

**Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα
ΠΑΤΡΑΣ**

Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας
Τμήμα Λογιστικής

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

**Κύρος Βιβλίων - (Ανεπάρκεια & Ανακρίβεια
Βιβλίων) – Λογιστικός Προσδιορισμός
Αποτελεσμάτων – Λογιστικές Διαφορές**

Καθηγητής – Εισηγητής
ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ



Επιμέλεια
ΚΑΡΕΛΛΑ ΣΟΦΙΑ
ΠΕΡΟΥΛΗ ΕΛΠΙΔΑ
ΤΣΙΜΠΟΥΞΗ ΧΡΥΣΑΝΘΗ

ΠΑΤΡΑ 2003

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην πτυχιακή εργασία που παραθέτουμε κάνουμε αρχικά αναφορά στους υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων, καθώς και στις κατηγορίες τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

Στο πρώτο μέρος, γίνεται λόγος για το Κύρος των Βιβλίων και Στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. όπως και κάποιες επισημάνσεις επί των διατάξεων του άρθρου αυτού. Αναφέρουμε τις προϋποθέσεις που υπάρχουν για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή αντίστοιχα, κάνουμε αναλύσεις επί των αλλαγών που έγιναν με το Νόμο 3052/24.09.2002 και συνοψίζουμε τις συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών ή ανακριβών. Οι αναφορές μας συνοδεύονται από πίνακες και παραδείγματα.

Αναλύουμε ακόμα τους όρους λειτουργίας των Επιτροπών κρίσης επί του Κύρους των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του Νόμου 2238/1994.

Το δεύτερο μέρος της εργασίας μας, αφορά τις Δαπάνες των Επιχειρήσεων και τις Λογιστικές Διαφορές και περιλαμβάνει το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος και των αποτελεσμάτων.

Η ανάλυσή μας εξελίσσεται κάνοντας αναφορά στη βασική αρχή ύπαρξης δικαιολογητικών στοιχείων κατά τον Κώδικα και κατά το Γ.Λ.Σ..

Σημαντική είναι η παράθεση που κάνουμε στις αποσβέσεις, στις γενικές αρχές λογισμού τους, στις χρησιμοποιούμενες κατά το φορολογικό νόμο μεθόδους καθώς και στον υποχρεωτικό χαρακτήρα τους. Δεν παραλείπουμε βέβαια τις πρόσθετες αποσβέσεις όπως και τις αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων.

Τελειώνουμε με τις δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά στοιχεία, δηλαδή με τους μισθούς-αμοιβές μελών του Δ.Σ. των Ανωνόμων Εταιριών, τα ασφάλιστρα προσωπικού, τα έξοδα κίνησης και φιλοξενίας τις δωρεές ακινήτων και χρηματικών ποσών προς το Δημόσιο και τις δαπάνες διαφημίσεων.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΓΕΝΙΚΑ	1
--------------------------	----------

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ : ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ : ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1.1 Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων	6
1.2 Γενικές επισημάνσεις επί του κύρους των βιβλίων και των διατάξεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ	10

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ : ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

2.1 Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή, σύμφωνα με την ερμην. Εγκ. Κ.Β.Σ παρ. 30.3	12
2.2 Πίνακας προϋποθέσεων κατά τον Κ.Β.Σ. για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή	14
2.3 Νέοι λόγοι ανεπάρκειας των βιβλίων από 01/01/2003	15
2.4 Λόγοι ανεπάρκειας των βιβλίων που δεν ισχύουν από 01/01/2003	15
2.5 Ανάλυση – Ερμηνεία επί των αλλαγών που έγιναν με τον Ν.3052/24.09.02 στο άρθρο 30	16
2.6 Γενική κρίση	16
2.7 Περιπτώσεις κατά τις οποίες το αποτέλεσμα προσδιορίζεται εξωλογιστικά, γιατί υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων	17
2.8 Παρατηρήσεις για την ανεπάρκεια στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων	20
2.9 Δυνατότητες συμφωνίας ελεγκτικών επαληθεύσεων μέσω δημιουργίας καταστάσεων ή άλλων αναλυτικών στοιχείων. Απόδειξη μη ανεπάρκειας βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας	20
2.10 Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών	22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ : ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

3.1 Ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων	23
3.2 Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ως ανακριβή σύμφωνα με την ερμην. Εγκ. Κ.Β.Σ. παρ. 30.4	25
3.3 Πίνακας προϋποθέσεων κατά τον Κ.Β.Σ. για να κριθούν ανακριβή τα βιβλία και τα στοιχεία των επιτηδευματιών	26
3.4 Νέοι λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων από 01/01/2003	27
3.5 Λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων που δεν ισχύουν από 01/01/2003	28
3.6 Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών	28
3.7 Συμπεράσματα, Επισημάνσεις, Βασικές Έννοιες στο άρθρο 30	30

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ : ΜΗ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ = ΜΗ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ

4.1 Περιπτώσεις που δε θεωρούνται ανεπάρκειες ή ανακριβείες	32
---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ : ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΡΙΣΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΥΡΟΥΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ.

5.1 Κατάργηση των επιτροπών κρίσης του κύρους των βιβλίων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από τις ΔΟΥ, ΤΕΚ και ΠΕΚ	34
5.2 Διαδικασία παραπομπής στην Επιτροπή υποθέσεων που ελέγχονται από το Ε.Θ.Ε.Κ	34
5.3 Όροι λειτουργίας της επιτροπής	35

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ : ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ.

6.1 Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος	37
6.2 Ακαθάριστο εισόδημα. Διατάξεις άρθρου 30 Ν. 2238/1994	39
6.3 Έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου	40

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ : ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ : ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΘΡΟΥ 31 Ν. 2238/1994.

1.1 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος	41
--	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.

2.1 Κατηγορίες επιχειρήσεων και επαγγελμάτων, των οποίων το αποτέλεσμα υπολογίζεται λογιστικά	45
2.2 Ειδικός τρόπος προσδιορισμού καθαρών κερδών επιχειρήσεων	47
2.3 Επιχειρήσεις που προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη με τον ειδικό τρόπο προσδιορισμού	47
2.4 Τρόπος προσδιορισμού καθαρών κερδών επιχειρήσεων αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων και παραγωγής αγαθών με βιβλία Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ. (Παράδειγματα)	49
2.5 Προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών με έσοδα μέχρι € 60.000	53
2.6 Προσδιορισμός καθαρών κερδών μεικτών επιχειρήσεων από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών μέχρι και € 60.000	54
2.7 Προσδιορισμός καθαρών κερδών μεικτών επιχειρήσεων με έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών πάνω από € 60.000	57
2.8 Ποιες δαπάνες αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα	59

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ : ΔΑΠΑΝΕΣ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ.

3.1 Προϋποθέσεις αναγνώρισης επιχειρηματικής δαπάνης	61
3.2 Αυτοτέλεια των χρήσεων. Μη αναγνώριση δαπάνης που αναφέρεται σε άλλη χρήση.....	62
3.3 Προπληρωμή δαπανών	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ : ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ.

4.1 Βασική αρχή ύπαρξης δικαιολογητικών στοιχείων κατά τον Κ.Β.Σ	63
4.2 Βασική αρχή ύπαρξης δικαιολογητικών στοιχείων κατά το Γ.Λ.Σ	63
4.3 Ποια στοιχεία προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως δικαιολογητικά δαπανών	64
4.4 Έξοδα που αναγνωρίζονται με άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία	65

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ : ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ – ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑ.

5.1 Γενικά έξοδα διαχείρισης – Έννοια	67
5.2 Αποζημίωση σε τρίτους	67

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ : ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ.

6.1 Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού	68
6.2 Προϋποθέσεις έκπτωσης δαπανών μισθοδοσίας συζύγου και τέκνων του επιχειρηματία. Έννοια εξαρτημένης εργασίας	69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ.

7.1 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	70
---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ : ΦΟΡΟΙ, ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ.

8.1 Φόροι, τέλη και δικαιώματα	71
8.2 Ποιοι φόροι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και ποιοι δεν εκπίπτουν	71
8.3 Λογαριασμοί που πρέπει να ενημερώνονται κατά το Γ.Λ.Σ. για τον μη συμψηφιζόμενο Φ.Π.Α	72
8.4 Μεταφορά φορολογητέας ύλης	72

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ : ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ Ή ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ.

9.1 Τόκοι δανείων ή πιστώσεων δεδουλευμένοι	74
9.2 Τόκοι δανείων. Προϋποθέσεις έκπτωσης	74
9.3 Καθυστέρηση εξόφλησης δανείων. Τόκοι υπερημερίας δανείων	74

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ : ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΝΟΙΚΙΟ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.

10.1 Τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτων	76
10.2 Πως υπολογίζεται το τεκμαρτό ενοίκιο ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτων	76

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ : ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.

11.1 Αποσβέσεις εγκαταστάσεων, μηχανημάτων, φθαρτών υλικών και γενικά κινητής και ακίνητης περιουσίας	77
11.2 Αποτίμηση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων	77
11.3 Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων – Εννοιολογικοί προσδιορισμοί	78
11.4 Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων	78
11.5 Έννοιες των πάγιων περιουσιακών στοιχείων	79
11.6 Έννοιες των εδαφικών εκτάσεων	79
11.7 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά Έργα	80
11.8 Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός	80
11.9 Αξία κτήσης – Κόστος μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού	81
11.10 Αχρήστευση – Καταστροφή μηχανήματος – Περιουσιακά στοιχεία	82
11.11 Μηχανήματα και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, στα οποία έχει παρακρατηθεί η κυριότητα, υπόκεινται κανονικά σε απόσβεση της αξίας τους.	82
11.12 Μεταφορικά μέσα	82
11.13 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	82
11.14 Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων	83
11.15 Έννοια εξόδων επισκευής και συντήρησης μηχανημάτων και γενικά εγκαταστάσεων. Χρόνος έκπτωσης	84
11.16 Χρησιμοποιούμενες κατά το φορολογικό νόμο μέθοδοι αποσβέσεων. Σταθερή και φθίνουσα μέθοδος αποσβέσεων. Υπολογισμός αξίας περιουσιακών στοιχείων	84
11.17 Υποχρεωτικός χαρακτήρας των αποσβέσεων	85
11.18 Προϋποθέσεις απόσβεσης παγίων	85
11.19 Καταχώρηση αποσβέσεων στο βιβλίο Β' κατηγορίας (Εσόδων-Εξόδων).	85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ : ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΟΣΟΣΤΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.

12.1 Έννοια πρόσθετων αποσβέσεων (Λογ/σμός 85, Ε.Γ.Λ.Σ.)	87
--	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ : ΕΞΟΔΑ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ.

13.1 Έξοδα πρώτης εγκατάστασης και απόκτησης ακινήτων	91
13.2 Τι περιλαμβάνεται στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης	91
13.3 Ορισμός εξόδων πολυετούς απόσβεσης κατά το Γ.Λ.Σ.....	92
13.4 Τόκοι δανείων και πιστώσεων προπαραγωγικού σταδίου με τον αναπτυξιακό Ν. 4171/1961	93

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ : ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.

14.1 Μαθηματικά αποθέματα και αποθεματικά ασφαλιστικών εταιριών	94
14.2 Μαθηματικά αποθέματα και αποθεματικά γενικά των επιχειρήσεων	94
14.3 Τεχνικά αποθέματα (ασφαλιστικές προβλέψεις) ασφαλιστικών επιχειρήσεων.....	95

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΠΕΜΠΤΟ : ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ.

15.1 Δαπάνες επισκευής και συντήρησης μισθωμένων ακινήτων	96
15.2 Δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτει ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Προϋποθέσεις. Εξαιρέσεις	96
15.3 Έξοδα επισκευής και συντήρησης ενοικιαζόμενων ακινήτων	97
15.4 Μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στις εταιρίες Leasing για ακίνητα, δεν εκπίπτουν κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.....	97
15.5 Υποχρεώσεις εκμισθωτών ακινήτων	98
15.6 Θεώρηση ιδιωτικών συμφωνητικών σε περίπτωση παράτασης μίσθωσης	98
15.7 Αποζημίωση λόγω λύσης της μισθωτικής σχέσης ακινήτου	99
15.8 Αποζημίωση που κατέβαλλε ο εκμισθωτής στον μισθωτή ακινήτου βάσει δικαστικής απόφασης	99
15.9 Προϋποθέσεις για να αναγνωριστεί η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή	99
15.10 Δαπάνες επισκευής και συντήρησης και δαπάνες βελτίωσης. Έννοια	99

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΕΚΤΟ : ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.

16.1 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων	101
16.2 Σε ποια ποσά και πως υπολογίζεται το ποσοστό της πρόβλεψης	102
16.3 Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων. Ποιος δικαιούται σε αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων	103
16.4 Ειδικός τρόπος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων με τον Ν. 2065/1992. Εγγραφές – Ανάλυση. Επισφαλείς απαιτήσεις πριν από το 1992	104
16.5 Διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων. Γνωστοποίηση στον πελάτη. Υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης διαγραφομένων πελατών	106

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΕΒΔΟΜΟ : ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΦΘΟΡΑ – ΑΠΩΛΕΙΑ – ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.

17.1 Ζημιά από φθορά – απώλεια – υποτίμηση κεφαλαίου	107
17.2 Προϋποθέσεις αναγνώρισης ζημιάς που πραγματοποιείται από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου	107
17.3 Ζημιά μετασχηματιζόμενων εταιριών. Εμφάνιση στον ισολογισμό	107

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΟΓΔΟΟ : ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ.

18.1 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά	109
---	-----

18.2 Έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά για εξαγωγικές επιχειρήσεις	110
18.3 Ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται το ποσοστό έκπτωσης των ειδικών δαπανών χωρίς δικαιολογητικά	111
18.4 Οι ειδικές δαπάνες εξαγωγών, όταν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και το αποτέλεσμα υπολογίζεται λογιστικά, θεωρούνται αμάχητες	111
18.5 Εξαγωγή αγαθών για λογαριασμό τρίτου. Ποιος δικαιούται την έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, ο αντιπρόσωπος ή ο εισαγωγέας	111
18.6 Έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά για εταιρίες επιχειρηματικού κεφαλαίου	112

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΕΝΑΤΟ : ΥΠΟΤΙΜΟΛΟΓΗΣΕΙΣ – ΥΠΕΡΤΙΜΟΛΟΓΗΣΕΙΣ.

19.1 Υποτιμολογήσεις – Υπερτιμολογήσεις μεταξύ συγγενικών επιχειρήσεων	113
19.2 Γραφείο έρευνας τιμών	114

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ : ΜΙΣΘΟΙ – ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ.Σ. ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΩΝ.

20.1 Μισθός μελών Δ.Σ. ανωνύμων εταιριών	115
20.2 Φορολογική αντιμετώπιση των μισθών που καταβάλλονται στα μέλη Δ.Σ. ανωνύμων εταιριών	115
20.3 Οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ ΤΕΒΕ που αφορούν μέλος Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας	116
20.4 Εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, τόκοι στους κατόχους προνομιούχων μετοχών, αμοιβές και αποζημιώσεις Δ.Σ. ανωνύμων εταιριών	116

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΠΡΩΤΟ : ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ.

21.1 Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλεια προσωπικού	118
21.2 Ασφάλιση ζωής μελών Δ.Σ. ανωνύμων εταιριών	118
21.3 Είσπραξη ποσών λόγω διακοπής ασφάλισης ζωής προσωπικού	119

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟ : ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ.

22.1 Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας	120
22.2 Τρόπος καταβολής των εξόδων κίνησης – δικαιολογητικά στοιχεία	121
22.3 Επιτρέπεται η δικαιολόγηση εξόδων κίνησης με αποδείξεις φορολογικής ταμειακής μηχανής άνω των € 45	121

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΤΡΙΤΟ : ΕΞΟΔΑ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ.

23.1 Έξοδα φιλοξενίας και δεξιώσεων πελατών, αντιπροσώπων και τρίτων προσώπων εν γένει	122
23.2 Έξοδα κοινωνικής παράστασης και μικροδωρεές	122

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ : ΔΩΡΕΕΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΩΝ.

24.1 Δωρεές ακινήτων και χρηματικών ποσών προς το Δημόσιο, ΟΤΑ, Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, Νοσοκομεία, Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων	123
24.2 Μη αναγνώριση δωρεών εάν δεν παρακρατηθεί και καταβληθεί φόρος 10%	123
24.3 Μη αναγνώριση δωρεών εάν αυτές υπερβαίνουν τα καθαρά κέρδη	125
24.4 Δικαιολογητικά δαπανών για δωρεές	125
24.5 Χορηγίες προς την «Οργανωτική Επιτροπή Ολυμπιακών Αγώνων 2004» Α.Ε. (εταιρία) Ν.Π.Ι.Δ. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα	126

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΠΕΜΠΤΟ : ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΝ.

25.1 Δαπάνες διαφήμισεων	127
--------------------------	-----

25.2 Τα έξοδα διαφήμισης δεν υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση εκτός αυτών που γίνονται σε προκαταρκτικό στάδιο λειτουργίας	127
25.3 Έννοια διαφήμισης	127
Βιβλιογραφία	129

ΕΙΣΑΓΩΓΗ-ΓΕΝΙΚΑ:

Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων :

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 υποχρέωση σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων έχει κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή αστική εταιρεία που ασκεί δραστηριότητα οικονομική στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Το πρόσωπο αυτό φέρει την ονομασία επιτηδευματίας.

Υποχρεούται : Να τηρεί, να παρέχει, να ζητεί, να λαμβάνει, να υποβάλλει, να διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία και τις καταστάσεις όπως και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ.

Χαρακτηριστικά στοιχεία του επιτηδευματία:

Αυτός που συγκεντρώνει αθροιστικά τις προϋποθέσεις και τα εννοιολογικά στοιχεία της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Α) Δηλαδή να είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του αστικού κώδικα ή αστική εταιρεία.

Β) Να ασκεί δραστηριότητα στην Ελλάδα.

Γ) Να αποσκοπεί στην απόκτηση εισοδήματος από την δραστηριότητά του.

□ Είναι επιτηδευματίες :

- Φυσικό πρόσωπο:

Σύμφωνα με το άρθρο 34 του αστικού κώδικα φυσικό πρόσωπο είναι κάθε άνθρωπος.

- Νομικά πρόσωπα (Ο.Ε., Ε.Ε, Ε.Π.Ε., Α.Ε.) : Δημόσιες και κοινοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι αλλοδαπές εταιρείες, επιχειρήσεις και τα υποκαταστήματά τους που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα.

- Κοινωνία Δικαίου : Όταν το δικαίωμα ανήκει σε περισσότερα πρόσωπα υφίσταται μεταξύ τους κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη, όπως συγκυριότητα, συνιδιοκτησία π.χ. συνέχιση επιχείρησης αποβιώσαντος από τους κληρονόμους ή συνιδιοκτησία οικοπέδου για ανέγερση ξενοδοχείου- πάρκινγκ, δηλαδή να αποβλέπουν στην εκμετάλλευση τότε αποκτούν την ιδιότητα του επιτηδευματία.

- Αστικές Εταιρείες : Όταν δύο ή περισσότερα πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα κάνουν σύμβαση και επιδιώκουν με κοινές εισφορές, έχουν κοινό σκοπό, ιδίως οικονομικό.

• Εδαφικότητα : Στην Ελληνική δηλαδή επικράτεια.

Εάν κάποιος διαμένει στην Ελλάδα αλλά ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα στο εξωτερικό δεν υποχρεώνεται στην τήρηση του κώδικα.

Εάν κάποιος αλλοδαπός ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Κοινοπραξίες : Είναι η σύμπραξη δύο ή περισσοτέρων του ενός προσώπων φυσικών ή νομικών για την εκτέλεση εργασίας με σκοπό το κέρδος. Υποχρεούνται να τηρούν βιβλία υπό προϋποθέσεις

1. Η κοινοπραξία να έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση.
2. Το έργο που θα κατασκευαστεί θα πρέπει να είναι συγκεκριμένο, (δεν αφορά όμως την πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προώθηση ελληνικών προϊόντων στο εξωτερικό, καθώς και την εκμετάλλευση γραμμών πλοίων).
3. Να αποδεικνύεται η συγκρότηση της κοινοπραξίας με έγγραφη συμφωνία που θα κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , αυτή δηλαδή που έχει τη διεύθυνσή της η κοινοπραξία.
4. Τα μέλη της κοινοπραξίας ή θα είναι ελεύθεροι επαγγελματίες ή θα ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ατομική ή θα είναι μέλη άλλων εταιρειών. Συγκεκριμένο έργο είναι π.χ. η κατασκευή της γέφυρας Ρίου-Αντιρρίου. Γ' κατηγορία θα κρατήσει όταν ο προϋπολογισμός του έργου είναι πάνω από 900.000 ευρώ δηλαδή το όριο για Γ' κατηγορία.

Εξαιρέσεις : 1. Δεν απαιτείται συγκεκριμένη πράξη για κοινοπραξίες που αποβλέπουν σε εξαγωγές (πώληση αγαθών και υπηρεσιών) π.χ. σύσταση κοινοπραξίας με σκοπό την έρευνα της αγοράς της Σερβίας για εξαγωγή ελληνικών υποδημάτων.

2. Όταν πρόκειται για εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων. Πρέπει να σημειωθεί ότι μπορεί να αποχωρήσει ένα μέλος της κοινοπραξίας, αρκεί να παραμένουν τουλάχιστον δύο μέλη, ακόμη υπάρχει η δυνατότητα να συμμετάσχει ένα νέο μέλος αρκεί βέβαια να δηλωθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ένταξη στην Γ' κατηγορία βιβλίων για Κοινοπραξίες και λοιπές επιχειρήσεις κατασκευής Δημοσίων Τεχνικών έργων

Οι κοινοπραξίες και οι λοιπές επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής κατασκευής δημοσίων έργων εντάσσονται στην Γ' κατηγορία βιβλίων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου υπερβαίνει το όριο εσόδων της τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας (που είναι 900.000 ευρώ).

Για την ένταξη λαμβάνεται η συμβατική τιμή του έργου. Τυχόν μετέπειτα προσμετρήσεις ή αναπροσαρμογές δεν λαμβάνονται υπόψη.

Επίσης δεν λαμβάνονται υπόψη οι φόροι και άλλα δικαιώματα υπέρ του δημοσίου ή τρίτων που επιβάλλονται ή περιέχονται στην αξία του έργου.

Άσκηση οικονομικής δραστηριότητας :

Ο Κώδικας ορίζει ότι για να υποχρεούται κάποιος στην τήρηση των διατάξεων πρέπει να ασκεί δραστηριότητα για την απόκτηση εισοδήματος. Δεν θεωρείται ότι ασκεί δραστηριότητα ο μισθωτός ή με σύμβαση εργασίας εξαρτημένης, εκτός και αν ο μισθωτός είναι συγχρόνως και ελεύθερος επαγγελματίας. Π.χ. γιατρός, πολιτικός μηχανικός κ.λ.π.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 το Δ η μ ό σ ι ο και τα Νομικά Πρόσωπα μη επιτηδευματίες.

Δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων, αλλά και στην έκδοση και υποβολή στοιχείων όπου ορίζεται ρητά και είναι οι παρακάτω :

Α) Ελληνικό Δημόσιο.

Β) Νομικά πρόσωπα, μη επιτηδευματίες.

Γ) Επιτροπές και ενώσεις μη κερδοσκοπικές.

Δ) Ξένες αποστολές.

Ε) Διεθνείς οργανισμοί.

Όλοι οι παραπάνω εκτός του Δημοσίου όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φ.Π.Α., τότε θεωρούνται επιτηδευματίες για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και επομένως τηρούν βιβλία και εκδίδουν στοιχεία για αυτή τη δραστηριότητα. Π.χ σύλλογος που στο καταστατικό έχει δεχθεί ότι είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αν εκδίδει περιοδικό και εκεί καταχωρεί διαφημίσεις, για το τμήμα των διαφημίσεων υποχρεούται να τηρεί βιβλία γιατί η δραστηριότητα αυτή υπάγεται στο Φ.Π.Α.

• **Υποχρεούνται στην έκδοση Δελτίου Αποστολής** σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή με σκοπό να πωληθούν για λογαριασμό τους.

• **Να εκδίδουν τιμολόγια:**

- 1) Για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε επιτηδευματίες ή στο δημόσιο, Νομικά Πρόσωπα κ.λ.π.
- 2) Όταν αγοράζουν αγαθά από πρόσωπα που αρνούνται να εκδώσουν ή εκδίδουν ανακριβές ή δεν έχουν υποχρέωση να εκδώσουν τιμολόγιο.
- 3) Όταν αγοράζουν αγαθά από αγρότες και δεν συνοδεύονται από Δ.Α., εφόσον δεν εκδώσουν αμέσως τιμολόγιο, πρέπει να εκδώσουν απόδειξη ποσοτικής παραλαβής.
- 4) Να εκδίδουν αποδείξεις δαπανών για καταβολές αμοιβών σε δικαιούχους που δεν υποχρεούνται σε έκδοση στοιχείων.
- 5) Να υποβάλλουν τριπλότυπες καταστάσεις για συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.
- 6) Να καταχωρούν εκτός από το Δημόσιο στα βιβλία που ορίζονται από το καταστατικό τους ή άλλες διατάξεις τις αγορές και τις πωλήσεις αγαθών, τις δαπάνες, αμοιβές κ.λ.π. εντός 15/μέρου.

□ **ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ:**

Μόνο τα φυσικά πρόσωπα (άρθρο 2 παρ. 5)

Αν την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο είχαν ακαθάριστα έσοδα :

1. 7.350 ευρώ από πώληση αγαθών
2. 3.000 ευρώ από παροχή υπηρεσιών
3. 7.350 ευρώ αν έχει παροχή υπηρεσιών και πώληση αγαθών με την προϋπόθεση ότι η παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνει τις 3.000 ευρώ
4. Τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία που η χωρητικότητά τους δεν είναι πάνω από 500 κόρους.

□ **ΔΕΝ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ :**

1. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες.
2. Επιτηδευματίες που πραγματοποιούν ακαθάριστα ετήσια έσοδα από χονδρικές ή κατά κύριο λόγο χονδρικές (όταν τουλάχιστον το 60% της δραστηριότητας τού να είναι χονδρικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών χονδρικής).
3. Από εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσού.
4. Τα Νομικά Πρόσωπα.

5. Κοινοπραξίες.

6. Αμιγείς Δημοτικές και Κοινοτικές επιχειρήσεις.

Εάν όμως εμπίπτουν στο άρθρο 10 παρ. 5 στην τήρηση των πρόσθετων στοιχείων δεν απαλλάσσονται από αυτά πλην των βιβλίων και την έκδοση λιανικών αποδείξεων.

Η τήρηση βιβλίων γίνεται στην Ελληνική γλώσσα.

A' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ :

Υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων **A' κατηγορίας** είναι ο επιτηδευματίας που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα που δεν υπερβαίνουν το ποσό των 75.000 ευρώ.

- Οι ειδικές περιπτώσεις ανεξαρτήτως ποσού (περιπτεράς, ψιλικατζής, πωλητής στις λαϊκές αγορές, πρατηριούχος υγρών καυσίμων).
- Φυσικά πρόσωπα που έχουν δραστηριότητα σε χωριό κάτω των 5.000 κατοίκων με ετήσια ακαθάριστα έσοδα μέχρι 75.000 ευρώ.
- Κινητή καμπίνα.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία **A' κατηγορίας** δεν εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών αλλά εκδίδει (τιμολόγια, Δελτία Αποστολής, αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών, αποδείξεις αυτοπαράδοσης, συγκεντρωτικά Δελτία Αποστολής).

B' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ :

Στη **B' κατηγορία τήρησης βιβλίων** εντάσσονται οι επιτηδευματίες των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση είναι πάνω από 75.000 ευρώ έως 900.000 ευρώ.

Ακόμη ορισμένοι επιτηδευματίες λόγω αντικειμένου εργασιών :

1. Ελεύθερος επαγγελματίας.
2. Εκτελωνιστής.
3. Εκμεταλλευτής αυτοκινήτου Δημόσιας Χρήσης.
4. Παραγωγός ασφαλειών.
5. Μεσίτης.
6. Εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιοτριβείου.
7. Εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου.
8. Εκμεταλλευτής πλοίου της δεύτερης κατηγορίας.
9. Εκμισθωτής μηχανημάτων, αυτοκινήτων ή οποιονδήποτε άλλων κινητών πραγμάτων.
10. Κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημοσίων τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος.
11. Πωλητής χρυσών και λοιπών νομισμάτων.
12. Πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων.
13. Πωλητής πετρελαιοειδών σαν αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών.
14. Πρατηριούχος υγραερίου αυτοκινήτων. Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί κλάδο παροχής υπηρεσιών ή πώλησης άλλων αγαθών τότε για όλες τις

δραστηριότητες θα τηρήσει τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων όχι βέβαια κατώτερης της Β'.

Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ :

Ο επιτηδευματίας της Γ' κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματός του τηρεί λογιστικά βιβλία κατά την διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογισμικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

-Εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, εξαιρούμενων αυτών της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται.

-Υποβάλλει μέχρι τις 25 του πέμπτου μήνα από το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ισοζύγιο των λογαριασμών όλων των βαθμίδων της κλειόμενης χρήσης όπου περιέχονται και τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η διαχειριστική περίοδος που αφορά. Το ισοζύγιο υποβάλλεται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης, όταν χρησιμοποιούν μηχανογραφικά μέσα.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων.

1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα αυτού δεν θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σε αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά το ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

- Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή κ' συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6, & 7.
- Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευτικά ή αθροιστικά:

Α) Δεν τηρεί κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, δεν τηρεί

τα ημερολόγια ή το βιβλίο εσόδων-εξόδων ή δεν διαφυλάσσει τα αθεώρητα ημερολόγια ή το αθεώρητο βιβλίο εσόδων-εξόδων, «δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει» το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παραγρ. 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού με εξαίρεση το βιβλίο που τηρείται από τα πρόσωπα του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου,

Β) Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται.

Γ) Λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

Δ) Εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

« Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου

εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί ή εφόσον έχουν ελεγχθεί δεν έχουν εκδοθεί φύλλα ελέγχου».

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

2. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

A) Δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

B) Δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς ,

Γ) Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

Δ) Δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

E) Δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παρ. 11 του άρθρου 64 του Ν. 2265/1992 ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

ΣΤ) « Δε διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων-εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, αναξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου » .

Z) Νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

H) Εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.

3. Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, που ελέγχονται από το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (Ε.Θ.Ε.Κ.) στα οποία : Διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, **μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από πενταμελή Επιτροπή,** πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του Ε.Θ.Ε.Κ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. **Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής,** η οποία αποφαίνεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής.

Η εν λόγω Επιτροπή έχει την έδρα της στην Κεντρική Υπηρεσία Οικονομίας και Οικονομικών και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού αποτελούμενη από :

Α) Έναν σύμβουλο ή πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως πρόεδρο, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό,

Β) Έναν εκ των προϊσταμένων των διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, που ορίζεται από τον υπουργό και αναπληρώνεται από το νόμιμο αναπληρωτή του,

Γ) Έναν εκ των προϊσταμένων των Διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων, που ορίζεται από τον Υπουργό και αναπληρώνεται από το νόμιμο αναπληρωτή του,

Δ) Έναν εκπρόσωπο του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας, ο οποίος προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτό.

Ε) Έναν εκπρόσωπο της Κεντρικής Ένωσης Επιμελητηρίων Ελλάδας, που προτείνεται από το νόμιμο αναπληρωτή του από αυτή.

Χρέη γραμματέα της Επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Πρόεδρο.

Εισηγητής για κάθε υπόθεση ορίζεται υπάλληλος του Ε.Θ.Ε.Κ. που προτείνεται από τον Προϊστάμενο της αρχής αυτής.

Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά της επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται η αποζημίωση του Προέδρου, των μελών και του γραμματέα των Επιτροπής, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

4. Τα βιβλία και στοιχεία της Α' κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σε αυτά αγορές ή καταχωρεί ανακριβώς σε αυτά αγορές ή καταχωρεί αγορές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, εφόσον οι πράξεις ή παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης ζ' και στ' της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και για τους τηρούντες βιβλίου αγορών.

5. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3,4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής :

α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη η ίση των 3.500 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ.

β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 15.001 έως και 1.500.000 ευρώ.

γ) Ποσοστό 1% και για αξία μικρότερη η ίση των 45.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 έως και 9.000.000 ευρώ.

δ) Ποσοστό 0,5% και για αξία μικρότερη η ίση των 90.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 9.000.001 έως και 30.000.000 ευρώ.

ε) Ποσοστό 0,3% για αξία μικρότερη η ίση των 180.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα άνω των 30.000.000 ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις :

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) επί μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 και της παρ. 5 του άρθρου 10 των συναλλαγών, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

6. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3,4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

7. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3,4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παρ. 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις.

2. Γενικές επιστημονικές επί του κύρους των βιβλίων και των διατάξεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.

- i. Τα στοιχεία και βιβλία των επιτηδευματιών είναι ειλικρινή εξ ορισμού.
- ii. Για να αμφισβητηθεί το κύρος τους το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογικός έλεγχος, ο οποίος πρέπει να στηριχθεί σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε αόριστες υποθέσεις.
- iii. Για να κριθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή πρέπει να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος και όχι απλώς δυσχερής.
- iv. Παρέχεται η δυνατότητα στην ελεγχόμενη επιχείρηση για τις διαπιστωθείσες πλημμέλειες να παρέχει στο φορολογικό έλεγχο καταστάσεις ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα και αποδεικνύει ότι είναι εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για να μην κριθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή.
- v. Δηλαδή ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να γνωρίσει στην επιχείρηση ποιες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι αδύνατες και να χορηγήσει εύλογο χρόνο στον επιτηδευματία, για να μπορέσει να αποδείξει μέσω καταστάσεων ότι αυτές είναι δυνατές.
- vi. Η αδυναμία ελέγχου πρέπει να αναφέρεται σε συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο.
- vii. Η μη εμφάνιση εσόδων ή εξόδων, η καταχώρηση εικονικών εξόδων ή μη έκδοση στοιχείων ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη κ.λ.π.), ώστε να τα επηρεάζει σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης.
- viii. Εφόσον ο έλεγχος καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα βιβλία τρίτης κατηγορίας είναι ανεπαρκή ή ανακριβή κοινοποιεί σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. (παρ.5)
- ix. Ο επιτηδευματίας δικαιούται εντός 20 ημερών να ζητήσει τη κρίση της τριμελούς επιτροπής.
- x. Τα βιβλία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται εφόσον το ζητήσει ο επιτηδευματίας από τριμελή επιτροπή. Η κρίση αυτή είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Ο επιτηδευματίας δεν δεσμεύεται από την αίτηση του για κρίση από την επιτροπή και στην περίπτωση που διαφωνεί μπορεί στη συνέχεια να προσφύγει στα φορολογικά δικαστήρια. (Κατά του φύλλου ελέγχου). Επίσης δικαίωμα προσφυγής, σύμφωνα με το άρθρο 74 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., υπέρ του Δημοσίου μπορεί να ασκήσει, κατά της πράξης, ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής.
- xi. Δεν κοινοποιείται το σημείωμα του άρθρου 30 παρ. 5, όταν δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και στοιχεία στον φορολογικό έλεγχο, γιατί στην περίπτωση αυτή δεν έχει αρμοδιότητα η επιτροπή. Εάν υπάρχουν μόνο στοιχεία τότε κοινοποιείται το σημείωμα.
- xii. Με την παρ. 6 ορίζεται τότε τα βιβλία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή. (Ανεπαρκή δεν ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. γιατί, στο βιβλίο αγορών, ο προσδιορισμός του αποτελέσματος είναι πάντοτε τεκμαρτός, δηλαδή με τη χρήση Συντελεστή Καθαρού Κέρδους).

xiii. Με την παρ. 7 ορίζεται πότε τα βιβλία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή και ανεπαρκή. Η κρίση αυτή ουσιαστικά γίνεται με τον ίδιο τρόπο όπως και τα βιβλία τρίτης κατηγορίας.

xiv. Η κρίση περί ανεπάρκειας ή ανακρίβειας στη πρώτη και δεύτερη κατηγορία, κρίνεται από τη Δ.Ο.Υ.. Δεν έχει δηλαδή αρμοδιότητα η επιτροπή της παρ. 5.

xv. Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία ως ανεπαρκών δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια, αλλά πρέπει αυτές να καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων (παρ. 3).

xvi. Τα βιβλία είναι δυνατόν να απορριφθούν ως ανακριβή με κριτήριο μόνο την πρόθεση της τέλεσης των πράξεων που αναφέρονται στις παρ. 4, 6 και 7, εκτός από τη διάταξη με την οποία πρέπει οι πράξεις ή παραλείψεις να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

1. Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκ. Κ.Β.Σ. παρ. 30.3.

Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της Β κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον κώδικα αυτό ή δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων, τηρεί τα βιβλία ή εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού, εφόσον οι παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επίσης, ανεπάρκεια υπάρχει και όταν τηρούνται βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας.

- Έκδοση και λήψη εικονικών τιμολογίων από εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης. Μη καταλογισμός παραβάσεων. Μη επίδραση στο κύρος των βιβλίων. Προϋποθέσεις.

1. « Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης εις βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί ή πρόκειται να εκδοθούν από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές πράξεις προσωρινού προσδιορισμού Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. και προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, λόγω λήψεως, πριν την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, εικονικών τιμολογίων αγοράς και έκδοσης από τις παραπάνω εταιρείες φορολογικών στοιχείων ή διενέργειας εγγραφών στα φορολογικά τους βιβλία, με βάση τα παραπάνω τιμολόγια αγοράς, απαλλάσσονται από όλες τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία διοικητικές και ποινικές κυρώσεις και πρόστιμα, εφόσον εντός μηνός από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, εάν μέχρι τότε έχουν κοινοποιηθεί οι πράξεις προσωρινού προσδιορισμού Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. και Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή εντός μηνός από της κοινοποιήσεως των παραπάνω πράξεων, καταβληθεί από τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, εφάπαξ, ποσό ίσο με το σύνολο του μη αποδοθέντος από τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου Φ.Π.Α.

Η ευθύνη του τελευταίου εξακολουθεί να υφίσταται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

2. Οι ως άνω παραβάσεις δεν επιδρούν στο κύρος των ήδη διενεργημένων εγγραφών στα φορολογικά τους βιβλία, καθώς επίσης και στο κύρος των βιβλίων εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης, υπό την προϋπόθεση της καταβολής του ως άνω ποσού κατά τα ανωτέρω.
3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται και στις εκκρεμείς ενώπιον των ποινικών και διοικητικών δικαστηρίων σχετικές υποθέσεις » .

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

«1. Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, να οφείλονται δηλ. σε πρόθεση.

