

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**"ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝ ΣΤΑ
ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ"**

(θεωρία και εφαρμογές)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

Κ. ΜΕΛΙΣΣΑΡΟΠΟΥΛΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:

ΔΑΜΟΥΡΑ ΔΗΜΗΤΡΑ
ΣΕΡΜΙΝΤΖΕΛΗ ΦΩΤΕΙΝΗ

-- ΠΑΤΡΑ 2001 --



112 | 3211

ΑΦΙΕΡΩΝΕΤΑΙ

*Στη μνήμη του σεβαστού εκπαιδευτικού και ανθρώπου Νίκου Πετρίδη που
μας δίδαξε την εφαρμογή των στίχων του Γιάννη Ρίτσου*

*" ΕΔΩ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ ΝΑ ΕΙΜΑΙ
ΕΓΩ ΠΑΝΩ ΑΠΟ ΣΕΝΑ,
Η' ΕΣΥ ΠΑΝΩ ΑΠΟ ΜΕΝΑ.
ΕΔΩ ΕΙΝΑΙ ΝΑ ΕΙΝΑΙ Ο ΚΑΘΕΝΑΣ
ΜΑΣ ΠΑΝΩ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΑΥΤΟ ΤΟΥ "*

Γ. Ρίτσος " Καπνισμένο Τσουκάλι "

Με εκτίμηση,

Φωτεινή - Δήμητρα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

"Γίνετε γνώστες του αντικειμένου των φόρων-τελών, διαβάστε, αποθηκεύστε στο σκληρό δίσκο του μυαλού σας και κρίνετε χωρίς να σπάσετε την αλυσίδα του νόμου".

Νίκος Πετρίδης

Στηριζόμενοι στα λόγια του καθηγητή μας προσπαθήσαμε να γίνουμε γνώστες του αντικειμένου της πτυχιακής μας, ο τίτλος της οποίας είναι "Λογιστική Φόρων και Τελών ". Ο Λογαριασμός 54 " Υποχρεώσεις Φόρων και Τελών " είναι λογαριασμός της 5^{ης} ομάδας του Γ.Λ.Σ. με τίτλο "Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις". Περιλαμβάνει όλες τις υποχρεώσεις στις οποίες καλείται η επιχείρηση να αντεπεξέλθει σε χρονικό διάστημα ενός έτους.

Ο Λογαριασμός 63 "Φόροι - Τέλη" ανήκει στην 6^η ομάδα των οργανικών εξόδων κατ' είδος. Εμφανίζεται στο λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης στη χρέωση.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

- 1.1 Νομοθετική Καθιέρωση του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου 06
- 1.2 Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. 07
- 1.3 Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ..... 08

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 54.00 " ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ "

- 2.1 Γενικά 11
- 2.2 Υπόδειγμα Ανάπτυξης του Λογαριασμού 54.00..... 13
- 2.3 Υπόδειγμα Ανάπτυξης των Λογαριασμών Εσόδων της Ομάδας 7 22
- 2.4 Υπόδειγμα Ανάπτυξης Πληροφοριακών Λογαριασμών Τάξεως για τις Επιστροφές Εισαγωγών από το Εξωτερικό 25
- 2.5 Διαφορές Μεταξύ Πλασματικών και Πραγματικών Αξιών Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων-Παραδόσεων..... 26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 54.03 " ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ "

- 3.1 Λογ/σμός 54.03.00 " Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών "..... 30
- 3.2 Λογ/σμός 54.03.02 " Χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. Μισθωτών Υπηρεσιών " 37
- 3.3 Λογ/σμός 54.03.04 " Φόρος Αποζημιώσεων Απολύσεων "..... 37
- 3.4 Παρακρατούμενοι Φόροι-Απόδοση στο Δημόσιο..... 38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 54.04 " ΦΟΡΟΣ ΑΜΟΙΒΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ "

54.05 " ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ
ΜΕΣΩΝ "

54.06 " ΦΟΡΟΙ- ΤΕΛΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΑΓΟΡΑΣ "

- 4.1 Λογαριασμός 54.04.00 " Φόρος Αμοιβών Ελεύθερων
Επαγγελματιών "..... 43
- 4.2 Λογαριασμός 54.04.01 " Χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. Αμοιβών
Ελεύθερων Επαγγελματιών ".....44
- 4.3 Λογαριασμός 54.04.02 " Χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. Λοιπών
Αμοιβών Τρίτων ".....44
- 4.4 Λογαριασμός 54.04.03 " Φόρος Αμοιβών Τρίτων ".....45
- 4.5 Λογαριασμός 54.05 " Φόροι-Τέλη Κυκλοφορίας Μεταφορικών
Μέσων ", " Φόροι Μεταβίβασης Αυτοκινήτων Δ.Χ. ".....46
- 4.6 Λογαριασμός 54.06 " Φόροι-Τέλη Τιμολογίων Αγοράς ".....47

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 54.07, 54.08, 54.09

- 5.1 Λογαριασμός 54.07.00 " Φόρος Εισοδήματος Φορολογητέων
Κερδών".....48
- 5.2 Λογαριασμός 54.07.01 " Φόρος Εισοδήματος Εταιρειών
Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου και Αμοιβαίων Κεφαλαίων".....60
- 5.3 Λογαριασμός 54.08 " Λογαριασμός Εκκαθάρισης Φόρων-Τελών,
Ετήσιας Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος ".....61
- 5.4 Λογαριασμός 54.09 " Φόρος Μερισμάτων κ.λ.π. ".....62
- 5.5 Λογαριασμός 54.09.01 " Φόρος Αμοιβών Μελών Διοικητικού
Συμβουλίου από Διανεμόμενα Κέρδη " " Μισθός Μελών Δ.Σ.
Ανώνυμης Εταιρείας ".....64
- 5.6 Λογαριασμός 54.09.03 " Φόρος Τόκων ".....65
- 5.7 Λογαριασμός 54.09.06 " Τέλη Ύδρευσης Εισοδημάτων από
Οικοδομές ".....73
- 5.8 Λογαριασμός 54.09.07 " Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας "
.....73
- 5.9 Λογαριασμός 54.09.12 " Παρακρατημένος Φόρος Αμοιβών
Εργολάβων ".....74
- 5.10 Λογαριασμός 54.09.13 " Παρακρατημένος Φόρος Αμοιβών
Διαχειριστών Εταίρων Ε.Π.Ε. ".....75

5.11	Λογαριασμός 54.09.14 " Φόρος Προμηθευτών Δημοσίων Υπηρεσιών "	80
5.12	Λογαριασμός 54.09.15 " Παρακρατημένος Φόρος Εισοδήματος 30% Εκχώρησης Δικαιωμάτων "	82
5.13	Λογαριασμός 54.09.16 " Παρακρατημένος Φόρος Εισοδήματος 20% από Υπεραξία Επιχείρησης κ.λ.π. " και " από Συμμετοχή σε Ραδιοφωνικούς Τηλεοπτικούς Διαγωνισμούς"	83
5.14	Λογαριασμός 54.09.17 " Παρακρατημένος Φόρος Εισοδήματος για Δικαιώματα και Αποζημιώσεις Αλλοδαπών Επιχειρήσεων χωρίς Μόνιμη Εγκατάσταση στην Ελλάδα. "	84
5.15	Λογαριασμός 54.09.18 " Παρακρατημένος Φόρος Λοιπών Εισοδημάτων Άρθρων 24 και 25 Ν.2238/94"	86
5.16	Λογαριασμός 54.09.19 " Παρακρατημένος Φόρος Αλλοδαπών Εργολητριών Επιχειρήσεων"	87
5.17	Λογαριασμός 54.09.20 " Παρακρατημένος Φόρος Εισοδήματος Αλλοδαπών Επιχειρήσεων από Κατάρτιση Μελετών, Σχεδίων, Ερευνών, κ.λ.π. "	89
5.18	Λογαριασμός 54.09.21 " Παρακρατημένος Φόρος Εισοδήματος από Κινητές Αξίες που Αποκτούν στην Ελλάδα Αλλοδαποί"	90
5.19	Λογαριασμός 54.09.22 " Παρακρατημένος Φόρος Εισοδήματος Αντιπροσώπων, Πρακτόρων, Μεσιτών για Σύναψη Συμβάσεων με Αλλοδαπούς Οίκους"	91
5.20	Λογαριασμός 54.09.23 " Παρακρατημένος Φόρος από την Υπεραπόδοση Επενδύσεων των Μαθηματικών Αποθεμάτων, που Σχηματίζονται με τις Διατάξεις του Ν.Δ. 400/70 για Ασφαλίσεις Ζωής."	92
5.21	Λογαριασμός 54.09.24 " Παρακρατημένος Φόρος από Τόκους και Τίτλους Αλλοδαπής Προέλευσης που Εξαργυρώνονται στην Ελλάδα "	92
5.22	Λογαριασμός 54.09.25 " Παρακρατημένος Φόρος κατά την Είσπραξη Τόκων από Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου και Αμοιβαίων Κεφαλαίων "	93
5.23	Λογαριασμός 54.09.26 " Τόκοι που Καταβάλλονται από Φυσικά Πρόσωπα μη Επιτηδευματίες "	93
5.24	Λογαριασμός 54.09.27 " Παρακρατούμενος Φόρος σε Αμοιβές Μελών Δ.Σ. της Α.Ε. "	94
5.25	Λογαριασμός 54.09.28 " Παρακρατημένος Φόρος από Τόκους Ιδρυτικών Τίτλων και Προνομιούχες Μετοχές "	95
5.26	Λογαριασμός 54.09.29 " Παρακρατημένος Φόρος Μισθών Μελών Δ.Σ. "	95
5.27	Λογαριασμός 54.09.30 " Παρακρατημένος Φόρος από Αμοιβές Ποδοσφαιριστών και άλλων Αθλητών για Υπογραφή ή Ανανέωση Συμβολαίου "	96

5.28	Λογαριασμός 54.09.31 " Παρακρατημένος Φόρος από Επιδόματα Επικίνδυνης Εργασίας ".....	97
5.29	Λογαριασμός 54.09.32 " Αμοιβές σε Αθλητές Εθνικών Ομάδων".....	97
5.30	Λογαριασμός 54.09.33 " Αποζημιώσεις Δ.Ε.Τ.Ε., Δ.Ε.Χ.Ε., Δ.Ι.Β.Ε.Ε.Τ.".....	98
5.31	Λογαριασμός 54.09.34 " Παρακρατημένος Φόρος για Αναγνώριση Δωρεών ή Χορηγιών".....	98
5.32	Λογαριασμός 54.09.35 " Παρακράτηση Φόρου επί Παραγώγων Χρηματοοικονομικών Προϊόντων".....	99
5.33	Λογαριασμός 54.09.36 " Παρακρατημένος Φόρος σε Έπαθλα Δρομώνων Ίππων".....	100
5.34	Λογαριασμός 54.09.37 " Παρακρατημένος Φόρος Διαμεσολαβητών Πώλησης Μεριδίων Αμοιβαίων Κεφαλαίων".....	100
5.35	Λογαριασμός 54.09.38 " Δημοτικό Τέλος 2% ή 5% Κέντρων Διασκέδασης, Ζυθοπωλείων, Κέντρων Πολυτελείας, Μπαρ, Φαγάδικων κ.λ.π.".....	101
5.36	Λογαριασμός 54.09.39 " Τέλη Ακίνητης Περιουσίας".....	101

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ

6.1	Ελεγκτική Παρακρατούμενων Φόρων.....	102
6.2	Ελεγκτική Παρακρατούμενου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.....	103
6.3	Ελεγκτική Παρακρατούμενου Φόρου Ελεύθερων Επαγγελματιών.....	106
6.4	Ελεγκτική Παρακρατούμενου Φόρου Αμοιβών Τρίτων.....	107

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ: 54.90, 54.99, 56.01

7.1	Λογαριασμός 54.90 " Αγγελιόσημο υπέρ Τ.Σ.Π.Η.Ε.Α.Θ. και Ειδικός Φόρος επί Διαφημίσεων".....	108
7.2	Λογαριασμός 54.90.01 " Αγγελιόσημο " - 54.90.05 " Ειδικός Φόρος Τηλεοπτικών Διαφημίσεων".....	108

7.3 Λογαριασμός 54.99 " Φόροι και Τέλη Προηγούμενων Χρήσεων".....	109
7.4 Λογαριασμός 56.01 " Έξοδα Χρήσης Δουλεμένα (πληρωτέα)".....	109
7.5 Φόρος 3% Χρηματιστηριακών Συναλλαγών.....	111

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 63 " ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ "

8.1 Λογαριασμός 63.00 " Φόρος Εισοδήματος μη Συμψηφιζόμενος" Λογαριασμός 63.00.00 " Φόρος Εισοδήματος μη Συμψηφιζόμενος Εσωτερικού ".....	113
8.2 Λογαριασμός 63.00.01 " Φόρος Εισοδήματος μη Συμψηφιζόμενος Εξωτερικού ".....	114
8.3 Λογαριασμός 63.02.00 " Χαρτόσημα Συναλλαγματικών και Αποδείξεων".....	115
8.4 Λογαριασμός 63.02.02 " Χαρτόσημο Πινακίου Επιταγών Εισπρακτέων".....	117
8.5 Λογαριασμός 63.03.00 " Αυτοκινήτων Επιβατικών (Τέλη Κυκλοφορίας)".....	117
8.6 Λογαριασμός 63.04 " Δημοτικοί Φόροι".....	118
8.7 Λογαριασμός 63.04.03 " Τέλη Ακίνητης Περιουσίας".....	119
8.8 Λογαριασμός 63.04.99 " Λοιποί Δημοτικοί Φόροι - Τέλη".....	120
8.9 Λογαριασμός 63.98 " Διάφοροι Φόροι - Τέλη".....	123
8.10 Λογαριασμός 63.98.00 " Χαρτόσημο Μισθωμάτων".....	125
8.11 Λογαριασμός 63.98.02 " Φόρος Ακίνητης Περιουσίας".....	126
8.12 Λογαριασμός 63.98.03 " Χαρτόσημο Κερδών".....	126
8.13 Λογαριασμός 63.98.04 " Χαρτόσημο Εσόδων από Τόκους (τοκόσημο)".....	126
8.14 Λογαριασμός 63.98.05 " Χαρτόσημο Τιμολογίων".....	127
8.15 Λογαριασμός 63.98.06 " Χαρτόσημο Αμοιβών Τρίτων".....	127
8.16 Λογαριασμός 63.98.07 " Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και Τρίτων από Πωλήσεις προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.".....	128
8.17 Λογαριασμός 63.98.08 " Φ.Π.Α. που Εκπίπτει στη Φορολογία Εισοδήματος".....	129
8.18 Λογαριασμός 63.98.09 " Φ.Π.Α. που δεν Εκπίπτει στη Φορολογία Εισοδήματος".....	129

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

1.1 Νομοθετική Καθιέρωση του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) καθιερώθηκε στην Ελλάδα με το ν.1041/1980 (άρθρα 47, 48, και 49). Με τα άρθρα αυτά καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του Ε.Γ.Λ.Σ. και εξουσιοδοτήθηκαν οι υπουργοί Εθνικής Οικονομίας, οικονομικών και Εμπορίου να προτείνουν προεδρικά διατάγματα με το περιεχόμενο τον Ε.Γ.Λ.Σ. (άρθρο 49).

Με βάση το άρθρο 49 εκδόθηκε το π.δ. 1123/1980, με το οποίο καθορίστηκε το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. και ορίστηκε σαν ημερομηνία έναρξης προαιρετικής εφαρμογής του η 1/1/1982. Το π.δ. αυτό τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τα π.δ. 502/1984 και 186/1986.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. (Ευρωπαϊκής Ένωσης), η οποία καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με την οδηγία αυτή προσαρμόστηκαν ο ν.2190/1920 "Περί Ανωνύμων Εταιριών" και ο ν.3190/1955 "Περί Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης", όπου ο νομοθέτης παραπέμπει στο Ε.Γ.Λ.Σ. για να ρυθμίσει το περιεχόμενο του ισολογισμού, του λογ/σμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως και του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων καθώς και για τους κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων.

Με το ν.1882/1990 (άρθρο 7) το Ε.Γ.Λ.Σ. τέθηκε σε υποχρεωτική εφαρμογή από τις εταιρίες που ελέγχονται από τον ορκωτούς Ελεγκτές και με το π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) η υποχρεωτική εφαρμογή επεκτάθηκε σε όλους τους επιτηδευματίες που τηρούν Γ' κατηγορίες βιβλία υποχρεωτικά ή προαιρετικά. Από 1/3/1993 αυτοί υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. ως προς την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι τηρούνται προαιρετικά.

Κατά τη σύνταξη του Ε.Γ.Λ.Σ. ελήφθησαν υπόψη τα γνωστότερα Λογιστικά Σχέδια, γενικά ή κλαδικά. Εκείνο όμως που χρησιμοποιήθηκε σαν πρότυπο του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο θεωρείται από τα καλύτερα επιστημονικά θεμελιωμένα και εύκολο στην εφαρμογή του. Πρέπει να τονιστεί ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν περιέχει τις βασικές αδυναμίες του Γαλλικού Λογιστικού Σχεδίου και προσαρμόστηκε, κατά το δυνατό, στις ανάγκες των ελληνικών επιχειρήσεων.

1.2 Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει τα εξής έξι μέρη:

- **Μέρος πρώτο:** Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. -Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών,
- **Μέρος δεύτερο :** Γενική λογιστική,
- **Μέρος τρίτο:** Λογαριασμοί Τάξεως,
- **Μέρος τέταρτο:** Οικονομικές καταστάσεις-Αριθμοδείκτες,
- **Μέρος πέμπτο:** Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως,
- **Μέρος έκτο:** Παράρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως.

1.3 Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών του Ε.Γ.Α.Σ.

Το σχέδιο λογαριασμών περιλαμβάνει 10 ομάδες σε κάθε μια από τις οποίες αντιστοιχούν οι αραβικοί αριθμοί 1-9 και 0.

Οι ομάδες 1 έως και 8 καλύπτουν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής. Από αυτές οι ομάδες 1-5 περιλαμβάνουν τους λογ/σμούς τον Ισολογισμού, εκείνους δηλαδή που στο τέλος της χρήσης παρουσιάζουν χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα και συνθέτουν την κατάσταση του Ισολογισμού (1, 2 και 3 του Ενεργητικού, 4 και 5 του Παθητικού). Στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται οι λογ/σμοί οργανικών εξόδων κατ' είδος, στην ομάδα 7 οι λογ/σμοί οργανικών εσόδων κατ' είδος, στην ομάδα 8 οι λογ/σμοί γενικής εκμετάλλευσης, έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, αποτελεσμάτων χρήσης, αποτελεσμάτων προς διάθεση και ο λογ/σμός του Ισολογισμού.

Στην ομάδα 9, περιλαμβάνονται οι λογ/σμοί της Αναλυτικής Λογιστικής και στην ομάδα 0 οι λογ/σμοί τάξεως.

Η κωδική αρίθμηση γίνεται με το δεκαδικό και το εκατονταδικό σύστημα και διέπεται από τις εξής αρχές:

α) οι λογ/σμοί κάθε ομάδας παίρνουν σαν πρώτο αραβικό ψηφίο το ψηφίο της ομάδας π.χ. ο λογαριασμός 14 "ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ" ανήκει στην πρώτη ομάδα, ο λογ/σμός 24 "ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ" στη δεύτερη ομάδα κ.ο.κ.

β) σε κάθε ομάδα είναι δυνατό να σχηματίζονται μέχρι δέκα πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί με την προσθήκη στο αραβικό ψηφίο της ομάδας των ψηφίων 0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 και 9. Έτσι οι πρώτοι πρωτοβάθμιοι λογ/σμοί και των 10

ομάδων είναι: 10, 20, 30, 40, 50, 60, 70, 80, 90 και 00, οι δεύτεροι 11, 21, 31, 41, 51, 61, 71, 81, 91 και 01 κ.ο.κ.

γ) κάθε πρωτοβάθμιος λογ/σμός αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιους κατά το εκατονταδικό σύστημα. Ο σχηματισμός μέχρι 100 δευτεροβάθμιων λογ/σμών, από κάθε πρωτοβάθμιο, γίνεται είτε από την επιχείρηση, είτε από το αρμόδιο όργανο, δηλαδή το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.). Ο κωδικός τον δευτεροβάθμιου αποτελείται από 4 ψηφία, από τα οποία τα δύο πρώτα είναι της ομάδας και τα δύο τελευταία, που χωρίζονται με τελεία, είναι δικά τον π.χ. 14.00 "Επιπλα" του πρωτοβάθμιου 14 "ΕΠΙΠΛΑ & ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ",

δ) κάθε δευτεροβάθμιος λογ/σμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους, τεταρτοβάθμιους και αναλυτικότερης βαθμίδας λογ/σμούς κατά το δεκαδικό, εκατονταδικό, χιλιαδικό, ή αναλυτικότερο σύστημα π.χ. δεκαχιλιαδικό όπως : 24.01.00 "Αγορές χρήσεως" όταν αναλύεται σε 100 τριτοβάθμιους ή 20.01.401 "Αγορές χρήσεως εμπ/τος Α", όταν αναλύεται σε 1000 τριτοβάθμιους κ.ο.κ.

Οι λογ/σμοί με υπογράμμιση (πρωτοβάθμιοι, δευτεροβάθμιοι και τριτοβάθμιοι) είναι υποχρεωτικοί. Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τους χρησιμοποιεί, εφόσον διενεργεί πράξεις που πρέπει σύμφωνα με το Σχέδιο Λογαριασμών να καταχωρηθούν στο λογ/σμό αυτό. Δεν υποχρεούται όμως να ανοίγει τους υπογραμμισμένους λογ/σμούς, οι οποίοι δεν θα κινηθούν, λόγω της φύσης των εργασιών της.

Συμπληρώνονται, μετά από απόφαση του Ε.Σ.Υ.Λ.: οι κενοί αριθμοί όλων των πρωτοβάθμιων λογ/σμών και οι κενοί αριθμοί των δευτεροβάθμιων λογ/σμών που τελειώνουν σε 00-89.

Συμπληρώνονται από την επιχείρηση:

α) οι κενοί κωδικοί αριθμοί όλων των δευτεροβάθμιων λογαριασμών που τελειώνουν σε 90-99,

β) οι κενοί αριθμοί της ομάδας 2, τους οποίους αναπτύσσει η επιχείρηση σύμφωνα με τις ανάγκες της,

γ) οι κενοί δευτεροβάθμιοι τον πρωτοβάθμιου λογ/σμού 30 "ΠΕΛΑΤΕΣ" αρκεί να δίνονται πληροφορίες για την κίνηση των δευτεροβάθμιων λογ/σμών 30.00 "Πελάτες εσωτερικού", 30.01 "Πελάτες εξωτερικού", 30.02 "Ελληνικό Δημόσιο", 30.03 "Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις" και 30.04 "Πελάτες-Εγγυήσεις Ειδών Συσκευασίας" 30.97 "Πελάτες επισφαλείς" 30.98 "Ελληνικό Δημόσιο λογ/σμός επίδικων απαιτήσεων" 30.00 "Λοιποί πελάτες λογ/σμός επίδικων απαιτήσεων",

δ) οι κενοί δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί της ομάδας 7 αναπτύσσονται ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης, αρκεί να τηρούνται ιδιαίτεροι λογ/σμοί για τις πωλήσεις εσωτερικού και πωλήσεις εξωτερικού.

Οι δευτεροβάθμιοι λογ/σμοί χωρίς υπογράμμιση είναι προαιρετικοί και χρησιμοποιούνται είτε κατά την κρίση της επιχείρησης, είτε όπως παρουσιάζονται στο Σχέδιο Λογαριασμών, είτε αναπτύσσονται σε περισσότερους δευτεροβάθμιους λογ/σμούς.

Ειδικότερα οι τριτοβάθμιοι λογ/σμοί των εξόδων (ομάδας 6), εσόδων (ομάδας 7), καθώς και οι τριτοβάθμιοι των πρωτοβάθμιων 81-85 (ομάδας 8) μπορούν να αναπτυχθούν από την επιχείρηση κατά προορισμό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 54.00 " ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ"

2.1 Γενικά

Έννοια του Φ.Π.Α.

Ο Φ.Π.Α. (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας) είναι ένας έμμεσος φόρος κατανάλωσης ο οποίος επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (βιομηχανία, βιοτεχνία, χονδρεμπόριο, λιανεμπόριο), καταβάλλεται στο δημόσιο τμηματικά με βάση την προστιθέμενη αξία του κάθε σταδίου και καταλήγει ως επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή.

Αντικείμενο του Φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

A) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

B) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.

Γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο

λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

Δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

A) ως "εσωτερικό της χώρας", η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,

B) ως "έδαφος της Κοινότητας", το εσωτερικό των κρατών-μελών και ως "τρίτο έδαφος" κάθε έδαφος που δεν περιλαμβάνεται στην Κοινότητα.

Πράξεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Οι πράξεις που υπάγονται στο φόρο είναι η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και η εισαγωγή αγαθών.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι, ο Φ.Π.Α. καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών, που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας, μεταξύ της χώρας και των άλλων κρατών-μελών της Κοινότητας και τις εισαγωγές αγαθών, που προέρχονται από τρίτες χώρες.

2.2 Υπόδειγμα Ανάπτυξης του Λογαριασμού 54.00

Για την ανάπτυξη του λογαριασμού 54.00 υποδεικνύεται το παραπάνω υπόδειγμα, από το οποίο προκύπτουν τόσο ο Φ.Π.Α. κατά κατηγορία συναλλαγών και συντελεστή (όταν υπάρχει Φ.Π.Α.), όσο και οι μετ' αναγωγή αντίστοιχες φορολογητέες αξίες.

54.00 ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΗΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ		
54.00.20 ΦΠΑ Εισροών/Ευπαρεμμάτων Λ/20 - Παρεμβαλλόμενος		
(Κωδ.351/335-646/630)	54002002 Εισροών από το εσωτερικό	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.350/334-645/629)	54002003 Εισροών από το εσωτερικό	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.352/336-647/631)	54002004 Εισροών από το εσωτερικό	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.357/341-652/636)	54002012 Εισροών από το εσωτερικό	ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.356/340-651/635)	54002013 Εισροών από το εσωτερικό	ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.358/342-653/637)	54002014 Εισροών από το εσωτερικό	ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.351/335-646/630)	54002022 Εισαγωγές από τρίτες χώρες	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.350/334-645/629)	54002023 Εισαγωγές από τρίτες χώρες	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.352/336-647/631)	54002024 Εισαγωγές από τρίτες χώρες	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.357/341-652/636)	54002032 Εισαγωγές από τρίτες χώρες	ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.356/340-651/635)	54002033 Εισαγωγές από τρίτες χώρες	ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.358/342-653/637)	54002034 Εισαγωγές από τρίτες χώρες	ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.354/338-649/633)	54002042 Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ.	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.353/337-648/632)	54002043 Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ.	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.355/339-650/634)	54002044 Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ.	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.360/344-655/639)	54002052 Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ.	ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.359/343-654/638)	54002053 Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ.	ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.361/345-656/640)	54002054 Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ.	ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.354/338-649/633)	54002062 Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ.	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.353/337-648/632)	54002063 Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ.	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.355/339-650/634)	54002064 Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ.	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Συντ.
(Κωδ.360/344-655/639)	54002072 Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ.	ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.359/343-654/638)	54002073 Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ.	ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ.361/345-656/640)	54002074 Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ.	ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μειωμ.Σ.

(Κωδ. 354/338-649/633)	54002082 Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Συντ.
(Κωδ. 353/337-648/632)	54002083 Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Συντ.
(Κωδ. 355/339-650/634)	54002084 Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Συντ.
(Κωδ. 360/344-655/639)	54002092 Ενδοκ. λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη	ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ. 359/343-654/638)	54002093 Ενδοκ. λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη	ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μειωμ.Σ.
(Κωδ. 361/345-656/640)	54002094 Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη	ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μειωμ.Σ.
54.00.24 ΦΠΑ Εισροών/Πρώτων και Παρεμβαλλόμενος 54.00.24.02	βραβηθικών υλών Λ/24- ..Αναπτύσσεται όπως ο Λ/54.00.20 95	
54.00.25 ΦΠΑ Εισροών/Λοιπών αγορών Λ/25/26/28-Πασευβαλλόμενος 54.00.25.02	..Αναπτύσσεται όπως ο Λ/54.00.20 95	
54.00.28 ΦΠΑ Εισροών/Πάγιων στοιχείων Λ/ ομάδας 1-Παρεμβαλλόμενος 54.00.28.02	..Αναπτύσσεται όπως ο Λ/54.00.20 95	
54.00.29 ΦΠΑ Εισροών/Εξόδων-Δαπανών λογισμών ομάδων 6 και 8 - Παρεμβαλλόμενος 54.00.29.02	..Αναπτύσσεται όπως ο Λ/54.00.20 95	

- Διευκρινίσεις για τη λειτουργία και τη συνδεσμολογία των λογαριασμών 54.00.XX.02-95 (όπου XX=20 ή 24 ή 25 ή 28 ή 29):

1. Στους λογαριασμούς 54.00.XX.02-15 καταχωρείται (χρεώνεται) ο συμψηφιζόμενος Φ.Π.Α. εισροών από τις αγορές και λήψεις υπηρεσιών από το εσωτερικό. Στους ίδιους λογαριασμούς καταχωρείται (πιστώνεται) ο Φ.Π.Α. των τυχόν επιστροφών-ακυρώσεων αγορών και υπηρεσιών εσωτερικού.

