτουν για την χρήση του 1996 τα κάτωθι έσοδα :

**ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ :**

Ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις 30.000.000 δρχ. και από λιανικές πωλήσεις 12.000.000 δρχ.

**ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ**

Ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις 6.000.000 δρχ.

Ο Μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, που έχει καθορισθεί με την απόφαση Ε. 17418/1985 του υπουργού οικονομικών Κ.Α. 6201 ' Κατασκευαστής ή έμπορας υποκαμίσεων, πώληση χονδρικής ' ανέρχεται σε 8% και Κ.Α 6202 ' Κατασκευαστής ή έμπορας υποκαμίσεων, πώληση χονδρική' ανέρχεται σε 8% και Κ.Α 6202 ' Κατασκευαστής ή έμπορος υποκαμίσεων, πώληση λιανική' ανέρχεται σε 13% .

Να υπολογισθεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος .

**ΛΥΣΗ : ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ**

**Ι. ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΗ, ΒΙΒΛΙΩΝ**

**ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ :** Ακαθάριστα έσοδα χονδρικών πωλήσεων ⇒  
 $30.000.000 * 8\% = 2.400.000$

Ακαθάριστα έσοδα Λιανικών Πωλήσεων ⇒  $12.000.000 * 13\% =$

1.560.000

**ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ** : Ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις  $\Rightarrow 6.000.000 * 13\% = 780.000$

Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ :  $2.400.000 + 1.560.000 + 780.000 = 4.740.000$

## **II. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ**

### **1) Προσδιορισμός φορολογικής βάσης**

#### **A Κεντρικού καταστήματος**

1. Εμπορική αμοιβή : 2.100.000

2. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης :

Τιμή ζώνης  $175.000 * 330 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = \underline{3.898.125}$  (1)

Πλέον, μισθωτική αξία αποθηκευτικού χώρου :

$175.0 * 120 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 1.417.500$

Μείον : μείωση 75%  $\Rightarrow 1.417.500 * 75\% = 1.063.125$

Στην συνέχεια  $1.417.500 - 1.063.125 = 354.375$  (2)

Σύνολο (1) + (2)  $\Rightarrow 4.252.500$  .

$\Rightarrow$  Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 33 τ. Ν2238/94 το ποσό είναι 2.100.000 .

Συνολική βάση του, αντικειμενικά προσδιοριζόμενου ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος :  $4.200.000$  (2.100.000 + 2.100.000) [E.A + M.A]

**2) Προσαρμογή φορολογικής βάσης**

A) Με βάση της εμπορικότητας του ποσού εγκατάστασης της επιχείρησης. Συντελεστής εμπορικότητας βάση κλίμακας είναι 1,80. Φορολογική βάση  $4.200.000 * 1,80 = 7.560.000$ .

B) Με βάση το συντελεστή απόδοσης της επιχείρησης. Επειδή για το κεντρικό κατάστημα τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις είναι μεγαλύτερα των λιανικών, λαμβάνεται ο Μ.Σ.Κ.Κ. των χονδρικών πωλήσεων 8%.

Ο συντελεστής απόδοσης, βάση της κλίμακας είναι 1,15 προσαρμοσθείσα ως άνω φορολογικής βάση :  $7.560.000 * 1,15 = 8.694.000$ .

Συνεπώς το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια, για την επιχείρηση ανέρχεται σε 8.694.000.

**B. ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ**

**I. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ**

1. Εμπορική αμοιβή 2.100.000.

ΜΕΙΟΝ : Μείωση ποσοστό 50%.

Δηλαδή  $2.100.000 * 50\% = 1.050.000 = 1.050.000$

2. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης :

$190.0 * 80 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 1.026.000$ .

## Αντικειμενικά κριτήρια

Μείωση με ποσοστό 30% λόγω ορόφου.  $1.026.000 * 30\% = 307.800$ .

Συνολική βάση του αντικειμενικού προσδιοριζόμενου ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος.  $1.050.000 + 718.200 + 1.768.200$

## II. ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Α) Με βάση την εμπορικότητα του τόπου εγκατάστασης του υποκαταστήματος. Συντελεστής εμπορικότητας βάση κλίμακας είναι 1,60. Φορολογική βάση  $\Rightarrow 1.768.200 * 1,60 = 2.829.120$ .

β) Με βάση τον συντελεστή απόδοσης. Συντελεστής απόδοσης, ~~βάση κλίμακας 1,30.~~

Προσαρμοσθείσα ως άνω φορολογική βάση  $2.829.120 * 1,30 = 3.677.856$ . Επομένως το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος ανέρχεται σε 3.677.856. Επειδή όμως το υποκατάστημα άρχισε τη λειτουργία του, την 20.3.1996 το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος θα περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της Παρ. 12 αρθρ. 33 Ν. 2238/94, σε τόσα δωδέκατα όσο οι μήνες λειτουργίας του.  $3.677.856 * 9/12 = 2.758.392$ .

III Ανακεφαλαίωση του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος κεντρικού και υποκαταστήματος.

α) Κεντρικού κατάστημα : 8.694.000

β) Υποκαταστήματος : 2.758.392

-----  
11.452.392

**Παράδειγμα 2°**

Η εμπορική ομόρρυθμη εταιρεία ' Αφοί Δημητρίου' ασχολείται με το εμπόριο τουριστικών και λοιπών συναφών ειδών λαϊκής τέχνης (πώληση λιανική) και είναι εγκατεστημένη από το έτος 1990 στην οδό Αθηνών (από Ευρυπίδου μέχρι Λυκούργου) με τιμή ζώνης 155.000 και συντελεστή εμπορικότητας 4,3 επιφάνειας 150 τ.μ. Το τεκμαρτό ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται σε 1.800.000 δρχ. Κατά την χρήση 1996 πραγματοποίησε δαπάνες επισκευής και συντήρησης του καταστήματος δρχ. 200.000 .

Η Ο.Ε. διατηρεί υποκατάστημα στην Ύδρα στην δημοτική αγορά, στον πρώτο όροφο επιφάνειας 100 τ.μ. και αποθηκευτικό χώρο στην ίδια περιοχή, επιφάνειας 80 τ.μ. με τιμή ζώνης 310.000 δρχ. και συντελεστή εμπορικότητας 1,3. Ετήσιο καταβαλλόμενο μίσθωμα για τους χώρους αυτούς δρχ. 840.000.

Από την εταιρεία τηρούνται βιβλία Β' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ και από τα τηρηθέντα βιβλία προκύπτουν πωλήσεις λιανικές για την χρήση 10,96 δρχ. 18.000.000 για το κατάστημα Αθηνών και 26.000.000 για το κατάστημα ΥΔΡΑΣ.

Στην εταιρεία συμμετέχουν ο Α. Δημητρίου με 60% και ο Δ. Δημητρίου με 40% . Η προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους ανέρχεται σε 900.000 δρχ.

Ο Μ.Σ.Σ.Κ που έχει καθορισθεί με την Ε. 17418/85 απόφαση του Υπ. Οικονομιών Κ.Α. 6212 (Κατασκευαστής ή έμπορος τουριστικών και λοιπών συναφών ειδών λαϊκής τέχνης, πώληση λιανική ανέρχεται σε 21% .

Λύση :

Α' Κέρδη δηλωθέντα βάσει βιβλίων

Ακαθάριστα έσοδα Αθηνών  $18.000.000 * 21\% = 3.780.000$

Ακαθάριστα έσοδα Ύδρας  $26.000.000 * 21\% = 5.460.000$

---

Σύνολο δηλουμένων κερδών  $\Rightarrow 9.240.000$

## **Β' ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗ- ΜΑΤΟΣ**

1. Κεντρικού καταστήματος ΑΘΗΝΑΣ

-Εμπορική αμοιβή 2.100.000

-Μισθωτική αξία επαγγέλματος στέγης .

Τιμή ζώνης  $155.000 * 150 \text{ τ.μ.} * 6,75 = 1.569.375$

Σύνολο Ε.Α. + Μ.Α.  $\Rightarrow 3.669.375$  . Φορολογική βάση

Προσαρμογή φορολογικής βάσης :

-Συντελεστής εμπορικότητας βάση της κλίμακας είναι 1,80.

Οπότε,  $3.669.375 * 1,80 = 6.604.875$  .

-Συντελεστής απόδοσης βάση της κλίμακας είναι 1,50 .

Οπότε,  $6.604.875 * 1,50 = 9.907.312$  .

## Αντικειμενικά κριτήρια

Συνεπώς, το ελάχιστο καθαρό εισόδημα, με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια, για το κεντρικό κατάστημα της εταιρίας για την χρήση 1996, ανέρχεται σε 9.907.312.

2. Υποκαταστήματος Ύδρας.

-Εμπορική αμοιβή 2.100.000 ( εδώ έχουμε μείωση της Ε.Α. κατά 50% λόγω υποκαταστήματος ).

$$2.100.000 * 50\% = 1.050.000 \Rightarrow \text{Ε.Α.} : 1.050.000$$

-Μισθωτική αξία : Τ.Ζ. 310.000 \* 100 τ.μ. \* 6,75 = 2.092.500

Μείωση κατά 30%, λόγω ορόφου .

$$\text{Οπότε } 2.092.500 * 30\% = 627.750 .$$

$$\text{Άρα } 2.092.500 - 627.750 = 1.464.750 .$$

ΠΛΕΟΝ : Μισθωτική αξία αποθηκευτικού χώρου

$$\text{T.Z. } 310.000 * 80 \text{ τ.μ.} * 6,75 = 1.674.000 .$$

Έχουμε μείωση κατά 75% λόγω αποθηκευτικού χώρου .

$$1.674.000 * 75\% = 1.255.500 .$$

$$1.674.000 - 1.255.500 = 418.500 .$$

$$\text{Σύνολο Μισθωτικής αξίας } 1.464.750 + 418.500 = 1.883.250$$

⇒Φορολογική βάση του αντικειμενικού προσδιοριζόμενου

$$\Rightarrow \text{Ε.Κ.Ε. } 1.050.000 + 1.883.250 = 2.933.250 .$$

### Προσαρμογή φορολογικής βάσης

Συντελεστής εμπορικότητας βάση κλίμακας, είναι 1,20 .

$$2.933.250 * 1,20 = 3.519.900 .$$

Συντελεστής απόδοσης βάση κλίμακας, είναι 1,50 .

$$3.519.900 * 1,50 = 5.279.850 .$$

Συνεπώς, το Ε.Κ.Ε. για το υποκατάστημα Ύδρας, ανέρχεται σε

$$5.279.850 .$$

**ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ :**

α) Κεντρικού καταστήματος Αθήνας : 9.907.312

β) Υποκαταστήματος Ύδρας : 5.279.850

---

Συνολικό ελάχιστο εισόδημα : 15.187.162

**ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Εισόδημα βάσει βιβλίων 9.240.000

Διαφορά εισοδήματος, λόγω αντικειμενικών κριτηρίων .

$15.187.162 - 9.240.000 = 5.947.162$  .

---

Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος :

$9.240.000 + 5.947.162 = 15.187.162$  .

**Παράδειγμα 3<sup>ο</sup>**

Έστω Ο.Ε., εμπορίας ειδών υγιεινής λιανικώς, έχει επαγγελματική στέγη έδρας κατάστημα ισόγειο 80 τ.μ. που βρίσκεται στην Πάτρα, οδός Γερμανού ( από Σωτηριάδου μέχρι Λόντου ) με τιμή ζώνης 155.000 και συντελεστή εμπορικότητας 1,6 . Η Ο.Ε., έχει και υποκατάστημα στην Ναύπακτο οδό Βαδακούλα ( από Β. Πλαστήρα μέχρι Χριστοφόρου ), με τιμή ζώνης 85.000 δρχ. ανά τ.μ. και συντελεστή εμπορικότητας 1,2, με συνολική επιφάνεια 100 τ.μ. Ο Μ.Σ.Κ.Κ., σύμφωνα με Κ.Α 1207 ( έμπορας ειδών υγιεινής και υδραυλικών ειδών λιανικώς ) με ποσοστό 11% . Ο συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης



είναι 1,30 . Λειτουργεί επί 6 έτη, ενώ έχουμε εισόδημα βάση βιβλίων 6.300.000 δρχ.

Λύση :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Ε.Κ.Ε. " ΕΔΡΑΣ "**

Επιχειρηματική αμοιβή (Ε.Α.) 2.100.000 .

Μισθωτική αξία (Μ.Α.)

$$Τ.Ζ. 155.000 * 80 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 837.000$$

$$\text{Σύνολο Ε.Α. + Μ.Α.} = 2.100.000 + 837.000 = 2.937.000 .$$

Στην συνέχεια έχουμε : Προσαύξηση λόγω συντελεστή εμπορικότητας . Επειδή ο συντελεστής εμπορικότητας της οδού είναι 1,6 ο αντίστοιχος συντελεστής της επιχείρησης είναι 1,20

$$\text{Έχουμε : } 2.937.000 * 1,20 = 3.524.400 .$$

Προσαύξηση λόγω συντελεστή απόδοσης με ποσοστό 1,30 .

$$3.524.400 * 1,30 = 4.581.720 .$$

Άρα ελάχιστο καθαρό εισόδημα " ΕΔΡΑΣ " : 4.581.720 .

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ " ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ "**

Επιχειρηματική αμοιβή (Ε.Α.) :

$$2.100.000 - (2.100.000 * 50\%) = 1.050.000$$

Μισθωτική αξία (Μ.Α.) :

$$Τ.Ζ. 185.000 * 100 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 1.248.750 .$$

$$T.Z. 185.000 * 100 \text{ τ.μ.} * 6.75\% = 1.248.750 .$$

$$\text{Σύνολο Ε.Α. + Μ.Α.} = 1.050.000 + 1.248.750 = 2.298.750 .$$

Προσαύξηση λόγω συντελεστή εμπορικότητας με ποσοστό 1,20

$$2.298.750 * 1,20 = 2.758.500 .$$

Προσαύξηση λόγω συντελεστή απόδοσης με ποσοστό 1,30 .

$$2.758.500 * 1,30 = 3.586.050 .$$

Άρα  $\Rightarrow$  Ε.Κ.Ε. " ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ " 3.586.050 .

Συνολικό Ε.Κ.Ε. " ΕΔΡΑΣ " + " ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ "

$$= 4.581.720 + 3.586.050 = 8.167.770 .$$

#### Παράδειγμα 4<sup>ο</sup>

Η ατομική επιχείρηση του " Α " ασχολείται με την εμπορία επίπλων και τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων . Έχει έδρα ( κεντρικό κατάστημα ) στο Αγρίνιο στην οδό Μπαιμπά ( από Γρίβα Β. μέχρι πλατεία 28<sup>ης</sup> Οκτωβρίου ) με τιμή ζώνης 180.000 και συντελεστή εμπορικότητας 3,4 , συνολικής επιφάνειας 170 τ.μ. Συντελεστής εμπορικότητας επιχείρησης : 1,60 . Η ίδια επιχείρηση διαθέτει και υποκατάστημα στο Μεσολόγγι, επιφάνειας 100 τ.μ. στην οδό Λόρδου Βύρωνα ( από ραζηκώτσικας Αθην. μέχρι Χαρ. Τρικούπη ) με τιμή ζώνης 150.000 και συντελεστής εμπορικότητας οδού 1,3 άρα Σ.Ε. επιχείρησης 1,20 , το οποίο βρίσκεται σε υπόγειο της οικοδομής .

Ο Μ.Σ.Κ.Κ., με Κ.Α. 33099 " Εισαγωγέας επίπλων και μικροεπίπλων , πώληση λιανική " με 26% , με συντελεστή απόδοσης 1,50 .

Λύση :

**ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ :**

Εμπορική αμοιβή : 2.100.000

Μισθωτική αξία : T.Z. 180.000 \* 170 τ.μ. \* 6,75% = 2.065.500 .

Σύνολο Ε.Α. + Μ.Α. = 4.165.500 .

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος = 4.165.500 \* 1,60 \* 1,50  
= 9.997.200

**ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ :**

Εμπορική αμοιβή : 1.050.000

Μισθωτική αξία : T.Z. 150.000 \* 100 τ.μ. \* 6,75% = 1.012.500

1.012.500 - ( 1.012.500 \* 50% ) = 506.250 .

Σύνολο 1.050.000 + 506.250 = 1.556.250 .

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος :

1.556.250 \* 1,20 \* ,50 = 2.801.250 .

Σύνολο Ε.Κ.Ε. ⇒ "ΕΔΡΑΣ" + "ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ " =  
12.798.450

### **ΝΕΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Με τις ισχύουσες διατάξεις το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος μειώνεται κατά 30% για τα 3 πρώτα χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης . Για τον υπολογισμό της τριετίας,

ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος . Διευκρινίζεται ότι, για τον υπολογισμό της τριετίας λαμβάνονται υπόψη όλα τα έτη από την υποβολή της πρώτης δήλωσης έναρξης επαγγέλματος. Επίσης, ως δήλωση έναρξης επαγγέλματος φυσικού προσώπου θεωρείται και η αναγραφή του ως μέλους στην υποβαλλόμενη δήλωση έναρξης νομικού προσώπου ή στη δήλωση μεταβολών αυτού.

Η μείωση του 30% με το Ν. 2390/96 επεκτάθηκαν και στις εξής περιπτώσεις :

α) Όταν ο φορολογούμενος αλλάζει επαγγελματική εγκατάσταση και μεταβληθεί το αντικείμενο εργασιών, της επιχείρησης.

β) Όταν διακοπεί η δραστηριότητα και μεταγενέστερα υποβληθεί νέα δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος, με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών, σε διαφορετική επαγγελματική εγκατάσταση .

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, για τον υπολογισμό της τριετίας, ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε τη δήλωση μεταβολών ή τη νέα δύναμη έναρξης άσκησης του επαγγέλματος .

Από το νόμο προβλέπεται ότι η μείωση κατά 30% του προσδιοριζόμενου ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος δεν ισχύει στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) Αν δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος ή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα, μετά την πάροδο εξαμήνου από την πραγματική έναρξη άσκησης του επαγγέλματος .

β) Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. αν και έχουν υποχρέωση τήρησης ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία .

γ) Για τις Ο.Ε. και Ε.Ε. κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και τις κοινοπραξίες οι οποίες προέρχονται από τη λύση ή μετατροπή υφισταμένης επιχείρησης, εφόσον μετέχει σ' αυτές ένα τουλάχιστον μέλος από αυτά που μετείχαν στην επιχείρηση που λύθηκε ή μετατράπηκε ή όταν η νέα επιχείρηση λειτουργεί στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση με την επιχείρηση που λύθηκε ή μετατράπηκε .

δ) Για τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 13 και 5, του άρθρου 33, του Ν. 2238/994 οι οποίες αναφέρονται :

- Στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτιο ή διαμερίσματα .
- Στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κάμπινγκ .
- Στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά ή φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ.

- Στις επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανοδίων λιανοπωλητών ή λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές.

## **ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

- 1) Σε περίπτωση που μεταβληθεί το αντικείμενο εργασιών και η επαγγελματική ή διακοπεί η δραστηριότητα και μεταγενέστερα υποβληθεί νέα δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών σε διαφορετική εγκατάσταση, ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε τη δήλωση μεταβολής ή τη νέα δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος. (άρθρο 33 παρ. 11 εδάφιο Ε Ν. 2238/94).
- 2) Εάν, το δηλούμενο εισόδημα από άσκηση ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ, είναι μικρότερο από το Ε.Κ.Ε. η διαφορά προσ αυξάνει το εισόδημα που δηλώνεται.  
Ως δηλούμενο εισόδημα θεωρείται το (θετικό εισόδημα), οπότε η τυχόν ζημιά τρέχουσας χρήσης, δεν αναγνωρίζεται προς συμψηφισμό με το Ε.Κ.Ε (άρθρο 1 παρ. 17) ..
- 3) Το Ε.Κ.Ε. εφ' όσον είναι μεγαλύτερο από τα καθαρά κέρδη των βιβλίων, θεωρείται οριστικό, εφ' όσον δεν διαπιστωθεί παράβαση του Κ.Β.Σ. που θίγει το κύρος των βιβλίων μέσα σε μια πενταετία. (άρθρο 3 παρ.2) ή (άρθρο 33 παρ. 21 Ν.2238/94) .

- 4) Τυχόν μεταφερόμενες και φορολογικά εκπιπόμενες ζημιές χρήσεων που έληξαν μέχρι 31.12.1993, συμψηφίζονται με το ελάχιστο καθαρό εισόδημα (άρθρο 1 παρ. 17) .
- 5) Ο προσδιορισμός του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος, δεν αποκλείει το λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό, εφ' όσον από αυτό θα προκύψει μεγαλύτερο εισόδημα, (άρθρο 3 παρ.1) ή (άρθρο 33 παρ. 20 Ν. 2238/94) .
- 6) Η μισθωτική αξία, λογιστηρίου επιχειρήσεως, που βρίσκεται σε διαφορετικό χώρο από το κατάστημα, προσαυξάνει τη Μισθωτική αξία του κεντρικού καταστήματος (άρθρο 1 παρ.7).
- 7) Το Ε.Κ.Ε. μπορεί να αμφισβητηθεί και ενώπιον του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για σοβαρούς λόγους, όπως εκπλήρωση στρατιωτικής θητείας, νοσηλεία σε νοσοκομείο ή κλινική, καθώς και οι λόγοι φυλακίσεως, με αίτηση του η οποία υποβάλλεται, μέσα στον μελεπόμενο μήνα από την εκκαθάριση του φόρου (άρθρο 7 παρ 8 Κ.Φ.Ε) . Η προσφυγή στο Διοικητικό Δικαστήριο ασκείται μέχρι 31/12 του οικείου έτους . Τότε βεβαιώνεται το 100% και εισπράττεται το 50% της διαφοράς του φόρου, που βεβαιώθηκε λόγω εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων (άρθρο 3 παρ. 4) ή (άρθρο 33 Ν. 2238/94) . Αν η λήψη του εκκαθαριστικού γίνει μετά την 31/12 η προσφυγή ασκείται στις προθεσμίες που ορίζει το άρθρο 77 του Ν 4125/60 .