2. Να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή τον λογιστικό έλεγχο.

3. Η ανεπάρκεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στη σχετική έκθεση ελέγχου. Η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρης και εξειδικευμένη και να μην αποτελεί γενικόλογη κρίση για την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων. Πρέπει επομένως να προσδιορίζεται τόσο η πλημμέλεια όσο και το συγκεκριμένο οικονομικό μέγεθος που καθίσταται αβέβαιο και ανασφαλές όπως και ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της πλημμέλειας και της αδυναμίας. Επίσης Δε να επεξηγεί γιατί η συγκεκριμένη αδυναμία οδηγεί σε απόρριψη και μη παραδοχή του γενικότερου οικονομικού αποτελέσματος.

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

Ακόμα στην ερμηνευτική εγκύκλιο αναφέρεται πως :

« Είναι αυτονόητο ότι οι κανόνες του Κ.Β.Σ. τίθενται για να καθίσταται δυνατή και ευχερής η λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών και των πράξεων του επιτηδευματία σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία. Επομένως, κάθε απόκλιση από τους υποχρεωτικούς κανόνες του Κ.Β.Σ. κατά ανάγκη δημιουργεί παραμορφώσεις στη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών της επιχειρήσεως. Τούτο όμως δεν αποτελεί απαραίτητως αδυναμία επαληθεύσεων.

Π.χ. Καθυστερημένη και μετά την εξόφλησή του καταχώρηση δικαιολογητικού δαπάνης εντός του ίδιου διαχειριστικού έτους έχει ως συνέπεια ότι το υπόλοιπο ταμείου ορισμένης ημέρας δεν είναι ακριβές. Αυτή καθ' αυτή όμως η παράβαση δεν οδηγεί σε αδυναμία προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία και σε ανάγκη εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Έκθεση ελέγχου επομένως η οποία δεν αιτιολογεί το συγκεκριμένο λόγο εξαιτίας του οποίου μια τέτοια καταχώρηση οδηγεί σε αδυναμία επαληθεύσεων και το οικονομικό μέγεθος που αφορά, είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. Το αυτό ισχύει και κάθε καθυστερημένη ή γενικότερα ετεροχρονισμένη καταχώρηση, η οποία μόνο όταν υποκρύπτει συγκεκριμένη ουσιαστική αταξία των βιβλίων μπορεί να οδηγεί σε απόρριψή τους. Η συγκεκριμένη αυτή αταξία πρέπει να αποτελεί το περιεχόμενο της αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου, η οποία, εν ελλείψει της αιτιολογίας αυτής, δεν είναι πλήρης.

Επίσης μη τήρηση ενός ημερολογίου ή μη τήρησή του στον τόπο που ορίζει ο νόμος (π.χ. στο Υποκατάστημα) δεν δημιουργεί καθεαυτή αδυναμία επαληθεύσεων, εφόσον οι σχετικές εγγραφές περιλαμβάνονται σε άλλο βιβλίο της επιχειρήσεως ή διασταυρώνονται με θεωρημένα στοιχεία, εκτός εάν αποδεδειγμένα η εσφαλμένη καταχώρηση αποκαλύπτει ή αποκρύπτει διαφορετική συναλλαγή και διαφορετικό αποτέλεσμα, πράγμα το οποίο πρέπει να συγκεκριμενοποιείται στην έκθεση ελέγχου.

Ακόμα καταχώρηση εξαγωγών στο βιβλίο αποθήκης με χρονική ανακολουθία δεν δημιουργεί αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων, εκτός αν υπάρχει συγκεκριμένος λόγος προς τούτο. Π.χ. Ορθή καταχώρηση θα έδειχνε **αδικαιολόγητα** αρνητικά υπόλοιπα αποθήκης. Έλλειψη της σχετικής αιτιολογίας και εξειδικεύσεως καθιστά την έκθεση

ελέγχου όχι πλήρη σύμφωνα με το νέο Κ.Β.Σ. και επομένως στην περίπτωση αυτή δεν επιτρέπεται με βάση αυτή ο εξωλογιστικός υπολογισμός του εισοδήματος ».

2. Πίνακας προϋποθέσεων κατά τον Κ.Β.Σ. για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες που αναφέρονται στη συνέχεια συνιστούν ανεπάρκεια όταν :

- δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη
- καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων
- δε μπορεί ούτε ο επιτηδευματίας να παράσχει στον έλεγχο καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία εκ των τηρουμένων βιβλίων ή στοιχείων που να προκύπτουν με σαφήνεια τα ζητούμενα από τον έλεγχο δεδομένα.

Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	Εσόδων-Εξόδων	Παρατηρήσεις
Μη τήρηση του Ισοζυγίου Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών	Μη τήρηση της Μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων	Ισχύει από 01/01/2003 νέα περίπτωση
Μη τήρηση των ημερολογίων (θεωρημένων και αθεώρητων)	Μη τήρηση του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά)	Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Μη διαφύλαξη των αθεώρητων ημερολογίων (μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων της έδρας)	Μη διαφύλαξη του αθεώρητου βιβλίου Εσόδων-Εξόδων (σε μηχανογραφική τήρηση)	Ισχύει από 01/01/2003 νέα περίπτωση
Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	Εσόδων-Εξόδων	Παρατηρήσεις
Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου αποθήκης ή του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου ή του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών	-	Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου απογραφών	Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου απογραφών, όταν έχει τέτοια υποχρέωση	Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής του άρθρου 10 παρ.1 για την παραλαβή εμπορεύσιμων αγαθών που δε συνοδεύονται με ΔΑ (το βιβλίο ποσοτικής παραλαβής των επισκευαστών περιλαμβάνεται από 01/01/2003 στην ανακρίβεια)		Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας		Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Λαμβάνει εικονικά μόνο ως προς τον		Ισχύει από 01/01/2003. Είναι

αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας	νέος λόγος ανεπάρκειας των βιβλίων. Πριν αποτελούσε λόγο ανακρίβειας. Ως ευνοϊκότερη ρύθμιση καταλαμβάνει και τις προηγούμενες χρήσεις, πριν από την 01/01/2003
Εξοφλεί τιμολόγια αξίας ή γενικά φορολογικά στοιχεία 15.000 ευρώ και άνω, με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο (μέσω τραπεζής ή δίγραμμων επιταγών-άρθρο 18, παρ.2)	Ισχύει από 01/01/2003 και καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εξόφλησης στοιχείων μετά την 01/01/2003

3. Νέοι λόγοι ανεπάρκειας των βιβλίων από 01/01/2003

Α) Μη τήρηση του Ισοζυγίου Γενικού-αναλυτικών Καθολικών ή της μηνιαίας Κατάστασης του Βιβλίου εσόδων-εξόδων. Σημειώνεται ότι η μη τήρηση του Ισοζυγίου Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών για το διάστημα μέχρι 31/12/2002 δεν αποτελεί λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων, αφού η ρύθμιση αυτή έγινε για πρώτη φορά από 01/01/2003.

Β) Μη διαφύλαξη αθεώρητων ημερολογίων ή του αθεώρητου βιβλίου Εσόδων-Εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων. Σημειώνεται ότι η μη διαφύλαξη των ημερολογίων μέχρι την 31/12/2002 αποτελούσε λόγο ανακρίβειας των βιβλίων. Αθεώρητο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων έχουμε για πρώτη φορά από 01/01/2003 όταν τα βιβλία τηρούνται μηχανογραφικά, αλλά τηρείται θεωρημένη μηνιαία κατάσταση, η μη διαφύλαξη της οποίας θεωρείται λόγος ανακρίβειας. Άρθρο 30, παρ.4.

Γ) Λήψη εικονικών μόνο ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας. Σημειώνεται ότι με τις προϊσχύουσες διατάξεις αποτελούσε λόγο ανακρίβειας των βιβλίων. Έχουμε δηλαδή ευνοϊκότερη διάταξη για την οποία έχει εφαρμογή η παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν.3052/02.

Δ) Εξόφληση τιμολογίων αξίας άνω των 15.000 ευρώ με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο (δίγραμμη επιταγή ή μέσω τράπεζας).

4. Λόγοι ανεπάρκειας των βιβλίων που δεν ισχύουν από 01/01/2003

Οι παρακάτω παραλείψεις αποτελούσαν με τις προϊσχύουσες διατάξεις λόγω ανεπάρκειας των βιβλίων, ενώ με τις νέες διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3, όπως ισχύουν με το Ν.3052/02, δεν αποτελούν πλέον λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων. Αυτές είναι :

- Η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του Γενικού Καθολικού, είτε χειρόγραφα, είτε μηχανογραφικά.
- Η μη παράδοση στον έλεγχο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού.
- Η μη λεπτομερής ανάλυση των λειτουργιών χρήσης του λογισμικού στο εγχειρίδιο οδηγιών.

Σημειώνεται ότι για τις παραλείψεις αυτές, εφαρμόζεται η μεταβατική διάταξη της παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν.3052/02, δηλαδή ως επεικέστερες διατάξεις εφαρμόζονται και για τα ανέλεγκτα έτη.

5. Ανάλυση-ερμηνεία επί των αλλαγών που έγιναν με το Ν. 3052/24-09-2002 στο άρθρο 30.

Στους λόγους που καταρχήν λαμβάνονται για την κρίση των Βιβλίων ως ανεπαρκών, προστέθηκαν για τα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας, οι εξής περιπτώσεις : (Ισχύουν από 01/01/2003 εάν είναι βαρύτερες, ενώ αν είναι επιεικέστερες ισχύουν και για τα προηγούμενα έτη).

Όταν ο υπόχρεος :

- Λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας (μεταφέρθηκε από την ανακρίβεια).
 - Εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο (εξόφληση μέσω τραπεζών ή διγράμμων επιταγών).
Αφαιρέθηκαν οι περιπτώσεις μη παράδοσης στο φορολογικό έλεγχο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή όταν αυτό δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση και η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του Γενικού Καθολικού.
- Παρέμειναν όλες οι άλλες διατάξεις ουσίας
- για αντικειμενικά αδύνατο έλεγχο και όχι δυσχερή
 - να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη
 - απόδειξη μέσω καταστάσεων ή ηλεκτρομαγνητικών μέσων που παρέχονται στον έλεγχο από τον υπόχρεο
 - μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη.

6. Γενική κρίση

Ουσιαστικά οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 30 για τη γενική κρίση των βιβλίων ως ανακριβών δε διαφοροποιούνται ως προς τις προϊσχύουσες. Αναλυτικά όμως έχουν επέλθει οι εξής διαφοροποιήσεις : (Ισχύουν από 01/01/2003 εάν είναι βαρύτερες, ενώ αν είναι επιεικέστερες ισχύουν και για τα προηγούμενα έτη).

- Η λήψη εικονικών στοιχείων ως προς την ποσότητα, την αξία είναι καταρχήν λόγος ανακρίβειας, η εικονικότητα όμως, ως προς τον αντισυμβαλλόμενο μεταφέρθηκε στην ανεπάρκεια.
- Στη μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων προστέθηκε και η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία συναλλαγών ή ανακριβής καταχώρηση δεδομένων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής.
- Στη μη τήρηση ή διαφύλαξη προστέθηκε και το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που τηρούν οι επισκευαστές ηλεκτρικών, ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων.
- Επαναδιατυπώνεται η περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων λόγω της διαφοροποίησης της θεώρησης.
Προστίθενται στους καταρχήν λόγους ανακρίβειας :
- Η νόθευση των φορολογικών στοιχείων
- Η καταχώρηση-εμφάνιση εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί γι' αυτά φορολογικό στοιχείο.

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

- Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των βιβλίων που αναφέρονται στην παρ.3 α του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.
- Μη διαφύλαξη των συνοδευτικών στοιχείων (αγοραζομένων και πωλουμένων αγαθών), καθώς και των στοιχείων αξίας με τα οποία διενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια. Η απώλεια των στοιχείων αυτών πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολό τους.
- Η τήρηση και έκδοση των βιβλίων και στοιχείων **κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις Κ.Β.Σ.** Δεν αρκεί οποιαδήποτε παράβαση ακόμα και ουσιαστική αν είναι σε μικρή έκταση, αλλά παράβαση που να οδηγεί σε αντικειμενική αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων και να αναφέρεται σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολο.
- Η τήρηση βιβλίων **κατώτερης κατηγορίας.**
- Η λήψη εικονικών ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, για υπαρκτή συναλλαγή (μεταφέρθηκε από την ανακρίβεια με το Ν. 3052/02).
- Η εξόφληση τιμολογίων αξίας άνω των 15.000 ευρώ με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο, δηλαδή όχι με δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Ειδικότερα :

Παρατίθενται αποφάσεις με τις οποίες κρίθηκε « ότι καθίσταται εξ αντικειμένου αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ότι είναι ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος ».

Επίσης κάποιες επισημάνσεις που απορρέουν από τις διατάξεις :

- Απώλεια βιβλίων λόγω κλοπής εξομοιώνεται ως προς τις συνέπειες με την μη τήρηση.
- Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων από **ανωτέρα βία** εξομοιώνεται ως προς την επίπτωση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, με τη μη τήρηση, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων πριν από την πάροδο του χρόνου διαφύλαξης εξομοιώνεται ως προς τις συνέπειες με τη μη τήρηση. Από τις 04/06/1996 η περίπτωση αυτή οδηγεί σε ανακρίβεια.
- Τήρηση αθεώρητου **βιβλίου απογραφής**
- Καταχώρηση των ειδών στην απογραφή ή στο βιβλίο αποθήκης με κωδικούς χωρίς να τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης.
- Μη **σύνταξη απογραφής** για κάθε αποθηκευτικό χώρο χωριστά.
- Μη **καταχώρηση αγαθών** (σε μεγάλη έκταση) στο βιβλίο απογραφής κατά ποιοτική διάκριση.
- Μη τήρηση **βιβλίου αποθήκης.**
- Μονάδα μέτρησης, στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης, διαφορετικής της αναγραφόμενης στα τιμολόγια των προμηθευτών, εφόσον βέβαια η μετατροπή της μιας μονάδας στην άλλη δεν παρέχει δυνατότητα ελεγκτικής επαλήθευσης.

- **Πιστωτικά υπόλοιπα** στις καρτέλες αποθήκης δείχνουν αποκρύψεις αγορών. Εξετάζεται η έκταση, αφού είναι βέβαιο ότι αυτός ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης αντιβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.
- **Η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης για κάθε είδος αγαθού** (κατά την ποιοτική διάκριση). Εξετάζεται η έκταση.
- **Η μη τήρηση της αποθήκης κατά ποιότητα των ειδών**, συνεπάγεται αδυναμία ελέγχου του κόστους και είναι ουσιώδης πλημμέλεια.
- **Η μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής** αν δεν βρίσκονται τα στοιχεία καταχωρημένα σε άλλα θεωρημένα βιβλία, γιατί καθιστά αδύνατο τον έλεγχο των παραλαμβανομένων εμπορευσίμων αγαθών χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.
- **Πιστωτικά υπόλοιπα στο βιβλίο ταμείου** σαφώς αντιβαίνουν τις αρχές της λογιστικής επιστήμης και κατ' επέκταση του Κ.Β.Σ.
- **Μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων** (βιβλίο πελατών, μαθητών σταθμεύσεως κ.λ.π) ή μη ενημέρωσή τους με ένα ικανό αριθμό πελατών κ.λ.π. σε σχέση με το συνολικό τους αριθμό. Από 01/01/1995 η μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων έχει ενταχθεί στις διατάξεις περί ανακρίβειας.
- **Οι εγγραφές** στα βιβλία και στοιχεία γίνονται με μελάνι ή μηχανή ή με τη χρήση Η/Υ. Δεν επιτρέπεται η χρήση κοινού μολυβιού, γιατί είναι δυνατόν να διορθωθούν οι εγγραφές. Απαιτούνται βέβαια πρόσθετες αποδείξεις.
- **Μη σύνταξη ισολογισμού.**
Όταν παρέλθει η προθεσμία σύνταξης ισολογισμού και δεν κλειστεί διαχείριση το αποτέλεσμα υπολογίζεται εξωλογιστικά.
- **Η μη αναγραφή στα τιμολόγια του είδους των πωλουμένων αγαθών**, γιατί καθιστά ανέφικτο την παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησης των ειδών αυτών, καθώς και την εξακρίβωση της τιμής πώλησης κατά ποιότητα.
- **Η μη αναγραφή στα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων του είδους και της ποιότητας των αγοραζομένων αγαθών.**
- **Η μη αναγραφή της οξύτητας** του ελαίου στην απογραφή οδηγεί νόμιμα σε εξωλογιστικό προσδιορισμό.
- **Η μη αναγραφή του είδους και της ποσότητας των αγαθών στις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης** από τους υπόχρεους τήρησης βιβλίου αποθήκης.
- **Διορθώσεις και λάθη** σε μεγάλη έκταση στο στέλεχος των τιμολογίων.
- **Μη έκδοση δελτίων αποστολής** από το κεντρικό στο υποκατάστημα.
- **Μη αναγραφή της ώρας εκκίνησης** γιατί είναι δυνατόν να μεταφερθούν εμπορεύματα δύο ή περισσότερες φορές με συνέπεια να είναι αδύνατος ο έλεγχος της διακίνησης των αγαθών. Σημειώνεται ότι έχει επιτραπεί από τη διοίκηση αναγραφή της ώρας παράδοσης ή έναρξης αποστολής να γίνεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο με αποτέλεσμα η διαπίστωση αυτής της παράβασης να είναι δύσκολη στον τακτικό έλεγχο, και απαιτείται διασταύρωση στοιχείων, ιδιαίτερα για την έκταση αυτής.
- **Η μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής** για παραληφθέντα αγαθά χωρίς τιμολόγιο (συνοδευτικά στοιχεία) καθιστά αδύνατο τον έλεγχο της διακίνησης των αγαθών αυτών, εκτός αν τα ζητούμενα στοιχεία προκύπτουν και είναι καταχωρημένα σε άλλα βιβλία.
- **Μη αναγραφή των αγαθών στα τιμολόγια κατ' είδος.** Η πλημμέλεια της μη αναγραφής του είδους καθιστά « αδύνατο τον έλεγχο των ποσοτήτων που διακινήθηκαν από κάθε είδος από τα προϊόντα αυτά και των εσόδων που

πραγματοποιήθηκαν με βάση αυτά, δεδομένου ότι κάθε κατηγορία ομοίων προϊόντων έχει διαφορετικό κόστος, αφού σχηματίζεται σε ειδικές μήτρες, δέχεται διαφορετική επεξεργασία και, αποτελεί εξαιτίας του κόστους, ιδιαίτερο είδος.

- **Μη καταχώρηση στην απογραφή των αγαθών κατ' είδος.**

ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ :

- **Διαφορετική κρίση ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων, σε διαφορετικές διαχειριστικές περιόδους.**

Από καμία διάταξη η αρχή δεν αποκλείεται τα βιβλία μιας χρήσης να απορριφθούν σαν ανεπαρκή, αν και είχαν τηρηθεί κατά τον ίδιο τρόπο στις προηγούμενες χρήσεις και είχαν κριθεί επαρκή.

- **Κρίση ενιαία κατά διαχειριστική περίοδο.**

Ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών γίνεται ενιαία για κάθε διαχειριστική περίοδο και η κρίση για το εφικτό ή όχι του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων βάση των τηρουμένων βιβλίων είναι ενιαία. Η ανεπάρκεια των βιβλίων για τμήμα της διαχειριστικής περιόδου καθιστά τα τηρηθέντα βιβλία ανεπαρκή για ολόκληρη τη χρήση.

- **Μη θεώρηση βιβλίων**

Τα βιβλία που προβλέπονται να είναι θεωρημένα, όταν δεν θεωρηθούν πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα.

- **Απόρριψη των βιβλίων μόνο με κρίση αιτιολογημένη**

Δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια των βιβλίων και στοιχείων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων σύμφωνα με αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής. Με απλή δυσχέρεια του ελέγχου των δεδομένων δεν απορρίπτονται τα βιβλία. Τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται η αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων πρέπει να είναι συγκεκριμένα και να παρέχουν απόδειξη για την ανεπάρκεια αυτών και να μην αναφέρονται σε αόριστες διαπιστώσεις.

- **Εξωλογιστικός προσδιορισμός μόνο των εσόδων, με έκπτωση των δαπανών των βιβλίων χωρίς τη χρήση ΣΚΚ, για να υπολογιστούν τα κέρδη.**

« Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων, λόγω διαπίστωσης ως προς αυτά μιας ή περισσοτέρων πλημμελειών στα βιβλία της επιχείρησης, δεν καθιστά υποχρεωτική την εξεύρεση των καθαρών κερδών με τη χρησιμοποίηση συντελεστή, εφόσον δεν διαπιστώθηκαν ανάλογες πλημμέλειες και στο σκέλος των δαπανών, δεν συνάγεται από τις παραπάνω διατάξεις ότι δεν συγχωρείται να βρεθούν τα καθαρά κέρδη μέσω των εκπτώσεων και των εμφανιζόμενων δαπανών στα βιβλία από τα εξωλογιστικά προσδιορισμένα ακαθάριστα έσοδα. Έχουν τη δυνατότητα όμως, οι φορολογικές αρχές και τα διοικητικά δικαστήρια της ουσίας να κρίνουν αιτιολογημένα ότι οι διαπιστωμένες πλημμέλειες μολονότι τυπικά περιορίζονται στο σκέλος των ακαθάριστων εσόδων, επηρεάζουν, από τη φύση τους το ύψος των δαπανών ή τη δυνατότητα ελέγχου αυτών για τον καθορισμό των καθαρών κερδών

της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή είναι επιτρεπτός ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών από το Νόμο με τη χρησιμοποίηση συντελεστή ».

ο **Κρίση για λογιστικό προσδιορισμό κατά κλάδο**

Με την παρ. 39.9 της Εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. επισημαίνεται κόντρα στα μέχρι την ερμηνευτική αυτή ισχύοντα ότι :

« Σε περίπτωση ύπαρξης περισσότερων κλάδων στην επιχείρηση, ανεπάρκειες που αφορούν τον ένα κλάδο της επιχείρησης, δεν μπορούν να οδηγήσουν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος και των υπολοίπων κλάδων. Αν επομένως στην έκθεση ελέγχου διαπιστώνονται παραλείψεις και πλημμέλειες οι οποίες σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. δεν αποτελούν παραβάσεις, θα πρέπει εν πάση περιπτώσει να προσδιοριστεί λογιστικώς το εισόδημα του κλάδου αυτού ».

8. Παρατηρήσεις για την ανεπάρκεια στο βιβλίο εσόδων-εξόδων.

Στη συνέχεια του προηγούμενου θέματος σημειώνουμε ακόμη ως προς την ανεπάρκεια των βιβλίων Β' κατηγορίας τα ακόλουθα:

- Η ανεπάρκεια στο βιβλίο εσόδων – εξόδων κρίνεται μόνο στις περιπτώσεις όπου το αποτέλεσμα υπολογίζεται πλήρως λογιστικά, όπως και στα τρίτης κατηγορίας βιβλία χωρίς δηλαδή περιορισμούς και προϋποθέσεις.
- Όταν το αποτέλεσμα υπολογίζεται μόνο με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους (Σ.Κ.Κ.) εξ ορισμού τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων – εξόδων θεωρούνται ανεπαρκή, άρα δεν απαιτείται κρίση περί ανεπάρκειας.
- Επίσης όταν το αποτέλεσμα υπολογίζεται κατά αρχήν λογιστικά, λαμβανομένων υπόψη των συνταχθεισών απογραφών, και εν συνεχεία τίθεται ορισμός ότι τα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν εξωλογιστικά με τη χρήση του ΣΚΚ, δεν απαιτείται περί ανεπάρκειας, δεδομένου ότι τίθεται εκ του νόμου.
- Όταν δεν έχει συνταχθεί απογραφή, λαμβάνεται αυτή τεκμαρτά ως 10% των αγορών της χρήσης, άρα εξ ορισμού – εκ του νόμου – δημιουργείται ανεπάρκεια, αφού εφαρμόζεται κατώτερο σημείο καθαρών κερδών με εξωλογιστικό προσδιορισμό: Ακαθάριστα έσοδα επί ΣΚΚ.

Εάν αποδειχθεί ότι η απογραφή που συντάχθηκε είναι ανακριβής αυτή δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη εκτός εάν προκύπτει επακριβώς η ανακρίβεια οπότε ο ελεγκτής υπολογίζει εκ νέου τα αποτελέσματα. Εάν αυτό δεν είναι δυνατόν, έχουμε την άποψη ότι πλέον πρέπει να θεωρείται ως μη συνταχθείσα και να λαμβάνεται υπόψη ως απογραφή το 10% των αγορών, όπως ορίζεται για τους μη τηρούντες νόμιμα απογραφή. Αυτονόητο είναι ότι στην περίπτωση αυτήν θα καταλογιστούν οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

9. Δυνατότητα συμφωνίας ελεγκτικών επαληθεύσεων μέσω δημιουργίας καταστάσεων ή άλλων αναλυτικών στοιχείων. Απόδειξη μη ανεπάρκειας βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας.

Τα βιβλία (Β' ή Γ' κατηγορίας) χαρακτηρίζονται ως ανεπαρκή καθίστανται εξ αντικειμένου αδύνατες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η αδυναμία αυτή πρέπει να αναφέρεται σε οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των

βιβλίων και στοιχείων, να είναι αιτιολογημένη και δεν πρέπει να οφείλεται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή. Τέθηκε πρόσθετη ασφαλιστική δικλείδα, για τη μη απόρριψη των βιβλίων ως ανεπαρκών, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 33, 35 του Ν. 2753/99 οι οποίες πρόσθεσαν νέα εδάφια στο άρθρο 30 του Κ.Β.Σ., όπου ορίζονται τα εξής :

« Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία » .

• **Από τις διατάξεις αυτές προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα :**

- Ο ελεγκτής οφείλει να γνωρίσει στην επιχείρηση ποιες είναι εκείνες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες οδηγούν τα βιβλία και στοιχεία σε ανεπάρκεια.
- Να δώσει εύλογο χρονικό διάστημα στην επιχείρηση ανάλογο του μεγέθους της ελεγχόμενης, των ετών που ελέγχονται, των ζητούμενων ουσιαστικά συμφωνιών κ.λ.π.
- Η επιχείρηση οφείλει να παραδώσει καταστάσεις, ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν οι συμφωνίες και να καθίστανται δυνατές οι ζητούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Οι όποιες συμφωνίες μέσω των προαναφερόμενων καταστάσεων ή στοιχείων πρέπει να επαληθεύονται από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Δεν είναι δηλαδή δυνατόν μία επιχείρηση η οποία είχε υποχρέωση να τηρήσει βιβλίο αποθήκης και δεν το τήρησε, να ζητήσει να το τηρήσει - συντάξει, κατά την στάση αυτή του ελέγχου.
- Η διάταξη αυτή αναφέρεται σε πλημμέλειες που διαπιστώνεται στα βιβλία που έχουν τηρηθεί και δεν καταλαμβάνει τις περιπτώσεις που δεν τηρήθηκαν βιβλία (βιβλίο αποθήκης, βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου, Γενικό Ημερολόγιο, Αναλυτικά Ημερολόγια, Γενικό Καθολικό ή Βιβλίο απογραφών κ.λ.π.).
- Επίσης η διάταξη αυτή ισχύει και για πλημμέλειες που αναφέρονται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.
- Αντίθετα δεν ισχύει για τον υπόχρεο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας που τηρεί Β' κατηγορίας δηλ. για αυτόν, που τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας ή για αυτόν που αν και υπόχρεος δεν τήρησε βιβλία.

• **Ενδεικτικά αναφέρουμε περιπτώσεις πλημμελειών στα Γ' κατηγορίας βιβλία που μπορεί να γίνει η επαλήθευση αυτών :**

- Η τήρηση αθεώρητων βοηθητικών ημερολογίων (κλασικό σύστημα) αφού τα δεδομένα αυτών επαληθεύονται από τη συγκεντρωτική εγγραφή που γίνεται σε ημερήσια βάση στο θεωρημένο Γενικό Ημερολόγιο.
- Η ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης συγκεντρωτικά ημερησίως και όχι ανά παραστατικό, εφόσον ο επιτηδευματίας μπορεί να προσκομίσει καταστάσεις από τις οποίες προκύπτει η ανάλυση όλων ή μερικών εγγραφών που θα ζητήσει ο έλεγχος.

- Η ενημέρωση των ημερολογίων σε επίπεδο πρωτοβαθμίου ή δευτεροβαθμίου λογαριασμού για τους πελάτες, προμηθευτές, εφόσον η αναλυτική κίνηση αυτών προκύπτει από τα αναλυτικά καθολικά.
- Αυτονόητο είναι ότι οι περιπτώσεις αυτές θα είναι απολύτως εξειδικευμένες και πάρα πολλές, άρα κάθε φορά η συμφωνία ή μη θα αποδεικνύεται από τα ίδια τα πραγματικά περιστατικά.

10. Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών :

A. Δε γίνεται δεκτό το λογιστικό αποτέλεσμα.

B. Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα. Ο συντελεστής λαμβάνεται όπως προκύπτει από τους πίνακες χωρίς να προσαυξάνεται.

Σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας ο ΣΚΚ προσαυξανόταν μέχρι 31/12/1999 κατά 100% (στο συμβιβασμό περιορίζεται στο 50%).

Για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.2000 με τις νέες διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 ουσιαστικά διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση μη τήρησης των βιβλίων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας, ο ΣΚΚ προσαυξάνεται πλέον κατά 50% αντί του 100% των προηγούμενων διατάξεων (στο συμβιβασμό περιορίζεται στο 25%).

Γ. Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία, χωρίς καμία προσαύξηση, δεδομένου ότι όπως έχουμε περιγράψει ανεπάρκεια σημαίνει ουσιαστική αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων από πράξεις ή παραλείψεις του επιτηδευματία και όχι απόδειξη ότι ο επιτηδευματίας αυτός απέκρυψε φορολογητέα ύλη. Για την αδυναμία αυτή υπολογίζονται τα κέρδη με τους ΣΚΚ και δε λαμβάνονται υπόψη τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία του επιτηδευματία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

1. Ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων.

Οι παρατηρήσεις που έχουμε κάνει στην ανεπάρκεια ισχύει και στην ανακρίβεια, δηλαδή το ζητούμενο στοιχείο και εδώ είναι αν οι πράξεις που οδηγούν στην ανακρίβεια «είναι μεγάλης έκτασης» σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη και αν μεν δεν οφείλονται σε πρόθεση πρέπει να επηρεάζουν **σημαντικά** τα αποτελέσματα. Με αυτό το ζητούμενο, το οποίο πλέον θα κρίνεται ως ποσοστό επί του συνόλου, αναφέρουμε, πιο κάτω, περιπτώσεις που είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε ανακρίβεια των βιβλίων : **Όταν οι πράξεις αυτές οφείλονται όμως σε πρόθεση αρκεί το γεγονός αυτό και δεν εξετάζεται αν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα.**

1. **Δεν εμφανίζονται στα βιβλία έσοδα** ή εμφανίζονται ανακριβώς. Καταχώρηση εξόδου άλλης χρήσης Δε συνιστά ανακρίβεια.
2. **Δεν εμφανίζονται έξοδα** (περιλαμβάνονται και οι αγορές) ή εμφανίζονται αυτά ανακριβώς ή καταχωρούνται έξοδα, που δεν έγιναν, με τη λήψη εικονικών στοιχείων δαπάνης. Καταχώρηση εξόδου άλλης χρήσης Δε συνιστά ανακρίβεια.
3. **Δεν απογράφονται περιουσιακά στοιχεία** ή απογράφονται αυτά ανακριβώς. Η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων δεν αποτελεί ανακρίβεια.
4. **Δεν εκδίδονται, ή εκδίδονται ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά στοιχεία** διακίνησης ή αξίας ως προς την ποσότητα, την αξία και τον αντισυμβαλλόμενο.
5. **Πιστωτικό υπόλοιπο** στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης δείχνει απόκρυψη αγορών. Εξετάζεται η έκταση.
6. **Ποσοτικά ελλείμματα** που δεν δικαιολογούνται από τη φυσική απομείωση ή λόγω φθοράς ή καταστροφής υπολογίζονται στα έσοδα, αν δεν αποδειχθεί ότι αφορούν αποκρυσμασμένες πωλήσεις. Αν υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία ότι προέρχονται από πωλήσεις οδηγούν σε ανακρίβεια, εφόσον είναι σε μεγάλη έκταση, ως προς το σύνολο.
7. **Αναγραφή ανακριβών ή ανύπαρκτων διευθύνσεων**, επί των τιμολογίων των προμηθευτών και μη ανεύρεση αυτών από τη φορολογική υπηρεσία, συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων, λόγω εικονικότητας των τιμολογίων. Εξετάζεται η έκταση ως προς το σύνολο ή η πρόθεση.
8. **Καταχώρηση στα βιβλία τιμολογίου** του οποίου ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο.
9. **Τιμολόγια άγνωστων στην Εφορία εκδοτών**, εκτός και αν ο αγοραστής αποδειξει ότι βρισκόταν σε καλή πίστη.
10. **Έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.**
11. **Υπερβολική φύρα** εφόσον στηρίζεται σε βάσιμα στοιχεία επιστημονικά παραδεδειγμένα.
12. **Η ανακρίβεια για τμήμα** περιόδου καθιστά ανακριβή τα βιβλία όλης της διαχείρισης.

13. Τα πιστωτικά υπόλοιπα του ταμείου συνεπάγονται σοβαρές ανακρίβειες των βιβλίων και στοιχείων που επηρεάζουν ουσιαστικά τα αποτελέσματα και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό τους, δεδομένου ότι υποδηλώνουν, είτε απόκρυψη εσόδων από πωλήσεις, είτε εμφάνιση μη πραγματικών δαπανών.

Στην παρ. 39.9 της εγκυκλίου Κ.Β.Σ. αναφέρεται ως παράδειγμα ότι δεν είναι λόγος απόρριψης η « διαπίστωση υπολοίπου ταμείου, λόγω καταχωρήσεως παραστατικού σε ταμείο υποκαταστήματος αντί του κεντρικού και το αντίθετο αλλά η αδυναμία προσδιορισμού του τελικού αποτελέσματος, δηλαδή του φορολογητέου εισοδήματος». Δηλαδή ζητείται από τους ελεγκτές να επαληθεύουν μήπως τα πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου οφείλονται σε λανθασμένες εγγραφές μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος, οπότε είναι λογιστικά και όχι πραγματικά και δεν οδηγούν σε απόρριψη τα βιβλία. Σημειώνεται όμως ότι σε αυτές τις περιπτώσεις οι επιχειρήσεις οφείλουν να τακτοποιήσουν τις λανθασμένες εγγραφές άμεσα και να μην περιμένουν να κάνουν οι ελεγκτές μετά από χρόνια αυτό που η λογιστική τάξη αλλά και το ίδιο συμφέρον επιβάλλει να κάνουν οι ίδιες.

14. Κάθε πράξη ή παράλειψη που αναφέρεται στην παρ.4 του άρθρου 30 του ΚΒΣ (απόκρυψη εσόδων, εξόδων, μη απογραφή περιουσιακών στοιχείων, ανακριβής απογραφή, μη έκδοση, ανακριβής έκδοση, έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων αξίας ή διακίνησης, λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων), εφόσον ο έλεγχος αποδείξει ότι οφείλεται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, αρκεί μόνο το γεγονός της πρόθεσης για να χαρακτηριστούν τα βιβλία ανακριβή, χωρίς να εξετάζεται η έκταση της πράξης αυτής σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

15. Από 01.01.1995 με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ.24 του Ν. 2214/94 προστέθηκε στο άρθρο 30 παρ 4 του ΚΒΣ, περίπτωση δ', με την οποία ορίζεται ότι τα βιβλία κρίνονται ανακριβή όταν δεν εμφανίζεται σε αυτά η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.

16. Επίσης από 01/01/1995 με τις ίδιες πιο πάνω διατάξεις, προστέθηκε και περίπτωση ε, με την οποία ορίζεται ότι τα βιβλία μιας επιχείρησης κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ και της παρ. 11 του άρθρου 64 του Ν.2065/1992.

17. Απώλεια ή μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων

Από 04/06/1996 με το άρθρο 17 παρ. 3 του Π.Δ. 134/96 προστέθηκε στο άρθρο 30 παρ. 4 νέα περίπτωση στ', με την οποία ορίζεται τα βιβλία κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ :

Α) Τα ημερολόγια που καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές.

Β) Τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών.

Γ) Τα παραστατικά με τα οποία διενεργούνται πρωτογενώς οι εγγραφές στα ημερολόγια.

Παράδειγμα πρώτο :

Την 10/10/1997 διενεργείται έλεγχος στην επιχείρηση Α και διαπιστώνεται απώλεια του γενικού ημερολογίου στο οποίο περιλαμβάνονται εγγραφές των χρήσεων 1990, 1991, 1992, 1993 και 1994, χωρίς να έχει γίνει η σχετική γνωστοποίηση. Συνέπεια της απώλειας

αυτής τα βιβλία όλων των παραπάνω χρήσεων να κριθούν ως ανακριβή. Ενώ εάν είχε γίνει σχετική γνωστοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ πριν από την 04/06/1996 τα βιβλία θα κρίνονταν ως ανεπαρκή.

Παράδειγμα δεύτερο :

Την 10/10/1997 διενεργείται έλεγχος στην επιχείρηση Β και διαπιστώνεται απώλεια του γενικού ημερολογίου των χρήσεων 1994 και 1995. Για την απώλεια αυτή, είχε γίνει η σχετική ειδοποίηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ στις 31/12/1996. Στην περίπτωση αυτή τα βιβλία των χρήσεων αυτών θα απορριφθούν ως ανακριβή.

2. Προϋποθέσεις για να κριθούν τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο Κ.Β.Σ. παρ. 30.4.

« Για να κριθούν τα βιβλία ως ανακριβή, απαιτείται, ως αναγκαία προϋπόθεση οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Έτσι, για παράδειγμα η μη έκδοση τριών αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών αξίας 90 ευρώ και η μη εμφάνιση των εσόδων αυτών στα βιβλία, σε ετήσιο σύνολο 50.000 αποδείξεων λιανικής πώλησης με συνολική αξία 1467351,4 ευρώ είναι μικρής έκτασης.