2. Στους λογαριασμούς 54.00.XX.22-35 καταχωρείται (χρεώνεται) ο συμψηφιζόμενος Φ.Π.Α. των εισαγωγών από τρίτες (εκτός Ε.Ε.) χώρες. Στους ίδιους λογαριασμούς καταχωρείται (πιστώνεται) ο Φ.Π.Α. των τυχόν επιστροφών σε τρίτες χώρες, όταν ο Φ.Π.Α. αυτός επιστρέφεται κατά την εξαγωγή των επιστρεφομένων. Αν ο Φ.Π.Α. των επιστρεφομένων σε τρίτες χώρες; δεν επιστρέφεται κατά την εξαγωγή τους, οι επιστροφές εισαγωγών τρίτων χωρών, φορολογικώς, αντιμετωπίζονται ως προσθετικές των εξαγωγών σε τρίτες χώρες (ΚΩΔ.308 χωρίς Φ.Π.Α.). Η αξία των

επιστροφών αυτών προκύπτει είτε από ιδιαίτερους λογαριασμούς της ομάδας 2, αν τηρούνται σε πραγματικές αξίες, είτε από σχετικούς λογαριασμούς τάξεως, είτε από οποιοδήποτε σύστημα (π.χ. Ηλεκτρονικού Υπολογιστή) το οποίο πρέπει να παρέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

3) Οι λογαριασμοί 54.00.20/24/25/28/29.42-95 είναι λογαριασμοί μειωτικοί (αντίθετοι) των λογαριασμών 54.00.ΧΧ.42-95 (όπου ΧΧ=80 ή 84 ή 85 ή 88 ή 89) και συλλειτουργούν μόνο κατά ζεύγη με τους λογαριασμούς αυτούς. Στους λογαριασμούς 54.00.20/24/25/28/ 29.42-95 καταχωρείται (χρεώνεται) ο συμψηφιζόμενος πλασματικός Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών, καθώς και ο πλασματικός Φ.Π.Α. τυχόν λήψεων αγαθών από τρίτες χώρες. Το περιεχόμενο όλων των λογαριασμών της παραγράφου αυτής (3) καθορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία για το Φ.Π.Α. και από τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών. Όταν το μεταβατικό σύστημα του Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών συναλλαγών αλλάξει (προβλέπεται αλλαγή από 1/1/1997) και καθιερωθεί η καταβολή του Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών παραδόσεων στη χώρα αποστολής, οι λογαριασμοί 54.00.20/24/25/28/29, 42-95 θα χρησιμοποιούνται για την καταχώρηση (χρέωση) του συμψηφιζόμενου Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών και θα λειτουργούν όπως και οι λογαριασμοί 54.00.20/24/25/28/29.02-35.

4) Από τους λογαριασμούς 54.00.20/24/25/28/29.02 - 95 προκύπτουν οι αξίες Φ.Π.Α. των Κωδ.350-363 της περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α. και οι αντίστοιχες φορολογητέες αξίες των Κωδ. 334-345 και 328/329/333 δι' αναγωγή των αξιών Φ.Π.Α. με βάση τους αντίστοιχους συντελεστές Φ.Π.Α./ φορολογητέα αξία = (100, αξία Φ.Π.Α.): συντελεστής Φ.Π.Α.:

Παράδειγμα: Στο μήνα Ιανουάριο το υπόλοιπο του λογ. 54.00.20.43 είναι 640.000.

Αξία Φ.Π.Α. Κωδ.353	=640.000
Φορολογητέα αξία Κωδ.337	=8.000.000
(640.000 * 100/8)	=8.000.000
Αξία Κωδ.328	=8.000.000

Από τους ίδιους πιο πάνω λογαριασμούς 54.00.20/24/25/28/29.02-95 προκύπτουν οι συνολικές αξίες Φ.Π.Α. των Κωδ.645-658 της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. και οι αντίστοιχες συνολικές φορολογητέες αξίες των Κωδ.629-640 και 625/626/627 δι' αναγωγή των συνολικών αξιών Φ.Π.Α. με βάση τους αντίστοιχους συντελεστές Φ.Π.Α., όπως αναλύεται πιο πάνω.

5) Οι Κωδ. που φαίνονται αριστερά σε κάθε υπολογαριασμό του 54.00.20 είναι οι Κωδ. της περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α. και της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομικών όπως ισχύουν σήμερα. Ο πρώτος κωδικός ανταποκρίνεται στην αξία Φ.Π.Α. και ο δεύτερος μετά την κάθετη γραμμή στην αντίστοιχη φορολογητέα αξία της περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α.. Ο τρίτος κωδικός που ακολουθεί μετά την παύλα ανταποκρίνεται στην αξία Φ.Π.Α. και ο τέταρτος στην αντίστοιχη φορολογητέα αξία της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α..

54.00.70 ΦΠΑ Εκροών/Πωλήσεων Εμπορεύματων Λ.70 - Παρεμβαλλόμενος		
(Κωδ.322/302-619/602)	54007002 Εκροών προς το εσωτερικό	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Σ.
(Κωδ.321/301-618/601)	54007003 Εκροών προς το εσωτερικό	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Σ.
(Κωδ.323/303-620/603)	54007004 Εκροών προς το εσωτερικό	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Σ.
(Κωδ.325/305-622/605)	54007012 Εκροών προς το εσωτερικό	ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μ.Σ.
(Κωδ.324/304-621/604)	54007013 Εκροών προς το εσωτερικό	ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μ.Σ.
(Κωδ.326/306-623/606)	54007014 Εκροών προς το εσωτερικό	ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μ.Σ.
	54007022 Εξαγ.προς τρίτες χώρες	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Σ.
	54007023 Εξαγ.προς τρίτες χώρες	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Σ.
	54007024 Εξαγ.προς τρίτες χώρες	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Σ.
(Κωδ.22-35/Μελλοντικά)	54007032	
	54007033	
	54007034	
	54007035	
	54007042 Ενδοκ.παραδόσεων αγαθών	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Σ.
	54007043 Ενδοκ.παραδόσεων αγαθών	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Σ.
	54007044 Ενδοκ.παραδόσεων αγαθών	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Σ.

(Κωδ.42-55/Μελλοντικά)	54007052 54007053 54007054 54007055	
	54007062 Ενδοκ.παροχών υπηρεσιών	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Σ.
	54007063 Ενδοκ.παροχών υπηρεσιών	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Σ.
	54007064 Ενδοκ.παροχών υπηρεσιών	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Σ.
(Κωδ.62-75/Μελλοντικά)	54007072 54007073 54007074 54007075	

- Διευκρίνιση: Οι λογαριασμοί 54.00.70.22-75 θα εξυπηρετήσουν μελλοντικές ανάγκες όπως π.χ., όταν ο Φ.Π.Α. για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών θα καταβάλλεται στη χώρα αποστολής.

(Κωδ.322/302-619/602)	54007082 Αυτοπαραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών	ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Σ.
(Κωδ.321/301-618/601)	54007083 Αυτοπαραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών	ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Σ.
(Κωδ.323/303-620/603)	54007084 Αυτοπαραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών	ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Σ.
(Κωδ.325/305-622/605)	54007092 Αυτοπαραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών	ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μ.Σ.
(Κωδ.324/304-621/604)	54007093 Αυτοπαραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών	ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μ.Σ.
Κωδ.328/306-623/6061	54007094 Αυτοπαραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών	ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μ.Σ.
54.00.71 ΦΠΑ Εκρωών:Πωλήσεων Εταιριών Προϊόντων Ν.71 - Παρεμβαλλόμενος		
54.00.71.02	..Αναπτύσσεται όπως ο Ν.54.00.70	
95		
54.00.72 ΦΠΑ Εκρωών:Πωλήσεων Λοιπών Αποθεμάτων Ν.72 - Παρεμβαλλόμενος		
54.00.72.02	..Αναπτύσσεται όπως ο Ν. 54.00.70	
95		
54.00.73 ΦΠΑ Εκρωών:Πωλήσεων Υπηρεσιών Ν.73 - Παρεμβαλλόμενος		
54.00.73.02	..Αναπτύσσεται όπως ο Ν.54.00.70	
54.00.78 ΦΠΑ Εκρωών:Πωλήσεων Πάγιων Στοιχείων Ν. ομάδας 1 - Παρεμβαλλόμενος		
54.00.78.02	..Αναπτύσσεται όπως ο Ν.54.00.70	
95		
54.00.79 ΦΠΑ Εκρωών:Λοιπών Εσόδων Ν.74 - 76 - Παρεμβαλλόμενος		
54.00.79.02	..Αναπτύσσεται όπως ο Ν. 54.00.70	
95		

- Διευκρινίσεις για τη λειτουργία των λογαριασμών 54.00.XX.02-95 (όπου XX = 70 ή 71 ή 72 ή 73 ή 78 ή 79).

1) Στους λογαριασμούς 54.00.70/71/72/73/78/79.02-75 καταχωρείται (πιστώνεται) ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. πωλήσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Στους ίδιους λογαριασμούς καταχωρείται (χρεώνεται) ο Φ.Π.Α. των τυχόν επιστροφών - ακυρώσεων πωλήσεων και υπηρεσιών.

2) Στους λογαριασμούς 54.00.70/71/72/73/78/79.82-95 καταχωρείται (πιστώνεται ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. για αυτοπαραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών, όταν οφείλεται τέτοιος φόρος, σύμφωνα με την εκάστοτε ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, με χρέωση των λογαριασμών 63.98.08 και 63 98.09 κατά περίπτωση.

3) Από τους λογαριασμούς 54.00.70/71/72/73/78/79.02-15 και 82-95 προκύπτουν οι αξίες Φ.Π.Α. των Κωδ.321-323 και 324-326 της περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α. και οι αντίστοιχες φορολογητέες αξίες των Κωδ. 301 - 303 και 304 - 306 δι' αναγωγής των αξιών Φ.Π.Α. με βάση τους αντίστοιχους συντελεστές Φ.Π.Α./Φορολογητέα αξία = (100 αξία Φ.Π.Α.): συντελεστής Φ.Π.Α.. Από τους ίδιους πιο πάνω λογαριασμούς 54.00.70/71/72/73/78/79.02 - 15 και 82-95 προκύπτουν οι συνολικές αξίες Φ.Π.Α. των Κωδ.618-620 και 621 - 623 της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. και οι αντίστοιχες συνολικές φορολογητέες αξίες των Κωδ. 601-603 και 604 - 606 δι' αναγωγής των συνολικών αξιών Φ.Π.Α. με βάση τους αντίστοιχους συντελεστές Φ.Π.Α., όπως αναλύεται πιο πάνω.

54.00.80 ΦΠΑ Ευπορευμάτων Λ/20 Οφειλόμενος ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών/λήψεων υπηρεσιών

- Παρεμβαλλόμενος		
(Κωδ.322/302-619/602)	54008042	Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ. ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Σ.
(Κωδ.321/301-618/601)	54008043	Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ. ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Σ.
(Κωδ.323/303-620/603)	54008044	Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ. ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Σ.
(Κωδ.325/305-622/605)	54008052	Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ. ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μ.Σ.
(Κωδ.324/304-621/604)	54008053	Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ. ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μ.Σ.
(Κωδ.326/306-623/606)	54008054	Ενδοκ.αποκτ.χωρίς ΕΦΚ. ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μ.Σ.
(Κωδ.322/302-619/602)	54008062	Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ. ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Σ.
(Κωδ.321/301-618/601)	54008063	Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ. ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Σ.
(Κωδ.323/303-620/603)	54008064	Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ. ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Σ.
(Κωδ.325/305-622/605)	54008072	Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ. ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μ.Σ.
(Κωδ.324/304-621/604)	54008073	Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ. ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μ.Σ.
(Κωδ.326/306-623/606)	54008074	Ενδοκ.αποκτ.με ΕΦΚ. ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μ.Σ.
(Κωδ.322/302-619/602)	54008082	Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη ΚΛ. 2 (σήμερα 4%) Ακ.Σ.
(Κωδ.321/301-618/601)	54008083	Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη ΚΛ. 3 (σήμερα 8%) Ακ.Σ.
(Κωδ.323/303-620/603)	54008084	Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη ΚΛ. 4 (σήμερα 18%) Ακ.Σ.
	54008085	Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη ΚΛ. 5 (καταργήθηκε)
(Κωδ.325/305-622/605)	54008092	Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη ΚΛ. 2 (σήμερα 3%) Μ.Σ.
(Κωδ.324/304-621/604)	54008093	Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη ΚΛ. 3 (σήμερα 6%) Μ.Σ.
(Κωδ.326/306-623/606)	54008094	Ενδοκ.λήψεων υπηρεσιών και άλλων πράξεων λήπτη ΚΛ. 4 (σήμερα 13%) Μ.Σ.
54.00.84 ΦΠΑ Πρώτων και βοηθητικών υλών Λ./24/ οφειλόμενος ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών/λήψεων υπηρεσιών - Παρεμβαλλόμενος		
54.00.84.42		
... Αναπτύσσεται όπως ο Λ/σμός 54.00.80		
95		
54.00.85 ΦΠΑ Λοιπών αγορών Λι/25/26/28 οφειλόμενος ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών - Λήψεων Υπηρεσιών - Παρεμβαλλόμενος		
54.00.85.42		
... Αναπτύσσεται όπως ο Λ/σμός 54.00.80		
95		
54.00.88 ΦΠΑ Πάγιων στοιχείων Λογμών ομάδας 1./οφειλόμενος ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - Λήψεων Υπηρεσιών - Παρεμβαλλόμενος		
54.00.88.42		
... Αναπτύσσεται όπως ο Λ/54.00.80		
95		
54.00.89 ΦΠΑ Εξόδων-Δαπανών λογ/σμών ομάδων 6 και 8/ οφειλόμενος ΦΠΑ ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - Λήψεων υπηρεσιών - Παρεμβαλλόμενος		
54.00.89.42		
... Αναπτύσσεται όπως ο Λ/54.00.80		
95		

- Διευκρινήσεις για τη λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών 54.00.80/84/85/88/89.42-95:

1. Στους λογαριασμούς 54.00.80/84/85/88/89 καταχωρείται (πιστώνεται) ο οφειλόμενος πλασματικός Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών, καθώς και ο πλασματικός Φ.Π.Α. τυχόν άλλων

πράξεων λήπτη με χρέωση των αντίστοιχων αντίθετων (μειωτικών) λογαριασμών 54.00.20/24/25/28/29.42-95. Οι λογαριασμοί 54.00.80/84/88/89 λειτουργούν μόνο κατά ζεύγη με τους αντίστοιχους λογαριασμούς 54.00.20/24/25/28/ 29.42-95.

2. Μετά τη λήξη του μεταβατικού καθεστώτος Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών (πιθανόν την 31/12/1996). Οι λογαριασμοί 54.00.80/84/85/88/89 θα παύσουν να ισχύουν.

3. Από τους λογαριασμούς 54.00.80/84/85/88/89 προκύπτουν οι αξίες Φ.Π.Α. των ΚΩΔ.321-323 και 324-326 της περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α. και οι αντίστοιχες φορολογητέες αξίες των ΚΩΔ. 301-303 και 304 - 306, δι' αναγωγής των αξιών Φ.Π.Α. με βάση τους αντίστοιχους συντελεστές Φ.Π.Α./ Φορολογητέα αξία = (100 αξία Φ.Π.Α.) : συντελεστής Φ.Π.Α.. Από τους ίδιους πιο πάνω λογαριασμούς 54.00.80/84/85/88/89.42-95 προκύπτουν οι συνολικές αξίες Φ.Π.Α. των Κωδ. 618-620 και 621-623 της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης και οι αντίστοιχες συνολικές φορολογητέες αξίες των Κωδ.601-603 και 604-60δ δι' αναγωγής των συνολικών αξιών Φ.Π.Α. με βάση τους αντίστοιχους συντελεστές Φ.Π.Α., όπως αναλύεται πιο πάνω.

54.00.98 Προπληρωμένες και Προκαταβολές Φ.Π.Α.- Παρεμβαλλόμενος 54.00.98.01 Προπληρωμή Φ.Π.Α.. Καταχωρούνται (χρεώνονται) οι κατά οποιοδήποτε τρόπο καταβαλλόμενοι στο δημόσιο Φ.Π.Α. αν και εφόσον συμψηφίζονται με το Φ.Π.Α. εκροών, π.χ. Φ.Π.Α. εισαγόμενων από χώρες της Ε.Ο.Κ. επιβατικών αυτοκινήτων, ο οποίος προπληρώνεται στα τελωνεία. Συμψηφίζεται στην περίοδο καταβολής του με τη μεταφορά του στο λογαριασμό 54.00.99.XX (XX = 01-12).

54.00.98.99 Προκαταβολή Φ.Π.Α.. Καταχωρείται (χρεώνεται ο τυχόν προκαταβαλλόμενος Φ.Π.Α. για την επόμενη φορολογική περίοδο. Συμψηφίζεται στην περίοδο καταβολής του με την μεταφορά του στο λ/σμό 54.00.99.XX (XX=01-12).

Απόδοση - Εκκαθάριση Φ.Π.Α./λ/σμός παρεμβαλλόμενος

54.00.99.01 Μηνός Ιανουαρίου
54.00.99.02 Μηνός Φεβρουαρίου
54.00.99.03 Μηνός Μαρτίου
54.00.99.04 Μηνός Απριλίου
54.00.99.05 Μηνός Μαΐου
54.00.99.06 Μηνός Ιουνίου
54.00.99.07 Μηνός Ιουλίου
54.00.99.08 Μηνός Αυγούστου
54.00.99.09 Μηνός Σεπτεμβρίου
54.00.99.10 Μηνός Οκτωβρίου
54.00.99.11 Μηνός Νοεμβρίου
54.00.99.12 Μηνός Δεκεμβρίου

Διευκρινίσεις για τη λειτουργία του λογαριασμού 54.00.99:

1. Στο τέλος κάθε μήνα τα υπόλοιπα όλων των λογαριασμών 54.00.20 54.00.98 μηδενίζονται με τη μεταφορά τους στη χρέωση ή στην πίστωση, κατά περίπτωση, του λογαριασμού 54.00.99.XX (όπου XX = μήνας 01-12 της φορολογικής περιόδου).

2. Αν το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.00.99.XX (XX = μήνας φορολογικής περιόδου) είναι πιστωτικό, με την καταβολή του στο Δημόσιο χρεώνεται ο λογαριασμός αυτός και μηδενίζεται.

3. Αν το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.00.99.XX (XX = μήνας φορολογικής περιόδου) είναι χρεωστικό (περίπτωση αρνητικής δήλωσης Φ.Π.Α.), το χρεωστικό αυτό υπόλοιπο μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 54.00.99.XX (XX = επόμενος μήνας φορολογικής περιόδου)

προς συμψηφισμό του στην εκκαθάριση της επόμενης φορολογικής περιόδου Φ.Π.Α.:

4. Τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. του λογαριασμού 54.00 στο τέλος κάθε χρήσεως μεταφέρεται στο λογαριασμό 33.13.90 "συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α." και αμέσως μετά το άνοιγμα της νέας χρήσεως επαναφέρεται στον 54.00.99. στον υπολογαριασμό 01 του πρώτου μήνα της χρήσεως.

Γενική διευκρίνιση: Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα λειτουργεί το Σχέδιο Λογαριασμών της σε τρεις βαθμούς, είναι δυνατό οι πιο πάνω - υπολογαριασμοί τρίτου και τέταρτου βαθμού να γίνουν τριτοβάθμιοι, ως ακολούθως:

54.00.2002

54.00.2003

54.00.2004

.....

54.00.9912

2.3 ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 7

Οι αξίες εκροών που προβλέπονται για τη συμπλήρωση των περιοδικών/εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α., στις οποίες δεν αντιστοιχούν ποσά Φ.Π.Α., είναι δυνατό να λαμβάνονται από αντίστοιχους υπολογαριασμούς των λογαριασμών της ομάδας 7. Ειδικά για την αντιμετώπιση των αναγκών αυτών υποδεικνύεται το παρακάτω υπόδειγμα ανάπτυξης των λογαριασμών της ομάδας 7. Το υπόδειγμα αυτό είναι ένα από τα υποδείγματα ανάπτυξης των λογαριασμών της ομάδας 7 και η εφαρμογή του θα γίνεται με ευθύνη κάθε οικονομικής μονάδας, ανάλογα με τις ειδικότερες ανάγκες της.

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

70.XX (όπου XX = 01-99 για οποιαδήποτε ανάλυση)

70.XX.XX (όπου XX = 01-99 για οποιαδήποτε υποανάλυση)

	01	Πωλήσεις προς το Εσωτερικό Αναπτύσσεται: κατά περίπτωση
(Κωδ. 308/608)	11.01	Πωλήσεις προς το Εξωτερικό Εξαγωγές σε τρίτες χώρες
(Κωδ. 308/608)	11.02	Πωλήσεις καταστημάτων αφορολόγητων ειδών
(Κωδ. 309/609)	11.03	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις
	11.04	
	11.05	
(Κωδ. 311/611)	11.06	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις καινούργων μεταφ. μέσων σε πρόσωπα χωρίς ΑΦΜ/ΦΠΑ
(Κωδ. 310/610)	11.07	Ενδοκοινοτικές τριγωνικές παραδόσεις αγαθών
	11.08	
(Κωδ. 312/612)	11.09	Άλλες παραδόσεις αγαθών που φορολογούνται εκτός Ελλάδας σε κράτος μέλος της ΕΟΚ.
(Κωδ. 313/613)	11.10	Λοιπές εκκρές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης
(Κωδ. 314/614)	11.11	Λοιπές εκκρές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

Αναπτύσσεται όπως ο λίσμος 70.

72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ

Αναπτύσσεται όπως ο λίσμος 70.

73 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Αναπτύσσεται όπως ο λίσμος 70.

75-76 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΕΣ ΑΣΧΟΛΙΕΣ / ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

• Διευκρινίσεις:

1. Το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του Κωδ.11 " πωλήσεις προς το εξωτερικό" καθορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία για το Φ.Π.Α. και από τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών.
2. Οι Κωδ.308-314 προβλέπονται στην περιοδική εκκαθάριση Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύουν σήμερα.
3. Οι πληροφορίες των κωδικών 308-314 της περιοδικής εκκαθάρισης (αντίστοιχοι κωδ.608-614 της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης) περιλαμβάνονται, είτε σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς των λογαριασμών της ομάδας 7 αν τηρούνται σε πραγματικές αξίες, είτε σε σχετικούς λογαριασμούς τάξεως, είτε σε οποιοδήποτε σύστημα (π.χ. Ηλεκτρονικού Υπολογιστή) το οποίο πρέπει να παρέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

4. Σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω, οι λογιστικές εγγραφές στους 70.XX.XX.11.01 - 11 γίνονται με πραγματικές αξίες.

ΜΗ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΜΕΝΟΣ Φ.Π.Α.

1. Στην περίπτωση που ενεργούνται πράξεις για τις οποίες φορολογικώς παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών από τα ακαθάριστα έσοδα, ο Φ.Π.Α. αυτός χρεώνεται απευθείας στο λογαριασμό 63.98.08 "Μη συμψηφιζόμενοι φόροι προστιθέμενης αξίας, εκπιπτόμενοι φορολογικώς". Αν στις εισροές περιλαμβάνονται και πάγια περιουσιακά στοιχεία για τα οποία οι δαπάνες λειτουργίας και αποσβέσεών τους δεν εκπίπτουν φορολογικώς, ή εκπίπτουν κατά μέρος (π.χ. επιβατικά αυτοκίνητα), ο Φ.Π.Α. χρεώνεται στο λογαριασμό 63.98.09 "Μη συμψ/νοι Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτουν φορολογικώς" κατά το μέρος που δεν εκπίπτει φορολογικώς από τα ακαθάριστα έσοδα και στο λογαριασμό 63.98.08 κατά το μέρος που εκπίπτει φορολογικώς από τα ακαθάριστα έσοδα.

2. Στην περίπτωση που προσδιορίζεται αναλογία Φ.Π.Α. (PRORATA) μη συμψηφιζόμενου (π.χ. αν ενεργούνται πράξεις υποκείμενες σε Φ.Π.Α. και μη υποκείμενες), η αξία αυτού του Φ.Π.Α. χρεώνεται στους λογαριασμούς της πιο πάνω παρ. 2.3.1 κατά περίπτωση, με πίστωση των οικείων λ/σμών του Φ.Π.Α. εισροών του 54.00.

**2.4 ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ
ΑΠΟ ΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ.**

Οι οδηγίες του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών για την συμπλήρωση των περιοδικών εκκαθαρίσεων Φ.Π.Α., τις επιστροφές εισαγωγών από τρίτες χώρες και τις επιστροφές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς Ε.Φ.Κ. και με Ε.Φ.Κ. τις θεωρούν ως προσθετικές των εξαγωγών προς τρίτες χώρες και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αντίστοιχα. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι επιστροφές αγορών - εισαγωγών θεωρούνται πάντοτε ως μειωτικές των λογαριασμών αποθεμάτων της ομάδας 2. Οι πληροφορίες για τις θεωρούμενες ως προσθετικές των εκροών επιστροφές προς τρίτες χώρες και προς χώρες της Ε.Ε. (Κωδ. 308/ 608 και 309/609), περιλαμβάνονται, είτε σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς των λογαριασμών της ομάδας 2 αν τηρούνται (μόνο σε αξίες πραγματικές), είτε στους πιο κάτω λογαριασμούς τάξεως, είτε σε οποιοδήποτε σύστημα (π.χ. Ηλεκτρονικού Υπολογιστή) το οποίο πρέπει να παρέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

04. ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ

- 04.90 Επιστροφές εισαγωγών από το εξωτερικό
- 04.90.01 Επιστροφές εισαγωγών από τρίτες χώρες που γίνονται προς τις χώρες αυτές
- 04.90.02 Επιστροφές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς Ε.Φ.Κ. που γίνονται προς άλλες χώρες της Ε.Ε.
- 04.90.03 Επιστροφές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με Ε.Φ.Κ. που γίνονται προς άλλες χώρες της Ε.Ε.

08. ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ

08.90 Προσθετικές εξαγωγών Επιστροφές Εισαγωγών από το εξωτερικό

(Κωδ.308) 08.90.01 Επιστροφές εισαγωγών από τρίτες χώρες που γίνονται προς τις χώρες αυτές

(Κωδ.309) 08.90.02 Επιστροφές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων χωρίς Ε.Φ.Κ. που γίνονται προς άλλες χώρες της Ε.Ε.

(Κωδ.309) 08.90.03 Επιστροφές ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με Ε.Φ.Κ. που γίνονται προς άλλες χώρες της Ε.Ε.

Διευκρινίσεις: 1. Οι πιο πάνω λογαριασμοί είναι δυνατό να τηρούνται και σε πλασματικές αξίες, αν αυτό κριθεί απαραίτητο.

2. Οι κωδ. 308 και 309 περιλαμβάνονται στην περιοδική εκκαθάριση Φ.Π.Α. όπως ισχύει σήμερα.

2.5 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΠΛΑΣΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΑΞΙΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ - ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ.