- 8) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος υπάγεται στα αντικειμενικά κριτήρια, των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, λαμβάνεται ως ελάχιστο καθαρό εισόδημα το μεγαλύτερο που προκύπτει από τις δύο δραστηριότητες και προσαυξάνεται με το 50% του μικρότερου (άρθρο 7 παρ 3 Κ.Φ.Ε., άρθρο 33 παρ.10 Ν2238/94).
- 9) Παρέχεται έκπτωση 20% στο Ε.Κ.Ε., που προσδιορίζεται από δραστηριότητα η οποία , ασκείται σε παραμεθόριο περιοχή . (άρθρο 7 παρ. 3 Κ.Φ.Ε. - άρθρο 33 παρ. 10 Ν.2238/94).
- 10) Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα μειώνεται κατά 50% για τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες, σε μη παραλιακές περιοχές δήμων, κοινοτήτων ή οικισμών με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους που βρίσκονται σε νησιά τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως τουριστικοί τύποι (άρθρο 7 παρ. 7 Κ.Φ.Ε.).
- 11) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και μισθωτές υπηρεσίες.**

Με την παρ.3 του άρθρου, του άρθρου 7, του Σχ. Νόμου, ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος, εκτός από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις που προέρχεται από την άσκηση της ατομικής επιχείρησής του, δηλώνει και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το Ε.Π.Κ.Ε περιορίζεται κατά ποσοστό 50%. Το άθροισμα, όμως, του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του υπολοίπου, μετά τον περιορισμό αυτό του Ε.Κ.Π.Ε. δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει με τα



αντικειμενικά κριτήρια, με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 12, του άρθρου 33, του Ν. 2238/1994 :

**12) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερο επάγγελμα.**

Με την παρ.3 του άρθρου 7 του Σχ. Νόμου ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος δηλώνει εισοδήματα από εμπορική επιχείρηση και ελευθέριο επάγγελμα ως Ε.Κ.Π.Ε, για τις δραστηριότητες αυτές, λαμβάνεται το ελάχιστο ποσό της δραστηριότητας με το μεγαλύτερο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων (άρθρο 33 και 51, Ν 2238/94) προσαυξημένο με το 50% του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος της άλλης δραστηριότητας .

**13) Έναρξη ή διακοπή εργασιών μέσα στη χρήση .**

Με τις ισχύουσες διατάξεις ορίζεται ότι όταν η επιχείρηση έκανε έναρξη λειτουργίας ή διακοπή εργασιών της μέσα στην διακρινόμενη διαχειριστική χρήση, το Ε.Κ.Π.Ε. περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης . Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 15 ημερών λογίζεται ολόκληρο μήνας. Ισχύει και για υποκατάστημα αποθήκες . Με την παρ. 5 του άρθρου 7, του Σχ. Νόμου επεκτείνεται ο περιορισμός του Ε.Π.Κ.Ε. ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας και στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια ή διαμερίσματα κάμπινγκ και αυτοκίνητα

δημόσιας χρήσης, όταν η επιχείρηση έκανε έναρξη ή παύση εργασιών μέσα στο έτος .

14) Για τις επιχειρήσεις **ΕΠΟΧΙΑΚΕΣ** (π.χ. Τουριστικά επαγγέλματα ), το Ε.Κ.Ε. θα υπολογίζεται χωρίς κανένα περιορισμό για ολόκληρο έτος (άρθρο 1 παρ. 2).

1) Στην επιφάνεια (τ.μ.) της επαγγελματικής εγκατάστασης περιλαμβάνονται : οι κτιριακές εγκαταστάσεις, οι κοινόχρηστοι χώροι εξυπηρέτησης του προσωπικού, οι βοηθητικοί χώροι οι εγκαταστάσεις θέρμανσης, κλιματισμού, πυρασφαλείας, οι ψυκτικοί χώροι, οι χώροι που χρησιμοποιούνται για ξήρανση και συντήρηση προϊόντων, οι χώροι διαλογής, τα συσκευαστήρια, οι εκθεσιακοί χώροι καθώς και οι χώροι αποθήκευσης α' υλών, ράμπες, πατάκια κ.λ.π..

**ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ**  
**ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ, ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΕΣ, ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ**  
**ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

1) Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα, δεν εφαρμόζεται σε επιχειρηματίες άνω των 65 ετών, εφ' όσον ασκούν το επάγγελμα για μια δεκαετία ή σε τυφλούς ή ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας άνω του 80% (αρθρ. 33 παρ. 22 Ν. 2238/94) .

2) Το Ε.Κ.Ε. δεν εφαρμόζεται σε εκμεταλλευτές θεάτρου, θεάτρου σκιών, κινηματογράφου, κυλικείων θεάτρων και

κινηματογράφων, λεωφορείου ενταγμένου σε Κ.Τ.Ε.Λ. ή σε καθαρά κέρδη που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών αποκλειστικά στο Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., τα κρατικά Ν.Π.ΙΡ.Δ., τους οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης με μίσθωση έργου, ή από παροχή υπηρεσιών με μίσθωση έργου, αποκλειστικά προς ένα μόνο αντισυμβαλλόμενο, χωρίς να απασχολούν προσωπικό (άρθρο 1 παρ. 12 Ν 2390/21.3.1996) ή (αρ. 33 Παρ. 16 περ. α. Ν. 2238/94).

3) Το Ε.Κ.Ε. δεν εφαρμόζεται σε επιχ. πώλησης ανεγειρομένων οικοδομών και ασχολούμενων με εργολαβικές κατασκευές Δημοσίων τεχνικών έργων (άρθρο παρ 16).

4) Το Ε.Κ.Ε. δεν εφαρμόζεται σε παραγωγούς ή μεσίτες ασφαλειών χωρίς επαγγελματική εγκατάσταση, πλασιέ, σε εκτελωνιστές σε πρακτορείο εφημερίδων και περιοδικών σε εφημεριδοπώλες, σε πρακτορεία ειδήσεων, σε πρακτορεία Λαχείων, Προπό και Ιπποδρομιακών στοιχημάτων, καθώς και σε πλανόδιους μικροπωλητές λαχείων (άρθρο 1 Παρ.16).

5) Το Ε.Κ.Ε. δεν εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις ή υποκαταστήματα σε οικισμούς κάτω από 4.000 κατοίκους, πλην τουριστικών σε παραλιακές περιοχές ή κατά μήκος των Εθνικών οδών (άρθρο Παρ. 16) ή (άρθρο 33 Παρ. 16 Περ. δ Ν. 2238/94).

6) Το Ε.Κ.Ε. δεν εφαρμόζεται έστω και αν τηρούνται προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας (άρθρο Παρ. 1), εκτός από τις ατομικές εμπορικές επιχ. παροχής υπηρεσιών, τις

ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, τις κοινωνίες, τις κοινοπραξίες, κ.λ.π. που παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εφαρμόζονται τα Αντικειμενικά κριτήρια και σε περίπτωση προαιρετικής τήρησης Γ' Κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ. (Ισχύει από 1.1.1997).

7) Το Ε.Κ.Ε δεν εφαρμόζεται για επιχειρήσεις, οι οποίες κατά την διάρκεια του έτους φορολόγησής τους, βρίσκονται σε αδράνεια. (Δηλαδή δεν πραγματοποίησαν αγορές και πωλήσεις ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ ΑΓΑΘΩΝ). (άρθρο 1 Παρ. 15 Περ .Π.Ν. 2390/21.3.96) .

8) Το Ε.Κ.Ε. δεν εφαρμόζεται για όσους ασχολούνται στην οικία τους με εργασίες φασόν χωρίς να απασχολούν προσωπικό, για τους ντήλερ χωρίς επαγγελματική εγκατάσταση, για τις επιχ. Εκδόσεων επαρχιακών εφημερίδων εκτός ημερησίων και εβδομαδιαίως, για τις Δυτικές μη κερδοσκοπικές και τέλος για τις επιχ που πραγματικά δεν λειτουργούσαν και μέχρι την έκδοση της απαιτούμενης άδειας λειτουργίας από την αρμόδια αρχή. (άρθρο 33 Παρ 16 Περ. γ,ε,ζ Ν 2238/94).

9) Το Ε.Κ.Ε δεν εφαρμόζεται για επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους. (άρθρο 7 Παρ 6 Κ.Φ.Ε. άρθρο 33 Παρ . 16 Περ. δ Ν2238/94).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>

### ΠΟΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν.Μ.3323/1955 εισόδημα εξ ελεύθερων επαγγελμάτων θεωρούνται οι αμοιβές από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος : Του γιατρού, οδοντίατρου, κτηνίατρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου, υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη, γλύπτη, ζωγράφου, σκιτσογράφου, χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων, μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή-προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβόλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα .

Ακόμη εισοδήματα από ελεύθερα επαγγέλματα . Θεωρούνται και κάθε είδους αμοιβές που καταβάλλονται :

α) Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών, εκτελεστές διαθηκών εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς .

β) Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά .

γ) Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε μορφής συμβούλια ή επιτροπές του Δημοσίου, Νομικών Προσώπων Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, Σωματείου, Ιδρυμάτων, Συνεταιρισμών και Οργανισμών γενικά .

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1 του Ν. 2214/94 'Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από ελευθέρια επάγγελμα', επιβάλλεται η εξεύρεση του ελαχίστου καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με κριτήρια στους:

Δικηγόρους, ιατρούς, οδοντιάτρους, κτηνιάτρους, ψυχολόγους, φυσιοθεραπευτές, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες και αναλυτές-προγραμματιστές .

Με την παράγραφο 2 του παραπάνω άρθρου στον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος με κριτήρια συμπεριλαμβάνονται επίσης και : Οι καλλιτέχνες ή τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης .

Σύμφωνα μ' αυτή την καταγραφή εξαιρούνται της εξευρέσεως του εισοδήματος βάσει κριτηρίων, όλα τα υπόλοιπα επαγγέλματα.

Επομένως οι ελεύθεροι επαγγελματίες (π.χ. γεωπόνοι, συγγραφείς, δασολόγοι κ.λ.π.), που δεν αναφέρονται ρητά ως υπαγόμενοι στο σύστημα των κριτηρίων, εξακολουθούν να

φορολογούνται με βάση τα δηλούμενα πραγματικά εισοδήματα τους, όπως αυτά εξάγονται από τα λογιστικά βιβλία που τηρούν

Ως προς τους καλλιτέχνες στη περίπτωση της παραγράφου 3 του (α) εδαφίου του άρθρου 2 του Ν. 2214/94, ' Του καλλιτέχνη ή τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης' η διάταξη αναφέρεται προσδιοριστικά και περιοριστικά στους συγκεκριμένους καλλιτέχνες και συνεπώς εξαιρούνται όλοι οι υπόλοιποι (π.χ. ηθοποιοί, χορογράφοι κ.λ.π. ) . Άλλωστε το συμπέρασμα αυτό μπορεί να εξαχθεί και από τη σύγκριση του κειμένου του νομοσχεδίου μ' αυτό του τελικού νόμου, από το οποίο έχει αφαιρεθεί η σχετική διάταξη που περιελάμβανε τους ανωτέρω καλλιτέχνες (ηθοποιοί κ.λ.π.) .

### **ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΥΣ ΙΑΤΡΟΥΣ**

Το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, από ατομική άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος του ιατρού, που δεν τηρούν βιβλία αν και υπόχρεοι, ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., θεωρείται εκείνο που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, κλιμακούμενο ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και προσαυξανόμενο με βάση τα διάφορα κριτήρια τα οποία, κατά περίπτωση ισχύουν.

### ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ

Σύμφωνα με την αρ. 1125973/2330/ ΠΟΛ. 1301/21.11.96 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η επαγγελματική αμοιβή των ιατρών (ελεύθερων επαγγελματιών), ορίστηκε σε 2.900.000 δρχ. Αυτό, αντιστοιχεί σε εισόδημα Ιατρού Επιμελητού Β' του Ε.Σ.Υ., στον πρώτο χρόνο υπηρεσίας και αναπροσαρμόζεται κάθε έτος .

### ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΣΤΕΓΗΣ

Ως μισθωτική αξία λαμβάνεται ποσοστό 6,75% επί του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της τιμής ζώνης της περιοχής που βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, με τον αριθμό των τετραγωνικών μέτρων της επιφάνειας της εγκατάστασής του .

$$\text{ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ} = \text{ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ} * \text{ΤΕΤΡΑΓ. ΜΕΤΡΑ} * 6,75\%$$

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

Επίσης, σε περίπτωση συστέγασης του ιατρού με οποιονδήποτε άλλο ελεύθερο επαγγελματία που υπάγεται στα αντικειμενικά κριτήρια, τότε η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον



αριθμό των συστεγαζομένων ελευθέρων επαγγελματιών και όσον αφορά την αντιστοιχούσα επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 40 τ.μ. (αριθμ. 2 παρ. 4 Ν. 2330/21.3.96) .

Όταν δεν ασκεί ατομικά το ελεύθερο επάγγελμα και το εισόδημα του προέρχεται από συμμετοχή σε μια ή περισσότερες εταιρείες, ελευθέρων επαγγελματιών (Ο.Ε. , Ε.Ε.)ως επαγγελματική στέγη θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί στην εταιρεία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό και δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 40 τ.μ.

Όταν ασκούν το επάγγελμα σε δωρεάν παραχωρούμενη εγκατάσταση ή σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ιδιόκτητα ιατρεία, δεν τίθεται θέμα κατώτερου όριο τ.μ. επιφάνειας, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης .

Για τον υπολογισμό του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος του ελεύθερου επαγγελματία ιατρού, πρέπει να αναφέρουμε και διάφορα άλλα πρόσθετα κριτήρια .

#### Α. ΧΡΟΝΟΣ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ (άρθρο 51 παρ. 4)

Το ελάχιστο ποσό του καθαρού εισοδήματος, κλιμακώνεται ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος . Δηλαδή, από το τέταρτο (4<sup>ο</sup>) έτος και για κάθε έτος, μέχρι το εικοστό (20),

προσανξάνεται κατά 10% . Από το εικοστό πρώτο (21<sup>ο</sup>) έτος, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, μειώνεται κάθε χρόνο επίσης κατά 10%.

Π.χ. Άσκηση επαγγέλματος για 12 έτη, η προσαύξηση είναι :

$$12 \text{ έτη} - 4 \text{ έτη} = 8 \text{ έτη} * 10\% = 80\% .$$

π.χ. Άσκηση επαγγέλματος για 24 έτη έχω προσαύξηση, (από 4-

20 έτη ) και μείωση, (από 21-24 έτη) ως εξής :

α) Από 4έτη - 20 έτη έχω  $20 - 4 = 16$  άρα προσαύξηση  $16 * 10\% = 160\% .$

β) Από 21 έτη - 24 έτη έχω 4έτη, άρα μείωση  $4 * 10\% = 40\% .$

Άρα τελική προσαύξηση  $160\% - 40\% = 120\% .$

Τώρα εάν πριν την έναρξη του επαγγέλματος, άσκησαν το επάγγελμα τους ως μισθωτοί ή με οποιοδήποτε άλλη σχέση εργασίας, περισσότερο από μια δεκαετία σ' όλα τα δημόσια ή ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και συναφείς υπηρεσίες, τότε κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματος τους.

## **B) ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑ**

Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσανξάνεται με ποσοστό 40% για ιατρούς χειρουργούς, όλων των ειδικοτήτων, καθώς και για τους , Μαιευτήρες, Ορθοδοντικούς, Γναθοχειρουργούς οδοντίατρους . Επίσης προσανξάνεται και κατά 15% για όλες τις κλινικές ειδικότητες των γιατρών, εκτός από Αιματολογία, Ιατροδικαστική, Κυτταρολογία, Μικροβιολογία, Παθολογική Ανατομική, Ακτινοδιαγνωστική, Πυρηνική Ιατρική .

## **Γ. ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟΙ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΙ ΤΙΤΛΟΙ**

Με βάση τους πανεπιστημιακούς ή επαγγελματικούς τίτλους το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προασαυξάνεται με ποσοστό 50% για τους καθηγητές Πανεπιστημίων, οποιασδήποτε βαθμίδας και κατά 20% για τους λέκτορες και τους κατέχοντες μεταπτυχιακούς ή επαγγελματικούς τίτλους .

Ως επαγγελματικός τίτλος, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, θεωρείται η θέση του υπεύθυνου διεύθυνσης ή τμήματος που κατείχε, πριν την έναρξη άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα

## **Δ. ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (άρθρο 51 παρ. 7 Ν.2238/944)**

Όταν, ο ιατρός αποκτά εισόδημα και από μισθωτές υπηρεσίες, τότε το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος μειώνεται κατά 50%. Δεν μπορεί όμως το άθροισμα του εισοδήματος από Μισθωτές Υπηρεσίες και του 50% του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος να είναι μικρότερο από το 100% του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος (άρθρο 2 παρ.7) .

## **Ε. ΤΟΠΟΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΚΑΙ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ (άρθρο 51 παρ. 7 Ν.2238/94)**

Στις παραμεθόριες περιοχές, το συνολικό ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, ακόμα και όταν προέρχεται από

συμμετοχή σε εταιρείες, μειώνεται κατά ποσοστό 30% . Για να δικαιούται ο γιατρός τη μείωση αυτή, θα πρέπει να βρίσκονται στην παραμεθόριο περιοχή ο τόπος κατοικίας και ο τόπος της επαγγελματικής στέγης .

**ΣΤ. ΣΤΡΑΤΙΩΤΙΚΟΙ ΙΑΤΡΟΙ (άρθρο 2 παρ. 8 N2390/21.3.96)**

Για τους στρατιωτικούς ιατρούς, οδοντίατρους, κτηνίατρους, το ελάχιστο καθαρό εισόδημα μειώνεται κατά ποσό 25% εφ' όσον αυτοί ασκούν το ελεύθερο επάγγελμα τους λιγότερο από πέντε (5) έτη, στην ίδια πόλη . Η περιοχή της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας θεωρείται ως μια πόλη .

**Ζ. Η ΠΑΓΙΑ ΑΝΤΙΜΙΣΘΙΑ ΙΑΤΡΩΝ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ (άρθρο 2 παρ. 7)**

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΓΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ ΙΑΤΡΟΥΣ**

**παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Ιατρός χειρουργός, με επαγγελματική στέγη, γραφείο 50 τ.μ. το οποίο βρίσκεται επί της οδού Κορίνθου, (από πλατεία Γεωργίου μέχρι οδό Γούναρη), Πατρών με τιμή ζώνης : 210.000 δρχ.,

ασκεί το επάγγελμα του 19 έτη με τίτλο σπουδών λέκτορα πανεπιστημίου .

Έχει από μισθωτές υπηρεσίες, αποδοχές 7.500.000 και από το βιβλίο εσόδων-εξόδων που τηρεί, προκύπτουν καθαρά κέρδη 500.000 . Να προσδιοριστεί το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα .

ΛΥΣΗ :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

■ Επαγγελματική αμοιβή = 2.900.000

■ Μισθωτική αξία = Τ.Ζ. \* Τ.Μ. \* 6,75 = 210.000 \* 50 \* 6,75%  
= 708.750 .

Σύνολο Ε.Α. + Μ.Α. = 2.900.000 + 708.750 = 3.608.750 .

**ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΥΞΑΝΟΥΝ ΤΟ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

1) Με βάση τα χρόνια άσκησης του επαγγέλματος έχουμε:

$$19 \text{ έτη} - 4 \text{ έτη} = 15 \text{ έτη} * 10\% = 150\%$$

Έτσι, έχουμε προσαύξηση λόγω ετών άσκησης επαγγέλματος 150%. Έρα  $3.608.750 * 150\% = \underline{5.413.125}$

Έχουμε σύνολο :  $3.608.750 + 5.413.125 = 9.021.875$  .

2) Λόγω της ειδικότητας (χειρουργού), έχουμε προσαύξηση 40%. Έρα  $9.021.875 * 40\% = 3.608.750$

Έχουμε σύνολο  $9.021.875 + 3.608.750 = 12.630.625$  .

3) Προσαύξηση λόγω τίτλου Λέκτορα 20% .

$$\text{Άρα } 9.021.875 * 20\% = 1.804.375 .$$

$$\text{Έχουμε σύνολο } 12.630.625 + 1.804.375 = 14.435.000 .$$

### **ΣΗΜΕΙΩΣΗ**

Οι προσαυξήσεις λόγω ειδικότητας, τίτλου (λέκτορα), υπολογίζονται επί του ποσού 9.021.875 .

### **ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΟ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Στην συνέχεια, έχουμε μείωση, λόγω εισοδήματος Μισθωτών Υπηρεσιών κατά 50% :  $14.435.000 * 50\% = 7.217.500 .$

$$\text{Άρα Σύνολο } 14.435.000 - 7.217.500 = 7.217.500 .$$

$$\text{Δηλαδή ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ} = 7.217.500 .$$

### **ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ**

Επειδή το άθροισμα του εισοδήματος, από Μισθωτές Υπηρεσίες και το 50% του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος, δεν είναι μικρότερο του 100% του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος δηλαδή

$$7.500.000 \text{ Μ.Υ.} + 14.435.000 * 50\% = 7.500.000 + 7.217.500 = 14.717.500 .$$

$$14.717.500 > 14.435.000 .$$

$$\text{Οπότε Ε.Κ.Ε.} = 7.217.500 .$$

## ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

(Μ.Υ.) 7.500.000 + (κέρδη βιβλίου) 3.500.000 + (διαφορά αντικειμενικών κριτηρίων) . Διαφορά αντικειμενικών κριτηρίων  
 $\Rightarrow 7.217.500 - 3.500.000 = 3.717.500 = \underline{14.717.500}$

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2<sup>ο</sup>

Παθολόγος ιατρός 'Α' με 13 χρόνια δραστηριότητας, μετρούμενου και του έτους εκείνου μέσα στο οποίο έγινε η έναρξη των εργασιών του (δηλαδή προσαύξηση ετών 9 έτη \* 10% = 90% ) , συμμετέχει με ποσοστό 40% σε μια αστική ιατρική εταιρία, η οποία διατηρεί ιατρικό κέντρο 70 τ.μ. στην Αθήνα, οδό Ασκληπιού (από Σόλωνος μέχρι Σκουφά) με τιμή ζώνης 210.000 δρχ. ανά τ.μ.