Όταν όμως υφίσταται πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης τότε δε γίνεται λόγος για κρίση και σύγκριση των πράξεων ή παραλείψεων με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Έτσι, η πρόθεση και μόνο του επιτηδευματία είναι αρκετή ώστε να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή. Λέγοντας πρόθεση εννοούμε τη συνειδητή και ηθελημένη πράξη ή παράλειψη του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι το βάρος της απόδειξης της πρόθεσης φέρει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, και κατ' επέκταση τα ελεγκτικά όργανα, εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά κάτω από τα οποία έγιναν οι πράξεις ή οι παραλείψεις και ειδικότερα αν αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Έτσι, η υποτροπή ή η συχνότητα μιας πράξης ή παράλειψης μπορεί να θεωρηθεί ως πρόθεση του επιτηδευματία. Για παράδειγμα η μη λήψη φορολογικού στοιχείου αξίας (τιμολόγιο προμηθευτή), για την οποία παράλειψη είχε τιμωρηθεί ο επιτηδευματίας οριστικά και σε προγενέστερο χρόνο μέσα στην ίδια χρήση (υποτροπή), έχει ως αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση αγορών και γενικότερα τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Επίσης, η συνεχής μη εκδόσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης έχουν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης. Ακόμη και μεμονωμένη πράξη μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει το στοιχείο της πρόθεσης εξετάζοντάς την κάτω από τις συνθήκες ή τις περιστάσεις που έλαβε χώρα. Για παράδειγμα η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 587 ευρώ σε συγκεκριμένη πώληση, μετρητοίς, ενός αγαθού, έχει το στοιχείο της πρόθεσης αφού η είσπραξη και ταυτόχρονη εισαγωγή των χρημάτων στο ταμείο της επιχείρησης απέβλεπε συνειδητά στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης » .

3. Πίνακας προϋποθέσεων κατά τον Κ.Β.Σ. για να κριθούν ανακριβή τα βιβλία και τα στοιχεία των επιτηδευματιών.

Τα βιβλία και τα στοιχεία χαρακτηρίζονται ανακριβή και συνεπάγονται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων όταν οι παρακάτω πράξεις είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης. Ακολουθεί πίνακας :

Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	Παρατηρήσεις
Μη εμφάνιση ή ανακριβής εμφάνιση εσόδων ή εξόδων (περιλαμβάνονται και οι αγορές)		Μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση αγορών	Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Εμφάνιση εξόδων (περιλαμβάνονται και οι αγορές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο)		Καταχώρηση αγορών που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο)	Νέα περίπτωση ανακρίβειας, ισχύει από 01/01/2003
Δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς			Νέα περίπτωση ανακρίβειας, ισχύει από 01/01/2003
Μη έκδοση ή έκδοση ανακριβών ή εικονικών ή πλαστών ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας			Ανάλογη εφαρμογή και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Νόθευση φορολογικών στοιχείων			Ανάλογη εφαρμογή και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
Λήψη ανακριβών ή εικονικών ως προς την ποσότητα ή την αξία φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας			Εικονικά στοιχεία, ως προς τον αντισυμβαλλόμενο, μεταφέρθηκαν στην ανεπάρκεια
Λήψη ανακριβών ή εικονικών ως προς την ποσότητα ή την αξία φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας			Εικονικά στοιχεία, ως προς τον αντισυμβαλλόμενο, μεταφέρθηκαν στην ανεπάρκεια
Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	Α' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	Παρατηρήσεις
Μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης	Εμφανίζει αθροιστικά λάθη	Εμφανίζει αθροιστικά λάθη	Ανάλογη εφαρμογή και με τις προϊσχύουσες διατάξεις

Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής του δευτέρου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 10 και των βιβλίων της παρ.5 του ίδιου άρθρου (πρόσθετα-κλαδικά και βιβλίου ποσοτικής παραλαβής επισκευαστών)		Νέα περίπτωση, η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής. Ισχύει από 01/01/2003
Η μη καταχώρηση στα παραπάνω βιβλία συναλλαγών ή η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής		Νέα περίπτωση. Ισχύει από 01/01/2003
Η μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των συνοδευτικών στοιχείων των αγαθών καθώς και των προβλεπόμενων από τον Κ.Β.Σ. παραστατικών με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές (εξαιρείται η ανωτέρα βία – ανεπάρκεια)		Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
<p>Η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Του Ισοζυγίου Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών - Των θεωρημένων ημερολογίων όταν τα βιβλία τηρούνται χειρόγραφα. <p>Εξαιρείται η ανωτέρα βία - ανεπάρκεια</p>	<p>Η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου Αγορών ή Εσόδων-Εξόδων (μηχανογραφική τήρηση) - Του χειρογράφου βιβλίου Αγορών - Του Εσόδων-Εξόδων επίσης στη χειρόγραφη τήρηση. Εξαιρείται η ανωτέρα βία – ανεπάρκεια 	Αναλόγως ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις
<p>Δεν λογίζεται ως ανακρίβεια : Η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορούν.</p>		

4. Νέοι λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων από 01/01/2003

Βιβλίων Β' και Γ' κατηγορίας :

- Η μη καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων) στο βιβλίο απογραφών που τηρείται από τους επιτηδευματίες της Β' κατηγορίας ή η ανακριβής καταχώρηση αυτών.
- Η μη τήρηση ή η μη διαφύλαξη του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής που τηρείται από τους επισκευαστές ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών καθώς και από τους επισκευαστές επίπλων, μηχανών ή μηχανημάτων. Σημειώνεται ότι μέχρι την 31/12/2002 η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του βιβλίου ποσοτικής παραλαβής που τηρείτο από τους επισκευαστές ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών αποτελούσε λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων.

- Η μη καταχώρηση στο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής του δευτέρου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 10 (επισκευαστές) ή στα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5, συναλλαγών ή στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής.
- Η μη διαφύλαξη του Ισοζυγίου « Γενικού- Αναλυτικών Καθολικών » ή της Μηνιαίας Κατάστασης του βιβλίου Αγορών ή του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων. Η μη διαφύλαξη του Ισοζυγίου για το διάστημα 01/09 - 31/12/2002 δεν αποτελεί λόγο ανακρίβειας των βιβλίων.
- Η νόθευση (αλλοίωση των δεδομένων) φορολογικών στοιχείων.

5. Λόγοι ανακρίβειας των βιβλίων που δεν ισχύουν από 01/01/2003

Η λήψη εικονικού στοιχείου διακίνησης ή αξίας, ως προς τον αντισυμβαλλόμενο, για υπαρκτή όμως συναλλαγή, αποτελούσε με τις προϊσχύουσες διατάξεις λόγο ανακρίβειας των βιβλίων. Από 01/01/2003 η πράξη αυτή αποτελεί λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων. Για την παράλειψη αυτή εφαρμόζεται η μεταβατική διάταξη της παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν. 3052/02, δηλαδή ως επεικέστερες διατάξεις εφαρμόζονται και για τα ανέλεγκτα έτη.

6. Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών.

1. Δε γίνεται δεκτό το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία.
2. Προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα ανάλογα με το ύψος των διαπιστωμένων ανακριβειών.
3. Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικά με τη χρήση του ΣΚΚ που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα.

4. Ο ΣΚΚ που αναφέρεται στους πίνακες φορολογίας εισοδήματος από 01/01/2000 με την παρ. 20 του Ν. 2873/2000 προσαυξάνεται :

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται :

Α) Ανακριβή.

Β) Δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή

Γ) Τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%.

Εξαιρετικά ο ΣΚΚ προσαυξάνεται κατά 100% εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους :

Α. Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη νόθευση ουσιών φορολογικών στοιχείων.

Β. Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο ακόμα και αν αυτό έχει εκδοθεί θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

Γ. Στην μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Δ. Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό 3.000 ευρώ.

Επίσης ο ΣΚΚ προσαυξάνεται κατά 100% στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε :

Α. Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκησης επιτηδεύματος

Β. Η άσκηση επιτηδεύματος σε διεύθυνση που Δε δηλώθηκε

Γ. Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής

4^α. Ο ΣΚΚ που αναφέρεται στους πίνακες, από 01/01/1992 μέχρι 31/12/1999 με τη παρ. 19 του άρθρου 10 του Ν. 2065/92 προσαυξάνεται:

« Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. ή στις οποίες διαπιστώθηκε :

α. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων

β. Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα

γ. Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών

δ. Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε

ε. Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο ΣΚΚ που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 100%.

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο ΣΚΚ προσαυξάνεται κατά 50% » .

5. Στο διοικητικό συμβιβασμό η προσαύξηση περιορίζεται στο ½, δηλαδή στο 50% και 25% αντίστοιχα. Ο περιορισμός δεν ισχύει στο δικαστικό συμβιβασμό.

6. Εάν επέλθει συμβιβασμός διοικητικός ή δικαστικός αίρονται οι οποιεσδήποτε ποινικές κυρώσεις.

7. Εάν η υπόθεση κριθεί από τα δικαστήρια και συγκεκριμένα μετά την απόφαση του εφετείου ή όταν παρέλθει η προθεσμία άσκησης έφεσης ή σε περίπτωση μη προσφυγής με την οριστικοποίηση της πράξης και εφόσον η απόκρυψη του φόρου είναι πάνω από 15.000 ευρώ προβλέπεται φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους και αν η απόκρυψη φόρου είναι πάνω από 150.000 ευρώ κάθειρξη μέχρι 10 χρόνια. Αντίστοιχα τα ίδια ισχύουν και για το Φ.Π.Α. για απόκρυψη φόρου άνω του 3.000 και 75.000 ευρώ αντίστοιχα.

□ Προσαυξάνεται ο ΣΚΚ και όχι ο λογιστικά προσδιοριζόμενος συντελεστής

Η προσαύξηση 50% ή 100% που προβλέπεται από την παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, εφαρμόζεται επί των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους του Υπουργείου Οικονομικών.

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, ορισμένες ΔΥΟ υποστήριξαν την άποψη ότι, προσαυξάνεται ο λογιστικά προσδιοριζόμενος συντελεστής από τον έλεγχο. Το Ν.Σ.Κ. με την αριθμ. 340/1998 γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, ο ΣΚΚ ο οποίος προσαυξάνεται κατά 50% ή 100%, ανάλογα την περίπτωση, είναι ο μοναδικός ΣΚΚ του οικείου πίνακα του Υπουργείου Οικονομικών και όχι ο ΣΚΚ που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των υπόχρεων.

Επομένως σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, θα προσαυξάνεται κατά 50% ή 100%, κατά περίπτωση ο Μοναδικός ΣΚΚ του οικείου πίνακα του Υπουργείου Οικονομικών.

Επίσης κατ' εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων, ο εφαρμοζόμενος τελικά από τον έλεγχο συντελεστής, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το διπλάσιο του

συντελεστή του οικείου πίνακα, έστω και εάν ο προκύπτων, βάσει λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, συντελεστής είναι μεγαλύτερος. Σε κάθε περίπτωση δε, δεν μπορεί να υπερβεί το 85%.

□ Ανάλυση-ερμηνεία επί των αλλαγών που έγιναν με το Ν. 3052/24-09-2002 στο άρθρο 30

Ανεπάρκεια βιβλίων :

Στους λόγους που κατ' αρχήν λαμβάνονται για την κρίση των Βιβλίων ως ανεπαρκών, προστέθηκαν για τα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας, οι εξής περιπτώσεις: (ισχύουν από 01/01/2003 εάν είναι βαρύτερες, ενώ εάν είναι επιεικέστερες ισχύουν και για τα προηγούμενα έτη).

Όταν ο υπόχρεος :

- Λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας (μεταφέρθηκε από την ανακρίβεια)
- Εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο (εξόφληση μέσω τραπεζών ή διγράμμων επιταγών).

Αφαιρέθηκαν οι περιπτώσεις μη παράδοσης στο φορολογικό έλεγχο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή όταν αυτό δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση και η μη τήρηση ή μη διαφύλαξη του Γενικού Καθολικού.

Παρέμειναν όλες οι άλλες διατάξεις ουσίας

- Για αντικειμενικά αδύνατο έλεγχο και όχι δυσχερή
- Να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγνωστή πλάνη
- Απόδειξη μέσω καταστάσεων ή ηλεκτρομαγνητικών μέσων που παρέχονται στον έλεγχο από τον υπόχρεο
- Μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη.

7. Συμπεράσματα, επισημάνσεις, βασικές έννοιες στο άρθρο 30

α. Τα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών είναι ειλικρινή εξ ορισμού

β. Για να αμφισβητηθεί το κύρος τους το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογικός έλεγχος, ο οποίος πρέπει να στηριχθεί σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε αόριστες υποθέσεις

γ. Για να κριθούν τα βιβλία ως ανεπαρκή πρέπει να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος και όχι απλώς δυσχερής

δ. Παρέχεται η δυνατότητα στην ελεγχόμενη επιχείρηση για τις διαπιστωθείσες πλημμέλειες να παρέχει στον φορολογικό έλεγχο καταστάσεις ή άλλα ηλεκτρομαγνητικά μέσα και να αποδεικνύει ότι είναι εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για να μην κριθούν τα βιβλία της ως ανεπαρκή.

ε. Δηλαδή ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να γνωρίσει στην επιχείρηση ποιες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι αδύνατες και να χορηγήσει εύλογο χρόνο στον επιτηδευματία, για να μπορέσει να αποδείξει μέσω καταστάσεων ότι αυτές είναι αδύνατες.

στ. **Η αδυναμία ελέγχου** πρέπει να αναφέρεται σε συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο.

ζ. **Η μη εμφάνιση εσόδων ή εξόδων**, η καταχώρηση εικονικών ή ανύπαρκτων εξόδων ή μη έκδοση στοιχείων ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων ή νοθευμένων στοιχείων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζει σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

η. **Εφόσον ο έλεγχος (Ε.Θ.Ε.Κ.) καταλήξει** στο συμπέρασμα ότι τα βιβλία τρίτης κατηγορίας είναι ανεπαρκή ή ανακριβή **κοινοποιεί σημείωμα** με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

θ. **Ο επιτηδευματίας που ελέγχεται από το Ε.Θ.Ε.Κ. δικαιούνται εντός είκοσι (20) ημερών να ζητήσει την κρίση της τριμελούς επιτροπής της παρ. 5.** Από 01/01/2003 δεν κρίνεται από επιτροπή το κύρος των βιβλίων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από ΠΕΚ, ΤΕΚ και ΔΥΟ.

ι. **Η κρίση της επιτροπής αυτής** είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ΔΟΥ. Ο επιτηδευματίας δε δεσμεύεται από την αίτησή του για κρίση από την επιτροπή και στην περίπτωση που διαφωνεί μπορεί στη συνέχεια να προσφύγει στα φορολογικά δικαστήρια. Επίσης δικαίωμα προσφυγής, σύμφωνα με το άρθρο 74 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4125/60), υπέρ του δημοσίου μπορεί να ασκήσει, κατά της πράξης, ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος επιθεωρητής.

κ. **Δεν κοινοποιείται το σημείωμα του άρθρου 30 παρ. 5, όταν δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και στοιχεία** στον φορολογικό έλεγχο, γιατί στην περίπτωση αυτή δεν έχει αρμοδιότητα η επιτροπή. Εάν τηρούνται ή επιδεικνύονται μόνο στοιχεία τότε κοινοποιείται το σημείωμα.

λ. **Με την παρ. 6 ορίζεται πότε τα βιβλία της Α' κατηγορίας κρίνονται ανακριβή.** (Ανεπαρκή δεν ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. γιατί, στο βιβλίο Αγορών, ο προσδιορισμός του αποτελέσματος είναι πάντοτε τεκμαρτός, δηλαδή με τη χρήση ΣΚΚ).

μ. **Η κρίση περί ανεπάρκειας ή ανακρίβειας όλων των υποθέσεων που ελέγχονται από ΔΟΥ, ΤΕΚ, ΠΕΚ κρίνεται μόνο από τον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ ή ΤΕΚ ή ΠΕΚ.** Στην Επιτροπή της παρ. 5 κρίνονται μόνο υποθέσεις του Ε.Θ.Ε.Κ.

ν. **Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία ως ανεπαρκών** δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια, αλλά πρέπει αυτές να καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και να είναι σε μεγάλη έκταση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων (παρ. 3).

ξ. **Τα βιβλία είναι δυνατόν να απορριφθούν ως ανακριβή εκτός από τη διάταξη με την οποία πρέπει οι πράξεις ή παραλείψεις να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και με κριτήριο μόνο την πρόθεση της τέλεσης των πράξεων που αναφέρονται στις παρ. 4 και 6.**

ο. **Τα βιβλία κρίνονται ως επαρκή και ακριβή εκ του νόμου, εάν η αξία των πράξεων ή των παραλείψεων εμπίπτει στα όρια που ορίζονται στην παρ. 7.**

π. **Το κύρος των βιβλίων των χρήσεων πριν την 01/01/2003 μπορεί να κριθεί με τις νέες ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 30 όπως αυτές ισχύουν με το Ν. 3052/02.**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΜΗ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ – ΜΗ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ

□ Περιπτώσεις που δεν θεωρούνται ανεπάρκειες ή ανακρίβειες.

Ως κανόνα θα μπορούσαμε να γράψουμε ότι, αφού τα βιβλία και στοιχεία είναι εξ ορισμού ειλικρινή, τότε, όλες οι περιπτώσεις στις οποίες δεν αποδεικνύεται αδυναμία ελέγχου για τις ανεπάρκειες ή η έκτασή τους είναι μικρή σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο, όπως επίσης για τις ανακρίβειες αν δεν αποδειχθούν πράξεις τέτοιας έκτασης, που να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, επισύρουν μόνον οικονομικές κυρώσεις ή προστίθενται στα κέρδη ως λογιστικές διαφορές, κατά περίπτωση.

Αναφέρουμε με το παραπάνω σκεπτικό μόνο μερικές χαρακτηριστικές περιπτώσεις :

1. **Υπερτίμηση ή υποτίμηση εμπορευσίμων στοιχείων.**
2. **Καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε άλλη χρήση.**
3. **Η αναγραφή πραγματικών εξόδων τα οποία δεν έχουν νόμιμο φορολογικό στοιχείο ή δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις.**
4. **Η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων.**
5. **Πράξεις που οφείλονται σε παραδρομή ή συγνωστή πλάνη.**
6. **Ελλείμματα στο βιβλίο αποθήκης, όταν δεν υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία ότι προέρχονται από αποκρυμμένες πωλήσεις, υπολογίζονται στα έσοδα.**
7. **Μεμονωμένη παράβαση έστω και ουσιαστική, όχι όμως από μόνη της να δικαιολογεί απόκρυψη εσόδων κλπ. μεγάλης έκτασης, δε μπορεί να οδηγήσει σε ανακρίβεια των βιβλίων.**
8. **Πράξεις που οφείλονται στην ιδιομορφία των εργασιών της επιχείρησης και όχι σε πρόθεση απόκρυψης κερδών.**
9. **Η μη απογραφή εμπορευμάτων τρίτων δεν καθιστά ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό.**
10. **Οι πλημμέλειες οικειοθελώς τηρημένου βιβλίου (αποθήκης) τότε μόνο μπορούν να θεμελιώσουν δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, όταν από αυτές προκύπτει ανακρίβεια των εγγραφών των επισήμων βιβλίων.**
11. **Η αναγραφή του είδους μόνο με τη χρήση κωδικών αριθμών στα τιμολόγια και στα δελτία αποστολής συνιστά μεν παράβαση του ΚΒΣ για την οποία δικαιολογείται η επιβολή προστίμου, όχι όμως και λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών, που μπορεί να δικαιολογήσει εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. Οι κωδικοί αριθμοί είχαν καταχωρηθεί σε θεωρημένο βιβλίο.**
12. **Η μη σύνταξη απογραφής έναρξης σε Α.Ε. που προκύπτει από συγχώνευση εταιρειών δεν οδηγεί αναγκαστικά σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, αν υπάρχουν άλλα στοιχεία ή αναπληρώνονται από άλλες εγγραφές.**
13. **Η πρόσκαιρη και δικαιολογημένη αδυναμία επίδειξης βιβλίων και στοιχείων.**
14. **Η μη επίδειξη των προαιρετικά τηρούμενων βιβλίων.**
15. **Μικρή καθυστέρηση ενημέρωσης του βιβλίου αποθήκης.**
16. **Η μη κανονική ενημέρωση βιβλίου ελεύθερου επαγγελματία δεν καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή, όταν εκδίδονται θεωρημένα στοιχεία, τα οποία δε μπορούν να αλλοιωθούν.**

17. Η μη τήρηση αποθήκης ειδών συσκευασίας δεν συνεπάγεται αναγκαία εξωλογιστικό προσδιορισμό, εφόσον η αναλογία των ειδών συσκευασίας προς τα παραχθέντα προϊόντα είναι ακριβής.

18. Το ότι δεν κλείστηκαν στο τέλος του χρόνου οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης δε συνιστά πλημμέλεια.

19. Η μη παράδοση στο φορολογικό έλεγχο του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού. Η μη λεπτομερής ανάλυση των οδηγιών χρήσης του λογισμικού στο εγχειρίδιο οδηγιών.

20. Οι περιπτώσεις αυτές υπήρχαν αρχικά στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 30 και αφαιρέθηκαν με την τροποποίησή τους, με το Ν. 3052/02. Με την αρχή του επεικέστερου που ορίζει η παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν. 3052/02, οι πράξεις αυτές δεν οδηγούν σε ανεπάρκεια ούτε τα προηγούμενα ανέλεγκτα έτη.

21. Δεν κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή τα βιβλία όταν διαπιστώνονται

22. Υποτιμολογήσεις ή υπερτιμολογήσεις μεταξύ συγγενικών επιχειρήσεων οι οποίες ορίζονται ως λογιστικές διαφορές από το άρθρο 39 του Ν. 2238/94.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Π Ε Μ Π Τ Ο

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΡΙΣΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΥΡΟΥΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

- **Κατάργηση των Επιτροπών κρίσης του κύρους των βιβλίων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από τις ΔΟΥ, ΤΕΚ και ΠΕΚ**

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 5 όπως ισχύουν από 01/01/2003 με το Ν. 3052/02, ορίζεται ότι μόνο οι υποθέσεις που ελέγχονται από το Ε.Θ.Ε.Κ. κρίνονται από πενταμελή επιτροπή μετά από αίτηση του επιτηδευματία, ως προς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων τους, Από την ημερομηνία αυτή και μετά καταργείται η κρίση του κύρους των βιβλίων των επιτηδευματιών της Γ' κατηγορίας βιβλίων που ελέγχονται από τις ΔΟΥ, τα ΤΕΚ και τα ΠΕΚ και οι Επιτροπές που οριζόταν με ρις προϊσχύουσες διατάξεις παύουν να ισχύουν από την 01/01/2003.

Μετά την κατάργηση των εν λόγω επιτροπών η ανεπάρκεια ή η ανακρίβεια των βιβλίων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από τις ΔΟΥ, ΤΕΚ, ΠΕΚ κρίνεται μόνο από τον αρμόδιο προϊστάμενο και σε περίπτωση μη συμβιβασμού από τα διοικητικά δικαστήρια.

- **Διαδικασία παραπομπής στην Επιτροπή υποθέσεων που ελέγχονται από το Ε.Θ.Ε.Κ.**

Α) Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Ε.Θ.Ε.Κ. στα οποία διαπιστώνονται πράξεις ή παραλείψεις, που κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής, συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, κρίνεται μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή.

Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του Ε.Θ.Ε.Κ., υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία, σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Σημειώνεται ότι το σημείωμα αυτό, αποτελεί προδικασία για να ζητήσει ο επιτηδευματίας την κρίση της Επιτροπής, είναι άσχετο με το σημείωμα της παρ. 7 του άρθρου 36 του Κώδικα, που παραδίδεται μετά το τέλος του τακτικού ελέγχου.

Β) Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του προηγούμενου σημειώματος, να ζητήσει την κρίση των βιβλίων και στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου αυτού. Η κρίση από την Επιτροπή του κύρους των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών ή ανακριβών, ή ανεπαρκών και ανακριβών εναπόκειται στην διακριτική ευχέρεια του επιτηδευματία να υποβάλλει ή όχι σχετική αίτηση στον προϊστάμενο του Ε.Θ.Ε.Κ.

Γ) Ο προϊστάμενος του Ε.Θ.Ε.Κ., μετά την υποβολή της αίτησης του επιτηδευματία και πριν από κάθε άλλη διαδικαστική ενέργεια, υποχρεούται να παραπέμψει την υπόθεση στην αρμόδια για κρίση Επιτροπή με σχετικό έγγραφό του, στο οποίο, εκτός των άλλων αναφέρει τους λόγους απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων με όλο το περιεχόμενο που απαιτεί ο νόμος. Συγχρόνως διαβιβάζει στην Επιτροπή το φάκελο της υπόθεσης με όλα τα σχετικά στοιχεία.

Δ) Η Επιτροπή, μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από το χρόνο περιέλευσης της υπόθεσης σε αυτήν, αποφαινεται αιτιολογημένα αν οι πράξεις ή παραλείψεις που διαπράχθηκαν

αποτελούν λόγους ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Η Επιτροπή έχει δικαίωμα να διατάξει συμπληρωματικό έλεγχο σε όσες περιπτώσεις κρίνει ότι ορισμένα σημεία της υπόθεσης χρήζουν περαιτέρω ελέγχου και διευκρινίσεων.

Η απόφαση της Επιτροπής, που υπογράφεται από τον Πρόεδρο και τον Γραμματέα, κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ και είναι απολύτως δεσμευτική γι' αυτόν.

Μετά την έκδοση της οριστικής απόφασης της επιτροπής δεν μπορεί να επανέλθει (η επιτροπή) για νέα κρίση επί της ίδιας διαφοράς, κατόπιν νέας αίτησης και προσκόμισης νέων στοιχείων εκ μέρους του επιτηδευματία.

□ Όροι λειτουργίας της Επιτροπής

Η επιτροπή έχει την έδρα της στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, είναι πενταμελής και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού και αποτελείται από :

Α. Ένα Σύμβουλο ή Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως Πρόεδρο που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό.

Β. Ένα εκ των προϊσταμένων των διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας που ορίζεται από τον Υπουργό και αναπληρώνεται από το νόμιμο αναπληρωτή του.

Γ. Ένα εκ των προϊσταμένων των Διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων που ορίζεται από τον Υπουργό και αναπληρώνεται από το νόμιμο αναπληρωτή του.

Δ. Ένα εκπρόσωπο του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας που προτείνεται από το αναπληρωτή του από αυτό.

Ε. Ένα κοινό εκπρόσωπο των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιμελητηρίων Αθήνας και Πειραιά που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτά. Σε περίπτωση διαφωνίας αυτών, ο εκπρόσωπος ορίζεται από τον υπουργό Οικονομικών.

Χρέη γραμματέα της Επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Πρόεδρο.

Εισηγητής για κάθε υπόθεση ορίζεται υπάλληλος του Ε.Θ.Ε.Κ. που προτείνεται από τον προϊστάμενο της αρχής αυτής.

Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία της Επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομίας και οικονομικών για τα συλλογικά όργανα. Για τον τρόπο λειτουργίας σημειώνουμε τα ακόλουθα :

- Η Επιτροπή βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει όταν ο αριθμός των παρόντων μελών είναι μεγαλύτερος των απόντων.

- Κατά την συνεδρίαση της Επιτροπής δικαιούται να παραστεί και να αναπτύξει τις απόψεις του ο επιτηδευματίας ή ο εκπρόσωπος του, ο οποίος πρέπει να έχει έγγραφη εξουσιοδότηση, εφόσον δεν παρίσταται με αυτόν.

- Ο επιτηδευματίας δικαιούται να υποβάλλει στην επιτροπή υπόμνημα μέχρι την προηγούμενη ημέρα της συνεδρίασης αυτής, κατά την οποία θα κριθεί η υπόθεσή του. Το υπόμνημα αυτό κατατίθεται στο Γραμματέα της Επιτροπής.

- Οι αποφάσεις της Επιτροπής λαμβάνονται κατά πλειοψηφία με φανερή ψηφοφορία και διατυπώνονται σε πρακτικά συνεδριάσεων, στα οποία γράφονται τα ονόματα των

- μελών που συμμετέχουν και καταχωρίζονται σε αυτά η γνώμη του μέλους που μειοψήφισε. Τα πρακτικά υπογράφονται από τον Πρόεδρο και το Γραμματέα αυτής.
- Κάθε Επιτροπή κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της αλληλογραφεί, μέσω του Προέδρου της, απευθείας με κάθε Δημόσια αρχή ή Υπηρεσία και Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, που έχουν υποχρέωση να παρέχουν τις πληροφορίες που ζητούνται.
 - Σε κάθε Επιτροπή τηρούνται από το Γραμματέα τα εξής βιβλία :
 - I. Βιβλίο Πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγραφών.
 - II. Βιβλίο Διεκπεραίωσης των εγγράφων που παραδίδονται με απόδειξη.
 - III. Βιβλίο πρακτικών Συνεδριάσεων. Τα πρακτικά μπορεί να συντάσσονται και σε κινητά φύλλα.

Τα βιβλία αριθμούνται και μονογράφονται από το Γραμματέα κατά φύλλο και θεωρούνται από τον Πρόεδρο της Επιτροπής στο τελευταίο φύλλο τους. Τα βιβλία αυτά τηρούνται με την επιμέλεια του Γραμματέα της Επιτροπής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

1. Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος.

Άρθρο 32 ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)

Α. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία Α' και Β' κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας από αυτήν που πρέπει ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, όπου στην περίπτωση ανεπάρκειας οι ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι αδύνατες, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σ' αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ποσά εσόδων που ακολουθούν:

1. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
2. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.
3. Οι αποσβεσμένες επισφαλείς απαιτήσεις που εισπράχθησαν, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
4. Φόροι, τέλη, εισφορές της επιχείρησης που εισπράχθησαν εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

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

Β. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι συντελεστές αυτοί περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών

και δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Ο συντελεστής αυτός δε μπορεί να είναι ανώτερος από τα 3/5 του συντελεστή μικτού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Στην περίπτωση που το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, εφαρμόζονται αυτοί και όχι οι συντελεστές του πίνακα.

Όταν τα βιβλία και στοιχεία κριθούν ανακριβή καθώς και επιχειρήσεις που δε τηρούν βιβλία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα ο παραπάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%.

Στις περιπτώσεις που ακολουθούν το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους παρακάτω λόγους:

1. Έκδοση πλαστών ή εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων.
2. Αν μέσα στην ίδια χρήση διαπράχθηκαν περισσότερες από μία παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.
3. Μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων στον τακτικό φορολογικό έλεγχο.

4. Απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό 3000 ευρώ.

Στις περιπτώσεις που διαπιστωθεί άσκηση επιτηδεύματος χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής επιτροπής ή άσκηση αυτού σε διεύθυνσή που δεν δηλώθηκε, τότε, ο **Μ.Σ.Κ.Κ. διπλασιάζεται.**

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παρ. 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται στα ανάλογα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του ανάλογου συντελεστή του πίνακα.

Εφόσον τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα παραπάνω υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται αυτά που προσδιορίζονται λογιστικά, ανεξάρτητα από το αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή μεγαλύτερο του διπλάσιου του ανάλογου συντελεστή του πίνακα.

Ο Σ.Κ.Κ. δε μπορεί να είναι ανώτερος από το 85% σε κάθε περίπτωση που εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

Γ. Αν σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του Μ.Σ.Κ.Κ., το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερο του μηδενός.

Κατ' εξαίρεση, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, αναγνωρίζεται αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό 5% επί των ακαθαρίστων εσόδων των χρήσεων που δεν ελέγχθησαν.

Δ. Κατ' εξαίρεση για τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία της Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και με την προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης λόγω ύψους αγορών, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων. Οι συντελεστές καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται στις αγορές περιέχονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ε. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν τους μοναδικούς συντελεστές στις αγορές:

1. Για τις επιχειρήσεις της Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία οι αγορές λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους.
2. Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων λόγω ύψους αγορών, οι αγορές λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα τιμολόγια αγορών.
3. Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση:
 - Από την Α' στην Γ' κατηγορία, οι αγορές της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων μειώνονται κατά την αξία τους που εμφανίζεται

στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων.

- Από τη Β' στη Α' κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Α' κατηγορίας, προσαυξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που αποδεδειγμένα δεν διατέθηκαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες τηρήθηκαν βιβλία Β' κατηγορίας.
- Από την Γ' στη Α' κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Α' κατηγορίας, προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζονται στην τελευταία απογραφή λήξης.

ΣΤ. Το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 31, σε περίπτωση τεκμαρτού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη, αν πριν την καταβολή ή πίστωση αυτού στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

2. Ακαθάριστο εισόδημα. Διατάξεις άρθρου 30 ν.2238/1994

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.
2. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων γίνεται ως εξής:

- Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.
- Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς Φ.Π.Α., τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση. Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος, βρίσκεται με σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών. Όταν το μικτό κέρδος καθορίζεται από το Υπουργείο Εμπορίου, ως ποσοστό μικτού κέρδους λαμβάνεται το ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει καθοριστεί από το Υπουργείο αυτό.

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

- Από την Α' στη Β' κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Β' κατηγορίας, δεν μπορούν να υπερβούν τα ακαθάριστα έσοδα, που βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σε αυτήν την περίοδο.

Όταν όμως τα ακαθάριστα έσοδα αυτής της περιόδου, μειωμένα κατά τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία είχαν τηρηθεί βιβλία Α' κατηγορίας, είναι μεγαλύτερα από τα μεακαθάριστα έσοδα της ίδιας περιόδου που βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, τότε, τα μεγαλύτερα αυτά ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται ως έσοδα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Β' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Από την Α' στην Γ' κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία πρίν από την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων διαχειριστική περίοδο, βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα κατά την περίοδο αυτή, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων.

Από την Β' ή Γ' στην Α' κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Α' κατηγορίας βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων κατά την περίοδο αυτή, η οποία προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων ετοιμών προϊόντων που αποδειγμένα δεν διατέθηκαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία Β' κατηγορίας ή που εμφανίζονται στην απογραφή, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που διαθέτει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. για τις συνθήκες λειτουργίας και της συναλλακτικής δράσης της επιχείρησης. Λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση καθώς και το μικτό κέρδος συγκριτικά με άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, το προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, τα διαχειριστικά έξοδα και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

3. Έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

Εκδίδεται και κοινοποιείται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εάν:

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξακριβώσει από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που είχε περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδειχθούν ανακριβή.

Ανεπάρκεια ή ανακρίβεια από νέα συμπληρωματικά στοιχεία. Δεν αποκλείεται να υπολογισθεί εξ αρχής το συνολικό εισόδημα εξωλογιστικά.

Το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν, ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίστηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν από τα νέα στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου δεν αποκλείεται να προσδιοριστεί πλέον το συνολικό εισόδημα εξωλογιστικά με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΘΡΟ 31 Ν. 2238/1994

1. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. καθώς επίσης και των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. , με την προϋπόθεση ότι οι επιχειρήσεις αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, βρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση των παρακάτω εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα:

α) Τών γενικών εξόδων διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται και :

- Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού εκτός εάν από την τρέχουσα νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. **Προκειμένου για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τότε η διάταξη αυτή εφαρμόζεται στην περίπτωση που υπάρχει η συγγενική σχέση μεταξύ εργαζομένου και κάποιου από τα μέλη της εταιρίας, κοινοπραξίας ή κοινωνίας.**
- **Κατά εξαίρεση, δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταιρών ή μελών ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, κοινωνιών και κοινοπραξιών.**
- **Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.**
- **Οι δωρεές ακινήτων και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο δημόσιο, τους δήμους, ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα κ.λ.π. Επίσης καθορίζεται η αξία δωριζόμενων ακινήτων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.**
- **Η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις, οι οποίες παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά, προς κοινωφελές ίδρυμα με την επωνυμία «ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ - ΙΔΡΥΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΠΕΙΝΑΣ » . Ως αξία των δωριζόμενων ειδών διατροφής λαμβάνεται, κατά περίπτωση, το κόστος απόκτησης ή παραγωγής τους, και είναι απαραίτητη η έκδοση φορολογικού στοιχείου που ορίζεται από τις ανάλογες διατάξεις του Κ.Β.Σ.**
- **Οι δωρεές ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων.**
- **Δωρεές χρηματικών ποσών σε κοινωφελή ιδρύματα, σωματεία, Ναούς κ.λ.π.**
- **Δωρεές χρηματικών ποσών για πολιτιστικούς σκοπούς. Πολιτιστικοί σκοποί είναι, η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του**

θεάτρου και γενικότερα των τεχνών καθώς επίσης και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων.

- **Δωρεές και χορηγίες που καταβάλλονται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.**

Ειδική περίπτωση είναι τα **χρηματικά ποσά**, που καταβάλλονται ως δωρεά σε **αθλητικά σωματεία**, τα οποία λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον κατατίθεται σε λογαριασμό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα. Τα ποσά των δωρεών αυτών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι υπάρχουν τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- i) Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.
- ii) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου για την αποδοχή της δωρεάς θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.
- iii) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς, θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο.

Τα ποσά δωρεών δε μεταφέρονται σε άλλη χρήση.

- **Τά ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής των εργαζομένων τους.** Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά

εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων. Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, λειτουργίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων, που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, (που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους), μέχρι 1400 κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν ως 60% του συνολικού ύψους αυτών, με την προϋπόθεση ότι χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει ποσοστό ως 25% των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών.

γ) Η αξία πρώτων και βοηθητικών υλών, ειδικών δαπανών, επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας, κ.τ.λ.

δ) Οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας.

ε) Φόροι, τέλη, δικαιώματα, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης, λογίζεται ο χρόνος καταβολής τους στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

στ) Τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές.

Μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997 η **διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων** είναι υποχρεωτική.

Πάγια στοιχεία, αξίας κτήσης ως 600 ευρώ, αποσβένονται εξολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται είναι η σταθερή επί της αξίας κτήσης των παγίων στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων με εξαίρεση το μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό που αποκτήθηκε από 01/01/1998 και μετά, για τα οποία διενεργούνται υποχρεωτικά οι αποσβέσεις, είτε με τη σταθερή είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Τα ποσοστά των αποσβέσεων, πρέπει να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις, καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος, όπως ισχύει κάθε φορά.

Οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες διαφορετικές χρήσεις που ακολουθούν μετά την χρήση μέσα στην οποία ξεκίνησε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, είτε με συντελεστή 0% είτε με

συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από χρήση σε χρήση.

Οι επιχειρήσεις που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο δεν δικαιούνται να διενεργούν και αυξημένες αποσβέσεις.

ζ) Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών καθώς και τα αποθεματικά για την αποκατάσταση του ενεργητικού που θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

η) Η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Όσον αφορά τα ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

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

1. Των επιστροφών ή εκπτώσεων
2. Της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και
3. Του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Ομοίως υπολογίζεται πρόβλεψη σε ποσοστό 1% επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών. Το ποσό αυτό των προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις δε μπορεί να υπερβεί το 50% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού πελάτες.