Οι οδηγίες του αρμόδιου Υπουργείου Οικονομικών για τη συμπλήρωση των περιοδικών εκκαθαρίσεων/Εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. προβλέπουν τη συμπλήρωσή τους με τις διαφορές (+ ή -) της φορολογητέας (ή πλασματικής) αξίας και του πραγματικού κόστους της εισαγωγής. Οι φορολογούμενοι, στα πιο πάνω έντυπα (φόρμες), πρέπει να καταχωρούν τις διαφορές (+ ή -) των φορολογητέων και των πραγματικών αξιών, προκειμένου να επιτυγχάνεται η λογιστική συμφωνία των δηλούμενων αξιών με τις πραγματικές αξίες των βιβλίων τους για να επιτυγχάνεται μία τέτοια λογιστική συμφωνία, λόγω του ετεροχρονισμού των εγγραφών, με πλασματικές και με πραγματικές αξίες και λόγω και της ύπαρξης ίδιων διαφορών και στις εισαγωγές - εξαγωγές από και προς τρίτες χώρες, πρέπει, σε κάθε οικονομική μονάδα, να οργανωθεί λογιστική υπηρεσία αξιώσεων και μεγάλου λειτουργικού κόστους, το οποίο θα τελεί σε δυσαρμονία σε σχέση με το πρακτικό αποτέλεσμα μίας τέτοιας λογιστικής

παρακολούθησης. Αντί για την πολυδάπανη και δυσεφάρμοστη αυτή λύση προτείνεται η πιστή εφαρμογή των βασικών αρχών του Ε.Γ.Λ.Σ. κατά την τήρηση των πιο πάνω αναφερόμενων λογαριασμών (54.00 ομάδων 2 και 7 τάξεως), ώστε να διασφαλίζονται απόλυτα οι ελεγκτικές επαληθεύσεις με την παράδοση σε κάθε ελεγκτή του Κράτους όλων των αναλυτικών παραστατικών τα οποία υποστηρίζουν τις εγγραφές. Για όσο χρονικό διάστημα, στις περιοδικές εκκαθαρίσεις / Εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. θα καταχωρούνται οι πιο πάνω διαφορές (+ ή -), προτείνεται ο προσδιορισμός τους να γίνεται από οποιοδήποτε σύστημα (π.χ. Ηλεκτρονικού Υπολογιστή), το οποίο πρέπει να παρέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Δεν αποκλείεται η παρακολούθηση των πιο πάνω διαφορών σε λογαριασμούς τάξεως, στους οποίους προτείνουμε το ακόλουθο ενδεικτικό υπόδειγμα:

04 ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ

04.91 Διαφορές Φορολογητέων (πλασματικών), και πραγματικών αξιών Εισαγωγών - Εξαγωγών

(Κωδ. 348) 04.91.11 Εισαγωγών από τρίτες χώρες

04.91.11.1993 Έτους 1993

04.91.11.1993.01 Μηνός Ιανουαρίου

04.91.11.1993.02 Μηνός Φεβρουαρίου

04.91.11.1993.03 Μηνός Μαρτίου

04.91.11.1993.04 Μηνός Απριλίου

04.91.11.1993.05 Μηνός Μαΐου

04.91.11.1993.06 Μηνός Ιουνίου

04.91.11.1993.07 Μηνός Ιουλίου

04.91.11.1993.08 Μηνός Αυγούστου

04.91.11.1993.09 Μηνός Σεπτεμβρίου

04.91.11.1993.10 Μηνός Οκτωβρίου

04.91.11.1993.11 Μηνός Νοεμβρίου

04.91.11.1993.12 Μηνός Δεκεμβρίου

04.91.11.1994 Έτους 1994

Αναπτύσσεται όπως ο Λ/04.91.11.1993 κοκ

(Κωδ.348/843)	04.91.12	Αναπτύσσεται όπως ο Ν.04.91.11.1993 κ.ο.κ. Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Αναπτύσσεται όπως ο Ν.04.91.11
(Κωδ.314/814)	04.91.13	Εξαγωγών προς τρίτες χώρες Αναπτύσσεται όπως ο Ν.04.91.11
(Κωδ.341/814)	04.91.14	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων Αναπτύσσεται όπως ο Ν.04.91.11
(Κωδ.314/814)	04.91.21	Επιστροφών εισαγωγών από τρίτες χώρες Αναπτύσσεται όπως ο Ν.04.91.11
(Κωδ.314/814)	04.91.22	Επιστροφών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Αναπτύσσεται όπως ο Ν.04.91.11
(Κωδ.314/814)	04.91.23	Επιστροφών εξαγωγών προς τρίτες χώρες Αναπτύσσεται όπως ο Ν.04.91.11
(Κωδ.314/814)	04.91.24	Επιστροφών ενδοκοινοτικών παραδόσεων Αναπτύσσεται όπως ο Ν.04.91.11
	08.91	Συγκέντρωση διαφορών φορολογητέων (πλασματικών) και πραγματικών αξιών εισαγωγών εξαγωγών
(Κωδ.171)	08.91.11	Εισαγωγών από τρίτες χώρες 08.91.11.1993 Έτους 1993 08.91.11.1994 Έτους 1994 κ.ο.κ.
(Κωδ.171)	08.91.12	Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Αναπτύσσεται όπως ο Ν.08.91.11
(Κωδ.112)	08.91.13	Εξαγωγών προς τρίτες χώρες Αναπτύσσεται όπως ο Ν.08.91.11
(Κωδ.112)	08.91.14	Ενδοκοινοτικών παραδόσεων Αναπτύσσεται όπως ο Ν.08.91.11
(Κωδ.171)	08.91.21	Επιστροφών εισαγωγών από τρίτες χώρες
(Κωδ.171)	08.91.22	Επιστροφών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Αναπτύσσεται όπως ο Ν.08.91.11
(Κωδ.112)	08.91.23	Επιστροφών εξαγωγών προς τρίτες χώρες Αναπτύσσεται όπως ο Ν.08.91.11
(Κωδ.112)	08.91.24	Επιστροφών ενδοκοινοτικών παραδόσεων Αναπτύσσεται όπως ο Ν.08.91.11

Διευκρινίσεις:

1. Οι λογαριασμοί 04.91 και 98.91 χρησιμεύουν για τη λογιστικοποίηση και τη συγκέντρωση των διαφορών μεταξύ των φορολογητέων (πλασματικών) και των πραγματικών αξιών των κάθε φύσης εισαγωγών και εξαγωγών.
2. Από τους υπολογαριασμούς του 04.91 παρέχονται κατά έτος/μήνα οι πληροφορίες που χρησιμεύουν για τη συμπλήρωση της μηνιαίας περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α., όπως ισχύει σήμερα.
3. Από τους υπολογαριασμούς του 08.91 παρέχονται κατ' έτος οι πληροφορίες που χρησιμεύουν για τη συμπλήρωση της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., όπως ισχύει σήμερα.
4. Όταν μία εισαγωγή από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτική απόκτηση ή εξαγωγή προς τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτική παράδοση ή αντίστοιχη

επιστροφή των κατηγοριών αυτών λογιστικοποιείται (με πραγματική αξία) στους οικείους υπολογαριασμούς των ομάδων αποθεμάτων (2) ή εσόδων - πωλήσεων (7), αν προηγήθηκε η καταχώρηση της ίδιας πράξεως με τη φορολογητέα (πλασματική) αξία της, όταν αυτή η καταχώρηση είναι υποχρεωτική, συγχρόνως προσδιορίζεται η διαφορά μεταξύ της φορολογητέας αξίας (πλασματικής) και της αντίστοιχης πραγματικής και, α) αν η διαφορά είναι αρνητική (-), δηλαδή φορολογητέα αξία > πραγματικής, με τη διαφορά αυτή πιστώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 04.91 και χρεώνεται ο αντίστοιχος οικείος υπολ/σμός του 08.91, β) αν η διαφορά είναι θετική (+), δηλαδή φορολογητέα αξία < πραγματικής, με τη διαφορά αυτή χρεώνεται ο οικείος υπολογαριασμός του 04.91 και πιστώνεται ο αντίστοιχος οικείος υπολογαριασμός του 08.91.

5. Για τη συμπλήρωση των ΚΩΔ. 314/614 και 348/643 της μηνιαίας περιοδικής εκκαθάρισης Φ.Π.Α. και της ετήσιας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., τα υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του 04.91 απεικονίζουν το συμψηφιστικό υπόλοιπο (αν χρεωστικά/ +, αν πιστωτικά/ -) των διαφορών και αυτό το υπόλοιπο καταχωρείται στους πιο πάνω κωδικούς προσθετικά (+) ή αφαιρετικά (-).

6. Για την συμπλήρωση των Κωδ. 112 και 171 της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. τα υπόλοιπα των οικείων υπολογαριασμών του 08.91 απεικονίζουν τα συμψηφιστικά υπόλοιπα των διαφορών με αντίθετα πρόσημα (+ ή -). Για τη διόρθωση του πρόσημου αυτού τα πιο πάνω υπόλοιπα πολλαπλασιάζονται με (-1) και τα γινόμενα καταχωρούνται στους κωδικούς 112 και 171 προσθετικά (+) ή αφαιρετικά (-).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 54.03 " ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ "

3.1 54.03.00 "Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών"

Στην ανάλυση των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος για τους λογαριασμούς 60 και 60.00.00 γίνεται πλήρης αναφορά σε ό,τι αφορά την υπαγωγή σε φορολογία των αμοιβών των μισθωτών. Επισημαίνεται ότι, με την παρακράτηση του φόρου μισθωτών, δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του μισθωτού αλλά τελικά η φορολογική του υποχρέωση προσδιορίζεται με την κλίμακα του άρθ.9 Ν.2239/94, εφόσον υπέχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η πργ. του άρθ.57 Ν.2238/94 έχει ως εξής:

α) Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 9 στους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό, τους συνταξιούχους και τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής, που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα.

β) Στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, με συντελεστή στο ακαθόριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε τρία τοις εκατό (3%) για ημερομίσθιο πάνω από έξι χιλιάδες (6.000) δραχμές.

γ) Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία επιχορηγήσεις, επιδόματα, αποζημιώσεις και σε κάθε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συντελούνται με τις τακτικές αποδοχές, με συντελεστή ο οποίος ορίζεται σε είκοσι τοις εκατό (20%).

δ) Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 46, , με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό, ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.

ε) Στο καθαρό ποσό των συντάξεων ή άλλων παροχών παρόμοιας φύσης, που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας και δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της περίπτωσης α' ο φόρος υπολογίζεται ως:

αα) Με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), αν το καθαρό ποσό της παροχής δεν υπερβαίνει τις εξακόσιες χιλιάδες (600.000) δραχμές ετησίως.

ββ) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τις εξακόσιες χιλιάδες (600.000) δραχμές ετησίως.

γγ) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει το ένα εκατομμύριο τετρακόσιες χιλιάδες (1.400.000) δραχμές ετησίως.

στ) Στις αμοιβές των αξιωματικών και του κατώτερου πληρώματος του εμπορικού ναυτικού για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε εμπορικά πλοία, καθώς και για τις αμοιβές του ιπταμένου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9.

Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, μειώνεται κατά το ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,5%) κατά την παρακράτησή του.

Με την περίπτ. ι της πργ.5 άρθ.6 Ν.2238/94 ορίζεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών οι αποδοχές των αλλοδαπών κατώτερων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων (άρθ.9 Ν.2515/97).

Σύμφωνα με την πργ.1 άρθ.59 Ν.2238/94, όσοι ενεργούν παρακράτηση φόρου, υποχρεούνται να τον αποδίδουν με διμηνιαίες δηλώσεις στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία έγινε η καταβολή των αμοιβών, μέσα στο πρώτο 15νθήμερο των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε χρόνου, με προσωρινή δήλωση η οποία περιλαμβάνει τις ακαθάριστες αμοιβές των μισθωτών του προηγούμενου ημερολογιακού διμήνου και το φόρο που παρακρατήθηκε.

Επίσης σύμφωνα με την πργ.3 άρθ.59 Ν.2238/94, εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις, εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, οφείλουν να επιδίδουν μέσα στο μήνα Μάρτιο, κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην περιφέρεια της οποίας καταβλήθηκαν οι αμοιβές από τις οποίες ενεργείται η παρακράτηση, οριστική δήλωση, η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών βάσει της κλίμακας του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από τον αναλογούντα φόρο του ποσοστού που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57 το φόρο που

παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο, κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

Ειδικά αν ο υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου, απασχολεί ή καταβάλλει συντάξεις σε περισσότερα από 500 πρόσωπα, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση και να αποδίδει το φόρο που παρακράτησε, στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. (πργ.2 άρθρου 59 Ν:2238/94).

Κατ' εξαίρεση οι υπόχρεοι που παρακρατούν φόρο κατά την καταβολή αμοιβών σε αξιωματικούς του Εμπορικού Ναυτικού, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε πλοία, θα αποδίδουν τα ποσά που παρακράτησαν με εξαμηνιαίες δηλώσεις, τις οποίες θα υποβάλλουν στο αρμόδιο Δημόσιο Ταμείο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Μαρτίου, για τα ποσά που παρακράτησαν κατά τη διάρκεια του δεύτερου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε χρόνου και μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Σεπτεμβρίου για το πρώτο ημερολογιακό εξάμηνο κάθε χρόνου (παρ.4 άρθ.59 Ν.2238/94).

Για την καταβολή του φόρου που πρέπει να παρακρατείται από τις κάθε είδους αμοιβές των αξιωματικών των εμπορικών πλοίων, ευθύνονται αλληλέγγυα και αδιαίρετα βάσει του τίτλου που έχει αποκτηθεί έστω για έναν από τους υπόχρεους, ο οποίος ισχύει και ως προς τους άλλους υποχρέους για τη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την είσπραξη του φόρου:

α) όλοι οι κατά καιρούς πλοιοκτήτες, για το φόρο που οφείλεται πριν από τη χρονολογία μεταβίβασης από αυτούς της κυριότητας του πλοίου, ως και οι διάδοχοι τους,

β) οι εφοπλιστές, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν την εκμετάλλευση του πλοίου,

γ) σε περίπτωση συμπλοιοκτησίας, κάθε συμπλοιοκτήτης ανάλογα με το ποσοστό της εξ' αδιαιρέτου συγκυριότητάς του επί του πλοίου και οι διαχειριστές, για το χρονικό διάστημα που είχαν τη διαχείριση του πλοίου, για ολόκληρο το ποσό του φόρου,

δ) οι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά οι εκπρόσωποι των κάθε είδους εταιρειών ή επιχειρήσεων οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, ο καθένας χωριστά για ολόκληρο το ποσό του φόρου.

Για τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ως εκπρόσωποι των πλοιοκτητών θεωρούνται και οι πράκτορες ή πληρεξούσιοί τους στην Ελλάδα, οι οποίοι έχουν ευθύνη για τις υποχρεώσεις που αφορούν το φόρο μισθωτών υπηρεσιών, τις οποίες έχουν τα πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν, μόνον εφόσον έχουν αναλάβει την προσωπική ευθύνη για τις υποχρεώσεις αυτές και τούτο αποδεικνύεται από σχετικό έγγραφο.

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Ν.27/1975, εφαρμόζονται ανάλογα και για την καταβολή του φόρου αυτής της παραγράφου (πρυ.4 άρθ.59 Ν.2238/94).

Σε περίπτωση θανάτου αυτού που ενέργησε την παρακράτηση του φόρου, υπόχρεοι για την απόδοσή του στη Δ.Ο.Υ. και σε επίδοση της οριστικής δήλωσης είναι οι κληρονόμοι του και καθένας ανάλογα με την κληρονομική μερίδα που περιήλθε σ' αυτό.

Σε περίπτωση μη υποβολής προσωρινής δήλωσης ή υποβολής δήλωσης για μέρος του ποσού του φόρου που παρακρατήθηκε από κάθε μισθωτό, επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος με βάση τις διατάξεις του Ν.2523/1997. Επίσης επιβάλλονται, αν συντρέχει περίπτωση, και οι λοιπές κυρώσεις του νόμου αυτού.

Όσοι ενεργούν, σύμφωνα με τις πργ.1 και 2 άρθ.14 Ν.2238/94 παρακράτηση φόρου (αφορούν αποζημιώσεις σε μισθωτούς και χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές και άλλους αμειβόμενους αθλητές) υποχρεούνται σε απόδοσή του, υποβάλλοντας σχετική δήλωση στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειάς τους μέσα στον επόμενο μήνα από την παρακράτηση, η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση των δικαιούχων της αποζημίωσης, την αποζημίωση που καταβλήθηκε και το φόρο που αναλογεί σε αυτή (πργ.1 άρθ.60 Ν.2238/94).

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δύναται να μεταφέρεται, για ορισμένες κατηγορίες υπόχρεων, η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου Ι του άρθ.59 την 16η, 17η και 18η του μήνα

απόδοσης του φόρου και να κατανέμονται σ' αυτές οι υπόχρεοι με βάση την αλφαβητική σειρά της επωνυμίας ή του τίτλου τους. Επίσης με τις ίδιες αποφάσεις δύναται να ορίζεται ως αρμόδια για την είσπραξη του φόρου που παρακρατούν νομικά πρόσωπα ή δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί από μισθούς, ημερομίσθια ή κάθε είδους παροχές ή αμοιβές που καταβάλλουν σε πρόσωπα που απασχόλησαν σε υποκαταστήματα, πρατήρια ή σε άλλες μονάδες τους που λειτουργούν εκτός της έδρας τους, τη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους και να καθορίζεται το περιεχόμενο της προσωρινής και οριστικής δήλωσης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού (πργ.8 άρθ.59 Ν.2238/94)

Σε εκτέλεση της διάταξης αυτής εκδόθηκαν οι ακόλουθες Α.Υ.Ο. :

Με την απόφαση του Υπ.Οικονομικών 1012127/Πολ.1030/27.1.93 ορίστηκε ότι, όσοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν οριστική δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον απασχολούν περισσότερα από πενήντα (50) μισθωτούς ή χορηγούν συντάξεις, μερίσματα, βοηθήματα ή άλλες παροχές σε περισσότερους από πενήντα (50) συνταξιούχους, και χρησιμοποιούν μηχανογραφικά μέσα για τη μισθοδοσία όσων εργάζονται σε αυτούς ή τη χορήγηση των προηγούμενων παροχών στους συνταξιούχους υποχρεούνται να υποβάλλουν σε μαγνητικά μέσα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπεται να περιλαμβάνονται στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις για τις αποδοχές των μισθωτών ή τις συντάξεις και λοιπές παροχές που κατέβαλαν στους συνταξιούχους καθώς και το φόρο που παρακράτησαν από αυτούς. Στην περίπτωση αυτή δεν υποβάλλεται το δεύτερο αντίτυπο της οικείας βεβαίωσης.

Με την Α.Υ.Ο. 1026579/Πολ.1069/17.12.93, η παραπάνω ευχέρεια επεκτάθηκε και για εργοδότες που απασχολούν λιγότερους από 50 μισθωτούς.

Επίσης με την Α.Υ.Ο.1027074/Πολ.1118/23.3.93, παρασχέθηκε η ευχέρεια, σε υπόχρεους που διατηρούν υποκαταστήματα σε όλη την Ελλάδα, να περιλαμβάνουν τα στοιχεία των βεβαιώσεων αποδοχών και συντάξεων των υποκαταστημάτων ασφαλιστικών φορέων, επιχειρήσεων και οργανισμών, στα μαγνητικά μέσα που υποβάλλουν στην κατά περίπτωση αρμόδια Δ.Ο.Υ. υποβολής της οριστικής δήλωσης του κεντρικού καταστήματος, αντί της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. καταβολής των αμοιβών και συντάξεων. Στην περίπτωση αυτή, στην οριστική δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών που θα υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ. του υποκαταστήματος, να σημειώνεται ότι τα στοιχεία των βεβαιώσεων έχουν συμπεριληφθεί στα μαγνητικά μέσα που υποβλήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του κεντρικού καταστήματος.

3.2 Λογ/σμός 54.03.02 "Χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. μισθωτών υπηρεσιών"

Σύμφωνα με τις διατάξεις της πργ.18α άρθ.15 Κ.Τ.Χ., υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% (πλέον ΟΓΑ 0,20%), οι αποδοχές, παροχές, βοηθήματα, συντάξεις, μερίσματα κ.λ.π. των προσώπων που συνδέονται με τον εργοδότη με σχέση έμμισθης εργασίας.

Με τη διάταξη του άρθ.13 Ν.2053/52, ορίζεται ότι, το τέλος χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. βαρύνει εξ ημισείας τους εργοδότες και εργαζόμενους. Η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή μόνο στους μισθούς και τα ημερομίσθια και στις λοιπές παροχές εξαρτημένης εργασίας. Το χαρτόσημο μισθωτών υπηρεσιών με βάση τις διατάξεις της πργ.3 άρθ.8 Ν.Δ.72/1973, αποδίδεται στο Δημόσιο με τις προσωρινές και την οριστική δήλωση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών, ακόμη και στην περίπτωση που δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης φόρου εισοδήματος.

3.3 Λογ/σμός 54.03.04 "Φόρος αποζημιώσεων απολυομένων"

Από τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε μισθωτούς που απολύονται, παρακρατείται φόρος που υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης, αφού αφαιρεθεί ποσό 1.000.000 δρχ. με την κλίμακα της πργ.1 άρθ.9 Ν.2238/94.

Ο φόρος, το χαρτόσημο 1% και η εισφορά ΟΓΑ 20% στο χαρτόσημο (1,20%), αποδίδονται με δήλωση που υποβάλλεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα της καταβολής (πργ.8 άρθ.14 Ν.2238/94).

Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπάγονται σε φόρο (και σε υποχρέωση παρακράτησης φόρου), η παροχή που

καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία πρόνοιας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημόσιους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό κατά την έξοδό τους από την υπηρεσία και τα εφάπαξ βοηθήματα που χορηγούνται σύμφωνα με τους Ν.4153/61, 103/75 και 303/76 (περιπ.γ πργ.4 άρθ.45 Ν.2238/94).

3.4 Παρακρατούμενοι φόροι - Απόδοση στο Δημόσιο

Το ελληνικό δημόσιο, για διασφάλιση των δημόσιων εσόδων, επέβαλε σε πολλές περιπτώσεις καταβολής αμοιβών ή άλλων εισοδημάτων σε δικαιούχους, την υποχρέωση σε όσους καταβάλλουν ή πιστώνουν στα βιβλία τους τέτοιου είδους αμοιβές κ.λ.π., παρακράτησης ορισμένου ποσοστού φόρου.

Με την παρακράτηση του φόρου αυτού το δημόσιο εξασφαλίζεται, τουλάχιστον κατά ένα μέρος, από την απαίτησή του έναντι της οριστικής οφειλής του δικαιούχου που θα προκύψει στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, ιδιαίτερα σε περίπτωση εξαφάνισης του δικαιούχου, σε άλλες δε περιπτώσεις θεωρεί ότι ικανοποιούνται οι απαιτήσεις του και θεωρεί ότι, με την παρακράτηση του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωσή του δικαιούχου. Πέρα από τη διασφάλιση αυτή, το δημόσιο, με την επιβολή της υποχρέωσης παρακράτησης φόρου, εξασφαλίζει έγκαιρα μια χρηματική ρευστότητα έναντι μελλοντικών απαιτήσεων του. Πρέπει να επισημανθεί ότι, με την υποχρέωση που επιβάλλεται από τις διατάξεις τα άρθ.20 Κ.Β.Σ. για υποβολή στο Κ.Ε.Π.Υ.Ο. τόσο από αυτό που καταβάλλει αμοιβές, όσο από αυτό που εισπράττει αμοιβές, των ετήσιων καταστάσεων προμηθευτών και πελατών, επιτυγχάνεται ο εντοπισμός, εκείνων οι οποίοι ενώ εισέπραξαν κάποια αμοιβή, δεν υπέβαλαν τελικά φορολογική δήλωση

εισοδήματος, έστω και αν τους παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος έναντι της τελικής φορολογικής τους υποχρέωσης.

Οι διατάξεις που επιβάλλουν την υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης φόρου, οι οποίες αφορούν σε περισσότερες από 50 διαφορετικές περιπτώσεις είναι αρκετά δαιδαλώδεις και χαοτικές, μέχρι σημείου να περιπλέκουν και αυτούς που κατ' επάγγελμα ασχολούνται με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, αφού για να καταλήξει ο ενδιαφερόμενος σε κάποιο συμπέρασμα για την τελική φορολογική υποχρέωση, πρέπει να ανατρέξει σε πολλές διατάξεις οι οποίες αλληλοπαραπέμπουν η μία σε άλλη με αλληλοεξαιρέσεις και πολλές γριφώδεις περιπτώσιολογίες.

**ΥΠΟΒΟΛΗ 2μηνιαίων δηλώσεων
απόδοσης παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος
(Απόφ.Υπ.Οικ.1030797/Πολ.1073/5-3-98)**

Εξαμηνια	ΠΡΩΤΟ ΔΙΜΗΝΟ ΜΑΡΤΙΟΣ	ΔΕΥΤΕΡΟ ΔΙΜΗΝΟ ΜΑΙΟΣ	ΤΡΙΤΟ ΔΙΜΗΝΟ ΙΟΥΛΙΟΣ	ΤΕΤΑΡΤΟ ΔΙΜΗΝΟ ΣΕΠΤΙΟΣ	ΠΕΜΠΤΟ ΔΙΜΗΝΟ ΝΟΕΜ.ΙΟΣ	ΕΚΤΟ ΔΙΜΗΝΟ ΙΑΝΟΥΡΙΟΣ
Α έως Δ	15	15	15	15	15	15
Ε έως Κ	16	16	16	16	16	16
Λ έως Π	17	17	17	17	17	17
Ρ έως Ω	18	18	18	18	18	18

Αν η ημέρα στην οποία λήγει μία από τις παραπάνω προθεσμίες είναι εξαιρέσιμη ή αργία για τις δημόσιες υπηρεσίες, η προθεσμία αυτή μεταφέρεται στην αμέσως επόμενη εργάσιμη για τις δηλώσεις υπηρεσίες ημέρα και οι τυχόν επόμενες αυτής μεταφέρονται διαδοχικά στις κατά σειρά επόμενες εργάσιμες ημέρες.

(Υπενθυμίζεται ότι οι επιχειρήσεις που απασχολούν περισσότερα από 500 πρόσωπα, υποβάλλουν μηνιαίες προσωρινές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών στις αντίστοιχες με τον παραπάνω πίνακα ημερομηνίες κάθε μήνα). Α.Υ.Ο. 1027752/Πολ. 1059/28-2-95.

Άρθρο	Παράγρ.	Είδος παρακράτησης φόρου
14	4	<u>Αμοιβές σε μισθωτούς</u> Υπ.Εξωτερικών, Οργανισμούς κ.λ.π. που υπηρετούν στο εξωτερικό (προν.3 άρθ 47) παρακράτηση φόρου 15% επί της διαφοράς μεταξύ κανονικών αποδοχών εσωτερικού και αμοιβής του εξωτερικού. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (πρυ.1 άρθ.59 Ν 2238/94).
14	5	<u>Αποζημιώσεις</u> που καταβάλλονται στους υπαλλήλους Δημοσίων επιχειρήσεων και Οργανισμών και πρόσωπα που εκλέγονται στους ΟΤΑ για τις εκτός έδρας δαπάνες υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί. Παρακράτηση φόρου 15% και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (πρυ.1 άρθ.59).
14	6	<u>Αποζημίωση σε δικαιούχους Δ.Ε.Τ.Ε., Δ.Ε.Χ.Ε., ΔΙΒΕΤ</u> και παροστών πρυ.7 και 38 άρθ.27 Ν 2165/93. Παρακράτηση φόρου 15% σε ποσοστό 50% των δικαιωμάτων. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (πρυ.1 άρθ.59)
14	7	<u>Ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας</u> : πητικό, καταδυτικό, ναυκαλιείας αλεξιπτώσιων, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών κ.λ.π. παρακράτηση φόρου 15% και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (πρυ.1 άρθ. 59)
55	1 περίπτωση	Εισοδήματα της περίπτωσης πρυ.3 άρθ 28 δηλαδή για το <u>μισθό που καταβάλλεται από Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ.</u> με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολές εφόσον είναι ασφαλισμένο σε ασφαλιστικό οργανισμό πλην του ΙΚΑ. Παρακράτηση 40% εκτός αν είναι οι μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο οπότε η παρακράτηση ορίζεται σε 35%.
55	2 περίπτωση	<u>Προμήθειες, μερπίδες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές</u> μη ευμίσθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων εφόσον δεν ορίζεται η έκδοση αποδεικτικού στοιχείου για το δικαιούχο. Παρακράτηση 20%.
55	3 περίπτωση	Μισθοί και λοιπές αμοιβές που <u>καταβάλλει η ΕΠΕ σε διαχειριστές εταιρίας</u> αυτής δεν υποκεινται σε παρακράτηση φόρου. Εναντι του φόρου επί της επιχειρηματικής αμοιβής υπολογίζεται φόρος 20% και χαρτόσημο 1% συν ΟΓΑ χαρτόσημου 0 20% (πρυ.1 άρθ 59). Η παρακράτηση γίνεται κατά την έγκριση του ισολογισμού και εκπέμπει από τον παρακρατούμενο σύμφωνα με την περίπτωση δ και το χρεωστικό υπόλοιπο καταβάλλεται εφάπαξ σύμφωνα με την πρυ.3 άρθ.60
55	4	<u>Επιχορηγήσεις ή επιδοτήσεις</u> επί της παραγωγής από δημόσιες επιχειρήσεις, πιστωτικούς οργανισμούς συνεταιρισμούς και ενώσεις συνεταιρισμών, σε πρόσωπα ή σε επιχειρήσεις, εφόσον οι δικαιούχοι ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με την παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων.