Επίσης συμμετέχει με ποσοστό 50% σε μια Ο.Ε. η οποία διατηρεί ιατρείο 60 τ.μ. στην οδό Χαριλάου Τρικούπη (Τοσίτσα μέχρι Στουρνάρη ) με τιμή ζώνης 180.000 δρχ. Ο φορολογούμενος δεν ασκεί ατομικό επάγγελμα .

ΛΥΣΗ :

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Ε.Κ.Ε

- Επαγγελματική αμοιβή 2.900.000 .
- Μισθωτική αξία  $\Rightarrow$  Τ.Ζ. 180.000 \* 60 τ.μ. \* 6,75% = 729.000

Για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας, ελήφθηκε υπ' όψη η Ο.Ε. διότι σ' αυτήν συμμετέχει ο 'Α' με μεγαλύτερο ποσοστό ).

Σύνολο Ε.Α.+ Μ.Α.  $\Rightarrow 2.900.000 + 729.000 = 3.629.000$ .

**ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΥΞΑΝΟΥΝ ΤΟ Ε.Κ.Ε**

1) Προσαύξηση λόγω ετών άσκησης επαγγέλματος ποσοστό 90% .

$$3.629.000 * 90\% = 3.266.100 .$$

2) Προσαύξηση, λόγω ειδικότητας παθολόγου, ποσοστό 15% .

Από σύνολο  $3.629.000 + 3.266.100 = 6.895.100$ , έχουμε :

$$6.895.100 * 15\% = 1.034.265 .$$

$$\text{Οπότε } 6.895.100 + 1.034.265 = 7.929.365 .$$

$$\text{Άρα Ε.Κ.Ε. ιατρού 'Α' } \Rightarrow 7.929.365 .$$

Στην συνέχεια η Ο.Ε. έχει δηλούμενο εισόδημα 4.000.000 δρχ., από το οποίο το μισό παίρνεται ως επιχειρηματική αμοιβή και τα κέρδη της αστικής εταιρείας είναι 3.000.000 δρχ.

**ΙΑΤΡΟΣ 'Α'**

α) Επιχειρηματική αμοιβή .

$$4.000.000 * 50\% * 50\% = 1.000.000 .$$

β) Αυτοτελές φορολογούμενο ποσό στην Ο.Ε.

$$4.000.000 * 50\% * 50\% * 65\% = 650.000 .$$

γ) Αυτοτελές φορολογούμενο ποσό στην αστική εταιρία .

$$3.000.000 * 40\% * 65\% = 780.000 .$$

$$\text{Σύνολο α,β,γ, } \Rightarrow 2.430.000$$

Επειδή  $7.929.365 > 2.430.000$ , ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από ελεύθερα επαγγέλματα του ιατρού θεωρείται ο ποσό  $7.929.365 - 650.000 = 6.696.160$  δρχ. και μαζί με την



## Αντικειμενικά κριτήρια

επιχειρηματική αμοιβή γίνεται συνολικά 7.696.160 δρχ. που είναι το συνολικό ποσό που θα φορολογηθεί ο 'Α'.

### παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Ένας γιατρός παθολόγος συστεγάζεται μ' άλλον ιατρό σε γραφείο 50 τ.μ. που βρίσκεται στον Πύργο Ηλείας στην οδό επαρχίου (από Λετρίνων μέχρι Διάκου) με τιμή ζώνης (T.Z.) : 180.000 . Χρόνια άσκησης επαγγέλματος 19 . Καθαρά κέρδη βιβλίων : 3.500.000 δρχ.

ΛΥΣΗ:

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

■ Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α.)	2.900.000
■ Μισθωτική Αξία (ΜΑ) γραφείου	
(T.Z. * τ.μ. * 6,75% = 180.000 * 40 * 6,75% =	486.000
	-----
Σύνολο (Ε.Α. + Μ.Α)	3.386.000

### ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΑΥΞΗΤΙΚΑ)

1) Με βάση τα χρόνια άσκησης του επαγγέλματος έχουμε :

$$19 \text{ \acute{e}t\eta} - 4 \text{ \acute{e}t\eta} = 15 \text{ \acute{e}t\eta} * 10\% = 150\%$$

Έτσι έχουμε προσαύξηση λόγω ετών άσκησης επαγγέλματος 150% . Άρα :  $3.386.000 * 150\% = 5.079.000$  .

2) Λόγω της ειδικότητας (παθολόγος) έχουμε προσαύξηση 15%.  
έχουμε :  $5.079.000 * 15\% = 761.850$  .

ΆΡΑ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ:  $5.079.000 + 3.386.000 + 761.850 = 9.226.850$  .

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4<sup>ο</sup>**

Ο παιδίατρος 'Γεώργιος Σωτηρίου', διατηρεί ιατρείο στην Κηφισιά (Αττικής), επί της οδού Μπότσαρη (από Λ. Κατσώνης έως Ρ. Φεραίου), με τιμή ζώνης 255.000 το οποίο είναι ιδιόκτητο και βρίσκεται στον δεύτερο όροφο, επιφάνειας 130 τ.μ. και το οποίο χρησιμοποιεί και ως κύρια κατοικία του .

Ο ιατρός, εργάστηκε επί 11 χρόνια, ως μισθωτός στο ΙΚΑ και στη συνέχεια μετέβη στο εξωτερικό και απέκτησε μεταπτυχιακό τίτλο. Για πρώτη φορά υπέβαλε δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος το έτος 1985 (10.2.1985), το οποίο από το χρόνο αυτό ασκεί χωρίς διακοπή.

Ο ιατρός τηρεί βιβλίο εσόδων/εξόδων, από το οποίο προέκυψαν, για τη διαχειριστική χρήση 1996, ακαθάριστα έσοδα 10.400.000 δρχ. και δαπάνες 5.000.000 δρχ., ήτοι καθαρά κέρδη 5.400.000 δρχ.

ΛΥΣΗ :

**I) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ .**

Επαγγελματική αμοιβή 2.900.000 .

Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης .

T.Z. 255.000 \* 40 τ.μ. (άρθρο 2 παρ.4 Ν.2390/21.3.96) \* 6,75%  
= 688.500 (επειδή η επαγγελματική κατοικία βρίσκεται σε κατοικία).

Σύνολο 2.900.000 + 688.500 = 3.588.500. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ

**II) ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ**

α) Κλιμάκωση ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος.

$3.588.500 * 80\%$  (έτη 12-4 = 8 \* 10%) = 2.870.800 .

Άθροισμα 3.588.500 + 2.870.800 = 6.459.300 .

β) Προσαύξηση ελαχίστου ποσού εισοδήματος.

1. Με βάση την ειδικότητα του παιδίατρου ποσοστό 15% .

$6.459.300 * 15\% = 968.895$  .

2. Με βάση τον μεταπτυχιακό τίτλο, ποσοστό 20% .

$6.459.300 * 20\% = 1.291.860$  .

Σύνολο ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος

$\Rightarrow 6.459.300 + 968.895 + 1.291.860 = 8.720.055$  .

### ΙΙΙ) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Καθαρά κέρδη βάση βιβλίων 5.400.000. Διαφορά εισοδήματος λόγω αντικειμενικών κριτηρίων .

$$8.720.055 - 5.400.000 = 3.320.055 .$$

Σύνολο εισοδήματος από ελεύθερα επαγγέλματα .

$$5.400.000 + 3.320.055 = 8.720.055 .$$

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5<sup>ο</sup>

Ιατρός δερματολόγος εργάζεται αποκλειστικά ως ελεύθερος επαγγελματίας στο Αίγιο και στεγάζεται σε ιατρείο 60 τετραγ. Μέτρων, στην οδό Τεμένης (από Κανελλοπούλου έως Ελίκης) με τιμή ζώνης 170.000 . Έκανε δήλωση έναρξης επαγγέλματος στις 3/2/1980 .

ΛΥΣΗ :

#### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επαγγελματική αμοιβή : 2.900.000 .

$$\text{Μισθωτική Αξία} = 170.000 * 60 * 6,75 = 688.500 .$$

$$\text{Σύνολο φορολογικής βάσης} \Rightarrow 2.900.000 + 688.500 = 3.588.500 .$$

Κλιμάκωση με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος  $16 - 4 =$

$$12 . \text{ Ήτοι } 12 * 10 \% = 120\% .$$

$$\text{Στην συνέχεια } 3.588.500 * 120\% = 4.306.200$$

Σύνολο  $4.306.200 + 3.588.500 = 7.894.700$  .

Προσαύξηση λόγω ειδικότητας :  $7.894.700 * 20\% = 1.578.940$  .

Άρα ελάχιστο καθαρό εισόδημα  $\Rightarrow 7.894.700 + 1.578.940 = 9.473.640$  .

### **3. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΥΣ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥΣ**

Πως υπολογίζεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος για τους δικηγόρους (Άρθρα 2 και 3 Ν. 2214/11-5-1994 - Άρθρο 51 Ν. 2238/94) .

#### **Α) ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ (Ε.Α) : 2.000.000**

(αντιστοιχεί σε εισόδημα δικηγόρων με 30 παραστάσεις, αναπροσαρμόζεται κατ' έτος στρογγυλοποιημένο στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδων) .

**Β) ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ** ( Επαγγελματικής στέγης) : Τιμή ζώνης (Τ.Ζ.) \* τ.μ. \* 6,75% .

**Παρατηρήσεις που αφορούν τον υπολογισμό της Μισθωτικής αξίας .**

- Για περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος υπολογίζεται η κατώτερη τιμή της πρωτεύουσας του νομού .
- Όταν υπάρχει συστέγαση, η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζομένων ελευθέρων

επαγγελματιών και όσον αφορά την αντιστοιχούσα επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 20 τ.μ. (άρθρο 2 παρ. 4 Ν.2390/221.3.96).

- Όταν δεν ασκεί ατομικά το ελευθέριο επάγγελμα και το εισόδημά του προέρχεται από συμμετοχή σε μία ή περισσότερες εταιρίες ελευθέρων επαγγελματιών (Ο.Ε, Ε.Ε) ως επαγγελματική στέγη θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί στην εταιρεία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό και δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 20 τ.μ.

**Γ) Κριτήρια τα οποία αυξάνουν το ελάχιστο καθαρό εισόδημα**

Ι) Με βάση τον ΑΡΙΘΜΟ ΠΑΡΑΣΤΑΣΕΩΝ το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας προσ αυξάνεται:

α) Κατά 1% για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης (παράσταση) πέραν των 30 κατ' έτος .

**ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ:** τα γραμμάτια προείσπραξης που αφορούν σε διεξαγωγές, παραστάσεις ενώπιον Πταισματοδικείου και μεταβιβάσεις ακινήτων, τις κατ' αποκοπήν παραστάσεις για λογαριασμό του δημοσίου, των δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων Οργανισμού και επιχειρήσεων, των ασφαλιστικών εταιρειών, του επικουρικού κεφαλαίου και των τραπεζών, καθώς και των εργατικών υποθέσεων, για τις οποίες υποβάλλεται το εργολαβικό συμβόλαιο στην αρμόδια (Δ.Ο.Υ.).

β) Κατά 5% για κάθε παράσταση σε πενταμελή εφετεία και κατά 3% σε τριμελή εφετεία (Ισχύουν οι παραπάνω εξαιρέσεις της περιπτώσεως (α)).

γ) Κατά 10% για κάθε παράσταση σε Εφετεία Κακουργημάτων, Κακουργοδικεία και Ανώτατα δικαστήρια (Ισχύουν οι παραπάνω εξαιρέσεις της περιπτώσεως (α)).

δ) Κατά 10.000 δρχ. για κάθε **ομόδικο** των εργατικών υποθέσεων για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί το εργολαβικό συμβόλαιο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

ε) Με ποσοστό 50% του ποσού που προκύπτει από τις κατ' αποκοπή παραστάσεις για λογαριασμό του δημοσίου, των δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, των ασφαλιστικών εταιριών και των τραπεζών, εφ' όσον το ποσόν αυτό προκύπτει από σχετική βεβαίωση.

στ) Με το ποσοστό 50% του μερίσματος που διανέμεται κατ' έτος από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο.

II) Με βάση τους ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής, της Μισθωτικής αξίας και των προσαυξήσεων με βάση τον αριθμό παραστάσεων προσαυξάνεται επιπλέον κατά :

- 30% για καθηγητές Πανεπιστημίου οποιαδήποτε βαθμίδα
- 10% για τους λέκτορες.

Δ) Κριτήρια τα οποία μειώνουν το Ελάχιστο Καθαρό εισόδημα.

Με βάση τον ΑΡΙΘΜΟ ΠΑΡΑΣΤΑΣΕΩΝ το άθροισμα της επαγγελματικής Αμοιβής και της Μισθωτικής αξίας μειώνεται κατά 1,5% για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης (παράσταση) κάτω των 30 κατ' έτος .

### **ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥΣ**

1. Κατά τα τρία πρώτα χρόνια της άσκησης του επαγγέλματος και εφόσον δεν παρήλθαν 10 έτη από την απόκτηση του πτυχίου. (Για τον υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο από εκείνο στο οποίο υπέβαλε ο φορολογούμενος για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος).

2. Όσοι ασκούν το επάγγελμα παράλληλα και με πάγια αντιμισθία ή είναι μισθωτοί ή συνταξιούχοι υπό την προϋπόθεση

Να έχει λιγότερες από 5 παραστάσεις σε εφετεία Κακουργημάτων, Κακουργοδικεία και ανώτατα δικαστήρια συνολικά .

Το συνολικό όμως εισόδημα των δικηγόρων που προέρχεται από Μισθωτές Υπηρεσίες και από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει από τις διατάξεις του αριθμού 51 Ν.2238/94 δηλαδή από το ελάχιστο καθαρό εισόδημα .



3. Αν είναι άνω των 65 ετών εφόσον ασκεί το επάγγελμα περισσότερο από 10 έτη, αμέσως πριν συμπληρώσουν το 65<sup>ο</sup> έτος .

4. Αν είναι τυφλοί και γραμμένοι στο γενικό Μητρώο Τυφλών της οικείας Νομαρχίας ή είναι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας άνω του 80% .

5. Αν είναι εγκαταστημένοι σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους .

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥΣ**

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>ο</sup>**

Δικηγόρος λέκτορας Πανεπιστημίου διαθέτει γραφείο 30 τ.μ. στη Πάτρα επί της οδού Γούναρη (από Μαιζώνας μέχρι Υψηλάντου Αλέξανδρου ) με τιμή Ζώνης (T.Z.) 210.000 ανά τετραγωνικό μέτρο . Έχει 50 γραμμάτια προείσπραξης (παραστάσεις), 4 Παραστάσεις σε Πενταμελή Εφετεία και ποσό 80.000 δρχ. από Μέρισμα του Δικηγορικού Συλλόγου. Καθαρά κέρδη βιβλίων : 2.800.000 .

Να προσδιοριστεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια .

ΛΥΣΗ:

<u>ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ</u>	<u>ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΟΥ</u>
<u>ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</u>		
Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α)		2.000.000
Μισθωτική Αξία (Μ.Α) γραφείου		
T.Z. 210.000 * 30 τ.μ. *6,75%		425.250
		-----
ΣΥΝΟΛΟΝ (Ε.Α + Μ.Α)		2.425.250

ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΑΥΞΗΤΙΚΑ)

I) Με βάση τον αριθμό Παραστάσεων το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της Μισθωτικής αξίας προσανξάνεται :

α) Κατά 1% για κάθε παράσταση πέραν των 30 κατ' έτος.

$$50-30 = 20 \text{ παραστάσεις} * 1\% = 20\% * 2.425.250 = 485.050 .$$

$$\text{Έτσι θα έχουμε σύνολο : } 2.425.250 + 485.050 = 2.910.300 .$$

β) Κατά 5% για κάθε παράσταση σε πενταμελή εφετεία

$$4 \text{ παραστάσεις} * 5\% = 20\% * 2.425.250 = 485.050..$$

$$\text{Σύνολο : } 2.910.300 + 485.050 = 3.395.350$$

γ) Προσαύξηση κατά 50% του Μερίσματος, Δικηγορικού

$$\text{Συλλόγου: } 80.000 * 50\% = 40.000 .$$

$$\text{Σύνολο : } 3.395.350 + 40.000 = 3.435.350 .$$

II) Προσαύξηση λόγω Πανεπιστημιακών Τίτλων.

Επειδή είναι λέκτορας Πανεπιστημίου έχουμε προσαύξηση 10%

Επομένως :  $3.435.350 * 10\% = 343.535$  .

Σύνολο :  $3.435.350 + 343.535 = 3.778.885$

ΑΡΑ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 3.778.885

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ = (κέρδη βιβλίου)

$2.800.000 + 978.885 (3.778.885 - 2.800.000 = 978.885) =$

$= 3.778.885$  ( Διαφορά αντικειμενικών κριτηρίων)

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2<sup>ο</sup>

Ο Δικηγόρος 'Β' συστεγάζεται μ' άλλο δικηγόρο σε γραφείο 40 τ.μ. το οποίο βρίσκεται στη Πάτρα επί της οδού Αγίου Ανδρέου (από Κολοκοτρώνη μέχρι Ερμού ) με τιμή ζώνης (Τ.Ζ.) 210.000 ανά τετραγωνικό μέτρο. Κατά το έτος 1996 πραγματοποίησε :

- 50 γραμμάτια προείσπραξης.
- 4 παραστάσεις σε Πενταμελή Εφετεία .
- 3 ομόδικα σε εργατικές υποθέσεις που δεν έχουν υποβληθεί εργολαβικά συμβόλαια στη Δ.Ο.Υ.
- Μέρισμα Δικηγορικού Συλλόγου 80.000 δρχ.
- Καθαρά κέρδη βιβλίων : 1.500.000 δρχ.
- Εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες : 1.500.000 δρχ.

Να προσδιοριστεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος .

ΛΥΣΗ:

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

■ Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α)	2.000.000
■ Μισθωτική Αξία (Μ.Α.) :	
T.Z. 210.000 * 20 τ.μ. * 6,75%	283.500
(Σε συστέγαση ελάχιστη επιφάνεια 20 τ.μ. )	-----
<b>ΣΥΝΟΛΟΝ (Ε.Α.+Μ.Α.)</b>	<b>2.283.500</b>

**ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΑΥΞΗΤΙΚΑ)**

1. Γραμμάτια προείσπραξης 50 άρα άνω των 30 έχω :

$$20 * 1\% = 20\% * 2.283.500 = 456.700 .$$

$$\text{Σύνολο: } 2.283.500 + 456.700 = 2.740.200 .$$

2. Παραστάσεις σε Πενταμελή Εφετεία

$$4 * 5\% = 20\% * 2.283.500 = 456.700 .$$

$$\text{Σύνολο : } 2.740.200 + 456.700 = 3.196.900 .$$

3. Προσαύξηση κατά 10.000 δρχ. για κάθε ομόδικο, οπότε θα έχουμε :  $3 * 10.000 = 30.000 .$

$$\text{Σύνολο : } 3.196.900 + 30.000 = 3.226.900 .$$

Προσαύξηση κατά 50% του Μερίσματος Δικηγορικού Συλλόγου :  $80.000 * 50\% = 40.000 .$

$$\text{Σύνολο : } 3.226.900 + 40.000 = 3.266.900$$

**ΑΡΑ : ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 3.266.900**

**ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ = (κέρδη βιβλίου) 1.500.000 + (Μ.Υ.) 1.500.000 + (αντικειμ. Κριτήρια - συν. Εισόδημα)**

$266.900 = 3.266.900$  [συνολικό εισόδημα =  $1.500.000$  (Μ.Υ.) +  $1.500.000$  (κέρδη βιβλίου) =  $3.000.000$  ].

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3<sup>ο</sup>

Ο Δικηγόρος 'Δ' με πάγια αντιμίσθια  $3.000.000$  δρχ. ετησίως έχει πραγματοποιήσει 60 παραστάσεις σε Πρωτοδικεία. Διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση στο σπίτι του, το οποίο έχει επιφάνεια 120 τ.μ. και που βρίσκεται στον Πύργο επί της οδού 28<sup>ης</sup> Οκτωβρίου (κατακόλου) (από Πατρών μέχρι Αγίας Κυριακής) αριστερά με τιμή ζώνης (Τ.Ζ.) 180.000 . Τα κέρδη που προκύπτουν από το βιβλίο εσόδων-εξόδων του δικηγόρου είναι  $1.000.000$  δρχ.

Να προσδιοριστεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος του δικηγόρου.