ι) Τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

ια) Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

ιβ) Τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων.

ιγ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης μισθωμένων ακινήτων.

ιδ) Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων.

ιε) Τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης.

ιστ) Τα μισθώματα Leasing.

ιη) Τα έξοδα οργάνωσης θυγατρικής επιχείρησης ή επιχείρησης του ίδιου ομίλου.

ιθ) Τα ποσά για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού.

2.Στις επιχειρήσεις στις οποίες αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών.

Ως ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, λαμβάνονται τα εξής:

Α. Για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων.

Β. Για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή εφόσον από αυτές εισάγεται συνάλλαγμα.

Γ. Για τις επιχειρήσεις έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των εντύπων.

Δ. Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας τηλεόρασης, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα.

Ε. Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, κατασκηνωτικά κέντρα και για τα γραφεία γενικού τουρισμού τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

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

4.Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά για επιχειρήσεις διαμεσολάβησης εξαγωγής αγαθών. Στη περίπτωση αυτή αναγνωρίζεται έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα που υπολογίζεται σε ποσοστό 3% στο ποσό της προμηθείας που παίρνουν οι παραπάνω επιχειρήσεις.

5.Δαπάνες επιχειρήσεων επεξεργασίας υλών τρίτων με επανεξαγωγή στην αλλοδαπή των ετοιμών.

6.Μη συμψηφισμός ζημιάς από την αφαίρεση των δαπανών χωρίς δικαιολογητικά, με έσοδα άλλων κλάδων της επιχείρησης ή έσοδα της από άλλες κατηγορίες. Η ζημιά αυτή μπορεί να μεταφέρεται στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι σε αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

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

8.Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που φορολογείται, το συνολικό ποσό των δαπανών που επισίπτει, μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα παραπάνω ακαθάριστα έσοδα:

Α. Ποσό των χρωστικών τόκων που βρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που προαναφέρονται.

Β. Ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσοστό αυτό δε μπορεί να υπερβαίνει το 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

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

9.Κατάθεση στη Δ.Ο.Υ. απόφασης ή εγγράφου καταβολής αποζημίωσης.

10. Προϋποθέσεις αναγνώρισης αποζημιώσεων για ζημιές επί αυτοκινήτων όταν καταβάλλονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

11.Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ¼ των ετήσιων αποδοχών του.

12.Αποσβέσεις εταιρειών χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing).

13.Επισφαλείς απαιτήσεις επιχειρήσεων Leasing.

14.Καταχώρηση των δαπανών στα βιβλία.

15.Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

1. Κατηγορίες επιχειρήσεων και επαγγελμάτων, των οποίων το αποτέλεσμα υπολογίζεται λογιστικά.

Για να προσδιοριστεί το εισόδημα των επιχειρήσεων λογιστικά με έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει η επιχείρηση :

- Να τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας, ανεξαρτήτως νομικού τύπου ή αντικειμένου εργασιών.
- Να τηρεί ειλικρινή βιβλία εσόδων – εξόδων, εφόσον παρέχει αποκλειστικά υπηρεσίες και στερείται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στη κατηγορία αυτή μπορούν να ενταχθούν μεγάλες κατηγορίες επιτηδευματιών όπως είναι :

Ελεύθεροι επαγγελματίες.

Θεωρούνται ως ελεύθεροι επαγγελματίες όσοι ασκούν το επάγγελμα του:

1. γιατρού	27. καθηγητή
2. οδοντογιατρού	28. δασκάλου
3. κτηνιάτρου	29. καλλιτέχνη
4. φυσιοθεραπευτή	30. γλύπτη
5. βιολόγου	31. ζωγράφου
6. ψυχολόγου	32. σκιτσογράφου
7. μαίας	33. χαράκτη
8. δικηγόρου	34. ηθοποιού
9. δικολάβου	35. εκτελεστή μουσικών έργων
10. συμβολαιογράφου	36. μουσουργού
11. άμισθου υποθηκοφύλακα	37. καλλιτεχνών κέντρων διασκέδασης
12. δικαστικού επιμελητή	38. χορευτή
13. αρχιτέκτονα	39. χορογράφου
14. μηχανικού	40. σκηνοθέτη
15. τοπογράφου	41. σκηνογράφου
16. χημικού	42. ενδυματολόγου
17. γεωπόνου	43. διακοσμητή
18. γεωλόγου	44. οικονομολόγου
19. δασολόγου	45. αναλυτή - προγραμματιστή
20. ωκεανογράφου	46. ερευνητή
21. σχεδιαστή	47. συμβούλου επιχειρήσεων
22. δημοσιογράφου	48. λογιστή
23. συγγραφέα	49. φοροτέχνη
24. διερμηνέα	50. αναλογιστή
25. ξεναγού	51. κοινωνιολόγου
26. μεταφραστή	52. εμπειρογνώμονα

Ακόμα από τη διοίκηση διευκρινίστηκε ή έγινε δεκτό ότι ελεύθεροι επαγγελματίες είναι οι :

- Ορκωτοί λογιστές
- Τα παραϊατρικά επαγγέλματα
- Οι μασέρ
- Ο θεραπευτής κάλων, οστράκων, νυχιών ως παραϊατρικό επάγγελμα
- Ο αναλογιστής ασφαλιστικών επιχειρήσεων
- Οι σχεδιαστές υφασμάτων
- Οι μεταφραστές γραπτού λόγου
- Περιβαλλοντολόγοι
- Διαιτολόγοι – διατροφολόγοι
- Εργοφυσιολόγοι
- Θεατρολόγοι
- Γραφίστες

Λοιποί επαγγελματίες :

- Οι επισκευαστές γενικά
- Οι φασονίστες χωρίς ίδια υλικά
- Οι εκτελωνιστές
- Οι τουριστικές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών
- Τα ναυτιλιακά πρακτορεία
- Οι παραγωγοί ασφαλειών
- Οι μεσίτες
- Τα εκπαιδευτήρια
- Τα φροντιστήρια
- Οι εκμισθωτές μηχανημάτων – αυτοκινήτων – κινητών πραγμάτων
- Οι ασφαλιστές
- Οι αντιπρόσωποι με προμήθειες
- Οι πλασιέ
- Οι σχολές χορού
- Οι σχολές οδηγών
- Τα γυμναστήρια
- Τα κομμωτήρια
- Τα κουρεία
- Τα φυσιοθεραπευτήρια
- Ενοικιάσεις κινητών πραγμάτων
- Οι παιδικοί σταθμοί
- Τα κάμπινγκ
- Τα ξενοδοχεία
- Τα συνεργεία αυτοκινήτων
- Τα θέατρα, οι κινηματογράφοι, τα λούνα παρκ
- Οι επιχειρήσεις θεάματος
- Όλες οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών

Εάν η επιχείρηση δε τηρεί βιβλία ή τα τηρούμενα κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, τότε το κέρδος υπολογίζεται εξωλογιστικά με τους οριζόμενους μοναδικούς κατά επάγγελμα συντελεστές.

2. Ειδικός τρόπος προσδιορισμού καθαρών κερδών επιχειρήσεων.

- Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, το καθαρό εισόδημά τους, που προσδιορίζεται εξωλογιστικά, Δε μπορεί να είναι μικρότερο από το καθαρό εισόδημα που βρίσκεται λογιστικά με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους των εξόδων που ορίζονται στο άρθρο 31. Όταν δεν διενεργείται απογραφή ή δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό 10% επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό 10% επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει συνταχθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για το προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχιστεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.
- Για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 60.000 ευρώ, το καθαρό εισόδημά τους, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προσδιορίζεται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 (περί κυρώσεων και προστίμων).
- Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών μέχρι και 60.000 ευρώ, το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημά τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.
- Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών πάνω από 60.000 ευρώ, το συνολικό καθαρό εισόδημά τους δε μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημά τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 για τον κλάδο της εμπορίας ή παραγωγής και λογιστικά, για τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, που αφορούν επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας Κ.Β.Σ., έχουν εφαρμογή εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου της παροχής υπηρεσιών αποτελούν το 70% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων τους.

3. Επιχειρήσεις που προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη με τον ειδικό τρόπο προσδιορισμού.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 έχει εισαχθεί ένα νέο σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών με το οποίο προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που θα υπαχθούν σε φόρο και τα οποία αποκτήθηκαν από 01/01/1999 ή προκύπτουν από ισολογισμούς

που έκλεισαν μετά την 31/12/1998 όταν καταργήθηκε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών των εμπορικών επιχειρήσεων.

Σημειώνεται ότι οι τεχνικές κ.τ.λ. επιχειρήσεις τα καθαρά κέρδη των οποίων προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 34, δεν υπάγονται στο νέο σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών, όπως επίσης και οι γεωργικές επιχειρήσεις.

Το νέο σύστημα ισχύει για τις παρακάτω επιχειρήσεις :

- Επιχειρήσεις αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων και παραγωγής αγαθών με βιβλία δεύτερης κατηγορίας Κ.Β.Σ.
- Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών με βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας και έσοδα μέχρι και 60.000 ευρώ.
- Μικτές επιχειρήσεις με βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας και έσοδα από το κλάδο παροχής υπηρεσιών μέχρι και 60.000 ευρώ.
- Μικτές επιχειρήσεις με βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας και έσοδα από το κλάδο παροχής υπηρεσιών πάνω από 60.000 ευρώ.
- Επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται Φ.Δ.Χ. ή Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητα.
- Επιχειρήσεις με βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια ή διαμερίσματα.
- Επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κάμπινγκ.
- Επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών.
- Επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες :

Απαλλάσσονται, με βάση τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ή

δεν τηρούν βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων αυτών, καθώς και

οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας,

τα κέρδη τους προσδιορίζονται μόνο εξωλογιστικά.

Επίσης διευκρινίζονται και τα ακόλουθα :

▪ Σε επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητα ή οποία δεν υπάγεται στο νέο σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών, καθώς και άλλη που υπάγεται σε αυτό, τα καθαρά κέρδη της δραστηριότητας που δεν υπάγεται στο νέο σύστημα θα προσδιοριστούν με τις λοιπές διατάξεις που ισχύουν εκτός από τις διατάξεις του άρθρου 33. Για παράδειγμα επιχείρηση διαθέτει πρατήριο βενζίνης για το οποίο τηρεί βιβλίο αγορών και παράλληλα έχει και πλυντήριο αυτοκινήτων για το οποίο τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων. Τα καθαρά κέρδη της δραστηριότητας του πλυντηρίου θα προσδιοριστούν με το νέο σύστημα (εξωλογιστικά και λογιστικά αν είναι μέχρι 60.000 ευρώ) και στα κέρδη που θα προκύψουν θα προστεθούν τα κέρδη του πρατηρίου βενζίνης, όπως αυτά προσδιορίζεται εξωλογιστικά με τη χρήση Μ.Σ.Κ.Κ..

▪ **Οι επιχειρήσεις με το νέο σύστημα κρίνονται ως ενιαίο σύνολο, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ έδρας και υποκαταστημάτων, δηλαδή προσδιορίζονται συνολικά κέρδη για την επιχείρηση και όχι για κάθε εγκατάσταση χωριστά.**

4. Τρόπος προσδιορισμού καθαρών κερδών επιχειρήσεων αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων και παραγωγής αγαθών με βιβλία δεύτερης κατηγορίας Κ.Β.Σ.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται επιχειρήσεις αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων και παραγωγής αγαθών, οι οποίες τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Πρώτος τρόπος υπολογισμού των καθαρών κερδών.

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων και παραγωγής αγαθών με βιβλία δεύτερης κατηγορίας Κ.Β.Σ. καταρχάς προσδιορίζονται εξωλογιστικά με την εφαρμογή του προβλεπόμενου Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

Δεύτερος τρόπος υπολογισμού των καθαρών κερδών.

Τα καθαρά κέρδη των παραπάνω επιχειρήσεων στη συνέχεια θα προσδιοριστούν και λογιστικά, δηλαδή με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους των δαπανών που προβλέπονται από το άρθρο 31, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών.

Ειδικότερα, τα καθαρά κέρδη θα προσδιοριστούν λογιστικά ως ακολούθως :

Επιχειρήσεις εμπορίας αγαθών

I. Ακαθάριστα έσοδα

II. ΜΕΙΟΝ:

Απογραφή εμπορευμάτων έναρξης

Πλέον:

Αγορές εμπορευμάτων χρήσης

ΣΥΝΟΛΟ

Μείον:

Απογραφή εμπορευμάτων λήξης

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

Υπόλοιπο (Μικτό κέρδος)

III. ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Υπόλοιπο (Καθαρά Κέρδη)

Επιχειρήσεις παραγωγής αγαθών

Ακαθάριστα έσοδα

Μείον:

Απογραφή εμπορεύσιμων αγαθών (Πρώτες ύλες και λοιπά) κατά την έναρξη της χρήσης

Πλέον:

Αγορές εμπορεύσιμων χρήσης

ΣΥΝΟΛΟ

Μείον:

Απογραφή εμπορεύσιμων αγαθών κατά τη λήξη της χρήσης

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ

ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΥΠΟΛΟΙΠΟ (ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ)

□ Σύγκριση των δύο τρόπων υπολογισμού. Καθαρά κέρδη που φορολογούνται.

Τα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν μεταξύ του εξωλογιστικού και του λογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών, θα ληφθούν υπόψη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος.

Ειδικά για τα κέρδη των χρήσεων 01/01/1999 έως 31/12/2003 τα κέρδη που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο δεν μπορούν να υπερβούν τα κέρδη που προκύπτουν με τον εξωλογιστικό τρόπο προσαυξημένα κατά ποσοστό 50%.

Π.χ. εάν ο Σ.Κ.Κ. είναι 10%, τότε τα καθαρά κέρδη που θα προκύψουν λογιστικά από τα βιβλία, γίνονται δεκτά εάν βρίσκονται μεταξύ του 10% -15%, διαφορετικά όταν είναι μικρότερα από 10% αυξάνονται (ως βάση) στο 10%, ενώ όταν είναι μεγαλύτερα του 15% περιορίζονται (ως οροφή) στο 15%.

Για τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών ισχύουν τα εξής :

◆ **Υπολογισμός αξίας πρώτων και βοηθητικών υλών.**

Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών και των εμπορεύσιμων αγαθών που χρησιμοποιήθηκαν βρίσκεται με την αξιοποίηση των απογραφέντων αποθεμάτων πρώτων κ.τ.λ. υλών και των εμπορεύσιμων αγαθών κατά την έναρξη της χρήσης και κατά τη λήξη αυτής, για τα οποία υπάρχει υποχρέωση από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. να τα απογράφουν οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

◆ **Όταν δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης απογραφής.**

Όταν δεν υπάρχει η υποχρέωση σύνταξης απογραφής για την κρινόμενη χρήση είτε λόγω του αντικείμενου των εργασιών της επιχείρησης είτε λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, για να βρούμε το κόστος πωληθέντων λαμβάνεται ως απογραφή έναρξης ποσοστό 10% των αγορών των εμπορευμάτων ή των υλών και των λοιπών εμπορεύσιμων αγαθών, της προηγούμενης χρήσης, τα οποία προβλέπεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. να απογράφονται υποχρεωτικά από όσους τηρούσαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ενώ ως απογραφή της λήξης λαμβάνεται ποσοστό 10% αυτών των ειδών των αγορών της κρινόμενης χρήσης.

◆ **Ειδικά για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1999 – 31/12/1999** κατά την οποία για πρώτη φορά θα προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων και με το λογιστικό τρόπο ως απογραφή έναρξης την 01/01/1999, όταν δεν συντρέχει υποχρέωση απογραφής στις 31/12/1998 θα ληφθεί υπόψη υποχρεωτικά ποσοστό 10% επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου 1/1/1998 – 31/12/1998.

◆ **Προαιρετική απογραφή.**

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης απογραφής, αν διενεργηθεί από την επιχείρηση προαιρετική απογραφή (έναρξης – λήξης), τότε ως αποθέματα έναρξης και λήξης λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από τις προαιρετικές απογραφές και όχι τα τεκμαρτά αποθέματα που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του ποσοστού 10% επί των αγορών.

Αν η επιχείρηση επιλέξει προαιρετική σύνταξη απογραφής, τότε η επιχείρηση υποχρεούται να συντάσσει τέτοια απογραφή για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης.

Π.χ. αν συνταχθεί για πρώτη φορά προαιρετική απογραφή λήξης στις 31/12/1999, τότε η επιχείρηση υποχρεώνεται να διενεργεί συνεχείς απογραφές μέχρι και την απογραφή λήξης της 31/12/2002.

Σε περίπτωση παράληψης σύνταξης απογραφής επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από το ν. 2523/1997 για τη μη σύνταξη απογραφής.

◆ **Αποσβέσεις παγίων.**

Οι επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών μπορούν να διενεργούν αποσβέσεις από τη χρήση 1999. Διευκρινίζεται όμως ότι οι αποσβέσεις αυτές πρέπει να υπολογίζονται επί της αναπόσβεστης αξίας καθόσον μέχρι και τη χρήση 1998 οι αποσβέσεις στις επιχειρήσεις αυτές

θεωρείται ότι είχαν διενεργηθεί μέσω της χρησιμοποίησης του Μ.Σ.Κ.Κ., στη διαμόρφωση του οποίου είχαν ληφθεί υπόψη.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ :

Η ετερόρρυθμη εταιρία «Α» με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ελαστικών ειδών τρειβιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/1999 προκύπτουν τα εξής δεδομένα :

Έσοδα από πωλήσεις	220.103 ευρώ
Αγορές εμπορευμάτων	146.735 » »
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	8.804 » »
Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ύδρευση	1.761 » »
Ενοίκια	4.402 » »
Λοιπές δαπάνες	3.000 » »
Απογραφή εμπορευμάτων έναρξης	35.216 » »
Απογραφή εμπορευμάτων λήξης	44.020 » »

Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους που προβλέπεται σύμφωνα με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για το επάγγελμα αυτό είναι 13%. Τα καθαρά κέρδη αυτής της εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 1999 θα προσδιοριστούν ως εξής :

Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με το λογιστικό τρόπο :

Ακαθάριστα. έσοδα	220.103 ευρώ
ΜΕΙΟΝ :	
Απογραφή έναρξης	35.216 ευρώ
<u>Πλέον αγορές χρήσης</u>	<u>146.735 » »</u>
Σύνολο	181.951 ευρώ
<u>Μείον απογραφής λήξης</u>	<u>44.020 » »</u>
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ 137.930 » »	137.930 ευρώ
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	82.172 » »
ΜΕΙΟΝ :	
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	8.804 » »
ΔΕΗ, ΟΤΕ, Ύδρευση	1.761 » »
Ενοίκια	4.402 » »
<u>Λοιπές δαπάνες</u>	<u>2.935 » »</u>
Σύνολο δαπανών	17.902 ευρώ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	17.902 ευρώ
	64.270 » »

Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με τον εξωλογιστικό τρόπο.

Ακαθάριστα έσοδα 220.103 X ΜΣΚΚ 13% = 28.613 ευρώ.

Με βάση τα παραπάνω, επειδή τα κέρδη που προσδιορίστηκαν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, καταρχάς λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο. Περαιτέρω όμως αυτά τα λογιστικά κέρδη για την επιβολή του φόρου, θα περιοριστούν μέχρι τα εξωλογιστικά κέρδη προσαυξημένα κατά 50%, δηλαδή στο ποσό 42.919 ευρώ (1,5 X 28.613).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΑΓΑΘΩΝ :

Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή στρωμάτων με μεταλλικό εξοπλισμό τηρεί βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1999 προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Έσοδα από πωλήσεις	103.888 ευρώ
Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών	52.825 » »
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	7.337 » »
ΔΕΗ	880 » »
ΟΤΕ	440 » »
Υδρευση	205 » »
Ενοίκια	4.842 » »
Λοιπές δαπάνες	1.849 » »
Απογραφή έναρξης ετοιμών προϊόντων	7.337 ευρώ και πρώτων και βοηθητικών υλών 12.619 ευρώ.

Απογραφή λήξης ετοιμών προϊόντων 5.282 ευρώ και πρώτων και βοηθητικών υλών 7.630 ευρώ. Ο Μ.Σ.Κ.Κ. που προβλέπεται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για το επάγγελμα αυτό είναι 15%.

Τα καθαρά κέρδη αυτής της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 1999 θα προσδιοριστούν ως εξής :

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με λογιστικό τρόπο.

Ακαθάριστα έσοδα	103.888 ευρώ
ΜΕΙΟΝ:	
Απογραφή έναρξης ετοιμών Προϊόντων και πρώτων και Βοηθητικών υλών (7.337+12.619)	19.956 ευρώ
ΠΛΕΟΝ:	
Αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών χρήσης 1999	<u>52.825 ευρώ</u>
ΣΥΝΟΛΟ	72.781 » »
ΜΕΙΟΝ:	
Απογραφή λήξης ετοιμών Προϊόντων και πρώτων και Βοηθητικών υλών (5.282+7.630)	<u>12.912 ευρώ</u>
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	59.868 » » <u>59.868 ευρώ</u>
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	<u>44.020 ευρώ</u>
ΜΕΙΟΝ:	
Αμοιβές και έξ. προσωπικού	7.337 ευρώ
ΔΕΗ, ΟΤΕ, Υδρευση	1.526 » »
Ενοίκια	4.842 » »
Λοιπές δαπάνες	<u>1.849 » »</u>
Σύνολο δαπανών	<u>15.554 » »</u> <u>15.554 ευρώ</u>
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	<u>28.467 » »</u>

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με εξωλογιστικό τρόπο.

Ακαθάριστα έσοδα $103.888 \times \text{Μ.Σ.Κ.Κ. } 15\% = 15.583$ ευρώ

Με βάση τα παραπάνω, επειδή τα κέρδη που προσδιορίστηκαν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, καταρχάς λαμβάνονται υπόψη αυτά τα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο. Περαιτέρω όμως αυτά τα λογιστικά κέρδη, για την επιβολή του φόρου, θα περιοριστούν μέχρι τα εξωλογιστικά κέρδη προσαυξημένα κατά 50%, δηλαδή στο ποσό των 23.375 ευρώ ($1,5 \times 15.583$).

5. Προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών με έσοδα μέχρι και 60.000 ευρώ.

Στη κατηγορία αυτή υπάγονται οι επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή προαιρετικά Γ' κατηγορίας και των οποίων τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο δεν ξεπέρασαν τα 60.000 ευρώ. Σημειώνεται ότι, αν τα ακαθάριστα έσοδά τους είναι πάνω από το όριο αυτό, τότε οι επιχειρήσεις αυτές δεν υπάγονται στο ειδικό σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών και τα κέρδη τους θα προσδιοριστούν λογιστικά με την έκπτωση των δαπανών τους από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτής της κατηγορίας, προσδιορίζονται καταρχάς λογιστικά με την έκπτωση των δαπανών τους από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Στη συνέχεια όμως τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών θα προσδιοριστούν και εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32, δηλαδή με την εφαρμογή του προβλεπόμενου για το συγκεκριμένο επάγγελμα από τις σχετικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών Μ.Σ.Κ.Κ. και όσων ορίζονται για την εφαρμογή των συντελεστών αυτών από τις σχετικές αυτές αποφάσεις, επί των ακαθαρίστων εσόδων.

Τα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν μεταξύ του λογιστικού και του εξωλογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών, θα ληφθούν υπόψη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ :

Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών σχολή οδηγών αυτοκινήτων τηρεί βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01-31/12/1999 προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Έσοδα από παροχή υπηρεσιών 53.852 ευρώ, αμοιβές και έξοδα προσωπικού 13.793 ευρώ, ΔΕΗ 734 ευρώ, ΟΤΕ 880 ευρώ, ύδρευση 464 ευρώ, ενοίκια 5.282 ευρώ, λοιπές δαπάνες 4.226 ευρώ, σύνολο δαπανών 25.379 ευρώ.

Ο Μ.Σ.Κ.Κ. που προβλέπεται για το επάγγελμα αυτό με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών είναι 48%. Τα καθαρά κέρδη αυτής της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 1999 θα προσδιοριστούν ως εξής:

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με το λογιστικό τρόπο.

Ακαθάριστα έσοδα	53.852 ευρώ
ΜΕΙΟΝ: Δαπάνες	25.379 ευρώ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	28.472 ευρώ

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με εξωλογιστικό τρόπο.

Ακαθάριστα έσοδα $53.852 \times 48\% = 25.849$ ευρώ

Με βάση τα παραπάνω επειδή τα καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ο φόρος θα υπολογιστεί στα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο.

6. Προσδιορισμός καθαρών κερδών μικτών επιχειρήσεων από το κλάδο παροχής υπηρεσιών μέχρι και 60.000 ευρώ.

Στη κατηγορία αυτή υπάγονται οι επιχειρήσεις που εκτός από το κλάδο παροχής υπηρεσιών διατηρούν και κλάδο εμπορίας ή και παραγωγής αγαθών και οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και αυτές που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εφόσον όμως στην περίπτωση αυτή τα έσοδα από το κλάδο της παροχής υπηρεσιών αποτελούν τουλάχιστον το 70% των συνολικών εσόδων της επιχείρησης.

Για παράδειγμα συνολικά έσοδα επιχείρησης 44.020 ευρώ και έσοδα από το κλάδο της παροχής υπηρεσιών 35.216 ευρώ.

Κατά συνέπεια, επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., των οποίων τα έσοδα από το κλάδο παροχής υπηρεσιών είναι κάτω από το ποσοστό 70% των συνολικών εσόδων της επιχείρησης, δεν υπάγονται στο νέο σύστημα προσδιορισμού των κερδών.

Περαιτέρω, προϋπόθεση για την υπαγωγή μιας επιχείρησης στην κατηγορία αυτή είναι τα ακαθάριστα έσοδα από το κλάδο παροχής υπηρεσιών, ανεξάρτητα από τη κατηγορία των βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. που τηρεί, να είναι μέχρι 60.000 ευρώ.

Για το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτών των επιχειρήσεων οι δαπάνες που βαρύνουν κάθε δραστηριότητα χωριστά, αφαιρούνται καταρχήν από το μικτό κέρδος που προκύπτει από την άσκηση της.

Σε περίπτωση όμως που υπάρχουν και κοινές δαπάνες, που βαρύνουν και τους δύο κλάδους της επιχείρησης, ο επιμερισμός αυτών των δαπανών θα γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα του κάθε κλάδου.

Για παράδειγμα, αν οι κοινές δαπάνες της επιχείρησης που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας είναι π.χ. 26.412 ευρώ ενώ τα έσοδα των κλάδων της εμπορίας και της παροχής υπηρεσιών είναι 88.041 ευρώ και 44.020 ευρώ αντίστοιχα, τότε οι δαπάνες που θα βαρύνουν το κλάδο της εμπορίας είναι:

$26.412 \text{ ευρώ} \times \frac{88.041}{132.062} = 17.608 \text{ ευρώ}$ και του κλάδου της παροχής υπηρεσιών $26.412 - 17.608 = 8.804 \text{ ευρώ}$

Ειδικά, προκειμένου για το καταβαλλόμενο ή τεκμαρτό μίσθωμα, σε όσες περιπτώσεις μπορεί να γίνει σαφής διαχωρισμός, θα ληφθεί υπόψη η επιφάνειά της επαγγελματικής εγκατάστασης που χρησιμοποιείται για κάθε δραστηριότητα της επιχείρησης.

Τα συνολικά καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτής της κατηγορίας καταρχάς προσδιορίζονται λογιστικά για κάθε κλάδο με την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα.

Στη συνέχεια τα συνολικά καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών θα προσδιοριστούν και εξωλογιστικά για κάθε κλάδο με την εφαρμογή επί των ακαθάριστων εσόδων του προβλεπόμενου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους.

Τα μεγαλύτερα συνολικά καθαρά κέρδη, μεταξύ του λογιστικού και του εξωλογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών, θα ληφθούν υπόψη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Ειδικά όμως για τα κέρδη της χρήσης 01/01/1999-31/12/2003, τα κέρδη του κλάδου της

εμπορίας ή παραγωγής που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο δε μπορούν να υπερβούν τα κέρδη που προκύπτουν με τον εξωλογιστικό τρόπο προσαυξημένα κατά ποσοστό 50%.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΙΚΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΚΛΑΔΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ 60.000 ΕΥΡΩ :

Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών, στην ίδια εγκατάσταση την πώληση ωρολογίων γενικά, καθώς και την επισκευή ωρολογίων, τριεί βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ. Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/ - 31/12/1999 προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα :

Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις	77.476 Ευρώ
Ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών	5.282 » »
Αγορές εμπορευμάτων (ωρολογίων) χρήσης	44.314 » »
Αγορές ανταλλακτικών ωρολογίων	675 » »
Απογραφή έναρξης εμπορευμάτων (ωρολογίων)	20.607 » »
Απογραφή λήξης εμπορευμάτων (ωρολογίων)	15.847 » »

ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Υδρευση	2.084 Ευρώ
Ενοίκιο	3.522 » »
Λοιπές δαπάνες	10.565 » »

Οι Μ.Σ.Κ.Κ. που προβλέπονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών είναι 16% για την εμπορία ωρολογίων και 43% για την επισκευή αυτών. Τα καθαρά κέρδη αυτής της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/1999 θα προσδιοριστούν ως εξής :

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με το λογιστικό τρόπο.

• Κλάδος εμπορίας		
Ακαθάριστα έσοδα		77.476 ευρώ
ΜΕΙΟΝ :	-	-
Απογραφή έναρξης εμπορευμάτων (ωρολογίων)	20.606 ευρώ	
Πλέον :	+	+
Αγορές χρήσης εμπορευμάτων (ωρολογίων)	44.314 ευρώ	
Σύνολο =	64.920 ευρώ	
Μείον :	-	-
Απογραφή λήξης εμπορευμάτων	15.847 ευρώ	

Κόστος πωληθέντων (απορογίων) =	49.073 ευρώ	<u>49.073 ευρώ</u>
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ		28.403 ευρώ
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	-	-
Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ύδρευση	2.084 ευρώ	
Λοιπές δαπάνες	10.565 ευρώ	
Ενοίκιο	<u>3.522 ευρώ</u>	
ΣΥΝΟΛΟ :	16.170 ευρώ	
Δαπάνες που αφορούν τον κλάδο εμπορίας και βρίσκονται επιμεριστικά με βάση τα ακαθάριστα έσοδα: (16.170 X 77.476/82.759) =		15.138 Ευρώ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ		13.265 ευρώ
• Κλάδος παροχής υπηρεσιών		
Ακαθάριστα έσοδα		5.282 ευρώ
Μείον :	-	-
Αγορές ανταλλακτικών	675 ευρώ	
Δαπάνες κοινές (16.170 – 15.138)	1.032 ευρώ	<u>1.707 ευρώ</u>
Καθαρά κέρδη κλάδου παροχής υπηρεσιών		3.575 ευρώ
Συνολικά καθαρά κέρδη επιχείρησης (13.265 + 3.575) =		16.840 ευρώ
▪ Προσδιορισμός καθαρών κερδών με εξωλογιστικό Τρόπο		
• Κλάδος εμπορίας		
Ακαθάριστα έσοδα 77.476 X ΜΣΚΚ 16% =		12.396 ευρώ
• Κλάδος παροχής υπηρεσιών		
Ακαθάριστα έσοδα 5.282 X ΜΣΚΚ 43% =		2.271 ευρώ
Συνολικά καθαρά κέρδη επιχείρησης		14.668 ευρώ

Επειδή τα καθαρά κέρδη του κλάδου της εμπορίας που προκύπτουν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προκύπτουν εξωλογιστικά για τον κλάδο αυτό, αλλά δεν υπερβαίνουν τα εξωλογιστικά κέρδη προσαυξημένα κατά 50%, θα ληφθούν υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη των 13.265 ευρώ.

Επειδή τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προσδιορίστηκαν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ο φόρος θα υπολογιστεί στα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο.

7. Προσδιορισμός καθαρών κερδών μικτών επιχειρήσεων με έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών πάνω από 60.000 ευρώ.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι ίδιες επιχειρήσεις και με τις ίδιες προϋποθέσεις που αναφέρονται στο προηγούμενο θέμα, αλλά με τη διαφορά ότι τα ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών είναι πάνω από 60.000 ευρώ.

Τα συνολικά καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων της κατηγορίας αυτής θα προσδιοριστούν καταρχάς λογιστικά, όμως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο θέμα των μικτών επιχειρήσεων. Στη συνέχεια, όμως, τα συνολικά τους κέρδη θα προσδιοριστούν και κατά μικτό τρόπο. Δηλαδή, τα καθαρά κέρδη του κλάδου της εμπορίας ή παραγωγής θα προσδιοριστούν εξωλογιστικά με την εφαρμογή επί των ακαθάριστων εσόδων του προβλεπόμενου Μ.Σ.Κ.Κ., ενώ τα καθαρά κέρδη του κλάδου της παροχής υπηρεσιών θα προσδιοριστούν λογιστικά με την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού.

Σημειώνεται και πάλι ότι όταν πρόκειται για επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τα παραπάνω εφαρμόζονται μόνο εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου της παροχής υπηρεσιών αποτελούν τουλάχιστον το 70% των συνολικών εσόδων της επιχείρησης. Για παράδειγμα συνολικά έσοδα επιχείρησης 440.204 ευρώ και έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών 381.511 ευρώ.

Τέλος, ειδικά για τα κέρδη της χρήσης 1999 και για την κατηγορία των επιχειρήσεων αυτών εφαρμόζονται όσα αναφέρθηκαν παραπάνω στην προηγούμενη κατηγορία για τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών του κλάδου εμπορίας ή παραγωγής.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΙΚΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΚΛΑΔΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 60.000 ΕΥΡΩ :

Ατομική επιχείρηση σε αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση κινηματογράφου, καθώς και την εμπορία έτοιμων ενδυμάτων λιανικώς, σε ξεχωριστές επαγγελματικές εγκαταστάσεις τηρεί βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01 – 31/12/1999 προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα :

Έσοδα από την εκμετάλλευση του κινηματογράφου	86.427 ευρώ
Έσοδα από την εμπορία ενδυμάτων	80.998 » »
Αγορές χρήσης έτοιμων ενδυμάτων	72.340 » »
Απογραφή έναρξης έτοιμων ενδυμάτων	55.466 » »
Απογραφή λήξης έτ. Ενδυμάτων	51.651 » »
Αγορές υλικών παροχής (κινηματογράφου)	5.429 » »
Συνολικές δαπάνες κλάδου εμπορίας	

(ΔΕΗ, ΟΤΕ, ενοίκια κ.τ.λ.)	27.146 » »
Συνολικές δαπάνες κλάδου παροχής υπηρεσιών (ΔΕΗ, ΟΤΕ, Ενοίκια, αμοιβές προσωπικού κ.τ.λ.)	74.395 ευρώ
Κοινές δαπάνες επιχείρησης (αμοιβή λογιστή κ.τ.λ.)	4.255 » »

Οι ΜΣΚΚ που προβλέπονται από απόφαση του Υπουργού Οικονομικών είναι 14% για την εμπορία των έτοιμων ενδυμάτων και 13% για την εκμετάλλευση του κινηματογράφου. Τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/1999 θα προσδιοριστούν ως εξής :

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με το λογιστικό τρόπο.

• Κλάδος εμπορίας		
Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων		80.998 Ευρώ
ΜΕΙΟΝ :	-	-
Απογραφή έναρξης εμπορευμάτων	55.466 ευρώ	
ΠΛΕΟΝ :	+	+
Αγορές χρήσης εμπορευμάτων	42.993 ευρώ	
ΣΥΝΟΛΟ :	98.459 » »	
ΜΕΙΟΝ :	-	-
Απογραφή λήξης εμπορευμάτων	51.651 » »	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	46.808 » »	46.808 ευρώ
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ		34.189 » »
ΜΕΙΟΝ :	-	-
Δαπάνες κλάδου εμπορίας	27.146 » »	
Κοινές δαπάνες (αμοιβή λογιστή κ.τ.λ.) που αναλογούν στον κλάδο αυτό (4.255 ευρώ X 80.998/167.425) =	2.059 ευρώ	
Σύνολο δαπανών	29.205 » »	29.205 ευρώ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ		4.985 » »

• Κλάδος παροχής υπηρεσιών		
Ακαθάριστα έσοδα		86.427 ευρώ
ΜΕΙΟΝ :	-	-

Αγορές υλικών	5.429 ευρώ	
Λοιπές δαπάνες του κλάδου	74.395 » »	
Κοινές δαπάνες που αναλογούν στον κλάδο(4.255 ευρώ X 86.427/167.425) =	<u>2.197</u> » »	
Σύνολο δαπανών	82.020 » »	82.020 ευρώ
		4.406 » »
Συνολικά καθαρά κέρδη επιχείρησης 4.985+4.406 =		9.391 » »

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με μικτό τρόπο :

Κλάδος εμπορίας

Ακαθάριστα έσοδα 80.998 ευρώ X 14% = 11.340 ευρώ

Κλάδος παροχής υπηρεσιών

Ως ανωτέρω 4.406 ευρώ

Συνολικά Καθαρά Κέρδη επιχείρησης 15.746 ευρώ

Επειδή τα κέρδη που προσδιορίστηκαν με μικτό τρόπο είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν με λογιστικό τρόπο, ο φόρος θα υπολογιστεί στα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με το μικτό τρόπο.

Επισημαίνονται και τα εξής:

- ❖ Σε επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητα μη υπαγόμενη στο νέο σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών, καθώς και άλλη που υπάγεται σε αυτό, τα καθαρά κέρδη της δραστηριότητας που δεν υπάγεται στο νέο σύστημα θα προσδιοριστούν με τις λοιπές διατάξεις που ισχύουν εκτός από τις διατάξεις του άρθρου 33.

Για παράδειγμα επιχείρηση διαθέτει πρατήριο βενζίνης για το οποίο τηρεί βιβλίο Αγορών και παράλληλα έχει και πλυντήριο αυτοκινήτων για το οποίο τηρεί βιβλίο Εσόδων – Εξόδων. Τα καθαρά κέρδη της δραστηριότητας του πλυντηρίου θα προσδιοριστούν με το νέο σύστημα (εξωλογιστικά και λογιστικά αν είναι μέχρι 60.000 ευρώ) και στα κέρδη που θα προκύψουν θα προστεθούν τα κέρδη του πρατηρίου βενζίνης, όπως αυτά προσδιορίζονται εξωλογιστικά με τη χρήση Μ.Σ.Κ.Κ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.

- ❖ Οι επιχειρήσεις με το νέο σύστημα κρίνονται ως ενιαίο σύνολο, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ έδρας και υποκαταστημάτων, δηλαδή προσδιορίζονται συνολικά κέρδη για την επιχείρηση και όχι για κάθε εγκατάσταση χωριστά.

8. Ποιες δαπάνες αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Το άρθρο 31 αριθμεί τις δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την αναγνώριση αυτών.