		<p>Παρακράτηση φόρου 0,5% όταν το συνολικό ετήσιο ποσό είναι από 2.500.000 δραχ. έως 5.000.000 δραχ.</p> <p>Παρακράτηση φόρου 1% όταν το συνολικό ετήσιο ποσό είναι πάνω από 5.000.000 δραχ.</p> <p>Αν οι δικαιούχοι των επιδοτήσεων κ.λ.π. δεν ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με την παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων, εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό υπερβαίνει τις 100.000 δραχ., η παρακράτηση του φόρου γίνεται με συντελεστή 10% (πργ.1 άρθ.59).</p>
57	1 περίπτ.α	<p>Με βάση τις διατάξεις της πργ.1 και του πρώτου εδαφ. της πργ.2 του άρθρου 9, σε όσους αμείβονται με <u>μηνιαίο μισθό και ημερομίσθιο</u>, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας σόριστου χρόνου μετά αναγωγή του μισθού ή του ημερομίσθιου ή της αμοιβής σε ετήσιο καθαρό (πργ.1 άρθ.59).</p>
57	1 περίπτ.β'	<p>Σε όσους αμείβονται με <u>ημερομίσθιο με σύμβαση ορισμένου χρόνου</u> διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, στο ακαθάριστο ποσό με συντελεστή 3% για το ημερομίσθιο πάνω από 6.000 δραχ. (πργ.1 άρθ.59).</p>
57	1 περίπτ.γ'	<p>Στις καθαρές αμοιβές για <u>υπερωριακή εργασία, επιχορήγήσεις, επιδόματα</u>, αποζημιώσεις και κάθε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές με συντελεστή 20% (πργ.1 άρθ.59).</p>
57	1 περίπτ.δ'	<p>Για τις <u>δουλευμένες αποδοχές τις οποίες ο δικαιούχος εισπράττει καθυστερημένα</u> σε μεταγενέστερο χρόνο από το χρόνο στον οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης αδυναμίας του εργοδότη και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας ή αν ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης με συντελεστή 20%.</p>
58	·	<p>Στις αμοιβές <u>ελευθέρων επανγγελματιών</u> με συντελεστή 20% (πργ.1 άρθ.59).</p>

Υποβολή μηνιαίων δηλώσεων

Οι μηνιαίες δηλώσεις απόδοσης του φόρου εισοδήματος ο οποίος παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.57 του Ν.2238/94, θα υποβάλλονται κάθε μήνα στις ίδιες παραπάνω ημέρες, ανάλογα με το γράμμα της αλφαβήτου από το οποίο αρχίζει το επώνυμο ή η επωνυμία.

Α έως Δ την 15^η κάθε μήνα
 Ε έως Κ την 16^η κάθε μήνα
 Λ έως Π την 17^η κάθε μήνα
 Π έως Ω την 18^η κάθε μήνα

**ΑΛΛΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΑΠΟΛΙΔΕΤΑΙ
 ΤΟ ΠΡΩΤΟ 15ΝΘΗΜΕΡΟ ΤΟΥ ΕΠΟΜΕΝΟΥ ΜΗΝΑ**

Αρθρο	Παραγρ.	Είδος παρακράτησης φόρου
14	1 (Αρθ.60 πργ.1)	<u>Αποζημιώσεις</u> που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση: α) Το άρθρο 1 του Β.Δ. 16/18 Ιουλίου 1920 β) Το Ν.2112/1920 γ) Το άρθρο 94 Ν.Δ.3026/54 -Κάθε εφάπαξ αποζημίωση Με βάση την κλίμακα της πργ.1 άρθ.9 μετά την σφαίραση 1.000.000 δραχ. που δεν θεωρείται εισόδημα. Απόδοση μέσα στον επόμενο μήνα.
14	2 (Αρθ.60 πργ.1)	Χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε <u>ποδοσφαιριστές, καλοσφαιριστές, προπονητές</u> καθώς και τους άλλους αμειβόμενους αθλητές με συντελεστή 20%. Εξάντληση της φορολογική υποχρέωσης και με δικαίωμα να συμπεριληφθεί το ποσό στην ετήσια φορολογική δήλωση και φορολογίας του με την κλίμακα του άρθρου 9. Απόδοση μέσα στον επόμενο μήνα.
13	8 (Αρθ.60 πργ.3)	Έσοδα από <u>έπαιλα ή βραβεία</u> από την κατοχή και εκμετάλλευση <u>δρομώνων ίππων</u> φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για την αιτία αυτή. Απόδοση το πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα.
13	11 (Αρθ.60 πργ.3)	Χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε <u>αθλητές εθνικών ομάδων</u> για επίτευξη διεθνών στόχων φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 20% και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Απόδοση μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα.
13	12 (Αρθ.60 πργ.3)	Χρηματικά ποσά που παρέχονται σε όσους <u>συμμετέχουν σε ραδιοφωνικούς, τηλεοπτικούς και λοιπούς διαγωνισμούς</u> , φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 20% εφόσον το ποσό ξεπερνά τις 500.000 δραχ. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα έσοδα αυτά. Απόδοση μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα.
55	1 περίπτ.β' (Αρθ.60 πργ.3)	Εισοδήματα <u>εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων</u> και ενοικιαστών δημοσίων, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή 3%. Αν για οποιοδήποτε λόγο δενπρακτήθηκε ο φόρος, τότε αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής. Απόδοση μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα.
55	1 περίπτ.γ' (Αρθ.60 πργ.3)	Στα εισοδήματα <u>αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κ.λ.π.</u> από αμοιβές ή προμήθειες για σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικών με συντελεστή 15%. Αν η προμήθεια αποστέλλεται με έμβασμα ή επιταγή απ'ευθείας στο όνομα του αντιπροσώπου, ο αντιπρόσωπος υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση στην Τράπεζα για τη διενέργεια της παρακράτησης. Αν η προμήθεια κατατίθεται από τον ξένο οίκο σε τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής ο δικαιούχος αποδίδει με δήλωσή του το φόρο. Απόδοση στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα.
55	1 περίπτ.στ' (Αρθ.60 πργ.3)	<u>Προμήθεια διαφόρων αγαθών</u> από Δημόσιες υπηρεσίες, Ο.Τ.Α, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις, Ν.Π.Δ.Δ.: - Ποσοστό 1% για υγρά καύσιμα και προϊόντα καπναβιομηχανίας (ταιγάρα) - Ποσοστό 4% για τα λοιπά αναθά - Ποσοστό 8% για την παροχή υπηρεσιών Εξαιρούνται οι περιπτώσεις που αναφέρονται στη διάταξη της πργ.1 άρθ.55 περίπτ.στ' Απόδοση στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα.
55	1 περίπτ.ζ' (Αρθ.60 πργ.3)	Στα εισοδήματα που προέρχονται από <u>αμοιβή ή προμήθεια για διαμεσολάβηση</u> πώλησης μεριδίων <u>αμοιβαίων κεφαλαίων</u> με συντελεστή 20%. Απόδοση στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 54.04 " ΦΟΡΟΣ ΑΜΟΙΒΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ "

54.05 "ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ "

54.06 " ΦΟΡΟΙ- ΤΕΛΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΑΓΟΡΑΣ"

4.1 Λογ/σμός 54.04.00 "Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών"

Με το άρθρο 58 Ν.2238/94 ορίζονται οι υποχρεώσεις σχετικά με την παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 20% στις αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών.

Ο φόρος που παρακρατείται, αποδίδεται σύμφωνα με την πργ.1 άρθρου 59 Ν.2238/94 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με διμηνιαίες δηλώσεις μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με δήλωση που περιλαμβάνει τα ποσά φόρου που παρακρατήθηκαν μέσα στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο.

Ο προκαταβλητέος φόρος επί των αμοιβών των αρχιτεκτόνων και πολιτικών μηχανικών υπολογίζεται, πάντοτε, επί του ποσού της νόμιμης αμοιβής.

Εξαιρετικά, προκειμένου για αμοιβή που αφορά κατάρτιση σχεδίου ή μελέτης ή εκτέλεση έργου του δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων, ο προκαταβλητέος φόρος, σύμφωνα με την πργ.4 άρθ.52 Ν.2238/94, υπολογίζεται επί του,

ποσού της συμβατικής αμοιβής. (Σχετική για τους αρχιτέκτονες και η διάταξη του άρθρου 13 Ν.2238/94).

Φ.Π.Α. για το λογ/σμό 54.04.00 "Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών"

Στην ανάλυση για το Φ.Π.Α. του λογ/σμού 61.00 "Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος", αναφέρονται οι διατάξεις που αφορούν την επιβολή Φ.Π.Α. στους ελεύθερους επαγγελματίες.

4.2 Λογ/σμός 54.04.01 "Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών"

Ενόψει της υπαγωγής σε Φ.Π.Α. των αμοιβών των ελεύθερων επαγγελματιών, δεν υφίσταται υποχρέωση για την επιβάρυνση των αμοιβών αυτών με χαρτόσημο (πργ.1 άρθ.57 Ν.1642/86).

Ειδικά για τις αμοιβές ορισμένων ελεύθερων επαγγελματιών, οι οποίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (άρθ.18 Ν.1642/86, γιατροί - δικηγόροι κ.λ.π.) δεν ανακύπτει θέμα επιβάρυνσής τους με χαρτόσημο.

4.3 Λογ/σμός 54.04.02 "Χαρτόσημο και ΟΓΑ λοιπών αμοιβών τρίτων"

Για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, σαν αμοιβές τρίτων χαρακτηρίζονται οι αμοιβές που καταβάλλονται σε πρόσωπα τα οποία δεν μπορεί να χαρακτηρισθούν σαν επιτηδευματίες κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και δεν υπέχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή οι δικαιούχοι υπογράφουν απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης άρθ.15 Κ.Β.Σ.

Με τις διατάξεις της πργ.2 άρθ.32 Ν.1642/86, οι παραπάνω επιτηδευματίες απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τη διάταξη της πργ.6 άρθ.15 του Κ.Τ.Χ., οι αμοιβές αυτές, εκτός από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος 15%, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% (πλέον 0,20% για τον ΟΓΑ) δηλαδή σε 3.60%.

4.4 Λογ/σμός 54.04.03 "Φόρος Αμοιβών τρίτων"

Με τη διάταξη της περιπτ.ε' πργ.1 άρθρου 55 Ν.2238/94 ορίζεται ότι ενεργείται παρακράτηση φόρου 20% από το Δημόσιο Ν.Π.Δ.Δ. κ.λ.π. και τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. που καταβάλλουν προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια, αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση από το δικαιούχο θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου. Εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες σε νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορες τους. Η υποβολή δήλωσης και η απόδοση του φόρου που παρακρατείται, γίνεται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται με την πργ.1 άρθρου 59 Ν.2238/94 δηλαδή με διμηνιαίες δηλώσεις το πρώτο 15νθήμερο των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου.

Φ.Π.Α. για το λογ/σμό 54.04.03

Με το άρθρο 8 Ν.1642/86 ορίζεται ότι θεωρείται παροχή υπηρεσιών, κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7 του νόμου αυτού.

Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει ο ίδιος τις υπηρεσίες αυτές.

Σύμφωνα με τη διάταξη της πργ.4 άρθ.15 Ν.1642/86 στη φορολογητέα αξία των αγαθών περιλαμβάνονται και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας κ.λ.π. ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας.

Κατά τη διάταξη της περιπτ.γ' πργ.1 άρθ.16 του Ν.1642/86, η μεσιτεία, προμήθεια κ.λ.π. φορολογούνται μόνο εφ' όσον δεν περιλήφθηκαν στη δασμολογητέα αξία.

4.5 Λογ/σμός 54.05 "Φόροι - Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων" "Φόρος μεταβίβασης αυτοκινήτων Δ.Χ."

α) Καταχωρούνται (πιστώνονται) τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων κατά τη στιγμή που θα ληφθούν οι βεβαιωτικοί τίτλοι από τους κατόχους των μεταφορικών μέσων, με ταυτόχρονη χρέωση του λογ/σμού 63.03 "Φόροι - Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων". Στις περιπτώσεις που, η καταβολή των τελών κυκλοφορίας γίνεται χωρίς προηγούμενη έκδοση από τη ΔΟΥ βεβαιωτικού τίτλου, όπως σήμερα με την υποχρέωση αγοράς από την Τράπεζα του ειδικού σήματος, επιτρέπεται η μη τήρηση του λογ/σμού 54.05 αλλά η χρέωση του λογ/σμού δαπάνης 63.03 "Φόροι - Τέλη

κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων", με ταυτόχρονη πίστωση λογ/σμού του 38.00 "Χρηματικά διαθέσιμα".

β) Με τις διατάξεις του άρθ.10 Ν.2579/1998, επιβλήθηκε φόρος στις μεταβιβάσεις αυτοκινήτων Δ.Χ. (φορτηγών, επιβατικών, τουριστικών λεωφορείων και λεωφορείων ενταγμένων σε ΚΤΕΛ) περιλαμβανομένης και της ανταλλαγής, που πραγματοποιούνται μέχρι 31-12-1998, Με την καταβολή του φόρου αυτού δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης β' πργ.1 άρθ.13 για καταβολή φόρου υπερτιμήματος. Ο φόρος αυτός που καταβάλλεται από τον πωλητή του μεταφορικού μέσου δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το εισόδημα του πωλητή. Επίσης στην περίπτωση αυτή, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτ.ζ' πργ.3 άρθ.28 Ν.2238/94 με τις οποίες θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το υπερτίμημα που πραγματοποιείται από την πώληση ή ανταλλαγή του αυτοκινήτου.

4.6 Λογ/σμός 54.06 "Φόροι-Τέλη τιμολογίων αγοράς"

Μετά την εφαρμογή στην Ελλάδα του φόρου προστιθέμενης αξίας, καταργήθηκε με το άρθ.57 Ν.1642/86 το χαρτόσημο επί των τιμολογίων, για τις πράξεις που υπάγονται στο καθεστώς του Φ.Π.Α., είτε γιατί υπόκεινται στο Φ.Π.Α., είτε γιατί απαλλάσσονται με ρητή διάταξη από το φόρο αυτό. Διατηρήθηκαν όμως οι διατάξεις επιβολής τελών χαρτοσήμων, είτε γιατί ορισμένες πράξεις δεν αποτελούν αντικείμενο του Φ.Π.Α., είτε γιατί ενεργούνται από πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η πώληση κινητών πραγμάτων, όταν αυτός που πωλεί είναι πρόσωπο που δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. (ιδιώτης), υπάγεται σε τέλος χαρτοσήμου. (Υπ. Οικ. 1118148/1992). Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με τη διάταξη της πργ.5 άρθ.12 Κ.Β.Σ. το τιμολόγιο αγοράς εκδίδει ο αγοραστής, ο οποίος και αποδίδει το χαρτόσημο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 54.07, 54.08, 54.09

5.1 Λογ/σμός 54.07.00 "Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών"

Η επιβολή του φόρου εισοδήματος των φορολογητέων κερδών διαφοροποιείται ανάλογα με τη νομική μορφή του προσώπου που αποκτά τα εισοδήματα αυτά.

Ειδικότερα:

- Τα πρόσωπα που ασκούν ατομικά, επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, φορολογούνται αθροιστικά μαζί με τα εισοδήματά τους από άλλες πηγές με την κλίμακα των διατάξεων του άρθρου 9 Ν.2238/94. Σημειώνεται ότι στα εισοδήματα από ατομική επιχείρηση κ.λ.π. προσθέτεται και το "εισόδημα" της επιχειρηματικής αμοιβής από συμμετοχή σε Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ.

- Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της πργ.2 άρθ.2 Κ.Β.Σ., φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου 10 Ν.2238/94.

Με το άρθρο 10 Ν.2238/94, ορίζονται τα ακόλουθα σχετικά με τη φορολογία αυτών των νομικών προσώπων:

"1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του

νόμου, φορολογούνται με συντελεστή τριανταπέντε τοις εκατό (35%) μετά την αφαίρεση:

α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2,

γ) ειδικώς, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των ως άνω περιπτώσεων α' και β', αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή τους. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρείες του άρθρου 13 του Ν.718/1977 (ΦΕΚ 304 Α). Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου ή κοινωνού στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη. Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή κοινωνού

σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μία από αυτές, κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

2. Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52,54,55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

4. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

5. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 7 του άρθρου 4."

Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση ωφελημάτων, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, είτε αποτελούν ίδια ή όχι νομικά πρόσωπα, οι κατά το νόμο 602 συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, και οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου 106 του Ν.2238/94. Επίσης στο φόρο αυτό υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 109 του Ν.2238/94, ορίζονται τα ακόλουθα σχετικά με την επιβολή φόρου εισοδήματος στα παραπάνω νομικά πρόσωπα:

"1. Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου, με φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι καθορίζονται, κατά κατηγορία υπόχρεων, ως εξής:

α) Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες και τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του Ν.1667/1986 (ΦΕΚ 196 Α), καθώς και για τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, σαράντα τοις εκατό 40%).

β) Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών τριάντα πέντε τοις εκατό (35%).

γ) Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα, που αναφέρονται στο άρθρο 101, τριάντα πέντε τοις εκατό (35%).

"Ειδικά ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε δέκα τοις εκατό (10%) για τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μητροπόλεις, οι Ιερές Μονές, η Αποστολική Διακονία, η Ιερά Μονή Πάτμου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα, που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα".

2. Ειδικά για εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ο συντελεστής της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση, από τα συνολικά καθαρά κέρδη, επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα διαχειριστές εταίρους, και μέχρι τρεις, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Σε περίπτωση περισσότερων διαχειριστών εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή της. Ως ποσοστά λαμβάνονται εκείνα που υφίστανται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της.

Αν αυτός δεν εγκριθεί μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά που έχουν αυτοί κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου.

Η ανωτέρω επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται ως λαμβανόμενη, από το ήμισυ των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρίας, που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών.

Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη.

Όταν ο διαχειριστής συμμετέχει σε περισσότερες της μιας εταιρίες περιορισμένης ευθύνης ή σε άλλες προσωπικές εταιρίες ως ομόρρυθμος εταίρος, αυτός δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής από μία από αυτές, κατ' επιλογή του.

Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται.

3. Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

4. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55, 111 και 114 του παρόντος στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 106 του παρόντος.

Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το οποίο αναλογεί στη χρονική περίοδο που τα ως άνω νομικά πρόσωπα είχαν στο χαρτοφυλάκιο κυριότητάς τους τίτλους επενδύσεων που παράγουν τα εισοδήματα αυτά.

γ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

5. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση".

Με τις διατάξεις του άρθ.106 Ν.2238/94 ορίζονται τα ακόλουθα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του παρόντος, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 10, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν τα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

2. Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των

κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου μετά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Σε περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4.

3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο έπ' ονόματί τους.

4. Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση.

Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε

τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο (2) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών.

Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.

Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή: α) σε αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α) και του άρθρου 101 του Ν.1892/1990, β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος του Ν.2065/1992 οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τις επιχειρήσεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών που δεν έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους.

Στην περίπτωση αυτή η δήλωση του άρθρου 107, για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου υποβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που γίνεται η πίστωση ή η ανάληψη ή η εξαγωγή στο εξωτερικό των κερδών ή αποθεματικών και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα στην προθεσμία, που ορίζεται από την παράγραφο αυτή.

5. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών, προερχόμενων από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της

φορολογικής υποχρέωσης. Στην περίπτωση αυτήν, ο παρακρατηθείς στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα ίδια εισοδήματα. Εξαιρετικά, κατά την κεφαλαιοποίηση ή διανομή αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του παρόντος από μερίσματα, προερχόμενα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, αυτά δεν υπόκεινται σε φορολογία και ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων.

Τα ανωτέρω έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των επιχειρήσεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών, που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους.

6. Σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσανζημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από την τυχόν υπέρ το άρτιού έκδοση των μετοχών.

Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολογία εφόσον το νομικό πρόσωπο δεν έχει, μέσα στη διαχειριστική χρήση που λαμβάνει χώρα η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου, εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε περίπτωση ύπαρξης των πιο πάνω εισοδημάτων, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών θα καθοριστούν η λογιστική εμφάνιση και ο τρόπος παρακολούθησης των αποθεματικών, που σχηματίζουν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη κάθε χρήσης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου."

Οι υπολογαριασμοί του λογ/σμού 54.07 πιστώνονται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού με χρέωση του λογ/σμού 88.08 "Φόρος εισοδήματος", με το φόρο που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης. Στη συνέχεια χρεώνεται και το υπόλοιπο του μεταφέρεται στην πίστωση του λογ/σμού 54.08 "Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος."

Με τη διάταξη της πργ.4 άρθ.7 Ν.2579/1998 προστέθηκαν στο άρθρο 106 του Ν.2238/94 παράγραφος 9, 10 και 11 με τις οποίες αντιμετωπίζεται ο τρόπος φορολογίας των, κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων. (Βλέπε σχετικά στην πργ.7.2.1. "Φορολογία εσόδων κατασκευαστικών επιχειρήσεων").

5.2 Άσμος 54.07.01 "Φόρος εισοδήματος εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων"

Με την πργ.3 του άρθ.1δ Ν.1969/91 όπως αντικαταστάθηκε με την πργ.5 άρθ.6 Ν.2579/1998, ορίζεται ότι οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου υποχρεούνται σε καταβολή φόρου 3% ετησίως που υπολογίζεται επί του μέσου όρου των επενδύσεών τους πλέον διαθέσιμων σε τρέχουσες τιμές όπως απεικονίζονται στους τριμηνιαίους πίνακες επενδύσεων που προβλέπονται από την πργ.1 του άρθ.12 του ίδιου νόμου. Ο φόρος αποδίδεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο 15νθήμερο των μηνών Ιουλίου και Ιανουαρίου του επόμενου εξαμήνου από τον υπολογισμό.

Επίσης με την πργ.3 άρθ.48 Ν.1969/91 όπως αντικαταστάθηκε με την πργ.6 άρθ.6 Ν.2579/1998 ορίζεται ότι:

"Η Α.Ε. Διαχειρίσεως υποχρεούται σε καταβολή φόρου τρία τοις χιλίοις (3%) ετησίως, στο όνομα και για λογαριασμό του αμοιβαίου κεφαλαίου, ο οποίος υπολογίζεται επί του εξαμηνιαίου μέσου όρου ολόκληρου του καθαρού ενεργητικού του αμοιβαίου κεφαλαίου".

Τέλος με την πργ.8 άρθ.6 Ν.2579/98 επιβάλλεται παρακράτηση φόρου 3% στις εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και στα αμοιβαία κεφάλαια στις αποδόσεις που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων της περίπτ.η' πργ.1 άρθ.24 Ν.2238/94, επί του ημερήσιου μέσου όρου των ποσών βάσης που αφορούν στις πράξεις ή τις συμβάσεις επί των ως άνω παραγώγων.

Με την πργ.4 άρθ.114 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι με την καταβολή του οριζόμενου στην πργ.3 του άρθ.16 του Ν.1969/91 φόρου, τα διανεμόμενα

μερίσματα στους μετόχους της εταιρείας επενδύσεων χαρτοφυλακίου απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας και των μετόχων, επιφυλασσόμενων των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου. Οι διατάξεις των άρθρων 113 και 116 του Ν.2238/94 εφαρμόζονται ανάλογα και για το φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις αυτής της παραγράφου (Σ.Σ. αναφέρονται στη διαδικασία υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, βεβαίωσης του φόρου και των κυρώσεων).

Εξ άλλου με την πργ.5 του άρθ. 114 του Ν.2238/94, ορίζεται ότι οι παραπάνω διατάξεις (της πργ.4) του ίδιου άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα για τα αμοιβαία κεφάλαια.

5.3 Λογ/σμός 54.08 "Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων - τελών, ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος"

Με την Α.Υ.Ο. 1015040/Πολ.1059/1.3.96, ορίστηκε ότι, στην περίπτωση κατά την οποία προκύπτουν κέρδη μεγαλύτερα του συνόλου των τυχόν αφορολόγητων εσόδων και των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, στη χρέωση του παραπάνω λογαριασμού μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς των 33.13, το ποσό του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε για τα έσοδα του φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης κατά το μέρος εκείνο που αναλογεί στα διανεμόμενα ποσά και το οποίο συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος των φορολογητέων κερδών της διαχειριστικής περιόδου που κλείνεται. Το υπόλοιπο ποσό αυτού του φόρου, που δεν συμψηφίζεται, παραμένει στους

οικείους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου 33.13 μέχρι του χρόνου διανομής ή κεφαλαιοποίησης του μη διανεμόμενο ποσού από τα ως άνω έσοδα, το οποίο μη διανεμόμενο ποσό εμφανίζεται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.91 "Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο".

5.4 Λογ/σμός 54.09.00 "Φόρος μερισμάτων κ.λ.π."

Με τις διατάξεις του άρθρου 114 Ν.2238/94 για τον τρόπο φορολογίας των νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ) και ειδικά με τη φορολογία των κερδών των νομικών αυτών προσώπων και την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των προσώπων στα οποία διανέμεται το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την παραπάνω φορολογία, ο λογαριασμός αυτός - κατ' αρχήν - παραμένει ανενεργός.

Επισημαίνεται ότι με το άρθρο 106 Ν.2238/94 ορίζεται ότι:

"Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του παρόντος, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 10, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των

διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού με μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρο.

Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωσή των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο έπ' ονόματί τους. (Αρθ. 106 Ν.2238/94).

(Με τη διάταξη της πργ.1 άρθ.20 Κ.Β.Σ. επιβάλλεται η υποβολή μέσα σε τρεις μήνες από την ημέρα έγκρισης του ισολογισμού τριπλότυπης συγκεντρωτικής κατάστασης για τα μερίσματα από Α.Ε. ή ονομαστικές μετοχές που καταβάλλει ή πιστώνει η Α.Ε. τους μετόχους της.

Η διάταξη αυτή κατέστη ανενεργή εφόσον ο φόρος μερισμάτων υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε. και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων μετόχων (Υπ.Οικ. Ερμ.Εγκ.Κ.Β.Σ. 1118148/24-11-92).

5.5 Λογ/σμός 54.09.01 "Φόρος αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου από διανεμόμενα κέρδη" "Μισθός μελών Δ.Σ. Ανώνυμης εταιρείας"

α) Σύμφωνα με τη διάταξη της πργ.1 άρθ.114 Ν.2238/94, στα κέρδη των ημεδαπών Α.Ε. που διανέμονται με μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ. και των διευθυντών, δεν ενεργείται οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου αφού τα κέρδη αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου, με περαιτέρω εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων. (Βλέπε όμως και ανάλυση των λογ/σμών 54.09.18).

β) Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτ.στ' παργ.3 αρθ.28 Ν.2238/94 και της περίπτ.α' πργ.1 άρθ.55 Ν.2238/94, ο μισθός που καταβάλλεται από Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ., για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας, ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ι.Κ.Α. ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείου θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Στα εισοδήματα αυτά ενεργείται παρακράτηση φόρου από την Α.Ε. 35% αν οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Η παρακράτηση ενεργείται με συντελεστή 40%

από τις λοιπές Α.Ε. και τις Τραπεζικές εταιρείες. Η παρακράτηση εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των τελών χαρτοσήμου που αναλογούν. Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. Ο φόρος αποδίδεται, σύμφωνα με την πργ.1 άρθ.59 με προσωρινή δήλωση μέσα στο πρώτο 15νθήμερο των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου. (Για τις λοιπές αμοιβές βλέπε λογαριασμό 53.08.00).

5.6 Λογ/σμός 54.09.03 "Φόρος τόκων"

Βλέπε ανάλυση του λογ/σμού 33.13.06 "Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από τόκους" για εκείνους στους οποίους γίνεται παρακράτηση φόρου. Ο παραπάνω λογαριασμός (54.09.03), όπως και οι λοιποί λογ/σμοί παρακρατούμενων φόρων, αφορά εκείνους που παρακρατούν το φόρο.

Με τη διάταξη της πργ.8 άρθ.12 Ν.2238/94, προβλέπεται η επιβολή φόρου εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν από εθνικά δάνεια που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες από την 1η Ιανουαρίου 1998 και μετά.

Ο φόρος αυτός για τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, που εκδίδονται με φυσικούς τίτλους ή με τη μορφή άυλων τίτλων, προεισπράττεται κατά την έκδοσή τους, ενώ για τα ομόλογα ο φόρος παρακρατείται κατά το χρόνο της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων τους ή κατά τη λήξη τους, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια (ZERO

COUPON). Σε περίπτωση σιωπηρής ανανέωσης εντόκων γραμματίων για τους τόκους που προκύπτουν στο διάστημα που διαρκεί η ανανέωση, γίνεται παρακράτηση του φόρου που αναλογεί κατά το χρόνο της εξόφλησης τους. Με τον προεισπραττόμενο ή παρακρατούμενο κατά περίπτωση φόρο πιστώνεται ο τηρούμενος στην Τράπεζα της Ελλάδος οικείος λογαριασμός του Ελληνικού Δημοσίου. Με την προείσπραξη ή την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά. Φόρος με τον ίδιο ως άνω συντελεστή επιβάλλεται και στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από τα πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής και προκύπτουν από έντοκους τίτλους που εκδίδονται στην Ελλάδα με τις εγκρίσεις που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων, το Διεθνή Οργανισμό Χρηματοδοτήσεως, τη Διεθνή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως, την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεων και Αναπτύξεως και την Ασιατική Τράπεζα Αναπτύξεως. Ο φόρος αυτός παρακρατείται κατά το χρόνο λήξης και εξόφλησης των τοκομεριδίων τους ή κατά τη λήξη των τίτλων όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια, από το διαχειριστή εκάστου δανείου ή από το νόμιμο εκπρόσωπο του εκδότη στην Ελλάδα ή από άλλο εξουσιοδοτημένο προς τούτο πρόσωπο. Ο παρακρατούμενος φόρος του προηγούμενου εδαφίου αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή στο Δημόσιο, με την υποβολή δήλωσης, από το πρόσωπο που διενήργησε την παρακράτηση, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας αυτό έχει την έδρα του, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα που έγινε η παρακράτηση του φόρου. Οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου αυτού έχουν ανάλογη εφαρμογή και στην περίπτωση αυτή. Στους έντοκους τίτλους που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή και οι οποίοι εκδίδονται από την 3η Ιανουαρίου 1998 και μετά, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις

εκατό (10%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από την απόδοση αυτών. Με τον ίδιο συντελεστή φορολογούνται και οι τόκοι που προκύπτουν από ανανεώσεις εκδοθέντων έντοκων γραμματίων, εφόσον η ανανέωση αυτών γίνεται μετά τη 2η Ιανουαρίου 1998.