ΛΥΣΗ :

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

■ Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α.)	2.000.000
■ Μισθωτική Αξία (Μ.Α.) :	
Τ.Ζ. 180.000 * 20 Τ.Μ * 6,75%	243.000
(επειδή η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε κατοικία)-----	
ΣΥΝΟΛΟΝ(Ε.Α+Μ.Α)	2.243.000

**ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΑΥΞΗΤΙΚΑ)**

Προσαύξηση με βάση τον αριθμό παραστάσεων  $60 - 30 = 30$   
παραστάσεις \* 1% =  $30\% * 2.243.000 = 672.900$

Σύνολο :  $2.243.000 + 672.900 = 2.915.900$

ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ : 2.915.900

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ**

Επειδή, το ποσό 2.915.900 δρχ. είναι μικρότερο από το άθροισμα του ποσού της πάγιας αντιμίσθιας που είναι 3.000.000 δρχ. και του ποσού 1.000.000 δρχ. που δηλώνει ο δικηγόρος από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του, δηλαδή  $2.915.900 < 4.000.000$ , ο δικηγόρος 'Δ' θα φορολογηθεί με βάση τα περισσότερα αυτά εισοδήματα που δηλώνει στην ατομική του δήλωση.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4<sup>ο</sup>**

Ο φορολογούμενος Βασίλειος Παπαδήμας, Δικηγόρος παρ' Εφέτοις, διατηρεί δικηγορικό γραφείο σε μισθωμένο ακίνητο του 4<sup>ου</sup> ορόφου, επιφάνειας 60 τ.μ. επί της οδού Ακαδημίας (από Εμμ. Μπενάκη μέχρι πλατεία Κάνιγγος) Αθήνα, με τιμή ζώνης 245.000 δρχ., στο οποίο συστεγάζεται μ' άλλο δικηγόρο.

Ασκει το επάγγελμα του δικηγόρου από το έτος 1981 και τηρεί βιβλία Β' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ από τα οποία προκύπτουν καθαρά κέρδη για τη χρήση 1996 δρχ. 4.600.000 .



$$992.250 : 2 = 496.125 .$$

$$\text{Σύνολον (Ε.Α. + Μ.Α)} : 2.000.000 + 496.125 = 2.496.125 .$$

### ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΑΥΞΗΤΙΚΑ)

1. Προσαύξηση λόγω αριθμού υπαγομένων παραστάσεων πέραν των 30, έχουμε :  $96 - (30+17+8) = 96 - 55 = 41 * 1\% = 41\%$   
 $2.496.125 * 41\% = 1.023.411$ . Σύνολο :  $2.496.125 + 1.023.411 = 3.519.536$  . Εξαιρούνται από τη προσαύξηση οι παραστάσεις σε Πταισματοδικεία και σε μεταβιβάσεις ακινήτων (17) και οι κατ' αποκοπή παραστάσεις σε πρωτοδικεία για λογαριασμό ασφαλιστικής επιχείρησης (8) .

2. Προσαύξηση για παραστάσεις σε 5μελή εφετεία:

$$8 * 5\% = 40\% * 2.496.125 = 998.450 .$$

$$\text{Σύνολο } 3.519.536 + 998.450 = 4.517.986 .$$

3. Προσαύξηση για παραστάσεις σε τριμελή εφετεία :

$$12 * 3\% = 36\% * 2.496.125 = 898.605 .$$

$$\text{Σύνολο } 4.517.986 + 898.605 = 5.416.591 .$$

4. Προσαύξηση για παραστάσεις σε εφετεία κακουργημάτων

$$5 * 10\% = 50\% * 2.496.125 = 1.248.062$$

$$\text{Σύνολο } 5.416.591 + 1.248.062 = 6.664.653 .$$

5. Προσαύξηση για αμοιβή από την ασφαλιστική επιχείρηση

$$600.000 * 50\% = 300.000 .$$



Σύνολο  $6.664.653 + 300.000 = 6.964.653$  .

6. Προσαύξηση για το μέρος του Δικηγορικού Συλλόγου.

$320.000 * 50\% = 160.000$  .

Σύνολο  $6.964.653 + 160.000 = 7.124.653$  .

Άρα **ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 7.124.653** .

**προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος**

$4.600.000$  (κέρδη βιβλίου) +  $2.524.653 = \underline{7.124.653}$  (Διαφορά  
αντ. κριτηρίων) [  $7.124.653 - 4.600.000$  ] .

**4. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΥΣ**  
**ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΥΣ - ΦΟΡΟΤΕΧΝΕΣ -**  
**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙ-ΣΤΕΣ Κ.Α.Π.**

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ  
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

**ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ : 2.000.000**

Η Ε.Α. αντιστοιχεί σε ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού  
Λογιστή στο πρώτο έτος υπηρεσίας και αναπροσαρμόζεται κάθε  
έτος .

**ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ : Τιμή ζώνης \* τ.μ<sup>2</sup> \* 6,75% .**

■ Για περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος, υπολογίζεται  
η κατώτερη τιμή της πρωτεύουσας του νομού .

- Σε συστέγαση, η μισθωτική αξία, επιμερίζεται ανάλογ με τον αριθμό των συστεγαζομένων ελευθέρων επαγγελματιών και για την αντιστοιχούσα επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης δεν τίθεται κατώτατο όριο τ.μ. στέγης . Όταν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε κατοικία τότε υπολογίζεται επιφάνεια 20 τ.μ. (άρθρο 2 παρ. 4 Ν.2390/21.3.96).
- Όταν δεν ασκεί ατομικά το ελεύθερο επάγγελμα και το εισόδημα που προέρχεται από συμμετοχή σε μία ή περισσότερες εταιρείες ελευθέρων επαγγελματιών (Ο.Ε., Ε.Ε) ως επαγγελματική στέγη, θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί, στην εταιρεία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό και δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 20 τ.μ.

**ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΥΞΑΝΟΥΝ ΤΟ ΕΛΑΧ. ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

**1) ΧΡΟΝΟΣ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ (άρθρο 2 παρ. 4)**

Προσαυξάνεται το ελάχιστο καθαρό εισόδημα ανά έτος, μετά το 4<sup>ο</sup> έως το 20 έτος κατά ποσοστό 10% και μειώνεται κατά 10% ανά έτος από το 21<sup>ο</sup> και μετά .

π.χ. Άσκηση επαγγέλματος 12 έτη η προσαύξηση είναι 12έτη-4έτη = 8έτη \* 10% = 80% .

π.χ. Άσκηση επαγγέλματος 24 έτη έχω προσαύξηση (από 4-20 έτη) και μείωση (από 21-24 έτη) ως εξής:

α) Από 4έτη-20έτη έχω  $20-4=16$  άρα προσαύξηση  $16 * 10\% = 160\%$  .

β) Από 21έτη-24έτη έχω 4έτη άρα μείωση  $4 * 10\% = 40\%$  .

ΆΡΑ τελική προσαύξηση  $160\% - 40\% = 120\%$ .

Αν προ της ενάρξεως του επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμα τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας, περισσότερο από μια δεκαετία, τότε κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματος των.

## II. ΤΙΤΛΟΙ ΣΠΟΥΔΩΝ (άρθρο 2 παρ. 6)

Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσαυξάνεται επιπλέον κατά :

α) 10% για πτυχιούχους Ελληνικών και ξένων πανεπιστημίων .

β) 5% για πτυχιούχους των Τ.Ε.Ι.

( αν είναι κάτοχος πτυχίου ΑΕΙ και ΤΕΙ λαμβάνεται υπόψη το κριτήριο με τη μεγαλύτερη προσαύξηση) .

## ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΟ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

### I) ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (άρθρο 2 παρ 7).

Το Ε.Κ.Ε. μειώνεται 50% αν δηλώνεται εισόδημα από Μισθωτές υπηρεσίες και διαθέτουν επαγγελματική στέγη. Δεν μπορεί όμως το άθροισμα του εισοδήματος από Μισθωτές Υπηρεσίες και του 50% του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος να είναι μικρότερο από το 100% του Ε.Κ.Ε .

## ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΣΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ.

1) Τα αντικειμενικά κριτήρια δεν εφαρμόζονται, για λογιστές ή φοροτεχνικούς ή συμβούλους επιχειρήσεων για την

παρεπόμενη δραστηριότητα παραγωγού ή μεσίτη ασφαλειών ή εκμετάλλευση φωτοαντιγραφικού μηχανήματος.

2) Δεν ισχύει η μείωση 30% του ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος για τις παραμεθόριες περιοχές .

3) Αν δηλώνουν εισόδημα από Μισθωτές υπηρεσίες και χρησιμοποιούν ως επαγγελματική στέγη την κατοικία τους, δεν εφαρμόζονται τα Αντικειμενικά κριτήρια (άρθρο 2 παρ. 7)

Το συνολικό εισόδημά τους που προέρχεται από Μ.Υ. και από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει κατά τις διατάξεις του.

(άρθρο 2 παρ. 7 Ν2390/21.3.96).

4) Όταν ο προγραμματιστής κάνει εγγραφή και πώληση δισκετών, τότε οι πωλήσεις δισκετών, θεωρούνται ως εμπορική δραστηριότητα, ενώ η συγγραφή προγραμμάτων Η/Υ θεωρείται ως δραστηριότητα από ελεύθερα επαγγέλματα..

5) Όταν ο ίδιος ο φορολογούμενος παρέχει, είτε από την αυτή επαγγελματική εγκατάσταση, είτε από διαφορετικές εγκαταστάσεις, υπηρεσίες λογιστού-συμβούλου επιχειρήσεων ή φοροτέχνη, καθώς και υπηρεσίες αναλυτή προγραμματιστή, τότε θεωρείται ότι ασκείται από αυτόν ένα και μόνο ελεύθερο επάγγελμα .

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1<sup>ο</sup>

Ο φορολογούμενος ' Χ' είναι λογιστής και οικονομικός σύμβουλος και διατηρεί μισθωμένο γραφείο επιφάνειας 60 τ.μ. επί της οδού Αγ. Κωνσταντίνου (από πλατεία Ομονοίας μέχρι

Σωκράτους), με τιμή ζώνης 210.000 με συντελεστή εμπορικότητας 2,8. Το γραφείο βρίσκεται στον β' όροφο οικοδομής και καταβάλλει ετήσιο μίσθωμα δρχ. 960.000.

Κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/96-31/12/96 από το τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων προέκυψαν καθαρά κέρδη από την άσκηση του επαγγέλματος του δρχ. 2.600.000 .

Ο ανωτέρω, φορολογούμενος είναι πτυχιούχος της Ανωτάτης Βιομηχανικής Σχολής και εργάζεται ως ελεύθερος επαγγελματίας από το έτος 1984.

Κατά την διαχειριστική χρήση 1996 απέκτησε και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, από την απασχόλησή του στην Α.Ε. 'Ψ' δρχ. 1.400.000 .

ΛΥΣΗ :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

1. Επαγγελματική αμοιβή : 2.000.000

2. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης

Τιμή ζώνης 210.000 \* 60 τ.μ. \* 6,75% = 850.000 σύνολο

2.850.500.

3. Κλιμάκωση ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος

13 έτη - 4έτη = 9 και 9 \* 10% = 90%

2.850.500 \* 90% = 2.565.450 .

Σύνολο 2.850.500 + 2.565.450 = 5.415.950 .

4. Προσαύξηση με βάση τον τίτλο σπουδών .

$$5.415.950 * 10\% = 541.595 .$$

Οπότε, έχουμε σύνολο ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος:

$$5.415.950 + 541.595 = 5.957.545 \dots$$

Επειδή, ο φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και από άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος το ανωτέρω ελάχιστο ποσό εισοδήματος μειώνεται σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 7 του άρθρου 51 του Ν2238/19994

$$5.957.545 * 50\% = 2.978.772 .$$

Το συνολικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (1.400.000 δρχ.) και το ποσό 2.978.772 που έχουν σύνολο 4.378.772, δεν μπορεί να είναι μικρότερο του συνολικού ελαχίστου καθαρού εισοδήματος (5.957.545 ), το ποσό της μείωσης περιορίζεται σε 1.400.000 δρχ.

$$\text{Επομένως } 5.957.545 - 1.400.000 = 4.557.545 .$$

## II) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

■ Εισόδημα από Μ.Υ. 1.400.000 (1)

■ Καθαρά κέρδη 2.600.000 (2)

Διαφορά εισοδήματος λόγω αντικειμενικών κριτηρίων.

$$4.557.545 - 2.600.000 = 1.957.545 (3)$$

Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος Από 1 +2 +3  $\Rightarrow$  5.957.545

**παράδειγμα 2°**

Φορολογούμενος πτυχιούχος ΑΣΟΕΕ συμμετέχει, με ποσοστό 40% ως Ομόρρυθμος Εταίρος δικαιούμενος επιχειρηματικής αμοιβής στην Ο.Ε 'Α' η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών της, την παροχή Λογιστικών υπηρεσιών. Στην εταιρεία αυτή συμμετέχει (έναρξη εργασιών της ) από το 1989 ενώ ο φορολογούμενος το 1985 ασκούνε ατομικά το ελεύθεριο επάγγελμά του Λογιστή έως και το 1989 οπότε διέκοψε.

**'Α' ΕΤΑΙΡΕΙΑ.**

Επαγγελματική εγκατάσταση γραφείο 50, τ.μ. που βρίσκεται στη οδό Σοφοκλέους (Μενάνδρου μέχρι Αθηνάς) με τιμή ζώνης 155.000 . Καθαρό εισόδημα της εταιρείας από την άσκηση επαγγέλματος 2.000.000 δρχ.

Επίσης ο ίδιος φορολογούμενος συμμετέχει με ποσοστό 50% ως Ομόρρυθμος Εταίρος στην Ε.Ε 'Β' , η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών Φυσιοθεραπευτή . Στην εταιρεία αυτή συμμετέχει από το 1989.

**'Β' ΕΤΑΙΡΙΑ**

Επαγγελματική εγκατάσταση γραφείο 19 τ.μ., που βρίσκεται στην οδό Πανεπιστημίου (από Πατησίων μέχρι πλατεία

Ομονοίας) με τιμή ζώνης 245.000. Καθαρό εισόδημα της εταιρείας από την άσκηση επαγγέλματος 1.800.000 δρχ.

ΛΥΣΗ :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ 'Α'**

■ Επαγγελματική αμοιβή : 2.000.000

■ Μισθωτική αξία γραφείου .

Λόγω του άρθρου 3 παρ. Ν.Δ. 3323/55, τα τετραγωνικά με τα οποία θα υπολογίζουμε την Μ.Α. είναι 20 τ.μ.

$T.Z. 155.000 * 20 * 6,75\% = 209.250$  .

Σύνολο Ε.Α + Μ.Α = 2.000.000 + 209.250 = 2.209.250 .

**ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΥΞΑΝΟΥΝ ΤΟ Ε.Κ.Ε.**

**1) ΧΡΟΝΟΣ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ**

Ο χρόνος άσκησης επαγγέλματος είναι 11 έτη .

Άρα 11έτη - 4έτη = 7έτη \* 10% = 70% .

Οπότε  $2.209.250 * 70\% = 1.546.475$  .

Σύνολο  $2.209.250 + 1.546.475 = 3.755.725$  .

**2) ΤΙΤΛΟΙ ΣΠΟΥΔΩΝ .**

$3.755.725 * 10\%$  (πτυχιούχος Α.Ε.Ι) = 375.572.

Σύνολο  $3.755.725 + 375.572 = 4.131.297$  .



ΆΡΑ ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την εταιρεία 'Α' είναι 4.131.297 .

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ 'Β'**

Επαγγελματική αμοιβή 2.000.000

Μισθωτική αξία γραφείου Τ.Ζ. 245.000 \* 20 τ.μ. \* 6,75% = 330.750 .

Σύνολο Ε.Α + ΜΑ = 2.330.750 .

**ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΥΞΑΝΟΥΝ ΤΟ Ε.Κ.Ε**

**1) ΧΡΟΝΟΣ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ.**

Χρόνος άσκησης επαγγέλματος 7έτη. 7έτη - 4έτη = 3έτη \* 10% = 30% .

Έτσι, 2.330.750 \* 30% = 699.225 .

Σύνολο 2.330.750 + 699.225 = 3.029.975 .

⇒ Ε.Κ.Ε ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΕΙΑ 'Β' = 3.029.975 .

Στην συνέχεια επειδή :

Ε.Κ.Ε εταιρείας 'Α' > Ε.Κ.Ε εταιρείας 'Β' .

4.131.297 > 3.029.975 .

ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος λαμβάνεται το Ε.Κ.Ε της εταιρείας 'Α' λόγω του ότι, είναι μεγαλύτερο ως ο νόμος ορίζει .

**ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΗΝ  
ΕΤΑΙΡΕΙΑ 'Α'.**

Επιχειρηματική αμοιβή  $2.000.000 * 50\% = 1.000.000$  .

$1.000.000 * 40\% =$  (ποσοστό του ομόρρυθμου εταίρου)=  
400.000

Αυτοτελώς φορολογούμενο ποσό .

$(2.000.000 - 1.000.000) * 40\% = 400.000$  .

Μείον, ο φόρος αναλόγων :  $400.000 * 35\% = 140.000$  .

Οπότε  $400.000 - 140.000 = 260.000$  .

Σύνολο εισοδήματος δηλουμένου από εταιρεία 'Α' .

$400.000 + 260.000 = 660.000$  .

**ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΗΝ  
ΕΤΑΙΡΕΙΑ 'Β'.**

Ο φορολογούμενος δεν δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή .

Αυτοτελώς φορολογούμενο ποσό .

$1.800.000 * 50\% = 900.000$  .

Μείον, ο φόρος αναλόγων :  $900.000 * 35\% = 315.000$  .

$900.000 - 315.000 = 585.000$  .

Σύνολο εισοδήματος δηλούμενου από εταιρεία 'Β' .

585.000

Συνεπώς 'Α' + 'Β' εταιρείες = 1.245.000 .

Στην συνέχεια επειδή ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ <<Α και Β>>

< Ε.Κ.Ε εταιρείας <Α> .

$1.245.000 < 4.131.297$  .

Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του φορολογούμενου λαμβάνεται υπόψη το Ε.Κ.Ε της εταιρείας << Η >> λόγω του ότι είναι μεγαλύτερο, όπως ο νόμος ορίζει (άρθρο 2 παρ. 12) .

Μείον, ποσοστό συμμετοχής στα αυτοτελώς φορολογηθέντα κέρδη της εταιρείας 'Α' 260.000 .

Οπότε το ποσό με το οποίο θα φορολογηθεί ο φορολογούμενος είναι  $4.131.297 - 260.000 = 3.871.297$  .

### ΣΗΜΕΙΩΣΗ :

Ο φορολογούμενος θα φορολογηθεί και για την επιχειρηματική αμοιβή (400.000) λόγω συμμετοχής του στην εταιρία <<Α>> ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις .

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3<sup>ο</sup>

Φορολογούμενος οικονομολόγος πτυχιούχος Α.Σ.Ο.Ε.Ε, ασκεί ατομικά το επάγγελμα του από το έτος 1982 και το 1996 έχει ει-

σόδημα 3.000.000 δρχ. Επαγγελματική στέγη γραφείο 40 τ.μ. που βρίσκεται στον Πύργο, στην οδό Μπιζανίου (από Αγ. Κυριακής μέχρι 28<sup>ης</sup> Οκτωβρίου ) με τιμή ζώνης 165.000 δρχ. έτος αποκτήσεως του πτυχίου, το 1972 . Επίσης συμμετέχει στην Ομόρρυθμη Εταιρεία Α, με αντικείμενο εργασιών,

## Αντικειμενικά κριτήρια

Οικονομολογικές συμβουλές επιχειρήσεων, ως Ομόρρυθμος  
εταίρος από το έτος 1990, με ποσοστό συμμετοχής 35% .

Καθαρό εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματος της Ο.Ε.  
5.000.000 δρχ.

ΛΥΣΗ :

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡ. 'Α'

Επαγγελματική αμοιβή  $\Rightarrow$  2.000.000

Μισθωτική αξία  $\Rightarrow$  Τ.Ζ. 165.000 \* 40 τ.μ. \* 6,75% =  
445.500 .

Σύνολο (Ε.Α) + (Μ.Α)  $\Rightarrow$  2.445.500 .

### ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΥΞΑΝΟΥΝ ΤΟ Ε.Κ.Ε.

#### Α) ΧΡΟΝΟΣ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ :

Χρόνος άσκησης του επαγγέλματος είναι 15 έτη. Άρα 15 έτη -  
4 έτη = 11 έτη \* 10% = 110% .

Προσαύξηση λόγω ετών άσκησης επαγγέλματος .

2.445.500 \* 110% = 2.690.050 .

Σύνολο 2.445.500 + 2.690.050 = 5.135.550 .

#### Β. ΤΙΤΛΟΙ ΣΠΟΥΔΩΝ

Προσαύξηση λόγω τίτλου σπουδών (πτυχιούχος Α.Ε.Ι.) 10% .

5.135.550 \* 10% = 513.555 .

Σύνολο 5.135.550 + 513.555 = 5.649.105 .

ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΠΟΣΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  $\Rightarrow 5.649.105$  .

**ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ 'Α' .**

Επιχειρηματική αμοιβή.

$$5.000.0 * 50\% = 2.500.000, \quad 2.500.000 * 35\% = 875.000$$

$$\text{Αυτοτελώς φορολογούμενο ποσό } (5.000.000 - 2.500.000) * 35\% = 875.000.$$

$$\text{ΜΕΙΟΝ φόρος αναλόγων. } 875.000 * 35\% = 306.250 .$$

$$875.000 - 306.250 = 568.750 .$$

Σύνολο, εισοδήματος δηλούμενου από εταιρεία 'Α' .

$$875.0 + 568.750 = 1.443.750 .$$

**ΕΠΕΙΔΗ :**

ΔΗΛΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΕΙΑ 'Α'

ΚΑΙ ΑΠΟ ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ < ΕΛΑΧ. ΠΟΣΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ .

$$1.443.750 + 3.000.000 < 5.649.105 .$$

Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του φορολογούμενου, λαμβάνεται υπ' όψη το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, επειδή είναι μεγαλύτερο .