Οι κατηγορίες των δαπανών αυτών είναι :

- Γενικά έξοδα διαχείρισης:

Ως έξοδα διαχείρισης θεωρούνται γενικά όλες οι παραγωγικές δαπάνες που κρίνονται απαραίτητες από τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού,

την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της επιχείρησης στην αγορά στιγμιαία ή μακροπρόθεσμα, εν γένει δηλαδή όλες εκείνες οι δαπάνες, οι οποίες θα δημιουργήσουν συνθήκες κέρδους, όχι κατ' ανάγκη άμεσα. Ο φορολογικός νόμος δεν περιγράφει ποια είναι τα έξοδα αυτά, απλώς αναφέρει ότι στα έξοδα διαχείρισης περιλαμβάνονται:

- Έξοδα μισθοδοσίας
- Λοιπές αμοιβές προσωπικού
- Εργοδοτικές εισφορές
- Τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτων
- Δωρεές ακινήτων και χρηματικών ποσών προς το δημόσιο, Ο.Τ.Α., Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, Νοσοκομεία, Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων
- Χρηματικά ποσά σε κοινωφελή ιδρύματα
- Δωρεές σε πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς
- Δωρεές σε αθλητικά σωματεία
- Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλεια ζωής προσωπικού
- Δαπάνες για συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων
- Αξία εμπορευσίμων αγαθών, πρώτων και βοηθητικών υλών
- Τόκοι δανείων ή πιστώσεων δεδουλευμένοι
- Φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση
- Αποσβέσεις εγκαταστάσεων, μηχανημάτων, φθαρτών υλικών και γενικά κινητής ή ακίνητης περιουσίας
- Μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιρειών
- Ζημιά από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου
- Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων
- Δικαιώματα ή αποζημιώσεις για χρήση ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, βιομηχανικών μεθόδων, τεχνικής βοήθειας (know how)
- Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας
- Απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης και απόκτησης ακινήτων
- Δαπάνες επισκευής και συντήρησης μισθωμένων ακινήτων
- Απόσβεση δαπανών βελτίωσης και προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα
- Ποσά διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση
- Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- Μισθώματα από συμβάσεις σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης

- Ειδικές δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά:

- Εξαγωγικές επιχειρήσεις
- Επιχειρήσεις τύπου
- Επιχειρήσεις ραδιοφώνου – τηλεόρασης
- Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις
- Γραφεία γενικού τουρισμού
- Πετρελαϊκές επιχειρήσεις
- Διεθνών οδικών μεταφορών
- Επιχειρήσεις επεξεργασίας αγαθών για λογαριασμό αλλοδαπών επιχειρήσεων (φασόν)
- Επιχειρήσεις μεσολάβησης εξαγωγής αγαθών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΔΑΠΑΝΕΣ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

1. Προϋποθέσεις αναγνώρισης επιχειρηματικής δαπάνης.

Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης, είναι οι παρακάτω, που πρέπει να συντρέχουν **αθροιστικά**:

Α. Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική π.χ. η διπλή καταχώριση μιας δαπάνης δεν είναι κατά το ½ πραγματική ή η καταχώριση στα βιβλία μιας δαπάνης που δεν πραγματοποιήθηκε, δεν είναι πραγματική στο σύνολό της.

Β. Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται αν κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος, π.χ. έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά, έξοδα ταξιδιού του επιχειρηματία για αγορές από το εξωτερικό που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, γιατί κρίθηκαν ασύμφωρες κ.λ.π. Αντίθετα, δαπάνη για δεξίωση, με την ευκαιρία γάμου του επιχειρηματία, δεν είναι παραγωγική, γιατί δε συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, αλλά στην ικανοποίηση προσωπικών αναγκών, επιδιώξεων ή κοινωνικών υποχρεώσεων του.

Γ. Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Οι διατάξεις του νόμου 2234/1994 (άρθρο 31) και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία.

Δ. Η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. Δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να καθορίζεται ποσοτικά.

Ε. Η δαπάνη να έχει σα σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου.

ΣΤ. Η δαπάνη να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου (π.χ. δαπάνες για έσοδα από τόκους τραπεζών δεν αναγνωρίζονται, επειδή οι τόκοι αυτοί δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα) ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο (π.χ. δαπάνες εκμετάλλευσης πλοίου που τα έσοδά του φορολογούνται με ειδικό τρόπο).

Ζ. Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά (π.χ. τιμολόγιο, αποδείξεις κ.λ.π.) .

Η. Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά (π.χ. αποσβέσεις) .

Συμπληρωματικά σημειώνονται τα παρακάτω σχετικά με την αναγνώριση των δαπανών μιας επιχείρησης:

Δεν επιτρέπεται η αναγνώριση μιας δαπάνης, κατά ξεχωριστή ερμηνεία ή σε ανάλογη εφαρμογή άλλων φορολογικών διατάξεων.

Η παραγωγικότητα μιας δαπάνης δεν ανακαλείται από το γεγονός ότι καταβλήθηκε για αθέμιτη αιτία.

Η φορολογούσα αρχή δεν έχει το δικαίωμα να ελέγξει τη σκοπιμότητα και το μέτρο της δαπάνης που αρμόζει.

2. Αυτοτέλεια των χρήσεων. Μη αναγνώριση δαπάνης που αναφέρεται σε άλλη χρήση.

Η βασική αρχή που ισχύει στη φορολογία εισοδήματος είναι αυτή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Έτσι, δεν αναγνωρίζονται δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες διαχειριστικές χρήσεις, έστω και αν καλύπτονται από δικαιολογητικά. Οι δαπάνες αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται. Κατ' εξαίρεση εκπίπτουν στο χρόνο καταβολής οι δαπάνες :

- Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής προσωπικού,
- Φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση,
- Δικαιώματα ή αποζημιώσεις για χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, σημάτων, σχεδίων κ.λ.π.

3. Προπληρωμή δαπανών.

Πολλές φορές οι επιχειρήσεις προπληρώνουν κάποια έξοδα, π.χ. ενοίκια. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνει η κατανομή της δαπάνης ανάλογα με τους μήνες που αντιστοιχούν σε κάθε χρήση και να επιβαρυνθούν οι χρήσεις με τα ενοίκια που τους αναλογούν. Δηλαδή, δεν ασκεί επίδραση το γεγονός του χρόνου πληρωμής ενός εξόδου ή η οφειλή αυτού, αλλά το χρονικό διάστημα στο οποίο αντιστοιχεί και καθίσταται αυτό δεδουλευμένο, οριστικό, βέβαιο και εκκαθαρισμένο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ

1. Βασική αρχή ύπαρξης δικαιολογητικών στοιχείων κατά τον Κ.Β.Σ.

Για να αναγνωρισθούν οι εκπτώσεις των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να έχουν αναγραφεί στα βιβλία.

- Κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται :

α) Σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή

β) σε δημόσια έγγραφα ή

γ) σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

- Επιπλέον από το Ε.Γ.Α.Σ. προβλέπεται, ότι για την ενημέρωση των λογαριασμών πρέπει να υπάρχει παραστατικό – δικαιολογητικό πραγματοποίησης του εσόδου – εξόδου κ.λ.π.

2. Βασική αρχή ύπαρξης δικαιολογητικού στοιχείου κατά το Γ.Α.Σ.

A) Γενικές αρχές τήρησης των λογαριασμών Γ.Α.Σ. παρ. 1.103

1. Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού, δηλαδή αποδεικτικού πραγματοποίησής του εξόδου, του εσόδου, της είσπραξης ή πληρωμής. Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά λογιστικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα.

2. Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται και τα εξής τουλάχιστον στοιχεία :

A) Ο αύξοντας αριθμός του παραστατικού, με τον οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώρηση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού.

B) Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού.

3. Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο.

4. Παρέχεται ή ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να ενημερώνουν τους περιληπτικούς λογαριασμούς μόνο με τη συνολική κίνηση, τόσο της χρέωσης όσο και της πίστωσης, των αντίστοιχων αναλυτικών λογαριασμών με την προϋπόθεση, ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται κατά οποιοδήποτε τρόπο τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.

B) Γ.Α.Σ.

Κάθε στοιχείο του κόστους (δαπάνη), είτε πρόκειται για έξοδο της ομάδας 6, είτε πρόκειται για υλικό της ομάδας 2, καταχωρείται πρωταρχικά στον οικείο λογαριασμό των ομάδων αυτών, αρκεί να είναι οριστικό και βέβαιο.

Για να χαρακτηριστεί ένα στοιχείο κόστους σαν οριστικό, είναι απαραίτητη η ύπαρξη παραστατικού που προβλέπεται σε κάθε περίπτωση. Με βάση το δικαιολογητικό αυτό

λογιστικοποιείται κάθε στοιχείο κόστους. Απόκλιση στη βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού, αποδεικτικού πραγματοποίησης του κόστους αποτελούν οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- I. Όταν το παραστατικό εκδίδεται με χρονική καθυστέρηση, όπως π.χ. λογαριασμοί ΔΕΗ ή ΟΤΕ που τα παραστατικά εκδίδονται κάθε δύο μήνες, ή στη περίπτωση τόκων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων που υπολογίζονται στο τέλος κάθε τριμήνου ή εξαμήνου.
- II. Όταν, παρόλο που η έκδοση του παραστατικού γίνεται κανονικά αυτό καθυστερεί να φτάσει στα χέρια του ενδιαφερόμενου.
- III. Όταν καθυστερεί η έκδοση του παραστατικού, επειδή το ύψος του κόστους δεν είναι απόλυτα προσδιορισμένο.
- IV. Όταν το κόστος δεν είναι κατά προσέγγιση γνωστό αλλά απλώς πιθανολογείται κάποιο αριθμητικό του μέγεθος.

Γ) Γ.Λ.Σ.

Για την ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής ισχύουν τα εξής:

- I. Όταν η οικονομική μονάδα κάνει χρήση μπορεί να τηρεί μόνο τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς χωρίς περαιτέρω αναλύσεις, στους τηρούμενους λογαριασμούς είναι υποχρεωμένη να απεικονίζει αναλυτικές εγγραφές από τις οποίες να προκύπτουν οι πληροφορίες που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1.103.
- II. Όταν η οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα που εξασφαλίζουν αναλυτικές εκτυπώσεις των ισοζυγίων, επιτρέπεται η μη τήρηση αναλυτικών μερίδων, όπως π.χ. καρτελών, με την προϋπόθεση, ότι κάθε αναλυτικός λογαριασμός απεικονίζει την κατά χρέωση και πίστωση προοδευτική κίνηση ή το υπόλοιπο άλλου λογαριασμού της γενικής ή της αναλυτικής λογιστικής, για τον οποίο τηρείται αναλυτική μερίδα στην οποία απεικονίζονται οι επιμέρους λογιστικές εγγραφές διαμόρφωσης της κίνησης τους.

3. Ποια στοιχεία προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως δικαιολογητικά δαπανών.

Τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., θεωρούνται επαρκή για την απόδειξη μιας δαπάνης, εφόσον περιέχουν περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών και έχουν εκδοθεί για πραγματικές ή εικονικές συναλλαγές. Ως δικαιολογητικά δαπανών είναι τα εξής:

1. Τιμολόγιο – δελτίο αποστολής.
2. Τιμολόγιο.
3. Τιμολόγιο τεχνικών έργων.
4. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.
5. Τιμολόγιο προμήθειας αντιπροσώπου.
6. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών ελευθέρων επαγγελματιών.
7. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν πρόσθετα – κλαδικά βιβλία.
8. Το συμβόλαιο, όταν αναγράφεται σε αυτό η αμοιβή του δημοσιογράφου ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών του συμβολαιογράφου.
9. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοίσωσης ρυζιού.
10. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου.

11. Τιμολόγιο αγοράς αγαθών από ιδιώτες.
12. Τιμολόγιο αγοράς, όταν ο υπόχρεος αρνήθηκε να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης ή εξέδωσε ανακριβές.
13. Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.
14. Εκκαθάριση πώλησης για λογαριασμό τρίτου.
15. Εκκαθάριση αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών.
16. Εκκαθάριση για επεξεργασία αγαθών.
17. Εκκαθάριση μεταφορικών επιχειρήσεων.
18. Φορτωτική. Μόνο το τρίτο αντίγραφο της φορτωτικής το οποίο αναγράφει «αποδεικτικό δαπάνης».
19. Απόδειξη δαπάνης για αμοιβές σε μη επιτηδευματίες.
20. Εισιτήριο θεαμάτων.
21. Εισιτήριο μεταφορικών μέσων.
22. Απόδειξη πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων.
23. Συμβόλαια αγοράς ακινήτων, βιομηχανοστασιών, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων.
24. Απόδειξη λιανικής πώλησης, εφόσον αφορά αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών και η αξία κάθε μιας είναι μέχρι 45 ευρώ.
25. Τιμολόγια αλλοδαπών επιχειρήσεων.

4. Έξοδα που αναγνωρίζονται με άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2234/1994, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις αναγνώρισής τους, μόνο εφόσον έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

Παραθέτουμε χαρακτηριστικές περιπτώσεις “πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων”:

Όταν ο υπόχρεος, με τις νέες διατάξεις, καταβάλλει κάποια αμοιβή και θεωρήσει τον αντισυμβαλλόμενο μη επιτηδευματία (πρόσκαιρα απασχολούμενο), εκδίδει **απόδειξη δαπάνης** που καταχωρεί στα βιβλία του και αποδίδει το φόρο, ο χαρτόσημο και υποβάλλει τη συγκεντρωτική κατάσταση, στην οποία συμπεριλαμβάνει το πρόσωπο αυτό. Αν στη συνέχεια ο έλεγχος αποδείξει, ότι ο πιο πάνω αντισυμβαλλόμενος ήταν επιτηδευματίας, δε μπορεί για αυτό το λόγο να απορριφθεί η δαπάνη, γιατί η απόδειξη δαπάνης που εκδόθηκε εμπίπτει « στα άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία » .

- Αν ο υπόχρεος εκδώσει π.χ. τιμολόγιο πώλησης, αντί εκκαθάριση επεξεργασίας αγαθών, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, αντί φορτωτικής κ.λ.π. σαφώς δε μπορεί να αμφισβητηθεί η δαπάνη, γιατί είναι πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία και οι περιπτώσεις αυτές οφείλονται κυρίως σε άγνοια των συμβαλλομένων ή ενδιάμεσες περιπτώσεις.
- **Εισιτήρια εισόδου** τουριστών σε αρχαιολογικούς χώρους, εισιτήρια πλοίων για μεταφορά των τουριστών στους χώρους προορισμού, καταχωρούνται ως έξοδα σε τουριστικές επιχειρήσεις, εφόσον αποδεικνύεται ότι πράγματι το τουριστικό γραφείο έχει οργανώσει εκδρομή στη συγκεκριμένη περιοχή με όλα τα έξοδα πληρωμένα, τότε αυτά θα θεωρηθούν και είναι πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, αν και πιθανόν τα στοιχεία αυτά να μην είναι πάντοτε τα προβλεπόμενα από τον κώδικα.
- Η **καταχώριση δαπάνης με ακριβές φωτοαντίγραφο** από το στέλεχος του φορολογικού στοιχείου που χάθηκε, εφόσον η δαπάνη ελεγκτικώς επαληθεύεται.
- Η **καταχώριση των κοινόχρηστων λογαριασμών** με βάση την εκκαθάριση του διαχειριστή, η οποία αποτελεί πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο.

- Τα πρωτόκολλα καταστροφής αγαθών, εκθέσεις που συντάσσονται για λόγους ανωτέρας βίας (έκθεση για πλημμύρα, πυρκαγιά κ.λ.π.) .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ-ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑ

1. Γενικά έξοδα διαχείρισης – Έννοια.

Όπως προαναφέραμε, τα γενικά έξοδα διαχείρισης μεταξύ και των άλλων δαπανών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Τα έξοδα αυτά πρέπει να αποτελούν παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης, να βαρύνουν την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία προσωπικά.

Ως γενικά έξοδα διαχείρισης νοούνται οι δαπάνες οι οποίες συμβάλλουν στην οικονομική αποστολή της επιχείρησης προς απόκτηση κέρδους. Επιπλέον, ως γενικά έξοδα διαχείρισης θεωρούνται όχι μόνο οι καταβαλλόμενες δαπάνες νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης της επιχείρησης, αλλά και αυτές που καταβάλλονται οικειοθελώς, αρκεί να συμβάλλουν στην οικονομική αποστολή της επιχείρησης για δημιουργία κέρδους.

Γενικά έξοδα νοούνται οι παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης.

Παραγωγικότητα :Παραγωγικές είναι οι δαπάνες της επιχείρησης που συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση των κερδών της και καταβάλλονται όχι μόνο από νομική ή συμβατική υποχρέωση, αλλά και οικειοθελώς, εφόσον αποβλέπουν αμέσως ή εμμέσως στην παραγωγή κέρδους (ψυχαγωγία πελατών, ιατροφαρμακευτική περίθαλψη προσωπικού).

2. Αποζημίωση σε τρίτους.

Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε τρίτους για ζημιές που προξενούνται σε αυτούς στα πλαίσια της λειτουργίας μιας επιχείρησης, θεωρούνται ως γενικό έξοδο διαχείρισης, έστω και αν οφείλονται σε αμέλεια των στελεχών και λοιπών εργαζομένων στην επιχείρηση.

Δικαιολογητικό στοιχείο είναι το τιμολόγιο που εκδίδει ο επιτηδευματίας που εισπράττει την αποζημίωση. Επιπλέον ως δικαιολογητικά, πρέπει να διαφυλάσσονται και άλλα στοιχεία μη φορολογικά, από τα οποία αποδεικνύεται η ζημιά και η υποχρέωση καταβολής της αποζημίωσης (συμφωνητικά, επιστολές κ.λ.π.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

1. Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού.

Ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Επίσης, τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι τον τέταρτο βαθμό. Ακόμα εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος.

□ Τι θεωρείται κατά το Ι.Κ.Α. μισθός ή αποδοχές εργαζομένου επί των οποίων υπολογίζονται οι ασφαλιστικές εισφορές.

« Ως ημερήσιος μισθός επί του οποίου υπολογίζονται εισφορές, νοούνται οι κάθε φύσης αποδοχές σε χρήμα και είδος ».

Ο Κανονισμός ασφάλισης του Ι.Κ.Α. ορίζει ότι, ως μισθός επί του οποίου υπολογίζονται οι εισφορές, νοείται αυτός που έχει συμφωνηθεί σε χρήμα και προσαυξάνεται :

Α) Με τα ποσοστά που τυχόν χορηγούνται από τον εργοδότη στους μισθωτούς ή άλλες πρόσθετες χρηματικές αμοιβές, εκτός από τις παροχές κοινωνικού χαρακτήρα που είναι τα δώρα λόγω γάμου του ασφαλισμένου ή των τέκνων του, ή λόγω γέννησης τέκνων του ασφαλισμένου και το βοήθημα σε οικογένεια θανόντος ασφαλισμένου.

Β) Από τα χρηματικά ποσά που τυχόν καταβάλλονται κατά συνήθεια από τρίτους και που υπολογίζονται βάση σχετικών πινάκων που ισχύουν για την επιχείρηση και

Γ) Από τις τυχόν σε είδος παροχές (τροφή, κατοικία) του εργοδότη προς τους ασφαλισμένους που αποτιμώνται επίσης βάση πινάκων.

□ Παροχές σε είδος στους εργαζόμενους που δεν θεωρούνται μισθός.

Α) Παροχές σε είδος προς εργαζόμενους, που χορηγούνται αυτούσιες εξ ελευθεριότητας του εργοδότη, δεν περιλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές των εργαζομένων, δε θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ούτε υπόκεινται σε κοινωνικοασφαλιστικές ή άλλες κρατήσεις και αποτελούν παραγωγικές και λειτουργικές δαπάνες των επιχειρήσεων, εφόσον εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων και χορηγούνται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα.

Στην έννοια των παροχών αυτών περιλαμβάνεται η χορήγηση τροφής κατά την ώρα του διαλείμματος, ανεξάρτητα αν αυτός ο χρόνος είναι αμοιβόμενος.

Β) Το περιεχόμενο, το είδος και η αξία των ανωτέρω παροχών καθορίζονται από τον ίδιο τον εργοδότη.

□ Μισθοί σε συγγενικά πρόσωπα του επιχειρηματία ή των εταίρων.

Με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι :στα γενικά έξοδα διαχείρισης περιλαμβάνονται και « τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό βαθμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι τον τέταρτο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφαρμόζεται η διάταξη στην περίπτωση που υπάρχει συγγενική σχέση μεταξύ εργαζομένου και κάποιου από τα μέλη της εταιρίας, κοινοπραξίας ή κοινωνίας ».

2. Προϋποθέσεις έκπτωσης δαπανών μισθοδοσίας συζύγου και τέκνων του επιχειρηματία.
Έννοια εξαρτημένης εργασίας.

Για να υπάρχει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας επιβάλλεται ο εργαζόμενος να προσφέρει την εργασία του με αμοιβή, αυτοπροσώπως και να υπόκειται σε νομική εξάρτηση από τον εργοδότη, υποχρεούμενος να συμμορφώνεται στις εντολές και στις οδηγίες του, που αφορούν τον τόπο, το χρόνο, τον τρόπο παροχής της εργασίας και λοιπές λεπτομέρειες με την πρόοδο της επιχείρησης.

Υπάγονται σε ασφάλιση Ι.Κ.Α. τα πρόσωπα που παρέχουν εργασία εντός των ορίων της χώρας κατά κύριο επάγγελμα σε εργοδότες με τους οποίους είναι σύζυγοι ή συγγενείς πρώτου και δευτέρου βαθμού συγγένειας.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, ειδικά για τη δαπάνη μισθοδοσίας της συζύγου του επιχειρηματία, η οποία εργάζεται στην επιχείρησή του, το ποσό που της καταβάλλεται **αναγνωρίζεται για έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εφόσον :

A) Κριθεί ότι υπάρχει εξαρτημένη σχέση εργασίας, δηλαδή παρέχει πραγματική και συστηματική εργασία και όχι κατά προτίμησή της και ξεπερνά τα συνηθισμένα όρια της ηθικής υποχρέωσης και της αλληλοβοήθειας, η οποία δημιουργείται με το θεσμό του γάμου ή της οικογένειας.

B) Το ποσό της αμοιβής είναι εύλογο, δηλαδή ανάλογο με το είδος των υπηρεσιών και τα συναλλακτικά ήθη που επικρατούν.

Γ) Οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. κ.τ.λ. που αναλογούν έχουν καταβληθεί από τους υπόχρεους, εφόσον βέβαια με βάση την ισχύουσα νομοθεσία η περιοχή, στην οποία παρέχεται η εργασία της συζύγου, καλύπτεται ασφαλιστικά από το Ι.Κ.Α.

Αν συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, είναι δυνατή η έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας της συζύγου ή των παιδιών του επιχειρηματία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

1. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

A. Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

Τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος.

B. Οι αναλογούσες προβλέψεις θα σχηματιστούν με χρέωση του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμετάλλευσης» και πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις».

Ο λογαριασμός 44 «Προβλέψεις» σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αναλύεται στους εξής υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς :

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις

44.00.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις

Τα ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό, που θα αποχωρεί από την υπηρεσία, θα καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού 44.00.01.

Μετά από κάθε τέτοια καταχώρηση θα επακολουθεί τακτοποίηση των υπολογαριασμών 44.00.00 και 44.00.01 ως εξής :

- **Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο** από το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης, σχηματίζεται ισόποση με τη διαφορά συμπληρωματική πρόβλεψη με πίστωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού του 44.00.00 και χρέωση του λογαριασμού 68, για το ποσό που αφορά τη κλειόμενη χρήση.
- **Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μικρότερο** από το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό της πρόβλεψης μεταφέρεται με χρέωση των λογαριασμών 44 και 44.00.00 στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Μετά από τις παραπάνω τακτοποιήσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.00.01 είναι ίσα με τα αντίστοιχα πιστωτικά του 44.00.00, στους οποίους και μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ

ΦΟΡΟΙ, ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

1. Φόροι, τέλη και δικαιώματα.

Ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έσοδα διαχείρισης :

Τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης, λογίζεται ο χρόνος καταβολής σε αυτόν υπέρ του δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι κάθε είδους καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών, που επιβάλλεται επί των οποιονδήποτε ωφελειών από μετοχικούς τίτλους.

2. Ποιοι φόροι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και ποιοι δεν εκπίπτουν.

- Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι κάθε είδους φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση.
- Δεν εκπίπτουν οι φόροι που βαρύνουν τον επιχειρηματία ή τους εταίρους ή τρίτους γενικά προς την επιχείρηση και αν έχουν καταβληθεί τέτοιοι φόροι από την επιχείρηση, ρητά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
- Οι φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν στο χρόνο καταβολής αυτών υπέρ του δημοσίου ή τρίτων, ανεξάρτητα αν αφορούν την υπόψη διαχειριστική περίοδο ή ανάγονται σε προγενέστερα έτη.
- Οι παρακρατούμενοι φόροι μισθωτών υπηρεσιών, ελεύθερων επαγγελματιών, κ.λ.π. βαρύνουν τους δικαιούχους τρίτους και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση ακόμα και στην περίπτωση που καταβάλλονται από την ίδια την επιχείρηση που αποδέχεται τις υπηρεσίες αυτών, δεδομένου ότι αυτό ορίζεται από το νόμο.
- Ο Φ.Π.Α. ο οποίος εισπράττεται για λογαριασμό του δημοσίου δεν αποτελεί στοιχείο κόστους ή εσόδου. Δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα της επιχείρησης, άρα και στην περίπτωση που δεν εισπραχθεί από τον αντισυμβαλλόμενο και καταβληθεί εξ ιδίων, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.
- Ο φόρος εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και δεν αποτελεί παραγωγική δαπάνη, αφού βαρύνει τους φορείς της επιχείρησης και όχι την επιχείρηση.
- Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος έναντι του φόρου του επόμενου έτους, δεν αποτελεί δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αφού αποτελεί φόρο εισοδήματος και αναγνωρίζεται προς έκπτωση.
- Τα τέλη χαρτοσήμου, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εφόσον την βαρύνουν.
- Οι δασμοί και λοιπές τελωνειακές επιβαρύνσεις προσαυξάνουν το κόστος των εμπορευμάτων ή των προϊόντων κατά περίπτωση.
- Οι φόροι υπέρ τρίτων, εφόσον βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου επιβαρύνει τα αποτελέσματα της επιχείρησης, αφού βαρύνει την ίδια και όχι τους φορείς αυτής.

- Ο ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών επιρρίπτεται στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις από τις τράπεζες άρα για αυτές αποτελεί δαπάνη που εκπίπτει.
- Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων βαρύνει σύμφωνα με το νόμο τον αγοραστή. Όταν όμως καταβληθεί από τον πωλητή κατόπιν συμφωνίας, δικαιούται να εκτέσει αυτός το Φ.Μ.Α. ως δαπάνη της χρήσης μέσα στην οποία καταβλήθηκε. Ο Φ.Μ.Α. θεωρείται γενικό έξοδο διαχείρισης και δεν προσαυξάνει την αξία του ακινήτου.
- Ο φόρος που επιβάλλεται στην υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος.
- Ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας δεν εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων.

3. Λογαριασμοί που πρέπει να ενημερώνονται κατά το Γ.Λ.Σ. για το μη συμψηφιζόμενο Φ.Π.Α.

Στην περίπτωση που ενεργούνται πράξεις για τις οποίες φορολογικώς παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από τα ακαθάριστα έσοδα, ο ΦΠΑ αυτός χρεώνεται απευθείας στο λογαριασμό 63.98.08 « Μ η συμψηφιζόμενοι φόροι προστιθέμενης αξίας, εκπιπτόμενοι φορολογικώς » . Αν στις εισροές περιλαμβάνονται και πάγια περιουσιακά στοιχεία για τα οποία οι δαπάνες λειτουργίας και αποσβέσεων τους δεν εκπίπτονται φορολογικώς ή εκπίπτονται κατά μέρος (π.χ. επιβατικά αυτοκίνητα) ο ΦΠΑ χρεώνεται στο λογαριασμό 63.98.09 « Μη συμψηφιζόμενοι ΦΠΑ που δεν εκπίπτονται φορολογικώς » κατά το μέρος που δεν εκπίπτει φορολογικώς από τα ακαθάριστα έσοδα και στο λογαριασμό 63.98.08 κατά μέρος που εκπίπτει φορολογικώς από τα ακαθάριστα έσοδα.

Στην περίπτωση που προσδιορίζεται αναλογία ΦΠΑ (PRORATA) μη συμψηφιζόμενοι (π.χ. αν ενεργούνται πράξεις υποκείμενες σε ΦΠΑ και μη υποκείμενες) η αξία αυτή του ΦΠΑ χρεώνεται στους πιο πάνω λογαριασμούς κατά περίπτωση, με πίστωση των οικείων λογαριασμών του ΦΠΑ εισροών του 54.00.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Ως προς το ΦΠΑ που δεν εκπίπτει και αφορά πάγια περιουσιακά στοιχεία σημειώνουμε ότι η αξία των παγίων προσαυξάνεται και αφαιρείται μέσω των αποσβέσεων.

4. Μεταφορά φορολογητέας ύλης.

- Αν η φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο, ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά αυτά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο, ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά, που προσθέτονται στο κρινόμενο έτος.
- Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογητέα ύλη φορολογήθηκε στο όνομα προσώπου, το οποίο σύμφωνα με το νόμο δεν έχει φορολογική υποχρέωση για αυτή τη

φορολογητέα ύλη. Σε αυτή την περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν διαπιστώσει την πλάνη, προβαίνει σε νέα εγγραφή στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου. Η τελεσιδικία της νέας εγγραφής, στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου, αποτελεί λόγω τροποποίησης ή ακύρωσης ή αναθεώρησης της παλιάς εγγραφής, εφόσον αφορά τη φορολογητέα ύλη, η οποία περιλήφθηκε στη νέα εγγραφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ Ή ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

1. Τόκοι δανείων ή πιστώσεων δεδουλευμένοι.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1, ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

« Οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ».

2. Τόκοι δανείων. Προϋποθέσεις έκπτωσης.

A) Το δάνειο πρέπει να έχει ληφθεί για το συμφέρον της επιχείρησης.

Οι τόκοι αφαιρούνται υπό την προϋπόθεση ότι τα δάνεια διατέθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι των μελών της ή τρίτων. Έτσι στην περίπτωση που διατίθεται δάνειο για τις προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία ή των εταίρων, οι τόκοι των δανείων αυτών δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Αν όμως η επιχείρηση δανείζει συγγενικές επιχειρήσεις ή τρίτους ή φορείς αυτής, εντόκως, και μέσω αυτού προσδοκά κέρδος τότε οι τόκοι του δανείου εκπίπτουν, αφού τα δάνεια αποδεικνύεται ότι «συνήφθησαν για το συμφέρον της επιχείρησης».

B) Οι τόκοι πρέπει να είναι δεδουλευμένοι.

Από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται οι τόκοι δανείου που αναλογούν στη διαχειριστική περίοδο και δεν ασκεί καμία επίδραση αν αυτοί οφείλονται και θα καταβληθούν σε επόμενη χρήση. Επίσης, αφαιρούνται οι τόκοι δανείων που καταβλήθηκαν προκαταβολικά έναντι τόκων επόμενης χρήσης.

Γ) Εκπίπτουν οι τόκοι και όχι το κεφάλαιο του δανείου.

Εφόσον το κεφάλαιο κατά τη λήψη του δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα της επιχείρησης και δεδομένου ότι μόνο οι τόκοι είναι δαπάνη της επιχείρησης εκπίπτουν οι αναλογούντες τόκοι.

Δ) Δεν επιτρέπεται υπολογισμός τόκων στο ίδιο κεφάλαιο της επιχείρησης.

Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τόκοι που υπολογίζονται στο ίδιο κεφάλαιο της εταιρίας, γιατί τα κεφάλαια αυτά αμείβονται από το αποτέλεσμα της εταιρίας, δηλαδή εκ των κερδών αυτής.

3. Καθυστέρηση εξόφλησης δανείων. Τόκοι υπερημερίας δανείων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων της επιχείρησης. Άρα δηλαδή, εκπίπτουν κάθε είδους τόκοι, πέρα των συμβατικών τόκων εκπίπτουν και οι τόκοι υπερημερίας που προκύπτουν από τη καθυστέρηση εξόφλησης του δανείου ή της πίστωσης.

▪ **Τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων.**

Δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της επιχείρησης και πρέπει να προστίθενται στα αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά, οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου :

- Φόρων κάθε είδους.
- Τελών κάθε είδους.
- Δημοτικών φόρων.
- Δημοτικών τελών.
- Εισφορών προς το δημόσιο.
- Εισφορών προς τους δήμους και κοινότητες.
- Ασφαλιστικών εισφορών προς το Ι.Κ.Α. και τα λοιπά ασφαλιστικά ταμεία .
- Προστίμων προς το δημόσιο.
- Προστίμων προς δήμους, ασφαλιστικά ταμεία και λοιπούς φορείς με τη μορφή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

▪ **Τόκοι δανείων για αγορά δανείων.**

Τίθενται μόνο δύο προϋποθέσεις :

- Το δάνειο να έχει συναφθεί για το συμφέρον της επιχείρησης και
- Οι τόκοι να είναι δεδουλευμένοι.

Άρα και οι τόκοι δανείου που χρησιμοποιήθηκε για την αγορά παγίων, δε προσαυξάνουν την αξία των παγίων, αλλά εκπίπτουν ως γενικά έξοδα στη χρήση που καθίστανται δεδουλευμένοι.

▪ **Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου για δάνεια απόκτησης στοιχείων.**

Οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου των πιστώσεων ή δανείων, τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία, ανεξάρτητα από τον τρόπο εξόφλησής τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΝΟΙΚΙΟ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

1. Τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

« Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα ».

▪ Έκπτωση τεκμαρτού ενοικίου ακινήτου.

Ο λόγος της έκπτωσης αυτής είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας, αφού το τεκμαρτό ενοίκιο των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων θεωρείται ως εισόδημα Α΄ πηγής (εξ οικοδομών – άρθρο 22 παρ. 3 του Ν. 2238/94) και ως εκ τούτου εάν δεν υπολογιζόταν ως δαπάνη της επιχείρησης θα προέκυπταν κέρδη από ένα πλασματικό και μόνο υπολογισμό.

Σημειώνεται ότι, δεν ασκεί επίδραση ακόμα και όταν το ακίνητο που ιδιοχρησιμοποιείται ανήκει σε εταιρεία, δεδομένου ότι η διάταξη αναφέρεται σε επιχειρηματία, με την έννοια του επιτηδευματία, ανεξαρτήτως βεβαίως αν αυτός είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Τέλος, στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται ακίνητα, τα οποία έχουν εισφέρει κατά χρήση οι εταίροι, δε μπορεί να εκτέσει από τα ακαθάριστα έσοδα το τεκμαρτό ενοίκιο αυτών, γιατί η διάταξη αναφέρεται σε ενοίκια που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από αυτόν και όχι σε ακίνητα που απλώς χρησιμοποιούνται.

2. Πως υπολογίζεται το τεκμαρτό ενοίκιο ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου.

« Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, από τον επικαρπωτή κ.λ.π. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται. Το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτό τον τρόπο **δε μπορεί να είναι ανώτερο από το 5% ούτε μικρότερο από το 3.5% της αξίας του ακινήτου.** Ειδικά για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δε μπορεί να είναι ανώτερο από το 4% της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

1. Αποσβέσεις εγκαταστάσεων, μηχανημάτων, φθαρτών υλικών και γενικά κινητής και ακίνητης περιουσίας.

Για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30/12/1997, ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

- Τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους κάθε επιχείρησης.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30/12/1997.

Πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης είναι μέχρι 600 ευρώ, έχουν τη δυνατότητα να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό και τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 01/01/1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Τα ποσοστά των αποσβέσεων, που πρέπει να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις, καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος.

Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, μπορούν να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή 0% είτε με συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δε θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση.

Επιχειρήσεις που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο για απόσβεση των παγίων τους, δε δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις.

2. Αποτίμηση ενσώματων παγίων στοιχείων.

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.

Για την εφαρμογή των όσων προαναφέραμε λαμβάνονται υπόψη οι παρακάτω έννοιες :

- Της επέκτασης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής ενσώματων παγίων.
- Ειδικά, η **τιμή κτήσης των ακινήτων** αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.
- Η **τιμή κτήσης του μηχανολογικού εξοπλισμού** προσαυξάνεται και με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης των μηχανημάτων, μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας.

3. Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων – Εννοιολογικοί προσδιορισμοί.

Α) Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως επιβαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής απαξίωσης του.

Β) Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη σίγουρα μεγαλύτερη από ένα έτος.

Γ) Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής που αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο.

Δ) Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η αξία πάνω στην οποία υπολογίζονται οι αποσβέσεις.

Ε) Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του.

4. Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων.

- Η **αποσβεστέα αξία** των παγίων περιουσιακών στοιχείων απεικονίζεται λογιστικά, σε κάθε χρήση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζονται δύο μέθοδοι υπολογισμού, η σταθερή και η φθίνουσα.
- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται με βάση τους **συντελεστές ετήσιας απόσβεσης**, οι οποίοι προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων παγίων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, καλύπτουν την οικονομική απαξίωση καθώς και τη φυσική φθορά των παγίων στοιχείων.
- **Δεν επιτρέπεται ο υπολογισμός των αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από τη νομοθεσία καθώς και η χρήση μικρότερων συντελεστών από τους ελάχιστους που προβλέπει η νομοθεσία ως υποχρεωτικούς.**
- Η **διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων** κατά έτος των παγίων στοιχείων και λοιπών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων είναι υποχρεωτική με τους θεσπισμένους ελάχιστους συντελεστές. Η υποχρεωτικότητα των αποσβέσεων αφορά ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30/12/1997. Για τις διαχειριστικές χρήσεις που έκλεισαν οι επιχειρήσεις από τις 31/12/1992 έως 30/12/1997 ίσχυε η προαιρετική απόσβεση.

Η διενέργεια των αποσβέσεων διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των διενεργημένων αποσβέσεων για κάθε αποσβέσιμο στοιχείο γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία αυτού του στοιχείου (μείον μιας μονάδας), ανεξάρτητα από το αν εξακολουθεί η παραγωγική χρησιμοποίησή του.

- **Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.** Αν ο χρόνος αυτός δε συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσης, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας απόσβεσης, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσης στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.
- **Οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους,** μπορούν να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με μηδενικό συντελεστή είτε με συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση, δε θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση.
- **Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί συνέχεια πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται, για το διάστημα αυτό, με μειωμένους συντελεστές.** Το ποσοστό μείωσης καθορίζεται, κατά κλάδους οικονομικών μονάδων ή κατηγορίες στοιχείων, συγχρόνως με τον καθορισμό των ετήσιων συντελεστών των τακτικών αποσβέσεων.