Εξαιρούνται από τη φορολογία που επιβάλλεται με την προηγούμενη παράγραφο οι τόκοι που προκύπτουν από:

α) Ομόλογα που έχουν εκδοθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1996, ανεξάρτητα αν η διάρκεια αυτών είναι ετήσια ή μεγαλύτερης χρονικής διάρκειας.

β) Έντοκα γραμμάτια που έχουν εκδοθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1996. Τόκοι όμως που προκύπτουν από ανανεώσεις εκδοθέντων εντόκων γραμματίων, εφόσον η ανανέωση αυτών γίνεται μετά την 1η Ιανουαρίου 1997, υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Με βάση τις διατάξεις της περίπτ.β' πργ.4 άρθ.709 Ν.2238/94, από το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος των ανωτέρω νομικών προσώπων, αφαιρείται το ποσό φόρου που προεισπράχθηκε ή παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα τα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το οποίο (ποσό φόρου) αναλογεί στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο η τράπεζα ή η ασφαλιστική εταιρεία είχε στην κυριότητά της τους τίτλους από τους οποίους είχαν προκύψει τα πιο πάνω εισοδήματα.

Επί των διατάξεων αυτών παρέχονται, για την ομοιόμορφη εφαρμογή τους, οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

- Για την εξεύρεση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος της τραπεζικής και ασφαλιστικής εταιρείας, Θα αφαιρείται ολόκληρο το ποσό του φόρου που έχει παρακρατηθεί για τα εισοδήματα των νομικών αυτών προσώπων, τα οποία έχουν φορολογηθεί στη διαρρεύσασα διαχειριστική χρήση κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (εισοδήματος από πράξεις REPOS, τόκοι προθεσμιακών καταθέσεων ασφαλιστικών κτλ), όπως ακριβώς ίσχυε και πριν την έναρξη εφαρμογής της διάταξης της παραγράφου 12 του άρθρου 13 του Ν.2459/97.

- Εξαιρετικά για τα εισοδήματα από τόκους εντόκων γραμματίων του Ο.Ε.Δ., ομολόγων του Ε.Δ. και γενικά από τίτλους που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.2459/97, για την εξεύρεση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος της τραπεζικής και ασφαλιστικής εταιρείας δεν αφαιρείται ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για τα ως άνω φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα, αλλά το ποσό του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα που παράγουν οι ως άνω τίτλοι επενδύσεων για το χρονικό διάστημα που ήταν στο χαρτοφυλάκιο κυριότητας των εταιρειών αυτών.

- Τα έσοδα των τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών από Ε.Γ.Ε.Δ. και Ο.Ε.Δ., για τα οποία θα συμψηφισθεί ο προεισπραχθείς ή παρακρατηθείς φόρος, υπολογίζονται με βάση το επιτόκιο έκδοσης των τίτλων και το χρονικό διάστημα κατοχής αυτών. Δύναται να θεωρηθούν ως έσοδα για τα οποία θα συμψηφισθεί φόρος τα πραγματικά, με τη προϋπόθεση ότι αυτά δεν είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα, όπως υπολογίζονται πιο πάνω με το επιτόκιο και το χρόνο κατοχής.

Στις περιπτώσεις όπου προκύπτει διαφορά πέραν του επιτοκίου έκδοσης (πώληση ή αγορά), θα αποτελεί μεν το ποσόν αυτό μέρος της συνολικής απόδοσης των τίτλων (έσοδα από τόκους), πλην όμως δεν θα συμψηφίζεται

ουδείς φόρος γι' αυτό το ποσό, καθόσον η διαφορά αυτή δεν είναι αντικείμενο της αυτοτελούς φορολογίας που επιβλήθηκε με το άρθρο 11 του ν.2459/1997.

- Περαιτέρω, επειδή στα Έντοκα Γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου ο φόρος προεισπράττεται από το Δημόσιο κατά την έκδοσή τους, ο συμψηφισμός του φόρου 10% δύναται να γίνει στην ίδια χρήση για το μέρος του δεδουλευμένου εσόδου, υπολογιζόμενου με βάση το επιτόκιο έκδοσης επί το χρονικό διάστημα για το οποίο προκύπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι.

Εγκύκλιος 1005478/Πολ.1052/19-2-98 (τόκοι ομολόγων που δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου).

1. Με τις διατάξεις της πργ.8 του άρθρου 12 του Ν.2238/1994 οι οποίες προστέθηκαν με την πργ.1 του άρθρου 11 του ν.2459/1997, ορίζεται ότι, επιβάλλεται φόρος εισοδήματος με συντελεστή 7,5% στους τόκους που αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν από εθνικά δάνεια που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά. Ο φόρος αυτός προκειμένου για τόκους που προκύπτουν από ομόλογα με τοκομερίδια ή χωρίς τοκομερίδια, παρακρατείται αντίστοιχα κατά την εξόφληση των τοκομεριδίων ή κατά τη λήξη των ομολόγων από τα πρόσωπα που είναι εξουσιοδοτημένα από την Τράπεζα της Ελλάδος για την εξόφληση των τοκομεριδίων ή των ομολόγων αντίστοιχα.

2. Εξάλλου, με τις διατάξεις της πργ.2 του άρθρου 11 του Ν.2459/1997 ορίζεται ότι, κάθε γενική ή ειδική διάταξη που αντίκειται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παύει να ισχύει.

3. Περαιτέρω με τις διατάξεις της πργ.1 του άρθρου 18 του Ν.2469/1997 ορίζεται ότι οφειλές νοσηλευτικών ιδρυμάτων (Ν.Δ.2592/1953) προς προμηθευτές τους για την προμήθεια φαρμάκων, υγειονομικού υλικού, χημικών αντιδραστηρίων και ορθοπεδικού υλικού, που αφορούν τιμολόγια εκδοθέντα μέχρι 30 Νοεμβρίου 1996, ρυθμίζονται ως ακολούθως: α) ποσοστό 5%- 10% της συνολικής οφειλής, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα, θα εξοφληθεί άμεσα από τα νοσηλευτικά ιδρύματα, β) το υπόλοιπο της οφειλής θα εξοφληθεί με έκδοση από το Ελληνικό Δημόσιο ειδικού ομολογιακού δανείου (άρθρα 31 και 32 του ν.1914/1990), τα ομόλογα του οποίου θα διατεθούν στους προμηθευτές των νοσηλευτικών ιδρυμάτων.

Το ειδικό ομολογιακό δάνειο, για το οποίο θεωρούνται ισχύουσες οι διατάξεις της πέμπτης παραγράφου του άρθρου 31 του Ν.1914/1990, θα έχει ημερομηνία έκδοσης την 2.1.1997. Τα ομόλογα θα είναι διετούς, τριετούς και τετραετούς διάρκειας. Το επιτόκιο των ομολόγων θα είναι σταθερό για όλη τη διάρκεια του δανείου και ορίζεται σε 11% για τα διετή, σε 10,5% για τα τριετή και σε 10% για τετραετή.

4. Επίσης, με τις διατάξεις του έκτου και έβδομου εδαφίου του άρθρου 31 του Ν. 1914/1990 ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι, οι τόκοι των εκδιδόμενων ομολογιακών δανείων και η υπεραξία που τυχόν προκύπτει κατά την εξόφληση των ομολόγων με ρήτρα απαλλάσσονται παντός φόρου ή άλλης επιβάρυνσης. Οι τίτλοι και η μεταβίβασή τους απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου. Επίσης, απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους ή άλλης επιβάρυνσης και οι εξοφλήσεις των τόκων.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, παρά το γεγονός ότι, η προβλεπόμενη, από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.1914/1990 απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των τόκων των εκδιδόμενων ομολογιακών δανείων, καταργήθηκε με την πργ.2 του άρθρου 11 του Ν.2459/1997, στη συνέχεια

με τις μεταγενέστερες διατάξεις, της πργ.1 του άρθρου 18 του Ν.2469/97, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, θεωρείται ότι ισχύει για τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο για την εξόφληση υποχρεώσεων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων (ν.δ. 2592/1953) προς τους προμηθευτές φαρμάκων.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι οι τόκοι που προέρχονται από τα ομόλογα του Δημοσίου, τα οποία λαμβάνουν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2469/1997 οι επιχειρήσεις, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος στο επίπεδο του νομικού προσώπου και κατά συνέπεια, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου κατά την εξόφληση των τοκομεριδίων. Περαιτέρω, όμως, αν το νομικό πρόσωπο είναι από τα αναφερόμενα στην πργ.1 του άρθρου 101 του Ν.2238/94 και λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της πργ.2 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

Εγκ.Υπ.Οικ. 1048923 / Πολ.1113 / 18-4-98.

1.Με την πργ.1 του άρθρου 6 του Ν.2579/1998 προστέθηκε νέα περίπτωση θ' στην παράγραφο 7 του άρθρου 12 του Ν.2238/194.

Με τις νέες διατάξεις εξακολουθούν να απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος οι τόκοι που προκύπτουν από προθεσμιακές καταθέσεις σε δραχμές οι οποίες έχουν συναφθεί από μη κατοίκους Ελλάδας μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1997 και για το χρονικό διάστημα μέχρι την πρώτη ανανέωσή τους μετά από αυτή την ημερομηνία, με την προϋπόθεση ότι, το κεφάλαιο αυτών των καταθέσεων προέρχεται από εισαγωγή συναλλάγματος.

Όπως ρητά προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις απαραίτητες προϋποθέσεις, για την ως άνω εξαίρεση, οι οποίες κατά περίπτωση πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά, είναι οι ακόλουθες:

α) Οι τόκοι να προκύπτουν από προθεσμιακή κατάθεση. β) Η κατάθεση να έχει συναφθεί μέχρι και την 31.12.1997. γ) Ο καταθέτης να είναι μη κάτοικος Ελλάδας. δ) Το κεφάλαιο των καταθέσεων να είναι σε δραχμές οι οποίες αποδειγμένα να έχουν προέλθει από την εισαγωγή συναλλάγματος.

Για την απόδειξη αυτή ο καταθέτης πρέπει να έχει εφοδιασθεί με τη σχετική Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (ΒΑΣ) αντίγραφο της οποίας φυλάσσεται στο φάκελο του πελάτη στην Τράπεζα όπου έχει τον καταθετικό του λογαριασμό.

Σημειώνεται ότι, όσον αφορά τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την απόδειξη ότι ο καταθέτης είναι μη μόνιμος κάτοικος Ελλάδας, ισχύουν αυτά που διατυπώθηκαν με τις σχετικές διαταγές μας 1071124/1267/α0012/Πολ.1195/2.7.1997 και 1111582/1932/Α0012/Πολ.1289/3.11.1997.

2. Με την πργ.2 του άρθρου 6 του Ν.2579/1998 καταργούνται οι περιπτώσεις δ' και ζ' της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Ν.2238/1994. Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι ο χρόνος έναρξης αυτής της κατάργησης είναι η 1/1/1998.

Επομένως, από το συνδυασμό των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου αυτού, προκύπτει ότι, από 1.1.1998 καταργείται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των τόκων καταθέσεων σε δραχμές μετατρέψιμες σε συνάλλαγμα μη κατοίκων Ελλάδας, καθώς και των τόκων καταθέσεων σε δραχμές που προέρχονται από εισαγωγή συναλλάγματος μη κατοίκων Ελλάδας.

Συνεπώς, οι τόκοι που προκύπτουν από 1.1.1998 από καταθέσεις σε δραχμές μη κατοίκων Ελλάδας υπόκεινται στο ειδικό τρόπο φορολόγησης κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 το άρθρου 12 του Ν,2238/1994, με εξαίρεση τους τόκους προθεσμιακών καταθέσεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 7 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου.

5.7 Λογ/σμός 54,09.06 "Τέλη ύδρευσης εισοδημάτων από οικοδομές"

Τα τέλη ύδρευσης που βεβαιώνονταν με τη δήλωση εισοδήματος στα εισοδήματα από ακίνητα καταργήθηκαν με την πργ.2 άρθ.43 Ν.2065/92.

Ήδη η εκμετάλλευση του νερού περιήλθε στις δημοτικές και κοινοτικές εκμεταλλεύσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, οι οποίες και εκδίδουν τις σχετικές Α.Π.Υ. Οι παραπάνω υποχρεώσεις από ύδρευση καταχωρούνται σε υπολογαριασμό του 50.03.

5.8 Λ/σμός 54.09.07 "Φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας"

Με τις διατάξεις των άρθρων 21 - 33 του Ν.2459/97, επιβλήθηκε φόρος στη μεγάλη ακίνητη περιουσία. Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει σαν δαπάνη της επιχείρησης ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος των φυσικών ή νομικών προσώπων.

Καταχωρείται στην χρέωση του λογ/σμού 63.98.02 "Φόροι ακίνητης περιουσίας" και τελικά καταλήγει στη χρέωση του λογ/σμού 88.09 "Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι"

5.9 Λογ/σμός 54.09.12 "Παρακρατημένος φόρος αμοιβών εργολάβων"

Με τη διάταξη του εδαφ.β' πργ.1 άρθ.55 Ν.2238/94, επιβάλλεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος 3% στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων που υπολογίζεται στην αξία του έργου που κατασκευάζεται. Υπόχρεος για παρακράτηση είναι ο εργοδότης.

Σύμφωνα με την ερμην.Εγκύκλιο του Υπ.Οικ.173/1957, σαν τεχνικά έργα νοούνται τα κάθε φύσης οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας και γενικά έργα υπαίθρου. Στις οικοδομικές εργασίες σαν τεχνικά έργα για τα οποία υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου 3%, θεωρούνται οι εργολαβικές εργασίες εκσκαφών, κατεδαφίσεων, ξυλουργικών εργασιών, λιθοδομών, αμμοκονιαμάτων, υδροχρωματισμών, ελαιοχρωματισμών, διακοσμήσεων, μπετόν, υδραυλικών - ηλεκτρικών εγκαταστάσεων, πλακοστρώσεων, ανελκυστήρων κ.λ.π.

Ο εργοδότης έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση και να αποδίδει στο δημόσιο το φόρο που παρακρατεί μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα που έγινε η παρακράτηση, στη ΔΟΥ στην περιφέρεια της οποίας έγινε η παρακράτηση ή η καταβολή των ποσών (πργ.3 άρθ.60 Ν.2238/94).

Επίσης ο εργοδότης έχει υποχρέωση να χορηγεί σε κάθε εργολάβο βεβαίωση για το φόρο που του παρακράτησε, για να έχει δικαίωμα ο εργολάβος να τον εκπέσει από τη φορολογική του δήλωση εισοδήματος.

Η τελευταία αυτή υποχρέωση πρέπει να εξηγείται στους εργολάβους, πολλοί από τους οποίους δεν τη γνωρίζουν, με συνέπεια τη δημιουργία

προστριβών στις σχέσεις τους με τους εργοδότες, αφού οι εργολάβοι ζητούν την καταβολή όλου του ποσού που συμφωνήθηκε.

Η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου 3% πρέπει να τίθεται σαν όρος στα εργολαβικά συμφωνητικά, τα οποία πρέπει να καταθέτονται και στην αρμόδια ΔΟΥ.

5.10 Λογ/σμός 54.09.13 "Παρακρατημένος Φόρος αμοιβών διαχειριστών εταιρών ΕΠΕ"

Σύμφωνα με τις διατάξεις της πργ.2 του άρθρου 109 Ν.2218/94, ειδικά για εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ο συντελεστής φορολογίας 35% εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση, από τα συνολικά καθαρά κέρδη, της επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα διαχειριστές εταιρών, και μέχρι τρεις, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρεία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Σε περίπτωση περισσότερων διαχειριστών εταιρών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία και δηλώνονται κάθε φορά με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της. Ως ποσοστά λαμβάνονται εκείνα που υφίστανται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της. Αν αυτός δεν εγκριθεί μέσα σε χρονικό διάστημα τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά που έχουν αυτοί κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου. Η επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται ως λαμβανόμενη, από το ήμισυ των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρείας που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών εταιρών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περιπτ.ε΄ πργ.3 άρθ.28 Ν.2238/94, ορίζεται ότι, η επιχειρηματική αμοιβή του εταίρου διαχειριστή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 109 Ν.2238/94, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Εξάλλου, με τις διατάξεις της περιπτ.δ΄ της πργ.1, άρθ.55 Ν.2238/94, όπως τροποποιήθηκε με την πργ.15 άρθ.3 Ν.2579/1998 ορίζεται ότι, στην επιχειρηματική αμοιβή, που θεωρείται ότι καταβάλλεται στους διαχειριστές εταίρους των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης κατά τις διατάξεις της πργ.2 του άρθρου 109 του Ν.2238/94, γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% πλέον τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (1,20%). Η παρακράτηση των πιο πάνω ποσών από την ΕΠΕ ενεργείται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της και σε περίπτωση μη έγκρισής του, εντός 3 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, κατά το χρόνο που λήγει το τρίμηνο αυτό.

Επίσης, με το τελευταίο εδάφιο της υποπερίπτωσης αα΄ της περίπτωσης α΄ της πργ.1 του άρθρου άρθ.31 Ν.2238/94, ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα των ΕΠΕ δεν εκπίπτονται οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους.

Από τις πιο πάνω διατάξεις προκύπτει ότι, αν οι εταίροι εταιρείας περιορισμένης ευθύνης λαμβάνουν, βάσει καταστατικού ή κατόπιν συμφωνίας, μισθό κατά τη διάρκεια της χρήσης, για τις υπηρεσίες που προσφέρουν οι διαχειριστές αυτής, οι μισθοί αυτοί δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και κατά συνέπεια, κατά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων από τα βιβλία αποτελεσμάτων, που λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου, οι μισθοί αυτοί πρέπει να προστεθούν ως λογιστική διαφορά. Στη συνέχεια και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που

ορίζονται στη πργ.2 άρθ.109 Ν.2238/94, από το ήμισυ των φορολογητέων κερδών, που προκύπτουν σύμφωνα με τα πιο πάνω, θα ληφθεί η επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών εταιρών (φυσικών προσώπων), ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των στα κέρδη και η οποία θα φορολογηθεί στο όνομά τους με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή με βάση τη φορολογική κλίμακα του άρθρου 9 του Ν.2238/94.

Είναι αυτονόητο ότι οι εταίροι διαχειριστές δεν θα φορολογηθούν και για τους πιο πάνω μισθούς που λαμβάνουν κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθόσον, στην περίπτωση αυτή, θα δημιουργούνταν διπλή φορολογία των μισθών αφού αυτοί δεν αναγνωρίζονται, κατά ρητή διάταξη του νόμου, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΠΕ.

Επομένως, οι μισθοί αυτοί θεωρούνται ότι καταβάλλονται στους διαχειριστές - εταίρους έναντι της επιχειρηματικής αμοιβής που προβλέπεται από τις διατάξεις της πργ.2 του άρθρου 109 του Ν.2238/94, αφού ο λόγος για τον οποίο παρέχονται είναι ο ίδιος (υπηρεσίες διαχειριστή).

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι μόνο μετά τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών της Ε.Π.Ε. είναι δυνατόν να προσδιορισθεί το ύψος της επιχειρηματικής αμοιβής των διαχειριστών εταιρών, γίνονται δεκτά τα εξής:

Οι Ε.Π.Ε., που καταβάλλουν κατά τη διάρκεια της χρήσης μισθούς σε διαχειριστές που είναι ταυτόχρονα και εταίροι τους, δεν έχουν υποχρέωση να προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2238/94, κατά την καταβολή των μισθών αυτών στους

δικαιούχους, καθόσον τα ποσά αυτά παρέχονται έναντι της επιχειρηματικής αμοιβής.

Έχει όμως υποχρέωση η εταιρεία για τα ποσά αυτά των μισθών που καταβάλλει στους διαχειριστές, έναντι της δικαιούμενης επιχειρηματικής αμοιβής, να καταβάλει φόρο στο Δημόσιο με ποσοστό 20% πλέον τελών χαρτοσήμου 1% και ΟΓΑ 0.20% = 1,20% ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος επί των καταβαλλόμενων μισθών.

Η απόδοση του φόρου αυτού, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Θα γίνεται με τη διαδικασία που ορίζεται στην πργ.1 άρθ.59 Ν.2238/94.

Δηλαδή, για την απόδοση του φόρου θα υποβάλλουν εντός του πρώτου 15ημέρου των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου και Ιανουαρίου εκάστου έτους, προσωρινή δήλωση στο Δημόσιο Ταμείο, που θα περιλαμβάνει τις κατά το προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο καταβληθείσες ακαθάριστες αποδοχές των διαχειριστών εταιρών, το φόρο 20%, καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου 1,20% που αναλογούν σε αυτές.

Μετά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης θα γίνεται εκκαθάριση των πιο πάνω ποσών που καταβλήθηκαν ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος κατά τη διάρκεια της χρήσης σε καθένα διαχειριστή - εταίρο.

Στο συνολικό ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής (άθροισμα) θα υπολογίζεται ο παρακρατούμενος φόρος 20% πλέον τελών χαρτοσήμου (1,2%) και από τα προκύπτοντα ποσά φόρου και τελών χαρτοσήμου θα αφαιρούνται τα αντίστοιχα ποσά που έχουν αποδοθεί στο Δημόσιο βάσει των διμηνιαίων δηλώσεων. Τα προκύπτοντα χρεωστικά ποσά θα καταβάλλονται εφάπαξ στο Δημόσιο ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης της πργ.1 του άρθρου 59 Ν.2238/94. Σε περίπτωση που από την ανωτέρω αφαίρεση προκύπτουν πιστωτικά υπόλοιπα, αυτά θα

επιστρέφονται στην εταιρεία ως αχρεωστήτως καταβληθέντα. Τονίζεται ότι σε κάθε περίπτωση ο διαχειριστής εταίρος της ΕΠΕ θα φορολογηθεί, ως εισόδημά του από εμπορικές επιχειρήσεις, με το ποσό της δικαιούμενης επιχειρηματικής αμοιβής, το ύψος της οποίας καθορίζεται από το νόμο, ανεξάρτητα αν το ποσό του μισθού που εισέπραξε κατά τη διάρκεια της χρήσης για τις προσφερθείσες υπηρεσίες του είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο της δικαιούμενης επιχειρηματικής αμοιβής.

Συνεπώς, ο διαχειριστής εταίρος έχει υποχρέωση στην υποβαλλόμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, να δηλώσει ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, προκειμένου να φορολογηθεί με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, το ποσό της δικαιούμενης επιχειρηματικής αμοιβής και ως παρακρατηθέντα φόρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε από την εταιρεία για την αμοιβή αυτή. Επίσης, για την εφαρμογή των τεκμηρίων του άρθρου 16 Ν.2238/94, λαμβάνεται υπόψη το ποσό της δικαιούμενης επιχειρηματικής αμοιβής, το οποίο και φορολογείται και όχι το ποσό του μισθού που πράγματι εισέπραξε από την εταιρεία.

Διευκρινίζεται ότι με την περίπτ.η' πργ.1 άρθ.55 Ν.2238/94 ορίζεται ότι οι μισθοί και λοιπές αμοιβές που καταβάλλει η Ε.Π.Ε. σε διαχειριστές εταίρους αυτής, λόγω των παρεχόμενων σε αυτή υπηρεσία, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Για τα πιο πάνω ποσά, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται έναντι του οφειλόμενου φόρου επί της επιχειρηματικής αμοιβής να καταβάλλει στο Δημόσιο φόρο που υπολογίζεται με συντελεστή 20%, πλέον τελών χαρτοσήμου 1%. Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της πργ.1 άρθ.59.

5.11 Λογ/σμός 54.09.14 "Φόρος προμηθευτών δημοσίων υπηρεσιών κ.λ.π."

Με την περίπτ.στ' πργ.1 άρθ.55 Ν.2238/94 επιβάλλεται η παρακράτηση φόρου στις δημόσιες υπηρεσίες οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, οι οποίοι υποχρεούνται όπως, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

αα) ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας (τσιγάρα)

ββ) ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα λοιπά αγαθά και γγ) ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών. Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι υπόχρεοι του πρώτου εδαφίου:

αα) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες και δεν απαιτείται σύμβαση, εφόσον η καθαρή αξία αυτών, κατά συναλλαγή, δεν υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) δραχμών,

ββ) όταν λαμβάνουν υπηρεσίες ή προμηθεύονται ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεφωνικές συνδιαλέξεις, τηλεγραφήματα, γραμματόσημα, φωταέριο, νερό και εισιτήρια γενικά,

γγ) όπου προβλέπεται παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου από άλλη διάταξη για το ίδιο έσοδο και

δδ) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από τις πολεμικές βιομηχανίες ΕΑΒ, ΕΒΟ, ΠΥΡΚΑΛ και ΕΛΒΟ.

Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου οι:

αα) ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ ΑΕΡΟΠΟΡΙΑ Α.Ε. και οι θυγατρικές της επιχειρήσεις, για τα αγαθά που προμηθεύονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτές.

ββ) Καταστήματα Αφορολόγητων Ειδών Α.Ε. για τα εμπορεύματα αγαθά που προμηθεύονται.

γγ) ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ Α.Ε. για τα αγαθά που προμηθεύεται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτή και

δδ) Δημόσια Επιχείρηση Πετρελαίου Α.Ε., οι θυγατρικές της επιχειρήσεις, καθώς και οι θυγατρικές των θυγατρικών.

Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου Ι εφαρμόζονται αναλόγως δηλαδή αν δεν παρακρατήθηκε ο φόρος, τότε αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής που υποβάλλεται μέσα στο πρώτο 15νήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα (πργ.3 άρθ.60 Ν.2238/94).

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τρόπος παρακράτησης του φόρου και γενικά κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής.

5.12 Λογ/σμός 54.09.15 "Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος 30% εκχώρησης δικαιωμάτων"

Με τη διάταξη της περίπτ.β' πργ.1 άρθρου 73 Ν.2238/94, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 30%, κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσικλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

Σημειούται ότι με τη διάταξη του άρθ.10 Ν.2579/98, εξαιρέθηκε η επιβολή της παρακράτησης φόρου στις μεταβιβάσεις αυτοκινήτων Δ.Χ. που πραγματοποιούνται μέχρι 31-12-98, στις οποίες επιβλήθηκε φόρος με τη διάταξη αυτή (Βλέπε λογαριασμό 54.05).

Σύμφωνα με την ίδια διάταξη, ο φόρος που αναλογεί στο παραπάνω εισόδημα, παρακρατείται από το δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας και αποδίδεται με σχετική δήλωση που υποβάλλεται πριν τη μεταβίβαση ή εκχώρηση του περιουσιακού στοιχείου.

Σε περίπτωση εκχώρησης ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου από τα παραπάνω, χωρίς να υποβληθεί η οικεία δήλωση από το δικαιούχο του κέρδους ή της ωφέλειας, για να καταβληθεί με βάση αυτή ο φόρος εφάπαξ, το πρόσωπο που αποκτά το περιουσιακό στοιχείο είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρο συνυπεύθυνο με αυτό που μεταβιβάζει ή εκχωρεί για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται.

5.13 Λογ/σμός 54.09.16 "Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος 20% από υπεραξία επιχείρησης κ.λ.π." και "από συμμετοχή σε ραδιοφωνικούς τηλεοπτικούς διαγωνισμούς"

Με τη διάταξη της περίπτ.α' πργ.1 άρθ.13 Ν.2238/94 φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης, με τα άλλα στοιχεία της, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λ.π.

Επίσης με τη διάταξη της πργ.12 άρθ.13, όπως προστέθηκε με την πργ.4 άρθ.6 Ν.2579/1998 ορίζεται ότι:

"Τα χρηματικά ποσά που παρέχονται σε όσους συμμετέχουν σε ραδιοφωνικούς, τηλεοπτικούς και λοιπούς παρεμφερείς διαγωνισμούς που διενεργούνται με οποιαδήποτε μορφή φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), εφόσον το καταβαλλόμενο ποσό υπερβαίνει το ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών. Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται από τον καταβάλλοντα κατά το χρόνο της καταβολής του ποσού στο δικαιούχο. Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 60. Με την παρακράτηση αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των δικαιούχων για τα ποσά αυτά".

Για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου αυτού ισχύουν όσα αναφέρονται για το λογαριασμό 54.09.15.