Το Ε.Κ.Ε μειώνεται με το ποσοστό συμμετοχής στα αυτοτελώς φορολογηθέντα κέρδη της εταιρείας 'Α' που του αναλογούν.

$$\text{Έτσι } 5.649.105 - 568.750 = 5.080.355 .$$

$$\text{Ε.Κ.Ε.} = 5.080.355 .$$

ΠΟΣΟ ΣΤΟ ΟΠΟΙΟ ΘΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ Ο ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΣ .

(Ε.Κ.Ε.) 5.080.355 + (επιχ. Αμοιβή) 875.000 = 5.955.355 .

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4<sup>ο</sup>**

Ο λογιστής Α έχει λογιστικό γραφείο και για τη χρήση 1995 δηλώνει καθαρά κέρδη από την ατομική του επιχ. 1.800.000 δρχ. Το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της ατομικής του επιχείρησης είναι 3.000.000 δρχ.

Ο ίδιος, συμμετέχει με ποσοστό 50% και σε μια Ο.Ε. με αντικείμενο 'λογιστικές εργασίες' . Τα δηλούμενα καθαρά κέρδη της Ο.Ε. για τη χρήση 1995 ανέρχονται στο ποσό των 2.500.000 δρχ. από τα οποία 500.000 δρχ. είναι έσοδα από ενοίκια ακινήτων. Ο 'Α' δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από αυτήν τη Ο.Ε. Κανείς άλλος από τους εταίρους δεν δικαιούται επιχ. αμοιβή από την Ο.Ε.

Να προσδιοριστεί το εισόδημα για το οποίο θα φορολογηθεί ο 'Α' .

ΛΥΣΗ :

α) Πρέπει πρώτα να διαπιστώσουμε εάν θα φορολογηθεί με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια .

**ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΤΗΣ Ο.Ε.**

Εισοδήματα από ελεύθερα επαγγέλματα 2.000.000

Εισοδήματα από ενοίκια ακινήτων 500.000

-----  
Σύνολο 2.500.000

**ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΤΟΥ 'Α'**

Επιχειρηματική αμοιβή από την Ο.Ε.

$$2.000.000 * 50\% * 50\% = 500.000 \quad (1) .$$

Φορολογηθέντα κέρδη αυτοτελώς στην Ο.Ε.

$$2.000.000 * 50\% * 50\% * 65\% = 325.000 \quad (2) .$$

Δηλωμένο εισόδημα από ατομική επιχείρηση 1.800.000 (3)

$$\text{Από (1) + (2) + (3)} \Rightarrow 2.625.000 .$$

Το Ε.Κ.Ε. είναι 3.000.000 .

β) Προσδιορισμός των εισοδημάτων από ελεύθερα επαγγέλματα

Κέρδη Ο.Ε. που φορολογούνται αυτοτελώς .

$$2.500.000 - (\text{επιχειρηματική αμοιβή } 2.500.000 * 50\% * 50\%) = \\ 2.500.000 - 625.000 = \underline{1.875.000} .$$

Αναλογία των αυτοτελώς φορολογηθέντων.

$$1.875.000 * 2.000.000 / 2.500.000 = \underline{1.500.000} .$$

Συμμετοχή του Α στα αυτοτελώς φορολογηθέντα .

$$1.500.000 / 1.875.000 = 80\% \Rightarrow 2.500.000 * 50\% * 50\% * 80\% \\ = \underline{500.000} .$$

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ που φορολογούνται στο όνομα του Α,

$$\text{Ε.Κ.Ε} \Rightarrow 3.000.000 .$$

**ΜΕΙΟΝ** Αυτοτελώς φορολογηθέν ποσό στην Ο.Ε.

$$500.000 * 65\% = 325.000 .$$

$$\text{Ήτοι, } 3.000.000 - 325.000 = 2.675.000 .$$

Οπότε, φορολογηθέν ποσό στο όνομα του Α 2.675.000 .

Πλέον επιχειρηματική αμοιβή από Ο.Ε.

$$2.500.000 * 50\% * 50\% = 625.000 .$$

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα του Α  $\Rightarrow$  3.300.000 .

Επειδή  $3.000.000 > 2.623.000$  ο 'Α' θα φορολογηθεί με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια .

### ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Αν τα ΑΝΤ.ΚΡΙΤΗΡ. δεν τον 'έπιαναν' τότε ο 'Α' θα φορολογούταν με:

$$625.000 (\text{επιχ. αμοιβή}) + 1.800.000 (\text{κέρδη}) = 2.425.000 .$$

### παράδειγμα 5<sup>ο</sup>

Οικονομολόγος, πτυχιούχος Α.Β.Σ.Π. διαθέτει γραφείο 30 τ.μ στον Πύργο, οδό Αχιλλέως (από Πατρόκλου μέχρι Β. Όλγας) με τιμή ζώνης 170.000 . Ασκεί το επάγγελμα 4 χρόνια . Έχει αποδοχές από μισθωτές υπηρεσίες 3.000.000 δρχ. Έχει ηλικία, 64 ετών και ήταν μισθωτός προ ενάρξεως επαγγέλματος επί 30 έτη. Καθαρά κέρδη βιβλίων 1.500.000 .

ΛΥΣΗ :

Επαγγελματική αμοιβή (Ε.Α) : 2.000.000

Μισθωτική αξία γραφείου (Μ.Α.) Τ.Ζ.  $170.000 * 30 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 344.250.$

Σύνολο (Ε.Α) + (Μ.Α)  $\Rightarrow$  2.344.250 .



**α) Χρόνος άσκησης επαγγέλματος .**

Για τα 30 έτη ως μισθωτός κατατάσσεται στο 10ο έτος .

Άρα  $10 \text{ έτη} - 4 \text{ έτη} = 6 \text{ έτη} * 10\% = 60\%$  .

$2.344.250 * 60\% = 1.406.550$  .

Σύνολο  $2.344.250 + 1.406.550 = 3.750.800$  .

**β) Τίτλοι σπουδών .**

Προσαύξηση με ποσοστό 10% λόγω πτυχιούχος Α.Ε.Ι.

$3.750.800 * 10\% = 375.080$  .

Σύνολο  $3.750.800 + 375.080 = 4.125.880$  .

**γ) Μισθωτές Υπηρεσίες.**

Μείωση, κατά 50%, λόγω εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών.

$4.125.880 * 50\% = 2.062.940$  . Λόγω του άρθρου 2 παρ.

Ν.2214/94 το Ε.Κ.Ε. μένει στο ποσό 2.062.940 διότι το άθροι-

σμα των μισθωτών υπηρεσιών + 50% Ε.Κ.Ε είναι μεγαλύτερο από το Ε.Κ.Ε .

**5. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΥΣ  
ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΥΣ ΚΑΙ ΨΥΧΟΛΟΓΟΥΣ .**

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ  
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Α) Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α.) : 2.000.000 .

Β) Μισθωτική Αξία (Μ.Α.) : Τιμή ζώνης (Τ.Ζ.) \* τ.μ. \* 6,75%

**Παρατηρήσεις που αφορούν τον υπολογισμό της Μισθωτικής αξίας .**

- Σε συστέγαση η Μισθωτική Αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών και όσον αφορά την αντιστοιχούσα επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 40 τ.μ. Όταν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε κατοικία τότε υπολογίζεται επιφάνεια 40 τ.μ.
- Για περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος υπολογίζεται η κατώτερη τιμή της πρωτεύουσας του νομού .
- Όταν δεν ασκεί ατομικά το ελεύθερο επάγγελμα και το εισόδημά του προέρχεται από συμμετοχή σε μία ή περισσότερες εταιρείες, ως επαγγελματική στέγη θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί στην εταιρεία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό και δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 40 τ.μ.

**Γ) ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΑΥΞΗΤΙΚΑ)**

Το άθροισμα της επαγγελματικής Αμοιβής και της Μισθωτικής αξίας προσαυξάνεται 10% ανά έτος από το 5<sup>ο</sup> έως το 20<sup>ο</sup> έτος και μειώνεται κατά 10% ανά έτος από το 21<sup>ο</sup> και μετά .

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ**

Αν προ της ενάρξεως του επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας,

περισσότερο από μια δεκαετία, τότε κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματός των .

#### **Δ) ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΜΕΙΩΤΙΚΑ)**

Το άθροισμα της επαγγελματικής Αμοιβής και της Μισθωτικής αξίας προσαυξάνεται 10% ανά έτος από το 5<sup>ο</sup> έως το 20ο έτος και μειώνεται κατά 10% ανά έτος από το 21<sup>ο</sup> και μετά.

#### **ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ**

Αν προ της ενάρξεως του επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας, περισσότερο από μια δεκαετία, τότε κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματός των.

#### **Δ) ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΜΕΙΩΤΙΚΑ)**

α) Αν δηλώνεται εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες τότε το ελάχιστο καθαρό εισόδημα (Ε.Κ.Ε.) μειώνεται κατά 50% . Δεν μπορεί όμως το άθροισμα του εισοδήματος από Μισθωτές Υπηρεσίες και του 50% του Ε.Κ.Ε να είναι μικρότερο από το 100% του Ε.Κ.Ε. (άρθρο 2 παρ. 7 Ν 2214/94).

β) Κατά 30% μειώνεται το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα (Ε.Κ.Ε.) αν κατοικεί και ασκεί το επάγγελμά του σε παραμεθόριο περιοχή.

(Ως παραμεθόριες περιοχές λαμβάνονται οι αναφερόμενες στην παραγρ. 2 άρθρο 9 Ν. 3323/55) .

γ) Επίσης για τους στρατιωτικούς οδοντιάτρους το ελάχιστο καθαρό εισόδημα (Ε.Κ.Ε.) μειώνεται κατά 25% όταν ασκούν το ελεύθερο επάγγελμά τους λιγότερο από 5 έτη στην ίδια πόλη .

### ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΥΣ - ΨΥΧΟΛΟΓΟΥΣ .

Οι Οδοντίατροι και οι ψυχολόγοι δεν υπάγονται στη προσαύξηση λόγω ειδικότητας, εξαιρέσει των γναθοχειρουργών και ορθοδοντικών με 40% .

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΓΙΑ ΟΔΟΝΤΙΑΤΡΟΥΣ - ΨΥΧΟΛΟΓΟΥΣ

#### παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Οδοντίατρος γναθοχειρουργός έχει ιατρείο 65 τ.μ. σε ιδιόκτητο διαμέρισμα στον 1<sup>ο</sup> όροφο στο Μεσολόγγι επί της οδού Ελεύθερων Πολιορκημένων (από Αλεξανδροπούλου μέχρι Ηρώων Πολυτεχνείου ) με τιμή ζώνης ( Τ.Ζ.) 150.000 δρχ. Έχει 12 χρόνια άσκησης του επαγγέλματος, και εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες 3.500.000 δρχ. Καθαρά κέρδη βιβλίων Β' Κατηγορίας:

3.000.000 δρχ. Να προσδιοριστεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος .

ΛΥΣΗ :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α.) : 2.000.000 .

Μισθωτική Αξία (Μ.Α.) γραφείου :

$T.Z. 150.000 * 40 \text{ τ.μ.} * 6,75\% = 405.000$  .

(Ο νόμος ορίζει για τον υπολογισμό της Μισθωτικής Αξίας επιφάνεια 40 τ.μ. λόγω χρησιμοποίησεως ως επαγγελματική εγκατάσταση της κατοικίας των ) .

Σύνολο (Ε.Α. + Μ.Α.) = 2.000.000 + 405.000 = 2.405.000 .

**ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΑΥΞΗΤΙΚΑ)**

1) Προσαύξηση λόγω χρόνου άσκησης επαγγέλματος :

$12 \text{ έτη} - 4 \text{ έτη} = 8 \text{ έτη} * 10\% = 80\%$  .

Θα έχουμε  $2.405.000 * 80\% = 1.924.000$  .

Σύνολο  $1.924.000 + 2.405.000 = \underline{4.329.000}$  .

2) Προσαύξηση λόγω ειδικότητας Γναθοχειρουργού 40%

$4.329.000 * 40\% = 1.731.600$  .

Σύνολο  $1.731.600 + 4.329.000 = \underline{6.060.600}$  .

**ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΜΕΙΩΤΙΚΑ)**

Μείωση λόγω εισοδήματος Μισθωτών Υπηρεσιών κατά 50% :

$6.060.600 * 50\% = 3.030.300$  .

Σύνολο :  $6.060.600 - 3.030.300 = 3.030.300$  .

## Αντικειμενικά κριτήρια

Το παραπάνω κριτήριο ισχύει με την προϋπόθεση ότι το άθροισμα του εισοδήματος από Μισθωτές Υπηρεσίες και του 50% του Ελαχίστου Καθαρού Εισοδήματος δεν μπορεί να είναι μικρότερο του 100% του Ελαχίστου Καθαρού Εισοδήματος έχουμε : 3.500.000 (Μ.Υ.) + ( το 50% του τίτλο). Υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος το έτος 1980 (28.11.1980) και έκτοτε συνεχίζει το επάγγελμά του χωρίς διακοπή . Ο Οδοντίατρος τηρεί βιβλίο Εσόδων-Εξόδων από το οποίο για τη χρήση 1996 προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα 12.800.000 δρχ. και δαπάνες 9.200.000 δρχ. , άρα καθαρά κέρδη 3.600.000 δρχ. Επίσης στη χρήση 1996 απέκτησε και εισόδημα από Μισθωτές υπηρεσίες, ως Λέκτορας της Οδοντιατρικής Σχολής 2.000.000 δρχ. Με βάση τα παραπάνω να προσδιορισθεί το ύψος του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του και το συνολικό φορολογούμενο εισόδημα .

ΛΥΣΗ :

### I. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ :

1. Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α.) :	2.000.000
2. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης Τ.Ζ. 185.000 * 82 τ.μ. * 6,75% =	1.023.975
	-----
Συνολική βάση του αντικειμενικά προσδιοριζόμενου ελαχίστου ποσού εισοδήματος	3.023.975

## II. ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

Το παραπάνω εισόδημα προσαρμόζεται περαιτέρω:

α) Κλιμάκωση ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος

$$17 \text{ έτη} - 4 \text{ έτη} = 13 \text{ έτη} * 10\% = 130\%$$

$$3.023.975 * 130\% = 3.931.167$$

$$\text{Άθροισμα} : 3.023.975 + 3.931.167 = 6.955.142$$

β) Προσαύξηση ελάχιστου ποσού εισοδήματος .

1. Με βάση την ειδικότητα του ορθοδοντικού

$$6.955.142 * 40\% = 2.782.057$$

$$\text{Άθροισμα} : 6.955.142 + 2.782.057 = 9.737.199$$

2. Με βάση τον Πανεπιστημιακό τίτλο (δεν υπάρχει προσαύξηση ισχύει μόνο για τους γιατρούς ).

Σύνολο ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος : 9.737.199

Περαιτέρω, επειδή ο φορολογούμενος δηλώνει εισόδημα από Μισθωτές υπηρεσίες και από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, το ανωτέρω ελάχιστο ποσό εισοδήματος μειώνεται κατά 50% ως εξής:  $9.737.199 - (9.737.199 * 50\%) = 9.737.199 - 4.868.599,5 = 4.868.599,5$  δρχ.

Επειδή όμως το συνολικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (2.000.000 δρχ.) και το υπόλοιπο μετά τη μείωση αυτή, ποσό (4.868.599,5 δρχ.) . Συνολικό εισόδημα : 6.868.599,5 δρχ. δεν μπορεί να είναι μικρότερο του συνολικού ελαχίστου καθαρού εισοδήματος που προσδιορίζεται με βάση τα ανωτέρω (9.737.199 δρχ), το ποσό της μείωσης περιορίζεται σε 2.000.000 δρχ.

Υπόλοιπο ελαχίστου ποσού καθαρού εισοδήματος :

$$9.737.199 - 2.000.000 = 7.737.199.$$

### III. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

α) Δηλωθέν εισόδημα από μισθω- τές υπηρεσίες		2.000.000 δρχ.
β) Κέρδη βάση βιβλίων από ελευ- θέρια επαγγέλματα	3.600.000	
ΠΛΕΟΝ : Διαφορά εισοδήματος λόγω αντικειμενικών κριτηρίων	<u>4.137.199</u>	<u>7.737.199</u>
(7.737.199 - 3.600.00) δρχ.		
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος		<u>9.737.199</u>

#### παράδειγμα 3<sup>ο</sup>

Ψυχολόγος με 12 χρόνια εργασίας . Διατηρεί επαγγελματική στέγη 100 τ.μ. στην Ζάκυνθο επί της οδού Τερτσέτη (από προέκταση Τζουλάτη μέχρι Κούμανη) αριστερά με τιμή ζώνης (Τ.Ζ.) 185.000 δρχ. Έχει εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες 3.000.000 δρχ. καθαρά κέρδη βιβλίων Β' Κατηγορίας : 2.800.000 δρχ. Να προσδιοριστεί το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος .



ΛΥΣΗ :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α.) : 2.000.000

Μισθωτική Αξία (Μ.Α.) γραφείου : Τ.Ζ 185.000 \* 100 τ.μ. \* 6,75% = 1.248.750 .

Σύνολο (Ε.Α. + Μ.Α.) = 2.000.000 + 1.248.750 = 3.248.750 .

**ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΑΥΞΗΤΙΚΑ)**

1) Προσαύξηση λόγω χρόνου άσκησης επαγγέλματος :

12 έτη - 4 έτη = 8 έτη \* 10% = 80% .

Επομένως : 3.248.750 \* 80% = 2.599.000 .

Σύνολο : 2.599.000 + 3.248.750 = 5.847.750 .

**ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΜΕΙΩΤΙΚΑ)**

Μείωση λόγω εισοδήματος από Μισθωτές Υπηρεσίες κατά 50% :  
5.847.750 \* 50% = 2.923.875 . Θα έχουμε : 5.847.750 - 2.923.875 = 2.923.875 .

Το παραπάνω κριτήριο ισχύει με την προϋπόθεση ότι το άθροισμα του εισοδήματος από Μισθωτές Υπηρεσίες και του 50% του Ελαχίστου Καθαρού Εισοδήματος δεν μπορεί να είναι μικρότερο του 100% του Ελαχίστου Καθαρού εισοδήματος.

Έχουμε :  $3.000.000 (Μ.Υ) + 2.923.875 (το 50\% του Ε.Κ.Ε.) = 5.923.875 > 5.847.750$  .

ΑΡΑ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Ε.Κ.Ε) : 2.923.875 .

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ :  $3.000.000 (Μ.Υ.) + 2.800.000$   
(κέρδη βιβλίου) + (Διαφορά αντ. Κριτηρίων) 123.875 =  
 $5.923.875$  . [  $2.923.875 - 2.800.000 = 123.875$  ] .

## 6. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΥΣ ΦΥΣΙΟΘΕΡΑΠΕΥΤΕΣ ΚΑΙ ΚΤΗΝΙΑΤΡΟΥΣ .

Πως υπολογίζεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος για τους φυσιοθεραπευτές και κτηνιάτρους (Άρθρα 2 και 3 Ν.2214/11-5-1994 Άρθρο 51 Ν. 2238/94).

A) Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α.) : 2.000.000

B) Μισθωτική Αξία (επαγγελματικής στέγης) : Τιμή ζώνης (Τ.Ζ.) \* τ.μ.\* 6,75%

### Παρατηρήσεις που αφορούν τον υπολογισμό της Μισθωτικής Αξίας

- Για περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος υπολογίζεται η κατώτερη τιμή της πρωτεύουσας του νομού.
- Όταν υπάρχει συστέγαση, η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών. Για τον Κτηνίατρο τίθεται κατώτατο όριο επιφάνειας επαγγελματικής στέγης τα 40 τ.μ. ενώ για τον φυσιοθεραπευτή δεν τίθεται κατώτατο όριο τ.μ. επιφάνειας .
- Όταν ως επαγγελματική στέγη χρησιμοποιούν ή την κατοικία τους ή ιδιόκτητα γραφεία, ιατρεία κ.λ.π ή δωρεάν

παραχωρούμενη εγκατάσταση, υπολογίζεται ως επιφάνεια για τους φυσιοθεραπευτές και τους κτηνίατρους 20 τ.μ. Ειδικά για τους φυσιοθεραπευτές η Μισθωτική Αξία που λαμβάνεται υπόψη μειώνεται κατά 30% .

- Όταν δεν ασκεί ατομικά το ελεύθερο επάγγελμα και το εισόδημά του προέρχεται από συμμετοχή σε μία ή περισσότερες εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών (Ο.Ε, Ε.Ε.) ως επαγγελματική στέγη θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί στην εταιρία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό και το εμβαδόν της οποίας δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 40 τ.μ. για τον κτηνίατρο ενώ για τον φυσιοθεραπευτή δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 20 τ.μ.

**Γ) Κριτήρια τα οποία αυξάνουν το ελάχιστο καθαρό εισόδημα .**

Με βάση τον ΧΡΟΝΟ ΑΣΚΗΣΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας προσαυξάνεται κατά 10% ανά έτος από το 21<sup>ο</sup> έτος και μετά .

π.χ. Άσκηση επαγγέλματος 12 έτη η προσαύξηση είναι:

$$12 \text{ έτη} - 4 \text{ έτη} = 8 \text{ έτη} * 10\% = 80\% .$$

**ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ**

Αν προ της ενάρξεως του επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας, περισσότερο από μια δεκαετία σ' όλα τα δημόσια ή ιδιωτικά

ιδρύματα και συναφείς υπηρεσίες, τότε κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματός των.

**Δ) Κριτήριο με βάση τα οποία μειώνεται το Ελάχιστο καθαρό Εισόδημα .**

α) Αν δηλώνεται εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες το ελάχιστο καθαρό εισόδημα μειώνεται κατά 50% για τους Κτηνιάτρους .