5. Έννοιες των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

- I. **Ενσώματα πάγια στοιχεία.** Είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσης της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος.
- II. **Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία.** Είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.
- III. **Έξοδα πολυετούς απόσβεσης.** Είναι τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της οικονομικής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

6. Έννοια εδαφικών εκτάσεων.

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικοπέδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης, της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα. Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σε εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής όπως είναι τα οικοπέδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σε αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους **υπολογαριασμούς του 10** με καταχώρηση σε αυτούς της αξίας κτήσης τους ή της αξίας, η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης.

Τα έξοδα κτήσης των εδαφικών εκτάσεων π.χ. μεσιτικά, συμβολαιογραφικά, φόροι μεταβίβασης κ.λ.π. καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό **16.14 «Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων».**

Τα έξοδα διαμόρφωσης των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σε αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσης τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται και συνεπώς αποσβένονται με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων».

Τα γήπεδα – οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό **δεν αποσβένονται**. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτίμησης, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων», με χρέωση του λογαριασμού 83.10.

7. Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα.

- **Κτίρια** είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.
- **Εγκαταστάσεις κτιρίων** είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές κ.λ.π. οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους **υπολογαριασμούς του 11.00** στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια, στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες.
- **Τεχνικά έργα** είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι, πλατείες, λιμάνια, λίμνες, διώρυγες).
Η αξία κτήσης των κτιρίων και τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.
- Στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμόρφωσης γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:
 - A. Οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και
 - B. Οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται.

8. Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.

Τα μηχανήματα της οικονομικής μονάδας παρακολουθούνται στο λογαριασμό 12.00 και ως μηχανήματα θεωρούνται το ίδιο και οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκατεστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της.

Τεχνικές εγκαταστάσεις λογαριασμός 12.01 είναι οι τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για την μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη

σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμά τους. Στην ίδια κατηγορία ανήκουν και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, που χωρίς να σχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμά της (π.χ. εγκαταστάσεις θέρμανσης, υδραυλικές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

Φορητά μηχανήματα χειρός λογαριασμός 12.02 είναι τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από τα μηχανήματα του λογαριασμού 12.00.

Εργαλεία λογαριασμός 12.03 είναι τα μηχανολογικά και άλλης φύσης αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 « μικρά εργαλεία ».

Καλούπια και ιδιοσυσκευές λογαριασμός 12.04 είναι οι μηχανολογικές και άλλης φύσης κατασκευές, που προσαρμόζονται στα κάθε αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν.

Τα διάφορα μηχανολογικά έργα π.χ μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων παρακολουθούνται στο λογαριασμό 12.05

Ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, που δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μία από τις κατηγορίες εξοπλισμού των λογαριασμών 12.00 – 12.05 παρακολουθείται στο λογαριασμό 12.06.

9. Αξία κτήσης – Κόστος μηχανημάτων, τεχνικών εγκαταστάσεων και λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.

Τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 12 του Γ.Λ.Σ. έπειτα από καταχώρηση σε αυτούς :

- A. Της αξίας κτήσης τους η οποία προσαυξάνεται** με τα ειδικά έξοδα αγοράς όπως τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης (μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας) ή της αξίας, που προκύπτει μετά από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσης και
- B. Του κόστους κατασκευής τους,** όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές που προκύπτει από τον λογαριασμό 15.02 «Μηχανήματα – τεχνικές εγκαταστάσεις – λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός υπό εκτέλεση» και το οποίο **προσαυξάνεται με τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησής τους.** Η παραπάνω αξία κτήσης προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

Σε περίπτωση πώλησης μηχανήματος και γενικά περιουσιακού στοιχείου του λογαριασμού 12 ισχύουν τα εξής :

- Στην πίστωση του οικείου λογαριασμού, π.χ. του μηχανήματος καταχωρείται το τίμημα πώλησης, και στη χρέωσή του καταχωρούνται τα έξοδα που τυχόν δημιουργούνται για την επίτευξη της πώλησης.
- Στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού μεταφέρονται οι αποσβέσεις που διενεργήθηκαν μέχρι την πώληση.
- Το αποτέλεσμα που προκύπτει μετά από τις παραπάνω καταχωρήσεις μεταφέρεται στο λογαριασμό 81.02.02 «Ζημιές από εκποίηση μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι ζημιά ή στο λογαριασμό 81.03.02 «Κέρδη

από εκποίηση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού», όταν είναι κέρδος.

10. Αχρήστευση – καταστροφή μηχανήματος – περιουσιακού στοιχείου.

Σε περίπτωση ολοκληρωτικής αχρήστευσης ή καταστροφής, π.χ. μηχανημάτων, τα οποία δεν έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, η αναπόσβεστη αξία τους μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «Λοιπές έκτακτες ζημιές».

11. Μηχανήματα και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, στα οποία έχει παρακρατηθεί η κυριότητα, υπόκεινται κανονικά σε απόσβεση της αξίας τους.

Αποσβέσεις ενεργούνται μόνο στα πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία μειώνεται λόγω φθοράς και εφόσον αποτελούν περιουσία της επιχείρησης. Επιτρέπεται δηλαδή, απόσβεση μόνο στα ίδια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και όχι στα ξένα, τα οποία με οποιαδήποτε νομική σχέση (π.χ. μίσθωση) βρίσκονται στην επιχείρηση και χρησιμοποιούνται από αυτήν.

Στην περίπτωση που η κυριότητα των μηχανημάτων ανήκει στον πωλητή, τα μηχανήματα βρίσκονται και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ως ίδια περιουσιακά στοιχεία μόνο για το διάστημα μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος δεν μπορούν να εκποιηθούν από αυτήν. Ο όρος διατήρησης της κυριότητας αποσκοπεί μόνο στην ασφάλεια της απαίτησης του πιστωμένου τιμήματος. Άρα διενεργούνται κανονικά οι αποσβέσεις επί της αξίας αγοράς, χωρίς να επιδρά το γεγονός της παρακράτησης της κυριότητας των παγίων αυτών αγαθών.

12. Μεταφορικά μέσα.

Μεταφορικά μέσα είναι τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η οικονομική μονάδα διενεργεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, ετοιμών προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμετάλλευσης, είτε έξω από αυτούς.

13. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων).

- **Έπιπλα** είναι τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκατεστημένα, αλλά είναι δυνατόν να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται κατά κανόνα από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν.
- **Σκεύη** είναι τα διάφορα είδη εστίασης, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κ.λ.π. (ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι).
- **Μηχανές γραφείων** είναι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων της οικονομική μονάδας (π.χ. γραφομηχανές, αριθμομηχανές).
- **Ηλεκτρονικοί υπολογιστές** και ηλεκτρονικά συστήματα είναι τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές.

- **Μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς** είναι τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία).
- **Επιστημονικά όργανα** είναι τα φορητά μέσα με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες).
- **Ζώα για πάγια εκμετάλλευση** είναι τα ζώα τα οποία προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, ιδίως από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές οικονομικές μονάδες (π.χ. άλογα, βόδια, που χρησιμοποιούνται π.χ. για το όργωμα αγρών ή για μεταφορές).
- **Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών** είναι τα κάθε είδους φορητά ή εγκατεστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές).

14. Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Α. Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

Β. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκατάστασης και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σε αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς του στοιχείου αυτού.

Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

Γ. Βελτίωση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σε αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

Δ. Συντήρηση ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σε αυτό, με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Ε. Επισκευή ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

15. Έννοια εξόδων επισκευής και συντήρησης μηχανημάτων και γενικά εγκαταστάσεων.
Χρόνος έκπτωσης.

Στα γενικά έξοδα περιλαμβάνονται και οι δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Έξοδα συντήρησης μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι εκείνα που γίνονται με σκοπό τη διατήρηση αυτών σε καλή κατάσταση.

Δαπάνες επισκευών είναι εκείνες που αποβλέπουν στο να επαναφέρουν την εγκατάσταση ή το μηχάνημα στην αρχική του κατάσταση ή στην αρχική παραγωγικότητα αυτού.

Η επισκευή διαφέρει από την αντικατάσταση, δεδομένου ότι επιδιώκει την εξάλειψη της βλάβης χωρίς να αλλάζεται το επισκευαζόμενο αντικείμενο.

Η επισκευή προϋποθέτει μία βλάβη ή αλλοίωση που επήλθε από το χρόνο ή τη χρήση του παγίου κ.λ.π. στοιχείου, **η δε συντήρηση επιδιώκει** να παρεμποδίσει την επέλευση της βλάβης ή αλλοίωσης του αγαθού αυτού.

Μετά από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό, ότι οι δαπάνες επισκευής ή συντήρησης εκπίπτουν στη διαχειριστική περίοδο που πραγματοποιούνται και δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις.

Αντίθετα, στην περίπτωση που σε εγκαταστάσεις ή μηχανήματα ή αυτοκίνητα γίνονται εργασίες επαύξησης ή βελτίωσης των στοιχείων αυτών, τότε η δαπάνη αυτή προστίθεται στην αξία των παγίων στοιχείων και εκπίπτει με τη διαδικασία των αποσβέσεων.

16. Χρησιμοποιούμενες κατά το φορολογικό νόμο μέθοδοι αποσβέσεων. Σταθερή και φθίνουσα μέθοδος αποσβέσεων. Υπολογισμός αξίας παγίων στοιχείων.

- Για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31/12/1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 01/01/1998 και μετά, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.
- Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 01/01/1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις διενεργούνται **υποχρεωτικά** είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.
- Οι τακτικές αποσβέσεις που διενεργούνται με τις μεθόδους αυτές υπολογίζονται, με την εφαρμογή του διατάγματος (100/1998), με τους προβλεπόμενους συντελεστές επί της **αξίας κτήσης** σε ευρώ των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, **προσαυξημένης** με τις δαπάνες **προσθηκών και βελτιώσεων** ή της **αναπροσαρμοσμένης αξίας τους**.
- Πριν από την ισχύ του παραπάνω διατάγματος (100/1998), όριζε ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων **προσαυξημένης** με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτώνται από 01/01/1993 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις θα διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης. Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δικαιούνται να διενεργούν οι επιχειρήσεις και οι λοιπές λεπτομέρειες για την εφαρμογή των παραπάνω θα καθοριστούν με Προεδρικό Διάταγμα.

17. Υποχρεωτικός χαρακτήρας των αποσβέσεων.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων κατά έτος των παγίων στοιχείων και λοιπών εγκαταστάσεων των επιχειρήσεων είναι **υποχρεωτική**.

Η υποχρεωτικότητα των αποσβέσεων αφορά ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30/12/1997.

Επομένως, οι επιχειρήσεις που δεν θα διενεργήσουν σε κάποια διαχειριστική χρήση αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους ή θα διενεργήσουν αποσβέσεις για αυτά με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, θα χάσουν το δικαίωμα απόσβεσης του ποσού που αναλογεί για τη χρήση αυτή και δε μπορεί να εκπέσει στις επόμενες χρήσεις.

Έτσι, αν δεν διενεργηθούν αποσβέσεις ή διενεργηθούν με χαμηλότερο του προβλεπόμενου ποσοστού, χάνεται ισόποσο δικαίωμα διενέργειας τους στο μέλλον και για αυτό κατά τον έλεγχο και στις εκθέσεις ελέγχου πρέπει να γίνεται ρητή αναφορά για το ποσό των αποσβέσεων που χάθηκε.

Τονίζεται ότι, το παραπάνω δικαίωμα δεν το χάνουν οι επιχειρήσεις που δεν έκαναν αποσβέσεις ή διενήργησαν αποσβέσεις με μικρότερο από τον προβλεπόμενο συντελεστή για τις διαχειριστικές χρήσεις που έκλεισαν από 31/12/1992 έως 30/12/1997 το χρονικό διάστημα δηλαδή κατά το οποίο ίσχυε η προαιρετική απόσβεση. Επίσης, σημειώνεται ότι σε περίπτωση που επιχείρηση διενεργήσει αποσβέσεις στα πάγια στοιχεία της από 31/12/1997 και μετά με συντελεστή ανώτερο του προβλεπόμενου, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της και υποχρεούται η επιχείρηση με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσει τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων ήταν προαιρετική για ισολογισμούς που έκλεισαν οι επιχειρήσεις μετά τις 31/12/1992 και μέχρι 30/12/1997. Επομένως, οι επιχειρήσεις που δεν ενέργησαν, σε κάποια διαχειριστική χρήση, αποσβέσεις σε ένα ή περισσότερα περιουσιακά τους στοιχεία ή και σε όλα, και ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης αυτών, διατηρούν το δικαίωμα να ενεργήσουν αυτές σε μεταγενέστερες χρήσεις, αλλά όχι σωρευτικά. Δηλαδή, με την καθιέρωση της προαιρετικής ενέργειας αποσβέσεων παρέχεται ουσιαστικά η δυνατότητα παράτασης του χρόνου απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων.

18. Προϋποθέσεις απόσβεσης παγίων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι :

A) Αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές.

B) Τα πάγια στοιχεία έχουν τεθεί σε λειτουργία και χρησιμοποιούνται πράγματι για τον προορισμό και τις ανάγκες της επιχείρησης.

19. Καταχώρηση αποσβέσεων στο βιβλίο Β' κατηγορίας (Εσόδων – Εξόδων).

Οι αποσβέσεις αναγράφονται στο βιβλίο Εσόδων- Εξόδων όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα. Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει όχι μόνο τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αλλά και τις εμπορικές, βιοτεχνικές και λοιπές επιχειρήσεις των οποίων τα κέρδη από τη χρήση 1999 προσδιορίζεται πλέον λογιστικά, είτε τηρούν, είτε όχι βιβλίο απογραφών. Η μη αναγραφή

των αποσβέσεων αυτών στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων πέραν της παράβασης στερεί από τις επιχειρήσεις αυτές το δικαίωμα να τις εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Τα πάγια και οι αποσβέσεις αυτών αναγράφονται σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων – εξόδων και δεν υπάρχει δυνατότητα θεώρησης ιδιαίτερου βιβλίου « Μητρώο Παγίων », που τηρείται μόνο από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ

Η ανάλυση των παγίων και οι αποσβέσεις αυτών καταχωρούνται σε **αθεώρητες καταστάσεις** είτε αυτές τηρούνται χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά.

Πρακτικά προτείνουμε η καταχώρηση να γίνεται ως εξής :

Α) Κατά την αγορά των παγίων καταχωρούνται κανονικά στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, με βάση τα τιμολόγια, η αξία αγοράς τους και ο Φ.Π.Α στην αντίστοιχη στήλη, για να εξυπηρετηθούν οι ανάγκες υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.

Β) Η ανάλυση των παγίων και οι αποσβέσεις πραγματοποιούνται σε καταστάσεις ή στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου εσόδων – εξόδων.

Γ) Το σύνολο των αποσβέσεων μεταφέρεται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων στο τέλος του έτους για τον υπολογισμό του αποτελέσματος.

Δ) Οι αθεώρητες αυτές καταστάσεις διαφυλάσσονται για όσα χρόνια διαφυλάσσονται και τα βιβλία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ

ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΟΣΟΣΤΑ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

1. Έννοια πρόσθετων αποσβέσεων (λογ/σμός 85, Ε.Γ.Λ.Σ.).

Πρόσθετες αποσβέσεις (ή **επιταχυνόμενες**) είναι εκείνες που προβλέπονται από αναπτυξιακούς νόμους, οι οποίοι δίνουν τη δυνατότητα σε ορισμένες επιχειρήσεις να υπολογίζουν πρόσθετες ή αυξημένες αποσβέσεις. Για τις πρόσθετες αποσβέσεις οι οποίες χορηγούνται ως φορολογικά κίνητρα για να υποβοηθηθεί η οικονομική ανάπτυξη της χώρας, ισχύουν γενικά τα εξής:

- Αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ισοδύναμα με τις τακτικές αποσβέσεις.
- Επειδή, γενικά δεν αντιπροσωπεύουν πραγματική μείωση της λογιστικής αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων θεωρούνται ανόργανα έξοδα και δε συμμετέχουν στη διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους, αλλά βαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα χρήσης. Συνεπώς δε συνυπολογίζονται στο κόστος παραγωγής των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων. Καταχωρούνται στο λογαριασμό 85 «Αποσβέσεις Παγίων Μη Ενσωματωμένες Στο Λειτουργικό Κόστος» και από αυτόν μεταφέρονται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσης».
- Δεν έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα, όπως οι τακτικές και αν συνεπώς η επιχείρηση δε διενεργήσει πρόσθετες αποσβέσεις μέσα σε κάποια χρήση δε χάνει το δικαίωμα να τις διενεργήσει σε μία από τις επόμενες χρήσεις, όχι όμως σωρευτικά.

Νόμος 1892/90. Σήμερα ο βασικός αναπτυξιακός νόμος που ισχύει από 15/04/1998 είναι ο νόμος 2601/1998 «Ενισχύσεις ιδιωτικών επενδύσεων για την οικονομική και περιφερειακή ανάπτυξη της χώρας και άλλες διατάξεις» ο οποίος δε προβλέπει το κίνητρο των πρόσθετων αποσβέσεων.

Παράλληλα ισχύει και ο αναπτυξιακός νόμος 1892/90 για τις επενδύσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του μέχρι 14/04/1998. Ο νόμος 1892/90 που προβλέπει μεταξύ των άλλων κινήτρων και τις πρόσθετες αποσβέσεις διαιρεί τη χώρα σε τέσσερις περιοχές (Α', Β', Γ', Δ') και εφόσον μία επιχείρηση ανήκει σε αυτές που αναφέρει (βιομηχανικές, βιοτεχνικές, γεωργικές, παροχής υπηρεσιών προηγμένης τεχνολογίας κ.τ.λ.) και προβεί σε επένδυση από αυτές που απαριθμεί και κατονομάζει ως παραγωγικές, έχει ορισμένα πλεονεκτήματα οικονομικής ή φορολογικής φύσης.

Τα πιο πάνω πλεονεκτήματα (κίνητρα) διαφέρουν κατά περιοχή και είναι ασήμαντα ή σχεδόν ανύπαρκτα για επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες στην Α' περιοχή (Νομός Αττικής εκτός από ορισμένες επαρχίες, Νομός Θεσσαλονίκης εκτός από ορισμένα διαμερίσματα του), και πολύ σημαντικά για επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες ή μεταφέρονται ή ιδρύονται στην Δ' περιοχή (προβληματικοί παραμεθόριοι νομοί: Λέσβου, Χίου, Σάμου, Ξάνθης, Ροδόπης κ.λ.π., αλλά και ακριτικές περιοχές διαφόρων νομών, οι οποίες απέχουν ορισμένη απόσταση από τα σύνορα).

Η πρόσθετη απόσβεση ενεργείται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου 1892/90 μέχρι την 14/04/1998.

Υπολογίζεται δε σε ποσοστό του συντελεστή των τακτικών αποσβέσεων, ανάλογα με τη περιοχή και ανάλογα με τις βάρδιες εργασίας, κατά τα ακόλουθα ποσοστά :

Περιοχή	Α' βάρδια	Β' βάρδια	Γ' βάρδια
Α'	----	20%	40%
Β'	20%	40%	80%
Γ'	35%	70%	120%
Δ'	50%	100%	150%

Επιχείρηση θεωρείται ότι εργάζεται σε δύο βάρδιες, ώστε να έχει τη δυνατότητα να διενεργήσει τη αυξημένη πρόσθετη απόσβεση, αν ο μέσος ετήσιος όρος του αριθμού των απασχολούμενων εργατών στη δεύτερη βάρδια ανέρχεται σε ποσοστό ίσο τουλάχιστο με το 50% του αριθμού των εργατών που απασχολούνται στη πρώτη βάρδια. Επίσης, θεωρείται ότι εργάζεται σε τρεις βάρδιες αν ο μέσος ετήσιος όρος του αριθμού των εργατών στη δεύτερη και τρίτη βάρδια μαζί, ανέρχεται σε ποσοστό ίσο τουλάχιστο με το 80% του αριθμού των εργατών που απασχολούνται στην πρώτη βάρδια.

Για τον υπολογισμό των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων, αφαιρείται από την αξία κτήσης των παγίων στοιχείων το ποσό των δωρεάν επιχορηγήσεων που λαμβάνει η επιχείρηση από το Δημόσιο.

- Το ποσό της επιχορήγησης καταχωρείται στη πίστωση του λογαριασμού **41.10 «Επιχορηγήσεις Παγίων Επενδύσεων»**, οπότε η αξία κτήσης παραμένει ανέπαφη, με αποτέλεσμα οι αποσβέσεις τακτικές και πρόσθετες, να υπολογίζονται πάνω στη πραγματική αξία κτήσης και να προσδιορίζεται κατά το δυνατό σωστό λειτουργικό κόστος.
- Στο τέλος κάθε χρήσης καταχωρούνται οι τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις στη χρέωση των λογαριασμών 66 και 85 αντίστοιχα, με πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου. Στη συνέχεια δε, για να μην επηρεάζονται τα φορολογητέα κέρδη, το ποσό της δωρεάν επιχορήγησης που αναλογεί στη χρήση και είναι ίσο με το γινόμενο :

Ποσό επιχορήγησης X Συντελεστής (συνολικός) Απόσβεσης

Μετατρέπεται σε αποτέλεσμα και μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.10 στον αποτελεσματικό λογαριασμό **81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων»**.

- Σε περίπτωση εκποίησης ή καταστροφής του παγίου περιουσιακού στοιχείου, το υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 μεταφέρεται στη πίστωση του οικείου παγίου στοιχείου.

□ **Ποσοστά Αποσβέσεων. Γενικές επισημάνσεις επί των διατάξεων του Π.Δ. 100/1998 για τις αποσβέσεις.**

- Σύμφωνα με την πάγια δικαστηριακή νομολογία, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο των επιχειρήσεων, (ανεξάρτητα αν περιλαμβάνεται στα προεδρικά διατάγματα), εφόσον η αξία του μειώνεται λόγω της χρήσης του ή της παρόδου του χρόνου ή της οικονομικής απαξίωσής του, υπόκειται σε απόσβεση, η οποία πραγματοποιείται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του.

Αντίθετα, αν η αξία κάποιου παγίου περιουσιακού στοιχείου των επιχειρήσεων δεν υφίσταται μείωση (π.χ. πίνακας ζωγραφικής, άδεια κυκλοφορίας Ε.Δ.Χ. αυτοκινήτου κ.τ.λ.), αυτό δεν αποσβένεται.

Επομένως και σύμφωνα με τα παραπάνω, όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων δεν περιλαμβάνεται στα Π.Δ. 100/1998, αλλά είναι αποσβεστέα, θα αποσβένονται με βάση τη χρονική περίοδο κατά την οποία υπολογίζεται ότι αυτά θα χρησιμοποιούνται παραγωγικά από τις επιχειρήσεις.

- Οι διατάξεις του Προεδρικού Διατάγματος 100/1998 προβλέπουν δύο μεθόδους υπολογισμού των αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, τη σταθερή μέθοδο, η οποία εφαρμόζεται και σήμερα και τη φθίνουσα μέθοδο και ειδικότερα τη μέθοδο του μειωμένου υπολοίπου, η εφαρμογή της οποίας γίνεται για πρώτη φορά στη χώρα μας (χρήσης που κλείνουν από 30/06/1998).
- Διαχωρίζονται τα αποσβεστέα στοιχεία σε εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, που συναντώνται σε όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το είδος και τη μορφή τους,
- Εξειδικεύονται τα αποσβεστέα στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά από ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων, όπως οι τηλεπικοινωνιακές εγκαταστάσεις (Ο.Τ.Ε.), οι εγκαταστάσεις ηλεκτρικής ενέργειας (Δ.Ε.Η.), ο εξοπλισμός και τα μηχανήματα ναυπηγείων, λατομικών, γεωργικών επιχειρήσεων κ.λ.π.
- Γίνεται διαχωρισμός των ειδικών εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού ορισμένων βιομηχανικών επιχειρήσεων (π.χ. διυλιστηρίων, επιχειρήσεων παραγωγής σιδήρου, τσιμέντου κ.λ.π.).
- Καθορίζονται ιδιαίτεροι συντελεστές για τα κτίσματα μπαγκαλόους, κάμπινγκς, ξηραντήρια καπνού, ηλεκτρονικοί υπολογιστές κ.λ.π.

□ **Αποσβέσεις νέων επιχειρήσεων. Δυνατότητες επιλογών.**

Οι νέες επιχειρήσεις κατά τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις τους, οι οποίες έπονται εκείνης εντός της οποίας άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους και για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τους, έχουν τη δυνατότητα είτε να μην διενεργούν καθόλου αποσβέσεις επί αυτών, είτε να διενεργούν μεν αποσβέσεις επί αυτών, αλλά να χρησιμοποιούν ως συντελεστές απόσβεσης το 50% των οικείων συντελεστών απόσβεσης, τη δυνατότητα δε την οποία θα επιλέξουν υποχρεούνται να την ακολουθήσουν σε όλες τις ως άνω διαχειριστικές χρήσεις τους.

Ως νέες επιχειρήσεις σύμφωνα με την εγκ. ΠΟΛ. 1122/28.4.1998 θεωρούνται οι ακόλουθες :

- 1) Εκείνες οι οποίες ιδρύονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 2556/1997 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από την 23.12.1997 και μετά.
- 2) Εκείνες οι οποίες έχουν ιδρυθεί πριν από την ανωτέρω ημερομηνία αλλά η διαχειριστική τους χρήση που έκλεισε την 31.12.1997 εμπίπτει στην προβλεπόμενη από το νόμο τριετία.

- ❖ Σε περίπτωση συγχώνευσης ή μετατροπής η εταιρία που προκύπτει δεν θεωρείται νέα. Αν όμως κατά το χρόνο του μετασχηματισμού κάποια από τις συγχωνευόμενες ή μετατρεπόμενη επιχείρηση είναι νέα σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, τότε έχει το δικαίωμα, να λειτουργήσει όπως οι νέες επιχειρήσεις υποχρεούνται.

- Πίνακας εφαρμογής μεθόδου, συντελεστών και χαρακτήρας αποσβέσεων με βάση τη διαχειριστική περίοδο :

	Διαχειριστική περίοδος	Χαρακτήρας αποσβέσεων	Συντελεστές αποσβέσεων Π.Δ. που πρέπει να εφαρμοστεί	Μέθοδος απόσβεσης καινούργιων μηχανημάτων & λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού παραγωγής
Επιχείρηση Α΄	1.1 - 31.12.1997	Υποχρεωτικός	Π.Δ. 88/1973	Σταθερή
Επιχείρηση Α΄	1.1 - 31.12.1998	Υποχρεωτικός	Π.Δ. 100/1998	Σταθερή ή φθίνουσα
Επιχείρηση Β΄	1.7.1996 - 30.6.1997	Προαιρετικός	Π.Δ. 88/1973	Σταθερή
Επιχείρηση Β΄	1.7.1997 - 30.6.1998	Υποχρεωτικός	Π.Δ. 100/1998	Από 1.7 - 31.12.1997 σταθερή Από 1.1 - 30.6.1998 σταθερή ή φθίνουσα
Επιχείρηση Γ΄	1.6.1997 - 31.5.1998	Υποχρεωτικός	Π.Δ. 88/1973	Σταθερή

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΞΟΔΑ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

1. Έξοδα πρώτης εγκατάστασης και απόκτησης ακινήτων.

Από τα ακαθάριστα έξοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης:

Τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα, μέσα σε μια πενταετία. Ειδικά τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για την αγορά ακινήτων, μπορούν να αποσβένονται και ισόποσα, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

- Απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε πέντε χρόνια.

Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης θα αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε πέντε χρόνια, ενώ, με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις (μέχρι 31.12.1991), γίνονταν είτε εφάπαξ είτε μέσα σε δέκα χρόνια. Επίσης, τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την απόκτηση ακινήτων θα αποσβένονται όπως και τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

- Αποσβένονται τα έξοδα που πραγματοποιούν για την αγορά ακινήτων οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του νόμου 1665/1986 να αποσβένουν τα έξοδα που πραγματοποιούν για την αγορά ακινήτων (Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικά έξοδα, μεσιτικά, αμοιβές δικηγόρων κ.λ.π.) τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, όχι μόνο εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία αλλά και ισόποσα μέσα στις χρήσεις που διαρκεί η σύμβαση.

Η ισόποση απόσβεση ανάλογα με τα έτη διάρκειας της μίσθωσης ισχύει για ακίνητα που αποκτούν οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης μέσα στη χρήση 1999 και μετά, προκειμένου να αποτελέσουν αντικείμενο κατάρτισης συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (για επαγγελματική χρήση).

2. Τι περιλαμβάνεται στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

Στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης περιλαμβάνονται δαπάνες που ενεργούνται στο προκαταρκτικό στάδιο της επιχείρησης και μέχρι την έναρξη λειτουργίας αυτής. Δηλαδή: διαφημίσεις, έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, έξοδα δημοσίευσης εταιρικού, έξοδα εκτύπωσης μετοχών, έξοδα διοίκησης μέχρι την έναρξη της δράσης της επιχείρησης, έξοδα εκπόνησης οργανωτικών, τεχνικών, εμπορικών μελετών κ.λ.π.. Επίσης περιλαμβάνεται η καταβεβλημένη αποζημίωση για εξαγορά φίρμας ή εμπορικής επωνυμίας.

3. Ορισμός εξόδων πολυετούς απόσβεσης κατά το Γ.Λ.Σ.

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο, οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης (Λ.16.10) θεωρούνται τα έξοδα κατάρτισης και δημοσίευσης του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ίδρυσης, της κάλυψης του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοίκησης που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμετάλλευσης. Στον ίδιο λογαριασμό (16.10) παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσης) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης που δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.10, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

Έξοδα λοιπών ερευνών (Λ.16.12) θεωρούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία – μεταλλεία – λατομεία.

Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων (Λ.16.13) θεωρούνται τα έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων (Λ. 16.24) θεωρούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές των μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσης τους.

Έξοδα αναδιοργάνωσης (Λ.16.17) θεωρούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγαλωμα της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου (Λ.16.18) θεωρούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18 και 16.19 αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Οι δαπάνες που διενεργούν οι Α.Ε. για να εισαχθούν οι μετοχές τους στο Χρηματιστήριο αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

Κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο μιας επιχείρησης (της σύστασης) δημιουργούνται δαπάνες ειδικού χαρακτήρα (συμβολαιογραφικά, τόκοι, φόροι, έξοδα μελετών, αμοιβές ημεδαπών και αλλοδαπών τεχνικών για τη χορήγηση επιστημονικής ή τεχνικής βοήθειας κ.λ.π.) μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσης αλλά και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της. Οι δαπάνες αυτές διακρίνονται από τις λοιπές δαπάνες γιατί γίνονται εφάπαξ και αποβλέπουν στη δημιουργία ή ανάπτυξη της επιχείρησης στο μέλλον και επιδρούν στην αποδοτικότητα αυτής για περισσότερες διαχειριστικές περιόδους.

Οι δαπάνες (προμήθεια αναδόχων τραπεζών, σύνταξης και εκτύπωσης ενημερωτικού δελτίου, καταχωρήσεις στον τύπο, έξοδα δημοσίευσης κ.λ.π.), στις οποίες προβαίνει μια ανώνυμη εταιρία προκειμένου οι μετοχές της να εισαχθούν στο Χρηματιστήριο για διαπραγμάτευση, αποτελούν ειδικές δαπάνες, που αναμφισβήτητα συμβάλλουν σημαντικά στη μελλοντική ανάπτυξη και απόδοση της εταιρίας (επόμενες χρήσεις), λόγω της άντλησης, μέσω του χρηματιστηρίου, κεφαλαίων με πολύ χαμηλό κόστος. Κατά συνέπεια, οι δαπάνες αυτές λογίζονται ως ειδικά έξοδα πρώτης εγκατάστασης και οργάνωσης και να αποσβεστούν είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Οι δαπάνες που διενεργούν συγχωνευμένες με απορρόφηση εταιρίες αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

Οι διάφορες δαπάνες που πραγματοποιούν συγχωνευμένες με απορρόφηση εταιρίες και αφορούν το λογιστικό έλεγχο και αποτίμηση των εταιριών αυτών, αμοιβές νομικών και χρηματοοικονομικών συμβούλων, ελεγκτών, συμβολαιογράφων, δημοσιεύσεων στον τύπο, δαπάνες προβολής και εκτύπωσης ενημερωτικών κ.λ.π., επειδή συμβάλλουν ουσιαστικά στη μελλοντική ανάπτυξη και αποδοτικότητα της εταιρίας μπορούν να θεωρηθούν ως ειδικά έξοδα πρώτης εγκατάστασης και οργάνωσης και να αποσβεστούν είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

4. Τόκοι δανείων και πιστώσεων προπαραγωγικού σταδίου με τον αναπτυξιακό νόμο 4171/1961.

Με τις διατάξεις του Νόμου 1775/1998 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 του Ν.Δ. 916/1971) ορίζεται ότι :

« Για την εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, οι τόκοι των δανείων και πιστώσεων της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα μέχρι τη λήξη της χρήσης, μέσα στην οποία αρχίζει η παραγωγική δράση αυτής, λογίζονται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης και αποσβένονται μέσα σε μια δεκαετία κατά τις κείμενες περί φορολογίας εισοδήματος διατάξεις. Αυτό εφαρμόζεται και για τις μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσης της εταιρίας δαπάνες ίδρυσης και οργάνωσης, κατά το ποσό που αυτές δεν καλύφθηκαν από τα προκύψαντα έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

1. Μαθηματικά αποθέματα και αποθεματικά ασφαλιστικών εταιριών.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και των αποθεματικών για την αποκατάσταση του ενεργητικού που με βάση σύμβαση θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.»

Επίσης για τις ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες εκπίπτουν, επιπλέον, από τα ακαθάριστα έσοδα :

- 1) Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, τα οποία υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.
- 2) Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλιστρών με συντελεστή που ορίζεται, κατά κλάδους, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου.
- 3) Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί, οι οποίες λαμβάνονται όπως αυτές καθορίζονται με πραγματογνωμοσύνη, η οποία καταχωρείται υποχρεωτικά στο βιβλίο επισυμβασών ζημιών, μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές. Ως καθαρό ασφάλιστρο νοείται, το ολικό ποσό του ασφαλιστρού μειωμένο κατά το ποσό του αντασφαλιστρού.

2. Μαθηματικά αποθέματα και αποθεματικά ασφαλιστικών εταιριών και αποθεματικά γενικά των επιχειρήσεων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών εταιριών εκπίπτουν τα μαθηματικά αποθέματα αυτών, δηλαδή :

- Μαθηματικά αποθέματα που αφορούν τις ασφάλειες ζωής.
- Αποθεματικά που σχηματίζονται για να καλύψουν κινδύνους που ισχύουν και κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί.

Από τα ακαθάριστα έσοδα γενικά των επιχειρήσεων εκπίπτουν επίσης και τα αποθεματικά που σχηματίζουν οι επιχειρήσεις αυτές για την αποκατάσταση στοιχείων του ενεργητικού τους, τα οποία στοιχεία μετά από ορισμένο χρόνο θα περιέλθουν στο Δημόσιο ή σε τρίτους χωρίς να καταβληθεί αποζημίωση.

Τέτοιες περιπτώσεις συναντώνται κυρίως π.χ. στην ανάληψη από επιχείρηση με βάση σύμβαση που καταρτίζεται της εκμετάλλευσης ηλεκτροφωτισμού, ύδρευσης κ.τ.λ. μιας πόλης ή της κατασκευής διαφόρων τεχνικών έργων (αεροδρόμια, εθνικές οδοί) με αντάλλαγμα για ορισμένο χρόνο της εκμετάλλευσης αυτών από την επιχείρηση. Μετά την πάροδο του χρόνου αυτού, ο οποίος ορίζεται στη σύμβαση, οι εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων που ανέλαβαν το προνόμιο αυτό της εκμετάλλευσης θα περιέλθουν στο Δημόσιο, Δήμο ή Κοινότητα κ.τ.λ.

Το αποθεματικό αυτό σχηματίζει η επιχείρηση κάθε χρόνο, ανεξάρτητα αν έχει κέρδη ή όχι και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. Το αποθεματικό αυτό είναι ίσο με το ποσό που προκύπτει αν διαιρεθεί η αξία κτήσης των εγκαταστάσεων που θα περιέλθουν με βάση τη σύμβαση σε τρίτους, με τον αριθμό των ετών που διαρκεί η σύμβαση.

Σημειώνεται όμως ότι στην περίπτωση που οι πιο πάνω εγκαταστάσεις θα περιέλθουν στο Δημόσιο, Δήμο κ.λ.π. μετά τη λήξη του χρόνου που ορίζεται στη σύμβαση και η επιχείρηση θα αποζημιωθεί πλήρως, τότε δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός τέτοιου αποθεματικού γιατί η αποζημίωση αυτή που καταβάλλεται αντισταθμίζει το κεφάλαιο το οποίο διέθεσε η επιχείρηση για την κατασκευή του έργου. Εάν η αποζημίωση καλύπτει μέρος μόνο του κεφαλαίου που διατέθηκε για τις εγκαταστάσεις αυτές, τότε η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει αποθεματικό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της αξίας των εγκαταστάσεων και της αποζημίωσης που λαμβάνει.

3. Τεχνικά αποθέματα (ασφαλιστικές προβλέψεις) ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Ο τρόπος υπολογισμού των πιο κάτω αποθεμάτων καθορίζεται ως εξής :

- I. «Κινδύνων εν ισχύει»
- II. Του «μαθηματικού αποθέματος γήρατος»
- III. Του «αποθέματος εκκρεμών ζημιών, για τις ζημιές οι οποίες έχουν συμβεί και έχουν αναγγελθεί (δηλωθεί) στην ασφαλιστική επιχείρηση μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

1. Δαπάνες επισκευής και συντήρησης μισθωμένων ακινήτων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

- **Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης** που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις για να επισκευάσουν ή να συντηρήσουν ακίνητα που έχουν μισθώσει για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών τους (γραφεία, βιομηχανοστάσια κ.λ.π.), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιούνται αυτές.

2. Δαπάνη βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτει ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Προϋποθέσεις. Εξαιρέσεις.

Τα ποσά των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση χωρίς τον περιορισμό της πενταετίας.

Επομένως, αν η αρχική σύμβαση μίσθωσης – στη διάρκεια της οποίας έχουν πραγματοποιηθεί βελτιώσεις – προσθήκες από τη μισθώτρια επιχείρηση στο μίσθιο – παραταθεί, τα χρόνια της παράτασης δε λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των ανωτέρω, εφόσον στην περίπτωση αυτή δε θα πληρείται η προϋπόθεση της ισόποσης έκπτωσης (απόσβεσης) των εν λόγω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα.

Αν όμως, κατά το χρόνο έναρξης της απόσβεσης των πιο πάνω δαπανών παραταθεί η σύμβαση της μίσθωσης ή είναι βέβαιη η παράτασή της (π.χ. προβλέπονται από το νόμο περί εμπορικών μισθώσεων, έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί ακόμα κ.τ.λ.), τότε στην περίπτωση αυτή, τα χρόνια της παράτασης της μίσθωσης θα ληφθούν υπόψη.

Περαιτέρω όμως τίθεται ένας καινούριος περιορισμός. Συγκεκριμένα προβλέπεται, ότι ο συντελεστής που προκύπτει από την εφαρμογή της ισόποσης έκπτωσης, ανάλογα με τη διάρκεια της σύμβασης, δε μπορεί να είναι μικρότερος από τα συντελεστή που ορίζεται από το

Π.Δ.100/1998 για το ίδιο πάγιο στοιχείο.

Παράδειγμα πρώτο :

Ξενοδοχειακή ανώνυμη εταιρία μισθώνει ένα ξενοδοχείο για 10 χρόνια και σε αυτό πραγματοποιεί προσθήκες και βελτιώσεις συνολικής αξίας 2.350.000 ευρώ. Επειδή ο συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με βάση τη διάρκεια της σύμβασης είναι 10% και είναι μεγαλύτερος από τον προβλεπόμενο (του Π.δ.100/1998) που είναι 8% για τις κτιριακές εγκαταστάσεις των ξενοδοχείων, τότε η συγκεκριμένη ξενοδοχειακή επιχείρηση θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της 235.000 ευρώ κάθε χρόνο για την απόσβεση των δαπανών προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποίησε (2.350.000 ευρώ /10 έτη = 235.000 ευρώ ετήσιο ποσό απόσβεσης).

Παράδειγμα δεύτερο:

Αν όμως στο προηγούμενο παράδειγμα η διάρκεια της σύμβασης ήταν εικοσαετής θα προέκυπτε ποσό ετήσιας απόσβεσης 117.500 ευρώ (2.350.000 ευρώ /20 έτη), που σημαίνει συντελεστής απόσβεσης 5% (2.350.000 ευρώ X 5% = 117.500 ευρώ).

Επειδή όμως ο συντελεστής αυτός είναι μικρότερος του προβλεπόμενου από το Π.Δ.100/1998, κατά ρητή διατύπωση του Νόμου θα εφαρμοστεί ο συντελεστής που προβλέπεται από το Π.Δ., δηλαδή το 8%.

Όταν οι συνθήκες ή βελτιώσεις πραγματοποιηθούν μεταγενέστερα του χρόνου κατάρτισης της σύμβασης, τότε αυτονόητο είναι ότι λαμβάνονται υπόψη τα υπόλοιπα χρόνια της σύμβασης.

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή, για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/1999 και μετά, ανεξάρτητα από το χρόνο πραγματοποίησης των δαπάνων βελτιώσεων και προσθηκών.

3. Έξοδα επισκευής και συντήρησης ενοικιαζομένων ακινήτων.

Τα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για επισκευή ενοικιαζομένων ακινήτων με έγκριση του ιδιοκτήτη ή κατόπιν συμφωνίας, ως αντάλλαγμα χρήσης του μισθίου, βαρύνουν την επιχείρηση και εκπίπτουν από τα έξοδά της ως ενοίκιο ή συμπληρωματικό ενοίκιο.

Διευκρινίζεται, ότι οι δαπάνες συντήρησης του μισθωμένου ακινήτου, που πραγματοποιούνται από επιχείρηση, για τη διατήρηση αυτού στην αρχική του κατάσταση, εκπίπτουν ως γενικό έξοδο διαχείρισης, εφόσον αυτές γίνονται για την καλύτερη εξυπηρέτηση των εργασιών της και δεν προκύπτει ωφέλεια για τον ιδιοκτήτη του ακινήτου.

4. Μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στις εταιρίες leasing για ακίνητα, δεν εκπίπτουν κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στις εταιρίες leasing για ακίνητα που έχουν γίνει αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης (νόμων 1665/1986 και 2367/1995), δεν εκπίπτουν κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

Δηλαδή, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων μόνο το μέρος των μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία των κτιρίων.

Με δεδομένο ότι οι επιχειρήσεις υποχρεώνονται να καταχωρούν στα βιβλία τους το σύνολο των δαπανών τους, δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση το σύνολο των καταβληθέντων μέσα στη χρήση μισθωμάτων, υποχρεώνονται κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα αποτελέσματά τους με την πρόσθήκη ως λογιστικής διαφοράς, του μέρους των καταβληθέντων μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία του οικοπέδου.

Για την εύρεση του ΜΗ εκπιπόμενου μέρους των μισθωμάτων θα λαμβάνεται από τα συνολικά καταβληθέντα μέσα στη χρήση μισθώματα, ποσοστό ίσο με αυτό με το οποίο συμμετέχει το οικόπεδο στη συνολική αξία οικοπέδου – κτιρίου με βάση τα οριζόμενα στη φορολογία κεφαλαίου. Επομένως, στις περιοχές που ισχύουν αντικειμενικές αξίες, αυτές θα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των ανωτέρω. Επισημαίνουμε ότι γήπεδα και οικόπεδα (χωρίς κτιριακές εγκαταστάσεις) δε μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Τα παραπάνω έχουν εφαρμογή για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/1999 και μετά και επομένως αφορούν και μισθώματα που καταβλήθηκαν μέσα στη χρήση 1999 έστω και αν η καταβολή τους έγινε στα πλαίσια συμβάσεων leasing που είχαν συναφθεί πριν από τη δημοσίευση του Νόμου 2753/1999 στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

5. Υποχρεώσεις εκμισθωτών ακινήτων.

Με το άρθρο 77 του Νόμου 2238/1994 καθορίζονται οι υποχρεώσεις των εκμισθωτών ακινήτων ως ακολούθως :

- i. Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των 15 ευρώ κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή για θεώρηση, μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του. Τα έγγραφα αυτά μπορεί και ο μισθωτής να τα προσκομίζει για θεώρηση και υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σε αυτόν που τα προσκόμισε.
- ii. Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον δεν έχουν θεωρηθεί από τον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις Δημόσιες γενικά αρχές. Επίσης στερούνται αποδεικτικής δύναμης και τα αντίγραφα, με τα οποία συμφωνείται μίσθωμα διαφορετικό από το καθοριζόμενο στο έγγραφο της μίσθωσης.
- iii. Αν μεταβιβαστεί η κυριότητα ακινήτου, ο νέος κύριος είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρο συνυπεύθυνος με τον προκάτοχο για την πληρωμή του φόρου των τριών (3) πριν από τη μεταβίβαση ετών, που αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα του ακινήτου που μεταβιβάστηκε και προκύπτει από την εγγραφή που υπάρχει κατά την ημέρα της μεταβίβασης. Ίδια υποχρέωση υπάρχει για το χαρτόσημο και τα τέλη ύδρευσης. Οι συμβολαιογράφοι έχουν υποχρέωση να υπενθυμίζουν τη διάταξη αυτή στους συμβαλλομένους και να αναγράφουν τούτο ρητά στο συμβόλαιο της αγοραπωλησίας.
- iv. Όσοι δεν προσκομίζουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση ή τα προσκομίζουν εκπρόθεσμα καθώς και οι συμβολαιογράφοι που δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται
- v. στο άρθρο 87 του Νόμου 2238/1994.

6. Θεώρηση ιδιωτικών συμφωνητικών σε περίπτωση παράτασης μίσθωσης.

Στην έννοια των ιδιωτικών εγγράφων μίσθωσης περιλαμβάνονται και τα ιδιωτικά συμφωνητικά με τα οποία παρατείνεται η χρονική διάρκεια των μισθώσεων, εφόσον τα μισθωτήρια παράτασης διαφέρουν από το περιεχόμενο των αρχικών ιδιωτικών συμφωνητικών μόνο ως προς το χρόνο διάρκειας της σχέσης μίσθωσης στην οποία αναφέρονται. Αν μάλιστα στις περιπτώσεις συμβάσεων που παρατείνουν την μίσθωση υπάρχει και όρος αναπροσαρμογής του μισθώματος, συντρέχει επιπλέον λόγος για τον οποίο πρέπει αυτά τα μισθωτήρια να θεωρηθούν από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.

Η υποχρέωση για θεώρηση αφορά μόνο τα ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης με τα οποία καταρτίζεται η σύμβαση μίσθωσης (αρχική σύμβαση ή σύμβαση παράτασης) και όχι και τα τυχόν διαλυτικά έγγραφα μισθωτηρίων, τα οποία καταρτίζονται μεταγενέστερα και έτσι επέρχεται η λύση της σύμβασης.

7. Αποζημίωση λόγω λύσης της μισθωτικής σχέσης ακινήτου (ισχύει από 21/03/1996).

Από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα, εκτός των άλλων, εκπίπτει και :

«Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει Νόμου, ο εκμισθωτής στον μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής από το ακίνητο αυτό, κατά το έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση. Τυχόν αρνητικό ποσό δεν συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλων ακινήτων ή με άλλα θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου.»

Τα παραπάνω εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Νόμου 2238/1994, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

8. Αποζημίωση που κατέβαλλε ο εκμισθωτής στο μισθωτή ακινήτου βάσει δικαστικής απόφασης.

Το ποσό των ενοικίων που καταβάλλει ο εκμισθωτής εντός του έτους ως αποζημίωση με βάση δικαστική απόφαση στο μισθωτή του ακινήτου λόγω λύσης της μισθωτικής σχέσης, αφαιρείται από το ετήσιο εισόδημα που θα αποκτήσει ο εκμισθωτής εντός του ίδιου έτους από την εκμίσθωση του ακινήτου αυτού. Εάν παραμείνει υπόλοιπο ακάλυπτο το ποσό αυτό δεν αφαιρείται από εισοδήματα άλλων ακινήτων που μπορεί να έχει ο εκμισθωτής, ούτε από εισοδήματα άλλων πηγών(π.χ. μισθοί) του ίδιου έτους, ούτε και από εισοδήματα άλλων ετών.

9. Προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή για ιδιόχρηση ή λήξη της μίσθωσης.

Για να εκπέσει από το ακαθάριστο εισόδημα του ακινήτου, που εκμισθώνεται ως επαγγελματική στέγη, η αποζημίωση που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή λόγω λύσης της μισθωτικής σχέσης (καταγγελία της μίσθωσης για ιδιόχρηση ή λήξης της μίσθωσης) απαιτείται εκτός των άλλων και η σαφής αναφορά της αποζημίωσης (είδος, ύψος αυτής και διατάξεις που την προβλέπουν), να έχει γίνει καταγγελία της μίσθωσης ή να έχει λήξει ο χρόνος δωδεκαετούς μίσθωσης και να έχει πραγματοποιηθεί η καταβολή της αποζημίωσης πριν από την απόδοση του μισθίου.

10. Δαπάνες επισκευής και συντήρησης και δαπάνες βελτίωσης. Έννοια.

Δαπάνες επισκευής είναι αυτές που γίνονται με σκοπό να επαναφέρουν κάποιο ακίνητο που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική του καλή κατάσταση.

Δαπάνες συντήρησης είναι αυτές που γίνονται με σκοπό να διατηρηθεί κάποιο ακίνητο σε καλή κατάσταση και να προληφθούν ή να παρεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις αυτού από τη χρήση ή λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου.

Δαπάνες βελτίωσης είναι αυτές που αποβλέπουν στην επαύξηση ή επέκταση ή συμπλήρωση του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή γενικά στην επαύξηση της αξίας αυτού.

Οι δαπάνες βελτίωσης δεν περιλαμβάνονται στις δαπάνες επισκευής και συντήρησης του ακινήτου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΕΚΤΟ

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

1. Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Ως γενικά έξοδα διαχείρισης εκπίπτουν :

- Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσοστό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5 % επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση :

- Των επιστροφών ή εκπτώσεων.
- Της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και
- Του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Ειδικά για επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, καθώς και για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται στην αξία των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Επίσης για τις επιχειρήσεις που προαναφέραμε, το ποσοστό υπολογισμού της πρόβλεψης ορίζεται σε 7,5% για ισολογισμούς που κλείνουν την 31^η Δεκεμβρίου 2000 και 1% για ισολογισμούς που κλείνουν την 31^η Δεκεμβρίου 2001 και μετά.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη σε ποσοστό 1% επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών που περιλαμβάνονται στους κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 – 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών. Το ποσό των παραπάνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το 35% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Αν σε δεδομένη διαχειριστική χρήση το ποσό των προβλέψεων που πραγματοποιήθηκαν και εμφανίζονται στο πιο πάνω λογαριασμό είναι μεγαλύτερο του 35% του χρεωστικού

υπολοίπου, του λογαριασμού «Πελάτες» της διαχειριστικής αυτής χρήσης, το ποσό της πρόβλεψης που πραγματοποιήθηκε κατά το υπερβάλλον μέρος αυτής μεταφέρεται στα «Αποτελέσματα Χρήσης» της διαχειριστικής αυτής χρήσης και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Κατ' εξαίρεση, το ποσό το πέραν του 35% της πρόβλεψης που πραγματοποιήθηκε, **κατανέμεται** ισόποσα και προστίθεται κατά το ήμισυ στα «Αποτελέσματα Χρήσης» της κλειόμενης διαχειριστικής χρήσης και το υπόλοιπο στην αμέσως επόμενη διαχειριστική χρήση.

2. Σε ποια ποσά και πώς υπολογίζεται το ποσοστό της πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Το ποσοστό υπολογίζεται επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών που έχουν εκδοθεί αποκλειστικά προς επιτηδευματίες. Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης, δεν λαμβάνεται υπόψη η αξία των τιμολογίων πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών στις περιπτώσεις που εκδίδονται αυτά προς ιδιώτες.

Ειδικά για λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών αναγνωρίζεται πρόβλεψη απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων από τις χρήσεις που κλείνουν με 31.12.1996 και μετά.

Από τα παραπάνω ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται :

- Οι επιστροφές ή εκπτώσεις.
- Η αξία των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και τα νομικά πρόσωπα του δημοσίου δικαίου.
- Τα ποσά του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και των λοιπών ειδικών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Σημειώνεται ότι, και με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις, τα ποσά των φόρων αυτών δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, γιατί τα ποσά αυτά αποτελούν έμμεσους φόρους και όχι ακαθάριστα έσοδα των πετρελαϊκών και καπνοβιομηχανικών επιχειρήσεων.

Το ποσό της πρόβλεψης που σχηματίζεται στο τέλος της χρήσης, συναθροιζόμενο με το ποσό που εμφανίζεται ήδη στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», λόγω σχηματισμού της προβλέψεων σε προγενέστερες χρήσεις με βάση τις ίδιες διατάξεις, δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσοστό 35% (από χρήσεις που έκλεισαν με 30.12.1992 – 31.12.1996, το ποσοστό αυτό ήταν 50%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό αυτού του χρεωστικού υπολοίπου, προβλέπεται η αφαίρεση των απαιτήσεων κατά του δημοσίου, των δήμων ή κοινοτήτων, των δημοσίων επιχειρήσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

Για πρώτη φορά με την ερμηνευτική εγκύκλιο του ν. 2065/1992 είχε γίνει δεκτό ότι, το συσσωρευμένο ύψος των προβλέψεων που έχουν σχηματιστεί για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων δεν μπορούσε να υπερβεί το 50% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες» και κατά συνέπεια, η επιχείρηση δεν μπορούσε να ενεργεί την πρόβλεψη από το χρόνο κατά τον οποίο το αποθεματικό των προβλέψεων κάλυπτε το πιο πάνω όριο.

Με την νέα διάταξη του ν. 2459/1997, από τις χρήσεις που κλείνουν με 31.12.1996 και μετά, το ποσό των προβλέψεων από το 50% περιορίστηκε στο 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες» της αυτής διαχειριστικής χρήσης.

Η έκπτωση της δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Σε περίπτωση κατά την οποία οι προβλέψεις που έχουν πραγματοποιηθεί και εμφανίζονται στον προηγούμενο λογαριασμό (44.11 «**Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις**») υπερβαίνουν το 50% (από χρήση 1996 και μετά το 35%) του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες» συγκεκριμένης χρήσης (αφαιρούμενων και των προηγούμενων απαιτήσεων), εκτός του ότι η επιχείρηση δεν δικαιούται, να σχηματίσει πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής, υπάγεται σε φορολογία το επιπλέον ποσό των σχηματισμένων προβλέψεων με την μεταφορά του στα «Αποτελέσματα Χρήσης» (χρέωση του λογαριασμού 44.11).

Παράδειγμα :

Επιχείρηση που έχει διαχειριστική χρήση 1.1.1996 – 31.12.1996, εμφανίζει στα τηρούμενα βιβλία της την 31.12.1996 χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Πελάτες» 300.000 ευρώ και οι πραγματοποιηθείσες προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων στις προγενέστερες χρήσεις, όπως αυτές εμφανίζονται στα βιβλία κατά τη διαχειριστική χρήση 1996, ανέρχονται σε 176.100 ευρώ.

Η επιχείρηση αυτή :

- Δεν δικαιούται να σχηματίσει για την χρήση 1996 πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, αφού η πρόβλεψη που έχει ήδη πραγματοποιηθεί υπερβαίνει το 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», δηλαδή το ποσό των 105.000 ευρώ (100.000 ευρώ X 35%).
- Υποχρεούται να μεταφέρει στα αποτελέσματα χρήσης το πέραν του 35% ποσό των προβλέψεων που πραγματοποιήθηκαν, δηλαδή το ποσό των 71.100 ευρώ (176.100 ευρώ – 105.000 ευρώ) και το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Εξαιρετικά για τη χρήση 1996, το ποσό του πέραν του 35% της πρόβλεψης που πραγματοποιήθηκε κατανέμεται ισόποσα και προστίθεται κατά το ήμισυ στα αποτελέσματα χρήσης της κλειόμενης χρήσης και το υπόλοιπο στη αμέσως επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Δηλαδή, στο παράδειγμά μας τα 35.550 ευρώ θα προστεθούν στα αποτελέσματα της χρήσης 1996 και τα υπόλοιπα 35.550 ευρώ στην χρήση 1997.

3. Πωλήσεις για λογαριασμό τρίτου. Ποιος δικαιούται σε αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με δελτίο αποστολής και στη συνέχεια ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδουν τιμολόγιο πώλησης. Το δικαίωμα αυτό έχει ο αντιπρόσωπος για τις περαιτέρω χονδρικές πωλήσεις των ίδιων εμπορευμάτων στις οποίες προβαίνει.

Η θέση αυτή της Διοίκησης δικαιολογείται από το γεγονός ότι εκείνος που έχει την επισφάλεια των πελατών είναι ο αντιπρόσωπος και σε καμία περίπτωση ο εντολέας, ο οποίος δεν συμβάλλεται με τους πελάτες, δεν διακινδυνεύει την είσπραξη των δόσεων, επιταγών κ.λ.π.. Άρα, μόνο ο αντιπρόσωπος έχει το δικαίωμα σχηματισμού της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων.

4. Ειδικός τρόπος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων με το Νόμο 2065/1992. Εγγραφές – Ανάλυση. Επισφαλείς απαιτήσεις πριν το 1992.

• Προηγούμενο καθεστώς (πριν το 1996).

Από τα ακαθάριστα έσοδα εξέπιπταν οι ενεργούμενες με οριστικές εγγραφές αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων, δηλαδή η οριστική διαγραφή της απαίτησης ως μη εισπράξιμη, η οποία γινόταν για κάθε ένα χρεώστη ατομικά και όχι συλλήβδην για όλους τους χρεώστες της επιχείρησης. Για να αναγνωρισθεί προς έκπτωση η απόσβεση αυτή απαιτούνταν να είναι πράγματι επισφαλής, δηλαδή ο χρεώστης να είναι πράγματι αφερέγγυος και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της απαίτησης το έφερε η επικαλούμενη την απώλεια επιχείρηση.

Με βάση τα πιο πάνω, η αναγνώριση από την φορολογούσα αρχή της απόσβεσης επισφαλούς απαίτησης εξαρτιόταν από τα πραγματικά περιστατικά με αποτέλεσμα να επέρχεται σε πολλές περιπτώσεις διάσταση απόψεων μεταξύ φορολογούσας αρχής και επιχειρήσεων και στη συνέχεια προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

• Ειδικός τρόπος απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων.

Καθιερώθηκε ειδικός και συγκεκριμένος τρόπος απόσβεσης των επισφαλών απαιτήσεων.

Δηλαδή καθιερώθηκε ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Η πρόβλεψη αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό 1% (από 30/06/1994 σε 0,5%) επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας, (εσωτερικού – εξωτερικού), αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι επιστροφές ή εκπτώσεις που προκύπτουν από τα βιβλία. Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δε λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος.

Επίσης, δε λαμβάνονται υπόψη οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Ακόμα δε λαμβάνονται υπόψη ούτε τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο ή τα Νομικά Πρόσωπα δημοσίου Δικαίου, λόγω της φερεγγυότητας των πελατών αυτών.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, οι ελεύθεροι επαγγελματίες και οι επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες εκδίδουν απόδειξη παροχής υπηρεσιών και όχι τιμολόγιο. Επομένως και οι υπηρεσίες αυτές θα λαμβάνονται υπόψη για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων με ποσοστό 1% (από 30/06/1994 σε 0,5%), εφόσον βέβαια προκύπτουν από τα βιβλία τους οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς ιδιώτες (λιανικής που δε θα λαμβάνονται υπόψη) και οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες (χονδρικής που θα λαμβάνονται υπόψη).

Επειδή από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν γενικά οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος του υποκειμένου σε φορολογία και περαιτέρω, επειδή ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις και οι υπηρεσίες δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, προκύπτει ότι αυτός δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αξία των τιμολογίων επί της οποίας υπολογίζεται η πρόβλεψη.

• **Εμφάνιση πρόβλεψης - εγγραφές.**

Η έκπτωση της δαπάνης στην περίπτωση αυτή εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Η εμφάνιση της πρόβλεψης αυτής στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης, θα γίνει ως εξής :

Ε.Γ.Α.Σ.

83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

σε

44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

• **Τρόπος σχηματισμού των προβλέψεων. Διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπραξης πελατών.**

Το ποσό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση δε μπορεί να υπερβεί το 50% (από χρήσεις που κλείνουν με 31/12/1996 και μετά το ποσοστό έγινε 35%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτός εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Στην περίπτωση αυτή από το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Πελάτες» θα αφαιρεθούν οι απαιτήσεις κατά του δημοσίου και Ν.Π.Δ.Δ., καθόσον οι απαιτήσεις αυτές θεωρούνται ασφαλούς εισπραξης.

Επίσης δε λαμβάνεται υπόψη το υπόλοιπο του λογαριασμού «Γραμμάτια Εισπρακτέα», εφόσον ρητά αναφέρεται στο νόμο μόνο το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Πελάτες».

Επί των σχηματιζόμενων αυτών προβλέψεων :

- 1) Την πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μπορεί να σχηματίσει κάθε επιχείρηση, εφόσον έχει τις πιο πάνω αναφερόμενες προϋποθέσεις και ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι ανεπίδεκτοι εισπραξης πελάτες.
- 2) Το συνολικό ύψος (συσσωρευμένο) των σχηματισμένων προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων δε μπορεί να υπερβαίνει το 50% (από χρήσεις 1996 και μετά το 35%) του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες». Αν στη συνέχεια αυξηθεί το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού, η επιχείρηση θα επανακτήσει το δικαίωμα σχηματισμού πρόβλεψης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.
- 3) Η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπραξης πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων, όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπραξης.

Ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι.

Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρησή ως επισφαλής και προέβη στη διαγραφή αυτού, αν εκ των υστέρων το ποσό της απαιτήσής του εισπραχθεί, έχει την υποχρέωση η επιχείρηση το ποσό που εισέπραξε να το μεταφέρει στα Αποτελέσματα Χρήσης. Πέραν της πρόβλεψης αυτής, δεν αναγνωρίζεται

προς έκπτωση άλλο ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Επομένως, σε περίπτωση που σε μια διαχειριστική χρήση οι πράγματι ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις είναι μεγαλύτερες από τις σχηματισμένες προβλέψεις, δεν έχει τη δυνατότητα η επιχείρηση το μέρος εκείνο των απαιτήσεων που δε μπορεί να καλυφθεί με τις προβλέψεις, να το εκπέσει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επίσης, οι πράγματι επισφαλείς απαιτήσεις προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων που δεν έχουν αποσβεστεί, δε μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών. Τα ποσά των απαιτήσεων αυτών θα καλυφθούν με τις διενεργούμενες προβλέψεις κάθε χρόνο για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, που προβλέπονται από τις πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις.

Ο ειδικός τρόπος υπολογισμού αποσβέσεων επισφαλών απαιτήσεων έχει εφαρμογή για ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/1992 και μετά.

5. Διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων. Γνωστοποίηση στον πελάτη. Υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης διαγραφομένων πελατών.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση προβαίνει σε διαγραφή επισφαλών πελατών της με μείωση του ποσού της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», έχει υποχρέωση για τους πελάτες για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα και κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η επισφάλειά τους, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης υπερβαίνει τα 600 ευρώ, θα πρέπει να γνωστοποιεί στον πελάτη της, που αυτό θα αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο μέσο, ότι διέγραψε το ποσό της απαίτησής της, προκειμένου να καταστεί δυνατή η επαλήθευση από τα αρμόδια φοροτεχνικά όργανα της διαγραφής της υποχρέωσης αυτής και από τα βιβλία του διαγραμμένου πελάτη.

Για τους ως άνω πελάτες που διαγράφει η επιχείρηση μέσα στη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης έχει υποχρέωση να συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση των διαγραμμένων πελατών με πλήρη στοιχεία για τον καθένα. Συγκεκριμένα, θα καταχωρείται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η Δ.Ο.Υ. του πελάτη, ο Α.Φ.Μ. αυτού καθώς και το διαγραμμένο ποσό. Η συγκεντρωτική αυτή κατάσταση θα υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα μέχρι και τις 25/05 κάθε έτους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΦΘΟΡΑ, ΑΠΩΛΕΙΑ, ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

1. Ζημιά από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

Η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημιάς αυτών, ως τιμή πώλησης δε μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Επομένως, σε περίπτωση έκπτωσής της από τα ακαθάριστα έσοδα, η επιχείρηση υποχρεούται, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, να αναμορφώσει τα προκύψαντα βάση ισολογισμού αποτελέσματα με την προσθήκη της ως λογιστική διαφορά.

2. Προϋποθέσεις αναγνώρισης ζημιάς που πραγματοποιείται από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.

Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι εξής :

- Η ζημιά να έχει πραγματοποιηθεί.
- Να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη.
- Να προέρχεται από πάγια στοιχεία του ενεργητικού.
- Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία να ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και όχι σε τρίτους.
- Η ζημιά να προέρχεται από εμπορικές πράξεις που αφορούν την επιχείρηση ως αυτοτελή οικονομική μονάδα και όχι τον επιχειρηματία ως άτομο.
- Να μην προέρχεται από αδικοπραξία οφειλόμενη σε δόλο του επιχειρηματία που συνιστά ποινικό αδίκημα.
- Τα κέρδη της επιχείρησης να φορολογούνται στη Δ' πηγή εισοδήματος.

3. Ζημιά μετασχηματιζόμενων εταιριών. Εμφάνιση στον ισολογισμό.

Το δικαίωμα μεταφοράς της ζημιάς της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων της προερχόμενης από το μετασχηματισμό νέας εταιρίας, έχει καταργηθεί.

Επομένως η ζημιά αυτή, θα εμφανιστεί αυτούσια όχι μόνο στον ισολογισμό μετασχηματισμού που θα συντάξει, αλλά και στον ισολογισμό της νέας εταιρίας που προέρχεται από το μετασχηματισμό, χωρίς δικαίωμα συμψηφισμού της ζημιάς αυτής με τα κέρδη των επομένων χρήσεων.

Η παραπάνω αντιμετώπιση της ζημιάς, που υφίσταται κατά το χρόνο συγχώνευσης, έχει εφαρμογή και στην περίπτωση που η μετασχηματιζόμενη επιχείρηση έχει ζημιά που

αναγνωρίζεται φορολογικά, με συνέπεια η ζημιά αυτή να μη μπορεί να συμψηφιστεί με κέρδη της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΟΓΔΩΟ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

1. Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά.

Στις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων Β, Γ, Δ και ΣΤ αναγνωρίζεται, από την 01/01/1997 – 31/12/2001, έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες, λόγω της φύσης τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, υπολογιζόμενη στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα με βάση την ακόλουθη κλίμακα :

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000.000 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 1% και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 10.000.000 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 0,5%.

Για τις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων Α και Ε, η παραπάνω έκπτωση υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα :

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.200.000 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 2%, πάνω από 2.200.000 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 1% και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 10.000.000 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 0,5%.

Ως ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, λαμβάνονται τα εξής :

Α) Για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων.

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

Γ) Για τις υπηρεσίες έκδοσης ημερησίων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθημέρων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.

Δ) Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας – τηλεόρασης, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα.

Ε) Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κατασκηνωτικά κέντρα, τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδά τους, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εσπαστορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

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

Εξαιρετικά, για τις επιχειρήσεις πετρελαιοειδών προϊόντων και για τις μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% στα έσοδά τους από εξαγωγές πετρελαιοειδών προϊόντων και σε ποσοστό 1% στα έσοδά τους από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών.

Ειδικά, για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερησίων και εβδομαδιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών, αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς

δικαιολογητικών, που υπολογίζεται σε ποσοστό 2% επί των ακαθάριστων εσόδων που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις και ανεξάρτητα από το ύψος τους.

2. Εκπτώση χωρίς δικαιολογητικά για εξαγωγικές επιχειρήσεις.

Οι εξαγωγικές επιχειρήσεις δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά. Τα ποσοστά επί των οποίων υπολογίζονται οι εκπτώσεις χωρίς δικαιολογητικά και τα χρονικά διαστήματα που ίσχυσαν φαίνονται στον παρακάτω πίνακα :

Ακαθάριστα έσοδα	Ποσοστό έκπτωσης δαπανών	Χρόνος που ισχύει	Διατάξεις
Μέχρι 2.200.000 ευρώ Από 2.200.000 μέχρι 10.000.000 ευρώ Πάνω από 10.000.000 ευρώ	2% 1% 0,5%	Από 01/01/1997 Έως 31/12/1999 Έως 31/12/2001	N.2459/1997 Άρθρο 14 παρ.7 N.2753/1999 Άρθρο 4 παρ.10
Μέχρι 10.000.000 ευρώ Πάνω από 10.000.000 ευρώ	2% 1%	Από 30/06/1994 Έως 31/12/1996	N.2214/1994 Άρθρο 17 παρ.3
Μέχρι 6.000.000 ευρώ Από 6.000.000 έως 15.000.000 ευρώ Πάνω από 15.000.000 ευρώ	3% 2% 1%	Από 01/01/1992 Έως 30/06/1994	N.2065/1992 Άρθρο 10 παρ.14
Μέχρι 3.000.000 ευρώ Από 3.000.000 έως 10.000.000 ευρώ Πάνω από 10.000.000 ευρώ	3% 2% 1%	Από 01/07/1987 Έως 31/12/1991	N.1828/1989 Άρθρο 8 παρ.8 ΠΟΛ.1093/92

Ως ακαθάριστα έσοδα, επί των οποίων υπολογίζονται τα παραπάνω ποσοστά, λαμβάνονται για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις τα ακαθάριστα έσοδα αυτών προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων.

Η έκπτωση του ποσοστού ενεργείται από τα ακαθάριστα έσοδα τόσο των ημεδαπών επιχειρήσεων, όσο και των αλλοδαπών, που φορολογούνται στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση ότι διενεργούνται εξαγωγές προϊόντων της εγχώριας παραγωγής.

Για να αναγνωριστεί η έκπτωση αυτή θα πρέπει να ερευνείται καταρχήν, αν πρόκειται για προϊόντα που παράγονται στην Ελλάδα, καθώς και αν εκείνος που επικαλείται την έκπτωση αυτή, διενέργησε τις εξαγωγές ανεξάρτητα αν τα προϊόντα που εξάγονται έχουν παραχθεί από τον ίδιο ή από τρίτους.

3. Ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται το ποσοστό έκπτωσης των ειδικών δαπανών χωρίς δικαιολογητικά.

Το ποσοστό της έκπτωσης ειδικών δαπανών χωρίς δικαιολογητικά, εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από την πώληση των προϊόντων στο εξωτερικό, δηλαδή επί του ποσού που συμφωνήθηκε και αποτελεί το χρηματικό αντάλλαγμα για την πώληση αυτών, δηλαδή το συνολικό τίμημα της πώλησης, χωρίς να αφαιρούνται οι δαπάνες για τις παρεπόμενες υποχρεώσεις που ανέλαβε ο πωλητής (μεταφορικά, ασφάλιστρα, κ.λ.π.). Όταν όμως, οι παρεπόμενες δαπάνες δεν επιβαρύνουν τον πωλητή, αλλά τον αγοραστή, δεν λαμβάνονται υπόψη.

Σε κάθε περίπτωση, μπορούμε να πούμε ότι, οι ειδικές δαπάνες υπολογίζονται επί των αναγραφόμενων ποσών στα τιμολόγια εξαγωγής.

Οι επιδοτήσεις εξαγωγών δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των ειδικών δαπανών, με το αιτιολογικό ότι, οι ειδικές δαπάνες που πρέπει να υπολογίζονται στα ακαθάριστα έσοδα που επιτυγχάνει ο εξαγωγέας από την εμπορική του και μόνο δραστηριότητα.

4. Οι ειδικές δαπάνες εξαγωγών, όταν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και το αποτέλεσμα υπολογίζεται λογιστικά, θεωρούνται αμάχητες.

Το δικαίωμα έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά λόγω εξαγωγών, δίνεται από το νόμο κατά τρόπο αμάχητο και κατά συνέπεια δεν παρέχεται δικαίωμα στη Δ.Ο.Υ. να ερευνήσει την ύπαρξη των δαπανών αυτών, ούτε την αξία τους.

Η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά για να αναγνωριστεί, πρέπει να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Δεν μπορεί δηλαδή, να αναγραφεί μόνο στη δήλωση εισοδήματος, αλλά πρέπει να προέρχεται από το αποτέλεσμα των βιβλίων.

Όταν τα αποτελέσματα μιας εξαγωγικής επιχείρησης προσδιορίζονται εξωλογιστικά, οι ειδικές δαπάνες εξαγωγών δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι, όλες οι δαπάνες έχουν υπολογιστεί στον καθορισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους.

5. Εξαγωγή αγαθών για λογαριασμό τρίτου. Ποιος δικαιούται την έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, ο αντιπρόσωπος ή ο εξαγωγέας.

Είναι γνωστό ότι στην περίπτωση που γίνονται εξαγωγές για λογαριασμό τρίτου, το τιμολόγιο πώλησης το εκδίδει ο αντιπρόσωπος.

Η διαδικασία κατά τον Κ.Β.Σ. είναι η εξής :

Ο εντολέας παραδίδει στον αντιπρόσωπό του τα αγαθά με δελτίο αποστολής και ως σκοπό διακίνησης αναγράφει «Προς πώληση για λογαριασμό μου». Ο αντιπρόσωπος βρίσκει τους

πελάτες και κλείνει την συμφωνία πώλησης στο όνομά του, χωρίς να είναι υποχρεωμένος από τις φορολογικές διατάξεις, να γνωρίζει στους πελάτες ότι ενεργεί για λογαριασμό τρίτου. Εκδίδει τα τιμολόγια πώλησης (εξαγωγής) και καθορίζει τον τρόπο εξόφλησης του τιμήματος. Στο τέλος κάθε μήνα εκδίδει εκκαθάριση προς τον εντολέα αναγράφοντας τα παραληφθέντα, πωληθέντα, υπόλοιπα, αξίες πώλησης και τη δικαιούμενη προμήθεια.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι, αυτός που αναλαμβάνει πράγματι την εξαγωγή των αγαθών είναι ο αντιπρόσωπος, αυτός βαρύνεται με τις ειδικές δαπάνες προώθησης των αγαθών στους ξένους οίκους, έχει την ευθύνη έναντι των τρίτων, άσχετα με το ποιος έχει την κυριότητα των αγαθών, αυτός τελικά εξάγει τα αγαθά, λαμβάνοντας τις απαιτούμενες άδειες από τράπεζα, τελωνεία, αυτός έχει την ευθύνη της μεταφοράς, την εξεύρεση των πελατών, άρα αυτός (ο αντιπρόσωπος) δικαιούται την έκπτωση των δαπανών χωρίς δικαιολογητικά.

Το ποσοστό της έκπτωσης υπολογίζεται στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, που προέρχονται από την πώληση – εξαγωγή των αγαθών και όχι στο ποσοστό της προμήθειας που δικαιούται ο αντιπρόσωπος.

6. Έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά για εταιρείες επιχειρηματικού κεφαλαίου.

□ Οι εταιρείες παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους έχουν το δικαίωμα να εκπίπτουν ποσοστό 3% του ποσού του υπολοίπου της 31/12 κάθε χρόνου των συμμετοχών σε επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν επενδύσεις υψηλής τεχνολογίας και καινοτομίας και των εγγυήσεων που παρέχουν προς αυτές.

□ Η έκπτωση της προηγούμενης παραγράφου φέρεται σε ειδικό αποθεματικό πρόβλεψης.

Ο σκοπός των επιχειρήσεων επιχειρηματικού κεφαλαίου έχει ως εξής :

Οι εταιρείες παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου είναι ανώνυμες εταιρείες που έχουν σκοπό την προώθηση και υλοποίηση κυρίως επενδύσεων υψηλής τεχνολογίας και καινοτομίας και σε ποσοστό τουλάχιστον 51% του χαρτοφυλακίου τους.

Οι εταιρείες παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου μπορούν ιδίως :

- Να ιδρύουν νέες επιχειρήσεις.
- Να συμμετέχουν στην αύξηση του κεφαλαίου υφισταμένων εταιρειών.
- Να παρέχουν εγγυήσεις για τη χορήγηση δανείων στις παραπάνω επιχειρήσεις.
- Να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στις πιο πάνω επιχειρήσεις για την έρευνα της αγοράς, την ανάλυση επενδυτικών προγραμμάτων, την οργάνωσή τους και γενικά κάθε άλλη υπηρεσία ικανή για την πραγματοποίηση των σκοπών τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΕΝΑΤΟ

ΥΠΟΤΙΜΟΛΟΓΗΣΕΙΣ - ΥΠΕΡΤΙΜΟΛΟΓΗΣΕΙΣ

1. Υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις μεταξύ συγγενικών επιχειρήσεων.

- Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών και κατά τις συμβάσεις αυτές το τίμημα ή το αντάλλαγμα ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο, κατά περίπτωση, από εκείνο που θα πραγματοποιούταν εάν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο κέρδους της επιχείρησης, η οποία εισέπραξε μικρότερο ή πλήρωσε μεγαλύτερο τίμημα ή αντάλλαγμα. Η διαφορά αυτή προσανξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, χωρίς να επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται :

- i. Εφόσον η ημεδαπή εταιρεία τελεί υπό τον έλεγχο της ημεδαπής λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης.
 - ii. Αν πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις, όταν υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.
- Η διαφορά προσανξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.
 - Σε βάρος της επιχείρησης επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό 10% στο ποσό της διαφοράς. Αυτό το πρόστιμο επιβάλλεται ανεξάρτητα, από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσανξήσεων και λοιπών κυρώσεων. Αντικείμενο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς δεν μπορεί να αποτελέσει το ποσοστό του επιβαλλόμενου προστίμου.

Τα πιο πάνω δεν εφαρμόζονται :

- Αν το συνολομολογούμενο τίμημα έχει καθοριστεί με σύμβαση μεταξύ του ελληνικού δημοσίου και της αλλοδαπής εταιρείας, που έχει κυρωθεί με νόμο.
- Αν αποδειχθεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή των άμεσων ή έμμεσων φόρων. Στην περίπτωση που το γεγονός αυτό αμφισβητηθεί από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, η διαφορά αυτή μπορεί να επιλύεται με προεδρική διαδικασία.
- Τα ίδια ισχύουν ανάλογα και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

2. Γραφείο έρευνας τιμών.

- **Συνιστάται** στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών Γραφείο Έρευνας Τιμών, που έχει ως σκοπό τη συλλογή πληροφοριών περί των τιμών των εισαγομένων και εξαγομένων, ως και των εντός της χώρας διακινουμένων αγαθών και υπηρεσιών.
- Το παραπάνω γραφείο, επιφυλασσομένων των υποχρεώσεων που προκύπτουν από διεθνείς συμβάσεις ή τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες :
 - Α) Μεριμνά για την καθιέρωση και ανάπτυξη μηχανογραφικού συστήματος πληροφοριών περί των τιμών των αγαθών και των υπηρεσιών με απευθείας επαφής αυτού με κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό οργανισμό που μπορεί να παρέχει τις πληροφορίες αυτές.
 - Β) Παρακολουθεί και ερευνά τη διαμόρφωση των τιμών όλων των εισαγόμενων και εξαγόμενων, όπως και των εντός της χώρας διακινούμενων αγαθών (υλικών και άυλων), καθώς και υπηρεσιών.
 - Γ) Εισηγείται στον Υπουργό των Οικονομικών την έκδοση γενικών οδηγιών και κατευθύνσεων προς τις αρμόδιες υπηρεσίες του υπουργείου οικονομικών, περί των τρεχουσών τιμών για συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες, όπως και για κάθε χρήσιμη πληροφορία σε θέματα αρμοδιότητας Γραφείου Έρευνας Τιμών ή των φορολογικών ελέγχων.
 - Δ) Παρέχει πληροφορίες, οδηγίες και τεχνικές συμβουλές στα φοροτεχνικά όργανα προς διενέργεια συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, στις περιπτώσεις που κατά την εφαρμογή των κείμενων διατάξεων διαπιστώνονται από το φορολογικό έλεγχο περιπτώσεις υπέρ ή υποτιμολόγησης αγαθών ή υπηρεσιών.
 - Ε) Ζητεί από τις αρμόδιες υπηρεσίες στοιχεία και πληροφορίες για το ύψος των πληρωμών σε συνάλλαγμα για την εισαγωγή αγαθών και παροχή υπηρεσιών αλλά και τεχνολογικού εξοπλισμού, προς εξακρίβωση της πραγματικής τιμής αγοράς αυτών.
- Τα της οργάνωσης, στελέχωσης και λειτουργίας του παραπάνω Γραφείου καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.
- Συνιστάται στο Γραφείο Έρευνας Τιμών επιτροπή, η σύνθεση και η λειτουργία της οποίας θα καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, έργο της οποίας θα είναι η μετά προηγούμενη εισήγηση του Γραφείου Έρευνας Τιμών γνωμάτευση για όλα τα ζητήματα υπερτιμολογήσεων ή υποτιμολογήσεων αγαθών και υπηρεσιών που ανακύπτουν κατά τη διάρκεια όλων των φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ

ΜΙΣΘΟΙ – ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ.Σ. ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΩΝ

1. Μισθός μελών Δ.Σ. Ανώνυμης Εταιρείας.

Οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας κατά πάγια διοικητική νομολογία, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ως δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού, ανεξάρτητα αν οι μισθοί αυτοί αποτελούν για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή από εμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον βεβαίως συντρέχουν και οι προβλεπόμενες από το νόμο λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης της σχετικής δαπάνης (παραγωγικότητα της δαπάνης ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών κ.λ.π.).

Επίσης απαραίτητη προϋπόθεση για να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε., είναι η προέγκριση της σχετικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Αν η σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής, που έχει προεγκριθεί από τη γενική συνέλευση των μετόχων, αναφέρεται στις περισσότερες της μιας χρήσης, δεδομένου ότι και η θητεία του μέλους του Δ.Σ. μπορεί να φτάσει μέχρι και έξι χρόνια, δεν απαιτείται για κάθε διαχειριστική χρήση η γενική συνέλευση των μετόχων να εγκρίνει τη σύμβαση αυτή, αλλά μόνο μετά τη πάροδο της διάρκειας αυτής. Η παρεχόμενη από τη γενική συνέλευση των μετόχων έγκριση πρέπει να καθορίζει το ανώτατο όριο μισθού για να παρέχει στο Δ.Σ. τη δυνατότητα να καθορίζει το ύψος του μισθού μέχρι το ανώτατο όριο για το οποίο παρασχέθηκε η έγκριση.

Για κάθε μελλοντική αύξηση του μισθού του μέλους του Δ.Σ. του οποίου η σύμβαση μίσθωσης έχει εγκριθεί, δεν απαιτείται να συνέρχεται κάθε φορά η γενική συνέλευση των μετόχων για να προεγκρίνει την εκάστοτε χορηγούμενη αύξηση του μισθού, αλλά ο καθορισμός της αύξησης θα γίνεται από το διοικητικό συμβούλιο υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό του μισθού μετά την αύξηση δεν θα είναι ανώτερο του ανώτατου ορίου που ενέκρινε η γενική συνέλευση των μετόχων.

Αν όμως το ποσό της αύξησης του μισθού είναι ανώτερο του ανώτατου ορίου που ενέκρινε η γενική συνέλευση των μετόχων, απαιτείται να συνέλθει η γενική συνέλευση των μετόχων, για να προεγκρίνει τους μισθούς που θα χορηγηθούν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για είναι δυνατή η έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε..

2. Φορολογική αντιμετώπιση των μισθών που καταβάλλονται στα μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας.

Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα στον οποιοδήποτε, εκτός του Ι.Κ.Α., ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ο μισθός που λαμβάνει το μέλος διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, ανεξάρτητα αν είναι ή όχι μέτοχος αυτής και του τυχόν ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο της εταιρείας για την παροχή εξαρτημένης εργασίας που προσφέρει σε αυτήν (π.χ. χημικός, μηχανικός, γενικός διευθυντής κ.λ.π.), αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον για τις προσφερόμενες αυτές υπηρεσίες και

όχι από άλλη αιτία είναι ασφαλισμένο στο Τ.Α.Ε., Τ.Ε.Β.Ε. η οποιοδήποτε άλλο, εκτός του Ι.Κ.Α., ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. Αντίθετα, αν το μέλος του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένο για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην ανώνυμη εταιρεία στο Ι.Κ.Α., τότε ο μισθός που λαμβάνει αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Σημειώνεται ότι, ως ασφάλιση για την εφαρμογή των παραπάνω, νοείται η κύρια ασφάλιση στην οποία υπάγεται για το λαμβανόμενο μισθό το μέλος του διοικητικού συμβουλίου προκειμένου για την συνταξιοδότησή του και όχι της ιατροφαρμακευτικής του περίθαλψης. Επομένως, αν το μέλος του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένο στο Ι.Κ.Α. μόνο για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, τότε ο μισθός που λαμβάνει θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

3. Οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ Τ.Ε.Β.Ε. που αφορούν μέλος Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Ο φόρος παρακρατείται από την ανώνυμη εταιρεία στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου. Ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% όταν οι μετοχές της καταβάλλουσας ανώνυμης εταιρείας είναι εισηγμένες κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στο Χ.Α.Α. και με συντελεστή 37,5% για τις λοιπές ανώνυμες εταιρείες. Με τη παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν.

Όπως έχει γίνει δεκτό τις αποδείξεις των μηνιαίων εισφορών καθώς και πρωτότυπη βεβαίωση που εκδίδει στο τέλος του χρόνου ο ασφαλιστικός οργανισμός για το συνολικό ποσό των εισφορών που κατέβαλε στο έτος αυτό ο ασφαλισμένος, πρέπει να παραδίδουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου στην ανώνυμη εταιρεία προκειμένου να βρεθεί στο ποσό πάνω στο οποίο θα υπολογιστεί ο φόρος που θα παρακρατηθεί. Τα παραπάνω αποτελούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά ώστε να διαπιστώσει ο φορολογικός έλεγχος αν έγινε σωστά η παρακράτηση του φόρου από την ανώνυμη εταιρεία.

Για αυτήν τη περίπτωση το μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου δε μπορεί να εκπέσει από το εισόδημα του τις καταβεβλημένες εισφορές γιατί αφενός θα γινόταν δύο φορές η έκπτωσή τους (μία κατά τη παρακράτηση του φόρου και μία κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) και αφετέρου γιατί η πρωτότυπη βεβαίωση έχει παραμείνει στο λογιστήριο της εταιρείας.

Όταν οι εισφορές αυτές βαρύνουν την εταιρεία δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της γιατί αυτές θα αφαιρεθούν από το αυτοτελώς φορολογούμενο εισόδημα στο όνομα του μέλους του διοικητικού συμβουλίου.

4. Εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, τόκοι στους κατόχους προνομιούχων μετοχών, αμοιβές και αποζημιώσεις Δ.Σ. ανωνύμων εταιριών.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών εκπίπτουν και οι ακόλουθες δαπάνες :

Α) Τα ποσά που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

Β) Οι τόκοι που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

Γ) Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του Διοικητικού Συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΠΡΩΤΟ

ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

1. Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλεια προσωπικού.

- i. Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για ομαδική ασφάλιση ζωής των εργαζομένων, δε μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 5% επί των ετήσιων ακαθάριστων αμοιβών καθενός από τους ασφαλισμένους εργαζόμενους και μέχρι συνολικού ετήσιου ποσού ασφαλιστρών 500 ευρώ.
- ii. Ο πιο πάνω περιορισμός έγινε για να εναρμονιστούν οι αναγνωριζόμενες εκπτώσεις ασφαλιστρών στις επιχειρήσεις, με αυτές των φυσικών προσώπων στις οποίες είχε ήδη τεθεί περιορισμός στις εκπτώσεις δαπανών για ασφάλιστρα ζωής ή θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων και ασθένεια.
- iii. Στην έννοια των ασφαλιστρών ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού περιλαμβάνεται και :
 - Η χορήγηση εφάπαξ ποσού κατά τη συνταξιοδότηση (πρόωρη ή κανονική).
 - Περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή σε χρήμα, μετά τη συνταξιοδότηση (πρόωρη ή κανονική).
 - Κάλυψη θανάτου
 - Κάλυψη τυχαίων κινδύνων
 - Κάλυψη ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης
- iv. Εάν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια για ομαδική ασφάλιση ζωής του προσωπικού των επιχειρήσεων παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείων, είτε για την επιχείρηση, είτε για τους εργαζόμενους, τότε η δαπάνη αυτή δεν αναγνωρίζεται.
- v. Τα φοροτεχνικά όργανα κατά τον έλεγχο των επιχειρήσεων, όσον αφορά την έκπτωση των ασφαλιστρών ομαδικής ασφάλισης ζωής του προσωπικού, πρέπει να ερευνούν ιδιαίτερα αν υπάρχουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις έκπτωσης ασφαλιστρών για κάθε ασφαλιζόμενο εργαζόμενο χωριστά (μέχρι του 5% των ετήσιων ακαθάριστων αμοιβών του και με ποσό ασφαλιστρών μέχρι 500 ευρώ) με βάση τις εκκαθαριστικές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και από το ομαδικό ασφαλιστήριο που έχει συναφθεί με την ασφαλιστική επιχείρηση.

2. Ασφάλιση ζωής μελών Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε.

Όταν στο ομαδικό ασφαλιστήριο ζωής για το προσωπικό ανώνυμης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και μέλη Διοικητικού Συμβουλίου αυτής, τα ασφάλιστρα που αφορούν στα μέλη Δ.Σ. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς τα μέλη αυτά δεν περιλαμβάνονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αλλά θεωρούνται εντολοδόχοι της Ανώνυμης Εταιρίας.

Αντίθετα, όταν εργατοϋπάλληλοι που συμπεριλαμβάνονται σε ομαδικό ασφαλιστήριο, στη συνέχεια αποκτήσουν και την ιδιότητα του μέλους του Δ.Σ., τα ασφάλιστρα που αφορούν τα πρόσωπα αυτά θα εξακολουθήσουν να αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρίας.

3. Είσπραξη ποσών λόγω διακοπής ασφάλισης ζωής προσωπικού.

Τα ποσά που εισπράττει η επιχείρηση από την ασφαλιστική εταιρία λόγω διακοπής της ασφάλισης ζωής για ορισμένα πρόσωπα πριν από τη συνταξιοδότησή τους (οφειλόμενη σε αποχώρηση, απόλυση κ.λ.π.) αποτελούν ακαθάριστα έσοδα αυτής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ

1. Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας.

Α) Τα έξοδα κίνησης αφορούν την κίνηση των υπαλλήλων και λοιπών εργαζομένων με σχέση εξαρτημένης εργασίας για την εκτέλεση υπηρεσίας.

Τα έξοδα αυτά καθορίζονται από τις πραγματικές συνθήκες προς κάλυψη των οδοιπορικών για μετάβαση και παραμονή του προσωπικού σε διαταγμένη υπηρεσία, για λογαριασμό της επιχείρησης στην οποία εργάζονται. Τα ποσά αυτά, όταν δεν καλύπτονται από δικαιολογητικά και η καταβολή τους γίνεται τακτικά για μεγάλο συνεχόμενο χρονικό διάστημα, θεωρούνται πλέον ως τακτικές αποδοχές του προσωπικού.

Β) Τα έξοδα κίνησης και παραμονής εκτός έδρας του προσωπικού μιας επιχείρησης καταβάλλονται με αποδείξεις δαπανών.

Γ) Πρέπει όμως οι υπάλληλοι να συγκεντρώνουν όλα τα δικαιολογητικά στοιχεία για τα έξοδα που πραγματοποιούν και να τα καταθέτουν στην επιχείρηση, για να αποδεικνύεται η ανάλωση των ποσών που λαμβάνουν ως έξοδα κίνησης, γιατί διαφορετικά θεωρούνται ως μισθός υπαλλήλου.

Δ) Σημειώνουμε ότι το γεγονός πως, το ποσό που δεν καλύπτεται από δικαιολογητικά, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δε σημαίνει αυτόματα υπαγωγή του σε ασφαλιστικές εισφορές, γιατί το τι θεωρείται μισθός και τι όχι ορίζεται από τις διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας και όχι της φορολογικής.

Έτσι δε μπορεί να θεωρηθεί μισθός και να υπαχθεί σε ασφαλιστικές εισφορές ποσό που δε χορηγείται σε αντάλλαγμα παρεχόμενης υπηρεσίας, δε καταβάλλεται σταθερά και μόνιμα, αλλά μόνον όταν ο μισθωτός πραγματοποιεί εργασίες και υποβάλλεται σε έξοδα για λογαριασμό της επιχείρησης που εργάζεται.

Τα οδοιπορικά έξοδα κίνησης και παραμονής εκτός έδρας, δεν υπόκεινται σε εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α., γιατί χορηγούνται στους υπαλλήλους προς αντιμετώπιση των έκτακτων δαπανών που πραγματοποιούν κατά την εκτέλεση της διαταγμένης σε αυτούς υπηρεσίας και όχι για προσαύξηση των αποδοχών τους.

Εάν η καταβολή των εξόδων αυτών δεν εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης ή της εργασίας, υπόκειται σε εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α.

Ε) Όταν οι υπάλληλοι της επιχείρησης κινούνται με δικά τους αυτοκίνητα, δικαιούνται καταβολής και των εξόδων συντήρησης των αυτοκινήτων τους (καθορισμένα service, αλλαγή λαδιών κ.λ.π.) και τίθεται το ερώτημα πως θα καταβληθούν τα έξοδα αυτά, αφού καταρχήν δεν υπάρχουν δικαιολογητικά. Τα ποσά αυτά πρέπει να καταβάλλονται, όταν πραγματοποιούνται με προσκόμιση της απόδειξης του συνεργείου. Βέβαια επειδή δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι το 100% των εξόδων αυτών, πρέπει να καταβληθούν από την επιχείρηση, σωστό κρίνεται να λαμβάνεται απόφαση εκ των προτέρων με το ύψος των εξόδων που καλύπτει η επιχείρηση και να καταχωρούνται αυτά σε αντίστοιχα πρακτικά. Για τα ποσά που καταβάλλονται θα εκδίδεται απόδειξη δαπάνης στο όνομα του υπαλλήλου με συνημμένα δικαιολογητικά στοιχεία των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών του συνεργείου, των Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης για ανταλλακτικά κ.λ.π.

ΣΤ) Μετά από το νέο νομικό καθεστώς, δε μπορούν οι επιχειρήσεις να καταβάλλουν έξοδα κίνησης στο προσωπικό τους, με βάση τα διανυθέντα χιλιόμετρα.

Ζ) Η έκδοση μηνιαίων εκκαθαρίσεων και αποδείξεων δαπανών που υπογράφονται από τους υπαλλήλους που δικαιούνται τα έξοδα κίνησης, είναι νόμιμο δικαιολογητικό δαπάνης.

Η) Έξοδα αυτοκινήτων των υπαλλήλων της εταιρίας για εκτέλεση υπηρεσίας, νομίμως δικαιολογούνται με απόδειξη δαπάνης.

Θ) Κατά την καταβολή των εξόδων κίνησης με απόδειξη δαπάνης δεν τίθεται θέμα παρακράτησης φόρου εισοδήματος, αφού δεν πρόκειται για αμοιβή των υπαλλήλων, αλλά για καταβολή των εξόδων τα οποία ανέλωσαν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Δ) Ακόμα δεν τίθεται θέμα χαρτοσήμου, αφού καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά του Κ.Β.Σ. όλες οι δαπάνες, οι οποίες έχουν υπαχθεί στο καθεστώς του Φ.Π.Α.

ΙΑ) Τέλος, τα επιπλέον ποσά που δεν καλύπτονται με δικαιολογητικά ανάλωσης, μεταφέρονται στους μισθούς των υπαλλήλων και για αυτά ισχύουν οι διατάξεις για παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών και χαρτοσήμου 1,2%.

2. Τρόπος καταβολής των εξόδων κίνησης – Δικαιολογητικά στοιχεία.

Όπως προαναφέρθηκε, τα έξοδα κίνησης πρέπει να καλύπτονται με παραστατικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. γιατί διαφορετικά θεωρούνται ως προσαύξηση του μισθού των δικαιούχων – υπαλλήλων.

Δηλαδή, το προσωπικό για κάθε δαπάνη που πραγματοποιεί, πρέπει να ζητά και να λαμβάνει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να εκδίδονται είτε στο όνομα των υπαλλήλων είτε στο όνομα της επιχείρησης.

Στη συνέχεια αυτά παραδίδονται στην επιχείρηση, η οποία πρέπει να εκδώσει απόδειξη δαπάνης σε κάθε δικαιούχο υπάλληλο, το ποσό της οποίας θα αντιστοιχεί στα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν, όταν τα δικαιολογητικά αυτά έχουν εκδοθεί στο όνομα του υπαλλήλου ή είναι ανώνυμες αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Αντίθετα, όταν τα παραστατικά δαπανών έχουν εκδοθεί απευθείας στο όνομα της επιχείρησης, τότε αρκεί η έκδοση απόδειξης πληρωμής (σε βιβλία τρίτης κατηγορίας) δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή τα έξοδα καταχωρούνται στα βιβλία από τα στοιχεία των τρίτων.

Στην τελευταία περίπτωση, όπου τα παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης, αυτονόητο είναι ότι θα συμπεριληφθούν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, αφού π.χ. το ξενοδοχείο θα υποβάλλει ως πελάτη την επιχείρηση, άρα η υπόψη επιχείρηση πρέπει να υποβάλλει ως προμηθευτή (υπηρεσιών) το ξενοδοχείο.

3. Επιτρέπεται η δικαιολόγηση εξόδων κίνησης με αποδείξεις φορολογικής ταμειακής μηχανής άνω των 45 ευρώ.

Η επιχείρηση μπορεί να καταχωρήσει έξοδα με αποδείξεις λιανικής πώλησης εφόσον πρόκειται για αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών και η αξία κάθε συναλλαγής – απόδειξης είναι μέχρι 45 ευρώ. Τίθεται το ερώτημα, εάν μπορούν οι υπάλληλοι να αποδεικνύουν την καταβολή δαπανών με αποδείξεις από φορολογική ταμειακή μηχανή, όταν αυτές είναι αξίας μεγαλύτερης των 45 ευρώ. Από τις ισχύουσες διατάξεις δεν τίθεται περιορισμός, αφού αυτές δεν καταχωρούνται απευθείας αλλά εκδίδεται απόδειξη δαπάνης για την καταβολή των εξόδων κίνησης και μέσω αυτής δικαιολογούνται και αποδεικνύονται τα έξοδα αυτά. Είναι δυνατό π.χ. τρεις υπάλληλοι που βρίσκονται εκτός έδρας ταυτόχρονα, να φάνε παρέα στο ίδιο εστιατόριο και να πάρουν μία απόδειξη, η αξία της οποίας καταρχήν αναγνωρίζεται και θα κατανεμηθεί και στις τρεις αποδείξεις δαπανών για την καταβολή των εξόδων κίνησης. Βέβαια, η τελική αναγνώριση του ύψους των εξόδων, όσο και της παραγωγικότητας αυτών ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από τον τακτικό έλεγχο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΞΟΔΑ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ

1. Έξοδα φιλοξενίας και δεξιώσεων πελατών, αντιπροσώπων και τρίτων προσώπων εν γένει.

Οι επιχειρήσεις με σκοπό να πραγματοποιήσουν έναν στόχο που επιδιώκουν διοργανώνουν δεξιώσεις και φιλοξενίες πελατών, προμηθευτών, αντιπροσώπων και προσώπων, τα οποία έχουν άμεση ή έμμεση σχέση με το επαγγελματικό της αντικείμενο. Άρα, εφόσον οι δαπάνες αυτές βρίσκονται εντός του επιδιωκόμενου σκοπού θεωρούνται παραγωγικές με την προϋπόθεση ότι το ποσό της δαπάνης αυτής είναι εύλογο και ανάλογο με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης. Δικαιολογητικά στοιχεία αποτελούν τα τιμολόγια – δελτία αποστολής των εστιατορίων, κέντρων διασκέδασης κ.λ.π., οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών των ξενοδοχείων και λοιπά αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία. Συμπεριλαμβάνονται τα αεροπορικά εισιτήρια σε περίπτωση μετάβασης σε άλλη πόλη ή χώρα.

Επιπλέον, πρέπει να υπάρχουν καταστάσεις ή άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα πρόσωπα που έχουν φιλοξενηθεί, έτσι ώστε να είναι δυνατός ο έλεγχος της παραγωγικότητας των δαπανών και ότι τα πρόσωπα αυτά είναι σχετικά με την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης.

2. Έξοδα κοινωνικής παράστασης και μικροδωρεές.

Μέχρι και 30.06.1992 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μικροέξοδα, μικροβοηθήματα και μικροέξοδα κοινωνικής παράστασης μέχρι 24 ευρώ το μήνα για τους επιτηδευματίες που τηρούσαν βιβλία εσόδων – εξόδων και 36 ευρώ το μήνα για αυτούς που τηρούν λογιστικά βιβλία χωρίς δικαιολογητικά στοιχεία.

Με το νόμο 2065/1992 καταργήθηκε η διάταξη αυτή και έτσι από 01.07.1992 απαιτούνται για τη δικαιολόγηση τους παραστατικά στοιχεία.

Σημειώνουμε ότι, ως δικαιολογητικά στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία του Κ.Β.Σ., δημόσια έγγραφα ή **άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία**. Στην περίπτωση αυτή, μόνο με άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να δικαιολογηθούν τα μικροέξοδα αυτά και για την καταβολή των ποσών (κατά κανόνα πρόκειται για χρηματικές καταβολές), αν δεν παραδίδεται κανένα αποδεικτικό στοιχείο, να εκδίδεται απλή απόδειξη δαπάνης, δεδομένου ότι δεν ορίζεται ίδιο στοιχείο για την περίπτωση αυτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΔΩΡΕΕΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΩΝ

1. Δωρεές ακινήτων και χρηματικών ποσών προς το Δημόσιο, Ο.Τ.Α., Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, Νοσοκομεία, Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

Η αξία των ακινήτων, που μεταβιβάζονται, καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από το Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Η αξία των ακινήτων ενεργείται από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα-του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δε μπορεί να υπερβαίνουν το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση των ποσών αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου.

Οι δωρεές χρηματικών ποσών προς το Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ. εξαιρούνται από 01.01.2001 της παρακράτησης και καταβολής του φόρου και επομένως για την αναγνώριση των δωρεών αυτών ως δαπάνη δεν απαιτείται να γίνεται προηγουμένως παρακράτηση φόρου 10% ανεξάρτητα από το δωριζόμενο ποσό.

Δεν απαιτείται για να αναγνωριστεί η δαπάνη ως δωρεά να έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα τα χρηματικά ποσά των δωρεών που γίνονται προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες, τα Α.Ε.Ι., τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν Ν.Π.Ι.Δ. και επιχορηγούνται από το Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων. Απαιτείται όμως παρακράτηση φόρου 10% για χρηματικά ποσά μεγαλύτερα των 3000 ευρώ.

2. Μη αναγνώριση δωρεών εάν δεν παρακρατηθεί και καταβληθεί φόρος 10% (μέχρι 31/12/2000 το ποσοστό ήταν 20%).

- Για δωρεές και χορηγίες που πραγματοποιούνται από 01/01/2001 και μετά υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου με συντελεστή 10% στα χρηματικά ποσά των δωρεών και χορηγιών προκειμένου αυτά να εκπέσουν από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου, όταν υπερβαίνουν αθροιστικά για κάθε δωρεοδόχο το ποσό των 3.000 ευρώ ετησίως. Από 18/02/1997 που θεσπίστηκε η υποχρέωση παρακράτησης φόρου ο συντελεστής ήταν 20% και το ποσό 300 ευρώ ετησίως.
- Υποχρέωση παρακράτησης του φόρου αυτού υπάρχει για δωρεές και χορηγίες μόνο στα συγκεκριμένα πρόσωπα (δωρεοδόχοι). Από 01/01/2001 οι δωρεές χρηματικών ποσών προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. εξαιρούνται της παρακράτησης και καταβολής του φόρου.
- Η παρακράτηση γίνεται από το δωρητή κατά την καταβολή της δωρεάς ή χορηγίας, στο ποσό πάνω από 3.000 ευρώ. Αν ο δωρητής καταβάλλει λόγω δωρεάς σε δωρεοδόχο ποσό μικρότερο από 3.000 ευρώ και με δεύτερη δωρεά στον ίδιο δωρεοδόχο μέσα στο ίδιο έτος υπερβεί τα 3.000 ευρώ, για να αφαιρεθεί από το εισόδημά του το συνολικό ποσό και

των δύο δωρεών, θα πρέπει να παρακρατηθεί και να αποδοθεί φόρος για το ποσό άνω των 3.000 ευρώ των δωρεών αυτών (αθροιστικά λαμβανομένων).

- Ο φόρος αποδίδεται σε οποιαδήποτε δημόσια οικονομική υπηρεσία, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το πρωτότυπο του παραστατικού καταβολής του φόρου υποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματος του δωρητή (επιχείρησης).
- Ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται με φόρο που προκύπτει από τυχόν φορολογικές υποχρεώσεις του δωρεοδόχου, ούτε επιστρέφεται.
- Σημειώνεται ότι παρακράτηση φόρου δε γίνεται στις δωρεές ακινήτων, ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων οχημάτων.
- Σε περίπτωση μη παρακράτησης και απόδοσης του πιο πάνω φόρου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης από την επιχείρηση, το ποσό της δωρεάς ή της χορηγίας δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΩΤΟ :

Έστω επιχείρηση με καθαρά κέρδη πριν από τις δωρεές 300.000 ευρώ θέλει να εκπέσει τις δωρεές που κατάβαλλε σε τρία διαφορετικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις του Νόμου και έχει τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Τα ποσά των δωρεών αυτών είναι τα εξής :

A) 2.650 ευρώ B) 3.400 ευρώ Γ) 9.500 ευρώ Σύνολο 15.550 ευρώ

Έχει καταρχήν δικαίωμα να τα αφαιρέσει από τα καθαρά της κέρδη, ως δωρεές, αφού τα κέρδη της είναι μεγαλύτερα των δωρεών της και ως εκ τούτου εάν θέλει να εκπέσουν ως δαπάνες πρέπει να καταβάλλει τον εξής φόρο :

Δωρεά	Αφορολόγητο	Διαφορά	Συντελεστή	Φόρος
2.650 ευρώ	3.000 ευρώ	-		Δεν προκύπτει
3.400 » »	3.000 » »	400 ευρώ	X 10% =	40
9.500 » »	3.000 » »	6.500 » »	X 10% =	650
Σύνολο φόρου για αναγνώριση δωρεών				690 ευρώ

• Λογιστικός τρόπος εμφάνισης παρακρατούμενου ποσού δωρεών.

Παράδειγμα : Η επιχείρηση «Α» θέλει να κάνει δωρεά σε σύλλογο, χρηματικού ποσού 15.000 ευρώ.

Από το ποσό αυτό οφείλει να παρακρατήσει φόρο 1.175 ευρώ και να τον αποδώσει στο Δημόσιο 15.000 ευρώ – 3.000 ευρώ = 12.000 ευρώ. Άρα 12.000 ευρώ X 10% = 1.200 ευρώ.

Κατά το χρόνο της καταβολής του ποσού αυτού στο σύλλογο, η εμφάνιση στα βιβλία της δωρεάς αυτής θα έχει ως εξής :

64.06 Δωρεές – Επιχορηγήσεις	15.000 ευρώ
64.06.20 Δωρεές σε συλλόγους	
<u>σε 54. Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη</u>	1.175
54.09 Λοιποί φόροι - τέλη	
54.09.XX Φόρος επί δωρεών 10%	
38.00 Ταμείο	13.825

3. Μη αναγνώριση δωρεών εάν αυτές υπερβαίνουν τα καθαρά κέρδη.

Από 01/01/1996 το συνολικό ποσό των δωρεών που μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου.

Δηλαδή καταργείται η δυνατότητα μεταφοράς του ακάλυπτου ποσού των δωρεών στην επόμενη χρήση με τη μορφή ζημιάς. Σημειώνεται ότι δεν τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το δωρεοδόχο, αλλά και το είδος της δωρεάς και ως εκ τούτου, στον περιορισμό του ύψους των αναγνωριζομένων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δωρεών **καταλαμβάνονται τόσο** οι δωρεές σε χρήμα, **όσο και οι δωρεές ακινήτων** προς το Δημόσιο, Δήμους κ.λ.π., καθώς και οι δωρεές ασθενοφόρων κ.λ.π. αυτοκινήτων προς νοσηλευτικά ιδρύματα.

Αντίθετα στον πιο πάνω περιορισμό δεν υπάγονται οι χορηγίες σε **χρήμα** των επιχειρήσεων προς τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς.

4. Δικαιολογητικά δαπανών για δωρεές.

- Για την απόδειξη της καταβολής του ποσού των δωρεών ή χορηγιών, απαιτούνται τα ακόλουθα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά :

1) Προκειμένου για δωρεά ακινήτου :

1.1 Αντίγραφο του συμβολαίου αγοράς.

1.2 Πιστοποιητικό του οικείου Υποθηκοφυλακείου για τη μεταγραφή του ακινήτου.

2) Προκειμένου για αγορά ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων :

2.1 Βεβαίωση του δωρεοδόχου ότι έγινε αποδεκτή η δωρεά.

2.2 Αντίγραφο του πρωτοκόλλου παράδοσης – παραλαβής.

2.3 Σε περίπτωση αγοράς και άμεσης παράδοσης των δωρουμένων αντικειμένων, το νόμιμο στοιχείο που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ., από το οποίο προκύπτει η αξία τους.

Σε περίπτωση που ο δωρητής κατείχε από πριν τα δωρηθέντα αντικείμενα, η αξία τους προσδιορίζεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

3) Προκειμένου για χρηματικά ποσά :

3.1 Διαλότυπη απόδειξη ή γραμμάτιο είσπραξης του ποσού της δωρεάς ή χορηγίας, η οποία εκδίδεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του δωρεοδόχου.

3.2 Βεβαίωση ή αντίγραφο της οικείας πράξης του νόμιμου εκπροσώπου του δωρεοδόχου από την οποία να προκύπτει η αποδοχή της δωρεάς και η καταχώρηση του ποσού αυτής στα επίσημα βιβλία του δωρεοδόχου.

- Σε περίπτωση δωρεάς ακινήτου ή χρηματικών ποσών με όρο, βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου του δωρεοδόχου, από την οποία να προκύπτει το ύψος του καθαρού προϊόντος που περιέρχεται στο δωρεοδόχο.

- Στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό της δωρεάς ή χορηγίας κατατίθεται σε ειδικό λογαριασμό του δωρεοδόχου ή του αποδέκτη της χορηγίας, που έχει ανοιχθεί σε τράπεζα ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εκτός των παραπάνω δικαιολογητικών, απαιτείται και οικείο γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας ή του Ταμείου Παρακαταθηκών και δανείων. Αν το πρωτότυπο έχει δοθεί στο δωρεοδόχο για την είσπραξη του ποσού που δωρήθηκε, υποβάλλεται αντίγραφο του γραμματίου, κυρωμένο από το Ταμείο παρακαταθηκών και Δανείων ή την τράπεζα από την οποία εκδόθηκε.

5. Χορηγίες προς την « Οργανωτική Επιτροπή Ολυμπιακών Αγώνων 2004 » Α.Ε. (Εταιρεία) Ν.Π.Ι.Δ. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η αξία των χορηγιών προς την Εταιρεία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των χορηγών, ανεξάρτητα από το ύψος τους, είτε κατά το χρόνο έκδοσης του οικείου φορολογικού στοιχείου, είτε με απόσβεση του ποσού τους, ισόποσα, μέσα σε μια πενταετία από την έκδοσή του. Ως χορηγία θεωρείται κάθε δαπάνη για την απόκτηση δικαιωμάτων χρήσης ολυμπιακών συμβόλων, εμβλημάτων και σημάτων. Επίσης και τα έξοδα προβολής των χορηγών είτε στο χώρο διεξαγωγής των αγώνων είτε σε άλλους χώρους και για την περίοδο από 01/07/2004 έως 30/09/2004.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΚΟΣΤΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΝ

1. Δαπάνες διαφημίσεων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση, κατά το έτος της έκδοσής του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

2. Τα έξοδα διαφήμισης δεν υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση, εκτός αυτών που γίνονται στο προκαταρτικό στάδιο λειτουργίας.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, για τα οποία έχουν γίνει οριστικές εγγραφές. Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης αποσβένονται είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε περισσότερες από μία διαχειριστικές χρήσεις και πάντως για διάστημα που δεν υπερβαίνει την πενταετία.

Στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης περιλαμβάνονται δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά το προκαταρτικό στάδιο της επιχείρησης και μέχρι την έναρξη της λειτουργίας της, όπως διαφημίσεις, έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογραφικά έξοδα μελετών κ.λ.π.

Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων εκπίπτουν στο χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, δηλαδή με την πραγματοποίηση της διαφήμισης. Συνεπώς, **τα ποσά των διαφημίσεων, ανεξάρτητα από το ύψος τους και τη διάρκεια της απόδοσής τους αποτελούν γενικό έξοδο διαχείρισης** και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν, **εκτός αυτών που έγιναν στο προκαταρτικό στάδιο λειτουργίας**, τα οποία ακολουθούν τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

Σημειώνουμε επίσης ότι, και οι διαφημίσεις που γίνονται για επέκταση της επιχείρησης σε νέα αγαθά, δε θεωρούνται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης και πρέπει να εκπίπτουν στο χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης.

Οι δαπάνες για διαφημίσεις πολυετούς απόδοσης, που γίνονται κατά την είσοδο στην αγορά νέων προϊόντων και είναι ως συνήθως ιδιαίτερα μεγάλες, θα μπορούσαν να αντιμετωπιστούν ως «Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης» (Λογαριασμός 16.19 Γ.Λ.Σ.), έτσι ώστε να μην επιβαρύνεται υπέρμετρα μόνο η χρήση που πραγματοποιήθηκαν, δηλαδή να έχει την επιλογή η επιχείρηση.

3. Έννοια διαφήμισης.

Ως **διαφήμιση** θεωρείται η μορφή επικοινωνίας, η οποία έχει ως στόχο την ενίσχυση των εμπορικών συναλλαγών και γενικότερα τον επηρεασμό της κοινής γνώμης προς μια συγκεκριμένη κατεύθυνση.

Η ιδιαίτερη μορφή και το περιεχόμενο του διαφημιστικού μηνύματος εξαρτώνται από το είδος του προϊόντος ή της υπηρεσίας που διαφημίζεται, από το μέσο, από το κοινό στο οποίο απευθύνεται κ.λ.π.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Σταματόπουλος Δ. – Καραβοκύρης Α. Κύρος Βιβλίων & Στοιχείων (Λογιστικές Διαφορές) – Δαπάνες Επιχειρήσεων. (έκδοση 2002).
2. Γιαννακοπούλου Σ. Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων (Τεύχος Α' - έκδοση 2001)
3. Σταματόπουλος Δ. Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων. (έκδοση 2003).
4. Κοντάκος Α. Γενική Λογιστική. (έκδοση 1997).