5.14 Λογ/σμός 54.09.17 "Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος για δικαιώματα και αποζημιώσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα."

Με την πργ.5 άρθ.13 Ν.2238/94 προβλέπεται η παρακράτηση φόρου στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα:

α) για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων,

β) για την εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την οργάνωση επιχειρήσεων, την εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα, καθώς και στις αμοιβές, που καταβάλλονται σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες κατοίκους ξένων χωρών για τη συμμετοχή τους σε διάφορες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα, ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, παρακράτηση φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής.

Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής, ανεξάρτητα εάν για την καταβολή αυτή απαιτείται ή όχι απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του Ν.4171/1961, όπως ισχύει, με συντελεστή:

αα) Δέκα τοις εκατό (10%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών.

ββ) Είκοσι τοις εκατό (20%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα ή αμοιβές των λοιπών περιπτώσεων της παραγράφου αυτής.

Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά του αυτά.

Σε όλες τις περιπτώσεις, στον αλλοδαπό δικαιούχο καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ του ποσού της αποζημίωσης, δικαιώματος ή αμοιβής, που δικαιούται να λάβει και του παρακρατούμενου φόρου που αναλογεί στο ποσό αυτής.

Η παρακράτηση του φόρου που οφείλεται, ενεργείται κατά την πίστωση ή την καταβολή της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής στο δικαιούχο και η απόδοσή του γίνεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Η καταβολή των πιο πάνω δικαιωμάτων και αποζημιώσεων νομιμοποιείται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχείρησης μόνο αν τηρήθηκε η διαδικασία που ορίζεται από τις διατάξεις των περιπτ.ι' και ιη' της πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94, δηλαδή έγκριση από την ειδική Επιτροπή του Υπ.Οικονομικών, όπου απαιτείται.

Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος, που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό των αποζημιώσεων, δικαιωμάτων και αμοιβών που αναφέρονται παραπάνω, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

5.15 Λογ/σμός 54.09.18 "Παρακρατημένος φόρος λοιπών εισοδημάτων άρθρων 24 και 25 Ν.2238/94"

Με τη διάταξη της πργ.4 άρθ.54 Ν.2238/94 ορίζεται ότι, στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 Ν.2238/94, ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή 20%, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθ.12 Ν.2238/94 (Βλέπε σχετικά ανάλυση λογαριασμού 33.13.06). Εξαιρετικά για αμοιβές μελών Δ.Σ. και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της πργ.6 άρθ.105 του Ν.2238/94, από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των πργ.2 και 5 του άρθ.25, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40% εφόσον οι μετοχές της Α.Ε, δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή πρόκειται για ημεδαπές Α.Ε. τραπεζικές εταιρείες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές τους είναι στο Χρηματιστήριο ή όχι και με συντελεστή 35% εφόσον τα εισοδήματα προέρχονται από ημεδαπές Α.Ε. που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, με εξαίρεση τις Τραπεζικές,

εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

Σύμφωνα με τη διάταξη της πργ.2 άρθ.60 Ν.2238/94, η απόδοση του φόρου γίνεται εφάπαξ στη Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα, με εξαίρεση, τον φόρο 15% που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της πργ.1 του άρθρου 24 Ν.2238/94 δηλαδή από υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων που σχηματίζονται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 400/1970 για ασφαλίσεις ζωής, ο οποίος αποδίδεται σε 10 ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος του ισολογισμού.

5.16 Λογ/σμός 54.09.19 "Παρακρατημένος φόρος αλλοδαπών εργοληπτριών επιχειρήσεων"

Με την πργ.7 άρθ.13 Ν.2238/94, επιβάλλεται η παρακράτηση ποσοστών φόρου με εξάντληση κάθε παραπέρα φορολογικής υποχρέωσης, στις αλλοδαπές εργοληπτρίες επιχειρήσεις ως εξής:

Στις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς που αναλαμβάνουν την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων στην Ελλάδα, επιβάλλεται φόρος εισοδήματος για τα καθαρά κέρδη που αποκτούν από τις εργασίες αυτές, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή που ορίζεται:

α) Τέσσερα τοις εκατό (4%) στη συνολική ακαθάριστη αξία των έργων του δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και νομικών

προσώπων δημόσιου δικαίου γενικά, ανεξάρτητα αν τα έργα εκτελούνται με υλικά του εργολήπτη ή όχι.

β) Τέσσερα και ογδόντα τοις εκατό (4,80%) στη συνολική ακαθάριστη αξία των ιδιωτικών έργων, γενικά.

γ) Δέκα τοις εκατό (10%) στη συνολική ακαθάριστη αξία των έργων χωρίς την αξία των υλικών για έργα που αναφέρονται στην πιο πάνω περίπτωση β', για τα οποία ο εργολήπτης δεν χρησιμοποιεί δικά του υλικά.

Ο παραπάνω τρόπος φορολογίας εφαρμόζεται στις αλλοδαπές εργοληπτικές εταιρείες και οργανισμούς, που συμβάλλονται απευθείας με το Δημόσιο και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή.

Ο φόρος που επιβάλλεται στις πιο πάνω περιπτώσεις, παρακρατείται από τον υπόχρεο για την καταβολή εργοδότη, κατά την εκάστοτε πίστωση ή την καταβολή της αξίας του έργου στο δικαιούχο και αποδίδεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια Δ.Ο.Υ. εντός του πρώτου δεκαπενθήμερου του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Με την παρακράτηση του φόρου αυτού, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των αλλοδαπών εταιρειών και οργανισμών για τα κέρδη που αποκτούν από τις εργασίες αυτές.

Παρατηρείται ότι, με την πργ.11 άρθ.106 Ν.2238, όπως προστέθηκε με το άρθ.7 Ν.2579/1998 (Βλέπε πργ.7.2.1 του έργου τούτου), διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση πραγματοποίησης κερδών από τις εργασίες τους στην Ελλάδα πέρα των κερδών που φορολογούνται κατά τεκμαρτό τρόπο, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των πργ.9 και 10 του άρθρου αυτού με τις οποίες προβλέπεται η υποχρέωση υποβολής ιδιαίτερης δήλωσης για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στο 40% της διαφοράς αυτής (δηλαδή μεταξύ των

κερδών που προσδιορίστηκαν και φορολογήθηκαν τεκμαρτά με τις διατάξεις του άρθ.34 Ν.2238/94 και των λογιστικών κερδών).

Οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και στις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.542/1977.

Εξυπακούεται ότι, οι παραπάνω διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση που με την αλλοδαπή χώρα έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας, με την οποία ορίζεται διαφορετικός τρόπος φορολογίας των κερδών των επιχειρήσεων που εδρεύουν στην αλλοδαπή χώρα και αποκτούν εισοδήματα από δραστηριότητά τους στην Ελλάδα.

5.17 Λογ/σμός 54.09.20 "Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος αλλοδαπών επιχειρήσεων από κατάρτιση μελετών, σχεδίων, ερευνών, κ.λ.π."

Με την πργ.6 άρθ.13 Ν.2238/94, προβλέπεται η παρακράτηση φόρου στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα κατάρτιση μελετών και σχεδίων ή τη διεξαγωγή ερευνών τεχνικής, οικονομικής ή επιστημονικής γενικά φύσης, ανεξάρτητα αν αυτές εκπονούνται στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή ή την επίβλεψη και συντονισμό εκτέλεσης τεχνικών έργων που πραγματοποιούνται από τρίτους στην Ελλάδα ή την παροχή επιστημονικής φύσης συμβουλών προς τον κύριο του εκτελούμενου στην Ελλάδα τεχνικού έργου, επιβάλλεται, για τα καθαρά κέρδη που αποκτούν από τις υπηρεσίες αυτές, φόρος εισοδήματος με συντελεστή 17,50% ο οποίος υπολογίζεται στη συνολική ακαθάριστη αμοιβή τους. Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον υπόχρεο για την καταβολή κατά την εκάστοτε πίστωση ή την καταβολή της αμοιβής στο

δικαιούχο και αποδίδεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το βραδύτερο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών για τα κέρδη που αποκτούν από τις υπηρεσίες αυτές.

Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό των παραπάνω εισοδημάτων, αν δεν προσκομισθεί σ' αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

5.18 Λογ/σμός 54.09.21 "Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από κινητές αξίες που αποκτούν στην Ελλάδα αλλοδαποί"

Με την πργ.2 άρθ.114 Ν.2238/94, προβλέπεται η παρακράτηση φόρου 40% στα εισοδήματα από κινητές αξίες (εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους) που προέρχονται από διανεμόμενα κέρδη ημεδαπών Α.Ε. που αποκτώνται στην Ελλάδα από αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα.

5.19 Λογ/σμός 54.09.22 "Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών για σύναψη συμβάσεων με αλλοδαπούς οίκους"

Με την περιπτ.γ' άρθ.55 Ν.2238/94, επιβάλλεται η παρακράτηση φόρου εισοδήματος 15% στα εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κ.λ.π., οι οποίοι αποκτούν αμοιβές ή προμήθειες που καταβάλλονται σ' αυτούς για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους, οποιασδήποτε φύσης υλικού που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειάς τους. Το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι τράπεζες υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την εκκαθάριση ή καταβολή των προμηθειών ή αμοιβών.

Σε περίπτωση που η αμοιβή ή προμήθεια αποστέλλεται με έμβασμα ή επιταγή απευθείας στο όνομα του αντιπροσώπου, προκειμένου να διενεργηθεί η πιο πάνω παρακράτηση από τις τράπεζες, ο αντιπρόσωπος οφείλει να υποβάλλει σχετική δήλωση σε αυτές με τη οποία να γνωρίζει ότι το ποσό του εμβάσματος ή της επιταγής αποτελεί ή όχι προμήθεια. Ειδικά αν η προμήθεια αντιπροσώπου κατατίθεται από τον ξένο οίκο σε τραπεζικό λογαριασμό του στην αλλοδαπή, τότε ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 60 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έκδοση του σχετικού παραστατικού στοιχείου (πργ.14 άρθ.3 Ν.2579/1998).

Φ.Π.Α. για το λογ/σμό 54.09.22

Με τη διάταξη της περιπτ. λα' της πργ.1 άρθ.18, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών, των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών.

π.χ. Αντιπρόσωπος ιαπωνικού οίκου μεσολαβεί για την εισαγωγή μηχανημάτων από την Ιαπωνία και λαμβάνει αμοιβή 100.000 γεν. Στο τιμολόγιο που θα εκδώσει ο ιαπωνικό οίκος προς την ελληνική εισαγωγική επιχείρηση περιλαμβάνεται και η αμοιβή, ο δε διακανονισμός του συναλλάγματος με την τράπεζα γίνεται για όλη την αξία των μηχανημάτων, η οποία θα υπαχθεί σε Φ.Π.Α. Στο τιμολόγιο που θα εκδώσει ο αντιπρόσωπος προς την Τράπεζα για να εισπράξει την αμοιβή του δεν θα υπολογίζει Φ.Π.Α. αφού ήδη η αμοιβή αυτή υποβλήθηκε σε Φ.Π.Α.

5.20 Λογ/σμός 54.09.23 "Παρακρατημένος φόρος από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 400/70 για ασφαλίσεις ζωής."

Με τη διάταξη της πργ.2 άρθ.54 Ν.2238/94, επιβάλλεται η υποχρέωση παρακράτησης φόρου 15% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου, στα εισοδήματα της περίπτωσης στ' πργ.1 άρθ.24 από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων που σχηματίζονται για ασφαλίσεις ζωής. Ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέσα σε 10 ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τον Κ.Β.Σ. για το κλείσιμο του ισολογισμού (πργ.2 άρθ.60 Ν.2238/94).

5.21 Λογ/σμός 54.09.24 "Παρακρατημένος φόρος από τόκους και τίτλους αλλοδαπής προέλευσης που εξαργυρώνονται στην Ελλάδα".

Με την πργ.2 άρθ.114 Ν.2238/94, επιβάλλεται η παρακράτηση φόρου 40% στο εισόδημα αλλοδαπών επιχειρήσεων που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας καθώς και κάθε είδους αλλοδαπό οργανισμό που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Με την παρακράτηση του φόρου ο αλλοδαπός

δικαιούχος δεν υποχρεούται στην υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης. Η απόδοση του φόρου γίνεται μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα (πργ.2 άρθ.60 Ν.2238/94).

5.22 Λογ/σμός 54.09.25 "Παρακρατημένος φόρος κατά την είσπραξη τόκων από εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων"

Με τις διατάξεις των πργ.3 και 5 άρθ.114 Ν.2238/94, επιβάλλεται η υποχρέωση παρακράτησης φόρου 15%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθ.12 και 54, κατά την είσπραξη τόκων από εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

Η απόδοση του φόρου γίνεται μέσα σε προθεσμία 15 ημερών από το τέλος του μήνα που υπολογίστηκαν οι τόκοι (πργ.3 άρθ.12 Ν.2238/94).

5.23 Λογ/σμός 54.09.26 "Τόκοι που καταβάλλονται από φυσικά πρόσωπα μη επιτηδεύματιες"

Σύμφωνα με την πργ.4 άρθ.54 Ν.2238/94 επιβάλλεται η παρακράτηση φόρου 20% επί των τόκων. Με την περίπτ.ε' πργ.5 άρθ.54, ορίζεται ότι, αν ο οφειλέτης τόκων είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου από αυτό, αλλά ο δικαιούχος των τόκων έχει υποχρέωση να αποδώσει το φόρο που αναλογεί στον αρμόδιο Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία του μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα από αυτό που έγινε η καταβολή των τόκων.

5.24 Λογ/σμός 54.09.27 "Παρακρατούμενος φόρος σε αμοιβές μελών Δ.Σ. της Α.Ε."

Με τη διάταξη της πργ.4 άρθ.54 Ν.2238/94 όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτ.12 άρθ.13 Ν.2579/98 ορίζεται ότι:

"Εξαιρητικά, για αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 25 ενεργείται παρακράτηση φόρου ως ακολούθως:

α) Με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), εφόσον τα εισοδήματα προέρχονται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή ημεδαπές ανώνυμες τραπεζικές εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

β) Με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%), εφόσον τα εισοδήματα προέρχονται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών με εξαίρεση της τραπεζικές.

Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή σε πίστωση των δικαιούχων.(περίπτ.α πργ.5 άρθ.54 Ν.2238/94).

Η απόδοση του φόρου γίνεται εφάπαξ με υποβολή δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου μήνα από την παρακράτηση του φόρου (πργ.2 άρθ.60 Ν.2238/94).

5.25 Λογ/σμός 54.09.28 "Παρακρατημένος φόρος από τόκους ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχες μετοχές".

Ισχύουν όσα αναφέρονται για το λογ/σμό 54.09.27.

5.26 Λογ/σμός 54.09.29 "Παρακρατημένος φόρος μισθών μελών Δ.Σ."

Ο μισθός που καταβάλλεται από Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ. για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε εκτός του ΙΚΑ, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (περίπτ.στ' πργ.1 άρθ.28 Ν.2238/94). Με την περίπτ.α' πργ.1 άρθ.55, όπως αντικαταστάθηκε με την πργ.13 άρθ.3 Ν.2579/1998 προβλέπεται ότι:

"Στα εισοδήματα της περίπτ.στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28, με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) όταν οι μετοχές της καταβάλλουσας ανώνυμη εταιρίας είναι εισηγμένες κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στο Χρηματιστήριο Αθηνών και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%) για τις λοιπές ανώνυμες εταιρίες που καταβάλλουν τα εισοδήματα αυτά. Ειδικά στα πιο πάνω εισοδήματα που καταβάλλουν οι τραπεζικές ανώνυμες εταιρίες, η παρακράτηση ενεργείται με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή όχι. Οι συντελεστές

παρακράτησης εφαρμόζονται, κατά περίπτωση, στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου."

Ο φόρος παρακρατείται από την Α.Ε. κατά την καταβολή των μισθών και αποδίδεται στο δημόσιο στο πρώτο 15νήμερο των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους (πργ.1 άρθ.59 Ν.2238/94). Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν.

5.27 Λογ/σμός 54.09.30 "Παρακρατημένος φόρος από αμοιβές ποδοσφαιριστών και άλλων αθλητών για υπογραφή ή ανανέωση συμβολαίου"

Με τις διατάξεις της πργ.2 άρθ.14 Ν.2238/94 επιβάλλεται η υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος 20% επί των αμοιβών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, προπονητών, και άλλων αθλητών που αμείβονται κατά την υπογραφή συμβολαίου μετεγγραφής ή τη ανανέωση συμβολαίου συνεργασίας. Ο φόρος αποδίδεται στον επόμενο μήνα από την καταβολή της αμοιβής. Με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, ο οποίος διατηρεί το δικαίωμα να προσθέτει το ποσό της αμοιβής του στα λοιπά εισοδήματά του και να φορολογηθεί με βάση την κλίμακα άρθ.9 Ν.2238/94 (πργ.1 άρθ.60 Ν.2238/94).

5.28 Λογ/σμός 54.09.31 "Παρακρατημένος φόρος από επιδόματα επικίνδυνης εργασίας".

Με τη διάταξη της πργ.7 άρθ.14 Ν.2238/94, επιβάλλεται η αυτοτελής φορολογία με συντελεστή φόρου 15% κατά την καταβολή ειδικών επιδομάτων επικίνδυνης εργασίας: πτητικού, καταδυτικού, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρύχιων καταστροφών που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ενόπλων δυνάμεων, των σωμάτων ασφαλείας, της πυροσβεστικής υπηρεσίας και του λιμενικού σώματος. το επίδομα ναρκαλιείας που καταβάλλεται σε δικαιούχους με βάση την πργ.5 άρθ.14 Ν.1505/84, και την περίπτ.α΄ της πργ.1 άρθ.7 Ν.1711/87. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό των αμοιβών αυτών.

Η απόδοση του φόρου αυτού γίνεται, με προσωρινές δηλώσεις σύμφωνα με την πργ.1 άρθ.59, το πρώτο 15νθήμερο των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου για τα ακαθάριστα ποσά που καταβλήθηκαν το προηγούμενο δίμηνο.

5.29 Λογ/σμός 54.09.32 "Αμοιβές σε αθλητές εθνικών ομάδων"

Με τη διάταξη της πργ.11 άρθ.13 Ν.2238/94, επιβάλλεται παρακράτηση φόρου 20%, στα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων, σαν επιβράβευση αυτών από το δημόσιο. Ο φόρος παρακρατείται κατά την πληρωμή και αποδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις της πργ.3 άρθ.60 μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα ποσά αυτά.

Σημειούται ότι με την περίπτ.ε' πργ.4 άρθ.45 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες οι αποζημιώσεις οδοιπορικών και λοιπών εξόδων ταξιδιών που παρέχονται από αθλητικά σωματεία ή ενώσεις αυτών σε ερασιτέχνες αθλητές μέσα στα πλαίσια των διατάξεων περί φιλάθλου ιδιότητας, μέχρι ποσού 1.500.000 δρχ. ετησίως

5.30 Λογ/σμός 54.09.33 "Αποζημιώσεις ΔΕΤΕ, ΔΕΧΕ, ΔΙΒΕΕΤ"

Με τη διάταξη της πργ.6 άρθ.14 Ν.2238/94, ορίζεται ότι για τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους δικαιούχους ΔΕΤΕ, ΔΕΧΕ, ΔΙΒΕΕΤ καθώς και από τα ποσοστά που προβλέπονται από τις πργ.7 και 38 του άρθ. 27 του Ν.2166/93, ποσοστό 50% φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15% ο οποίος παρακρατείται κατά την πληρωμή και αποδίδεται με δίμηνες προσωρινές δήλωση που υποβάλλονται στο πρώτο 15νθήμερο των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου (πργ.1 άρθ.59 Ν.2238/94). Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό της αμοιβής αυτής.

5.31 Λογ/σμός 54.09.34 "Παρακρατημένος φόρος για αναγνώριση δωρεών ή χορηγιών"

Με τις περίπτ. στ' της πργ.1 άρθ.8 και γγ' πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94, προβλέπεται η παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στις δωρεές ή χορηγίες ποσού 100.000 δρχ. και πάνω, ο οποίος αποδίδεται μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του δωρεοπάρου ή χορηγού με την οποία υποβάλλεται και το πρωτότυπο απόδοσης του φόρου.

5.32 Λογ/σμός 54.09.35 "Παρακράτηση φόρου επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων"

Με την πργ.3 άρθ.54 ορίζεται ότι, στα εισοδήματα από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων της περίπτ.γ' πργ.1 άρθ.24, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. η εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν.1969/91, ενεργείται παρακράτηση φόρου 15% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. Η απόδοση του φόρου ενεργείται μέσα στο πρώτο 15νθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα (πργ.2 άρθ.60 Ν.2238/94).

Ως παράγωγα χρηματοοικονομικών προϊόντων εννοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που ορίζονται στην υποπερίπτωση γγ' έως ζζ' της περίπτωσης α' πργ.1 και στην πργ.20 του άρθ.2 του Ν.2396/1996 καθώς και αυτά που καθορίζονται με πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδας. Για τους σκοπούς της περίπτωσης αυτής, ως παράγωγο χρηματοοικονομικά προϊόν θεωρείται και κάθε σύμβαση SWAP επί συναλλάγματος ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψης της, ως ενιαίας ή ως σύνολο επί μέρους συμβάσεων.

5.33 Λογ/σμός 54.09.36 "Παρακρατημένος φόρος σε έπαθλα δρομώνων ίππων"

Τα έπαθλα ή βραβεία από την κατοχή και εκμετάλλευση δρομώνων ίππων, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15% με τις διατάξεις πργ.8 άρθ.13 Ν.2238/94.

Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των ιδιοκτητών δρομώνων ίππων για τα εισοδήματα αυτά. Η απόδοση του φόρου γίνεται το πρώτο 15νθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα (πργ.3 άρθ.60 Ν.238/94).

5.34 Λογ/σμός 54.09.37 "Παρακρατημένος φόρος διαμεσολαβητών πώλησης μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων"

Με τη διάταξη της περίπτ.ζ' πργ.1 άρθ.55 Ν.2238/94 επιβάλλεται η παρακράτηση φόρου 20% στα εισοδήματα που προέρχονται από αμοιβές ή προμήθειες λόγω διαμεσολάβησης για πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, με συντελεστή 20% που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή προμήθειας του δικαιούχου. Οι Α.Ε. διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την καταβολή των προμηθειών ή αμοιβών.

5.35 Λ/σμός 54.09.38 "Δημοτικό τέλος 2% ή 5% κέντρων διασκέδασης, ζυθοπωλείων, κέντρων πολυτελείας, μπαρ, φαγάδικων κ.λ.π."

Με το εδ.β' πργ.1 του άρθ.1 Ν.339/76 όπως αντικαταστάθηκε με το αρθ.20 Ν.2539/97, επιβάλλεται υπέρ Ο.Τ.Α. τέλος σε ποσοστό 2% στα ακαθάριστα έσοδα των: α) κάθε είδους, μορφής και ονομασίας καταστημάτων στα οποία πωλούνται για κατανάλωση μέσα στο κατάστημα ή σε πακέτο, φαγητά, ποτά, καφές, αναψυκτικά, γαλακτοκομικά προϊόντα και γλυκίσματα, εφόσον διαθέτουν πάγκους ή τραπεζοκαθίσματα εντός ή και εκτός του καταστήματος, β) ζυθοπωλεία και μπαρ ανεξάρτητα ιδιαίτερης ονομασίας και κατηγορίας γ) καντινών. Στο τέλος αυτό υπάγονται και τα κέντρα διασκέδασης και τα καταστήματα των πιο πάνω περιπτώσεων που λειτουργούν μέσα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις κάθε λειτουργικής μορφής και κατηγορίας, καθώς και τα οργανωμένα τμήματα των super Market, στο οποίο πωλούνται έτοιμα φαγητά. Προκειμένου για νυχτερινά κέντρα, αίθουσες χορού και άλλα καταστήματα με ποτά και Θέαμα, καφενεία, κέντρα διασκέδασης (καμπαρέ, νάιτ κλαμπ, κοσμικές ταβέρνες, μπουάτ) και χορευτικά κέντρα με μουσική, το ανώτερο τέλος επιβάλλεται σε ποσοστό 5%.

Το τέλος βαρύνει τον πελάτη και αναγράφεται ξεχωριστό στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία.

5.36 Λογ/σμός 54.09.39 "Τέλη ακίνητης περιουσίας"

Τα τέλη ακίνητης περιουσίας υπέρ των Ο.Τ.Α. επιβλήθηκαν με το άρθ.24 Ν.2130/93. Λεπτομέρειες βλέπε στην ανάλυση του λογ/σμού 63.04.03 "Τέλη ακίνητης περιουσίας". Η επιβάρυνση αυτή είναι άσχετη με το "Φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας", ο οποίος δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ

6.1 ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ παρακρατούμενων φόρων

Βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο της ορθής ή όχι παρακράτησης και απόδοσης των φόρων, στις πολλές περιπτώσεις που επιβάλλεται αυτή, είναι η επισήμανση από τον ελεγκτή των περιπτώσεων αυτών και της σχετικής διαδικασίας.

Το έργο του ελέγχου θα υποβοηθήσουν οι λογαριασμοί δαπανών για τις οποίες ερευνάται:

- Αν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου
- Αν παρακρατήθηκε ο φόρος
- Αν αποδόθηκε ο φόρος
- Πότε αποδόθηκε ο φόρος που παρακρατήθηκε

Σε πολλές περιπτώσεις, ιδιαίτερα ελεύθερων επαγγελματιών ή εργολάβων, καταβάλλεται η αμοιβή που συμφωνείται χωρίς να γίνεται παρακράτηση και απόδοση φόρου.

Σε άλλες περιπτώσεις γίνεται παρακράτηση φόρου αλλά δεν γίνεται απόδοση ή η απόδοση γίνεται σε μεταγενέστερη χρονική περίοδο (π.χ. το επόμενο ή το μεθεπόμενο δίμηνο). Στην τελευταία περίπτωση κατά τη χρονική περίοδο που έγινε η παρακράτηση δηλώνεται η καταβολή μικρού ποσού δαπάνης και το πραγματικό ποσό που καταβλήθηκε (ή πιστώθηκε στο λογαριασμό του δικαιούχου) δηλώνεται με δήλωση μεταγενέστερης χρονικής περιόδου.

Στην περίπτωση αυτή, υφίσταται ανακρίβεια της πρώτης δήλωσης και εκπρόθεσμη απόδοση του φόρου με τη δήλωση που ακολουθεί, στην οποία περιλήφθηκε και ο φόρος που δεν περιλήφθηκε στην προηγούμενη δήλωση.

Στη συνέχεια ακολουθεί η παράθεση ορισμένων ελεγκτικών ενεργειών που αφορούν στις πλέον συνήθεις περιπτώσεις φόρων που παρακρατούνται.

6.2 ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών

Ερευνάται αν οι διμηνιαίες δηλώσεις υποβάλλονται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο. Οι επιτηδευματίες, όταν δεν έχουν ταμειακή ρευστότητα, προτιμούν να υποβάλλουν εμπρόθεσμη ανακριβή διμηνιαία δήλωση με μικρό ποσό και τη διαφορά των αποδοχών και του φόρου που απέκρυσαν την περιλαμβάνουν σε επόμενη διμηνιαία δήλωση σε τρόπο ώστε οι ετήσιες αποδοχές και ο παρακρατημένος φόρος που αποδόθηκε, να συμπίπτουν με τις εγγραφές στα βιβλία και την ετήσια οριστική δήλωση που υποβάλλουν το μήνα Μάρτιο. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται προσαύξηση ανακριβούς δήλωσης.

Στη συνέχεια ελέγχεται αν κάθε μισθωτός έχει υποβάλλει στον εργοδότη στην αρχή κάθε χρόνου, δήλωση οικογενειακής κατάστασης. Με βάση τη δήλωση αυτή υπολογίζονται οι μειώσεις του φόρου που παρακρατείται από κάθε μισθωτό.

Ο προσδιορισμός του συντελεστή της κλίμακας με τον οποίο θα υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος κάθε μισθωτός, γίνεται μετά αναγωγή του καθαρού μηνιαίου μισθού του σε ετήσιο. Ο καθαρός μηνιαίος μισθός εξευρίσκεται μετά την αφαίρεση των νόμιμων κρατήσεων για ασφαλιστικές εισφορές, τελών χαρτοσήμου κ.λ.π. που βαρύνουν το μισθωτό και πολλαπλασιασμό

του επί 14 (12 μισθοί συν 1 μισθός δώρο Χριστουγέννων συν 1/2 μισθός δώρο Πάσχα συν 1/2 μισθός επίδομα αδειάς). Αν στο μισθωτό καταβάλλεται κάποια άλλη πρόσθετη παροχή (π.χ. ένας μισθός ως επίδομα ισολογισμού στο λογιστή), προσθέτεται και το ποσό για να εξευρεθεί το ποσό των ετήσιων καθαρών εισοδημάτων από μισθούς.