Δεν μπορεί όμως το άθροισμα του εισοδήματος από Μισθωτές Υπηρεσίες και του 50% του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος να είναι μικρότερο από το 100% του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος. Η ανωτέρω μείωση ισχύει και για τον φυσιοθεραπευτή εφόσον διαθέτει επαγγελματική στέγη .

β) Με βάση το τόπο κατοικίας και άσκησης επαγγέλματος το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 30% αν κατοικεί και ασκεί το επάγγελμά του σε παραμεθόριο περιοχή (ως παραμεθόριες περιοχές λαμβάνονται οι αναφερόμενες στην παρ. 2 άρθρο 9 Ν.3323/55) .

γ) Επίσης για τους Στρατιωτικούς Κτηνιάτρους το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 25% όταν ασκούν το ελεύθερο επάγγελμά τους λιγότερο από 5 έτη στην ίδια πόλη .

ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ αντικειμενικών κριτηρίων και ειδικότερα για τους φυσιοθεραπευτές που δηλώνουν εισόδημα, από Μισθωτές Υπηρεσίες και χρησιμοποιούν ως επαγγελματική τις κατοικίες τους (άρθρο 51 παρ.7 Ν.2238/94).

(Το συνολικό εισόδημά τους που προέρχεται από Μισθωτές Υπηρεσίες και από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 7 Ν.2390/21-3-96) .

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΓΙΑ ΦΥΣΙΟΘΕΡΑΠΕΥΤΕΣ ΚΑΙ ΚΤΗΝΙΑΤΡΟΥΣ .**

**παράδειγμα 1°**

Κτηνίατρος διαθέτει γραφείο 50 τ.μ. στην Πάτρα επί της οδού Αράτου (από Μαιζώνας μέχρι Κανακάρη) με τιμή Ζώνης (Τ.Ζ.) 210.000 δρχ. χρόνια άσκησης επαγγέλματος 12.

Ακόμη έχει καθαρά κέρδη βιβλίων Β. Κατηγορίας 1.500.000 δρχ. και εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες : 2.500.000 .

Να προσδιοριστεί το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα του Κτηνιάτρου.

ΛΥΣΗ :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α)	2.000.000
Μισθωτική Αξία γραφείου (Τ.Ζ. 210.000 * 50 τ.μ. *6,75%	708.750
	-----
ΣΥΝΟΛΟ (Ε.Α +Μ.Α)	2.708.750

### ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΑΥΞΗΤΙΚΑ)

Με βάση τα χρόνια Άσκησης Επαγγέλματος το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της Μισθωτικής αξίας προσ αυξάνεται κατά 10% ανά έτος από 5<sup>ο</sup> έτος μέχρι το 20<sup>ο</sup> . Επομένως θα έχουμε :  $12 \text{ έτη} - 4 \text{ έτη} = 8 \text{ έτη} * 10\% = 80\%$  .

Προσαύξηση λόγω ετών άσκησης επαγγέλματος 80% :

$$2.708.750 * 80\% = 2.167.000 .$$

$$\text{Σύνολο} : 2.708.750 + 2.167.000 = 4.875.750 .$$

### ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ (ΜΕΙΩΤΙΚΑ)

Μείωση λόγω εισοδήματος Μισθωτών Υπηρεσιών κατά 50% :

$$4.875.750 * 50\% = 2.437.875 .$$

Το παραπάνω κριτήριο ισχύει με την προϋπόθεση ότι το άθροισμα του εισοδήματος από Μισθωτές Υπηρεσίες και του 50% του Ελαχίστου Καθαρού Εισοδήματος δεν μπορεί να είναι μικρότερο του 100% του Ε.Κ.Ε .

$$\text{Έχουμε} : (\text{Μ.Υ.}) 2.500.000 + (\text{το } 50\% \text{ του Ε.Κ.Ε.}) 2.473.875 = 4.937.875 > 4.875.750 .$$

ΕΠΟΜΕΝΩΣ λόγω της ισχύος της ανωτέρω ανισότητας το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα είναι : 2.437.875 .

$$\text{ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ} = (\text{Μ.Υ.}) 2.500.000 + (\text{κέρδη βιβλίου}) 1.500.000 + (\text{διαφορά αντ. κριτηρίων}) 937.875 = \underline{4.937.875} . [2.437.875 - 1.500.000 = 937.875] .$$

**7. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΥΣ  
ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΕΣ Ή ΤΡΑΓΟΥΔΙΣΤΕΣ ΤΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ  
ΔΙΑΣΚΕΔΑΣΗΣ**

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ  
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

**(Άρθρα 2 και 3 Ν.2214/11-5-94 - Άρθρο 51 Ν.2238/94).**

Ως ελάχιστο ποσό Καθαρού Εισοδήματος, ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσης του εισοδήματος αυτού, του καλλιτέχνη ή 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 Κ.Β.Σ., θεωρείται αυτό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της επαγγελματικής αμοιβής, με τους συντελεστές εμφάνισης (Σ.Ε), δισκογραφίας (Σ.Α) και προβολής (Σ.Π.) .

Α) Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α.) : 2.900.000 .

(αριθμός εμφανίσεων).

(αριθμός εμφανίσεων)

Β) ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ =  $1 + \frac{\dots}{\dots}$

330

Ως Συντελεστής εμφάνισης, ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των εμφανίσεων του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή στα κέντρα διασκέδασης,

αναψυκτήρια ή συναυλίες και παρανομαστή τον αριθμό τριακόσια τριάντα (330) .

$$\begin{aligned} & \text{(αριθμός διατεθέντων δίσκων} \\ & \text{και συναφών - 1500)} \\ \text{Γ) ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ} & \\ \text{ΔΙΣΚΟΓΡΑΦΙΑΣ} & = 1 + \frac{\text{-----}}{30.000} \end{aligned}$$

Ως Συντελεστής δισκογραφίας, ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των διατεθέντων στην αγορά δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών, μειωμένου όμως κατά τον αριθμό χίλια πεντακόσια (1.500) και παρανομαστή τον αριθμό τριάντα χιλιάδες (30.000) .

$$\begin{aligned} \text{Δ) ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ} & \text{(αριθμός εμφανίσεων * αριθμό διατιθ.} \\ \text{ΠΡΟΒΟΛΗΣ} & \text{Δίσκων και συναφών)} \\ & = 1 + \frac{\text{-----}}{\text{Επαγγελματική Αμοιβή * 2}} \end{aligned}$$

Ως Συντελεστής Προβολής, ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή το γινόμενο του αριθμού εμφανίσεων στα κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες με τον αριθμό των διατεθέντων δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών και παρανομαστή το διπλάσιο ποσό της επαγγελματικής αμοιβής .



**ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

1) Ως αριθμός δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών, λαμβάνεται

μέσος όρος αυτών που διατέθηκαν στην αγορά κατά το έτος φορο

ρολογίας και το αμέσως προηγούμενο έτος.

2) Εξαιρετικά στις περιπτώσεις των καλλιτεχνών ή τραγουδιστών των οποίων οι εμφανίσεις είναι μέχρι σαράντα (40) και ο αριθμός των διατεθέντων στην αγορά δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1500), το καθαρό εισόδημα ισούται με την επαγγελματική αμοιβή (άρθρο 2 παρ. 2 Ν.2390/21.3.96) .

3) Ειδικότερα η εμφάνιση του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή σε

α) Κάθε συναυλία προσμετράται με τρεις (3) εμφανίσεις.

β) Σε συναυλίες για φιλανθρωπικούς, πολιτιστικούς, εθνικούς σκοπούς, η εμφάνισή του δεν λαμβάνεται υπόψη εφόσον αποδεδειγμένα δεν αμείβεται για τη συμμετοχή του αυτή .

**ΑΡΘΡΟ 82 ΠΑΠ. 8 Ν. 2238/94 .**

Για κάθε σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή έργου μεταξύ τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης, αναψυκτηρίων ή συναυλιών και οποιουδήποτε αντισυμβαλλόμενου, για την άσκηση του επαγγέλματός του, καταρτίζεται συμφωνητικό το οποίο κατατίθεται από τον αντισυμβαλλόμενο του τραγουδιστή μέσα σε δέκα (10) ημέρες από τη σύνταξη του στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι

αρμόδιος για τη φορολογία του. Το συμφωνητικό αυτό υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σ' αυτόν που τα προσκόμισε και το άλλο διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του τραγουδιστή δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας . Στο συμφωνητικό αυτό πρέπει να αναγράφονται ο χρόνος έναρξης και η διάρκεια της σύμβασης, ο αριθμός των εμφανίσεων του τραγουδιστή και το ποσό της αμοιβής του. Σε κάθε κέντρο διασκέδασης τηρείται από τον εκμεταλλευτή του, ιδιαίτερος φάκελος με τα συμφωνητικά που έχουν καταρτιστεί με τους τραγουδιστές που απασχολούνται στο κέντρο και τίθεται κάθε φορά στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου .

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΓΙΑ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΕΣ - ΤΡΑΓΟΥΔΙΣΤΕΣ

### παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Ο Τραγουδιστής 'Χ' είχε κατά το έτος 1996 εμφανίσεις σε 2 συναυλίες και 114 φορές σε κέντρα διασκέδασης. Επίσης είχε κυκλοφορία δίσκων 10.000 τεμάχια . Να προσδιοριστεί το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα του Τραγουδιστή .

ΛΥΣΗ :

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

A) Επαγγελματική Αμοιβή (Ε.Α) : 2.900.000 .

B) Αύξηση λόγω συντελεστή εμφάνισης (Σ.Ε) :

(αριθμός εμφανίσεων)

$$\text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ} = 1 + \frac{\text{---}}{330} =$$

$$= 1 + \frac{6+114}{330} = 1 + \frac{120}{330} = 1 + 0,3636363 = 1,3636363 .$$

Επομένως θα έχουμε : 2.900.000 (Ε.Α.) \* 1,3636363 (Σ.Ε) = 3.954.545 .

Γ) Αύξηση λόγω Συντελεστή Δισκογραφίας (Σ.Δ.):

(αριθμός διατεθέντων δίσκων  
και συναφών - 1500)

$$\text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΔΙΣΚΟΓΡΑΦΙΑΣ} = 1 + \frac{\text{---}}{30.000} =$$

$$= 1 + \frac{10.000 - 1.500}{30.000} = 1 + 0,2833333 = 1,2833333 .$$

Σύνολο :  $3.954.545 * 1,2833333 = 5.074.999$  .

Δ) Αύξηση λόγω Συντελεστή Προβολής (Σ.Π.) :

$$\begin{aligned} & \text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ} && \text{(αριθμός εμφανίσεων*αριθμό} \\ & \text{ΠΡΟΒΟΛΗΣ} && \text{διατεθέντων δίσκων)} \\ & = && = 1+ \text{-----} \\ & = && \end{aligned}$$

Επαγγελματική Αμοιβή \* 2

$$\begin{aligned} & \frac{120 * 10.000}{2.900.000 * 2} = \frac{1.200.000}{5.800.000} = 1 + 0,2068965 = \\ & = 1,2068965 . \end{aligned}$$

Σύνολο :  $5.074.999 * 1,2068965 = 6.124.998$  .

ΎΡΑ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Ε.Κ.Ε) : 6.124.998

παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Ο Τραγουδιστής 'Ψ' κατά το έτος 1996 πραγματοποίησε εμφανίσεις σε 6 συναυλίες, τρεις (3) από τις παραπάνω συναυλίες στις οποίες έλαβε μέρος είχαν φιλανθρωπικούς

σκοπούς . Ακόμη είχε 108 εμφανίσεις σε κέντρα διασκέδασης και αριθμός διατεθέντων δίσκων και κασετών 11.800 τεμάχια .  
Να προσδιοριστεί το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα του Τραγουδιστή .

ΛΥΣΗ :

**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

A) Επαγγελματική Αμοιβή (E.A.) : 2.900.000 .

B) Αύξηση λόγω Συντελεστή Εμφάνισης (E.E.) :

**ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ** (αριθμός εμφανίσεων)

$$\text{ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ (Σ.Ε.)} = 1 + \frac{\dots}{330} =$$

$$= 1 + \frac{9 + 108}{330} = 1 + \frac{117}{330} = 1 + 0,3545454 = 1,3545454 .$$

Άρα : 6 (συναυλίες) - 3 (συναυλίες για φιλανθρωπικούς σκοπούς) = 3 συναυλίες \* 3 = 9 εμφανίσεις .

Επομένως θα έχουμε : 2.900.000 (Σ.Ε.) \* 1,3545454 (Σ.Ε.) = 3.928.182 .

{\*Σε συναυλίες για φιλανθρωπικούς σκοπούς, η εμφάνιση του τραγουδιστή δεν λαμβάνεται υπόψη εφόσον αποδεδειγμένα δεν αμοιβεται για τη συμμετοχή του αυτή .}

Γ) Αύξηση λόγω Συντελεστή Δισκογραφίας (Σ.Δ) :

$$\begin{aligned} & \text{(αριθμός διατεθέντων δίσκων και} \\ & \text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ} \quad \text{συναφών - 1500)} \\ \text{ΔΙΣΚΟΓΡΑΦΙΑΣ} &= 1 + \frac{\text{-----}}{30.000} = \\ & \frac{11.800 - 1.500}{30.000} \\ & = 1 + \frac{\text{-----}}{30.000} = 1 + 0,3433333 = 1,3433333 \end{aligned}$$

Σύνολο :  $3.928.182 * 1,3433333 = 5.276.858$  .

Δ) Αύξηση λόγω Συντελεστή Προβολής (Σ.Π.) :

$$\begin{aligned} & \text{(αριθμός εμφανίσεων * αριθμό} \\ & \text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ} \quad \text{διατεθέντων δίσκων )} \\ \text{ΠΡΟΒΟΛΗΣ} &= 1 + \frac{\text{-----}}{\text{Επαγγελματική Αμοιβή * 2}} = \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \frac{117 * 11.800}{2.900.000 * 2} \\ & = \frac{\text{-----}}{\text{-----}} = 1 + 0,2380344 = 1,2380344 \end{aligned}$$

Σύνολο :  $5.276.858 * 1,2380344 = 6.532.932$  .

ΆΡΑ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ : 6.532.932 .

**ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΣΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΟΥ  
ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΥΣ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ :  
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

**1) Η συμμετοχή, σε Ο.Ε., Ε.Ε. κοινωνίες κ.λ.π. ( άρθρο 3  
παρ. 3 Ν.Δ. 3323/55 .**

Όταν δεν ασκούν, το ελεύθερο επάγγελμα ατομικά και το εισόδημα τους προέρχεται από συμμετοχή σε μία ή περισσότερες εταιρίες ελεύθερων (Ο.Ε., Ε.Ε.) ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος (άρθρο 2 παρ. 12 Ν.2214/94), θεωρείται αυτό που θα προέκυπτε, αν ασκούσαν το ελεύθερο επάγγελμα ατομικά, ( ως επαγγελματική στέγη θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί στην εταιρία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό, που δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 40 τ.μ., για τους ιατρούς, τους οδοντίατρους, ψυχολόγους, κτηνίατρους , ενώ δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 20 τ.μ., για τους οικονομολόγους , λογιστές, αναλυτές - προγραμματιστές συμβούλους επιχειρήσεων , φυσιο-θεραπευτές, δικηγόρους .

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος αφαιρείται το ποσό που φορολογήθηκε αυτοτελώς στα άτομα της εταιρίας .

(άρθρο 51 παρ. 12 Ν. 2238/94).

2) Η άσκηση του επαγγέλματος ατομικά και η συμμετοχή σε μια ή περισσότερες εταιρίες ελεύθερων επαγγελματιών, το ελάχιστο καθαρό εισόδημα, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος, που προκύπτει, από την άσκηση αυτού του επαγγέλματος ατομικά .

Η συμμετοχή, όμως σε εταιρείες των οποίων το εισόδημα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, δεν

λαμβάνεται υπ' όψιν (άρθρο 2 παρ. 12) .

3) Αν το δηλούμενο εισόδημα είναι μικρότερο του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος, η διαφορά προσαυξάνει, το εισόδημα που δηλώνεται ως προερχόμενο από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (άρθρο 7 παρ. 14 Κ.Φ.Ε - άρθρο 51 παρ.11 Ν.2238/94).

4) Ο προσδιορισμός του Ε.Κ.Ε. δεν αποκλείει το λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος μεγαλύτερου από το Ε.Κ.Ε (άρθρο 3 παρ. 1) ή (άρθρο 51 παρ. 13 Ν.2238/94) .

5) Αν το Ε.Κ.Ε. είναι μεγαλύτερο από το δηλούμενο εισόδημα, θεωρείται οριστικό αν δεν υπάρχουν παραβάσεις που θίγουν το κύρος των βιβλίων μέσα σε μια 5ετία (άρθρο 3 παρ. 2) ή (άρθρο 51 παρ.13 Ν2238/944).

6) Το Ε.Κ.Ε., μπορεί να αμφισβητηθεί και ενώπιον του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με αίτηση του, η οποία υποβάλλεται μέσα στον μεθεπόμενο μήνα από την εκκαθάριση του φόρου (άρθρο 7 παρ. 8 Κ.Φ.Ε.), για σοβαρούς λόγους όπως, εκπλήρωση στρατιωτικής θητείας, νοσηλεία σε νοσοκομείο ή κλινική καθώς και λόγοι φυλακίσεως . Η προσφυγή στο Διοικητικό Δικαστήριο ασκείται μέχρι 31/12 του οικείου έτους . Τότε βεβαιώνεται το 100% και εισπράττεται το 50% της διαφοράς του φόρου που βεβαιώθηκε λόγω εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων (άρθρο 3 παρ. 4) ή (άρθρο 51 παρ. 13 Ν2238/94) . Εάν η λήψη του εκκαθαριστικού γίνει μετά την 31/12 η προσφυγή ασκείται στις προθεσμίες του ορίζει (άρθρο 77 Ν. 4125/60) .

7) Εάν ο ελεύθερος επαγγελματίας, χρησιμοποιεί για την άσκησή του, αυτού επαγγέλματος περισσότερες από μια



επαγγελματικές εγκαταστάσεις, ως Μισθωτική αξία λαμβάνεται το άθροισμα της Μισθωτικής αξίας των εγκαταστάσεων αυτών (άρθρο 2 παρ. 3).

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

9) Η απόδειξη της προϋποθέσεως του χρόνου απόκτησης του πτυχίου, αποδεικνύεται με την υποβολή αντιγράφου του σχετικού πτυχίου με την ετήσια δήλωση Φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 2 παρ. 9) .

10) Εάν, προ της ασκήσεως του επαγγέλματος, ήταν Μισθωτοί (στο ίδιο επάγγελμα ή συναφές) για περισσότερο από 10 έτη κατατάσσονται ως γνωστό στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματος. Εάν , όμως σαν ελεύθεροι επαγγελματίες έχουν π.χ. 12 έτη άσκησης του επαγγέλματος, χωρίς δηλαδή να προστεθούν τα έτη άσκησης του επαγγέλματος ως Μισθωτοί (άρθρο 51 παρ. 10 Ν.2238/94) .

11) Η ζημιά, που προκύπτει στην κρινόμενη χρήση από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος δεν λαμβάνεται, επομένως δεν συμψηφίζεται στο Ε.Κ.Ε. (Τυχόν μεταφερόμενες και φορολογικά εκπιπόμενες ζημιές χρήσεων που έληξαν μέχρι 31.12.93, συμψηφίζονται με το Ε.Κ.Ε. ) (άρθρο 2 παρ.10) .

12) Η παράλληλη άσκηση, ατομικά περισσοτέρων του ενός επαγγελμάτων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2 Ν.2214/94 στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση, θεωρείται ως άσκηση ενός και μόνο ελεύθερου επαγγέλματος και λαμβάνεται

υπόψη το μεγαλύτερο Ε.Κ.Ε. που προσδιορίζεται για τα επαγγέλματα αυτά. Αντίθετα αν η παράλληλη άσκηση διεξάγεται, σε διαφορετικές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, υπολογίζεται Ε.Κ.Ε για κάθε ένα από τα επαγγέλματα αυτά. (Μόνη εξαίρεση, όταν ασκούνται συναφή επαγγέλματα, οπότε και σε ξεχωριστή επαγγελματική εγκατάσταση να ασκούνται, θεωρούνται ως ένα επάγγελμα (άρθρο 2 παρ. 11).

13) Σε περίπτωση προαιρετικής τήρησης Γ' Κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ. δεν εξαιρείται από την εφαρμογή των Αντικειμενικών Κριτηρίων. ΙΣΧΥΕΙ ΑΠΟ 1.1.1997. (άρθρο 7 παρ12 - άρθρο 51 παρ.1 εδάφιο 1 Ν.2238/94).

14) Αν το Ε.Κ.Ε. είναι μεγαλύτερο από το δηλούμενο, θεωρείται οριστικό εάν δεν υπάρχουν παραβάσεις που θίγουν το κύρος των βιβλίο μέσα σε μια πενταετία (άρθρο 3 παρ. 2) ή (άρθρο 51 παρ. 13 Ν 2238/94).

15) Σε περίπτωση μεταβολής του αντικειμένου εργασιών, για την κλιμάκωση της προσαύξησης του συγκεκριμένου επαγγέλματος, δεν λαμβάνονται υπόψη, τα έτη άσκησης του προηγούμενου επαγγέλματος, εφ' όσον δεν πρόκειται για συναφές επάγγελμα.

16) Σε έναρξη ή διακοπή εργασιών το Ε.Κ.Ε προσδιορίζεται σε τόσα δωδέκατα ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης, χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 15 ημερών λογίζεται ολόκληρος μήνας. Ισχύει και για τα υποκαταστήματα, αποθήκες κ.λ.π. (άρθρο 2 παρ. 9).

**ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ .**

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ.

1) Κατά τα τρία πρώτα χρόνια της άσκησης του επαγγέλματος και εφ' όσον δεν παρήλθαν 10 έτη από την απόκτηση του πτυχίου (άρθρου 3 παρ. 9) ή (άρθρο 5) παρ. 9 Ν.2238/94 ) .

(Για τον υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο από εκείνο στο οποίο υπέβαλε ο φορολογούμενος για πρώτη φορά δήλωση έναρξη επαγγέλματος) .

2) Αν είναι άνω των 65 ετών (άρθρο 3 παρ. 3) ή (άρθρο 51 παρ. 13 Ν.2238/94), εφ' όσον ασκεί το επάγγελμα περισσότερο από 10 έτη αμέσως πριν την συμπλήρωση του 65<sup>ου</sup> έτους .

3) Αν είναι τυφλοί και γραμμένοι στο γενικό Μητρώο Τυφλών της οικείας Νομαρχίας ή είναι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας άνω του 80% (άρθρο 3 παρ. 3) ή (άρθρο 51 παρ.3 Ν.2238/94).

4) Αν το δηλούμενο εισόδημα είναι μεγαλύτερο του Ε.Κ.Ε.

5) Αν είναι εγκαταστημένοι σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους (άρθρο 7 παρ. 15 Κ.Φ.Ε - άρθρο 51 παρ. 13 Ν.2238/94) .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>

### 1.ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΣΕ ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗ ΕΛΑ-ΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Με την αρ. 1125973/2330/ΠΟΛ 1301/21.11.96 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, αναπροσαρμόσθηκαν τα ποσά των επιχειρήσεων που υπάγονται σε κατ' αποκοπή ελάχιστο εισόδημα ως ακολούθως :

α) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια σε 178.000 δρχ. ετησίως κατά δωμάτιο.

β) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα διαμερίσματα, ως ακολούθως :

■ Για κάθε μονόχωρο (studio) διαμέρισμα σε 243.000 δρχ.

■ Για κάθε δίχωρο διαμέρισμα σε 378.000 δρχ.

■ Για κάθε τρίχωρο διαμέρισμα σε 594.000 δρχ.

Με την παρ. 4 του άρθρου 7, του Σχ. Νόμου, ορίζεται ότι αν η επιχείρηση εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, ασχολείται παράλληλα μέσα στον ενιαίο χώρο του οικοπέδου που βρίσκονται τα δωμάτια ή διαμερίσματα και με την εκμετάλλευση Σνάκ- Μπάρ ή Καφέ-Μπάρ, το Ε.Π.Κ.Ε. των ενοικιαζόμενων δωματίων ή διαμερισμάτων, προσανξάνεται κατά ποσοστό 30% με την προϋπόθεση ότι η εκμετάλλευση του Σνάκ-Μπάρ ή Καφέ-Μπάρ αποτελεί παρεπόμενη δραστηριότητα

## Αντικειμενικά κριτήρια

. Η προσαύξηση όμως αυτή δεν μπορεί να υπερβεί το Ε.Π.Κ.Ε που προσδιορίζεται για το Σνάκ-Μπάρ ή Καφέ-Μπάρ .

γ) Για επιχειρήσεις εκμετάλλευσης κάμπινγκ, σε 59.000 δρχ., για κάθε θέση εγκατάστασης σκηνής ή τροχόσπιτου ετησίων .

δ) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα

τα δημόσια χρήσεως, ως ακολούθως :

■ Οδηγός και ιδιοκτήτης 100% σε 3.565.000 δρχ.

■ Ιδιοκτήτης 100% και οδηγός τρίτος σε 2.970.000 δρχ.

■ Οδηγός και ιδιοκτήτης 50% σε 2.860.000 δρχ.

■ Ιδιοκτήτης 50% και οδηγός τρίτος σε 2.155.00 δρχ.

Τα ανωτέρω ποσά μειώνονται, προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, κατά 30% και με πλυθησμό κάτω από 50.000 κατοίκους κατά 50% .

ε) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα Δημόσιας χρήσης, ως ακολούθως :

Ωφέλιμο φορτίο (τόνοι)	Με οδηγό ιδιοκτήτη	Με οδηγό Τρίτο
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	4.064.000	2.875.000
Πάνω από 16,5	4.788.000	3.113.000

Τα ανωτέρω ποσά μειώνονται κατά 20%, για τις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους .

## 2. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΥΠΑΓΟΜΕΝΕΣ ΣΕ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΟΡΙΣΜΕΝΟΥ ΠΟΣΟΥ ΦΟΡΟΥ .

α) Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου 90.000 δρχ. ετησίως . Εάν οι επιχειρήσεις αυτές έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους το ποσό αυτό ορίζεται σε 60.000 δρχ. ετησίως .

β) Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές, είτε διαθέτουν ίδια προϊόντα είτε προϊόντα τρίτων, επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου 150.000 δρχ. ετησίως εάν πρόκειται για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων .

Εάν οι επιχειρήσεις αυτές έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, το ποσό του φόρου αυτού ορίζεται σε 75.000 δρχ. και 60.000 δρχ. αντίστοιχα .

## 3. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗ-ΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟ (άρθρο 6 Ν. 2214/94)

Ως καθαρό γεωργικό εισόδημα (ατομικής επιχείρησης, Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λ.π.), από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, στην

περίπτωση που δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. από τα οποία να εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα για τη δραστηριότητα αυτή, θεωρείται αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο.

Για τον προσδιορισμό αυτό λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες και γενικά παραδεγμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής, ανά στρέμμα καλλιεργούμενης έκτασης και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη και είδος μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, όπως αλιευτικής, δασικής, μελισσοκομικής ή άλλης παραγωγής. Το ανά μονάδα (προϊόν, ζώο κ.λ.π.) ποσό καθαρού γεωργικού εισοδήματος που προκύπτει σύμφωνα με τα παραπάνω πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή με τον συνδυασμό αυτών και το γινόμενο αυτού του πολλαπλασιασμού αποτελεί το καθαρό εισόδημα, που πρέπει να δηλωθεί από αυτόν που ασκεί γεωργική δραστηριότητα.

Ο υπολογισμός του πιο πάνω καθαρού γεωργικού εισοδήματος ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα γίνεται από τη Διεύθυνση Γεωργίου κάθε νομού και για όλα τα προϊόντα του νομού.

Στο παραπάνω καθαρό εισόδημα έχει συνυπολογισθεί και κάθε μορφής επιδότηση ή άλλη ενίσχυση εμφανής ή αφανής, οπότε τα ποσά επιδοτήσεων ή ενισχύσεων που εισπράττουν όσοι ασκούν

γεωργική δραστηριότητα, δεν προτίθεται στο γινόμενο που προκύπτει από το πολλαπλασιασμό του αριθμού των στρεμμάτων κ.λ.π. με το καθαρό ποσό εισοδήματος ανά στρέμμα κ.λ.π.

Αν η γεωργική επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα οποία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, τότε το καθαρό εισόδημα αυτών προσδιορίζεται εξωλογιστικά και όχι με την αντικειμενική μέθοδο.

Αν από τα στοιχεία, που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι εξ' αιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία, δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή το εισόδημα που αποκτήθηκε είναι κατώτερο από εκείνο που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, τότε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ δεν λαμβάνει υπόψη ή μειώνει κατά περίπτωση το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προκύπτει με την αντικειμενική μέθοδο.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>

### Α. Η ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ

Τα αντικειμενικά-επαγγελματικά κριτήρια, ο <<βραχνάς>> όλων των μικρομεσαίων επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών, είναι και μαχητά, δηλαδή υπάρχει η δυνατότητα αμφισβήτησής τους από το φορολογούμενο, αλλά και η νομοθεσία προβλέπει ορισμένες περιπτώσεις μη εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων .

**ΜΑΧΗΤΑ ΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ :** Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 33 παράγραφος 23 Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/94) το εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια, για τις εμπορικές, βιομηχανικές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, αν από τα στοιχεία που προσκομίζει στο Δικαστήριο, ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανωτέρας βίας ή από λόγους που αναφέρονται στην προσωπική του κατάσταση (όπως η εκπλήρωση της στρατιωτικής του θητείας, η νοσηλεία σε νοσοκομείο ή κλινική καθώς και η φυλάκισή του) το πραγματικό του εισόδημα είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή των αντικειμενικών - επαγγελματικών κριτηρίων .

Ακριβώς τα ίδια ισχύουν και για τους ελεύθερους επαγγελματίες, που υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 51 παράγραφος 13 Κ.Φ.Ε .

Επομένως, εάν έχουμε λόγους ανωτέρας βίας που προκάλεσαν μείωση του τζίρου μας, μπορούμε να παλέψουμε τα αντικειμενικά κριτήρια . Ας πάρουμε ένα παράδειγμα : Η απεργία συνιστά <<ανωτέρα βία>> . Με την πολυήμερη απεργία των καθηγητών ένα κατάστημα-βιβλιοπωλείο που βρίσκεται απέναντι από ένα γυμνάσιο μπορεί να επικαλεστεί (για το εισόδημα του 1997) μείωση του τζίρου του και συνεπώς και του καθαρού εισοδήματος εξαιτίας της απεργίας .

Η νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων του Συμβουλίου της Επικράτειας δείχνει πρόσφατα σαφείς τάσεις να δέχεται όλο και περισσότερες περιπτώσεις μη εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων. Γι' αυτό δεν πρέπει να διστάζει κανείς να καταφεύγει στον Προιστάμενο της Δ.Ο.Υ. και να ασκεί προσφυγή όταν έχει επικαλεστεί βάσιμους λόγους από τους οποίους να προκύπτει, από διάφορα γεγονότα που δεν μπορούσαν να προβλεφθούν, ότι μειώθηκε ο τζίρος και συνεπώς και το καθαρό κέρδος της επιχείρησης . Αυτά ακριβώς ισχύουν και για τους ελεύθερους επαγγελματίες .

Η αμφισβήτηση των αντικειμενικών-επαγγελματικών κριτηρίων από τον φορολογούμενο γίνεται με αίτησή του που υποβάλλει στον Προιστάμενο της Δ.Ο.Υ. Η αίτηση αυτή δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου. Εάν η αίτηση απορριφθεί από το προιστάμενο της Δ.Ο.Υ, ο φορολογούμενος έχει το

δικαίωμα να προσφύγει στα Διοικητικά Δικαστήρια, μετά την κοινοποίηση της απορριπτικής απόφασης .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7<sup>ο</sup>

### 1. ΓΕΝΙΚΑ

Ο Φορολογικός νόμος 2214/94 επιφέρει στο φορολογικό σύστημα σοβαρές διαρθρωτικές μεταβολές και πρωτότυπες τομές με τις οποίες επιδιώκεται η διεύρυνση της φορολογικής βάσης και η πάταξη της φοροδιαφυγής με πολύπλοκες όμως και χρονοβόρες διαδικασίες .

Είναι γεγονός ότι ο Ν. 2214/94, έχει αρνητικά και πολλά θετικά στοιχεία των οποίων η απόδοση θα κριθεί από την ορθή και αποτελεσματική στην πράξη εφαρμογή τους .

Ευχόμαστε να επιτευχθούν οι στόχοι προς όφελος του κοινωνικού συνόλου .

Τα μέτρα που καθιερώνει ο νέος φορολογικός νόμος αποτελούν πρόσθετες μονάδες φορολογίας και η αποτελεσματικότητά τους θα εξαρτηθεί από την ικανότητα και το επίπεδο οργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών .

Τα αντικειμενικά κριτήρια για τον προσδιορισμό του ελάχιστου φορολογητέου εισοδήματος, ήταν τα τελευταία χρόνια αδήριτη ανάγκη και αποτελούν μια βαθιά τομή στο φορολογικό σύστημα, παρά τα μειονεκτήματα που παρουσιάζουν και τις πολύπλοκες διαδικασίες που καθιερώνονται για την εφαρμογή τους.

Η αρχή του φορολογικού δικαίου είναι να φορολογούνται τα πραγματικά εισοδήματα και όχι τα προκύπτοντα βάσει τεκμηρίων και κριτηρίων.

Στην Ελλάδα επειδή υπάρχει αδυναμία σύλληψης και φορολόγησης των πραγματικών εισοδημάτων καταφεύγουμε στα τεκμήρια και στα κριτήρια, χωρίς αποτέλεσμα γιατί δεν υπάρχουν οι μηχανισμοί ελέγχου .

## **2. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ**

### **1) Η ΔΙΕΥΡΥΝΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ**

Ένα από τα θετικά μέτρα του φορολογικού νόμου 2214/94 είναι ότι υποχρεώνει όσους είναι ηλικίας άνω των 25 ετών (με ελάχιστες εξαιρέσεις) να υποβάλλουν φορολογική δήλωση από το 1995 και παράλληλα καθιερώνει τα αντικειμενικά κριτήρια . Με το συνδυασμό των δύο αυτών μέτρων -με την προϋπόθεση ότι θα εφαρμοσθούν πιστά και χωρίς διακρίσεις, θα αξιοποιηθούν πλήρως οι δηλώσεις και θα ακολουθήσουν οι απαραίτητοι έλεγχοι και διασταυρώσεις- υπάρχει η ελπίδα ότι θα φορολογηθούν, επιτέλους, μεγάλες κατηγορίες πολιτών που είτε δεν πλήρωναν καθόλου φόρους είτε πλήρωναν ποσά τα οποία ήταν πραγματικά γελοία σε σχέση με τα πραγματικά του εισοδήματα.

Τα δύο αυτά μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής αποδείχθηκαν, πραγματικά θετικά σε ότι αφορά τόσο τη διεύρυνση της φορολογικής βάσης όσο και την αύξηση (όχι στην προσδοκώμενη έκταση) των εσόδων από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων (Φ.Σ.Φ.Π.).

Με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων ο ρυθμός αύξησης του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος από το σύνολο των φορολογουμένων ήταν υπερδιπλάσιος σε σχέση με τα εισοδήματα πριν από την εφαρμογή τους. Από τα επιμέρους επαγγέλματα η μεγαλύτερη αύξηση σημειώθηκε στους γεωργούς και ακολούθησαν οι έμποροι - βιομήχανοι- βιοτέχνες - επιτηδευματίες (Ε.Β.Β.Ε.), οι ελεύθεροι επαγγελματίες, οι συνταξιούχοι, οι εισοδηματίες και τελευταίοι, οι μισθωτοί.

Ο ρυθμός αύξησης του αριθμού των φορολογικών δηλώσεων μετά την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων, ήταν σχεδόν πενταπλάσιος εκείνου που υπήρχε πριν την εφαρμογή τους. Η μεγάλη αυτή αύξηση οφείλεται κύριο στην αύξηση του αριθμού των φορολογικών δηλώσεων πρώτα από τους αγρότες και στη συνέχεια από τους εισοδηματίες και τους συνταξιούχους, ενώ μικρή ήταν η αύξηση του αριθμού των φορολογικών δηλώσεων από τους Ε.Β.Β.Ε., τους ελεύθερους επαγγελματίες και τους μισθωτούς.

Πολύ μεγάλη αύξηση στο δηλωθέν κατά φορολογική δήλωση εισόδημα σημειώθηκε στους Ε.Β.Β.Ε. και τους ελεύθερους επαγγελματίες. Η αύξηση αυτή οφείλεται, βασικά, στον

υπολογισμό του εισοδήματος με τα αντικειμενικά κριτήρια, δεδομένου ο αριθμός των φορολογουμένων στις ομάδες αυτές, δεν αυξήθηκε σημαντικά .

Με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων, η αύξηση στο δηλωθέν εισόδημα κατά φορολογική δήλωση των μισθωτών ήταν μεγαλύτερη από πριν, γεγονός το οποίο μπορεί να οφείλεται στο ότι ένα μέρος του εισοδήματος των μισθωτών από άλλες πηγές (εκτός από μισθωτές υπηρεσίες) υπολογίστηκε με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια .

Από τα παραπάνω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης για όσους είναι άνω των 25 ετών και τα αντικειμενικά κριτήρια απέδωσαν αποτελέσματα τόσο με το να βάλουν στο <<δίκτυο της Εφορίας >> ένα σημαντικό αριθμό φορολογουμένων όσο και με το να αυξήσουν σημαντικά το δηλωθέν εισόδημα, ιδιαίτερα από ορισμένες κατηγορίες επαγγελματιών .

## 2. Η ΑΥΞΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ

Η αύξηση του αριθμού των φορολογικών δηλώσεων σε συνδυασμό με την αύξηση του δηλωθέντος εισοδήματος κατά φορολογική δήλωση ( ιδιαίτερα στην περίπτωση των Ε.Β.Β.Ε. και των ελευθέρων επαγγελματιών ) είχε ως αποτέλεσμα και τη σημαντική αύξηση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων . Η αύξηση, όμως αυτή δεν ήταν της έκτασης στην οποία ανέβαζε η αρχική εκτίμηση. Οι

μεγαλύτερες αυξήσεις στο συνολικό φόρο - εξαιτίας, βασικά των αντικειμενικών κριτηρίων . (αφού ο αριθμός των φορολογικών δηλώσεων στις δύο αυτές ομάδες δεν αυξήθηκε, σημαντικά ) - σημειώθηκαν στους Ε.Β.Β.Ε. και στους ελεύθερους επαγγελματίες . Εξαιτίας, εξάλλου, της αύξησης του αριθμού των φορολογουμένων, σημαντική αύξηση στο συνολικό φόρο σημειώθηκε και στους γεωργούς. Μικρότερες ήταν οι αυξήσεις στους μισθωτούς και συνταξιούχους . Η αύξηση του φόρου που αναλογεί κατά φορολογική δήλωση που σημειώθηκε εξαιτίας των αντικειμενικών κριτηρίων - στους Ε.Β.Β.Ε και στους ελεύθερους επαγγελματίες ήταν πραγματικά θεαματική .

Συμπερασματική, και σε ότι αφορά την απόδοση σε φορολογικά έσοδα, τα αντικειμενικά κριτήρια απέδωσαν, αφού οι ρυθμοί αύξησης του φόρου που αναλογεί κατά φορολογική δήλωση στις περιπτώσεις των Ε.Β.Β.Ε. και των ελευθέρων επαγγελματιών, στους οποίους κατά κύριο λόγο εφαρμόστηκαν ήταν πολύ υψηλοί.

### ΑΛΛΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ

- 1) Η φοροδοτική ικανότητα προσδιορίζεται πλέον με κριτήρια αντικειμενικά..
- 2) Τα δημόσια έσοδα προγραμματίζονται και εισπράττονται αμέσως κατά τη διάρκεια της χρήσεως , σε μηνιαία βάση.
- 3) Θα καταργηθεί ο δαπανηρός, σήμερα, φοροελεγκτικός μηχανισμός.



4) Ανακατανέμεται το φορολογικό βάρος μεταξύ μισθωτών και των άλλων εισοδηματικών ομάδων.

Πριν από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι καθώς και άλλες εισοδηματικές τάξεις <<σήκωναν στη πλάτη τους >> τα φορολογικά βάρη, ενώ παράλληλα άλλες κατηγορίες φορολογουμένων απέφευγαν ως ένα βαθμό την καταβολή του φόρου. Τώρα με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων θα πληρώσουν το φόρο που τους αναλογεί και εισοδηματικές τάξεις, όπως ελεύθεροι επαγγελματίες και επιχειρήσεις, που πριν δεν δήλωναν τα πραγματικά τους εισοδήματα.

Έτσι με την καθιέρωση των αντικειμενικών κριτηρίων το κράτος προχωρεί στην δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών σ' όλες τις κατηγορίες φορολογουμένων πολιτών.

5) Εγκαταλείπονται, με τα αντικειμενικά κριτήρια, οι παραδοσιακές και αναποτελεσματικές μέθοδοι αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και προστρέχει στο 'κομπιούτερ', το οποίο με το πάτημα ενός κουμπιού βγάζει το φορολογητέο εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών και των μικρομεσαίων επιχειρήσεων.

## ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ

### 1) ΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΩΣ ΜΕΣΟ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Τα αντικειμενικά κριτήρια όμως είχαν και εξακολουθούν να έχουν σοβαρά ενδογενή μειονεκτήματα. Τα αντικειμενικά κριτήρια, αν και είναι -με ορισμένες προϋποθέσεις - προς στη σωστή κατεύθυνση μπορεί εντούτοις να παρουσιάζουν σημαντικές δυσκολίες στην εφαρμογή τους. Οι δυσκολίες αυτές μπορεί να τα αποδυναμώσουν. Τα αντικειμενικά κριτήρια, επιπλέον, ενώ, από τη μια μεριά μπορεί να φέρουν μέσα στο δίκτυ της εφορίας άτομα που πριν δεν πλήρωςαν (ή πλήρωςαν ελάχιστους) 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 να μη δηλώσουν τα πραγματικά (και πολύ μεγαλύτερα εισοδήματά τους για τα οποία δεν θα πληρώσουν φόρο). Για τα άτομα αυτά δηλαδή, τα αντικειμενικά κριτήρια μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως μέσο αύξησης της φοροδιαφυγής. Στο φορολογικό νομοσχέδιο, που προβλέπει τα αντικειμενικά κριτήρια, δεν υπάρχουν δυστυχώς μέτρα για τη σύλληψη της μεγάλης έκτασης της φοροδιαφυγής που γίνεται από μεγαλέμπορους, μεγαλοβιομηχάνους, μεγαλοεισοδηματίες, μεγαλοκτηματίες κ.τ.λ. αφού όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, γι' αυτούς, τα αντικειμενικά κριτήρια μπορεί να αποτελέσουν δικλίδες διαφυγής.