Εφόσον με τον μηνιαίο μισθό συνεντέλλονται και άλλες πρόσθετες αποδοχές (π.χ. υπερωρίες, επιδόματα κ.λ.π.), οι αποδοχές αυτές προσαυξάνουν τον καθαρό μηνιαίο μισθό προκειμένου να γίνει η αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα. Με τη φράση "συνεντέλλονται" ο νομοθέτης θεωρεί ότι γίνεται συνολική "συνεκκαθάριση" των αποδοχών αυτών με μία μισθοδοτική κατάσταση.

Σε αντίθετη περίπτωση, για τις πρόσθετες αυτές αποδοχές, γίνεται παρακράτηση φόρου 20% και καταχωρούνται στη διμηνιαία δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, ξεχωριστά από τις τακτικές αποδοχές και τον κανονικό φόρο της κλίμακας.

Ο φόρος που θα προκύψει με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 Ν.2238/94 και τις μειώσεις οικογενειακών βαρών, μειώνεται κατά ποσοστό 2,5%. Ο εργοδότης έχει υποχρέωση μέχρι 15 Φεβρουαρίου του επόμενου χρόνου να χορηγεί, βεβαίωση στο μισθωτό για τις αποδοχές που του κατέβαλε και τον φόρο εισοδήματος που του παρακράτησε όπως επίσης και τις αποδοχές που απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με μνεία της σχετικής διάταξης.

Ο μισθωτός, με βάση τη βεβαίωση, υποβάλλει τη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος και συμψηφίζει το φόρο που παρακρατήθηκε με το φόρο εισοδήματος ο οποίος προκύπτει με την εφαρμογή του συντελεστή του άρθ.9 Ν.2238/94. Σε περίπτωση που ο εργοδότης παρακράτησε φόρο

περισσότερο του νόμιμου έχει υποχρέωση να τον αποδώσει στο δημόσιο. Υπόχρεος για επιστροφή (ή συμψηφισμό του φόρου) στο μισθωτό είναι το δημόσιο και όχι ο εργοδότης. Ο φόρος αυτός επιστρέφεται μετά την υποβολή από το μισθωτό της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του.

Κατά το Οικ. έτος 1997 διαπιστώθηκε ότι ορισμένοι μισθωτοί είχαν υποβάλλει με τις δηλώσεις εισοδήματος πλαστές βεβαιώσεις, εργοδοτών στις οποίες αναγράφονται ανακριβή ποσά φόρου μισθωτών υπηρεσιών που παρακρατήθηκε, με συνέπεια να συμψηφισθεί και να τους επιστραφεί φόρος εισοδήματος.

Για να αποκαλυφθεί μία τέτοια ενέργεια από μέρους εργοδοτών, ο έλεγχος πρέπει να συγκρίνει τα αντίγραφα των βεβαιώσεων που χορηγούνται στο προσωπικό των επιχειρήσεων με το περιεχόμενο των προσωρινών και της οριστικής δήλωσης μισθωτών υπηρεσιών, τα οποία πρέπει να συμφωνούν.

Σημειώνεται ότι με τη διάταξη της πργ.9 άρθ.31 Ν.2238/94, ορίζεται ότι, δεν αναγνωρίζονται σαν δαπάνη της επιχείρησης αποζημιώσεις και κάθε φύσης αμοιβές που οφείλονται με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, αν πριν από την καταβολή ή την πίστωση, δεν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του δικαιούχου και θεωρηθεί αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου.

6.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ παρακρατούμενου φόρου ελεύθερων επαγγελματιών

Κατά τον έλεγχο των δαπανών ενός επιτηδευματία, ο οποίος έχει καταβάλλει αμοιβές σε ελεύθερους επαγγελματίες, ερευνάται αν παρακρατήθηκε και αποδόθηκε ο φόρος 20% ο οποίος προβλέπεται από το άρθρο 58 του Ν.2238/94.

Στις περιπτώσεις αυτές, είτε δεν παρακρατείται και δεν αποδίδεται ο φόρος, είτε δεν παρακρατείται αλλά αποδίδεται από τον εργοδότη με επιβάρυνση των δαπανών του. Δεν γίνεται παρακράτηση φόρου στις αμοιβές αρχιτεκτόνων - μηχανικών γιατί ο φόρος προκαταβάλλεται πριν από τη θεώρηση των σχεδίων ή μελετών ή τη χορήγηση της σχετικής άδειας από τις υπηρεσίες του Δημοσίου (άρθ.54 πργ.4 Ν.2238/94).

Σε περίπτωση που ο φόρος δεν παρακρατήθηκε από τον εργοδότη αλλά αποδόθηκε στο δημόσιο από αυτό, ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει σαν δαπάνη από τον εργοδότη, γιατί με τη διάταξη της περίπτ.ε' πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94, ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία οι τυχόν καταβαλλόμενοι κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τους τρίτους.

Στην περίπτωση αυτή δεν γίνεται αναγωγή της αμοιβής του ελεύθερου επαγγελματία δηλαδή η αμοιβή του δεν προσαυξάνεται με το ποσό του φόρου που δεν παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε από τον εργοδότη, για να εξευρεθεί το ποσό αμοιβής.

Σε περίπτωση που ο ελεύθερος επαγγελματίας, πέρα της αμοιβής του έχει συμπεριλάβει στην Α.Π.Υ. και έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό του εργοδότη, υποχρεούται τα δικαιολογητικά των εξόδων αυτών να έχουν εκδοθεί στο όνομα του εργοδότη και να έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό

λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία του ελεύθερου επαγγελματία (πργ.5 άρθ.15 Ν.1642/86). Τα δικαιολογητικά αυτά μαζί με την Α.Π.Υ. παραδίδονται στον εργοδότη. Διαφορετικά θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα του ελεύθερου επαγγελματία και δεν αναγνωρίζονται σαν δαπάνη του εργοδότη.

6.4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ παρακρατούμενου φόρου αμοιβών τρίτων

Με το άρθρο 15 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι, ο εργοδότης για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησής του ή την εκτέλεση του σκοπού του, για την οποία ο δικαιούχος της αμοιβής δεν υποχρεούται στην έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου του Κώδικα ή για καταβολή αμοιβών σε συγγραφείς ή σε εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων, οι οποίοι είναι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, εκδίδει αθεώρητη διπλότυπη απόδειξη δαπάνης.

Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον η δαπάνη αφορά προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας ενοίκια αυτοκινήτων μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, ο εργοδότης υποχρεούται να παρακρατεί φόρο 20% στο ποσό της ακαθάριστης αμοιβής.

Στην περίπτωση αυτή, εφόσον διαπιστωθεί ότι η δαπάνη είναι παραγωγική και πραγματοποιήθηκε, ερευνάται αν παρακρατήθηκε και αποδόθηκε ο φόρος, διαφορετικά γίνεται βεβαίωση του φόρου και επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ: 54.90, 54.99, 56.01

7.1 Λογ/σμός 54.90 "Αγγελιόσημο υπέρ ΤΣΠΗΕΑΘ και ειδικός φόρος επί διαφημίσεων"

Το ποσό του αγγελιοσήμου το οποίο εισπράττουν οι διαφημιστικές εταιρείες και οι λοιποί υπόχρεοι, με υποχρέωση απόδοσής του στο Ταμείο Συντάξεων Προσωπικού Εφημερίδων Αθηνών και Θεσσαλονίκης, καταχωρείται στην πίστωση του λογ/σμού αυτού.

7.2 Λογ/σμοί 54.90.01 "Αγγελιόσημο" - 54.90.05 "Ειδικός φόρος τηλεοπτ. διαφημίσεων"

Με το άρθ.33 Ν.2429/96 (με το οποίο αντικαταστάθηκε το άρθ.12 του Ν.2328/95), και την κοινή Υπουργική απόφαση 1086567/Πολ.1217/29-7-96, ορίστηκε ότι υπόχρεος για την απόδοση των αγγελιοσήμου και του ειδικού φόρου επί των διαφημίσεων, είναι ο διαφημιζόμενος ή ο διαφημιστής (όταν κατ' εντολή του διαφημιζόμενου ενεργεί αυτή). Η απόδοση πραγματοποιείται με την καταβολή των σχετικών ποσών ανά ημερολογιακό δίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου διμήνου, στην Τράπεζα και τα λαμβανόμενα σχετικά παραστατικά συνάπτονται στο οικείο τιμολόγιο επί του οποίου αναγράφεται (σε ιδιαίτερη θέση) μόνο το ποσό του αγγελιοσήμου που χρησιμεύει ως πληροφοριακό στοιχείο. Το αγγελιόσημο και ο ειδικός φόρος δεν αποτελούν μέρος του διαφημιστικού τιμήματος αλλά αναγράφεται στο

τιμολόγιο για πληροφορικούς λόγους και δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. Το αγγελιόσημο και ο ειδικός φόρος καταχωρούνται στη χρέωση του λογ/σμού 64.02 "Έξοδα προβολής και διαφήμισης". (Ε.Σ.Υ.Α. Γνωμ.278/1996)

Σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί από το διαφημιστική ή το διαφημιζόμενο ο ειδικός φόρος και το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου, έστω και αν στη δεύτερη περίπτωση μεσολαβεί διαφημιστής (πργ.12 άρθ.33 Ν.2429/96).

Διευκρινίζεται ότι, αν το τιμολόγιο εκδίδεται από το διαφημιστή, οπότε στο τίμημα της αμοιβής για τη διαφήμιση έχει ενσωματωθεί και το αγγελιόσημο, η αμοιβή αυτή υπόκειται σε Φ.Π.Α.

7.3 Λογ/σμός 54.99 "Φόροι και τέλη προηγούμενων χρήσεων"

Στην πίστωση του λογ/σμού αυτού, καταχωρούνται με χρέωση των υπολογαριασμών του 82.00 "Έξοδα προηγούμενων χρήσεων", οι φόροι και τα τέλη προηγούμενων χρήσεων, που αφορούν προηγούμενες χρήσεις, αλλά δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία των χρήσεων αυτών.

7.4 Λ/μός 56.01 "Έξοδα χρήσης δουλεμένα (πληρωτέα)"

Όπως αναφέρεται στην περίπτ.3 της πργ.2.2.507 του Ε.Γ.Α.Σ. , στο λογ/σμό 56.01 καταχωρούνται τα δουλεμένα έξοδα (που ανήκουν στη χρήση που κλείεται), τα οποία δεν πληρώνονται (οφείλονται) εφόσον, σύμφωνα με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσης απαιτητά από τους δικαιούχους.

Εφόσον τα έξοδα αυτά είναι δουλεμένα, πρέπει ο δικαιούχος της αξίας των εξόδων αυτών να έχει εκδώσει φορολογικό στοιχείο εσόδου (τιμολόγιο ή Α.Π.Υ.).

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την πργ.14 άρθ.12 και την πργ.3 άρθ.13 του Κ.Β.Σ., το φορολογικό στοιχείο (εκτός από τις Α.Π.Υ. των ελεύθερων επαγγελματιών) εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη ή την ολοκλήρωση παροχής της υπηρεσίας. Όταν για τη διακίνηση των αγαθών έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέρα της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντα μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Οι παραπάνω διατάξεις έχουν άμεση σχέση με την απογραφή τέλους χρήσης και το Φ.Π.Α. Εφόσον για το αγαθό έχει εκδοθεί Δελτίο αποστολής, πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το αγαθό θα απογραφεί από τον παραλήπτη με την αξία που έχει συμφωνηθεί, και όταν αφιχθεί το τιμολόγιο, (το οποίο πρέπει να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου) θα ενεργηθεί εγγραφή στις τακτοποιητικές πράξεις του ισολογισμού.

Βασική προϋπόθεση για την πίστωση του λογ/σμού "Έξοδα χρήσης δουλεμένα", είναι η ύπαρξη φορολογικού στοιχείου πραγματοποίησης της

δαπάνης (του εξόδου) είτε με μορφή παράδοσης του αγαθού, είτε με μορφή ολοκλήρωσης μέρους ή όλου της παροχής της υπηρεσίας, είτε με μορφή επιμέτρησης. Διαφορετικά δεν θα υπάρχει αριθμητική συμφωνία μεταξύ των κάθε φύσης δαπανών και των εισροών του Φ.Π.Α.

Αν κάποια λήψη υπηρεσίας δεν έχει ολοκληρωθεί κατά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, με συνέπεια, αυτός που παρέχει την υπηρεσία, να μην έχει δικαίωμα να απαιτήσει αμοιβή, δεν καταχωρείται στην απογραφή υποχρέωση προς αυτόν και δεν βαρύνονται οι δαπάνες της χρήσης με την ενδεχόμενη αποτίμηση του τιμήματος της υπηρεσίας.

7.5 Φόρος 3% χρηματιστηριακών συναλλαγών

Με τη διάταξη της πργ.2 άρθ.9 Ν.2579/98 επιβλήθηκε φόρος με συντελεστή 3% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο για συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε αυτό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 63 "ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ "

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63 "ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ"

Στους υπολογαριασμούς του 63, σύμφωνα με την πργ.2.2.607 του Ε.Γ.Λ.Σ, καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα εκτός των ακολούθων φόρων και τελών:

- του φόρου εισοδήματος, ο οποίος καταχωρείται στοιχείο των ετήσιων κερδών στο λογαριασμό 88.08 "Φόρος εισοδήματος εκτός αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 63.00 "φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος". (Βλέπε και ανάλυση λογ/σμού 33.12 "Ελληνικό Δημόσιο - Προκαταβλημένος και παρακρατημένος φόρος").
- των φόρων προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογ/σμό 82.00 "Εξοδα προηγούμενων χρήσεων".
- των φορολογικών ποινών και των προστίμων, που καταχωρούνται στο λογ/σμό 81.00.00 "Φορολογικά πρόστιμα - προσαυξήσεις".
- του χαρτοσήμου μισθοδοσίας, που καταχωρείται στους υπολογαριασμούς 60.03.04 και 60.04.04.
- του χαρτοσήμου συμβάσεων, που καταχωρείται στο λογ/σμό 65.07.
- των δασμών και γενικά των φόρων επί των αγορών, οι οποίοι καταχωρούνται στους λογ/σμούς αποθεμάτων της ομάδας 2, όταν αφορούν

αγορές αποθεμάτων, και στους λογαριασμούς της ομάδας 1, όταν αφορούν αγορές παγίων στοιχείων.

- του Φ.Π.Α. εισροών και εκροών, ο οποίος καταχωρείται στο λογ/σμό 54.00, εκτός εάν η συναλλαγή δεν παρέχει το δικαίωμα συμψηφισμού ή έκπτωσης του φόρου εισροών, οπότε καταχωρείται στους λογ/σμούς 63.98.08 "Φ.Π.Α. που εκπίπτει στη φορολογία εισοδήματος" και 63.98.09 "Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει στη φορολογία εισοδήματος".

8.1 Λογ/σμός 63.00 "Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος"

Λογ/σμός 63.00.00 "Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εσωτερικού"

Με τη διάταξη της πργ.1 άρθ.4 Ν.2238/94 ορίζεται ότι, ο φόρος εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. Εξ' άλλου και με τη διάταξη της πργ.14 άρθ.105 Ν.2238/94 ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των νομικών προσώπων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ο φόρος εισοδήματος.

Ο φόρος εισοδήματος δεν θεωρείται δαπάνη του επιτηδευματία με συνέπεια να μην συνιστά αφαιρετικό στοιχείο των ακαθάριστων εσόδων. Επειδή όμως είναι αναγκαία η λογιστική απεικόνιση του φόρου που καταβάλλεται από τον επιτηδευματία (προσωπική εταιρεία, κοινοπραξία, Α.Ε., ΕΠΕ κ.λ.π.), θεωρείται σαν συμμετοχή του Δημοσίου στο καθαρό κέρδος και καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού διάθεσης κερδών 88.08 "Φόρος εισοδήματος" (δηλαδή δεν εκπίπτει σαν δαπάνη) αλλά μειώνει τα προς διάθεση καθαρά κέρδη με πίστωση του λογ/σμού 54/07).

8.2 Λογ/σμός 63.00.01 "Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εξωτερικού"

Με τη διάταξη του εδαφ.β' πργ.6 άρθ.9 Ν.2238/94 ορίζεται προκειμένου για επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα ότι, από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, εκπίπτει και ο φόρος που αποδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή μέχρι όμως του ποσού που αναλογεί γι' αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα. Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το ποσό του φόρου που προκύπτει στην Ελλάδα στο συνολικό εισόδημα, ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού (Σ.Σ. του άρθρου 9) και μερίζεται ανάλογα με τα δύο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στην Ελλάδα είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επί πλέον διαφορά επιστρέφεται.

Εάν το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι μεγαλύτερο από αυτό που επιμεριστικά αναλογεί στον ελληνικό φόρο, η επί πλέον διαφορά δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τον ελληνικό φόρο και μεταφέρεται στη χρέωση του λογ/σμού 63.00.01 "Φόροι αλλοδαπής μη συμψηφιζόμενοι" (περίπτ.ε' πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94)

Εξ άλλου και με τη διάταξη του εδαφ.γ' πργ.4 άρθ.109 για τα νομικά πρόσωπα του Ν.2238/94 ορίζεται ότι, από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου, εκπίπτει και ο φόρος που αποδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε

καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Κατά συνέπεια, εφόσον ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, για το εισόδημα που αποκτήθηκε εκεί, το οποίο και προσαυξάνει το εισόδημα που αποκτήθηκε στην Ελλάδα, είναι μεγαλύτερος αναλογικά αυτού που επιβαρύνεται το αυτό εισόδημα στην Ελλάδα, η διαφορά του φόρου αυτού δεν συμψηφίζεται με τον ελληνικό φόρο για έκπτωση και άγεται σαν δαπάνη στο λογαριασμό 63.00.01 με ισόποση πίστωση του λογ/σμού 33.13.

8.3 Λογ/σμός 63.02.00 "Χαρτόσημα συναλλαγματικών και αποδείξεων"

Ο όρος "συναλλαγματική" καλύπτει τόσο τη συναλλαγματική, η οποία και χρησιμοποιείται στις εμπορικές συναλλαγές, όσο και το γραμμάτιο σε διαταγή". Οι βασικές διαφορές μεταξύ των δύο αυτών όρων, εκτός από τον πανηγυρικό τους τίτλο, έγκειται στο ότι: α) στη συναλλαγματική υπάρχει "εντολή" για πληρωμή ενώ στο γραμμάτιο σε διαταγή, "υπόσχεση" πληρωμής, β) στη συναλλαγματική υπάρχει "αποδοχή" ενώ στο γραμμάτιο σε διαταγή δεν υπάρχει και γ) στη συναλλαγματική εμφανίζονται τρία πρόσωπα (εκδότης, λήπτης, πληρωτής), ενώ στο γραμμάτιο σε διαταγή δύο (εκδότης, λήπτης).

Με τις διατάξεις των πργ.1 και 2 του άρθ.15α του Κ.Τ.Χ., όπως αντικαταστάθηκαν με τη διάταξη της πργ.1 άρθ.19 του Ν.1892/90, ορίζεται ότι, στις συναλλαγματικές και τα γραμμάτια σε διαταγή, που εκδίδονται στην Ελλάδα, επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου, το οποίο ορίζεται ως ακολούθως:

Για ονομαστική αξία δρχ.	1 - 10.000 δρχ.	50
Για ονομαστική αξία δρχ.	10.001 - 20.000 δρχ.	100
Για ονομαστική αξία δρχ.	20.001 - 40.000 δρχ.	200
Για ονομαστική αξία δρχ.	40.001 - 80.000 δρχ.	400
Για ονομαστική αξία δρχ.	80.001 - 120.000 δρχ.	600
Για ονομαστική αξία δρχ.	120.001 - 160.000 δρχ.	800
Για ονομαστική αξία δρχ.	160.001 - 200.000 δρχ.	1000
Για ονομαστική αξία δρχ.	200.001 - 240.000 δρχ.	1200
Για ονομαστική αξία δρχ.	240.001 - 280.000 δρχ.	1400
Για ονομαστική αξία δρχ.	280.001 - 320.000 δρχ.	1600
Για ονομαστική αξία δρχ.	320.001 - 360.000 δρχ.	1800
Για ονομαστική αξία δρχ.	360.001 - 500.000 δρχ.	2500

Για συναλλαγματικές και γραμμάτια σε διαταγή ονομαστικής αξίας μεγαλύτερης των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών, το τέλος ορίζεται σε πέντε τοις χιλίοις για την πέρα των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών ονομαστική αξία αυτών. Η οπισθογράφιση, η τριτεγγύηση και η εξόφληση συναλλαγματικής ή γραμματίου σε διαταγή συντάσσονται ατελώς.

Το τέλος χαρτοσήμου για συναλλαγματικές και γραμμάτια σε διαταγή αξίας μέχρι πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών, εισπράττεται υποχρεωτικά με χρήση ειδικών εντύπων ενσήμων, για συναλλαγματικές δε. και γραμμάτια σε διαταγή αξίας ανώτερης, με χρήση του ειδικού εντύπου ενσήμου της συναλλαγματικής ή του γραμματίου σε διαταγή αξίας των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών και με χρήση κινητού επισήματος ή αποδεικτικού πληρωμής της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού. Σε όσες περιπτώσεις το αναλογικό τέλος είναι ή περιλαμβάνει κλάσμα της δραχμής αυτό στρογγυλοποιείται σε ακέραιη δραχμή.

Σύμφωνα με το άρθρο 425 του Α.Κ. το βάρος πληρωμής του τέλους χαρτοσήμου επί συναλλαγματικών έχει ο αντισυμβαλλόμενος αποδέκτης της συναλλαγματικής και όχι ο εκδότης. Το άρθρο όμως αυτό δεν αποκλείει μετά συμφωνία, να έχει αναλάβει τη χαρτοσήμανση ο εκδότης, οπότε νόμιμα εκπίπτει τη δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα έσοδά του (Σ.τ.Ε. 3769/82, 3214/95).

Τα παραστατικά για τη δικαιολόγηση του χαρτοσήμου συναλλαγματικών και γραμματίων σε διαταγή ορίζονται στην παραπάνω παράγραφο 2 του αρθ.15α του Κ.Τ.Χ.

8.4 Λογ/σμός 63.02.02 "Χαρτόσημο πινακίου επιταγών εισπρακτέων"

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρείται το χαρτόσημο που επιβάλλεται στα πινάκια των επιταγών εισπρακτέων που προσκομίζονται στις Τράπεζες, με τη διάταξη του άρθ.11 Ν.1957/91 (περιπτ.γ' άρθ.22 Κ.Ν.Τ.Χ.).

8.5 Λογ/σμός 63.03.00 "Αυτοκινήτων επιβατικών (τέλη κυκλοφορίας)"

Η καταβολή των τελών κυκλοφορίας επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ αποδεικνύεται από το αποδεικτικό καταβολής τους στη Δ.Ο.Υ. ή από οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο που ορίζεται από τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά π.χ. αποδεικτικό αγοράς του ειδικού σήματος που εκδίδουν οι Τράπεζες και οι Δ.Ο.Υ. Αναγνωρίζεται για έκπτωση (από τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία) ποσοστό των τελών κυκλοφορίας, ανάλογα με τον κυλινδρισμό του αυτοκινήτου, όπως αναλύεται στο λογαριασμό 62.04.03. Ο φόρος κλπ, εκπίπτει με τη διάταξη του εδαφ.ε' πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94.

8.6 Λογ/σμός 63.04 "Δημοτικοί φόροι"

Οι Δημοτικοί φόροι - τέλη εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία με τη γενική διάταξη του εδαφ.ε', πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94. Δεν εκπίπτουν οι τόκοι υπερημερίας από οφειλή φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο τους Δήμους ή Κοινότητες.

Βασική διάταξη της δημοτικής φορολογίας, που έχει σχέση με την αναγνώριση για έκπτωση δαπανών αυτών, είναι η της πργ.5 άρθ.9 του Ν.1144/81 με την οποία ορίζεται ότι, η δαπάνη διαφήμισης δεν αναγνωρίζεται σαν δαπάνη της επιχείρησης που διαφημίζεται κατά τον προσδιορισμό των (φορολογητέων) κερδών της στη φορολογία εισοδήματος αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους (διαφήμισης) από τριπλότυπο εισπραξης του οικείου Δήμου ή Κοινότητας. Με τη διάταξη της πργ.6 άρθ.18 του Ν. 30 (ΦΕΚ 62α/23-4-93), προστέθηκε διάταξη με την οποία ορίζεται ότι σε περίπτωση που τα τέλη της κατηγορίας Β της πργ.1 του άρθ.15 του Β.Δ. 249120-10-58, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθ.5 του Ν.1900/90, καταβάλλονται, από το διαφημιστικό φορέα, στον οποίο ανήκει το διαφημιστικό μέσο. Ως δικαιολογητικό για τη διαφημιστική δαπάνη του διαφημιζομένου, λογίζεται το τιμολόγιο που εκδίδει ο διαφημιστικός φορέας για την αιτία αυτή, ο οποίος υποχρεούται να προσκομίζει στο διαφημιζόμενο, κατά τη διάρκεια του έτους και επικυρωμένο αντίγραφο του παραστατικού καταβολής των τελών στους Ο.Τ.Α. (Βλ. και ανάλυση λογαριασμού 64.02).

8.7 Λ/σμός 63.04.03 "Τέλη ακίνητης περιουσίας"

Με τις διατάξεις του άρθ.24 Ν.2130/93 (ΦΕΚ 62α) επιβλήθηκε από 1/1/1993 για τους δήμους και κοινότητες τέλος το οποίο υπολογίζεται στην αξία της ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στα όρια της διοικητικής τους περιφέρειας με τις ακόλουθε διακρίσεις:

α) Στα κάθε φύσης ακίνητα που βρίσκονται μέσα στο εγκεκριμένο σχέδιο πόλης ή μέσα στα όρια οικισμών που υφίστανται πριν το έτος 1923 ή μέσα στα όρια οικισμών πληθυσμού κάτω των 2.000 κατοίκων.

β) Σε κάθε είδος κτίσματα που βρίσκονται έξω από το εγκεκριμένο σχέδιο πόλης ή έξω από τα όρια των παραπάνω οικισμών. Στην τελευταία περίπτωση λαμβάνεται υπόψη η αξία των κτισμάτων και η αξία διπλάσιας έκπτωσης από εκείνη που καταλαμβάνουν τα κτίσματα, εφόσον υφίσταται (πργ.1).

Ο συντελεστής του τέλους καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου από μηδέν είκοσι πέντε τοις χιλίοις μέχρι μηδέν τριάντα πέντε τοις χιλίοις (πργ.2).

Με βάση δήλωση που υποβάλλει ο ιδιοκτήτης ή ο επικαρπωτής ή ο νομέας των ακινήτων, για όλα τα ακίνητά του, που βρίσκονται στα όρια κάθε δήμου ή κοινότητας, (πργ.5), συντάσσεται κατάσταση για κάθε υπόχρεο στην οποία αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του, ο αριθμός του μετρητή που αντιστοιχεί σε κάθε ακίνητο και η αξία κάθε ακινήτου ανά μετρητή. Η κατάσταση μαζί με την απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, για τον καθορισμό του συντελεστή του τέλους, αποστέλλεται εφάπαξ στη Δ.Ε.Η. (πργ.8). Το τέλος συνεισπράττεται από τη Δ.Ε.Η με δόσεις ίσες με τον αριθμό των λογαριασμών κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος που

εκδίδονται από αυτή ανεξάρτητα αν ο κύκλος καταμέτρησης των μετρητών συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος (πργ.10).

Σε περίπτωση μη καταβολής του τέλους, η Δ.Ε.Η. προβαίνει στη διακοπή του ρεύματος (πργ.13).

Στον παραπάνω λογαριασμό καταχωρείται η υποχρέωση που δημιουργείται για τον επιτηδευματία κατά τη λήψη του λογαριασμού της ΔΕΗ. Το τέλος ακίνητης περιουσίας εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, σαν δαπάνη του επιτηδευματία με βάση τη διάταξη του εδαφ.ε' πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94.

8.8 Λογ/σμός 63.04.99 "Λοιποί Δημοτικοί Φόροι - Τέλη"

Στο λογαριασμό αυτό ή σε κάποιους από τους λογαριασμούς του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 63.04. (από 63.04.04 έως 63.04.98) καταχωρούνται ανάλογα με τις ανάγκες του επιτηδευματία οι λοιποί δημοτικοί φόροι ή τέλη. Ενδεικτικά αναφέρονται: Τα τέλη διαφήμισης κατά κατηγορία διαφήμισης, το τέλος εκμετάλλευσης δημοτικών λατομείων (2% - πργ.8 άρθ.27 Ν.2130/93 στα βιομηχανικά ορυκτά και 5% στα αδρανή ορυκτά άρθ.15 Ν.21115/93), το τέλος διαμονής παρεπιδημούντων και το τέλος καταστημάτων που λειτουργούν μέσα σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (2% πργ.10 άρθ.27 Ν.2130/93) κ.λ.π.

Με τις διατάξεις του άρθ.60 Ν.2214/94 επιβλήθηκε Δημοτικός φόρος στα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούνται στα Δωδεκάνησα ως εξής:

1. Επιβάλλεται, υπέρ των Ο.Τ.Α. Νομού Δωδεκανήσου, φόρος με την ονομασία "Δημοτικός φόρος Δωδεκανήσου", σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

2. Ο φόρος επιβάλλεται στα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούνται από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στην περιφέρεια του Νομού Δωδεκανήσου, από κάθε πρόσωπο που θεωρείται ως επιτηδευματίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

3. Ως ακαθάριστα έσοδα εννοούνται τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίζονται για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος.

4. Ο φόρος υπολογίζεται με την εφαρμογή συντελεστή επί των ακαθάριστων εσόδων ανάλογα με το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για την οικονομική δραστηριότητα του επιτηδευματία, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Συντελεστής καθαρού κέρδους	Συντελεστής φόρου
Μέχρι 5%	0,2%
πάνω από 5% και μέχρι 10%	0,4%
πάνω από 10% και μέχρι 15%	0,6%
πάνω από 15% και μέχρι 20%	0,8%
πάνω από 20%	1,0%

Όταν ο επιτηδευματίας ασκεί μικτή δραστηριότητα πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, ο φόρος υπολογίζεται ξεχωριστά για κάθε δραστηριότητα.

Σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας:

α) Ασκεί περισσότερες από μια οικονομικές δραστηριότητες, για τις οποίες προβλέπονται διαφορετικοί συντελεστές καθαρού κέρδους λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής καθαρού κέρδους της οικονομικής δραστηριότητας στην οποία αντιστοιχούν τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα.

β) Ασκεί οικονομική δραστηριότητα, για την οποία δεν προβλέπεται συντελεστής καθαρού λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των συντελεστών καθαρού κέρδους της κατηγορίας στην οποία εντάσσεται η οικονομική δραστηριότητα του επιτηδευματία.

Ως συντελεστής καθαρού κέρδους νοείται, κατά περίπτωση, ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων ή ο συντελεστής καθαρών αμοιβών, όπως ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, ή ο συντελεστής καθαρού κέρδους ή καθαρών αμοιβών που ορίζεται αντίστοιχα, με τις διατάξεις του άρθρου 32 και 50 του Ν.2238/94.

5. Απαλλάσσονται από το φόρο τα πρόσωπα τα οποία παρέχουν υπηρεσίες κοινής ωφελείας ή επιδιώκουν, σύμφωνα με το καταστατικό τους και στην πραγματικότητα, αποκλειστικά και άμεσα σκοπούς μη κερδοσκοπικούς. Απαλλάσσονται και οι αγρότες που δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Επίσης, εξαιρούνται από το φόρο τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από: α) αεροπορικές και θαλάσσιες συγκοινωνιακές ανάγκες, β) πώληση εφημερίδων και περιοδικών και παροχή υπηρεσιών εντύπων και ηλεκτρονικών μέσων ενημέρωσης και γ) πώληση αυτοκινήτων επί των οποίων επιβάλλεται ο ειδικός φόρος του Ν.363/1976 (ΦΕΚ Α' 152).

6. Υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου είναι τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

Ο υπόχρεος στην καταβολή του φόρου οφείλει εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη κάθε ημερολογιακού τριμήνου, να υποβάλλει δήλωση απόδοσης του φόρου στο Δήμο που ορίζεται από τις διατάξεις της επόμενης παραγράφου.

7. Ο φόρος αποδίδεται στον κεντρικό Δήμο κάθε νησιού (πρωτεύουσα), ο οποίος ορίζεται και διαχειριστής του φόρου αυτού.

Στην περίπτωση που στο ίδιο νησί υπάρχουν περισσότεροι από ένας Ο.Τ.Α. το ποσό του φόρου, κατανέμεται στο μεν διαχειριστή Δήμο, σε ποσοστό πενήντα πέντε (55%) τοις εκατό, στους δε λοιπούς Ο.Τ.Α. σε ποσοστό σαράντα πέντε (45%) τοις εκατό, με πληθυσμιακά κριτήρια.

8. Όλα τα θέματα που αναφέρονται στην υποβολή και στην επαλήθευση της δήλωσης, στη βεβαίωση και στην είσπραξη του φόρου, περιλαμβανομένων και των αφορούντων στις προσαυξήσεις και πρόστιμα, στην παραγραφή του δικαιώματος των Ο.Τ.Α., στην άσκηση προσφυγών και ενδίκων μέσων και γενικά στη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, διέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στον Κώδικα Προσόδων Δήμων και Κοινοτήτων.

9. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών καθορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.

8.9 Λογ/σμός 63.98 "Διάφοροι φόροι - τέλη"

Με τη γενική διάταξη του εδαφ.ε' πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία των κάθε είδους φόρων τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση Δεν εκπίπτουν οι τόκοι υπερημερίας από οφειλή φόρων, τελών εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο και τα άλλα Ν.Π.Δ.Δ. Ο φόρος εισοδήματος δεν εκπίπτει φορολογικά σαν δαπάνη της επιχείρησης (πργ.1 άρθ.4 και πργ.14 άρθ.105 Ν.2238/94).

Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις της πργ.11 άρθ.16α Ν.2459/97, απαλλάσσονται από τα τέλη χαρτοσήμου και από κάθε άλλο έμμεσο φόρο, τέλος, εισφορά ή δικαίωμα για το Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ. και ιδιωτικού δικαίου, οι συμβάσεις και παρεπόμενες πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων καθώς και τα κάθε φύσης κέρδη και έσοδα που απορρέουν από την εκτέλεση αυτών των συμβάσεων.

Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα εννοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που ορίζονται στις υποπεριπτώσεις γγ' έως ζζ' της περίπτωσης α' της πργ.1 και στην πργ.20 του άρθ.2 του Ν.2396/96 καθώς και αυτά που καθορίζονται με πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδας δηλαδή:

-τους τίτλους προθεσμιακών χρηματοπιστωτικών συμβάσεων (future), συμπεριλαμβανομένων των ισοδύναμων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα εκκαθάρισης τοις μετρητοίς,

-Τα προθεσμιακά συμβόλαια επιτοκίου (Fra),

-τις συμβάσεις ανταλλαγής (swaps) υποχρεώσεων με αντικείμενο επιτόκιο ή συνάλλαγμα ή συμβάσεις ανταλλαγής συνδεόμενες με μετοχές ή με δείκτη μετοχών (equity swaps),

-τα δικαιώματα προαίρεσεως (options) για την αγορά ή πώληση οποιουδήποτε από τους ανωτέρω τίτλους, περιλαμβανομένων των ισοδύναμων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα εκκαθάρισης τοις μετρητοίς. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται ιδίως δικαιώματα προαίρεσεως (options) επί συναλλάγματος και επιτοκίων,

-οι συμβάσεις επί επιτοκίων και τιμών συναλλάγματος, όπως αναφέρονται στο Παράρτημα ΙΙΙ της Π.Δ./Τ.Ε. 2054/1992 (ΦΕΚ 49 Α),

-οι εκτός ισολογισμού συμβάσεις επί μετοχών, εφόσον όλες οι ανωτέρω συμβάσεις δεν αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένες αγορές που υπόκεινται στις καθημερινές απαιτήσεις περιθωρίου και

-οι συμβάσεις επί συναλλάγματος που έχουν αρχική διάρκεια άνω των δεκατεσσάρων (14) ημερολογιακών ημερών.

8.10 Λογ/σμός 63.98.00 "Χαρτόσημο μισθωμάτων"

Το χαρτόσημο μισθωμάτων (ακινήτων), βεβαιώνεται με βάση τα μισθώματα που δηλώνει ο επιτηδευματίας - ιδιοκτήτης του ακινήτου (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Στις περιπτώσεις που τελικά το εισόδημα μεταφέρεται στα φυσικά πρόσωπα (π.χ. εισφορά χρήσης ακινήτου σε προσωπική εταιρεία) το χαρτόσημο τελικά δεν αποτελεί δαπάνη της εταιρείας αλλά μεταφέρεται στο λογαριασμό του εταίρου, τον οποίο και βαρύνει.

Το χαρτόσημο ορίζεται σε 3,60% (3% πλέον 0,20% για τον ΟΓΑ) στο ποσό των ακαθάριστων μισθωμάτων (πργ.2α άρθ. Τ13 Κ.Τ.Χ.).

Η επιβάρυνση του χαρτοσήμου συμφωνείται κατά την υπογραφή του μισθωτηρίου εγγράφου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει σχετική συμφωνία, ο μισθωτής υποχρεούται να καταβάλλει στον εκμισθωτή τη μισή επιβάρυνση (1,80%). Η ίδια επιβάρυνση υφίσταται και σε περίπτωση υπεκμίσθωσης για ολόκληρο το ποσό του μισθώματος (και όχι για τη διαφορά του μισθώματος αυτού που καταβάλλει ο υπεκμισθωτής και αυτού που εισπράττει).

- Η επιβολή τέλους χαρτοσήμου στα μισθώματα διατηρήθηκε και μετά την επιβολή του Φ.Π.Α. με τη διάταξη του εδαφ.β' πργ.1 άρθ.57 του Ν.Δ.1642/86).

8.11 Λογ/σμός 63.98.02 "Φόρος ακίνητης περιουσίας"

Με τις διατάξεις των άρθρων 21-35 του Ν.2459/97, επιβλήθηκε φόρος στη μεγάλη ακίνητη περιουσία. Με την πργ.2 άρθ.34 του νόμου αυτού, ορίζεται ότι ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει, όταν γίνεται υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων. Κατά συνέπεια ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία.

8.12 Λογ/σμός 63.98.03 "Χαρτόσημο κερδών"

Τα κέρδη των Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. Κοινοπραξιών, Αστικών εταιρειών και Κοινωνιών Αστικού Δικαίου υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1,20% (1% πλέον ΟΓΑ 0,20%). Το χαρτόσημο καταβάλλεται εφάπαξ κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης του νομικού προσώπου και βαρύνει την επιχείρηση (Κ.Τ.Χ. πργ.5γ άρθ.15 και Υπ.Οικ. Σ.3246/84).

8.13 Λογ/σμός 63.98.04 "Χαρτόσημο εσόδων από τόκους (τοκόσημο)"

Με την πργ.1β' άρθ.57 του Ν.1642/86 (Βλέπε και Υπ.Οικονομικών Σ.605/Πολ.44/1987) απαλλάσσονται από την επιβολή χαρτοσήμου οι τόκοι που απορρέουν από συμβάσεις, πράξεις και συναλλαγές, οι οποίες υπάγονται στη ρύθμιση του Φ.Π.Α.

8.14 Λογ/σμός 63.98.05 "Χαρτόσημο τιμολογίων"

Με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.1642/86, καταργήθηκε το τιμολογιακό τέλος χαρτοσήμου επί των τιμολογίων και αντί αυτού επιβλήθηκε ο Φ.Π.Α.

Διατηρήθηκε όμως στις περιπτώσεις που τα πωλούμενα (ή αγοραζόμενα) αγαθά βρίσκονται έξω από το πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. π.χ. πώληση από ιδιώτη επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ. σε επιτηδευματία. Στην περίπτωση αυτή ο αγοραστής επιτηδευματίας (που εκδίδει τιμολόγιο αγοράς) βαρύνεται με χαρτόσημο 3,60% (3% πλέον Ο.Γ.Α. 0.20%). Αν ο επιτηδευματίας αγοραστής είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 2.40% (2% πλέον 0.20% ΟΓΑ). Το χαρτόσημο αυτό εκπίπτει με τη διάταξη του εδ.ε' πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94 με βάση το αποδεικτικό απόδοσης του χαρτοσήμου στη Δ.Ο.Υ.

8.15 Λογ/μός 63.98.06 "Χαρτόσημο αμοιβών τρίτων"

Όπως και στην παραπάνω περίπτωση, όταν καταβάλλονται αμοιβές σε πρόσωπα τα οποία βρίσκονται έξω από το πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., επιβάλλεται (πέρα από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος 20% εδ.ε' πργ.1 άρθ.55 Ν.2238/94 που αφορά δικαιούχους που δεν είναι υπόχρεοι από τον Κ.Β.Σ. σε έκδοση αποδεικτικού στοιχείου) και τέλος εξοφλητικών αποδείξεων 3,60% (3% πλέον 0,20% για τον Ο.Γ.Α.).

Στο ίδιο τέλος υπόκεινται και οι ελεύθεροι επαγγελματίες και λοιπά πρόσωπα που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (γιατροί, δικηγόροι, εκπαιδευτικοί). Και το χαρτόσημο αυτό εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις διατάξεις του εδαφ.ε' πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94.

Με τη διάταξη της περίπτωση β' της πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94 ορίζεται ότι:

Ειδικά για δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι 1.400 κυβικά εκατοστά, που έχουν την κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι 60% του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει ποσοστό 25%. Το επί πλέον ποσό προστίθεται σαν λογιστική διαφορά.

8.16 Λογ/σμός 63.98.07 " Κρατήσεις υπέρ δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ."

Κατά την εισπραξη αντιτίμου πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δημιουργείται από τον επιτηδευματία η υποχρέωση καταβολής κάποιας "κράτησης" για το δημόσιο ή κάποιες επαγγελματικές οργανώσεις ή Ταμεία (π.χ. Μ.Τ.Π.Υ. - Μ.Τ.Σ. κ.λ.π.). Οι κρατήσεις αυτές συνιστούν νομοθετημένη δαπάνη και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία. Οι κρατήσεις δεν μειώνουν λογιστικά το ονομαστικό ποσό του αντιτίμου πώλησης ή της παροχής υπηρεσιών, αλλά μεταφέρονται στο λογαριασμό της δαπάνης 63.98.07.

Δεν αποτελεί δαπάνη η παρακράτηση ποσοστού 10%- για την καλή εκτέλεση του έργου (σε δημόσια κ.λ.π. έργα) που καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 30.06. Η παρακράτηση αυτή μειώνει το ακαθάριστο έσοδο που προκύπτει κατά την πιστοποίηση των εργασιών και προστίθεται

στα έσοδα κατά την οριστική παράδοση του έργου και την απόδοσή της στο δικαιούχο.

8.17 Λογ/σμός 63.98.08 "Φ.Π.Α. που εκπίπτει στη φορολογία εισοδήματος"

Στις περιπτώσεις που από το νόμο 1642/86 δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, ο φόρος αυτός, με βάση τις διατάξεις του εδαφ.ε' πργ.1 άρθ.31 Ν.2238/94, εκπίπτει σαν δαπάνη της επιχείρησης. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις έκπτωσης του Φ.Π.Α. σαν δαπάνης της επιχείρησης είναι οι επιτηδευματίες οι οποίοι έχουν τεθεί έξω από το σύστημα Φ.Π.Α., π.χ. Τράπεζες, Ασφαλιστικές επιχειρήσεις, Φ.Π.Α. αγοράς πάγιων των επιχειρήσεων αυτών ή οι δαπάνες που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. όπως της πργ.4 άρθ.23 Ν.1642/86 ή το PRO RATA ποσοστό του φόρου που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το φόρο εκροών (Γνωμ. Ε.Σ.Υ.Λ. 243/1995).

8.18 Λογ/σμός 63.98.09 "Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει στη φορολογία εισοδήματος".

Στις περιπτώσεις που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών (βλέπε παραπάνω υπολογαριασμό 63.98.08) αλλά ταυτόχρονα η δαπάνη δεν εκπίπτει σαν έξοδο από τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος, ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην δαπάνη αυτή, δεν αναγνωρίζεται επίσης σαν δαπάνη του επιτηδευματία. Δηλαδή μη αναγνώριση στη φορολογία εισοδήματος μιας δαπάνης σαν μειωτικού στοιχείου των ακαθαρίστων εσόδων, συνεπάγεται και την μη αναγνώριση του Φ.Π.Α. της δαπάνης αυτής σαν μειωτικού

στοιχείου των ακαθάριστων εσόδων. Π.Χ. ένας επιτηδευματίας αγοράζει για οικιακή του χρήση ένα κλιματιστικό μηχάνημα αξίας 300.000 δρχ. και καταβάλλει Φ.Π.Α. 54.000 δρχ. Τη δαπάνη αυτή καταχωρεί στα βιβλία του σαν επαγγελματική. Αλλά η δαπάνη αυτή δεν βαρύνει τα έξοδα της επιχείρησης (δεν αναγνωρίζεται σαν επαγγελματική). Πέρα από τη μη αναγνώριση της δαπάνης αυτής στη φορολογία εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται και ο Φ.Π.Α. εισροών για έκπτωση από το Φ.Π.Α. εκροών. Και τα δύο ποσά επαυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη στα οποία προσθέτονται σαν λογιστική διαφορά. Ο Φ.Π.Α. που δεν αναγνωρίζεται σαν δαπάνη του επιτηδευματία καταχωρείται στον υπολογαριασμό 63.98.09 (Γνωμ. Ε.Σ.Υ.Λ. 243/1995).

ΕΦΑΡΜΟΓΗ
"ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ
ΦΟΡΩΝ - ΤΕΛΩΝ"

1. Λογαριασμός 54.00

Σε επιχείρηση πραγματοποιήθηκαν τα ακόλουθα λογιστικά γεγονότα:

1. Αγοράστηκαν Εμπορεύματα (με πίστωση ή μετρητά κλπ) αντί δρχ. 2.000.000 με επιπλέον Φ.Π.Α. 18%
2. Πωλήθηκαν Εμπορεύματα (με πίστωση κ.λπ.) αντί δρχ. 3.000.000 με επιπλέον Φ.Π.Α. 18%
3. Πραγματοποιήθηκαν διάφορα έξοδα δρχ. 100.000 με επιπλέον Φ.Π.Α. 18%
4. Αγοράστηκαν έπιπλα με μετρητά αντί δρχ. 100.000, με επιπλέον Φ.Π.Α. 18%.
5. Πραγματοποιήθηκαν έξοδα για φιλογενίες και δεξιώσεις δρχ. 50.000 που επιβαρύνονται με επιπλέον Φ.Π.Α. 18% (Ο Φ.Π.Α. των εξόδων αυτών θεωρείται δαπάνη).

Οι εγγραφές θα είναι:

I.	20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	2.000.000
	20.01	Αγορές	
	54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	360.000

	54.00 Φ.Π.Α.		
	54.00.00 Φ.Π.Α. Αγορών 18%		
	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ κ.λ.π.		2.360.000
2.	30 ΠΕΛΑΤΕΣ κ.λ.π.	3.540.000	
	70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ		3.000.000
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ		540.000
	54.00 Φ.Π.Α.		
	54.00.01 Φ.Π.Α. Πωλήσεων 18%		
3.	64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	100.000	
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	18.000	
	54.00 Φ.Π.Α.		
	54.00.02 Φ.Π.Α. Δαπανών 18%		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		118.000
4.	14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	100.000	
	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	18.000	
	54.00 Φ.Π.Α.		
	54.00.03 Φ.Π.Α. Πάγιων 18%		
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		118.000
5.	64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	59.000	
	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		59.000

Με τις πιο πάνω εγγραφές οι λ του Φ.Π.Α. θα είναι:

54.00.00 Φ.Π.Α. Αγορών 18%	54.00.01 Φ.Π.Α. Πωλήσεων 18%
360.000	540.000
54.00.02 Φ.Π.Α. Δαπανών 18%	54.00.01 Φ.Π.Α. Παγίων 18%
18.000	18.000

Όταν πρόκειται να αποδοθεί ο φόρος (τέλος μηνός, διμήνου κ.λ.π.), οι λογαριασμοί αυτοί μεταφέρονται στο λ. 54.00.99 **Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α** και οι εγγραφές θα είναι:

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	396.000
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	396.000
54.00 Φ.Π.Α	
54.00.00 Φ.Π.Α. Αγορών 18%	360.000
54.00.02 Φ.Π.Α. Δαπανών 18%	18.000
54.00.03 Φ.Π.Α. Παγίων 18%	18.000
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ	540.000
54.00 Φ.Π.Α.	
54.00.01 Φ.Π.Α. Πωλήσεων 18%	

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ Φ-Τ

540.000

54.00 Φ.Π.Α.

54.00.99 Απόδοση – Εκκαθάριση Φ.Π.Α.

και κατά την πληρωμή θα κλείσει ο λ. 54.00.99.

Αν στο τέλος της χρήσης ο λ. 54.00.99 είναι χρεωστικός μεταφέρεται στο λ. 33.13.90 Συμφιφιστέος στην επόμενη χρήση ΦΠΑ.

Σε περίπτωση που ισχύει το σύστημα προκαταβολής του ΦΠΑ χρεώνεται ο λ. 54.00.98 Προκαταβολή ΦΠΑ.

ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΗΝΑ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΕΙΔΙΚΗΤΗΤΑ	Μοδός ή ημερομίσθιο	Σύνολο ημερών εργασίας	Ποσό σε δρχ.	Σύνολο ασφαλισμένων ΙΚΑ		ΙΚΑ - TEAM	Ταμείο ηλεκτρολόγων		Ταμείο μεταλλικών		Χαρτόσημο ασφαλισμένων	Χαρτόσημο εργοδότη	Σύνολο χρεωσίων	Φ.Μ.Υ.	Σύνολο εισφορών & κρατήσεων ασφαλισμένων	Πληρωτέο ποσό δρχ.
					Ασφαλισμένοι	Εργοδότης		Ασφαλισμένοι	Εργοδότης	Ασφαλισμένοι	Εργοδότης						
Διακριτικοί υπάλληλοι																	
Ραβδής Αργύριος	Αγροτ.	μιαθ.	23	230.000	36.340	63.160	99.500					1.380	1.380	2.760	6.490	44.210 (1)	193.790(2)
Ραβδής Αγγελική	Υπαλ.	*	25	200.000	31.600	54.900	86.500					1.200	1.200	2.400	4.514	37.314	162.686
Αποστολόπου Χρήστος	Υποφ.		25	280.000	44.240	79.650	123.900					1.690	1.690	3.380	11.939	67.859	222.142
Σύνολοι	Οδηγ.		73	710.000	112.184	197.720	309.900					4.260	4.260	8.520	22.942	138.382	570.618
Μικρομίσθιοι εργάτες παραγωγή (τεχνικοί εργάτες)																	
Παπαός Δημήτριος	Εργασ. μηχαν.	5.500	20	110.000	16.300	29.300	46.000							1.320		22.110	87.890
Τσαβέλης Γρηγόρης	ηλεκτρ. μηχαν.	9.000	28	208.000	28.624	52.976	79.600					1.248	1.248	2.496	6.240	40.352	167.648
Σύνολοι			48	318.000	44.924	82.276	125.600					1.908	1.908	3.816	6.240	62.462	255.638

(1) 36.340 + 1.380 + 6.490 = 44.210

(2) 230.000 - 44.210 = 185.790

Σύμφωνα με την μεθοδική κατάσταση γίνονται οι εγγραφές μισθοδοσίας

2. Λογιστικές Εγγραφές Μισθοδοσίας

α) Για τους υπαλλήλους και με βάση τη μισθοδοτική κατάσταση στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡ.</u>	<u>31.1.99</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΤΡΙΤ.</u>	<u>ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
60		ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ			911.980	
60.00		Αμοιβές έμμισθου προσωπικού		710.000		
60.00.000		Τακτικές αποδοχές	710.000			
60.03		Εργοδοτικές εισφορές έμμισθου προσωπικού		201.980		
60.03.000		Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	197.720			
60.03.004		Χαρτόσημο μισθοδοσίας	4.260			
53		ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ				570.618
53.00		Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες		570.618		
53.00.000		Έμμισθο προσωπικό	570.618			
54		ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ				31.462
54.03		Φόροι - Τέλη αμοιβών προσωπικού		31.462		
54.03.000		Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	22.942			
54.03.002		Χαρτόσημο & Ο.Γ.Α μισθωτ. υπηρεσιών	8.520			
55		ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ				309.900
55.00		Ιδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)		309.900		
55.00.000		Λογ/σμός τρέχουσας κίνησης ΙΚΑ	309.900			
Εκκαθάριση μισθοδοσίας υπαλλήλων μηνός Ιανουαρίου						

β) Με βάση τη μισθοδοτική κατάσταση στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, όσον αφορά τους εργατές, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡ.</u>	<u>31.1.93</u>	<u>ΔΙΑΦ. ΠΡΑΞΕΩΝ</u>	<u>ΤΡΙΤ.</u>	<u>ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
60		ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩ- ΠΙΚΟΥ			412.474	
60.01		Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού		318.000		
60.01.000		Τακτικές αποδοχές	318.000			
60.04		Εργοδοτικές εισφορές ημερομίσθιου προσωπικού		94.474		
60.04.000		Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ	82.476			
60.04.002		Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικ. ασφάλ.	10.090 (1)			
60.04.004		Χαρτόσημο μισθ.	1.908			
53		ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ				255.538
53.00		Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες		255.538		
53.00.001		Ημερομίσθιου προ- σωπικού	255.538			
54		ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟ- ΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ				10.056
54.03		Φόροι - Τέλη αμοιβών προσωπικού		10.056		
54.03.000		Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	6.240			
54.03.002		Χαρτόσημο & Ο.Γ.Α μισθωτ. υπηρεσιών	3.816			
55		ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙ- ΣΜΟΙ				146.880
55.00		Ιδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)		125.600		
55.00.000		Λογ/σμός τρέχου- σας κίνησης ΙΚΑ	125.600			
55.02		Επικουρικά Ταμεία		21.280		
55.02.000		Ταμείο ηλεκτρο- λόγων	12.480 (2)			
55.02.001		Ταμείο μετάλλων	8.800 (3)			
<u>Εκκαθάριση μισθοδοσίας εργατών μηνός Ιανουαρίου</u>						

(1) 6.240 + 3.850 = 10.090

(2) 6.240 + 6.240 = 12.480

(3) 4.950 + 3.850 = 8.800

γ) Στη συνέχεια, αφού οι μισθωτοί υπογράψουν πάνω στη μισθοδοτική κατάσταση της σελίδας 135 ή σε μια ξεχωριστή απλή απόδειξη, όπου αναγράφονται αναλυτικά και οι κρατήσεις που τους έχουν γίνει και αφού πληρωθούν, στο ημερολόγιο ταμείου, για τα ποσά που εισπράττουν, γίνεται η εξής εγγραφή (έστω με 31.1.):

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.1.93 ΤΑΜΕΙΟΥ</u>	<u>ΤΡΙΤ.</u>	<u>ΔΕΥΤ.</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			826.156	
53.00 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες		826.156		
53.00.000 Εμμισθου προσωπικού	570.618			
53.00.001 Ημερομίσθιου προσω- πικού	255.538			
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ				826.156
38.00 Ταμείο		826.156		
38.00.000 Ταμείο επιχείρησης	826.156			
<u>Εξόφληση μισθοδοσίας Ιανουαρίου</u>				

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Το θέμα της παρούσας εργασίας είναι «Λογιστική φόρων και τελών».

Οι Λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου που αναφέρονται στις υποχρεώσεις από φόρους – τέλη της επιχείρησης είναι οι: 54 και 63.

Εμείς προσπαθήσαμε να εξετάσουμε αυτούς τους λογαριασμούς εξαντλώντας κάθε παράμετρο και να παραθέσουμε τρόπους ανάπτυξης των σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και τις γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ.

Η εκπόνηση της εργασίας δεν παρουσίασε ιδιαίτερα προβλήματα καθ' όσον υπάρχει πλούσια βιβλιογραφία πάνω στο θέμα.

Σαν μόνη δυσκολία θα μπορούσε να αναφερθεί η μεγάλη έκταση του λογαριασμού 54.00 «φόρος προστιθέμενης αξίας» γιατί εκτός από τους διάφορους συντελεστές που λαμβάνει κατά περίπτωση ο φόρος αυτός διακρίνεται σε αποκτήσεις από το εξωτερικό, ενδοκοινοτικές και μη, με ειδικά καθεστώτα υπολογισμού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΕΡΜΗΝΕΙΑ Κ.Β.Σ.

Ν. ΤΟΤΣΗ – Χ. ΤΟΤΣΗ, ΕΚΔ. ΟΙΚΟΣ «ΠΑΜΙΣΟΣ»

2. ΚΩΔΙΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ & ΒΙΒΛΙΩΝ

Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

3. ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, Γ' ΕΚΔΟΣΗ

ΕΜ. ΣΑΚΕΛΛΗ

**4. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΤΟΥ
ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, Γ' ΕΚΔΟΣΗ
1998**

Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ

**5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ – ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΝ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ – Γ.Λ.Σ.
ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ**

Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ

**6. ΕΡΓΑΤΙΚΑ – ΜΙΣΘΟΛΟΣΙΕΣ – ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ
Η' ΕΚΔΟΣΗ 1998**

Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ

7. ΘΕΜΑΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ – Α. ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗ, ΕΚΔ. Α.
ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, ΑΘΗΝΑ 1997

**8. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ
ΒΙΒΛΙΩΝ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ, 2^Η ΈΚΔΟΣΗ 1998**

Ε. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ, ΕΚΔ. «ΠΑΜΙΣΟΣ»

9. ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ., Ε' ΕΚΔΟΣΗ 1998

Θ. ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΥ

**10. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ, Β' ΕΚΔΟΣΗ
1998**

Γ. ΑΛΗΦΑΝΤΗ