Κατά το πρώτο χρόνο της εφαρμογής τους, τα αντικειμενικά κριτήρια <<ανέβασαν>> τα πολύ χαμηλά εισοδήματα που δήλωναν μέχρι τότε χαμηλά εισοδήματα που δήλωναν μέχρι τότε οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες με συνέπεια να πληρώσουν, συνολικά, περισσότερα. Αυτός άλλωστε ήταν ο βασικός λόγος της αύξησης του φόρου που πραγματοποιήθηκε κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων.

Μετά την εμπειρία του πρώτου χρόνου της εφαρμογής τους, πολλοί περισσότεροι φορολογούμενοι (έμποροι, βιομήχανοι, βιοτέχνες, επιτηδευματίες) και ελεύθεροι επαγγελματίες φαίνεται ότι τα χρησιμοποίησαν ως μέσο φοροδιαφυγής και αντί να δηλώσουν τα πραγματικά τους εισοδήματα, δήλωσαν εκείνα τα οποία προκύπτουν από τα αντικειμενικά κριτήρια ή κάτι παραπάνω και έτσι το δηλωθέν εισόδημα κατά φορολογική δήλωση στις κατηγορίες αυτές -όπως προκύπτει από την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων- παρουσιάζει σχετικά μικρή αύξηση σε σύγκριση με εκείνο που δήλωσαν στο πρώτο έτος της εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων.

Το κατά φορολογική δήλωση δηλωθέν εισόδημα των Ε.Β.Β.Ε. το 1995 σε σύγκριση με εκείνο του 1994 είναι αυξημένο μόνο κατά 6,1% δηλαδή κατά ποσοστό μικρότερο από ότι το εισόδημα των μισθωτών (7,4%) και των συνταξιούχων (9,5%) ενώ στη περίπτωση των ελευθέρων επαγγελματιών η αντίστοιχη αύξηση είναι ελάχιστη (μόλις 1,95%). Εκτός από την εσκεμμένη φοροδιαφυγή από εκείνους που είχαν υψηλά εισοδήματα και δήλωσαν μόνο εκείνα που είχαν υψηλά

εισοδήματα και δήλωσαν μόνο εκείνα που προκύπτουν από τα αντικειμενικά κριτήρια, δεν αποκλείεται να υπάρχει και ένας αριθμός φορολογούμενων οι οποίοι είτε έκλεισαν τα καταστήματα ή τις επιχειρήσεις τους είτε έπαυσαν να ασκούν το επάγγελμα.

Οι αυξήσεις στο δηλωθέν εισόδημα κατά φορολογική δήλωση των εισοδηματιών ήταν μικρότερη από εκείνη των μισθωτών και των συνταξιούχων. Μόνο η αύξηση του δηλωθέντος εισοδήματος κατά φορολογική δήλωση των γεωργών ήταν μεγαλύτερη .

Από όσα προκύπτουν από την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων, τα αντικειμενικά κριτήρια - τα οποία το πρώτο χρόνο της εφαρμογής τους αποτέλεσαν ένα μέτρο για τη σε κάποιο βαθμό (πολύ μικρότερο της αρχικής εκτίμησης) πάταξη της φοροδιαφυγής- χρησιμοποιούνται τώρα ως νέο μέσο για τη διατήρηση ή και αύξησή της από ορισμένους ελεύθερους επαγγελματίες και επιχειρήσεις.

Μια από τις συνέπειες της πιο πάνω διαπίστωσης δηλαδή ότι τα αντικειμενικά κριτήρια χρησιμοποιήθηκαν ως μεσοφοροδιαφυγής, είναι να αυξάνονται τα ήδη υπάρχοντα προβλήματα στην εκτέλεση των προϋπολογισμών των τελευταίων ετών.

Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών εκτός από τους αναγκαίους έλεγχους, διασταυρώσεις κ.τ.λ 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 .

2) Τα αντικειμενικά κριτήρια, όπως καθορίζονται από τις σχετικές διατάξεις του νομοσχεδίου, για τη σύλληψη της φορολογητέας των 1300 περίπου επαγγελματικών ομάδων, ενώ κατά τη γνώμη μας είναι σωστά και ήδη θα έπρεπε να έχουν θεσπιστεί εδώ και χρόνια από την άλλη επιβάλλονται επί δικαίων και αδίκων και δημιουργούν τριγμούς στον κοινωνικό ιστό. Τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη, πλην εξαιρέσεων, μόνο αντικειμενικά δεν μπορούν να χαρακτηριστούν αφού ο υποκειμενικός παράγοντας υπεισέρχεται ως κύριος συντελεστής στις σχέσεις των ανθρώπων ακόμα και στις οικονομικές.

Έτσι ως προς το κριτήριο επιφάνειας της επαγγελματικής στέγης όπως και αυτό της μισθωτικής αξίας, θα πρέπει να τονιστεί ότι κάθε άλλο παρά αποτελεί ασφαλή τρόπο μέτρησης του εισοδήματος.

Η πράξη έχει αποδείξει ότι οι επιχειρήσεις που λειτουργούν στον ίδιο δρόμο αλλά σε διαφορετική 'σε πεζοδρόμια', σε καταστήματα ίδιας ή μεγαλύτερης επιφάνειας παρουσιάζουν τεράστιες διαφορές στα έσοδά τους.

3) Το νομοσχέδιο φαίνεται να πλήττει περισσότερες επιχειρήσεις που έχουν ανάγκη από μεγάλους χώρους, για να λειτουργήσουν και αυτές που 'διπλα' στο κατάστημα πώλησης χρειάζονται και αποθηκευτικούς χώρους π.χ. συνεργεία

αυτοκινήτων , φανοποιεία, βαφεία αυτοκινήτων, ανταλλακτικά αυτοκινήτων κ.λ.π

#### **4) ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΣΤΗ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Η μικρομεσαία επιχείρηση όχι μόνο δεν αναπτύσσεται με τους επιθυμητούς ρυθμούς για να φτάσει στα επίπεδα των άλλων χωρών - παρά τα κοινοτικά προγράμματα και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την ενίσχυσή της- αλλά ολοένα αποδυναμώνεται και συρρικνώνεται με σημαντικές αρνητικές επιπτώσεις στην ελληνική Οικονομία και την απασχόληση.

Τα προβλήματα αυτά εντοπίζονται στις γραφειοκρατικές λειτουργίες της δυσκίνητης ή και αδιάφορη δημόσιας διοίκησης, στο φορολογικό καθεστώς, στην έλλειψη υποδομής , στον αθέμιτο ανταγωνισμό, στο κόστος χρηματοδότησης κ.τ.λ.

Ιδιαίτερα, ευθύνεται το ισχύον φορολογικό καθεστώς, το οποίο αφ' ενός δεν αποδίδει δικαιοσύνη και αφ' ετέρου κλονίζει το αναγκαίο κλίμα εμπιστοσύνης . Εξάλλου εμπλέκει τις επιχειρήσεις σ' έναν κυκεώνα γραφειοκρατικών διαδικασιών οι οποίες περιορίζουν τη δυνατότητα οργάνωσης και αλλοιώνουν το δυναμικό τους χαρακτήρα .

Σε μια εποχή που η μικρομεσαία επιχείρηση δίνει κυριολεκτικά αγώνα επιβίωσης, αντιμετωπίζοντας τις δομικές αλλαγές που συντελούνται στην οικονομία, τον οξύτατο ανταγωνισμό και τον περιορισμό της καταναλωτικής

δυνατότητας του μέσου πολίτη, η βαρύτερη φορολογία των μικρών εταιρειών, αποτελεί τη χαρακτηριστική βολή.

Τα αντικειμενικά κριτήρια φορολόγησης αποτελούν το πλέον άδικο σύστημα φορολογίας των επιχειρήσεων γιατί βάζει μικρές και μεγάλες επιχειρήσεις στο ίδιο <<καλάθι>>. Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να φορολογούνται με βάση τα πραγματικά τους κέρδη, δηλαδή αυτά που προκύπτουν από τα βιβλία τους, με κριτήριο τις αγορές και τις πωλήσεις τους, και όχι με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια που προσδίδουν στην επιχείρηση πλασματικά.

Ο νομοθέτης δεν λαμβάνει υπόψη του ότι τα μικρά κέρδη που εμφανίζουν συνήθως οι επιχειρήσεις είναι κυρίως αποτέλεσμα της προσωπικής εργασίας και ελάχιστα ή καθόλου κεφαλαιακής συγκεντρώσεως και οργανωτικής δομής.

Θα πρέπει λοιπόν η εκάστοτε κυβέρνηση να αμβλύνει ή και να καταργήσει το υφιστάμενο φορολογικό καθεστώς όσον αφορά τις μικρές εταιρείες, εκτός αν συνειδητά παίζει το παιχνίδι των μεγάλων εταιρειών, οπότε και ο καταναλωτής θα αντιληφθεί σε λίγο καιρό τις συνέπειες των ολιγοπωλίων.

#### **4) ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΑ ΜΕΤΡΑ**

Με το Ν. 2214/94 καθιερώνονται κριτήρια για τον προσδιορισμό του ελάχιστου Φορολογητέου εισοδήματος των

μικρομεσαίων επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Τα κριτήρια που προβλέπει ο νόμος μισθωτική αξία καταστήματος, εμπορικότητα, αποδοτικότητα αποτελούν παρέκκλιση της φιλοσοφίας και των αρχών της άμεσης φορολογίας, γιατί αγνοούν παντελώς τα πραγματικά στοιχεία που προσδιορίζουν το εισόδημα του φορολογούμενου που είναι οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, οι αγορές και οι πωλήσεις.

Είναι λυπηρό, οι υπηρεσίες του κράτους να είναι ανίκανες να προσδιορίσουν το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα κάθε φορολογουμένου με τα πραγματικά στοιχεία και να ανατρέχουμε κάθε τόσο στην επινόηση διαφόρων απρόσφορων και ατελέσφορων φορολογικών συστημάτων.

Τα αντικειμενικά κριτήρια όπως αποκαλούμε αναχρονίζουν το φορολογικό μας σύστημα και το γυρίζουν πάρα πολλά χρόνια πίσω τότε που δεν τηρούντο βιβλία ούτε εκδίδονται στοιχεία, ούτε υπήρχε Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, λογιστές και μηχανογράφηση.

Τα κριτήρια με τη μέθοδο που θεσπίστηκαν είναι άδικο, πολύπλοκα και γραφειοκρατικά θα ταλαιπωρήσουν τις φορολογικές αρχές και τους φορολογούμενους με αμφίβολο αποτέλεσμα. Η γενίκευση των κριτηρίων και στη φορολογία του εισοδήματος δεν μπορεί ποτέ να ταυτιστεί. Με τα αντικειμενικά κριτήρια προσδιορισμού του εισοδήματος θα



προσδιορίζεται το ελάχιστο φορολογητέο εισόδημα και όχι το οριστικό και συνεπώς όλες οι υποθέσεις θα παραμείνουν σε εκκρεμότητα .

Τα κριτήρια προέκυψαν από την αδυναμία λειτουργίας της κρατικής μηχανής να προχωρήσει σε εισπράξεις εσόδων, γι' αυτό καθιερώθηκαν τα κριτήρια τα οποία εκ των πραγμάτων θα έχουν βραχεία διάρκεια .

Τα κριτήρια θα αποδώσουν κάποια έσοδα εάν, εφαρμοστούν συνετά τα πρώτα χρόνια αλλά στη συνέχεια η απόδοσή τους θα είναι σταθερή αφού κάθε επιχείρηση θα προσαρμοστεί με τα κριτήρια, μιας και δεν γίνεται έλεγχος .

Εχει αποδειχθεί ότι φορολογικά συστήματα που θεσπίζονται κατόπιν ανάγκης και αποβλέπουν σε πρόσκαιρα φοροεισπρακτικά αποτελέσματα αποτυγχάνουν .

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. δεν χρειάζονται κριτήρια, γιατί το βασικό, θετικό και μακροχρόνιο στοιχείο για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με δίκαιο, πραγματικό και αντικειμενικό τρόπο είναι οι αγορές και οι πωλήσεις που μπορούν να τις έχουν οι φορολογικές αρχές με την μηχανογραφική επεξεργασία (διασταύρωση) των φορολογικών στοιχείων.

Με βάση τις αγορές μπορεί να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα μηχανογραφικά χωρίς έλεγχο με βάση τα στοιχεία των

δηλώσεων και των φορολογικών στοιχείων που υποβάλλονται από τους φορείς χωρίς να χρειάζονται εξωπραγματικά και άδικο κριτήρια αντίθετα με τη φιλοσοφία και τις αρχές της φορολογίας.

Την ανικανότητα του Κράτους να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα (με τα πραγματικά στοιχεία δεν πρέπει να την πληρώνουν οι επιχειρήσεις με μέτρα που οξύνουν την ύφεση στην αγορά, προσθέτοντας αρνητικά στοιχεία στις σχέσεις Κράτους και Φορολογουμένων. Η αμοιβαία εμπιστοσύνη Κράτους και φορολογουμένων και η συνεργασία αποτελούν απαραίτητη προϋπόθεση για την επιτυχή εφαρμογή και απόδοση κάθε νομοθετήματος, πράγμα που δεν υπάρχει με το φορολογικό Ν. 2214/94 .

Είναι ανάγκη να σταματήσουν οι ανορθόδοξες παρεκκλίσεις από τις αρχές της φορολογίας και να δημιουργηθεί η κατάλληλη υποδομή υπολογισμού της φορολογητέας ύλης με βάση τα πραγματικά στοιχεία για να έχουμε θετικά και μακροχρόνια αποτελέσματα και δημιουργία πνεύματος αμοιβαίας εμπιστοσύνης κατανοήσεως μεταξύ Κράτους και Φορολογούμενου πολίτη .

Είναι επιτακτική ανάγκη να αρχίσουμε κάποια στιγμή να βάζουμε τις βάσεις για τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης με ορθόδοξα και μακροχρόνια μέτρα .

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8<sup>ο</sup>

### Α. ΑΥΞΗΣΗ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 1997.

Το Υπουργείο Οικονομικών, στην προσπάθεια του να προικίσει το νέο προϋπολογισμό του 1988 με επιπλέον έσοδα, καταφεύγει στην αύξηση της φορολογίας. Όχι, δεν επιβάλλει <<νέους φόρους>>. Απλώς ισχυροποιεί τους ήδη υπάρχοντες. Και δεν μιλάμε για την αύξηση των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων μόνον, που ήδη ανακοινώθηκε, αλλά και για την αύξηση της εμπορικής και επαγγελματικής αμοιβής.

Έτσι το ελάχιστο καθαρό εισόδημα, που θα είναι η βάση της φορολόγησης των μικρομεσαίων επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών, δηλαδή τα περίφημα αντικειμενικά κριτήρια, ισχυροποιούνται και αυξάνονται κατά μέσο ποσοστό 25-30% για τα εισοδήματα του φετινού χρόνου, που θα δηλωθούν με την ετήσια φορολογική μας δήλωση του 1998.

Η αύξηση αυτή θα προκύψει και από τις, αυξημένες αντικειμενικές αξίες των ακινήτων, που θα οδηγήσουν σε αύξηση της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης και από την αύξηση της εμπορικής και επαγγελματικής αμοιβής. Έτσι για τα φετινά εισοδήματα, έχουμε αύξηση και στα 2 βασικά αντικειμενικά (επαγγελματικά) κριτήρια. Στην ουσία αυτό σημαίνει ότι όσοι μικροεπιχειρηματίες και ελεύθεροι

επαγγελματίες φορολογούνται με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια θα δουν το τεκμαρτό φορολογούμενο εισόδημά τους να αυξάνεται και φυσικά τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος και την είσπραξή.

Όσοι δηλώνουν εισόδημα ανώτερο απ' αυτό που καθορίζεται με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια θα <<υποχρεωθούν>> να εμφανίσουν υψηλότερα κέρδη για το 1997 . . Γενικά η ισχυροποίηση των αντικειμενικών κριτηρίων ωθεί προς τα πάνω τα κέρδη όλων των μικρομεσαίων επιχειρήσεων και των ελευθέρων, που τηρούν Βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ, είτε φορολογούνται είτε όχι με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια

Το Υπουργείο Οικονομικών προχωρά στην αύξηση της εμπορικής και επαγγελματικής αμοιβής, για τα εισοδήματά του 1997 που θα δηλωθούν το 1998, ως εξής :

Α) για τις εμπορικές, βιοτεχνικές επιχειρήσεις η εμπορική αμοιβή καθορίζεται στις 2.400.000 ετήσια (ενώ για τα εισοδήματα του 1996 ήταν 2.100.000 δρχ., δηλαδή ποσοστό αύξησης 15%).

Β) για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και για τις μικτές, που η κύρια δραστηριότητά τους είναι η παροχή υπηρεσιών σε 3.120.000 δρχ. από 2.730.000 που ήταν το 1996 δηλαδή ποσοστό αύξησης 14% περίπου, και

Γ) για τους ελεύθερους επαγγελματίες η επαγγελματική αμοιβή καθορίζεται :

■ για τους γιατρούς σε 3.200.000 δρχ. (από 2.900.000 που ήταν για το 1996) .

■ για τους δικηγόρους, οδοντίατρους, ψυχολόγους, κτηνιάτρους, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές, φοροτέχνες σε 2.200.000 δρχ. από 2.000.000 που ήταν το 1996.

Η ισχυροποίηση αυτή του κριτηρίου της εμπορικής και επαγγελματικής αμοιβής προβλέπεται από τη φορολογική μας νομοθεσία, η οποία καθορίζει ότι η εμπορική αμοιβή των εμπορικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, είναι η αμοιβή που προβλέπεται από την συλλογική σύμβαση εργασίας των εμπορουπαλλήλων, που ισχύει κατά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους για υπάλληλο με 5 χρόνια υπηρεσίας, χωρίς όμως τις προσαυξήσεις επιδομάτων, στρογγυλοποιημένη στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας .

Για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και τις μικτές, που η κύρια δραστηριότητά τους είναι η παροχή υπηρεσιών, ισχύει η εμπορική αμοιβή των εμποροβιοτεχνικών επιχειρήσεων προσαυξανόμενη κατά 30% .

Ο προσδιορισμός της επαγγελματικής αμοιβής των Ιατρών αντιστοιχεί στις αποδοχές ιατρού επιμελητή Β' του ΕΣΥ στο πρώτο χρόνο υπηρεσίας του και φυσικά κάθε χρόνο αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τις αυξήσεις που παίρνουν οι ιατροί του ΕΣΥ.

Για τους Οικονομολόγους, λογιστές, συμβούλους επιχειρήσεων, η επαγγελματική τους αμοιβή αντιστοιχεί στις

αποδοχές λογιστή στο πρώτο έτος της υπηρεσίας του και αναπροσαρμόζεται κάθε χρόνο.

Για τους δικηγόρους η επαγγελματική αμοιβή αντιστοιχεί σε εισόδημα δικηγόρου με 30 παραστάσεις και αναπροσαρμόζεται κάθε χρόνο.

Οι αναπροσαρμογές κάθε χρόνο της επαγγελματικής αμοιβής γίνονται με βάση τις αυξήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της εισοδηματικής πολιτικής .

Το 1997 δεν έγινε <<τιμαριθμική >> αναπροσαρμογή των αποδοχών των υπαλλήλων του Δημόσιου τομέα, λόγω της εφαρμογής του νέου μισθολογίου. Σύμφωνα με τους υπολογισμούς του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους φέτος οι αποδοχές των υπαλλήλων του Δημόσιου τομέα αυξήθηκαν περίπου 10% κατά μέσο όρο. Έτσι και οι επαγγελματικές αμοιβές αυξάνονται ανάλογα, για τα φετινά εισοδήματα. .

Συμπερασματικά θα μπορούσαμε να πούμε ότι το Υπουργείο Οικονομικών καθορίζει τα κέρδη των μικρών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών και όχι η επιχειρηματική τους δραστηριότητα. Εδώ βρίσκεται και η μεγάλη αδυναμία της τεκμαρτής φορολόγησης .

## **Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΕΛΙΚΗ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ**

Για δύο χρόνια θα ισχύσουν ακόμη τα αντικειμενικά κριτήρια φορολόγησης των εισοδημάτων των ελεύθερων επαγγελματιών, εμπόρων και βιοτεχνών. Με το ισχύον σύστημα θα φορολογηθούν τα εισοδήματα του 1997 και του 1998.

Από το 1999, σύμφωνα με έγκυρες πληροφορίες, θα έχουν δημιουργηθεί όλοι εκείνοι οι μηχανισμοί ώστε η εφορεία να μπορεί να ελέγξει την ακρίβεια των στοιχείων για τα εισοδήματα που πραγματικά θα έχουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι άλλες κατηγορίες επαγγελματιών που φορολογούνται σήμερα με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **1) ΒΙΒΛΙΑ**

- A) Φορολογική Επιθεώρηση
- B) Φορολογικά - Φοροτεχνικά, Αντικειμενικά Κριτήρια  
Δημητρίου Ι.Καραγιάννη, καθηγητού Λογιστικής/Κοστολόγη-  
σης .
- Γ) Φορολογία Εισοδήματος

### **2) ΕΝΤΥΠΑ - ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ**

- A) Καθημερινή (φορολογία εισοδήματος, διαταγές,  
αποφάσεις, εγκύκλιοι)
- B) Δελτία, επαγγελματικού Επιμελητηρίου Αθηνών.
- Γ) Περιοδικό Λογιστής
- Δ) Οικονομικός Ταχυδρόμος
- E) Αγορά

### **3) ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ**

- A) Βήμα
- B) Έξυπνο χρήμα
- Γ) Επενδυτής



ΣΥΛΛΟΓΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ Α' ΚΑΙ Β' Δ.Ο.Υ  
ΠΑΤΡΩΝ,

Β' Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (ΑΤΤΙΚΗΣ) , Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ,  
Δ.Ο.Υ. ΑΡΤΑΣ, ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΑΣ,  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΠΑΤΡΑΣ .

