

ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 7012

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΊΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ : ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

«ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ»

ΥΠ. ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: Κ. ΙΩΑΝΝΗΣ ΒΑΡΔΑΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:

ΜΙΧΕΛΑΚΗ ΓΕΩΡΓΙΑ Α.Μ: 6796

ΠΕΠΠΑ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ Α.Μ: 6804

ΡΟΚΑ ΕΛΕΝΗ Α.Μ: 6840



ΠΑΤΡΑ 2005

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΑΠΑΝΩΝ	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ Κ' ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΞΟΔΟΥ Κ' ΔΑΠΑΝΗΣ:.....	8
Ποιες είναι οι προϋποθέσεις αναγνώρισης επιχειρηματικής δαπάνης;.....	10
ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ.....	12
ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.....	12
Ποιες δαπάνες αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.....	17
ΒΑΣΙΚΗ ΑΡΧΗ ΥΠΑΡΞΗΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΤΑ Κ.Β.Σ.....	20
ΠΟΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΚΒΣ ΚΑΙ ΜΠΟΡΟΥΝ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΟΥΝ ΩΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ.....	21
ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ.....	23
ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΟΟΣΑ. ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.....	27
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	27
Οι αμοιβές προσωπικού από άποψη φορολογίας εισοδήματος. Καταβολή ασφαλιστικών εισφορών ως προϋπόθεση αναγνώρισης της δαπάνης	28
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.00: «Αμοιβές έμμισθου προσωπικού»	28
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.01: «Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού».....	28
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.02: «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού»	30
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.03: «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού». ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.04: «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού»	31
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.05: «Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία».....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.....	35
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	35
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.00: «Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών».....	35
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.01: «Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών».....	35
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.02: « Προμήθειες πωλήσεων»	40
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.02.00 «Προμήθειες για πωλήσεις»:.....	40
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.02.01 «Λοιπές Προμήθειες Τρίτων»:	41

ΛΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.03: «Αμοιβές επεξεργασίας (fason) σε τρίτους».....	42
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.90: «Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος».....	44
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.91: « Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων».....	45
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.92: «Εισφορές επιχειρήσεως σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».....	46
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.98: «Λοιπές αμοιβές τρίτων».....	47
Λογ/σμός 61.98.00: «Χρήσεις δικαιωμάτων (Royalties)	47
Λογ/σμός 61.98.01: «Αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας προμηθευτών».....	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.....	54
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	54
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.00: «Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγή».....	55
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.01: «Φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας».....	56
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.02: «Υδρευση παραγωγικής διαδικασίας».....	56
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.03: «Τηλεπικοινωνίες»	57
62.03.10 «Αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση».....	57
Λογ/σμός 62.03.00 «Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά».....	57
Λογ/σμός 62.03.02 «Ταχυδρομικά».....	58
Λογ/σμός 62.03.10 «Αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση».....	58
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.04: «Ενοίκια».....	59
Λογ/σμός 62.04.00 «Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων».....	59
Λογ/σμός 62.04.01 «Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων».....	63
Λογ/σμός 62.04.02 « Ενοίκια μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού».....	64
Λογ/σμός 62.04.08 «Ενοίκια φωτεινών επιγραφών».....	64
Λογ/σμός 62.04.10 «Ενοίκια χρονομεριστικής μισθώσεως Ν.1652/1986».....	65
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.05 «Ασφάλιστρα».....	66
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.06 «Αποθήκευτρα».....	68
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.07« Επισκευές και συντηρήσεις».....	69
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.98 «Λοιπές παροχές τρίτων»	70
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.98.03: «Έξοδα ξενοδοχείων για εξυπηρέτηση πελατών μας».....	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.....	73
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	73
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.00.00:«Φόρος εισοδήματος μη συμνηφιζόμενος εσωτερικού».....	74
ΛΟΓ/ΜΟΣ 63.00.01:«Φόρος εισοδήματος μη συμνηφιζόμενος εξωτερικού».....	76
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.01: «Εισφορά ΟΓΑ».....	76
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.02: «Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων»	77
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.03: «Φόροι – Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων»	77
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.04: «Δημοτικοί φόροι – τέλη»	78
Λογ/σμός 63.04.00 «Τέλη καθαριότητας και φωτισμού».....	78
<u>Μιγέλακη Γεωργία – Πέππα Κατερίνα – Ρόκα Ελένη</u>	3

ΛΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Λογ/σμός 63.04.01 «Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων οικοδομών»	78
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.90: «Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζόμενων τεχνικών έργων»	79
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.98: «Διάφοροι φόροι-τέλη»	79
Λογ/σμός 63.98.00 «Χαρτόσημο μισθωμάτων»	79
Λογ/σμός 63.98.01 «Τέλη υδρεύσεως»	80
Λογ/σμός 63.98.02 «Φόρος ακίνητης περιουσίας»	80
Λογ/σμός 63.98.03 «Χαρτόσημο κερδών»	81
Λογ/σμός 63.98.04 «Χαρτόσημο εσόδων από τόκους»	82
Λογ/σμός 63.98.06 «Χαρτόσημο αμοιβών τρίτων»	82
Λογ/σμός 63.98.07 «Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.»	83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.....	84
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	84
Λογ/σμός 64.00.00 «Έξοδα κινήσεως (καύσιμα, λιπαντικά, διόδια) μεταφορικών μέσων της οικ. μονάδος»	84
Λογ/σμός 64.00.01 «Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων»	85
Λογ/σμός 64.00.02 « Έξοδα μεταφοράς υλικών αγαθών αγορών με μεταφορικά μέσα τρίτων»	85
Λογ/σμός 64.00.03 « Έξοδα μεταφοράς υλικών – αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων»	86
Λογ/σμός 64.00.04 « Έξοδα διακινήσεως (εσωτερικών) υλικών αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων»	87
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.01:«Έξοδα ταξιδιών»	87
Λογ/σμός 64.01.00 «Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού»	88
Λογ/σμός 64.01.01 «Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού»	88
Λογ/σμός 64.01.02 «Έξοδα μετακινήσεως προσωπικού»	89
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02:«Έξοδα προβολής & διαφήμισης»	90
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.00 «Διαφημίσεις από τον τύπο»	91
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.01 «Διαφημίσεις από ραδιόφωνο – τηλεόραση»	91
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.02 «Διαφημίσεις από τον κινηματογράφο»	91
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.03 «Διαφημίσεις από τα λοιπά μέσα ενημέρωσης»	91
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.04 «Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών»	93
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.05 «Έξοδα συνεδρίων – δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων»	93
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.06 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας»	94
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.07 «Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων (π.χ. χρηματοδότηση αθλητικών εκδηλώσεων ή αγώνων Rally)»	95
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.08 «Έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων»	96
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.09 «Έξοδα αποστολής δειγμάτων»	97
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.10 «Αξία χορηγούμενων δειγμάτων»	97
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.11 «Αξία χορηγούμενων μικροποσοτήτων προϊόντων για διαφήμιση»	97
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.90 «Έξοδα προωθήσεως πωλήσεων εμπορευμάτων και προϊόντων δια της τοποθέτησής τους στις προθήκες των super markets»	98
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.99 «Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης»	99
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.03 «Έξοδα εκθέσεων - επιδείξεων»	99
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.04«Ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών»	101
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.05:«Συνδρομές – Εισφορές»	103
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.06:«Δωρεές & Επιχορηγήσεις»	103
Λογ/σμός 64.06.00 «Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς»	103
Λογ/σμός 64.06.00.00 «Δωρεές χρηματικών ποσών»	104
Λογ/σμός 64.06.00.01 «Δωρεές ακινήτων»	107
Λογ/σμός 64.06.01 «Επιχορηγήσεις για κοινωφελείς σκοπούς»	108
Λογ/σμός 64.06.02 «Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς»	109
Λογ/σμός 64.07 «Έντυπα και γραφική ύλη»	110

ΛΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Λογ/σμός 64.08 «Υλικά άμεσης αναλώσεως».....	111
Λογ/σμός 64.09 «Έξοδα δημοσιεύσεων».....	112
Λογ/σμός 64.10 «Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων»	113
Λογ/σμός 64.11 «Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων».....	114
Λογ/σμός 64.12 «Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων».....	114
Λογ/σμός 64.91 «Διαφορές (ζημιές) από πράξεις hedging»	115
Λογ/σμός 64.98:«Διάφορα έξοδα»	117
Λογ/σμός 64.98.00 «Κοινόχρηστες δαπάνες»	117
Λογ/σμός 64.98.01 «Έξοδα λειτουργίας Οργάνων Διοικήσεως»	117
Λογ/σμος 64.98.02 « Δικαστικά και έξοδα εξώδικων ενεργειών».....	118
Λογ/σμος 64.98.03 « Έξοδα συμβολαιογράφων».....	118
Λογ/σμος 64.98.04 « Έξοδα λοιπών ελ. επαγγελματιών»	118
Λογ/σμος 64.98.05 « Έξοδα διαφόρων τρίτων»	118
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 65.....	120
ΓΕΝΙΚΑ:	120
Λογ/σμός 65.00 «Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων».....	122
Λ/σμός 65.01 «Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων»	122
Λ/σμός 65.02 «Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα Τραπεζών».....	123
Λογ/σμός 65.03 «Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων Τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα».....	123
Λογ/σμός 65.05 «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων».....	124
Λ/σμός 65.06 «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων».....	124
Λ/σμός 65.07 «Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών και χαρτόσημο συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων».....	125
Λογ/σμός 65.08 «Έξοδα ασφαλειών (π.χ. εμπράγματων) δανείων και χρηματοδοτήσεων»	125
Λογ/σμός 65.09 «Παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου»	126
Λ/σμός 65.10 «Προμήθειες εγγυητικών επιστολών».....	126
Λογ/σμός 65.90 «Τόκοι και έξοδα εισπράξεως απαιτήσεων με σύμβαση Factoring».....	127
Λογ/σμός 65.98 «Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα»	128
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 66.....	129
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ 66:	129
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 67.....	133
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 68.....	134
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	134
<u>Μιγέλακη Γεωργία – Πέπλα Κατερίνα – Ρόκα Ελένη</u>	5

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Λογ/σμός 68.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία».....	137
Λογ/σμός 68.09 «Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως».....	138
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 69.....	139
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	139
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 80.....	140
ΓΕΝΙΚΑ:.....	140
Λογ/σμος 80.02 «Εξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»	140
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 81.....	144
ΓΕΝΙΚΑ:.....	144
Λ/σμός 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα».....	145
Λ/σμός 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις»	145
Λογ/σμός 81.00.01 «Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων»	147
Λογ/σμός 81.00.02 «Καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών»	147
Λογ/σμός 81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές» (έξοδο)	149
Λ/σμός 81.00.05 «Αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς»	153
Λογ/σμός 81.00.99 «Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα».....	153
Λ/σμός 81.02 «Έκτακτες ζημιές»	155
Λ/σμός 81.02.00 «Ζημιές από εκποίηση ακινήτων».....	157
Λ/σμός 81.02.90 «Αποζημιώσεις καταβαλλόμενες σε τρίτου».....	158
Λ/σμός 82.00 «Εξοδα προηγούμενων χρήσεων»	159
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	162
Π.Ο.Α. 1005/14.01.05	172
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	205

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το Δημόσιο ως «ουσιαστικός μέτοχος», αφού δικαιούται μέρος των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, με τη μορφή του φόρου, έχει θέσει, μέσω της νομοθεσίας, κανόνες και προϋποθέσεις αναγνώρισης των επιχειρηματικών δαπανών – εξόδων, οι οποίοι κανόνες, εάν δεν τηρηθούν, οι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Η μη αναγνώριση των δαπανών οδηγεί σε αύξηση του φορολογητέου αποτελέσματος, δηλαδή αναμορφώνονται για τη φορολογία τα κέρδη ή οι ζημίες και αυτές οι επιπλέον διαφορές ονομάζονται στην φορολογική πρακτική ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.

Προσπαθήσαμε να συγκεντρώσουμε όλα τα θέματα που αφορούν την αναγνώριση ή όχι των δαπανών των επιτηδευματιών, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Φορολογία Εισοδήματος.

Αναπτύξαμε αναλυτικά όλους τους λογαριασμούς της Ομάδας 6, καθώς και της Ομάδας 8, μόνο όσους αφορούν Δαπάνες, οι οποίοι αναγνωρίζονται φορολογικά και πιστεύουμε ότι δημιουργήσαμε ένα βοήθημα για όλους όσους ασχολούνται σχετικά με τις δαπάνες επιχειρήσεων, είτε είναι φοιτητές, είτε καθηγητές.

Αναλυτικότερα, η πτυχιακή διαιρείται σε δυο μέρη.

Το πρώτο μέρος αφορά γενικά τις δαπάνες επιχειρήσεων όπως έννοια δαπάνης, προϋποθέσεις αναγνώρισης επιχειρηματικής δαπάνης, έννοια παραγωγικής δαπάνης, δικαιολογητικά δαπανών, διακρίσεις δαπανών κ.τ.λ.

Στο δεύτερο μέρος αναλύονται οι λογαριασμοί της Ομάδας 6 και Ομάδας 8 από λογιστική και φορολογική άποψη.

Τα επί μέρους κεφάλαια του δεύτερου μέρους είναι τα εξής:

1. Λογ/σμός 60
2. Λογ/σμός 61
3. Λογ/σμός 62
4. Λογ/σμός 63
5. Λογ/σμός 64
6. Λογ/σμός 65
7. Λογ/σμός 66
8. Λογ/σμός 67
9. Λογ/σμός 68
10. Λογ/σμός 69
11. Λογ/σμός 80 (80.02)
12. Λογ/σμός 81 (81.00)

Επίσης, έχει τοποθετηθεί αναλυτικό ευρετήριο καθώς και παράρτημα με το άρθρο 31 του ν.2238/94.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΑΠΑΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησης μιας επένδυσης σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ. δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων.

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ Κ' ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ,

ΕΞΟΔΟΥ Κ' ΔΑΠΑΝΗΣ:

■ Το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από την στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

■ Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίθετο.

■ Το κόστος σαν επένδυση που δημιουργείται, είτε μέσα σε μια χρήση, είτε μέσα σε περισσότερες, μέχρις ότου εκπνεύσει, κατά κανόνα αλλάζει μορφές. Αυτό π.χ. παρατηρείται στην περίπτωση που το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής των προϊόντων μέσα στη διάρκεια πολλών χρήσεων (με τη διενέργεια αποσβέσεων) ή στην περίπτωση που το κόστος μιας πρώτης ύλης μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από τη βιομηχανοποίησή της. Τελικά, στα παραδείγματα αυτά, το κόστος του έτοιμου προϊόντος εκπνέει με τη μετατροπή του σε έξοδο όταν το προϊόν αυτό πωλείται, είτε στην ίδια, είτε στις επόμενες χρήσεις από εκείνη που παράγεται (και το κόστος του βαρύνει το πραγματοποιούμενο από την πώληση έσοδο).

- Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που, μέσα σε μια χρήση, εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, με βάση την ισότητα:

$$\text{ΕΣΟΔΑ Χρήσεως} - \text{ΕΞΟΔΑ Χρήσεως} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ Χρήσεως}$$

- Τα έξοδα της χρήσεως σχηματίζονται από το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των πωλημένων, αυξημένο με το των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών-αναπτύξεως, που δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος παραγωγής.
- Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιήσεώς του. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί απλώς τη μία από τις δύο εξωτερικές όψεις αυτών, δηλαδή τη συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποιήσεώς τους (όπως π.χ. απόφαση επενδύσεως ή διακανονισμός αξίας) και την αριθμητική έκφρασή τους(όπως π.χ. η αξία πρώτης ύλης 10€ αναλύεται σε τιμολογιακή αξία 7€, σε δασμούς και λοιπούς φόρους εισαγωγής 2€ και σε λοιπά άμεσα έξοδα αγοράς 1€).

Ποιες είναι οι 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:

■ 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.

■ Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζει αν κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε 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 ασύμφορες κ.λπ. Αντίθετα, δαπάνη για δεξίωση, με την ευκαιρία γάμου του επιχειρηματία, δεν είναι παραγωγική, γιατί δεν συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, αλλά στην ικανοποίηση προσωπικών αναγκών, επιδιώξεων ή κοινωνικών υποχρεώσεων.

■ Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Οι διατάξεις του Ν.2234/94(άρθρο 31) και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία.

- Η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. Δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη.
- Η δαπάνη να έχει σαν σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου.
- 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).
- Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά(π.χ. τιμολόγιο, αποδείξεις κ.λπ.)
- Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά(π.χ. αποσβέσεις).

Σχετικά με την αναγνώριση των δαπανών μιας επιχείρησης σημειώνονται συμπληρωματικά τα παρακάτω.

Δεν επιτρέπεται η αναγνώριση μιας δαπάνης, κατά διασταλτική ερμηνεία ή σε ανάλογη εφαρμογή άλλων φορολογικών διατάξεων(Σ.τ.Ε. 516/53).

Η παραγωγικότητα μιας δαπάνης δεν αίρεται από το γεγονός ότι καταβλήθηκε για αθέμιτη αιτία(π.χ. αμοιβή σε τρίτο για μη συμμετοχή σε μειοδοτικό διαγωνισμό Σ.τ.Ε.3019/1979).

Η φορολογούσα αρχή δεν έχει το δικαίωμα να ελέγξει τη σκοπιμότητα και το «προσήκον» μέτρο της δαπάνης (Φορ. Εφετείο Αθηνών 2906/68).

Οι παραπάνω προϋποθέσεις αναφέρονται στο βιβλίο «Οδηγίες Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου» του Υπουργείου Οικονομικών -1988, που συντάχθηκε από Επιτροπή της οποίας ο συντάκτης αυτού του βιβλίου ήταν μέλος.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ

■ Για να αναγνωριστεί δαπάνη πρέπει να είναι εκκαθαρισμένη και δεν απαιτείται ως αναγκαία προϋπόθεση και η καταβολή αυτής στην υπόλογη χρήση.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε 939/1992 κρίθηκε ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η δαπάνη για εργοδοτικές εισφορές αλλοδαπών εφόσον αυτοί προσέφεραν τις υπηρεσίες τους στην επιχείρηση, ακόμη και αν καταβλήθηκαν οικειοθελώς. Επίσης, στον ισχυρισμό ότι έπρεπε να έχουν καταβληθεί οι εισφορές, το Σ.τ.Ε. Έκρινε ότι εφόσον η δαπάνη είναι βέβαια και εκκαθαρισμένη η καταβολή μπορεί να γίνει στην επόμενη χρήση.

ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

● ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑ. 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 στην παραγωγή κέρδους. (Ψυχαγωγία πελατών προσωπικού ασφάλιστρα ζωής προσωπικού (Σ.τ.Ε 2570-71/88). Παροχές στο προσωπικό για την κάλυψη δαπανών αναληφθείσας υπηρεσίας.(Σ.τ.Ε 2553/86,5115/87). Συμμετοχή σε σεμινάρια (Σ.τ.Ε 265/88). Παροχές σε είδος στο προσωπικό δωρεάν.(Σ.τ.Ε 16/87)

Ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται και τα έξοδα αυτοκινήτων των υπαλλήλων, εφόσον χρησιμοποιούνται για την επαγγελματική εξυπηρέτηση της επιχείρησης και αποδεικνύονται με αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών, υπογραφόμενες από τους δικαιούχους υπαλλήλους ή με εντάλματα πληρωμής, εφόσον συγκεντρώνουν τα στοιχεία των εν λόγω αποδείξεων (Σ.τ.Ε.2945/88ΔΦΝ 1989 σ. 819).

Γενικά έξοδα, εκπιπτόμενα από τα έσοδα της επιχείρησης αποτελούν και οι τόκοι δανείων και πιστώσεων, ενυπόθηκων ή όχι επί οικοδομών, εφόσον τα δάνεια συνάπτονται από το φορέα της επιχείρησης προς εξυπηρέτηση των σκοπών της.(Σ.τ.Ε. 1293/88 ΔΦΝ 1988σ.773). Δαπάνες άσχετες προς τη λειτουργία της επιχείρησης, που δεν συντελούν στην παραγωγή κέρδους, δεν εκπίπτουν. Περίπτωση δαπανών ατομικών επιχειρήσεων που συγχωνεύθηκαν σύμφωνα με το ΝΔ 3765/57 δεν εκπίπτουν από τη συγχωνεύουσα επιχείρηση. (Σ.τ.Ε 4900/87 ΔΦΝ 1988 σ.1187).

● Ως παραγωγικές δαπάνες θεωρούνται και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς από την επιχείρηση και όχι μόνο οι υποχρεωτικώς καταβλητέες δυνάμει νόμου ή συμβάσεως.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3580/1986 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως παραγωγικές δαπάνες που συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση της όπως είναι η αγορά αναψυκτικών για τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και των φιλοξενούμενων προσώπων, καθώς και έξοδα φιλοξενίας τουριστικών πρακτόρων, συνεργατών και μελών του προσωπικού.

● **Δαπάνες για βραβεία σε ανεξάρτητους και εξαρτημένους πωλητές επιχείρησης θεωρούνται παραγωγικές. Δαπάνη καταβληθείσα σε Ναυτικό Όμιλο θεωρείται παραγωγική, γιατί συντελεί στη διάδοση της φήμης της επιχείρησης σε χώρο που έχει άμεσα επιχειρηματικά ενδιαφέροντα.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1210/1981 κρίθηκε ότι τα χρηματικά ποσά που έδωσε η εταιρία ως βραβεία δι' επιμέλεια και ζήλο προς πρατηριούχος και υπαλλήλους αυτών καθώς επίσης και σε Ναυτικό Όμιλο είναι παραγωγικές δαπάνες, γιατί συμβάλλουν στην αύξηση των εσόδων των ατομικών επιχειρήσεων των επιχειρήσεων των πρατηρίων και μέσω αυτών και των εσόδων της εταιρίας.

● **Οικειοθελώς καταβαλλόμενα ποσά αναγνωρίζονται όταν συμβάλλουν στην παραγωγικότητα της επιχείρησης.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2800/1986 κρίθηκε ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως παραγωγική δαπάνη, το ποσό που κατέβαλε η επιχείρηση σε αντιπρόσωπο της πέρα από τις συμβατικές της υποχρεώσεις.

● **Δαπάνη για εκχώρηση επωνυμίας, η οποία αποδεικνύεται ως εικονική, δεν αναγνωρίζεται.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3727/1990 κρίθηκε ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η δαπάνη για εκχώρηση επωνυμίας, γιατί με συγκεκριμένα στοιχεία αποδείχθηκε ότι η δαπάνη ήταν εικονική.

● **Δαπάνες που καταβλήθηκαν στον αντιπρόσωπο πέραν από τις συμβατικές υποχρεώσεις.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2673/1983 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έξοδα διαχείρισης, οι δαπάνες που

κατέβαλε σε αντιπρόσωπο της για δαπάνες γραφείου στο Παρίσι, οι οποίες ήταν πέραν από τις συμβατικές υποχρεώσεις της.

● **Δαπάνες για βελτίωση εγκαταστάσεων κ.λ.π. των αντιπροσώπων πώλησης αγαθών (πρατηρίων) αναγνωρίζονται ως παραγωγικές γιατί συμβάλλουν στην αύξηση των πωλήσεων.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1210/1981 κρίθηκε ότι η συμμετοχή της εταιρίας σε μέρος των γενικών εξόδων, εξόδων τεχνικού εξοπλισμού και ανακατασκευής σταθμών και εξόδων ηλεκτροφωτισμού των πρατηρίων και πρακτορείων υγρών καυσίμων και λιπαντικών, είναι παραγωγικές δαπάνες, γιατί συμβάλλουν στην αύξηση των πωλήσεων.

● **Αποζημίωση σε τρίτους**

Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε τρίτους για ζημιές που προφενούνται σε αυτούς στα πλαίσια της επιχειρηματικής λειτουργίας μιας επιχείρησης θεωρούνται ως γενικό έξοδο διαχείρισης, έστω και αν οφείλονται σε αμέλεια των στελεχών και λοιπών εργαζομένων στην επιχείρηση (σχετική Σ.τ.Ε. 2689/1971).

● **Για να εκπέσουν οι δαπάνες αγοράς δώρων ως παραγωγικές, πρέπει τα πρόσωπα στα οποία δίδονται τα δώρα που αποσκοπούν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης, να κατονομάζονται, ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχος της επαγγελματικότητας της δαπάνης.**

Με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 715-716-717/1991 κρίθηκε ότι, για να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η δαπάνη για δώρα σε αντιπροσώπους προμηθευτικών οίκων της αλλοδαπής και μικροποσά που δόθηκαν σε εργατοϋπαλλήλους της, πρέπει τα πρόσωπα στα οποία δίδονται τα δώρα και τα μικροποσά, να αποσκοπούν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης και να κατονομάζονται.

● **Δώρα σε συνεργάτες επιχείρησης**

Η δαπάνη αγοράς δώρων για να διατεθούν αυτά σε συνεργάτες ή το προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, θεωρείται παραγωγική δαπάνη, εφόσον τα δώρα δίνονται για την ανάπτυξη καλύτερων σχέσεων της επιχείρησης και αποσκοπούν στην βελτίωση της εικόνας ή την δημιουργία ευνοϊκότερων δεσμών συνεργασίας με μεσοπρόθεσμο ή μακροπρόθεσμο στόχο την προώθηση των εργασιών της με νόμιμα μέσα.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να είναι εφικτός ο έλεγχος της δαπάνης σε σχέση με το επάγγελμα της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 715/1991) και επιπλέον η δαπάνη για τα δώρα να είναι εύλογη και ανάλογη με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης. Ουσιαστικά δηλαδή, πρέπει να εξετάζεται από τον έλεγχο αν τα δώρα έχουν χορηγηθεί σε τρίτους, όχι για επιχειρηματικούς σκοπούς, αλλά για την προβολή των μελών της επιχείρησης σε προσωπικές υποχρεώσεις αυτών. Στην περίπτωση αυτή (προσφοράς δώρων για εξωεπιχειρηματικούς σκοπούς) αυτονόητο είναι ότι οι δαπάνες αυτές ή το μέρος αυτών θεωρούνται και είναι λογιστικές διαφορές, οι οποίες προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα.

● **Για να ελεγχθεί η παραγωγικότητα δαπάνης αγοράς δώρων, πρέπει να προκύπτει η σχέση διάθεσης των δώρων με τους σκοπούς της επιχείρησης.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε 3456/1995 κρίθηκε ότι για να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η δαπάνη για δώρα που δεν κατονομάζονται, πρέπει να προκύπτει η σχέση διάθεσης των δώρων με τους σκοπούς της επιχείρησης.

● **Η χαρτοσήμανση συναλλαγματικών, αν πράγματι έχει καταβληθεί από τον εκδότη αυτόν αναγνωρίζεται ως δαπάνη.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 4337/1983 κρίθηκε ότι ο εκδότης συναλλαγματικών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του την

δαπάνη για χαρτοσήμανση συναλλαγματικών, όταν υπάρχει σχετική συμφωνία μεταξύ του εκδότη και του αποδέκτη των συναλλαγματικών.

● Αποζημίωση σε απολυθέντες υπαλλήλους μεγαλύτερη της προβλεπόμενης εκ των διατάξεων αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3735/1988 κρίθηκε ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, ως παραγωγική δαπάνη, η καταβολή αποζημίωσης σε απολυθέντες υπαλλήλους, επιπλέον της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του νόμου 2112/1920.

● Δαπάνη τηλεφωνικών τελών, βαρύνει αυτόν που χρησιμοποιεί το τηλέφωνο έστω και αν το τηλέφωνο που βρίσκεται στο κατάστημα του δεν του ανήκει.

Με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε 3887-88/1985 αναγνωρίστηκαν ως παραγωγική δαπάνη τα τέλη τηλεφώνων που δεν ανήκαν στην επιχείρηση, αλλά χρησιμοποιούνται από αυτήν.

Ποιες δαπάνες αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Το άρθρο 31 του Ν.2238/1994 απαριθμεί τις δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την αναγνώριση αυτών. Στη συνέχεια αντιμετωπίζονται λεπτομερώς οι περιπτώσεις αναγνώρισης ή μη των δαπανών, παραθέτουμε όμως επιγραμματικά τις κατηγορίες των δαπανών αυτών.

1. Γενικά έξοδα διαχείρισης :

Ως έξοδα διαχείρισης θεωρούνται γενικά όλες οι παραγωγικές δαπάνες που κρίνονται απαραίτητες από την διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών , την βελτίωση της θέσης

της επιχείρησης στην αγορά στιγμιαία ή μακροπρόθεσμα εν γένει δηλαδή όλες εκείνες οι δαπάνες, οι οποίες θα δημιουργήσουν συνθήκες κέρδους, όχι κατά ανάγκη άμεσα.

Ο φορολογικός νόμος δεν περιγράφει ποια είναι τα έξοδα αυτά, απλώς αναφέρει ότι στα έξοδα διαχείρισης περιλαμβάνονται και:

- Α. Έξοδα μισθοδοσίας.
- Β. Λοιπές αμοιβές προσωπικού.
- Γ. Εργοδοτικές εισφορές.
- Δ. Τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτων.
- Ε. Δωρεές ακινήτων και χρηματικών ποσών προς το Δημόσιο, Ο.Τ.Α, Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, Νοσοκομεία, Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.
- Στ. Χρηματικά ποσά σε κοινωφελή Ιδρύματα κ.λ.π
- Ζ. Δωρεές σε πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς.
- Η. Δωρεές σε αθλητικά σωματεία.
- Θ. Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλεια ζωής προσωπικού.
- Ι. Δαπάνες για συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.
- Ια. Αξία εμπορεύσιμων αγαθών, πρώτων και βοηθητικών υλών.
- Ιβ. Τόκοι δανείων ή πιστώσεων δεδουλευμένοι.
- Ιγ. Φόροι, Τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση.
- Ιδ. Αποσβέσεις εγκαταστάσεων, μηχανημάτων, φθαρτών υλικών και γενικά κινητής ή ακινήτου περιουσίας.
- Ιε. Μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιρειών.
- Ιστ. Ζημιά από φθορά, ή υποτίμηση κεφαλαίου.
- Ιζ. Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.
- Ιη. Δικαιώματα ή αποζημιώσεις για χρήση ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, βιομηχανικών μεθόδων, τεχνικής βοήθειας (know how).
- Ιθ. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.
- Κ. Απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης και απόκτησης ακινήτων.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

- Κα. Δαπάνες επισκευής και συντήρησης μισθωμένων ακινήτων.
- Κβ. Απόσβεση δαπανών βελτίωσης και προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα.
- Κγ. Ποσά διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση.
- Κδ. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.
- Κε. Μισθώματα από συμβάσεις σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

2. Ειδικές δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά.

- Α. Εξαγωγικών επιχειρήσεων.
- Β. Επιχειρήσεων τύπου.
- Γ. Επιχειρήσεων ραδιοφώνου-τηλεόρασης.
- Δ. Ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.
- Ε. Γραφείων Γενικού Τουρισμού.
- Στ. Πετρελαϊκών επιχειρήσεων.
- Ζ. Διεθνών οδικών μεταφορών.
- Η. Επιχειρήσεων επεξεργασίας αγαθών για λογαριασμό αλλοδαπών επιχειρήσεων (φασόν).
- Θ. Επιχειρήσεων μεσολάβησης σε εξαγωγή αγαθών.

ΒΑΣΙΚΗ ΑΡΧΗ ΥΠΑΡΞΗΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΤΑ Κ.Β.Σ.

Για να αναγνωριστούν οι εκπτώσεις των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να έχουν αναγραφεί στα βιβλία (άρθρο 31 παρ. 14 ν.2238/1994).

-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 (άρθρο 18 παρ. 2 ΚΒΣ)

-Επί πλέον από το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπεται, ότι για την ενημέρωση των λογ/σμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού – δικαιολογητικού πραγματοποιήσεως του εσόδου, εξόδου κ.λπ. (παρ. 1.103 και 5.1.600 Γ.Λ.Σ.)

**ΠΟΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΚΒΣ ΚΑΙ
ΜΠΟΡΟΥΝ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΟΥΝ ΩΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ
ΕΓΓΡΑΦΩΝ.**

Τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, θεωρούνται επαρκή για την απόδειξη μιας δαπάνης, εφόσον περιέχουν περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών και έχουν εκδοθεί για πραγματικές και όχι εικονικές συναλλαγές.

Τα στοιχεία που προβλέπονται από το ΚΒΣ και χρησιμεύουν ως δικαιολογητικά δαπανών είναι τα εξής:

1. Τιμολόγιο –Δελτίο Αποστολής.
2. Τιμολόγιο (εφόσον υπάρχει και το προβλεπόμενο δελτίο αποστολής που εκδόθηκε για την διακίνηση των αγαθών).
3. Τιμολόγιο τεχνικών έργων (αρκεί και το απλό τιμολόγιο, δεδομένου ότι τα υλικά συνοδεύονται με δελτία αποστολής στα εργοτάξια στο όνομα του εργολάβου).
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 σ' αυτό η αμοιβή του συμβολαιογράφου ή Α.Π.Υ. του συμβολαιογράφου(άρθρο 13 παρ.4 ΚΒΣ)
9. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών γεωργικών μηχ/των.
10. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων (άρθρο 13 παρ.2 ΚΒΣ).
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. Τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών.
15. Εκκαθάριση πώλησης για λογ/σμο τρίτου.
16. Εκκαθάριση αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών.
17. Εκκαθάριση για επεξεργασία αγαθών.
18. Εκκαθάριση μεταφορικών επιχ/σεων.
19. Φορτωτική. Μόνο το τρίτο αντίγραφο της φορτωτικής το οποίο αναγράφει «αποδεικτικό δαπάνης».
20. Απόδειξη δαπάνης για αμοιβές σε μη επιτηδευματίες.
 - Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας
 - Δαπάνες για τις οποίες δεν προβλέπεται έκδοση ίδιου στοιχείου
21. Εισιτήριο θεαμάτων.
22. Εισιτήριο μεταφορικών μέσων.
23. Απόδειξη πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων.
24. Συμβόλαια αγοράς ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων , αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων.
25. Έγγραφα, τα οποία περιλαμβάνουν τα δεδομένα του τιμολογίου, εφόσον αφορούν:
 - πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού
 - αερίοφωτος
 - ηλεκτρικού ρεύματος
 - ταχυδρομικών εργασιών
 - τραπεζικών εργασιών
 - χρηματιστηριακών εργασιών
 - χρηματοδοτικών εργασιών
26. Απόδειξη λιανικής πώλησης, εφόσον αφορά αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών και η αξία κάθε μίας είναι μέχρι 14,67 €.
27. Τιμολόγια αλλοδαπών επιχειρήσεων.

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ
ΑΝΤΙΛΗΨΕΙΣ.

Οι δαπάνες κεφαλαίου αφορούν την κτήση παγίων στοιχείων, τα οφέληματα των οποίων εκτείνονται πάνω σε μία ή περισσότερες, πέρα από την τρέχουσα, χρήσεις. Οι δαπάνες αυτές, ως εκ τούτου, καταχωρούνται σε λογ/σμούς πάγιων στοιχείων και για όσα από αυτά έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής κατανέμονται, δια των αποσβέσεων, στις μελλοντικές περιόδους που ωφελούνται από τις δαπάνες αυτές. Μία δαπάνη που χρεώνεται στο λογ/σμό ενός πάγιου στοιχείου ή στο λογ/σμό των σωρευμένων αποσβέσεων του λέγεται ότι κεφαλαιοποιείται. Αντίθετα, οι δαπάνες εισοδήματος αφορούν την απόκτηση αγαθών η ωφελιμότητα των οποίων δεν εκτείνεται πέραν της τρέχουσας χρήσεως. Οι δαπάνες αυτές, συνεπώς, καταχωρούνται σε λογ/σμούς εξόδων της τρέχουσας χρήσεως.

Γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την απόκτηση του πάγιου στοιχείου και είναι απαραίτητες για να το καταστήσουν έτοιμο να προσφέρει την κατά προορισμό χρήση του πρέπει να προσαυξάνουν το κόστος του στοιχείου. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις που η επιχείρηση αποκτά ένα μεταχειρισμένο στοιχείο(κτίρια, μηχανήματα, κ.λπ.) απαιτούνται συχνά σημαντικές δαπάνες για να καταστήσουν το στοιχείο έτοιμο για να προσφέρει τις υπηρεσίες του (όπως λ.χ. αναδιαρρυθμίσεις, μεγάλες επισκευές, ανακαινίσεις), οι οποίες πρέπει επίσης να προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του στοιχείου. Γίνεται ακόμη δεκτό ότι ορισμένα γενικά έξοδα (όπως λ.χ. ασφάλιστρα, φόροι, μισθοί φυλάκων και εποπτών) που σχετίζονται άμεσα με το στοιχείο και πραγματοποιούνται κατά την περίοδο της ανακαινίσεως του πρέπει να προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς του και να μη θεωρούνται τρέχοντα έξοδα της περιόδου.

Τα όσα αναπτύχθηκαν αφορούν την σωστή θεωρητική αντιμετώπιση. Εντούτοις, στην αλλοδαπή τουλάχιστον πράξη, γίνεται δεκτό ότι μια δαπάνη κεφαλαίου μπορεί να χαρακτηριστεί ως δαπάνη εισοδήματος στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- η δαπάνη να είναι σχετικά μικρή,
- η μελλοντική ωφέλεια που προσδοκάται από την δαπάνη να είναι μικρή και
- η λογική μέτρηση της μελλοντικής ωφέλειας να είναι πρακτικά αδύνατη.

Ο παραπάνω τρόπος αντιμετώπισης των δαπανών όμως πρέπει να εφαρμόζεται κατά πάγια τακτική.

Μερικές εταιρίες έχουν αποδεχθεί μια ακόμα πρακτικότερη πολιτική, όπως π.χ. δαπάνες κάτω των \$500 θεωρούνται σαν δαπάνες εισοδήματος, ανεξάρτητα αν θα ωφελήσουν ή όχι και μελλοντικές χρήσεις.

Όπως είναι ευνόητο, πρέπει να γίνεται σωστός χαρακτηρισμός των δαπανών σε δαπάνες κεφαλαίου και δαπάνες εισοδήματος, γιατί ο σωστός χαρακτηρισμός αυτών οδηγεί σε σωστή μέτρηση των διαχρονικών αποτελεσμάτων.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΟΟΣΑ.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.

Στην εισηγητική έκθεση του Ν. 2459/1997 αναφέρεται το πιο κάτω κείμενο από την Έκθεση της Επιτροπής του ΟΟΣΑ για το Δημοσιονομικά θέματα, που αφορά το « Transfer pricing and multinational enterprises» (1979).

Στην έκθεση του ΟΟΣΑ δίνονται οι παρακάτω οδηγίες προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες των χωρών- μελών, όσον αφορά τον έλεγχο των δαπανών:

«Τα διαδοχικά βήματα για αποδοχή της δαπάνης από τις φορολογικές αρχές είναι:

- να προσδιοριστεί το είδος της υπηρεσίας
- να ερευνηθεί αν υπάρχει όφελος από τη συγκεκριμένη υπηρεσία την επιχείρηση που τη δέχεται
- να αποτιμηθεί το κόστος της, σε περίπτωση που η επιχείρηση που την παρείχε ανήκει στον ίδιο όμιλο,

Η επιχείρηση φέρει το βάρος της απόδειξης για:

- το αν η υπηρεσία πράγματι παρασχέθηκε
- το μέγεθος του κόστους
- το αν υπάρχει πραγματικό όφελος

Στην παράγραφο 152 αναφέρεται ότι ο φορολογικός ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει αν η παραχθείσα υπηρεσία χρησιμοποιήθηκε πραγματικά από την επιχείρηση που την δέχθηκε.

Στην παράγραφο 153 προβλέπεται έμμεσα και απομακρυσμένα οφέλη δεν πρέπει να θεωρούνται ικανά για την αποδοχή της δαπάνης.

Στην παράγραφο 154 αναφέρεται ότι οι δαπάνες που γίνονται από τη μητρική (από την ίδια ή μέσω τρίτων) για την παρακολούθηση, διεύθυνση και προστασία της επένδυσης (συμμετοχής) πρέπει να βαρύνουν αυτή, και όχι τη θυγατρική της.

Στην παράγραφο 155 αναφέρεται ότι κάποιες δαπάνες είναι φυσικό να ωφελούν και την θυγατρική, οπότε κατά το μέρος αυτό θα πρέπει να γίνονται δεκτές, αφού αφορούν βέβαια το όφελος τεκμηριωθεί με στοιχεία.

Υπάρχουν υπηρεσίες που είναι πολύ δαπανηρό να γίνουν κάποια μεμονωμένη επιχείρηση και γι' αυτό αποφασίζεται να γίνουν κεντρικά. Οι δαπάνες αυτές θα μπορούσαν να γίνουν δεκτές, αφού ληφθούν υπόψη τα προσδοκώμενα κέρδη από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα (παρ.159).

Όσον αφορά την αξία των υπηρεσιών που προσφέρονται στην επιχείρηση από άλλη εταιρία του ομίλου, ο υπολογισμός με βάση το κόστος θα ήταν μια αποδεκτή μέθοδος (παρ.165).

Ο προσδιορισμός της πραγματικότητας που κρύβεται πίσω από τις ενδοομιλικές συμφωνίες για παροχή υπηρεσιών ή για το μερισμό του κόστους είναι μια κρίσιμη ερώτηση που πρέπει να απαντηθεί από τις φορολογικές αρχές, προκειμένου να αποφασίσουν αν θα δεχθούν ή όχι τις δαπάνες ως εκπεστές από το εισόδημα της επιχείρησης (παρ. 170).

Σημειώνουμε πως με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής το φέρει ο φορολογικός έλεγχος.

Στην περίπτωση όμως που η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι οι αναγραφόμενοι στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών εκδότες των στοιχείων είναι άγνωστα πρόσωπα στην εφορία, τότε πρέπει ο αγοραστής να αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο, ότι τελούσε σε καλή πίστη το χρόνο της συναλλαγής και ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε. (Σχετικές 690, 691, 692/82 αποφάσεις Σ.τ.Ε.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60

«ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ»

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στον λογ/σμο 60 «Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού» καταχωρούνται όλες οι αμοιβές που καταβάλλονται στο προσωπικό που συνδέεται με την επιχείρηση με σύμβαση μισθώσεως εξαρτημένης εργασίας, καθώς και όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται για το προσωπικό αυτό (όπως έξοδα στεγάσεως, είδη ενδύσεως, έξοδα λειτουργίας κ.λ.π. Κυλικείου-Εστιατορίου, έξοδα επιμορφώσεως, ψυχαγωγίας, ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως, ασφάλιστρα ομαδικής ασφαλίσεως κλπ.). Αντίθετα, οι καταβαλλόμενες αμοιβές για εργασίες και υπηρεσίες τρίτων, οι οποίοι δεν συνδέονται με την επιχείρηση με σύμβαση μισθώσεως εξαρτημένης εργασίας, καταχωρούνται στον λογ/σμο 61 «Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων». Δηλαδή, το κριτήριο της διακρίσεως είναι καθαρά νομικό και γίνεται σύμφωνα με την νομική φύση της συμβάσεως που συνδέει τον παρέχοντα την εργασία με την επιχείρηση (η οποία προσδιορίζεται με βάση τα πραγματικά στοιχεία κλπ). Συνεπώς, ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής (μηνιαίως ή ημερήσιος μισθός, ποσοστά επί των πωλήσεων, «με το κομμάτι» κλπ) καθώς και ο ασφαλιστικός φορέας (ΙΚΑ ή Ταμείο Εμπόρων κλπ), αποτελούν μόνο ενδείξεις, σημαντικές ίσως, περί της νομικής φύσεως της σχετικής συμβάσεως, αλλά δεν προσδιορίζουν αναγκαίως και τον λογ/σμο που πρέπει να καταχωρούνται οι αντίστοιχες αμοιβές (60 ή 61), γιατί όπως προαναφέρθηκε, αποκλειστικό κριτήριο καθορισμού του λογ/σμού αποτελεί η νομική φύση της σχέσεως (συμβάσεως) που συνδέει τον παρέχοντα την εργασία με την επιχείρηση (π.χ. τα μέλη του Δ.Σ. που συνδέονται με την Α.Ε. και με ειδική σύμβαση μισθώσεως εξαρτημένης εργασίας- που έχει συναφθεί μετά από ειδική απόφαση της Γ.Σ. κλπ.- συνήθως ασφαλιζονται στο ταμείο εμπόρων και όχι στο ΙΚΑ).

Οι αμοιβές προσωπικού από άποψη φορολογίας εισοδήματος.

Καταβολή ασφαλιστικών εισφορών ως προϋπόθεση αναγνώρισης της δαπάνης.

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα «τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών» (άρθρο 31 παρ.1 περ. α', υποπερ. α' του ν. 2238/1994).

Όταν οι πρόσθετες ή έκτακτες παροχές στο προσωπικό δεν υπόκεινται σε εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή των άλλων ασφαλιστικών οργανισμών σύμφωνα με την νομοθεσία τους, τότε οι παροχές αυτές εκπίπτουν νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς να απαιτείται η καταβολή εισφορών στους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.00: «Αμοιβές έμμισθου προσωπικού»

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.01: «Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού»

Από λογιστική άποψη:

Στους λογαριασμούς 60.00 «αμοιβές έμμισθου προσωπικού», 60.01 «αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού», καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, αντίστοιχα. Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται, με βάση μισθοδοτικές καταστάσεις ή ατομικές εκκαθαρίσεις (που λογιστικοποιούνται με συμπηφιστική εγγραφή), με τις ονομαστικές (μικτές) αποδοχές του προσωπικού, με πίστωση:

ΛΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

- των λογαριασμών 33.00, 33.01 και 33.02, με ποσά που ενδεχόμενα παρακρατούνται για την εξόφληση προκαταβολών, χρηματικών διευκολύνσεων και δανείων,
- των οικείων υπολογαριασμών 54 και 55, με τα ποσά που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού για φόρους, χαρτόσημο και εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών οργανισμών,
- του λογαριασμών 53.00, με τα καθαρά ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό(με χρέωση του λογαριασμού αυτού).

Στο λογ/σμό 60.00 καταχωρούνται και οι αποδοχές που καταβάλλονται σε διευθυντές, γενικούς διευθυντές και μέλη του Δ.Σ. ανώνυμων εταιριών, για υπηρεσίες που παρέχουν στην επιχείρηση με βάση σύμβαση μισθώσεως εργασίας, όπως για το λοιπό έμμισθο προσωπικό.

Στο λογ/σμό 60.00 καταχωρούνται και οι πάγιες αντιμισθίες των δικηγόρων, οι οποίες σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 1 θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις αποδοχές και αμοιβές των εταίρων Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση αδυνατεί ή δε θέλει να παρακολουθεί χωριστά τα οικογενειακά επιδόματα και τις αμοιβές μαθητευόμενων στους προαιρετικούς τριτοβάθμιους λογ/σμούς 60.00.01, 60.00.012, 60.01.01 και 60.01.12 έχει τη δυνατότητα να παρακολουθεί τις κατηγορίες αυτές αμοιβών προσωπικού, μαζί με τις τακτικές αποδοχές, στους λογαριασμούς 60.00.00 και 60.01.00, κατά περίπτωση.

Στους υπολογαριασμούς του 60.00 και του 60.01 καταχωρούνται και οι αμοιβές που υπολογίζονται «με το κομμάτι» ή με ποσοστό επί των πωλήσεων κ.λπ. Αν, όμως, τα πρόσωπα που λαμβάνουν τις αμοιβές αυτές δεν συνδέονται με την επιχείρηση με σύμβαση μισθώσεως εξαρτημένης εργασίας, αλλά είναι τρίτοι (π.χ. πλασιέ), οι αμοιβές τους καταχωρούνται στο λογ/σμό 61.02 «λοιπές προμήθειες τρίτων»(γιατί συνδέονται με την επιχείρηση με σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών κ.λπ

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.02: «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού»**Από λογιστική άποψη:**

Στο λογ/σμό 60.02 «παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού» καταχωρούνται τα ποσά που αντιπροσωπεύουν, εκτός από τις αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές, λοιπές παροχές και έξοδα που πραγματοποιούνται για το προσωπικό της επιχείρησης. Στις περιπτώσεις εκείνες που η επιχείρηση κρίνει σκόπιμο να παρακολουθεί τα διάφορα είδη που προορίζονται για το προσωπικό της(π.χ. είδη ένδυσης ή φάρμακα) σε λογαριασμούς αποθεμάτων, κατά την αγορά των ειδών αυτών χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 25 «αναλώσιμα υλικά».

Τα συμβολικά ποσά, που ενδεχόμενα εισπράττονται από το προσωπικό ή λογίζονται σε βάρος του για συμμετοχή στα παραπάνω έξοδα, φέρονται σε πίστωση του λογαριασμού 75.01 «έσοδα από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό».

Σύμφωνα με την Γνωμ. Του ΕΣΥΛ 44/1129/1989, οι χορηγήσεις προϊόντων στο προσωπικό καταχωρούνται, με το κόστος παραγωγής τους, στη χρέωση του λογ/σμού 60.02.07 «αξία χορηγούμενων αποθεμάτων», με πίστωση του λογαριασμού 78.10.00 «αξία χορηγούμενων αποθεμάτων στο προσωπικό».

Από φορολογική άποψη:

Κάθε παροχή προς το μισθωτό που δίνεται σε αντάλλαγμα υπηρεσίας που αυτός παρέσχε προς τον εργοδότη, είτε η παροχή αυτή συνιστάται σε χρήμα, είτε σε είδος ή άλλα ωφελήματα, είτε σε άλλες αξίες δεκτικές χρηματικής αποτίμησης χαρακτηρίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών(Υπ. Οικ. Π 14195/1958, Δ 1716/1959) και σε ασφαλιστικές εισφορές.

Η αποτίμηση των παροχών σε είδος γίνεται στην τρέχουσα (αγοραία) αξία του είδους κατά το χρόνο της παραδόσεως της παροχής στον εργαζόμενο,

δηλαδή με βάση την αξία με την οποία τα είδη μπορούν να πωληθούν ευχερώς και υπό ομαλές συνθήκες.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.03: «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού». **ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.04: «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού»**

Από λογιστική άποψη:

Στους λογ/σμούς 60.03 «εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού» και 60.04 «εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού», καταχωρούνται τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών και λοιπών επιβαρύνσεων (χαρτόσημα κ.λπ.), που αναλογούν στις αποδοχές που καταβάλλονται στο έμμισθο(60.03) και ημερομίσθιο (60.04) προσωπικό της επιχειρήσεως, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των λογαριασμών 54 και 55.

Τα ποσά προστίμων και προσαυξήσεων που ενδεχόμενα επιβάλλονται στις εισφορές, π.χ. λόγω καθυστερημένης καταβολής τους, καταχωρούνται, αν αφορούν τη χρήση, στο λογαριασμό 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα», αν όμως αφορούν προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν βεβαιώνονται μέσα στη χρήση, στο λογαριασμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Από φορολογική άποψη:

- Οι εισφορές που καταβάλλει η εργοδότηρια επιχείρηση στα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία (ΙΚΑ κ.ά.) για την εκπλήρωση υποχρεώσεως που επιβάλλει ο νόμος αποτελούν παραγωγική δαπάνη και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του νόμου (άρθρο 31 παρ. 1 περ ε' Ν. 2238/1994).

- Οι εργοδοτικές εισφορές βαρύνουν την επιχείρηση και εκπίπτουν από τα κέρδη της κατά τη χρήση που γεννάται η υποχρέωση της επιχειρήσεως προς τους ασφαλιστικούς οργανισμούς και όχι κατά τη χρήση που καταβάλλονται. Δεν ισχύει συνεπώς για τις εργοδοτικές εισφορές υπέρ ασφαλιστικών οργανισμών η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ε' του Ν. 2238/1994 περί εκπτώσεως της δαπάνης κατά τη χρήση καταβολής, γιατί η διάταξη αυτή αναφέρεται μόνο στους φόρους και τέλη και όχι και στις εργοδοτικές ασφαλιστικές εισφορές.

- Στην περίπτωση που η επιχείρηση καταβάλλει οικειοθελώς εξ ιδίων της και την εισφορά του εργαζόμενου στα διάφορα Ταμεία (συντάξεων, πρόνοιας, κ.ά.), η εισφορά αυτή θεωρείται προσαύξηση μισθού και εκπίπτει από τα έσοδα της επιχειρήσεως.

- Οι εισφορές ασφαλίσεως του επιχειρηματία ή των εταίρων προσωπικών εταιριών (Ο.Ε, Ε.Ε, κλπ) σε ασφαλιστικά ταμεία (π.χ. ΤΕΒΕ, Εμπόρων) έχουν προσωπικό χαρακτήρα και βαρύνουν τον επιχειρηματία ή τον εταίρο ως άτομο και όχι την επιχείρηση. Οι εισφορές αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως αλλά εκπίπτουν από το συνολικό καθαρό εισόδημα του επιχειρηματία ή των εταίρων των προσωπικών εταιριών (άρθρο 8 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994).

- Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλουν οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης στους εταίρους τους στις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. Συνεπώς εκπίπτουν και οι ασφαλιστικές εισφορές αυτών.

- Οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει για το άτομο του ο Πρόεδρος Γενικός Διευθυντής της ανώνυμης εταιρίας βαρύνουν τον ίδιο ατομικά και όχι την εταιρία. Οι εισφορές αυτές, συνεπώς, δεν εκπίπτουν από τα

ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας, αλλά από το συνολικό καθαρό του φυσικού προσώπου του Προέδρου- Γενικού Διευθυντή.

- Οι προσαυξήσεις, τα πρόστιμα, τα πρόσθετα τέλη και γενικά τα πρόσθετα βάρη λόγω μη εκπλήρωσεως προς το Ν.Π.Δ.Δ. των υποχρεώσεων από εισφορές κ.λπ. δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα αν η μη εκπλήρωση των υποχρεώσεων αυτών οφείλεται ή μη σε υπαιτιότητα της επιχειρήσεως ή σε ανωτέρα βία(Σ.τ.Ε. 2045/1995).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 60.05: «Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία»

Από λογιστική άποψη:

Ο λογαριασμός 60.05 « αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία», για λόγους που αναφέρονται στη Γνωμ. Του ΕΣΥΛ 91/1683/1992, πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο όταν καταβάλλεται στον αποχωρούντα ποσό μεγαλύτερο της σχηματισμένης, γι' αυτόν, προβλέψεως και εφόσον τμήμα του επιπλέον αυτού ποσού αντιστοιχεί στην κλειόμενη χρήση.

Επισημαίνεται ότι, τα καταβαλλόμενα ποσά αποζημιώσεων σε εργαζόμενους που απολύονται ή αποχωρούν για συνταξιοδότηση, για τα οποία δεν έχουν σχηματισθεί αντίστοιχες προβλέψεις, διασπώνται και καταχωρούνται:

- στο λογαριασμό 82.00 « έξοδα προηγούμενων χρήσεων», εκείνα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις (καταβάλλονται για παρασχεθείσα εργασία σε προηγούμενες χρήσεις),

- στο λογαριασμό 60.05 το τμήμα που αφορά την κλειόμενη χρήση.

Στο λογαριασμό 82.00 και σε (ανοιγμένο) ιδιαίτερο τριτοβάθμιο του, καταχωρούνται και οι τυχόν καταβαλλόμενες, από τις επιχειρήσεις, περιοδικές παροχές στο προσωπικό τους, μετά τη συνταξιοδότηση του.

Από φορολογική άποψη:

Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους εργατοϋπαλλήλους που αποχωρούν από την επιχείρηση είτε λόγω συνταξιοδότησεως, είτε λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας, εφόσον καταβάλλονται από νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση της επιχειρήσεως αποτελούν δαπάνες εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα.

Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από την επιχείρηση οικειοθελώς, χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση είναι επίσης εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, εφόσον κατά την κρίση του Οικ. Εφόρου ή των διοικητικών δικαστηρίων, συμβάλλουν σοβαρά και αποδεδειγμένα στην καλύτερη απόδοση της επιχειρήσεως (Σ.τ.Ε 637/1955, 3755/1988).

Η δαπάνη αποζημιώσεων που καταβάλλονται από την επιχείρηση σε αποχωρήσαντες λόγω συνταξιοδότησης υπαλλήλους της πέραν των νομίμων αποζημιώσεων του Ν. 2112/1920 κρίνεται παραγωγική και, συνεπώς, εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα, με τη σκέψη ότι η αυξημένη αποζημίωση των συνταξιοδοτούμενων υπαλλήλων συμβάλλει στην τόνωση της αποδόσεως και την εργατικότητα του (παραμένοντος) προσωπικού της επιχειρήσεως (Σ.τ.Ε. 2993/1991).

Η αποζημίωση που η επιχείρηση καταβάλλει οικειοθελώς στο προσωπικό της πέραν της νόμιμης αποζημιώσεως κρίνεται παραγωγική δαπάνη, διότι συμβάλλει στη επαύξηση του ενδιαφέροντος του προσωπικού προς προώθηση των εργασιών της επιχειρήσεως και στην αύξηση των κερδών της και, συνεπώς, αναγνωρίζεται ως εκπεστέα, από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνη (Σ.τ.Ε. 3735/1988).

Η αποζημίωση που καταβάλλεται στο απολυθέν προσωπικό, πέραν της νομίμου, δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη όταν η επιχείρηση διακόπτει τη δραστηριότητα της και απολύεται όλο το προσωπικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61

«ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ»

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο λογ/σμο 61 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων» καταχωρίζονται οι αμοιβές που λογίζονται και καταβάλλονται από την επιχείρηση για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δεν συνδέονται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Φορολογία εισοδήματος:

Οι αμοιβές των ελεύθερων επαγγελματιών και λοιπών τρίτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, χαρακτηριζόμενες ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως (άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' του ν. 2238/1994), εφόσον συντρέχουν οι γενικές προϋποθέσεις αναγνώρισεως των δαπανών.

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αμοιβές σε υπαλλήλους της εταιρίας, οι οποίοι είχαν παράλληλα και την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία για υπηρεσίες που προσέφεραν στην εταιρία υπό την ιδιότητα των ελεύθερων επαγγελματιών και οι οποίοι εξέδωσαν για την είσπραξη της αμοιβής τους αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Σ.τ.Ε. 1068/1989, 2581/1994).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.00: «Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών»

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.01: «Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών»

• Από λογιστική άποψη:

Στους λογ/σμούς 61.00 & 61.01 και τους υπολογαριασμούς τους, καταχωρούνται οι αμοιβές και τα έξοδα που καταβάλλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες ή σε μη ελεύθερους επαγγελματίες (π.χ. μέλη Δ.Σ.), εφόσον οι αμοιβές και τα έξοδα αυτά υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

Όταν τα έξοδα που καταβάλλονται σε τρίτους δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς 64.98.02, 64.98.03, 64.98.04 & 64.98.05, ανάλογα της περιπτώσεως, ενώ οι αμοιβές τους, είτε υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου είτε όχι, καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του 61. Οι αμοιβές των τρίτων που κατ' εξαίρεση δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, καταχωρούνται στον λογ/σμο 61.98 «Λοιπές Αμοιβές Τρίτων» ή σε νεοδημιουργούμενο δευτεροβάθμιο, όπως π.χ. τον 61.90 «Αμοιβές Τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος» που υιοθετήθηκε με την Γνωμ. του ΕΣΥΛ 252/2244/1995. Στον υπολογ/σμο του 61.90 καταχωρούνται και οι αμοιβές του συνεργείου καθαρισμού κτιρίων. Στους υπολογ/σμούς του 61 καταχωρούνται, εκτός από τις αμοιβές των τρίτων, κατ' εξαίρεση και τα καταβαλλόμενα στους τρίτους έξοδα, μαζί με τις αμοιβές τους, που δημιουργούνται από τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους και εφ' όσον τα έξοδα αυτά υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος (διαφορετικά αποχωρίζονται και καταχωρούνται στον 64.98).

Από φορολογική άποψη (61.00):

Το εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών

Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρείται το εισόδημα που αποκτούν από την άσκηση του επαγγέλματος τους οι ελεύθεροι επαγγελματίες που κατονομάζονται στο άρθρο 48 παρ.1 του ν. 2238/1994. Στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται (άρθρο 48 παρ.του ν.2238/1994.):

1. Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγχτές ανωνύμων εταιρειών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολιάζουσας κληρονομιάς.
2. Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.
3. Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για την συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά

πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά.

Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζονται και :

- Τα ποσά που καταβάλλονται στον ελεύθερο επαγγελματία για τις μετακινήσεις και τα οδοιπορικά του εκτός έδρας και συνεπώς πρέπει να εκδίδει και για τα ποσά αυτά «αποδείξεις παροχής υπηρεσιών»
- Οι τόκοι που επιδικάζονται υπέρ ελεύθερου επαγγελματία με δικαστικές αποφάσεις και συνεπώς πρέπει να εκδίδει και για τα ποσά αυτά « αποδείξεις παροχής υπηρεσιών»
- Οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης εισπράξεως των αμοιβών τους για προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες (άρθρο 48 παρ.4 ν.2238/94).

Τέλος ως εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως και Ζ' του άρθρου 4 παρ.2 (άρθρο 48 παρ. 3 ν. 2238/94).

Παρακράτηση φόρου από καταβαλλόμενες αμοιβές σε ελεύθερους επαγγελματίες

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 παρ.1 του ν. 2238/94, επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους (εκτός απ' το Δημόσιο κλπ πρόσωπα του άρθρου 2 παρ.3 του ΚΒΣ) προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκιο αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το π.δ. 186/1992 η έκδοση θεωρημένων αποδεικτικού στοιχείου απ' τον δικαιούχο των αμοιβών αυτών, οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ο παρακρατούμενος φόρος αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή στην Δ.Ο.Υ της έδρας τους, μέχρι την 20^η ημέρα των μηνών Μαρτίου, Ιουνίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους.

Όταν οι αμοιβές καταβάλλονται σε ΑΕ ή ΕΠΕ, της οποίας αντικείμενο εργασιών αποτελεί η άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου, καθόσον οι εταιρίες αυτές αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών.

Επισημαίνεται ότι, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση «στην περίπτωση που εκείνος, ο οποίος έχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου δεν παρακράτησε τον οικείο φόρο, ο δικαιούχος όμως δήλωσε στη φορολογική του δήλωση το εισόδημα του και φορολογήθηκε γι' αυτό, δεν τίθεται θέμα καταλογισμού σε βάρος του υπόχρεου σε παρακράτηση για τον μη παρακρατηθέντα φόρο, αλλά στην περίπτωση αυτήν επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του Ν. 2523/97. Αυτό, γιατί με βάση τη διαδικασία που ακολουθείται στις φορολογικές αρχές ο καταλογισμός του φόρου σε βάρος των υπόχρεων οι οποίοι δεν παρακράτησαν τον οφειλόμενο φόρο είναι επισφαλής ως προς την τελική επιστροφή του ήδη καταβληθέντος από τους δικαιούχους των αμοιβών φόρου είτε λόγω υπηρεσιακών αδυναμιών (βραδύτητα στην εκκαθάριση των συμπληρωματικών δηλώσεων) είτε λόγω υποκειμενικής συμπεριφοράς του δικαιούχου του επιστρεφόμενου ποσού (μισθωτού, αυτοαπασχολούμενου) ο οποίος δεν θα επιστρέψει στον υπόχρεο παρακράτησης το ποσό που αυτός κατέβαλε για λογαριασμό του δημιουργούνται ανεπιθύμητες προστριβές και προκαλούνται αντιδικίες τόσο μεταξύ των φορολογικών αρχών όσο και μεταξύ των ιδιωτών ... (Υπ. Οικ. Εγγ. 1110483/2125/Α0012/29.1.2001 στο οποίο μνημονεύεται και το έγγραφο του ίδιου Υπουργείου 1072801/10637/3.10.1997).

Η αμοιβή του ελεύθερου επαγγελματία αναγνωρίζεται ως εκπιπτόμενη δαπάνη

Η αμοιβή του ελεύθερου επαγγελματία εκπίπεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που την κατέβαλε κατά τις γενικές διατάξεις. Σημειώνεται ότι δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη η αμοιβή ελεύθερου επαγγελματία όταν δεν έχει εκδοθεί η οριζόμενη από τις διατάξεις του ΚΒΣ «απόδειξη παροχής υπηρεσιών» (Σ.τ.Ε. 128/1983).

Από φορολογική άποψη (61.01):

Οι δαπάνες που καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως έξοδα διαχείρισης υπό την προϋπόθεση ότι δεν συνιστούν ελευθεριότητα και πραγματοποιούνται για την επαγγελματική εξυπηρέτηση και για την εκτέλεση των σκοπών της επιχείρησης.

Εφόσον ο τρίτος είναι επιτηδευματίας και εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών δεν γίνεται καμία παρακράτηση φόρου εισοδήματος από τις καταβαλλόμενες σε αυτόν αμοιβές. Εφόσον όμως οι τρίτοι δεν είναι επιτηδευματίες η επιχείρηση που καταβάλλει σε αυτούς αμοιβές με «απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης» υποχρεούνται, επί του συνολικού ακαθάριστου ποσού των αμοιβών:

-να παρακρατεί φόρο εισοδήματος 20% (άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν.2238/1994), έτσι ώστε να εκπίπεται η δαπάνη και

-να υπολογίζει τέλη χαρτοσήμου 3,6%, καθόσον οι αμοιβές αυτές βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α.

Για τις αμοιβές που καταβάλλονται σε καθηγητές ΑΕΙ για γνωμοδοτήσεις τους εκδίδεται απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης, ανεξάρτητα από το ύψος της και παρακρατείται φόρος 20%. Επίσης παρακρατείται χαρτόσημο 2,4%, γιατί το εισόδημα θεωρείται ότι περιέρχεται σε ελεύθερο επαγγελματία, μολονότι προέρχεται από ευκαιριακή άσκηση επαγγέλματος (Υπ. Οικ. Εγγ. 1058777/376/22.5.98).

Η δαπάνη των αμοιβών που καταβάλλονται σε μη επιτηδευματίες με «απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης» εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, εκτός εάν ο Οικον. Έφορος αποδείξει, ότι τα συγκεκριμένα πρόσωπα που έλαβαν την αμοιβή, είχαν την ιδιότητα του επιτηδευματία, οπότε έπρεπε να είχαν εκδώσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (Σ.τ.Ε 1759/1982).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.02: « Προμήθειες πωλήσεων»

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.02.00 «Προμήθειες για πωλήσεις»:

Από λογιστική άποψη:

Οι προμήθειες που καταβάλλει η επιχείρηση για αγορές περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων κ.λπ.) αποτελούν ειδικό έξοδο, το οποίο προσauξάνει το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων στοιχείων. Η καταχώρηση των προμηθειών στον σχολιαζόμενο λογ/σμό δικαιολογείται μόνο στις περιπτώσεις που η επιχείρηση παρακρατεί από τα καταβαλλόμενα ποσά φόρο εισοδήματος και χαρτόσημο, προκειμένου να διευκολύνεται η κατάρτιση των σχετικών φορολογικών δηλώσεων. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να επακολουθεί άμεση μεταφορά των προμηθειών από τον σχολιαζόμενο λογ/σμό στη χρέωση των οικείων λογ/σμών των αγοραζόμενων περιουσιακών στοιχείων, αυξάνοντας το κόστος κτήσεως αυτών.

Από φορολογική άποψη:

➤ Οι προμήθειες που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά αγαθών από τρίτους ή τη λήψη υπηρεσιών για λογαριασμό της εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα υπό την προϋπόθεση ότι η δαπάνη έχει καταχωρηθεί στα βιβλία και έχει εκδοθεί το νόμιμο δικαιολογητικό(εκκαθάριση του παραγγελιοδόχου ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του αντιπροσώπου ή

απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης όταν ο δικαιούχος της προμήθειας δεν είναι υπόχρεος εκδόσεως φορολογικού στοιχείου). (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

➤ Για τις προμήθειες που καταβάλλει η επιχείρηση σε αντιπρόσωπό της στην αλλοδαπή, ούτε παρακρατείται ούτε καταβάλλεται φόρος εισοδήματος (εισόδημα του αντιπροσώπου κτώμενο στην αλλοδαπή).

➤ Η εκτέλεση από το φορολογικό αντιπρόσωπο διαφόρων πράξεων στην Ελλάδα για λογαριασμό επιχειρήσεων εγκαταστημένων στο εξωτερικό, είναι άσκηση κερδοσκοπικού επαγγέλματος και το εισόδημα που αποκτά ο φορολογικός αντιπρόσωπος θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.02.01 «Λοιπές Προμήθειες Τρίτων»:

Από λογιστική άποψη:

Οι προμήθειες που καταβάλλει η επιχείρηση για τις πωλήσεις της αποτελούν ειδικά (άμεσα) έξοδα πωλήσεων. Τα έξοδα αυτά, στην αναλυτική λογιστική, μεταφέρονται στη χρέωση του 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» και του τριτοβάθμιου του 92.03.04 «άμεσα έξοδα πωλήσεων», και τα οποία τελικά καταλήγουν στη χρέωση του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» μειώνοντας το μικτό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

Από φορολογική άποψη:

➤ Όταν για την καταβολή των προμηθειών η καταβάλλουσα επιχείρηση εκδίδει «απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης», παρακρατεί και αποδίδει στο Δημόσιο φόρο εισοδήματος 20% επί του ακαθάριστου ποσού της προμήθειας (άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε του ν.2238/1994) και χαρτόσημο 3,6%. Η δαπάνη αυτή είναι εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα, εκτός αν ο Οικ. Έφορος αποδείξει ότι τα συγκεκριμένα πρόσωπα είχαν την ιδιότητα του επιτηδευματία, οπότε έπρεπε να εκδώσουν τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (Σ.τ.Ε. 3326/1982).

- Όταν ο δικαιούχος της προμήθειας είναι επιτηδευματίας και συνεπώς, για τη λήψη της προμήθειας, εκδίδει εκκαθάριση ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών δεν γίνεται καμία παρακράτηση για φόρο εισοδήματος.
- Για τις προμήθειες που καταβάλλει η επιχείρηση σε αντιπρόσωπό της στην αλλοδαπή, ούτε παρακρατείται ούτε καταβάλλεται φόρος εισοδήματος (εισόδημα του αντιπροσώπου κτώμενο στην αλλοδαπή).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.03: «Αμοιβές επεξεργασίας (fason) σε τρίτους»

Από λογιστική άποψη:

Στο λογ/σμό 61.03 καταχωρούνται οι αμοιβές επεξεργασίας (fason) που καταβάλλονται σε τρίτους. Στις περιπτώσεις που η αμοιβή επεξεργασίας του τρίτου καταβάλλεται σε είδος, με παρακράτηση ορισμένης ποσότητας από το παραγόμενο (από την επεξεργασία του τρίτου) είδος, εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

1. Κατά την αποστολή της σχετικής ποσότητας των προς επεξεργασία πρώτων υλών στον τρίτο (φασιονίστα) θα χρεωθεί (με την αξία κτήσεως) ο λογ/σμός 94.24.97 «πρώτες και βοηθητικές ύλες σε τρίτους»(και σχετική μερίδα αποθήκης), με πίστωση του οικείου υπολογ/σμού και της μερίδας αποθήκης του 94.24.
2. Μετά την επεξεργασία, ο κύριος των αγαθών εκδίδει και αποστέλλει στο φασιονίστα τιμολόγιο πωλήσεως για την αμοιβή του, στο οποίο αποτιμά σε € την αμοιβή του φασιονίστα σε είδος, με βάση το συνολικό κόστος κτήσεως της επεξεργασθείσας από τον τρίτο πρώτης ύλης και της ποσότητας του έτοιμου ή ημέτοιμου προϊόντος που παραλαμβάνει ο κύριος, από την οποία έχει αφαιρεθεί η αμοιβή σε είδος του τρίτου (δηλαδή διαιρείται το κόστος κτήσεως της επεξεργασθείσας πρώτης ύλης δια της ποσότητας του έτοιμου ή ημέτοιμου

προϊόντος που παράχθηκε, μειωμένης με την ποσότητα της αμοιβής του τρίτου). Στο τιμολόγιο αυτό υπολογίζεται και ΠΑ, κατά τα γνωστά.

3. Μετά την επεξεργασία, ο φασιονίστας εκδίδει και αποστέλλει στο κύριο των αγαθών ή αθεώρητη εκκαθάριση (άρθρα 12 παρ. 7 και 19 Π.Δ. 186/1992) ή θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (άρθρα 12 παρ. 1 και 15 και 19 Κ.Β.Σ. και παρ. 12.13.4 ερμ. Εγκ.3/1992) που αναγράφει, μεταξύ των άλλων, και την αμοιβή του σε είδος, την οποία μετατρέπει σε € σύμφωνα με το τιμολόγιο πώλησεως του κυρίου των αγαθών και υπολογίζει και τον αναλογούντα ΦΠΑ.

4. Στη συνέχεια η επιχείρηση διενεργεί λογιστικές εγγραφές συγκεντρώσεως των εξόδων επεξεργασίας σε οικείο υπολογαριασμό του 92.00, καθώς και υπολογισμού του κόστους παραγωγής σε υπολογαριασμό του 93 και του μικτού αποτελέσματος σε υπολογαριασμό του 96.71 (ή του 96.26.71, αν τηρείται ο 96.22).

Από φορολογική άποψη:

Οι πλασιέ (dealers) μεσολαβούν μεταξύ αγοραστή και πωλητή για τη διάθεση των προϊόντων του τελευταίου έναντι αμοιβής. Η αμοιβή αυτή καθορίζεται κατ' αποκοπή ή κατ' αποκοπή ή κατά μονάδα παρεχόμενης εργασίας ή σε ποσοστό στις πωλήσεις (μεσιτεία ή προμήθεια) και θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' κατηγορίας), εφόσον ο dealer δεν υπόκειται σε έλεγχο του πωλητή ούτε ως προς το χρόνο ούτε ως προς τρόπο και τόπο παροχής της εργασίας και ούτε που καταβάλλεται μισθός ή οδοιπορικά. Στην περίπτωση όμως που ο πλασιέ δεν εργάζεται για δικό του λογαριασμό, αλλά παρέχει τις υπηρεσίες του κατά σύστημα σε μία ή περισσότερες επιχειρήσεις προς τις οποίες βρίσκεται σε υπαλληλική σχέση και εξάρτηση, ανεξάρτητα με τον τρόπο αμοιβής του (π.χ. πάγιο ποσό, ποσοστά ή προμήθειες), οι αμοιβές του θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και όχι από εμπορικές επιχειρήσεις.

Οι αμοιβές που αποκτούν οι απασχολούμενοι με το σύστημα φασόν θεωρείται, σε κάθε περίπτωση, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (παροχής υπηρεσιών), υπό την προϋπόθεση ότι συνδέονται με τον εργοδότη με μίσθωση έργου και όχι με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Οι αμοιβές (προμήθειες) του τρίτου για επεξεργασία υλικών της επιχείρησης προσ αυξάνουν το κόστος κτήσεως των πρώτων και βοηθητικών υλών ή το κόστος των παραγόμενων προϊόντων και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (άρθρο 31 παρ. 1 περ. γ' του ν.2238/1994). (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ α').

Επί βιομηχανοποίησης ή επεξεργασίας πρώτων υλών, που εισάγονται από το εξωτερικό και επανεξάγονται με μορφή έτοιμων ή ημιτελών προϊόντων, υπολογίζεται έκπτωση δαπανών χωρίς δικαιολογητικά υπολογιζόμενη με συντελεστή 3% πάνω στη λαμβανόμενη αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες (άρθρο 31 παρ.5 του ν.2238/94).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.90: «Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος»

Από λογιστική άποψη:

Ο λογ/σμός «Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος» δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. 252/2244/1995.

Σ' αυτόν καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζει και καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους που δεν έχουν με αυτήν σχέση εξαρτημένης εργασίας, από τις οποίες αμοιβές, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, δεν υφίσταται υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου εισοδήματος.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.91: « Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων»

Από λογιστική άποψη:

Ο λογ/σμός «Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων», δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. 95/1964/1992. Σ' αυτόν καταχωρούνται τα πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα που καταβάλλουν οι δισκογραφικές επιχειρήσεις σε πνευματικούς δημιουργούς (συνθέτες, στιχουργούς κ.λπ.) και τα οποία υπολογίζονται επί των εκάστοτε πραγματοποιούμενων πωλήσεων. Πρόκειται για ειδικά (άμεσα) έξοδα πωλήσεων, τα οποία μεταφέρονται στη χρέωση του 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» και του τριτοβάθμιού του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», προσυξάνοντας το κόστος των πωλημένων.

Από φορολογική άποψη:

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ι' του ν.2238/1994, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Για την έκπτωση των δικαιωμάτων αυτών, αρκεί η πίστωση αυτών στο όνομα του δικαιούχου, εφόσον έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις αποδόσεως του παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί σε αυτά, χωρίς να απαιτείται και η καταβολή τους, όπως απαιτείτο μέχρι 30.12.1997 (πριν από την ισχύ του άρθρου 14 παρ.6 του ν. 2459/1997). Η πίστωση του δικαιούχου μπορεί να γίνει μέχρι την προθεσμία διενέργειας των εγγραφών ισολογισμού από την καταβάλλουσα τα δικαιώματα επιχείρηση.

Τα πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα που καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό, εφόσον καταβάλλονται σε ημεδαπό συνιστούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος με

συντελεστή **20%**,¹ ο οποίος αποδίδεται στο Δημόσιο ανά δέμηνο. Εφόσον δικαιούχοι των δικαιωμάτων είναι αλλοδαπές επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα κάτοικοι αλλοδαπής ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 6 του ν.2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα υπό συζήτηση δικαιώματα με συντελεστή:

- 20% ⁽¹⁾ για κινηματογραφικές ή τηλεοπτικές ταινίες, μαγνητοταινίες για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών,
- 20% για αποζημίωση ή δικαιώματα των λοιπών περιπτώσεων, όπως εκτενέστερα αναπτύσσεται στο λογ/σμό 61.98.00.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.92: «Εισφορές επιχείρησης σε ασφαλιστικούς οργανισμούς»

Από λογιστική άποψη:

Σ' αυτόν καταχωρούνται οι εισφορές που καταβάλλει η επιχείρηση σε ασφαλιστικούς οργανισμούς για την ασφάλιση ελεύθερων επαγγελματιών που συνδέονται με αυτήν με **βάση σύμβαση μη εξαρτημένης εργασίας** και οι οποίοι αμείβονται με πάγια αντιμίσθια.

Στο λογ/σμό καταχωρούνται π.χ. οι εισφορές που καταβάλλει η επιχείρηση στο Ταμείο Νομικών για την ασφάλιση των δικηγόρων που παρέχουν τις υπηρεσίες τους σ' αυτήν και αμείβονται με πάγια αντιμίσθια (η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ.1 του ν.2238/1994, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες), όπως επίσης και οι εισφορές που καταβάλλει η επιχείρηση στο ΤΣΑΥ για την ασφάλιση των ιατρών του ΕΣΥ.

Επισημαίνεται ότι εάν οι ελεύθεροι επαγγελματίες συνδέονται με την επιχείρηση με σχέση εξαρτημένης εργασίας οι αμοιβές και εισφορές που

¹ Μέχρι 31.12.2002, ο συντελεστής ανερχόταν σε 10% (άρθρο 9 παρ.2 του ν.3091/2002)

καταβάλλει η επιχείρηση γι' αυτούς καταχωρούνται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 60.

Από φορολογική άποψη:

Οι εισφορές που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης του ν.3029/2002, με βάση τα οριζόμενα στο ιδρυτικό καταστατικό των ταμείων αυτών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους καθ' όσον μετά την απόφαση των επιχειρήσεων να συμμετέχουν στις ως άνω ασφαλιστικές εισφορές η καταβολή αυτών καθίσταται υποχρεωτική (1061032/1237/A0012/21-10-2002).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.98: «Λοιπές αμοιβές τρίτων»

Λογ/σμος 61.98.00: «Χρήσεις δικαιωμάτων (Royalties)»

Από λογιστική άποψη:

Στο λογ/σμο 61.98.00 «Χρήσεις δικαιωμάτων (Royalties)», καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται ή λογίζονται υπέρ τρίτων κάθε χρόνο για την παραχώρηση της χρήσεως δικαιωμάτων και προνομίων (π.χ. σημάτων, μεθόδων παραγωγής ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας). Τα ποσά που καταβάλλονται εφάπαξ, για την παραχώρηση της χρήσεως των δικαιωμάτων και των προνομίων αυτών για περισσότερα χρόνια, καταχωρούνται στη χρέωση των οικείων υπολ/σμών του 16.01 «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», δηλαδή αντιμετωπίζονται ως άυλα πάγια στοιχεία.

Από φορολογική άποψη:

Α. Για την αναγνώριση της δαπάνης απαιτείται καταχώρηση της στα βιβλία

Σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 περ. ι' του ν.2238/1994 από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν «τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις (σε ημεδαπές ή αλλοδαπές) και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση

τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας (ως καταχωρούνται στο λογ/σμο 61.91) και άλλων δικαιωμάτων».

Για την έκπτωση των δικαιωμάτων και αποζημιώσεων αρκεί η πίστωση αυτών στο όνομα του δικαιούχου, χωρίς να απαιτείται η καταβολή τους, όπως απαιτείτο μέχρι 30.12.1997 (δηλ. πριν από την ισχύ του αριθμού 14 παρ. 6 του ν.2459/1997). Η πίστωση του δικαιούχου μπορεί να γίνει μέχρι τη λήξη της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού της χρήσης στην οποία αναφέρονται.

Διευκρινίζεται ότι στα δικαιώματα της περιπτώσεως αυτής δεν περιλαμβάνονται τα μισθώματα που καταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων (Franchising) από το λήπτη- δικαιοδόχο (Franchisee) προς τον δότη – δικαιοπάροχο (Franchiser) των δικαιωμάτων. Προαπαιτούμενο για την έκπτωση από το λήπτη – δικαιοδόχο των ποσών που καταβάλλει στον δότη – δικαιοπάροχο είναι η προηγούμενη κατάθεση του συμφωνητικού δικαιόχρησης στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ του δότη – δικαιοπάροχου και του λήπτη – δικαιούχου (Εγκ. Πολ. 1142/24.4.1997).

Αν όμως ο δικαιοπάροχος είναι ταυτόχρονα και προμηθευτής των πωλημένων από το δικαιοδόχο εμπορευμάτων, τότε δεν μπορεί να εκπέσει φορολογικά καμία δαπάνη για την χρήση των παραπάνω δικαιωμάτων, αφού η προώθηση των πωλήσεων του μισθωτή ωφελεί – έστω και έμμεσα – τον εκμισθωτή (Εγκ.Πολ. 1142/24.4.1997).

Β. Όταν ο δικαιούχος των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων είναι αλλοδαπός.

• Περιορισμοί και έλεγχος του ύψους της δαπάνης

Όταν δικαιούχος των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων είναι αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο απαιτείται:

- I. να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 13 του ν.2238/94 ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

- II. Η υποχρέωση καταβολής να προκύπτει από έγγραφη σύμβαση και από αντίστοιχο τιμολόγιο του αντισυμβαλλόμενου.
- III. Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, αρκεί η πίστωση στο όνομα του αλλοδαπού δικαιούχου μέχρι την λήξη προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα.
- IV. Απαιτείται προέγκριση από την Επιτροπή, η οποία συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Ο έλεγχος των προαναφερόμενων αποζημιώσεων ή δικαιωμάτων, με εξαίρεση τα ποσά από πνευματικά, συγγενικά ή συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, ενεργείται κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση γ' της παρ.4 του άρθρου 66 του ν. 2238/94, όταν καταβάλλονται: α) από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή και διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, καθώς και από μικτές επιχειρήσεις κατά το μέρος που αφορούν στον εμπορικό κλάδο, ανεξάρτητα από το ύψος τους, β) από λοιπές επιχειρήσεις: αα) στη μητρική τους επιχείρηση, προκειμένου για θυγατρικές, ββ) στο κεντρικό τους κατάστημα, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπής, και γγ) σε αλλοδαπή ή ημεδαπή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων, εφόσον υπερβαίνουν το τέσσερα τοις εκατό (4%) των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος ή το ποσό των 500.000 € ετησίως, ανεξάρτητα από το καταβαλλόμενο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων.

✱ **Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος επί των αποζημιώσεων ή των δικαιωμάτων που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις.**

Με το άρθρο 13 παρ. 6 του ν. 2238/1994 ορίζεται σχετικώς ότι « στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά

πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα:

- για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων,
- για την εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την οργάνωση επιχειρήσεων, την εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβούλων στην Ελλάδα, καθώς και στις αμοιβές, που καταβάλλονται σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες κατοίκους ξένων χωρών για τη συμμετοχή τους σε διάφορες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα, ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, παρακράτηση φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής.

❁ Πως υπολογίζεται ο φόρος επί των αποζημιώσεων ή των δικαιωμάτων που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις

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

-Είκοσι τοις εκατό (20%)¹ για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών.

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

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

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

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

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

Εάν ο δικαιούχος της αποζημιώσεως, αμοιβής κ.λπ. είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, ο δικαιούχος αυτός προσκομίζει τα κατάλληλα έγγραφα από τη φορολογική αρχή της χώρας του και απαλλάσσεται της φορολογίας.

Γ. Όταν ο παραχωρών τα δικαιώματα είναι ημεδαπή επιχείρηση

Σ' αυτήν την περίπτωση διακρίνουμε:

- ο Εάν η χρήση του άυλου στοιχείου μεταβιβάζεται με πώληση του στοιχείου, εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 περ.β' του ν.2238/1994, και η ωφέλεια φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης με συντελεστή 20% (ο συντελεστής αυξήθηκε από 10% σε 20% με το άρθρο 9 παρ.2 του ν. 3091/2002 και ισχύει για τα ποσά που καταβάλλονται ή πιστώνονται στο δικαιούχο από 1.1.2003 και μετά).

ο Εάν η χρήση του άυλου στοιχείου παραχωρείται με βάση σύμβαση μισθώσεως και ο παραχωρών τη χρήση αποκτά έσοδο χωρίς να υποβάλλεται σε ιδιαίτερα έξοδα (καταχωρούμενο στο λογ/σμό 75.09 «ενοίκια ασώματων ακινητοποιήσεων»), εφαρμόζεται επίσης η προαναφερόμενη διάταξη και το μίσθωμα υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 20% με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως.

ο Εάν ο παραχωρών τη χρήση του άυλου πάγιου στοιχείου υποβάλλεται σε σχετικές δαπάνες σε καθημερινή μόνιμη βάση για την προστασία του κύρους, της φήμης και της ποιότητας του δικαιώματος, τα εισπραττόμενα από αυτόν ποσά αποτελούν εισόδημα από την άσκηση εμπορικής εκμεταλλεύσεως και υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για το αποκτώμενο κατ' έτος ποσό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994. Η καταβάλλουσα συνεπώς, τις αποζημιώσεις, αμοιβές κ.λπ. αυτές επιχείρηση δεν προβαίνει σε καμία παρακράτηση ή απόδοση φόρου εισοδήματος.

Λογ/σμός 61.98.01: «Αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας προμηθευτών»

Από λογιστική άποψη:

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση λόγω ασυνήθους φθοράς που επήλθε με υπαιτιότητα της στα επιστρεπτέα είδη συσκευασίας των προμηθευτών της. Ο προμηθευτής – ιδιοκτήτης των ειδών συσκευασίας καταχωρεί τα ποσά που εισπράττει στην πίστωση του λογ/σμού 74.98.01 «έσοδα από μερική χρησιμοποίηση ειδών συσκευασίας».

Οι αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας συνιστά γενικό έξοδο διαθέσεως.

Από φορολογική άποψη:

Η αποζημίωση που καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους λόγω φθοράς ή απώλειας περιουσιακών στοιχείων των τρίτων έστω και αν οφείλονται σε αμέλεια των στελεχών και λοιπών εργαζομένων της εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής (Σ.τ.Ε 2689/1971) , τα οποία οι τρίτοι παρέδωσαν σ' αυτήν στα πλαίσια της ασκήσεως της επιχειρηματικής της δραστηριότητας (λ.χ. για αποθήκευση, σε παρακαταθήκη). Η αποζημίωση αυτή θεωρείται γενικό έξοδο και αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (Σ.τ.Ε. 1385/1990).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62

«ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ»

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Γενικά περί παροχών τρίτων:

Στους υπολογ/σμούς του 62 καταχωρούνται:

- Το αντίτιμο των παροχών κοινής ωφέλειας (ηλεκτρικό ρεύμα, φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας, ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας, τηλεπικοινωνίες).
- Τα ενοίκια μισθώσεως πάγιων στοιχείων, εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση προσωπικού, τα οποία καταχωρούνται στο λογ/σμό 60.20.01 «έξοδα στεγάσεως».
- Τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες προσωπικού και καταχωρούνται στο λογ/σμό 60.02.06 «ασφάλιστρα προσωπικού», καθώς και εκείνα που αφορούν ασφάλειες μεταφοράς των αγοραζόμενων ειδών, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογ/σμούς του 32 «παραγγελίες στο εξωτερικό» ή σε λογ/σμούς αποθεμάτων της ομάδας 2 ή πάγιων στοιχείων της ομάδας 1.
- Τα κάθε είδους αποθήκευτρα.
- Το κόστος επισκευής και συντηρήσεως πάγιων και λοιπών στοιχείων ενεργητικού, που γίνονται από τρίτους και
- Οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν υπάγονται σε έναν από τους υπολογ/σμούς του σχολιαζόμενου λογ/σμού 62.

Από φορολογική άποψη:

Οι δαπάνες που καταχωρούνται στο λογ/σμό 62 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εφόσον συντρέχουν οι γενικές προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για την αναγνώριση των δαπανών, με εξαίρεση τις δαπάνες των επιβατικών αυτοκινήτων που αναγνωρίζονται κατά ένα μέρος σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ.β' του ν. 2238/1994 και τα ομαδικά ασφάλιστρα που εκπίπτουν στη χρήση του καταβάλλονται.

Στις περιπτώσεις των ενοικίων αυτοκινήτων, μηχανημάτων κ.λπ. που κατά τα αμέσως παραπάνω προαναφερόμενα εκδίδεται «απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης» του άρθρου 15ΚΒΣ γίνεται παρακράτηση φόρου 20% επί του συνολικού ποσού των ενοικίων (άρθρο 156 παρ.1 περ.ε' του ν.2238/1994).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.00: «Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής»

Από λογιστική άποψη:

Στο λογ/σμό 62.00 «Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής», καταχωρείται μόνο η αξία του ηλεκτρικού ρεύματος που καταναλώνεται στην παραγωγή, ενώ η αξία του ρεύματος που καταναλώνεται για τις λοιπές λειτουργίες της επιχείρησης (διοίκηση, διάθεση κ.λπ.) καταχωρείται στο λογ/σμό 62.98.00 «φωτισμός».

Επισημαίνεται ότι στον παρόντα λογ/σμό καταχωρείται μόνο η αξία του ρεύματος, ενώ τα δημοτικά τέλη και ο δημοτικός φόρος, καθώς και η εισφορά για την ΕΡΤ, που περιλαμβάνονται στους λογ/σμούς της ΔΕΗ και συνεξοφλούνται με την αξία του ρεύματος, πρέπει να αποχωρίζονται και να καταχωρούνται:

- Τα δημοτικά τέλη και ο δημοτικός φόρος στο λογ/σμό 63.04 «δημοτικοί φόροι- τέλη» και
- Η εισφορά για την ΕΡΤ στο λογ/σμό 63.98 «διάφοροι φόροι – τέλη».

Από φορολογική άποψη:

Η δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος, έστω και αν ο μετρητής έχει παραμείνει στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου (εκμισθωτή) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α').

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ.1 περ.στ' του ν.2238/94 (ισχύς από 28/12/2000), η δαπάνη που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή της ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της ΔΕΗ είναι δυνατό, για τις τρεις (3) πρώτες χρήσεις τους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, να αποσβεσθούν με συντελεστή μηδέν τα εκατό (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 διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση (ο τρόπος αυτός απόσβεσης ισχύει μέχρι 31/12/2002 –άρθρο 5 παρ.6 του ν. 3091/2002).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.01: «Φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας»

Στο λογ/σμό 62.01 «φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας», ισχύουν ανάλογα τα εκτιθέμενα στο επόμενο λογ/σμό 62.02.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.02: «Υδρευση παραγωγικής διαδικασίας»

Από λογιστική άποψη:

Στο λογ/σμό 62.02 «Υδρευση παραγωγικής διαδικασίας», καταχωρείται το αντίτιμο υδρεύσεως (ΕΥΔΑΠ, κ.λπ) της λειτουργίας παραγωγής, ενώ το αντίτιμο υδρεύσεως των λοιπών λειτουργιών της επιχειρήσεως καταχωρείται στο λογ/σμό 62.98.02.

Από φορολογική άποψη:

Η δαπάνη ύδρευσης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με το ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α').

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.03: «Τηλεπικοινωνίες»

Ο λογ/σμός «Τηλεπικοινωνίες», αναλύεται στους ακόλουθους υπολ/σμούς:

- 62.03.00 «Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά»
- 62.03.01 «ΤΕΛΕΞ(Τηλέτυπο) – FAX»
- 62.03.02 «Ταχυδρομικά»
- 62.03.03 «Διάφορα έξοδα τηλεπικοινωνιών»
- 62.03.10 «Αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση»

Από τους παραπάνω υπολ/σμούς σχολιάζουμε στα επόμενα τους ακόλουθους:

Λογ/σμός 62.03.00 «Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά»

Από λογιστική άποψη:

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα τηλεφωνικά και τηλεγραφικά έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση. Σημειώνεται ότι οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την απόκτηση και εγκατάσταση τηλεφωνικών γραμμών και συνδέσεων δεν καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό, αλλά στο λογ/σμό 14.08 «εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών» (Ε.Σ.Υ.Λ. γνώμ. 116/1992).

Από φορολογική άποψη:

Νόμιμο δικαιολογητικό αποτελούν οι αποδείξεις που εκδίδει ο ΟΤΕ (ΚΒΣ, άρθρο 12 παρ. 16 περ. β'). Τα έξοδα που καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως.

Η δαπάνη των τηλεφωνικών τελών βαρύνει αυτόν που χρησιμοποιεί το τηλέφωνο και στην περίπτωση ακόμη που το τηλέφωνο ανήκει σε τρίτο (Σ.τ.Ε 3887-88/1985) (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περα').

Για την απόρριψη δαπανών υπεραστικών τηλεφωνημάτων, ο φορολογικός έλεγχος οφείλει να αποδείξει ότι τα τηλέφωνα έγιναν για προσωπικούς λόγους και όχι για τις εργασίες της επιχειρήσεως (Σ.τ.Ε. 2581/1994).

Λογ/σμός 62.03.02 «Ταχυδρομικά»

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα ταχυδρομικά και τα συναφή με αυτά έξοδα. Νόμιμο δικαιολογητικό αποτελούν οι αποδείξεις του ΕΛΤΑ, τα τιμολόγια των ταχυμεταφορών, κλπ και για την αγορά γραμματοσήμων από τα ΕΛΤΑ το έντυπο που εκδίδεται από αυτά « απόδειξη καταβολής ποσού».

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως έξοδα διοικήσεως (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περα').

Λογ/σμός 62.03.10 «Αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση»

Ο λογ/σμός δημιουργήθηκε με τη Γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Α. 147/1968/1993 σύμφωνα με την οποία: «Τα ποσά που καταβάλλετε στον ΟΤΕ, για την αγορά τηλεκαρτών του προς διάθεση, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 62.03 «Τηλεπικοινωνίες» και του κενού, τριτοβαθμίου του 62.03.10, ο οποίος συμπληρώνεται με τον τίτλο «αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση». Τα εισπραττόμενα ποσά από τη διάθεση των πιο πάνω τηλεκαρτών, καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 73 «πωλήσεις υπηρεσιών» και δημιουργούμενου υπολογαριασμού του (δευτεροβαθμίου ή τριτοβαθμίου κ.λπ.), ανάλογα με τις πληροφορίες που επιθυμείτε, με τον τίτλο «έσοδα από διάθεση τηλεκαρτών».

Οι πωλήσεις τηλεφωνικών καρτών που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα υπάγονται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν αυτές μπορούν να χρησιμοποιηθούν και εκτός του εσωτερικού της χώρας.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.04: «Ενοίκια»

Στο λογ/σμό 62.04 «Ενοίκια» και στους υπολ/σμούς του καταχωρούνται τα ενοίκια που λογίζει και καταβάλλει η επιχείρηση για την μίσθωση ενσώματων πάγιων στοιχείων, εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση του προσωπικού της, τα οποία καταχωρούνται στο λογ/σμό 60.02.01 «έξοδα στεγάσεως».

Οι υπολ/σμοί του παρόντος λογ/σμού που χρήζουν σχολίων είναι οι ακόλουθοι:

Λογ/σμός 62.04.00 «Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων»:

Από λογιστική άποψη:

Στο λογ/σμό «Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων» καταχωρούνται τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση στον εκμισθωτή ή υπεκμισθωτή εδαφικής εκτάσεως της οποίας τη χρήση αποκτά για διάφορους λόγους (λ.χ. για στάθμευση αυτοκινήτων, αποθήκευση αγαθών, γυμναστήρια, θεάματα κ.λπ.). Στο λογ/σμό αυτόν καταχωρούνται και τα τέλη χαρτοσήμου επί των ενοικίων τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση.

Σε περίπτωση μισθώσεων διάρκειας μεγαλύτερης των εννέα (9) ετών, υπάρχει υποχρέωση μεταγραφής αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 1208 ΑΚ (άρθρο 21 παρ. 1 περ.δ' του ν.2238/1994).

Το ποσό που καθορίστηκε με δικαστική απόφαση να καταβληθεί σε μισθωτή ακινήτου ως αποζημίωση για τη έξωσή του, προκειμένου το ακίνητο να ιδιοχρησιμοποιηθεί από τον εκμισθωτή, δύναται να καταχωρηθεί στο λογ/σμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» και να αποσβεστεί, είτε

εφάπαξ κατά το έτος εκδόσεως της δικαστικής αποφάσεως, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία (Ε.ΣΥ.Λ., γνωμ. 265/2266/1996).

Το ποσό που εισπράττει επιχείρηση για εγγύηση από μισθωτή ακινήτου της, εφόσον η επιστροφή του προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως,, συνιστά μακροπρόθεσμη υποχρέωση και καταχωρείται είτε στο λογ/σμό 45.98 «λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε ευρώ», είτε σε νεοδημιουργούμενο 45.90 «ληφθείσες εγγυήσεις» (Ε.ΣΥ.Λ., Γνωμ. 266/1996).

Από φορολογική άποψη:

- **Ενοίκιο ως ποσοστό επί της παραγωγής**

Δαπάνη ενοικίου λογίζεται και το αντάλλαγμα που καταβάλλεται κατά συμφωνία ή συνήθεια στον ιδιοκτήτη, νομέα κ.λπ. σε ποσοστό της παραγωγής για την παραχώρηση της εκμεταλλεύσεως των γαιών, εφόσον ο ιδιοκτήτης, νομέας κ.λπ. δεν συμμετέχει στις δαπάνες καλλιέργειας ή συγκομιδής των γεωργικών προϊόντων (άρθρο 21 παρ. 1 περ.ζ' του ν.2238/1994).

- **Οικοδομή σε έδαφος κυριότητας τρίτου**

Επίσης ως δαπάνη ενοικίου λογίζεται η αξία οικοδομής που ανεγέρθηκε από το μισθωτή σε έδαφος κυριότητας τρίτου, αν μετά τη λήξη της μισθώσεως η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του τρίτου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 περ. β' του ν. 2238/1994.

- **Τεκμαρτό ενοίκιο**

Η επιχείρηση μπορεί να καταχωρήσει στα έξοδα της το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων της, που χρησιμοποιούνται από την ίδια, υπό την προϋπόθεση ότι ισόποσο ενοίκιο θα λογίσει στα έσοδά της από ενοίκια (άρθρο 31 παρ. 1 περ.α' υποπερ.ββ' του ν. 2238/1994).

Γίνεται δεκτό όμως, ότι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μη διογκώσει ισόποσα τα έξοδα και έσοδα της με τα τεκμαρτά ενοίκια των ακινήτων της (βλ. Υπ. Οικ. Εγκ.139/1958), αλλά υποχρεούνται να

καταχωρήσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα τεκμαρτά ενοίκια, προκειμένου να υπολογιστεί επ' αυτών ο συμπληρωματικός φόρος 3%.

- **Εκπίπτει ως γενικό έξοδο διαχείρισεως**

Η δαπάνη των ενοικίων εκπίπτει ως γενικό έξοδο διαχείρισεως (άρθρο 31 παρ. 1 περ. α του ν. 2238/1994), εφόσον συντρέχουν οι γενικές προϋποθέσεις εκπτώσεως των δαπανών.

- **Θεώρηση των μισθωτηρίων από τη Δ.Ο.Υ.**

Το άρθρο 77 του ν. 2238/1994 ορίζει ότι:

«1. Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων, ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων, εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των εκατό (100) ευρώ κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή για θεώρηση, μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη σύνταξη 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 στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σε αυτόν που τα προσκόμισε.»

«2. 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.»

«3. Αν μεταβιβαστεί η κυριότητα ακινήτου, ο νέος κύριος είναι αλληλεγγύως και εις ολόκληρον συνυπεύθυνος με τον προκάτοχο για την πληρωμή του φόρου των τριών (3), πριν από την 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.»

«4. 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 στο άρθρο 87.»

Σημειώνεται ότι:

- Η προσκόμιση στη Δ.Ο.Υ. για θεώρηση των μισθωτηρίων συμβολαίων πρέπει να γίνει μέσα σε 30 ημέρες από τη σύνταξή τους και θεωρείται εμπρόθεσμο ανεξάρτητα από την ημερομηνία που αρχίζει η μίσθωση (από της υπογραφής ή από προγενέστερη ημερομηνία).

- Τα ιδιωτικά συμφωνητικά παρατάσεως των μισθώσεων πρέπει επίσης να θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. μέσα σε 30 ημέρες από την κατάρτισή τους. Αντίθετα, δεν χρήζουν θεώρησης από τη Δ.Ο.Υ. τα διαλυτικά έγγραφα μισθωτηρίων.

Κατά τη δικαστηριακή νομολογία αναγνωρίζεται ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη, το ενοίκιο που αναφέρεται στο μισθωτήριο που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Καταβολή μεγαλύτερου μισθώματος δεν αναγνωρίζεται χωρίς κατάθεση νέου μισθωτηρίου στη Δ.Ο.Υ. (Σ.τ.Ε. 2120/1988).

• **Εισπραττόμενη από τη μισθωτήρια επιχείρηση αποζημίωση λόγω καταγγελίας συμβάσεως εμπορικής μίσθωσης.**

Η αποζημίωση που εισπράττει η επιχείρηση λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εμπορικής μισθώσεως (π.δ. 34/1995) υπόκεινται σε φορολογία στη χρήση που εισπράττεται, ενώ τα έξοδα μετεγκαταστάσεως της

επιχειρήσεως εκπίπτουν στη χρήση που αυτά πραγματοποιούνται. Η εισπραττόμενη αποζημίωση καταχωρείται σε κατάλληλο υπολογισμό του 81.01 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

Για το ποσό της αποζημίωσης που εισπράττει ο μισθωτής για την εκκένωση του μισθίου ισχύουν τα ακόλουθα:

- το ίδιο ισχύει και όταν το ποσό της αποζημίωσης δεν καθορίστηκε με δικαστική απόφαση αλλά συμφωνήθηκε μεταξύ των διαδίκων, οι οποίοι παραιτήθηκαν της δίκης που έχει ανοιχτεί με αγωγή για καταγγελία της μισθώσεως για τους λόγους που αναφέρει το άρθρο 9 παρ.2 και 3 του ν.813/1978.

- Σε περίπτωση που ο μισθωτής παραιτείται εκουσίως από τα μισθωτικά δικαιώματα η αποζημίωση υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (με συντελεστή 20%), σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 περ.β' του ν.2238/94 μέχρι 31/12/2002, ο συντελεστής ήταν 30%).

• **Αποζημίωση που εισπράττει ο μισθωτής ακινήτου σε περίπτωση αποχώρησης του από το μίσθιο.**

Η αποζημίωση που εισπράττει ο μισθωτής ακινήτου σε περίπτωση άμεσης συμφωνίας, (χωρίς να ασκηθεί αγωγή) με τον εκμισθωτή για αποχώρηση του από το μίσθιο πριν από τη λήξη της μισθώσεως φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% (άρθρο 13 παρ.1 περ. β' ν.2238/1994) (μέχρι 31/12/2002, ο συντελεστής ήταν 30%).

Λογ/σμος 62.04.01 «Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων»

Ισχύουν τα εκτιθέμενα στον λ/σμό 62.04.00.

Λογ/σμος 62.04.02 « Ενοίκια μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού»

Νόμιμο δικαιολογητικό είναι το «τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών» που εκδίδει ο επιτηδευματίας εκμισθωτής. Εφόσον ο εκμισθωτής είναι ιδιώτης, νόμιμο δικαιολογητικό είναι η «απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης» του άρθρου 15 του ΚΒΣ που εκδίδει ο μισθωτής, οπότε ο μισθωτής κατά την καταβολή του ενοικίου υποχρεούται να παρακρατήσει και να αποδώσει στο Δημόσιο φόρο 20% επί του ποσού του ενοικίου (άρθρο 55 παρ. 1 περ.ε' του ν. 2238/1994).

Τα ενοίκια μηχανημάτων και λοιπών κινητών πραγμάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχ/σεως εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α').

Λογ/σμός 62.04.08 «Ενοίκια φωτεινών επιγραφών»

Στο λ/σμό καταχωρούνται μόνο τα ενοίκια των χώρων όπου τοποθετούνται φωτεινές επιγραφές και όχι τα έξοδα λειτουργίας των φωτεινών επιγραφών, τα οποία καταχωρούνται στο λ/σμό 64.02.04.

Από άποψη φορολογίας εισοδήματος, «το αντάλλαγμα που καταβάλλεται για την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών και κάθε είδους διαφημίσεων» λογίζεται εισόδημα από ακίνητα (άρθρο 21 παρ. 1 περ. θ' του ν.2238/1994).

Σημειώνεται ότι η μίσθωση κοινόχρηστων χώρων για τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων δεν υπάγεται στις διατάξεις περί εμπορικών μισθώσεων (άρθρο 4 π.δ. 34/1995).

Λογ/σμος 62.04.10 «Ενοίκια χρονομεριστικής μισθώσεως Ν.1652/1986»**Έννοια χρονομεριστικής μισθώσεως**

Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.1 και 2 του ν.1652/1986 χρονομεριστική μίσθωση είναι η σύμβαση κατά την οποία ο εκμισθωτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να παραχωρεί κατ' έτος στο μισθωτή, κατά τη διάρκεια της σύμβασης, τη χρήση τουριστικού καταλύματος και να παρέχει σ' αυτόν συναφείς υπηρεσίες για καθορισμένο από τη σύμβαση χρονικό διάστημα και ο μισθωτής να καταβάλλει το μίσθωμα που συμφωνήθηκε.

Ως τουριστικά καταλύματα για την εφαρμογή του νόμου αυτού νοούνται ξενοδοχειακές μονάδες και γενικά τουριστικές εγκαταστάσεις που λειτουργούν με άδεια του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού (Ε.Ο.Τ.) και έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου με απόφαση του Γενικού Γραμματέα του Ε.Ο.Τ.

Η χρονομεριστική μίσθωση συνομολογείται για χρονικό διάστημα τριών (3) έως εξήντα (60) ετών.

Η χρονομεριστική μίσθωση καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υποβάλλεται σε μεταγραφή.

Από λογιστική άποψη:

Ο λογ/σμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 85/1644/1991, σύμφωνα με την οποία καταχωρούνται σε αυτόν τα καταβαλλόμενα και αφορώντα τη χρήση ενοίκια χρονομεριστικής μισθώσεως που διέπεται από το ν.1652/1986. Τα προκαταβαλλόμενα τέτοια ενοίκια επόμενων χρήσεων καταχωρούνται στο μεταβατικό λογ/σμό ενεργητικού 36.00 «έξοδα επόμενων χρήσεων» και σε ανοιγόμενο αντίστοιχο τριτοβάθμιο (π.χ. τον 36.00.10 «ενοίκιο χρονομεριστικής μισθώσεως ν.1652/1986»).

Κατά τη γνώμη μας, η σύμβαση χρονομεριστικής μισθώσεως (time sharing), πρέπει να καταχωρείται σε λογ/σμούς τάξεως(αρμόδιοι υπολ/σμοι των

03 και 07). Εάν τα ποσά που καταβλήθηκαν αφορούν πολυετή περίοδο, ορθότερο να αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, καταχωρούμενα σε αρμόδιους υπολ/σμούς του 16.

Από φορολογική άποψη:

Ο εκμισθωτής αναλαμβάνει, με βάση τη χρονομεριστική μίσθωση, να παρέχει προς τους πελάτες υπηρεσίες ξενοδόχου κ.λπ. και δεν αποξενούται από τη χρήση του τουριστικού καταλύματος του. Επομένως, το εισόδημα που αποκτά από τη χρονομεριστική μίσθωση αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και για την υπαγωγή του σε φόρο εισοδήματος θα κατανέμεται, με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σε τόσες χρήσεις όσες η διάρκεια της συναπτόμενης κάθε φορά χρονομεριστικής σύμβασης, αφού αυτό προεισπράττεται έναντι της παροχής υπηρεσιών που θα προσφερθούν μελλοντικά στο μισθωτή (Υπ. Οικ. Εγκ. Ε 10976/5/1988, ΠΟΛ 243).

Τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση leasing, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με εξαίρεση αυτά που αφορούν ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περιστ').

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.05 «Ασφάλιστρα»

Από λογιστική άποψη:

Στον παρόντα λογ/σμό και τους υπολ/σμούς του καταχωρούνται τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, εκτός από εκείνα που αφορούν:

- **Ασφάλειες προσωπικού**, τα οποία καταχωρούνται στο λογ/σμό 60.02.06 «ασφάλιστρα προσωπικού» και

- **Ασφάλιστρα μεταφοράς των αγοραζόμενων αγαθών**, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολ/σμούς:

- του 32 «παραγγελίες εξωτερικού» ή

- των λογ/σμών αποθεμάτων της Ομάδας 2 ή
- των λογ/σμών πάγιων στοιχείων της Ομάδας 1

Από φορολογική άποψη:

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν «τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατούπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεμβηκότων. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβεί για καθέναν από τους ασφαλιζόμενους ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) της παρ.1 του άρθρου 9 που ισχύει για «μισθωτό χωρίς τέκνα.» (άρθρο 31 παρ.1 περ.α. υποπερ.δδ όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 παρ. 4 του ν.3091/2002). Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1/1/2003 και μετά.

Δηλαδή, με τις νέες αυτές διατάξεις τροποποιήθηκαν οι περιορισμοί ως προς το ύψος των εκπιπόμενων ασφαλιστρών που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατούπαλληλικού προσωπικού τους.

Συγκεκριμένα, αντί του περιορισμού που ίσχυε για έκπτωση μέχρι το πέντε τοις εκατό (5%) των ετήσιων ακαθάριστων αμοιβών για κάθε εργαζόμενο και μέχρι 441 ευρώ, προβλέπεται πλέον, ότι το ποσό της έκπτωσης για τα εν λόγω ασφάλιστρα δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε., που ισχύει για μισθωτό χωρίς τέκνα, δηλαδή το ποσό των χιλίων (1500 €) ευρώ για κάθε ένα

ασφαλιζόμενο, χωρίς περαιτέρω να τίθεται κανένας άλλος περιορισμός ως προς το ύψος της εκπιπτόμενης δαπάνης για τα εν λόγω ασφαλιστρα.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περίπτωση β' του άρθρου 30 του νόμου αυτού για καταβαλλόμενα ασφαλιστρα που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που άρχιζαν από 1 Ιανουαρίου 2003 και μετά.

Κατά τα λοιπά εξακολουθούν όσα έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ.. 1047166/10364/Β0012/ ΠΟΛ.1142/24.04.1997.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.06 «Αποθήκευτρα»

Από λογιστική άποψη:

Σ' αυτόν τον λ/σμό καταχωρούνται τα κάθε είδους αποθήκευτρα που καταβάλλονται σε τρίτους.

Τα αποθήκευτρα ως «συνεπαγόμενο κόστος», εφόσον αφορούν πρώτες ύλες αντιμετωπίζονται ως γενικά έξοδα αγορών και βαρύνουν το κόστος παραγωγής, ενώ αν αφορούν έτοιμα προϊόντα ή εμπορεύματα αντιμετωπίζονται ως γενικά έξοδα διαθέσεως, ποτέ όμως δεν βαρύνουν το κόστος των μενόντων υλικών.

Από φορολογική άποψη:

Νόμιμο δικαιολογητικό είναι η «απόδειξη παροχής υπηρεσιών» που εκδίδουν οι εκμεταλλευτές ψυκτικών χώρων και χώρων αποθηκεύσεως αγαθών.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.07 «Επισκευές και συντηρήσεις»

Από λογιστική άποψη:

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων των παγίων στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής, δηλ. είναι έξοδα, γιατί η χρησιμότητα που προσφέρουν εκπνέει μέσα στην περίοδο μιας χρήσης. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους λ/σμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

Πρόκειται προφανώς για τις συνήθεις δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων και όχι για τις έκτακτες ή ασυνήθεις δαπάνες επισκευών, για τις οποίες νομίζουμε ότι δεν ομιλεί το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρώντας, προφανώς, αυτές ως δαπάνες βελτιώσεων.

Επισημαίνουμε ότι στους υπολ/σμούς του σχολιαζόμενου λ/σμού 62.05 καταχωρούνται τα έξοδα επισκευών και συντηρήσεων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που γίνονται από τρίτους, ενώ το κόστος των επισκευών και συντηρήσεων των στοιχείων αυτών που γίνονται από την ίδια την επιχείρηση προσδιορίζεται στους οικείους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής (υπολ/σμοί του 92) και βαρύνει τα οικεία κύρια κέντρα κόστους, στα οποία βέβαια καταλήγουν και τα έξοδα του σχολιαζόμενου λ/σμού 62.07.

Από φορολογική άποψη:

Κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.Ι περ.β' του ν. 2238/1994 από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν οι δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Κατά τις Οδηγίες της Διοικήσεως (Υπ. Οικ. 1018050/1993, Πολ. 1042):

-ως «δαπάνες επισκευής» θεωρούνται αυτές που γίνονται με σκοπό να επαναφέρουν το ακίνητο που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική του καλή κατάσταση και

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

-ως «δαπάνες συντήρησης» θεωρούνται αυτές που γίνονται με σκοπό να διατηρηθεί το ακίνητο σε καλή κατάσταση, να προληφθούν ή παρεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις αυτού από τη χρήση ή λειτουργία ή πάροδο του χρόνου (Σ.τ.Ε 3775/72). (1002281/10027/Β0012/19-2-2003).

Στις «δαπάνες επισκευής και συντήρησης», προκειμένου για ακίνητα περιλαμβάνονται τόσο οι δαπάνες για παροχή υπηρεσιών όσο και οι δαπάνες για αγορά υλικών, όπως οι εργασίες επισκευής και συντήρησης ηλεκτρικής και υδραυλικής εγκατάστασης, εγκατάστασης κεντρικής θέρμανσης, η αγορά ηλεκτρολογικού υλικού, οι δαπάνες για εργασίες ελαιοχρωματισμών και για την αγορά χρωμάτων και βοηθητικών υλικών.

Σημειώνεται ότι δεν θεωρούνται ως δαπάνες συντήρησης οι δαπάνες αγοράς και παροχής υπηρεσιών της αρχικής εγκατάστασης, της ηλεκτρολογικής, της υδραυλικής εγκατάστασης και της εγκατάστασης κεντρικής θέρμανσης. Οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως δαπάνες βελτιώσεως και προσ αυξάνουν την αξία κτήσεως των οικείων πάγιων στοιχείων.

Οι δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων πλήρως αποσβεσμένου στοιχείου εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.98 «Λοιπές παροχές τρίτων»

Σ' αυτόν τον λογ/σμό καταχωρούνται τα έξοδα που χαρακτηρίζονται ως παροχές τρίτων και τα οποία δεν καταχωρούνται στους προβλεπόμενους στους προβλεπόμενους από το Σχέδιο υπολ/σμούς του 62 «παροχές τρίτων».

Ενδεικτικά το Σχέδιο περιλαμβάνει τους ακόλουθους υποχρεωτικούς τριτοβάθμιους λ/σμούς:

- Λογ/σμός 62.98.00 «Φωτισμός»
- Λογ/σμός 62.98.01 «Φωταέριο»
- Λογ/σμός «Υδρευση»

Σ' αυτούς καταχωρούνται αντίστοιχα τα έξοδα για φωτισμό, θέρμανση και ύδρευση που αναλώνονται για όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης πλην της λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή για τις λειτουργίες διοικήσεως, διαθέσεως, κ.λπ. Οι αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τη λειτουργία παραγωγής καταχωρούνται αντιστοίχως στους λ/σμούς 62.00, 62.01, και 62.03.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 62.98.03: «Έξοδα ξενοδοχείων για εξυπηρέτηση πελατών μας»

Ο λογ/σμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 219/2184/1994, με αφορμή το ακόλουθο ερώτημα ξενοδοχείου: «Όταν το ξενοδοχείο μας δεν χωράει ολόκληρο το γκρουπ πελατών, στέλνουμε μερικά άτομα σε άλλο ξενοδοχείο. Αυτό για να πληρωθεί, εκδίδει παραστατικό προς εμάς και εμείς εκδίδουμε συνολικό παραστατικό (για όλα τα άτομα του γκρουπ) προς το τουριστικό γραφείο, κ.λπ.)».

Επί του ερωτήματος αυτού το Ε.ΣΥ.Λ. αναφέρει ότι «τα ποσά που καταβάλλετε σε άλλα ξενοδοχεία, για την εξυπηρέτηση των πελατών σας, αποτελούν για σας οργανικά έξοδα και συνεπώς θα καταχωρηθούν στον αρμόδιο λογ/σμό της ομάδας 6. Κατάλληλος λογαριασμός για την καταχώρηση (χρέωση) των εξόδων είναι ο δευτεροβάθμιος 62.98 «λοιπές παροχές τρίτων» με τριτοβάθμιο τον 62.98.03 «έξοδα ξενοδοχείων για εξυπηρέτηση πελατών μας», πιστούμενος λ/σμός θα είναι ο 38.00 «ταμείο» ή άλλος αρμόδιος λογαριασμός της ομάδας 5».

Από φορολογική άποψη:

Τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών

επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση, ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του Δήμου στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκαταστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Ειδικά, για τις επιχειρήσεις και τα υποκαταστήματα που λειτουργούν στους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης, το ξενοδοχείο φιλοξενίας μπορεί να βρίσκεται εντός των ορίων των νόμων αυτών. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63

«ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ»**ΕΙΣΑΓΩΓΗ****Γενικά περί των φόρων που καταχωρούνται στο λογ/σμό 63**

Στον παρόντα λ/σμό καταχωρούνται όλοι οι φόροι και όλα τα τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση , δηλαδή όλοι οι φόροι και τα τέλη που βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή απλώς βεβαιώθηκαν σε βάρος της επιχείρησης στη διάρκεια της χρήσεως και οι οποίοι φόροι και τέλη αφορούν τη χρήση. Αρκεί και μόνη η βεβαίωση, γιατί μόνο από τότε που βεβαιώνεται ο φόρος ή το τέλος αποτελεί εκκαθαρισμένη οφειλή προς το Δημόσιο.

Όπως ρητά ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., στον παρόντα λογ/σμό και τους υπολ/σμούς του δεν καταχωρούνται:

- Ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος, σαν αφαιρετικό στοιχείο των ετήσιων κερδών, καταχωρείται στο λ/σμό 88.08 «φόρος εισοδήματος», εκτός αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα οποία καταχωρούνται στον υπολ/σμό του σχολιαζόμενου λογ/σμού 63.00 «φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος».
- Οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογ/σμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων», εκτός από το φόρο εισοδήματος των χρήσεων αυτών που καταχωρείται στο λογ/σμό 42.04.
- Οι φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα, που καταχωρούνται στο λογ/σμό 81.00.00 «φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις».
- Ο ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών. Σημειώνεται ότι με το άρθρο 33 του ν.2873/2000 ο φόρος αυτός καταργήθηκε από 01/01/2001.
- Το χαρτόσημο μισθοδοσίας, που καταχωρείται στους οικείους υπολ/σμούς του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» (το χαρτόσημο αυτό καταργήθηκε από 01/01/2002 με την ΠΟΛ 1281/2001).

- Το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων, που καταχωρείται στο λογ/σμό 65.07 «χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων».

- Οι δασμοί και γενικά οι φόροι επί των αγορών, οι οποίοι καταχωρούνται στους λογ/σμούς αποθεμάτων της ομάδας 2, όταν αφορούν αγορές αποθεμάτων, ή στους λογ/σμούς της ομάδας 1, όταν αφορούν αγορές πάγιων στοιχείων.

Επειδή ο σχολιαζόμενος λογ/σμός 63 «φόροι και τέλη» μεταφέρεται στο τέλος της χρήσεως στον 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» και αντιπαραβάλλεται με τα οργανικά έσοδα προκειμένου να προσδιοριστεί το οργανικό αποτέλεσμα της χρήσεως, τα ποσά των φόρων και τελών που δεν αφορούν οργανικά αποτελέσματα, αλλά αφορούν έκτακτα αποτελέσματα δεν πρέπει να παραμείνουν στους υπολ/σμούς του παρόντος λογ/σμού, αλλά να μεταφέρονται σε χρέωση κατάλληλου υπολ/σμού του 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα». Ομοίως, εάν σε υπολ/σμό του 63 περιλαμβάνονται φόροι και τέλη που δεν αφορούν εισόδημα αλλά την περιουσία της επιχείρησης, πρέπει να μεταφέρονται στο λογ/σμό 88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόρου».

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.00.00: «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εσωτερικού»

Το χρεωστικό υπόλοιπο του παρόντος λογ/σμού συνιστά φόρο εισοδήματος που τρίτοι παρακράτησαν από εισοδήματα που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ημεδαπή και ο οποίος, κατά την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, δεν συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως. Συγκεκριμένα, τα ποσά του φόρου εισοδήματος που παρακρατούν τρίτοι από τα εισοδήματα της επιχείρησης από κινητές αξίες ή από άλλες αιτίες

(π.χ. φόρος εργολάβων) καταχωρούνται αρχικά στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο – Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι» και στο τέλος της χρήσεως:

- Μεταφέρονται στη χρέωση του 54.08 όσα από τα παρακρατημένα ποσά, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, επιτρέπεται να συμψηφιστούν με το φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως,
- μεταφέρονται στη χρέωση του σχολιαζόμενου λογ/σμού 63.00.00 τα ποσά του παρακρατημένου φόρου εισοδήματος που δεν συμψηφίζονται με το φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως. Τέτοια περίπτωση π.χ. συνιστά ο παρακρατημένος φόρος εισοδήματος 15% επί των τόκων καταθέσεων σε τράπεζες (για τις προσωπικές εταιρίες όχι όμως για τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), σε περίπτωση που η χρήση κλείσει με ζημία.

Ο σχολιαζόμενος λογ/σμός 63.00.00 πρέπει να αντιμετωπίζεται ως αντίθετος λογ/σμός των λογ/σμών στους οποίους καταχωρήθηκαν τα έσοδα από τα οποία παρακρατήθηκε ο μη συμψηφιζόμενος φόρος εισοδήματος. Έτσι, στο τέλος της χρήσεως:

- μεταφέρονται στη χρέωση του λογ/σμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως» τα ποσά του μη συμψηφιζόμενου φόρου που αντιστοιχούν σε έσοδα που έχουν καταχωρηθεί σε λογ/σμούς της ομάδας 7,
- μεταφέρονται σε αρμόδιο υπολ/σμό του 81.00 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα», τα ποσά του μη συμψηφιζόμενου φόρου που αντιστοιχούν σε έσοδα που έχουν καταχωρηθεί σε λογ/σμούς της ομάδας 8 (λ.81.01, 81.03, 82.01).

Ο μη συμψηφιζόμενος φόρος εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται ως εκπεστέα από τα έσοδα δαπάνη και συνεπώς στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα καταχωρηθεί ως **λογιστική διαφορά**.

ΛΟΓ/ΜΟΣ 63.00.01: «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εξωτερικού»

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα ποσά του μη συμψηφιζόμενου φόρου επί των αποτελεσμάτων που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην αλλοδαπή. Σύμφωνα με τα ισχύοντα στο λογ/σμό αυτόν καταχωρείται ο επιπλέον φόρος εισοδήματος που κατέβαλε η επιχείρηση στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που απέκτησε σε αυτήν σε σχέση με το φόρο εισοδήματος που έπρεπε να καταβάλει με βάση την ισχύουσα στη χώρα μας φορολογική νομοθεσία. Συγκεκριμένα, το άρθρο 109 παρ. 4 του ν.2238/1994 ορίζει ότι «από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν (α)...(β)...(γ) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται στο φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα». Η τυχόν επιπλέον διαφορά πρέπει να καταχωρείται στον παρόντα λογ/σμό 63.00.01.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λογ/σμού αντιμετωπίζεται λογιστικά όπως και του προηγούμενου 63.00.00.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.01: «Εισφορά ΟΓΑ»

Η εισφορά υπέρ ΟΓΑ, που πριν από το καθεστώς του ν.2065/1992 επιβαλλόταν επί του φόρου εισοδήματος της χρήσεως, καταργήθηκε και συνεπώς ο λογ/σμός αυτός κατέστη ανενεργός.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.02: «Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων»

Στον υπολ/σμό 63.02.00 «χαρτόσημο συναλλαγματικών και αποδείξεων», καταχωρείται η δαπάνη του χαρτοσήμου των συναλλαγματικών και γραμματίων. Σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου επί των συναλλαγματικών και των γραμματίων σε διαταγή και των τόκων που απορρέουν από αυτές καταργήθηκαν από 01/01/2002 (ΠΟΛ 1281/2001).

- Στον υπολ/σμό 63.02.01 «χαρτόσημα λοιπών πράξεων» καταχωρούνται κυρίως τα τέλη χαρτοσήμου των δανείων που λαμβάνει η επιχείρηση, με πίστωση του 54.09.10 «χαρτόσημο και ΟΓΑ δανείων».

- Στον υπολ/σμό 63.02.10 «χαρτόσημο πινακίων επιταγών εισπρακτέων» καταχωρείται το προβλεπόμενο από τα άρθρο 11 του ν.1957/1991 χαρτόσημο επί των πινακίων επιταγών εισπρακτέων που προσκομίζονται στις τράπεζες για είσπραξη ενεχυρίαση ή φύλαξη, ανερχόμενο σε 3‰ (2,5% + 20% ΟΓΑ).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.03: «Φόροι – Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων»

Ο προκείμενος λογ/σμός και οι υπολ/σμοί του χρεώνονται με πίστωση του 54.05 «φόροι – τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων» με τους φόρους – τέλη κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων που βαρύνουν την επιχείρηση. Με χρέωση του λογ/σμού αυτού τα σχετικά ποσά καταβάλλονται στο Δημόσιο.

Νόμιμο δικαιολογητικό είναι το αποδεικτικό καταβολής των φόρων – τελών στη Δ.Ο.Υ. ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο ορίζεται κάθε φορά από τις ισχύουσες διατάξεις.

Για τους φόρους - τέλη κυκλοφορίας των επιβατικών αυτοκινήτων (λογ/σμός 63.03.00) ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ.β' του ν.2238/1994 περί μερικής εκπτώσεως αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.04: «Δημοτικοί φόροι – τέλη»

Ο παρών λογ/σμός και οι υπολ/σμοί του χρεώνονται με πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων (λογ/σμός 38) με τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για δημοτικούς φόρους και τέλη.

Οι δημοτικοί φόροι – τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ.ε' του ν.2238/1994, ενώ δεν εκπίπτουν οι τόκοι υπερημερίας για οφειλές δημοτικών φόρων – τελών καθώς και τα συναφή πρόστιμα.

Λογ/σμός 63.04.00 «Τέλη καθαριότητας και φωτισμού»

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα δημοτικά τέλη καθαριότητας και φωτισμού με βάση τα αναγραφόμενα στους λογ/σμούς της ΔΕΗ ποσά.

Λογ/σμός 63.04.01 «Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων οικοδομών»

Ο λογ/σμός χρεώνεται, με πίστωση του 54.09.08 «φόροι-τέλη ανεγειρόμενων οικοδομών», με τα σχετικά ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση στον οικείο Δήμο ή Κοινότητα. Νόμιμο δικαιολογητικό είναι το γραμμάτιο εισπράξεως του Δήμου ή της Κοινότητας.

Παρατηρούμε ότι τα έξοδα που κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται στον παρόντα λογ/σμό συνιστούν κόστος των ανεγειρόμενων οικοδομών και συνεπώς πρέπει να καταχωρούνται αμέσως στη χρέωση του αρμοδίου

λογ/σμού του ενσώματου παγίου (υπολ/σμός του 11 ή του 15) και συνεπώς δεν βλέπουμε το λόγο που το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την ένταξή του στη ομάδα 6.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.90: «Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζόμενων τεχνικών έργων»

Ο λογ/σμός δημιουργήθηκε με την γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. 252/224/1995 και χρησιμοποιείται από τις τεχνικές εταιρίες για την καταχώρηση διαφόρων τελών που καταβάλλουν οι εταιρίες αυτές σε τρίτους, όπως π.χ. τα τέλη υπέρ του Τεχνικού Επιμελητηρίου που υπολογίζονται με ποσοστό επί της αξίας του εκτελούμενου έργου.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 63.98: « Διάφοροι φόροι-τέλη »

Θα αναλύσουμε τους υπολ/σμούς του:

Λογ/σμός 63.98.00 «Χαρτόσημο μισθωμάτων»

Στο λογ/σμό αυτό καταχωρούνται τα τέλη χαρτοσήμου επί των μισθωμάτων (εισοδημάτων) που έχει η επιχείρηση ως εκμισθώτρια ακινήτων και τα οποία κατά τα μισθωτήρια συμβόλαια, βαρύνουν την επιχείρηση. Ο λογ/σμός χρεώνεται, στο τέλος της χρήσεως με πίστωση του 54.09.05 «χαρτόσημο και ΟΓΑ επί εισοδημάτων από οικοδομές», με τη διαφορά μεταξύ του ποσού των τελών χαρτοσήμου που οφείλει η επιχείρηση να καταβάλλει στο Δημόσιο και του ποσού τελών χαρτοσήμου που έχει εισπράξει από τους μισθωτές των ακινήτων της και το οποίο εμφανίζεται στην

πίστωση του 54.09.05, ώστε το πιστωτικό υπόλοιπο του τελευταίου λογ/σμού να εμφανίζει το ποσό των τελών χαρτοσήμου που αναγράφεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επισημαίνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου επί των ενουκίων ακινήτων που καταβάλλει η επιχείρηση ως μισθώτρια ακινήτων κυριότητας τρίτων δεν καταχωρούνται στον παρόντα λογ/σμό, αλλά στο λογ/σμό 62.04 «Ενοίκια».

Το χαρτόσημο ορίζεται σε 3,6% επί του ποσού των ακαθαρίστων μισθωμάτων (άρθρο 13 παρ. 2α ΚΤΧ και είναι θέμα συμφωνίας ποίος επιβαρύνεται με αυτό. Ελλείψει τέτοιας συμφωνίας το χαρτόσημο βαρύνει εξ ημισείας (1,8%) τους εκμισθωτή και μισθωτή. Επίσης ολόκληρο το ποσό του υπεκμισθώματος – μισθώματος.

Η δαπάνη του χαρτοσήμου που καταχωρείται στον παρόντα λογ/σμό εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως με βάση τη γενική διάταξη του άρθρου 31 παρ.1 περ.ε' του ν.2238/1994.

Λογ/σμός 63.98.01 «Τέλη υδρεύσεως»

Τα τέλη υδρεύσεως καταργήθηκαν με το άρθρο 43 παρ. 2 του ν.2065/1992 και συνεπώς, ο λογ/σμός αυτός καθώς και ο αντίστοιχος λογ/σμός 54.09.06 «τέλη υδρεύσεως εισοδημάτων από οικοδομές» δεν έχουν λόγο υπάρξεως.

Λογ/σμός 63.98.02 «Φόρος ακίνητης περιουσίας»

Με το άρθρο 37 του ν.2065/1992 καταργήθηκε από 01/01/1993 ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ενώ με το άρθρο 24 του ν.2130/1993 επιβλήθηκε από την ημερομηνία αυτή το ειδικό «τέλος ακίνητης περιουσίας» υπέρ των δήμων και κοινοτήτων, για το οποίο αναπτύσσονται τα δέοντα στον προηγούμενο λογ/σμό 63.04.03.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Με τα άρθρα 21 – 35 του ν.2459/1997 επιβλήθηκε «φορολογία στη μεγάλη ακίνητη περιουσία». Με το ποσό του φόρου αυτού που βεβαιώνεται από τη Δ.Ο.Υ., χρεώνεται ο προκείμενος λογ/σμός, με πίστωση του λογ/σμού 54.09.07 «φόροι ακίνητης περιουσίας», με χρέωση του οποίου ο φόρος καταβάλλεται στο Δημόσιο.

Στο τέλος της χρήσεως το χρεωστικό υπόλοιπο ου προκείμενου λογ/σμού δεν μεταφέρεται στον 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης», ούτε στο λογ/σμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως», αλλά μεταφέρεται απευθείας στη χρέωση του λογ/σμού 88.09 «αποτελέσματα προς διάθεση / λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι», επειδή ο φόρος ακίνητης περιουσίας δεν είναι φόρος εισοδήματος, αλλά είναι φόρος κεφαλαίου και συνεπώς πρέπει να βαρύνει και όχι να διαμορφώνει το αποτέλεσμα της χρήσεως.

Ο φόρος ακίνητης περιουσίας, κατά ρητή διάταξη του νόμου, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (άρθρο 34 παρ. 2 του ν. 2459/1997).

Λογ/σμός 63.98.03 «Χαρτόσημο κερδών»

Ο λογ/σμός χρεώνεται με τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί των φορολογητέων κερδών των ΕΠΕ, των προσωπικών εταιριών (Ο.Ε, Ε.Ε.), των Κοινοπραξιών και Αστικών Εταιριών, με πίστωση του 54.09.11 «χαρτόσημο και ΟΓΑ κερδών προσωπικών εταιριών» και βαρύνουν το νομικό πρόσωπο της εταιρίας ή την Κοινοπραξία.

Τα προαναφερόμενα τέλη χαρτοσήμου (συνολικού ποσοστού 1,20%)πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία τα κέρδη προέκυψαν.

Καταβάλλονται όμως εφάπαξ στην επόμενη χρήση, κατά την υποβολή της ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου, και

συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ.ε' του ν.2238/1994, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης αυτής χρήσεως. Έτσι η εταιρία οφείλει να αντιμετωπίσει το ποσό των υπό συζήτηση τελών χαρτοσήμου ως λογιστική διαφορά κατά τη φορολογική αναμόρφωση των κερδών της χρήσεως που επιβαρύνθηκε με το ποσό των τελών χαρτοσήμου, καθώς και των σε αναμόρφωση κερδών της επόμενης χρήσεως στην οποία το ποσό αυτό καταβλήθηκε στο Δημόσιο.

Το χαρτόσημο κερδών για προσωπικές εταιρείες, ΕΠΕ, κλπ, εκπίπτει κατά το χρόνο καταβολής μέχρι και την χρήση 2004 (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.ε').

Λογ/σμός 63.98.04 «Χαρτόσημο εσόδων από τόκους»

Στο σχολιαζόμενο λογ/σμό καταχωρούνται τα τέλη χαρτοσήμου επί των εσόδων από τόκους στις περιπτώσεις που η εταιρία φέρει το βάρος των τελών αυτών. Η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως (άρθρο 31 παρ. 1 περ. ε' του ν.2238/1994).

Λογ/σμός 63.98.06 «χαρτόσημο αμοιβών τρίτων»

Ο σχολιαζόμενος λογ/σμός χρεώνεται με τα ποσά των τελών χαρτοσήμου επί των αμοιβών τρίτων που βαρύνουν την επιχείρηση. Τα ποσά αυτά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως (άρθρο 31 παρ. 1 περ. ε' του ν.2238/1994).

Λογ/σμός 63.98.07 « Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.»

Στο λογ/σμό καταχωρούνται σε βάρος της επιχειρήσεως κρατήσεις υπέρ του Δημοσίου ή ασφαλιστικών ταμείων ή άλλων οργανώσεων, οι οποίες κρατήσεις γίνονται από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. κατά την εξόφληση από αυτά τιμολογίων πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών της επιχειρήσεως. Το ονομαστικό ποσό των τιμολογίων καταχωρείται στην πίστωση των αρμόδιων λογ/σμών πωλήσεων, ενώ οι κρατήσεις που γίνονται σε βάρος της επιχειρήσεως κατά την είσπραξη των τιμολογίων καταχωρούνται στη χρέωση του παρόντος λογ/σμού.

Οι προαναφερόμενες κρατήσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επειδή συνιστούν νομοθετημένα δικαιώματα τρίτων (άρθρο 31 παρ. 1 περ.ε' του ν. 2238/1994).

Σημειώνεται ότι στον παρόντα λογ/σμό δεν καταχωρείται ο φόρος εισοδήματος που παρακρατείται κατά την εξόφληση τιμολογίων πωλήσεων προς το Δημόσιο κτλ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64

«ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ»

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στους υπολογ/σμούς του 64 καταχωρούνται όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της Ομάδας 6.

Λογ/σμός 64.00.00 «Έξοδα κινήσεως (καύσιμα, λιπαντικά, διόδια) μεταφορικών μέσων της οικ. μονάδος»

Από λογιστική άποψη:

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα κινήσεως (καύσιμα, λιπαντικά, διόδια) των μεταφορικών μέσων που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση.

Ευνόητο ότι οι μισθοί των οδηγών αυτοκινήτων δεν καταχωρούνται στον παρόντα λογ/σμό, αλλά στους υπολ/σμούς του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού», τα δε έξοδα και συντηρήσεως τους στον λογ/σμό 62.07.03.

Από φορολογική άποψη:

Τα έξοδα λειτουργίας και κυκλοφορίας των επιβατικών αυτοκινήτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως ως εξής:

- για αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως με κύλινδροισμό κινητήρα μέχρι 1600 κ.ε. εκπίπτουν μέχρι 60% του συνολικού ύψους των δαπανών
- για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτουν κατά 25% του συνολικού ύψους των δαπανών (άρθρο 31 παρ.1 περ.β' του ν.2238/1994).

Λογ/σμος 64.00.01 «Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων»

Από λογιστική άποψη:

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς του προσωπικού της επιχειρήσεως, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, οι οποίοι αναλαμβάνουν το έργο αυτό. Αν η μεταφορά γίνεται με μισθωμένα μεταφορικά μέσα, τα ενοίκια που καταβάλλονται ή λογίζονται, καταχωρούνται στο λογ/σμό 62.04.03 «ενοίκια μεταφορικών μέσων».

Από φορολογική άποψη:

Δεν ισχύει στην εξεταζόμενη περίπτωση η μερική έκπτωση των δαπανών ιδιωτικών αυτοκινήτων του άρθρου 31 παρ.1 περ.β' του ν.2238/1994, γιατί δεν πρόκειται περί ιδιόκτητων ή μισθωμένων αυτοκινήτων. Συνεπώς, οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου, εφόσον οι μεταφορές εξυπηρετούν ανάγκες της επιχειρήσεως.

Λογ/σμός 64.00.02 « Έξοδα μεταφοράς υλικών αγαθών αγορών με μεταφορικά μέσα τρίτων»

Από λογιστική άποψη:

Στον υπολ/σμό 64.00.02 καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς των αγοραζόμενων από την επιχείρηση διαφόρων υλικών αγαθών (εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, αναλωσίμων υλικών, ανταλλακτικών κ.λπ.), τα οποία μεταφέρονται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους.

Πρόκειται για ειδικά έξοδα αγοράς, τα οποία είναι διαμορφωτικά της αξίας κτήσεως των αγοραζόμενων (άρθρο 43 παρ. 5 περ. β' και παρ. κωδικ. Ν.2190/1920 καθώς και το άρθρο 28 παρ.1 και 2 Κ.Β.Σ.) και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς του 32 «παραγγελίες εξωτερικού» ή της Ομάδας 2.

Επίσης, στον 64.00.02 καταχωρούνται, κατ' εξαίρεση, τα μεταφορικά εκείνα που για διάφορους λόγους, λογιστικοποιούνται καθυστερημένα και τα αντίστοιχα αγαθά έχουν χρησιμοποιηθεί (οι πρώτες ύλες βιομηχανοποιήθηκαν και έχει υπολογισθεί το μηνιαίο κόστος παραγωγής, τα εμπορεύματα πωλήθηκαν και υπολογίστηκαν τα βραχύχρονα αποτελέσματα κ.λπ.).

Από φορολογική άποψη:

Τα μεταφορικά επιβαρύνουν την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν ή των εμπορεύσιμων αγαθών που πωλήθηκαν και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (άρθρο 31 παρ.1 περ. γ' του ν. 2238/1994).

Για να εκπέσει η δαπάνη των κομιστρών πρέπει αυτή να καλύπτεται από το προβλεπόμενο από τον ΚΒΣ στοιχείο, δηλαδή με το τρίτο αντίτυπο της φορτωτικής, το οποίο και παραδίδεται στον καταβάλλοντα τα κόμιστρα (Σ.τ.Ε. 2993/1991). Αντίθετη άποψη δυνατό να οδηγούσε σε διπλή έκπτωση των δαπανών μεταφοράς, μια από τον κάτοχο του πρωτοτύπου της φορτωτικής και μια από τον κάτοχο του τρίτου αντιγράφου.

Λογ/σμός 64.00.03 « Έξοδα μεταφοράς υλικών – αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων»**Από λογιστική άποψη:**

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για τη μεταφορά των διάφορων υλικών – αγαθών που πωλούνται από την επιχείρηση, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους.

Δεν περιλαμβάνονται στον παρόντα λογ/σμό, αλλά στο λογ/σμό 62.04.03, τα τυχόν ενοίκια που καταβάλλονται στους τρίτους, ιδιοκτήτες των μεταφορικών μέσων.

Σημειώνεται ότι τα υπό συζήτηση έξοδα στις περιπτώσεις που συνιστούν άμεσα έξοδα πωλήσεων, συγκεντρώνονται στο λογ/σμό της αναλυτικής

λογιστικής 92.03.04 «άμεσα έξοδα πωλήσεων», μεταφέρονται στη χρέωση των υπολ/σμών του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» και τελικά επηρεάζουν τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

Από φορολογική άποψη:

Ομοίως με τον λογ/σμό 64.00.02.

Λογ/σμός 64.00.04 « Έξοδα διακινήσεως (εσωτερικών) υλικών αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων»

Από λογιστική άποψη:

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα εσωτερικής διακινήσεως των υλικών – αγαθών της επιχείρησης, όταν η διακίνηση από τη μια εγκατάσταση στην άλλη γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους.

Δεν περιλαμβάνονται στον παρόντα λογ/σμό, αλλά στον 62.04.03, τα ενοίκια που τυχόν καταβάλλονται στους τρίτους ιδιοκτήτες των μισθωμένων μεταφορικών μέσων.

Τα έξοδα διακινήσεως βιομηχανοποιούμενων υλικών συνιστούν γενικά βιομηχανικά έξοδα, ενώ τα έξοδα διακινήσεως εμπορευμάτων και έτοιμων προϊόντων συνιστούν γενικά έξοδα διαθέσεως.

Από φορολογική άποψη:

Ομοίως με τους λογ/σμούς 64.00.02 – 03.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.01: «Έξοδα ταξιδιών»

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολ/σμών του 64.01, διευκρινίζεται ότι, στις περιπτώσεις που οι λογ/σμοί εξόδων ταξιδιών περιλαμβάνουν και αμοιβές,

πέρα από εκείνες που καλύπτουν τα έξοδα κινήσεως διατροφής ή διανυκτερεύσεως, οι επί πλέον των εξόδων αυτών αμοιβές διαχωρίζονται και καταχωρούνται στο λογ/σμό 60.00.11 «αμοιβές εκτός έδρας», όταν πρόκειται για έμμισθο προσωπικό ή μέλη της διοικήσεως, ή στο λογ/σμό 60.01.11 «αμοιβές εκτός έδρας», όταν πρόκειται για ημερομίσθιο προσωπικό.

Λογ/σμός 64.01.00 «Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού»

Λογ/σμός 64.01.01 «Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού»

Από λογιστική άποψη:

Στις περιπτώσεις που οι λογ/σμοί εξόδων ταξιδιών περιλαμβάνουν και αμοιβές πέρα από εκείνες που καλύπτουν τα έξοδα, π.χ. κινήσεως, διατροφής ή διανυκτερεύσεως, οι επιπλέον αυτές αμοιβές διαχωρίζονται και καταχωρούνται στο λογ/σμό 60.00.11 «αμοιβές εκτός έδρας», όταν πρόκειται για έμμισθο προσωπικό ή μέλη της διοικήσεως, ή στο λογ/σμό 60.01.11 «αμοιβές εκτός έδρας», όταν πρόκειται για ημερομίσθιο προσωπικό.

Από φορολογική άποψη:

Σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 4 περ. α' του ν.2238/94 δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο «η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από σχετικά παραστατικά στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.»

Τα έξοδα ταξιδιών εκπροσώπων και στελεχών της επιχειρήσεως που σχετίζονται με τους σκοπούς της και γίνονται προς το συμφέρον αυτής χαρακτηρίζονται ως γενικά έξοδα και εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' του ν.2238/1994.

Επισημαίνεται ότι δεν θεωρούνται έξοδα ταξιδιών, αλλά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση ως ημερήσια

αποζημίωση, εφόσον τα ποσά αυτά δεν καλύπτονται με σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ.

Τα έξοδα ταξιδιών στο εξωτερικό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εφόσον δεν αποδεικνύεται ότι αυτά έγιναν για τους σκοπούς της επιχειρήσεως (Σ.τ.Ε. 2098/1957). Επίσης δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση δαπάνες ταξιδιών συγγενικών ή φιλικών προσώπων που τυχόν συνοδεύουν τον επιχειρηματία ή τα στελέχη των επιχειρήσεων στα ταξίδια τους, έστω κι αν υφίστανται σχετικά δικαιολογητικά (π.χ. αεροπορικά εισιτήρια, λογαριασμοί ξενοδοχείων για τα πρόσωπα αυτά κ.λπ.).

Ορισμένα έξοδα για τα οποία από τη φύση τους δεν είναι δυνατό να ληφθούν δικαιολογητικά (π.χ. πουρμπουάρ, φιλοδωρήματα σερβιτόρων, ταξί, κ.λπ.) πρέπει να αναγνωρίζονται εφόσον βρίσκονται μέσα σε λογικά όρια.

Λογ/σμός 64.01.02 «Έξοδα μετακινήσεως προσωπικού»

Από λογιστική άποψη:

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προσδιορίζει ειδικότερα το περιεχόμενο τού λογ/σμού αυτού. Προφανώς σ' αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα κινήσεως που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της.

Από φορολογική άποψη:

Τα έξοδα κινήσεως του προσωπικού της επιχειρήσεως για εκτέλεση υπηρεσίας πρέπει να καλύπτονται με δικαιολογητικά στοιχεία. Τα ποσά που δεν καλύπτονται με δικαιολογητικά θεωρούνται ότι προσ αυξάνουν τις αποδοχές των εργαζομένων που εισέπραξαν τα ποσά αυτά (άρθρο 45 παρ.4 περ. α' του ν. 2238/1994).⁽¹⁾

(1) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση τα οδοιπορικά έξοδα που δεν καλύπτονται με τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τον ΚΒΣ για την έκπτωσή τους (Σ.τ.Ε.2442/1988).

Για την αναγνώριση των εξόδων κινήσεως και ταξιδιών των πολιτών προς διάθεση των προϊόντων της επιχ/σεως ως δαπανών εκπαιστέων από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να στηρίζονται στα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ δικαιολογητικά, στα οποία πρέπει να αναγράφεται επαρκώς η φύση των εξόδων και να προκύπτει από αυτά ότι τα έξοδα έγιναν για λογ/σμό της επιχ/σεως (Σ.τ.Ε 1861/1982).

Τα έξοδα αυτά με μεταφορικά μέσα τρίτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. 9ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α').

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02: «Έξοδα προβολής & διαφήμισης»

Στους υπολογ/σμούς του 64.02 «έξοδα προβολής και διαφήμισης», καταχωρούνται όλα τα πραγματοποιούμενα μέσα σε κάθε χρήση έξοδα, για την προβολή και διαφήμιση (κατά τρόπο άμεσο ή έμμεσο) των προϊόντων της επιχείρησης. Τα έξοδα αυτά βαρύνουν το λειτουργικό κόστος διαθέσεως (πώλησεως) της χρήσεως (δηλαδή τελικά, με πίστωση του 90.06, μεταφέρονται στη χρέωση του λογ/σμού 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως».

Υπογραμμίζεται ότι στη χρέωση του λογ/σμού 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» επιτρέπεται, κατ' εξαίρεση, να καταχωρηθούν (και να υπαχθούν σε τμηματική ισόποση ετήσια απόσβεση μέχρι πέντε συνεχών χρήσεων) μόνο τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση της επιχ/σεως, για τη δημόσια γνωστοποίηση και προβολή της ιδρύσεως της, καθώς και τα πρώτα έξοδα προβολής και διαφήμισης νέου προϊόντος (δηλαδή, εντελώς νέου προϊόντος που κυκλοφορεί για πρώτη φορά και όχι απλώς βελτιωμένου). Αυτός όμως ο λογιστικός χειρισμός των εξόδων διαφήμισης δημιουργεί σοβαρά φορολογικά προβλήματα, γιατί στο άρθρο 31 παρ.1 περ.ιδ' του ν.2238/1994 ορίζεται ότι, οι δαπάνες διαφήμισης εκπίπτουν «κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου». Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφήμισεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο εισπραχής του οικείου δήμου ή κοινότητας. (άρθρο 31 του ν.2238/1994 παρ1, περ.ιδ').

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.00 «Διαφημίσεις από τον τύπο»**ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.01 «Διαφημίσεις από ραδιόφωνο – τηλεόραση»****ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.02 «Διαφημίσεις από τον κινηματογράφο»****ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.03 «Διαφημίσεις από τα λοιπά μέσα ενημέρωσης»****Από φορολογική άποψη:**

Τα ποσά των δαπανών που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περιδ’).

Κατ’ αρχήν ισχύουν και για τους λογ/σμούς αυτούς τα όσα αναπτύχθηκαν εισαγωγικά για το λογ/σμό 64.02.Ειδικότερα σημειώνουμε ότι σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 15 του β.δ. 249/1958 εξαιρούνται του τέλους διαφημίσεως υπέρ Δήμων και κοινοτήτων « οι διαφημίσεις που γίνονται στις εφημερίδες, στα περιοδικά, στο ραδιόφωνο και στην τηλεόραση».

Επί της αξίας των διαφημίσεων δια των εφημερίδων, περιοδικών και γενικά δια του τύπου, επιβάλλεται αγγελιόσημο σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 12 και του ν.2328/1995 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Περιοδικά και εφημερίδες εκτός νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης δεν έχουν αγγελιόσημο, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν δραστηριότητα (πρακτορεία, εκτύπωση, διατήρηση γραφείου δημοσίων σχέσεων) εντός των ορίων των νομών αυτών (Αττικής – Θεσσαλονίκης).

Το αγγελιόσημο αποδίδεται από το λήπτη του τιμολογίου (διαφημιστή) ή τον διαφημιζόμενο.

Σημειώνεται ότι «...σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί από το διαφημιστή ή το διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως ο ειδικός φόρος και τα αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων και οι τυχόν άλλες επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν στις συγκεκριμένες συναλλαγές, ανεξάρτητα από τις άλλες συνέπειες, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα

ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου, έστω και αν στη δεύτερη περίπτωση μεσολαβεί διαφημιστής» (άρθρο 12 παρ.12 του ν.2328/1995).

Οι διαφημίσεις που γίνονται στον τύπο, στο ραδιόφωνο και στην τηλεόραση δεν υπόκεινται στο τέλος 2% υπέρ των Δήμων και κοινοτήτων. Η δαπάνη όμως των ένθετων διαφημιστικών φυλλαδίων των επιχειρήσεων (στοιχειοθεσία, φωτοσύνθεση, εκτύπωση, κ.λπ.), που διατίθεται δωρεάν μαζί με τις εφημερίδες ή περιοδικά υπόκεινται στο τέλος 2%, το οποίο πρέπει να καταβληθεί μέχρι την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωριστεί φορολογικά (Υπ. Οικ. Εγκ. Πολ. 1125/2000). Σημειώνεται ότι στο τέλος διαφημίσεως υπόκεινται και η δαπάνη εκτυπώσεως (Σ.τ.Ε. 2069/1982) του φυλλαδίου στο εξωτερικό που διανεμήθηκε στην ημεδαπή.

Ο ειδικός φόρος και το αγγελιόσημο όταν η διαφήμιση μεταδίδεται από την τηλεόραση, και το αγγελιόσημο όταν η διαφήμιση μεταδίδεται από το ραδιόφωνο, υπολογίζονται με βάση την ονομαστική τιμή κατά τον τιμοκατάλογο χωρίς να λαμβάνονται υπόψη παροχές, εκπτώσεις ή προμήθειες. Όταν μεσολαβεί διαφημιστής και το τιμολόγιο εκδίδεται στο όνομα του, η ονομαστική αυτή τιμή μειώνεται κατά είκοσι τοις εκατό (20%), ασχέτως της πραγματικής έκπτωσης που τυχόν χορηγείται.

Όταν η διαφήμιση δημοσιεύεται σε έντυπο μέσο ενημέρωσης, το αγγελιόσημο υπολογίζεται με βάση την τιμή που αναγράφεται στο τιμολόγιο.

Όταν συνάπτονται ανταλλακτικές συμβάσεις μεταξύ των πάσης φύσεως μέσων ενημέρωσης για την αμοιβαία διαφημιστική προβολή τους, οι παραπάνω επιβαρύνσεις υπολογίζονται επίσης με βάση την τιμή του τιμολογίου 9άρθρο 12 παρ.6 του ν.2328/1995).

Ο ειδικός φόρος στις τηλεοπτικές διαφημίσεις ανέρχεται σε 30% επί της αξίας – αμοιβής της διαφημίσεως και αποδίδεται από το λήπτη του τιμολογίου που εκδίδει ο τηλεοπτικός σταθμός ή από τον διαφημιζόμενο.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.04 «Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών»

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα λειτουργίας των φωτεινών επιγραφών, δηλαδή το ηλεκτρικό ρεύμα, τα έξοδα συντηρήσεως, επισκευών και λοιπά έξοδα λειτουργίας αυτών. Δεν καταχωρούνται στον προκείμενο λογ/σμό;

- τα ενοίκια που τυχόν καταβάλλει η επιχείρηση σε περίπτωση μισθώσεως δικαιωμάτων εγκαταστάσεως φωτεινών επιγραφών σε χώρους τρίτων, τα οποία καταχωρούνται στο λογ/σμό 62.04.08 «ενοίκια φωτεινών επιγραφών»
- τα αρχικά έξοδα κατασκευής και εγκαταστάσεως φωτεινών επιγραφών που πρόκειται να υποβληθούν σε πολυετή απόσβεση, τα οποία καταχωρούνται σε οικείο υπολ/σμό του 14.09 «λοιπός εξοπλισμός».

Τα προαναφερόμενα έξοδα λειτουργίας των φωτεινών επιγραφών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα χαρακτηριζόμενα ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως, υπό την προϋπόθεση καταβολής του ανάλογου δημοτικού τέλους διαφημίσεως (Σ.τ.Ε. 540/1988).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.05 «Έξοδα συνεδρίων – δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων»

Πρόκειται για έξοδα εκδηλώσεων που αποσκοπούν στην προβολή και διαφήμιση της επιχειρήσεως.

Τα προαναφερόμενα έξοδα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1,περα'), προκειμένου να εξευρεθεί ο φόρος εισοδήματος της επιχειρήσεως, κατά τις γενικές διατάξεις χαρακτηριζόμενα ως έξοδα διαχειρίσεως (άρθρο 31 παρ. 1 περ.α' του ν.2238/1994).

Έξοδα για δεξίωση, που έλαβε χώρα επί τη αποχώρηση του γενικού διευθυντή της εταιρίας και την ανάληψη των καθηκόντων του αντικαταστάτη του, θεωρείται παραγωγική δαπάνη και, συνεπώς, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (Σ.τ.Ε. 1227/1995).

Επισημαίνεται ότι ο ΦΠΑ επί των δαπανών δεξιώσεων και ψυχαγωγίας δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών, επειδή οι δαπάνες αυτές δεν θεωρούνται άμεσα λειτουργικές στο σύστημα του ΦΠΑ (άρθρο 30 παρ.4 περ. γ' του ν.2859/2000). Συνεπώς, ο μη εκπιπτόμενος ΦΠΑ προσ αυξάνει τις σχετικές δαπάνες.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.06 «Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας»

Από λογιστική άποψη:

Στο λογ/σμό αυτό, καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για τη φιλοξενία τρίτων προσώπων με τα οποία η επιχείρηση συναλλάσσεται, όπως π.χ. έξοδα περιποίησης αντιπροσώπων οίκων του εξωτερικού με τους οποίους η επιχείρηση συναλλάσσεται ή πρόκειται να συναλλαγή, ή επιφανών προσώπων, η φιλοξενία των οποίων προβάλλει γενικότερα την επιχείρηση.

Από φορολογική άποψη:

Τα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας πρέπει να βρίσκονται μέσα στο πλαίσιο των σκοπών της επιχειρήσεως για να χαρακτηριστούν παραγωγικά. Επιπλέον τα έξοδα αυτά πρέπει να βρίσκονται σε λογική σχέση με τον κύκλο εργασιών της επιχειρήσεως.

Τα έξοδα φιλοξενίας και τα δώρα σε πελάτες των επιχειρήσεων, τα οποία ως παροχές είναι αναγκαίες για την κοινωνική παράσταση της επιχειρήσεως, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον καλύπτονται στο σύνολο τους με νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία (τιμολόγια, αποδείξεις ξενοδοχείων κ.λπ.) ως παραγωγικές δαπάνες του άρθρου 31 παρ.1 περ.α' του ν.2238/94 (Σ.τ.Ε. 4777/1996).

Τα έξοδα περιποίησης αλλοδαπών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα υπό την προϋπόθεση η δαπάνη να σχετίζεται με τις εργασίες της επιχειρήσεως και η δαπάνη να κρίνεται παραγωγική. Η αναγνώριση μέρους της δαπάνης

αυτής από τη φορολογική αρχή συνιστά ανεπίτρεπτο κατά νόμο έλεγχο του προσήκοντος ύψους της δαπάνης (Σ.τ.Ε. 2046/1994).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.07 «Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων (π.χ. χρηματοδότηση αθλητικών εκδηλώσεων ή αγώνων Rally)»

Από λογιστική άποψη:

Σ' αυτόν τον λογ/σμό, καταχωρούνται τα έξοδα προβολής της επιχειρήσεως, τα οποία δεν καταχωρούνται στους προηγούμενους υπολ/σμούς 64.02.00 – 64.02.06. Το Σχέδιο ενδεικτικά αναφέρει τις επιχορηγήσεις αθλητικών εκδηλώσεων και αγώνων Rally.

Από φορολογική άποψη:

Ισχύουν τα όσα αναφέρονται στα σχόλια του λογ/σμού 64.06 «δωρεές – επιχορηγήσεις».

Τα χρηματικά έπαθλα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για την προβολή ή προώθηση των προϊόντων ή εμπορευμάτων σε διαγωνισμούς που διοργανώνουν ή μέσω τηλεοπτικών ή ραδιοφωνικών εκπομπών, αντιμετωπίζονται από άποψη φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 13 παρ. 13 του ν.2238/94) ως εξής:

- χρηματικά έπαθλα μέχρι 1500 € δε θεωρούνται εισόδημα γι' αυτούς που τα λαμβάνουν και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.
- Χρηματικά έπαθλα μεγαλύτερα των 1500 € φορολογούνται αυτοτελώς στο σύνολο τους με συντελεστή 20%. Έτσι, αν η επιχείρηση καταβάλλει σε συμμετέχοντα στο διαγωνισμό έπαθλο π.χ. 1000000 € το ποσό αυτό θα φορολογηθεί αυτοτελώς στο σύνολο του με συντελεστή 20% (φόρος : $1000000 * 20\% = 200000$ €). Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων.

Ο φόρος αποδίδεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα στη Δ.Ο.Υ. του καταβάλλοντος το έπαθλο.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.08 «Έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων»**Από λογιστική άποψη:**

Στον υπολ/σμό αυτόν, καταχωρούνται:

◊ Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για αποκατάσταση βλαβών σε εμπορεύματα ή προϊόντα (όπως μηχανήματα, αυτοκίνητα, ηλεκτρικές συσκευές κ.λπ), τα οποία πωλήθηκαν με τον όρο της εγγυήσεως της καλής λειτουργίας τους για ορισμένο χρόνο (δίχως αντίστοιχη κάλυψη της επιχειρήσεως από προμηθευτές της).

◊ Τα ακάλυπτα ποσά των λογ/σμών 33.15 «λογαριασμοί ενεργοποιήσεως εγγυήσεων προμηθευτών σε δρχ. (guarantees)» και 33.16 «λογαριασμοί ενεργοποιήσεως εγγυήσεων προμηθευτών σε ξ.ν. (guarantees)». Διευκρινίζεται ότι, στη χρέωση των λογ/σμών αυτών καταχωρούνται τα ποσά που δαπανά η επιχείρηση, για αποκατάσταση βλαβών σε αγαθά που πωλήθηκαν σε πελάτες της με τον όρο της εγγυήσεως της καλής λειτουργίας τους για ορισμένο χρόνο και με αντίστοιχη λήψη σχετικής εγγυήσεως από τους προμηθευτές της. Στην πίστωση των ίδιων λογ/σμών καταχωρούνται τα ποσά που εισπράττει η επιχείρηση από τους προμηθευτές της, σε εφαρμογή της εγγυήσεως τους (σε περίπτωση που το τελικό υπόλοιπο των λογαριασμών αυτών είναι πιστωτικό, αυτό μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 74.98 «Διάφορα πρόσθετα έσοδα πωλήσεων» και του τριτοβάθμιου του 74.98.03 «Πιστωτικές διαφορές λογαριασμών 33.15 και 33.16».

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.09 «Έξοδα αποστολής δειγμάτων»**ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.10 «Αξία χορηγούμενων δειγμάτων»**

Στο λογ/σμό 64.02.09, καταχωρούνται τα έξοδα αποστολής, σε πελάτες ή υποψήφιους πελάτες, δειγμάτων από τα προς πώληση αποθέματα. Η αξία των δειγμάτων αυτών καταχωρείται στο λογ/σμό 64.02.10, ο οποίος υιοθετήθηκε με την 44/1129/1989 γνωμ. του ΕΣΥΛ, στην οποία αναφέρεται ότι «τα δείγματα που στέλνετε δωρεάν σε πελάτες σας ή σε ιδιώτες, καταχωρούνται, με το κόστος παραγωγής τους, σε χρέωση ιδιαίτερου τριτοβάθμιου λογαριασμού, του 64.02.10 «αξία χορηγούμενων δειγμάτων», ανοιγόμενου κάτω από το δευτεροβάθμιο 64.02 «έξοδα προβολής και διαφημίσεως», με πίστωση αντίστοιχου λογ/σμού, που ανοίγεται κάτω από το νεοδημιουργούμενο δευτεροβάθμιο 78.10 «έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων».

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.11 «Αξία χορηγούμενων μικροποσοτήτων προϊόντων για διαφήμιση»**Από λογιστική άποψη:**

Οι πραγματοποιούμενες διαφημίσεις σε είδος (με τη διανομή ή αποστολή μικροποσοτήτων προϊόντων σε καταναλωτές κ.λπ.), δύναται να καταχωρούνται, με το κόστος παραγωγής τους, στη χρέωση του υπολογαριασμού 64.02.11, με πίστωση του υπολογ/σμού 78.10.06 «τεκμαρτά έσοδα από διαφημίσεις σε είδος».

Από φορολογική άποψη:

Η δαπάνη αγοράς αντικειμένων που δωρίζονται σε συνεργάτες της επιχειρήσεως ή σε τρίτους για την επαγγελματική προβολή της επιχειρήσεως κρίνεται ως παραγωγική αφού αποσκοπεί σε προώθηση των εργασιών της επιχειρήσεως και συνεπώς εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως.

Επίσης ως παραγωγική κρίνεται η δαπάνη δώρων μικράς αξίας που δίνονται σε εργατοϋπαλλήλους της επιχειρήσεως αφού οδηγούν σε τόνωση του ζήλου και του ενδιαφέροντος των εργαζομένων για την επιχείρηση και συνεπώς εκπίπτει και η δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα έσοδα. Στα σχετικά δικαιολογητικά όμως πρέπει να κατονομάζονται τα πρόσωπα που έλαβαν τα δώρα ώστε να προκύπτει η επαγγελματική σχέση των λαβόντων τα δώρα με την επιχείρηση και συνεπώς να καθίσταται δυνατός ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης (Σ.τ.Ε. 715-716-717/1991 και 3456/1995).

Τα προαναφερόμενα δώρα είναι άσχετα με τα δώρα μικρής αξίας (κάτω των 10 € κ.λπ.) για τα οποία δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης και η αξία των οποίων εκπίπτει επίσης από τα ακαθάριστα έσοδα.

Αντίθετα, η δαπάνη δώρων που χορηγήθηκαν σε τρίτους όχι για την προώθηση των εργασιών της επιχειρήσεως, αλλά λόγω προσωπικών και οικογενειακών υποχρεώσεων των φορέων της επιχειρήσεως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.90 «Έξοδα προώθησεως πωλήσεων εμπορευμάτων και προϊόντων δια της τοποθετήσεως τους στις προθήκες των super markets»

Πολλές επιχειρήσεις προωθούν την πώληση των εμπορευμάτων ή προϊόντων τους χρησιμοποιώντας τις προθήκες super markets, στα οποία καταβάλλουν χρηματικά ποσά για το σκοπό αυτό.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.02.99 «Διάφορα έξοδα προβολής και διαφημίσεως»

Σ' αυτόν τον λογ/σμό καταχωρούνται όλα τα έξοδα προβολής και διαφημίσεως της επιχειρήσεως, που δεν εντάσσονται σε οποιαδήποτε κατηγορία των λογ/σμών 64.02.00 – 64.02.98.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.03 «Έξοδα εκθέσεων - επιδείξεων»**Από λογιστική άποψη:**

Στους υπολ/σμούς του 64.03 καταχωρούνται τα κάθε είδους έξοδα συμμετοχής σε εκθέσεις εμπορικές και άλλες, όπου εκθέτονται τα αγαθά που προορίζονται για πώληση (λογ/σμοί 64.03.00 και 64.03.01), και τα κάθε είδους έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την επίδειξη με οποιοδήποτε τρόπο των αγαθών που προορίζονται για πώληση (λογ/σμος 64.03.02).

Υπόψη και η γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 281/2322/1996, που αναφέρει ότι «τα αποθέματα που τοποθετούνται σε εκθεσιακούς χώρους και εκ του λόγου αυτού αχρηστεύονται... καταχωρούνται με την αξία κτήσεώς τους, στη χρέωση του υπολ/σμού 64.03 «έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων» και του τριτοβάθμιου του 64.03.10 «αξία αχρηστευθέντων αποθεμάτων σε εκθεσιακούς χώρους», με πίστωση του λογ/σμού 78.10 «τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων» και του τριτοβάθμιου του 78.10.10 «αξία αχρηστευθέντων αποθεμάτων σε εκθεσιακούς χώρους». Για την τακτοποίηση των μερίδων αποθήκης κ.λπ. εφαρμόζεται η περ. γ' της γνωμ.217/2177/1994».

Από φορολογική άποψη:

Τα έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τις γενικές διατάξεις ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως (άρθρο 31 παρ.1 περ.α' του ν.2238/1994).

Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις απευθείας σε καταστήματα λιανικής πώλησεως (κυρίως super markets) ως έξοδα προβολής και προωθήσεως για την τοποθέτηση των προϊόντων τους σε εμφανείς χώρους των καταστημάτων αυτών δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους διαφημίσεων υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων (Υπ.Οικ.Εγκ.1080529/10739/Β0012/Πολ.1178/30.8.1999).

Επισημαίνεται ότι τα εμπορεύματα που προορίζονται για επιδείξεις σε πελάτες (χρησιμοποιούμενα ως δείγματα) είναι πάγια στοιχεία, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση κατά προορισμό για την εξυπηρέτηση πάγιων αναγκών της και δεν προορίζονται για μεταπώληση και συνεπώς επί της αξίας τους υπολογίζονται αποσβέσεις (Σ.τ.Ε.885-887/1991).

Το αμφισβητούμενο θέμα αν η προαναφερόμενη μέθοδος προβολής των προϊόντων συνιστά διαφήμιση υπαγόμενη σε τέλος διαφημίσεως υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων έλυσε ο νομοθέτης με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.2753/1999 (ισχύς από 17.11.1999 και εντεύθεν), ορίζοντας ότι «η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων που γίνεται είτε με τοποθέτηση τους σε εμφανή σημεία εντός του καταστήματος, είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλον παρόμοιο τρόπο θεωρείται διαφήμιση και υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης». Το τέλος βαρύνει το διαφημιζόμενο και εισπράττεται από τον παρέχοντα την υπηρεσία της διαφήμισης κατά το χρόνο έκδοσης του σχετικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος και το αποδίδει στο δικαιούχο Δήμο ή κοινότητα.

Προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καταβαλλόμενης στα καταστήματα (super markets) δαπάνης αποτελεί η καταβολή του προαναφερόμενου τέλους διαφημίσεως.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.04 «Ειδικά έξοδα προώθησεως εξαγωγών»

(άρθρο 31 παρ. 2-6 του ν.2238/1994)

Από λογιστική άποψη:

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στους υπολ/σμούς του 64.04 καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται από την επιχείρηση για την προώθηση των πωλήσεων της στο εξωτερικό σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Ως προς τον τρόπο καταχώρησης στα βιβλία των εξόδων αυτών το Υπ. Οικονομικών, με την ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.2065/1992 (Πολ.1042/8.2.1993), δίνει τις ακόλουθες οδηγίες:

« Η έκπτωση των δαπανών χωρίς δικαιολογητικά πρέπει ν' αναγράφεται στα βιβλία της εξαγωγικής επιχείρησης, όπως γίνεται και για κάθε άλλη δαπάνη. Η αναγραφή στα βιβλία θα γίνεται με πίστωση του λογ/σμού «ταμείο» ή άλλου ειδικού λογ/σμού με τίτλο «ειδικές δαπάνες εξαγωγών» (σ.σ. π.χ. του 53.98), με χρέωση του λογ/σμού εξόδων (Ε.Γ.Λ.Σ. λογ/σμός 64.04 «ειδικά έξοδα προώθησεως εξαγωγών») και μπορεί να γίνεται:

- για κάθε εξαγωγή προϊόντων ή
- σε μικρότερα χρονικά διαστήματα ή
- κατά το κλείσιμο του ισολογισμού για όλες τις εξαγωγές που έγιναν μέσα στην κλειόμενη χρήση.

Ο πιστούμενος λογ/σμός μπορεί να κλείνει στη συνέχεια με πίστωση του λογ/σμού «ταμείο».

Επισημαίνεται ότι λόγω της αυτοτέλειας της ειδικής αυτής εκπτώσεως, δεν αποκλείεται στην επιχείρηση να ζητήσει, εκτός του ποσού της εκπτώσεως αυτής και έκπτωση των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε για να πετύχει την εξαγωγή των προϊόντων της, για τις οποίες υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά (Υπ. Οικ. Εγκ. 2/1968, 4/1971), οι οποίες καταχωρούνται σε άλλους αρμόδιους λογαριασμούς εξόδων.

Από φορολογική άποψη:**1. Ποιες εξαγωγικές επιχειρήσεις δικαιούνται να διενεργούν την έκπτωση;**

Δικαίωμα διενέργειας της εκπτώσεως έχουν όλες οι επιχειρήσεις (ημεδαπές και αλλοδαπές), οποιασδήποτε νομικής μορφής (Α.Ε, ΕΠΕ, ΟΕ, ατομικές επιχειρήσεις, κ.λπ.), εφόσον πραγματοποιούν εξαγωγές προϊόντων τους ή προϊόντων παραγωγής τρίτων.

2. Δεν απαιτούνται δικαιολογητικά για την αναγνώριση των δαπανών.

Σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.2 του ν.2238/1994 σε ορισμένες επιχειρήσεις που κατονομάζονται αμέσως παρακάτω «αναγνωρίζεται, από την 1ην Ιανουαρίου 1997 έως και την 31^η Δεκεμβρίου 2003,(όπως παρατάθηκε με το άρθρο 15 παρ.9 του ν.2992/2002), έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, δεν εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων». «Το δικαίωμα εκπτώσεως των δαπανών χωρίς δικαιολογητικά λόγω εξαγωγών παρέχεται από το νόμο κατά τρόπο αμάχητο και κατά συνέπεια δεν παρέχεται η δυνατότητα έρευνας σχετικά με την ύπαρξη των δαπανών αυτών καθώς και το ύψος αυτών»(Υπ.Οικ.Εγκ.Πολ. 1042/8.2.1993).

Η παραπάνω διάταξη του άρθρου 31 παρ.2 του ν.2238/1994 δεν έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προϊόντα, που προέρχονται από το εξωτερικό εναποτίθενται σε τελωνειακό χώρο υπό καθεστώς ελεύθερης ζώνης, όπου, κατόπιν επεξεργασίας τους, παράγονται νέα προϊόντα τα οποία διατίθενται στο εξωτερικό, χωρίς προηγουμένως να εισαχθούν στο λοιπό έδαφος της Ελληνικής Επικράτειας και να καταβληθούν οι σχετικοί δασμοί κ.λπ., δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν πρόκειται περί εξαγωγών (Σ.τ.Ε. 4116/1997).

3. Βάση υπολογισμού της δαπάνης.

Η βάση υπολογισμού των δαπανών χωρίς δικαιολογητικά είναι τα αναφερόμενα παρακάτω ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, όπως αυτά προσδιορίζονται από το νόμο. Σημειώνεται ότι επί των επιδοτήσεων εξαγωγών

δεν υπολογίζονται τέτοιες δαπάνες, γιατί αυτές υπολογίζονται μόνο στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από την εμπορική δραστηριότητα (Σ.τ.Ε.2958/1989).

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.05: «Συνδρομές – Εισφορές»

Στο λογ/σμό καταχωρούνται οι συνδρομές και οι εισφορές που καταβάλλει η επιχείρηση και ειδικότερα:

- Στο λογ/σμό **64.05.00** καταχωρούνται οι συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες. Πρόκειται περί γενικών εξόδων διαχείρισεως που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Για την είσπραξη συνδρομών εφημερίδων και περιοδικών εκδίδονται αποδείξεις εισπράξεως (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περα’).
- Στο λογ/σμό **64.05.01** καταχωρούνται οι συνδρομές – εισφορές σε επαγγελματικές οργανώσεις. Οι συνδρομές που βαρύνουν την επιχείρηση (π.χ. συνδρομή στο Βιομηχανικό Επιμελητήριο) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της ως γενικά έξοδα διαχείρισεως, ενώ οι συνδρομές που βαρύνουν τους εταίρους ή τους υπαλλήλους της (π.χ. εισφορές στο Ταμείο Εμπόρων) δεν εκπίπτουν από τα έσοδα της επιχειρήσεως, αλλά από το ατομικό τους εισόδημα(άρθρο 8 παρ.1 περ.β’ του ν. 2238/1994). (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περα’).
- Στο λογ/σμό **64.05.02** καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλει η ανώνυμη εταιρία στο Χρηματιστήριο με τη μορφή συνδρομών ή για τη διαπραγμάτευση σ’ αυτό τίτλων μετοχών και ομολογιών εκδόσεώς της. Συνιστούν γενικά έξοδα διαχείρισεως και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.06: «Δωρεές & Επιχορηγήσεις»

Λογ/σμος 64.06.00 «Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς»

Ο λογ/σμός 64.06.00 αναλύεται με τους παρακάτω υπολογ/σμούς:

Λογ/σμός 64.06.00.00 «Δωρεές χρηματικών ποσών»

Από λογιστική άποψη:

Στο λογ/σμό αυτόν καταχωρούνται τα δωριζόμενα χρηματικά ποσά, με πίστωση αρμοδίου υπολ/σμού του 54.09 «υποχρεώσεις από φόρους - τέλη/λοιποί φόροι - τέλη» με τον παρακρατούμενο, σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στη συνέχεια, φόρο εισοδήματος 10% και των χρηματικών διαθεσίμων (λ.38) με το υπόλοιπο.

Παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση δωρίζει στο Σύλλογο των Καρπαθίων ποσό 10000 €, για εμπλουτισμό της βιβλιοθήκης του με βιβλία και έπιπλα. Για να αναγνωριστεί το ποσό αυτό ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να παρακρατηθεί και αποδοθεί στο Δημόσιο φόρος εισοδήματος με συντελεστή 10%, οπότε θα γίνει η εγγραφή:

64 Διάφορα έξοδα	
64.06 Δωρεές - επιχορηγήσεις	10000
64.06.00 Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς	
64.06.00.00 Δωρεές χρηματικών ποσών	
54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη	
54.09 Λοιποί φόροι και τέλη	705
54.09.XX Φόρος επί δωρεών 10%	
(10000 - 2950 = 7050*10%)	
38 Χρηματικά διαθέσιμα	
38.00 Ταμείο	9295

Από φορολογική άποψη:

Κατ' αρχήν το ποσά που διαθέτει η επιχείρηση σε χρήμα ή σε άλλες αξίες υπό τύπο δωρεάς ή αγαθοεργίας δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη, αλλά ελεύθερη διάθεση εισοδήματος και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως. Κατ' εξαίρεση με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ.α', υποπερ. γγ' του ν.2238/1994 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν ορισμένες κατηγορίες δωρεών που εξετάζουμε ενταύθα:

ο **Δωρεές χρηματικών ποσών στο Δημόσιο κ.λπ.**

Με το άρθρο 31 παρ.1 περ. α', υποπερ. γγ' εδ.α' του ν.2238/1994 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν «τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων».

ο **Δωρεές χρηματικών ποσών για κοινωφελείς σκοπούς**

Το άρθρο 31 παρ. 1 περ. γγ' του ν.2238/1994 ορίζει ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν και «τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς κοινωφελή ιδρύματα που έχουν συσταθεί με τις διατάξεις του α.ν. 2039/1939, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά μονή Σινά, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το ν.1514/1985, τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά

πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για τη καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων».

○ **Δωρεές χρηματικών ποσών για πολιτιστικούς σκοπούς**

Το άρθρο 31 παρ.1 περ.α' υποπερ. γγ' του ν.2238/1994 ορίζει ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν και « τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως, η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών».

Ισχύουν και για την εξεταζόμενη κατηγορία δωρεών οι περιορισμοί και οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση των χρηματικών δωρεών για κοινωφελείς σκοπούς.

○ **Δωρεές χρηματικών ποσών σε αθλητικά σωματεία**

Με το άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' υποπερ.γγ' του ν.2238/1994 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν και οι δωρεές χρηματικών ποσών «σε οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων».

Για την εξεταζόμενη κατηγορία δωρεών η προαναφερόμενη διάταξη ορίζει περαιτέρω ότι: Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον κατατίθενται σε λογ/σμό

στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε Τράπεζα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα (1033431/10173/B0012/24-4-1996).

Τα ποσά των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εφόσον υφίστανται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Το πρωτότυπο του παραστατικού καταθέσεως του ποσού της δωρεάς.
- Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς, θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νόμου της έδρας του σωματείου.
- Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς, θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.

Τα χρηματικά ποσά των δωρεών και χορηγιών της κατηγορίας αυτής δεν πρέπει να έχουν εκπέσει από τα ακαθάριστα με βάση άλλη διάταξη του ν.2238/94.

Ισχύουν και για την εξεταζόμενη κατηγορία δωρεών οι περιορισμοί και οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση των χρηματικών δωρεών για κοινοφελείς σκοπούς.

Λογ/σμός 64.06.00.01 «Δωρεές ακινήτων»

Από λογιστική άποψη:

Με την αντικειμενική αξία του δωριζόμενου ακινήτου χρεώνεται ο αρμόδιος υπολ/σμός του σχολιαζόμενου λογ/σμού 64.06 με πίστωση του λογ/σμού του γηπέδου ή και κτιρίου με την αναπόσβεστη λογιστική αξία του δωριζόμενου γηπέδου και κτιρίου. Η διαφορά συνιστά αποτέλεσμα που καταχωρείται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

Από φορολογική άποψη:

Με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.3 του ν.3091/2002 καταργήθηκε η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των προαναφερόμενων δωρεών ακινήτων, οι οποίες θα πραγματοποιούνται από την 1^η Ιανουαρίου 2003 και εφεξής.

Στις νέες αυτές διατάξεις δεν περιλαμβάνονται πλέον τα ακίνητα που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτερα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών πόρων. Επομένως, η αξία των ακινήτων που δωρίζουν οι επιχειρήσεις από 1.1.2003 και μετά προς τα προαναφερθέντα νομικά πρόσωπα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους.

Λογ/σμός 64.06.01 «Επιχορηγήσεις για κοινωφελείς σκοπούς»**Από λογιστική άποψη:**

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα ποσά που χορηγεί η επιχείρηση σε οργανωτές εκδηλώσεων, συνήθως φορείς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για την κάλυψη δαπανών πραγματοποίησης διαφόρων εκδηλώσεων, εφόσον δεν συνομολογείται ή δεν υποκρύπτεται καμία αντιπαροχή από το δεχόμενο τη χορηγία προς τον χορηγό. Εάν συνομολογείται ή υποκρύπτεται διαφήμιση του χορηγού, τα χορηγούμενα ποσά καταχωρούνται στο λογ/σμό 64.02.05 «έξοδα συνεδρίων – δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων».

Από φορολογική άποψη:

Ισχύουν τα όσα αναφέρονται στον προηγούμενο λογ/σμό 64.06.00 σχετικά με τις δωρεές χρηματικών ποσών για πολιτιστικούς σκοπούς.

Λογ/σμός 64.06.02 «Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς»

Από λογιστική άποψη:

Ο λογ/σμός δημιουργήθηκε με την γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. 44/1129/1989.

Σε περίπτωση που τα δωριζόμενα αποθέματα αγοράζονται από τρίτους με σκοπό να δωριθούν, είναι δυνατό να καταχωρηθούν αμέσως στο σχολιαζόμενο λογ/σμό (ή εάν χορηγούνται για διαφημιστικούς λόγους στο λογ/σμό 64.02.11 «αξία χορηγούμενων αγαθών για διαφήμιση της επιχειρήσεως»).

Σε περίπτωση που τα δωριζόμενα αποθέματα, κατά την απόκτηση τους, έχουν καταχωρηθεί σε λογ/σμούς της ομάδας 2 ή είναι παραγόμενα αποθέματα, με το κόστος κτήσεώς τους χρεώνεται ο παρών λογ/σμός 64.06.02 με πίστωση του 78.10 «έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων». Λαμβανομένων υπόψη των εκτιθέμενων αμέσως παρακάτω σχετικά με τη μη έκπτωση του Φ.Π.Α., γίνεται εγγραφή της ακόλουθης μορφής:

64 Διάφορα έξοδα	119
64.06 Δωρεές – επιχορηγήσεις	
64.06.02 Αξία δωρεών αποθ. για κοιν. Σκοπούς (κόστος 100+19 Φ.Π.Α.)	
78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα	100
78.10 Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	19
54.00 Φόρος προστιθέμενης αξίας	

Στη γ.λ. οι λογ/σμοί 64.06.02 και 78.10 μεταφέρονται, στο τέλος της χρήσεως στο λογ/σμό 80.00 «λογ/σμός γενικής εκμεταλλεύσεως» και αλληλοσυμψηφίζονται.

Στην α.λ. ο λογ/σμός 78.10 μεταφέρεται (με χρέωση του 90.07) στην πίστωση αντιστοίχου υπολ/σμού του 96.22 (π.χ. 96.22.78 «αξία δωρεών αποθεμάτων»), ο οποίος χρεώνεται και εξισώνεται, με πίστωση του αρμόδιου υπολ/σμού του 94 «αποθέματα».

Από φορολογική άποψη:

Το Υπ. Οικονομικών δέχεται την άποψη ότι η δαπάνη των δωριζόμενων αποθεμάτων, είτε αυτή γίνεται για κοινωνικούς ή διαφημιστικούς λόγους δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αφού η δαπάνη αυτή δεν προβλέπεται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 του ν.2238/1994, είτε σε άλλη διάταξη νόμου. Η άποψη αυτή ενισχύεται και από το λόγο ότι εκεί που ο νόμος θέλησε την αναγνώριση της δαπάνης, όπως συμβαίνει για τα δωριζόμενα είδη διατροφής, προέβλεψε ειδική διάταξη. Είναι, εντούτοις, αδιανόητο και εκτός πάσης λογικής ο φορολογικός νομοθέτης να αναγνωρίζει τις δωρεές σε χρήμα, σε ακίνητα (μέχρι 31.12.2002) ή και σε ορισμένα μηχανήματα και να μην αναγνωρίζει τις δωρεές αποθεμάτων που είναι και η συνήθης περίπτωση και θα πρέπει de lege ferenda να ρυθμιστεί νομοθετικά το θέμα. Πρέπει να σημειώσουμε ότι και τα πλαίσια της κείμενης νομοθεσίας, η δαπάνη των δώρων μικρής αξίας και των δειγμάτων αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αφού και από τη νομοθεσία του Φ.Π.Α. η δαπάνη αυτή αναγνωρίζεται και δεν συνιστά αυτοπαράδοση.

Λογ/σμός 64.07 «Έντυπα και γραφική ύλη»

Στους υπολ/σμούς του 64.07 καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για εκτύπωση και αγορά εντύπων

(λογ/σμός 64.07.00), για υλικά (π.χ. χαρτί) που προορίζονται για πολλαπλές εκτυπώσεις, είτε στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης είτε σε τρίτους (λογ/σμός 64.07.01), για έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων όταν αυτές γίνονται από τρίτους με υλικά που προέρχονται από την επιχείρηση (λογ/σμός 64.07.02), για γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων (λογ/σμός 64.07.03) και αγορές βιβλίων (λογ/σμός 64.07.04).

Συνήθως η αξία των αγορών εντύπων και γραφικής ύλης είναι μικρής αξίας, γι' αυτό και δεν παρακολουθούνται σε λογ/σμούς της ομάδας 2 (αποθέματα), αλλά καταχωρούνται απευθείας στον παρόντα λογ/σμό ως τρέχοντα έξοδα της χρήσεως. Εάν όμως σε κάποια χρήση η επιχείρηση προβεί σε αγορές μεγάλων ποσοτήτων τέτοιων υλικών, τα οποία θα καλύψουν τις ανάγκες της επιχείρησης για περισσότερες χρήσεις, τότε είναι αναγκαίο να διενεργείται απογραφή και η αξία των μενόντων να μεταφέρεται από το σχολιαζόμενο λογ/σμό σε κατάλληλο υπολ/σμό του 36.00 «έξοδα επόμενων χρήσεων». Το υπόλοιπο του τελευταίου του λογ/σμού, ή επαναφέρεται στον παρόντα λογ/σμό 64.07 στη διάρκεια της επόμενης χρήσεως ή παραμένει στο λογ/σμό αυτόν και στο τέλος κάθε χρήσεως, προσαρμόζεται προς την αξία απογραφής των μενόντων υλικών, της προκύπτουσας διαφοράς καταχωρούμενης στο σχολιαζόμενο λογ/σμό 64.07.

Τα έξοδα γραφείου (γραφική ύλη, έντυπα) εκπίπτουν στα ακαθάριστα έσοδα εφ' όσον υπάρχει το προβλεπόμενο δικαιολογητικό (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α').

Λογ/σμός 64.08 «Υλικά άμεσης αναλώσεως»

Στους υπολ/σμούς του λογ/σμού αυτού καταχωρούνται τα διάφορα αναλώσιμα

Υλικά, τα οποία κατά την αγορά τους δεν χρεώνονται στους λογ/σμούς αποθεμάτων της ομάδας 2, ούτε παρακολουθούνται στη λογιστική αποθήκη

(υπολ/σμοί του 94 «αποθέματα»). Δηλαδή, στους υπολ/σμούς του παρόντος λογ/σμού καταχωρούνται τα υλικά που, λόγω της σύντομης αναλώσεως τους ή της διαρκούς απογραφής (βιβλία αποθήκης). Σε αντίθετη περίπτωση, τα υλικά πρέπει να καταχωρούνται στην Ομάδα 2 και για διαχειριστικούς λόγους, να παρακολουθούνται με τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής(βιβλίο αποθήκης). Σημειώνεται ότι ο Κ.Β.Σ. δεν επιβάλλει την τήρηση βιβλίου αποθήκης για τα αναλώσιμα υλικά.

Συνηθίζεται στην πράξη οι εμπορικές επιχειρήσεις να καταχωρούν στον παρόντα λογ/σμό τα υλικά που χρησιμοποιούν για τη συσκευασία των εμπορευμάτων που πωλούν (όπως σακούλες νάιλον, χάρτης περιτύλιξης κ.λπ.). Κατά την γνώμη μας, επειδή οι εμπορικές επιχειρήσεις προμηθεύονται τα υλικά αυτά κατά κανόνα σε μεγάλες ποσότητες, και συνεπώς δεν είναι άμεσης ανάλωσης η αξία τους πρέπει να καταχωρείται όχι στον παρόντα λογ/σμό αλλά στο λογ/σμό 25 «αναλώσιμα υλικά».

Λογ/σμός 64.09 «Έξοδα δημοσιεύσεων»

Σ' αυτόν τον λογ/σμό καταχωρούνται τα έξοδα δημοσιότητας που πραγματοποιεί η επιχείρηση και εντάσσονται στην κατηγορία των εξόδων διοικήσεως τα οποία όμως δεν αποσκοπούν στη διαφήμισή της. Τα έξοδα που αποσκοπούν στη διαφήμιση της επιχείρησης καταχωρούνται στο λογ/σμό 64.02.00 «διαφημίσεις από τον τύπο». Ειδικότερα:

ο Στο λογ/σμό 64.09.00 «έξοδα δημοσιεύσεως ισολογισμών και προσκλήσεων συμμετοχής στην Γενική Συνέλευση» καταχωρούνται τα έξοδα των δημοσιεύσεων που επιβάλλει η εμπορική νομοθεσία για τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων και των προσκλήσεων για τη σύγκλιση γενικών συνελεύσεων των μετόχων, κ.λπ. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περα').

ο Στο λογ/σμό 64.09.01 «έξοδα δημοσιεύσεως αγγελιών και ανακοινώσεων» καταχωρούνται τα έξοδα δημοσιεύσεως διαφόρων αγγελιών (π.χ. για πρόσληψη προσωπικού, αγορά ή πώληση ακινήτων) και ανακοινώσεων (π.χ. ιδρύσεως υποκαταστημάτων, συνθέσεως Δ.Σ. κ.λπ.).

Τα έξοδα που καταχωρούνται στον παρόντα λογ/σμό εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τις γενικές φορολογικές διατάξεις ως έξοδα διαχειρίσεως. (ΚΦΕ, άρθρο 31,παρ1, περα').

Λογ/σμός 64.10 «Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων»

Στους υπολ/σμούς του λογ/σμού αυτού καταχωρούνται τα κάθε είδους και μορφής έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για την αγορά, πώληση και γενικά διαχείριση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

Οι προμήθειες και λοιπά άμεσα έξοδα αγοράς των τίτλων συμμετοχών και χρεογράφων συνιστούν ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία σύμφωνα με τις διεθνώς παραδεγμένες λογιστικές αρχές, έπρεπε να βαρύνουν το κόστος κτήσεως των τίτλων και όχι τα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία οι τίτλοι αγοράζονται, όπως ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ., επιβάλλοντας την καταχώρηση τους στον υπολ/σμό 64.10.00 «προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων».

Ομοίως, οι προμήθειες και τα λοιπά έξοδα πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, που καταχωρούνται στον υπολ/σμό 64.10.01, συνιστούν ειδικά έξοδα πωλήσεως των συμμετοχών ή χρεογράφων, τα οποία, σύμφωνα με τις διεθνώς παραδεγμένες λογιστικές αρχές θα έπρεπε να μειώνουν τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις πωλήσεις αυτές, δηλαδή να επηρεάζουν τα υπόλοιπα των λογ/σμών 64.12 «διαφορές (ζημιές) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» ή 76.04 «διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων».

Τα έξοδα πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων (λογ/σμός 64.10.01) ως ειδικά έξοδα πωλήσεως πρέπει να μεταφέρονται στη χρέωση του λογ/σμού της

πωλούμενης συμμετοχής ή των πωλούμενων χρεογράφων, και κατά συνέπεια πρέπει να επηρεάζουν το αποτέλεσμα της πώλησεως, ενώ τα έξοδα αγορών συμμετοχών και χρεογράφων, εφόσον σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Ε.Γ.Α.Σ. δε συνιστούν κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων συμμετοχών και χρεογράφων, πρέπει να αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τις γενικές διατάξεις, χαρακτηριζόμενα ως έξοδα διαχείρισεως.

Νόμιμο δικαιολογητικό συνιστά η «απόδειξη παροχής υπηρεσιών» του συμβολαιογράφου (δεν απαιτείται εάν η αμοιβή αναγράφεται στο συμβόλαιο), του Χρηματιστή κ.λπ.

Λογ/σμός 64.11 «Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων»

Στο λογ/σμό αυτόν μέχρι και τη χρήση 1993 καταχωρούνταν οι χρεωστικές διαφορές που προέκυπταν κατά την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων όταν η συνολική τρέχουσα αξία τους ήταν χαμηλότερη της συνολικής αξίας κτήσεώς τους. Μετά την αντικατάσταση των διατάξεων του άρθρου 43 παρ.6 του ν.2190/1920 περί αποτιμήσεως των μετοχών ανώνυμων εταιριών (με το άρθρο 3 του π.δ. 367/1994), ο σχολιαζόμενος λογ/σμός καταργήθηκε και αντί αυτού, από τη χρήση 1994, χρησιμοποιείται ο λογ/σμός 68.01 «προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων».

Λογ/σμός 64.12 «Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων»

Στο λ/σμο καταχωρούνται οι ζημιές που πραγματοποιούνται από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων.

Λαμβάνοντας υπόψη τη φορολογική αντιμετώπιση των ζημιών αυτών προτείνουμε την ανάπτυξη του λ/σμου στους εξής τρεις τριτοβάθμιους:

64.12.00 «Διαφορές από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών»

64.12.01 «Διαφορές από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών»

64.12.02 «Διαφορές από πώληση λοιπών τίτλων χρεογράφων»

Για τη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των ζημιών που προκύπτουν από την πώληση μετοχών και χρεογράφων παραπέμπουμε στο λ/σμο 41.08.03

Λογ/σμός 64.91 «Διαφορές (ζημιές) από πράξεις hedging»

Ο λ/σμός αυτός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. 268/2272/1996, στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Ι. Στις πιο πάνω επιστολές περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα:

«Οι εταιρίες που επεξεργάζονται ή εμπορεύονται μέταλλα, όταν λαμβάνουν μια παραγγελία από πελάτη τους για παραγωγή προϊόντων (π.χ. σωλήνες χαλκού, σύρμα χαλκού κ.λ.π.) ή για πώληση αυτούσιων μετάλλων, προβαίνουν, ταυτόχρονα με την παραγγελία που λαμβάνουν, σε πράξη (αγορά) hedging, έτσι ώστε να εξασφαλισθούν από τον κίνδυνο διακύμανσης των τιμών των αντίστοιχων μετάλλων, δεδομένου ότι οι τιμές αγοράς και πώλησης των μετάλλων διεθνώς συνδέονται άμεσα με τις τιμές που διαμορφώνονται στο Χρηματιστήριο Μετάλλων του Λονδίνου. Δηλαδή, τις ημερομηνίες κλεισίματος των φυσικών πράξεων αγοράς και πωλήσεως μετάλλων, διενεργούνται συγχρόνως και αντίστοιχες πράξεις hedging, που συνίστανται σε αγορά και πώληση παραστατικών τίτλων μετάλλων ίσης ποσότητας και ίδιου μετάλλου με αυτούς των φυσικών συναλλαγών, οι οποίες (πράξεις hedging) πραγματοποιούνται από μεσίτες (brokers) του Χρηματιστηρίου μετάλλων, που

ενεργούν κατ' εντολή και για λογαριασμό των εταιριών. Ως παραστατικά στοιχεία, για απόδειξη των Χρηματιστηριακών αυτών συναλλαγών (hedging), λαμβάνονται τα confirmations trade ή contracts του συνεργαζόμενου Broker (μεσίτη)».

Από τις παραπάνω πράξεις hedging προκύπτει αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) και οι ενδιαφερόμενες εταιρίες ερωτούν για τον ενδεικνυόμενο λογιστικό χειρισμό του.

II. Η γνώμη μας επί των ανωτέρω είναι η ακόλουθη:

A) Οι συμβάσεις αγοράς και πώλησεως τίτλων μετάλλου (πράξεις hedging) παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως, που ανοίγονται (με κατάλληλους τίτλους κ.λ.π) κάτω από το ζεύγος των πρωτοβάθμιων 03 «απαιτήσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις» και 07 «υποχρεώσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις».

B) Το προκύπτον αποτέλεσμα από τις πράξεις hedging (αγοραπωλησίας τίτλων μετάλλου) καταχωρείται, ανάλογα με τη φύση τους στους ακόλουθους νεοδημιουργούμενους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, οι οποίοι αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους κ.λ.π. ανάλογα με τις ανάγκες:

-64.91 «Διαφορές (ζημίες) από πράξεις «hedging»

-73.91 «Διαφορές (κέρδη) από πράξεις «hedging»

Διευκρινίζεται ότι, με την εφαρμογή των όσων καθορίζονται στο Ε.Γ.Λ.Σ για την κατάρτιση του λογ/σμου Γενικής Εκμεταλλεύσεως (λογ.80.00), οι δευτεροβάθμιοι αυτοί λογ/σμοί 64.91 και 73.91 επηρεάζουν, τελικά τα ποσά των κονδυλίων «Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)» και «Κόστος πωλήσεων» της καταστάσεως λογαριασμού «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» (λογ.86).

Γ) Οι καταβαλλόμενες προμήθειες στο μεσίτη (broker) καταχωρούνται στο λογ/σμό 61.02 «λοιπές προμήθειες τρίτων».

Λογ/σμός 64.98: «Διάφορα έξοδα»

Σχετικά με το περιεχόμενο του λ/σμού 64.98 ορίζονται τα ακόλουθα:

- Στο λ/σμό αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα που δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο δευτεροβάθμιο λ/σμό του 64.
- Στους υπολ/σμούς 64.98.03, 64.98.04 και 64.98.05 καταχωρούνται έξοδα τα οποία καταβάλλονται σε συμβολαιογράφους, σε λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες και σε διάφορους τρίτους, όταν για τα έξοδα αυτά δεν γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Στις περιπτώσεις που γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, τα έξοδα αυτά καταχωρούνται, μαζί με τις αμοιβές τρίτων, στους οικείους υπολ/σμούς του 61.

Λογ/σμός 64.98.00 «Κοινόχρηστες δαπάνες»

Σ' αυτόν καταχωρούνται οι κοινόχρηστες δαπάνες της πολυκατοικίας που αναλογούν στα διαμερίσματα που χρησιμοποιεί ή ενοικιάζει η επιχείρηση.

Νόμιμο δικαιολογητικό για την αναγνώριση της δαπάνης είναι η εκκαθάριση που εκδίδει ο εκκαθαριστής.

Λογ/σμός 64.98.01 «Έξοδα λειτουργίας Οργάνων Διοικήσεως»

Σ' αυτόν καταχωρούνται π.χ. τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται η εταιρία για την πραγματοποίηση των γενικών συνελεύσεων των μετόχων ή εταίρων της, του Διοικητικού Συμβουλίου και διάφορων επιτροπών, όταν για τα έξοδα αυτά δεν γίνεται παρακράτηση φόρου. Εάν γίνεται παρακράτηση φόρου καταχωρούνται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 61 «αμοιβές και έξοδα τρίτων», όπως συμβαίνει λ.χ. για τις αμοιβές συνεδριάσεων του Δ.Σ. ή των μελών επιτροπών που καταχωρούνται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 61.01

«αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος».

Τα έξοδα που καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως έξοδα διαχείρισεως.

Λογ/σμος 64.98.02 « Δικαστικά και έξοδα εξώδικων ενεργειών»

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα διάφορα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για δικαστικές ή εξώδικες ενέργειες επί υποθέσεων της, εφόσον γι' αυτά, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, δεν υφίσταται υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου εισοδήματος. Εάν υφίσταται υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου εισοδήματος τα πραγματοποιούμενα έξοδα καταχωρούνται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 61 «αμοιβές και έξοδα τρίτων».

Τα προαναφερόμενα έξοδα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικά έξοδα διαχείρισεως υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές υποθέσεις αφορούν την επιχείρηση και όχι προσωπικά τον επιχειρηματία.

Λογ/σμος 64.98.03 « Έξοδα συμβολαιογράφων»

Λογ/σμος 64.98.04 « Έξοδα λοιπών ελ.επαγγελματιών»

Λογ/σμος 64.98.05 « Έξοδα διαφόρων τρίτων»

Σ' αυτούς καταχωρούνται τα συμβολαιογραφικά έξοδα ή τα έξοδα που πραγματοποιούν ελεύθεροι επαγγελματίες και διάφοροι τρίτοι και τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση, εφόσον με βάση τη φορολογική νομοθεσία δεν υφίσταται υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου εισοδήματος, ειδάλλως καταχωρούνται στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 61 «αμοιβές και έξοδα τρίτων».

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικά έξοδα διαχείρισεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 65

«ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ»**ΓΕΝΙΚΑ:**

1.Στο λογαριασμό 65 και τους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται οι τόκοι του χρηματοοικονομικού κυκλώματος της επιχειρήσεως και τα παρεπόμενα τους έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που δημιουργούνται από τις χρηματοδοτήσεις της επιχειρήσεως. Κατ' εξαίρεση, οι τόκοι που προκύπτουν από δάνεια ή πιστώσεις που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων και αφορούν την κατασκευαστική περίοδο (δηλαδή μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσεως της επιχειρήσεως ή της νέας μονάδας της), δύνανται να χαρακτηρίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου». Οι τόκοι αυτοί, σύμφωνα με τα άρθρα 43 & 3 περίπτ. α' κωδ. Ν. 2190/1920 άρθρο 31 & 1 περ. ιβ' Ν.2238/1994), αποσβένονται «είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία».

2.Ειδικότερα, στους υπολογαριασμούς του 65 καταχωρούνται:

α) Οι τόκοι των υποχρεώσεων της επιχειρήσεως από δάνεια και χρηματοδοτήσεις της, με εξαίρεση τους τόκους υπερημερίας που καταχωρούνται στον 81.00 (και τον υπολογαριασμό του 81.00.06 «Τόκοι υπερημερίας»). Επίσης (στον 65) καταχωρούνται και τα δημιουργημένα (από τα δάνεια και τις χρηματοδοτήσεις) έξοδα, όπως:

- προμήθειες (οι οποίες σήμερα κατά κανόνα είναι ενσωματωμένες στο επιτόκιο),
- ο ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών (των άρθρων 6-16 του Ν.1676/1986),

-τα χαρτόσημα των δανειακών συμβάσεων και γενικά των συμβάσεων χρηματοδοτήσεως,

-τα έξοδα των παρεχόμενων από την επιχείρηση εμπράγματων και λοιπών εξασφαλίσεων.

β) Διάφορα άλλα ειδικά χρηματοοικονομικά έξοδα , όπως προμήθειες εγγυητικών επιστολών , εισπρακτικά γραμματίων εισπρακτέων. Διευκρινίζεται ότι :

-οι προμήθειες που αφορούν αποκλειστικά εισπράξεις (εξοφλήσεις) τιμολογίων εξωτερικού (δίχως δηλαδή να σχετίζονται με χρηματοδότηση), καταχωρούνται στον λογαριασμό **61.02.02**.

-το προβλεπόμενο από το άρθρο 11 του Ν. 1957/1991 χαρτόσημο, εκ 3% (2,5% +20% ΟΓΑ), επί των πινακίων των προσκομιζόμενων στις τράπεζες επιταγών εισπρακτέων, καταχωρείται στον λογαριασμό **63.02.02**.

γ) Στο λογαριασμό **65.09**, ο οποίος αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους ανάλογα με τις ανάγκες, καταχωρείται, με πίστωση του λογαριασμού **53.15** «δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επιπλέον τόκου», ο πρόσθετος τόκος που τυχόν δίνεται σε ομολογιούχους της επιχείρησης, πέρα από τον τόκο των τοκομεριδίων. Εάν, όμως, οι πρόσθετες παροχές που δίνονται στους ομολογιούχους έχουν τη μορφή της συμμετοχής τους στα κέρδη της επιχείρησης, τότε χρεώνεται με αυτές ο λογαριασμός **88.99** «κέρδη προς διάθεση» (με πίστωση πάλι του **53.15**). Στο λογαριασμό **65.09** καταχωρούνται και τα ποσά που καταβάλλονται στους ομολογιούχους από λαχνούς των λαχειοφόρων ομολογιακών δανείων.

δ) Στο λογαριασμό **65.98** «λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα» καταχωρούνται όλα τα έξοδα που αφορούν το χρηματοοικονομικό κύκλωμα και δεν εντάσσονται σε οποιοδήποτε από τους λοιπούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του **65**. Εξαιρέση αποτελούν τα έξοδα που έχουν σχέση με τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα, τα οποία καταχωρούνται στον υπολογαριασμό **64.10**.

ε) Για το λογαριασμό **65.90** «Τόκοι και έξοδα εισπράξεως απαιτήσεων με σύμβαση Factoring» βλ. προηγ. §47 αριθ. 3β τη Γνωμ. του ΕΣΥΛ 216/1994, με την οποία υιοθετήθηκε και στην οποία καθορίζονται και οι σχετικοί λογιστικοί χειρισμοί.

Λογ/σμός 65.00 «Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων»

Σ' αυτόν και τους υπολ/σμούς του καταχωρούνται οι τόκοι, οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς, και τα κάθε είδους παρεπόμενα έξοδα, των δανείων που παρακολουθούνται στους λ/σμούς 45.00 – 45.05.

Με εξαίρεση τα τοκομερίδια των ομολογιών εκδόσεως του Ελληνικού Δημοσίου, επί των τοκομεριδίων των λοιπών ομολογιών παρακρατείται φόρος εισοδήματος 20% (βλ. λ/σμό 54.09.03).

Λ/σμός 65.01 «Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων»

Σ' αυτόν και τους υπολ/σμούς του καταχωρούνται οι τόκοι και τα κάθε είδους παρεπόμενα έξοδα των μακροπρόθεσμων δανείων που παρακολουθούνται στους λ/σμούς 45.10- 45.26.

Επαναλαμβάνουμε ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι τόκοι και τα έξοδα που καταχωρούνται στους λ/σμούς 65.01.09 «τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων υποχρεώσεων προς το Δημόσιο από φόρους» και 65.01.10 «τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς ασφαλιστικά ταμεία»

Τέλος στον υπολ/σμό 65.01.98 «τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων» είναι δυνατό να καταχωρούνται οι τόκοι που καταβάλλει η ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών σε περίπτωση ανυπαρξίας κερδών, οι οποίοι συνιστούν δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα

έσοδα με τη διάταξη του άρθρου 31 & 1 περ. δ' του ν.2238/1994 (Σ.τ.Ε. 3662/1989).

Λ/σμός 65.02 «Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα Τραπεζών»

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα έξοδα προεξοφλήσεως (προεξόφλημα) συναλλαγματικών, γραμματίων και επιταγών. Ως γνωστό, το προεξόφλημα περιλαμβάνει:

-Τον τόκο από την ημέρα διενέργειας της προεξοφλήσεως μέχρι και την μεθεπόμενη από την λήξη του γραμματίου. Οι δύο επιπλέον ημέρες από την λήξη του γραμματίου υπολογίζονται, γιατί οι τράπεζες δεν προβαίνουν, κατά κανόνα, στην διαμαρτύρηση των γραμματίων που δεν πληρώθηκαν στη λήξη τους, αλλά αναμένεται η πληρωμή και κατά τις δύο μετά τη λήξη εργάσιμες ημέρες. Οι τράπεζες υπολογίζουν 10 ημέρες σαν ελάχιστο όριο τοκοφόρων ημερών, έστω και αν η περίοδος μεταξύ προεξοφλήσεως και λήξεως του γραμματίου είναι μικρότερη από 10 ημέρες.

- Την προμήθεια εισπράξεως και τα ταχυδρομικά, όταν οι τίτλοι είναι εισπρακτέοι σε άλλη πόλη.

Λογ/σμός 65.03 «Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων Τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα»

Πρόκειται περί τόκων, προμηθειών, εξόδων, κ.λ.π. των τραπεζικών δανείων με ενέχυρο γραμμάτια εισπρακτέα και χρεόγραφα.

Για τα δάνεια με ενέχυρο γραμμάτια εισπρακτέα η επιχείρηση επιβαρύνεται με τόκους που υπολογίζονται ανά τρίμηνο, καθώς και με προμήθεια εισπράξεως δικαιογράφων και ταχυδρομικά των γραμματίων που προεισπράττονται, καθώς και με διαμαρτυρικά έξοδα.

Λογ/σμός 65.05 «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων
τραπεζικών χρηματοδοτήσεων»

Περιλαμβάνονται, μεταξύ των άλλων, οι τόκοι και τα συναφή έξοδα δανείων με ενέχυρο εμπορεύματα, για τα οποία βλ. στο λογ/σμό 52, οι τόκοι αλληλόχρεων λογαριασμών κλπ.

Λ/σμός 65.06 «Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων
υποχρεώσεων»

Σ' αυτόν καταχωρούνται οι τόκοι που επιβαρύνεται η επιχείρηση για τις επί πιστώσει αγορές της σε ανοικτό λογαριασμό ή με υπογραφή γραμματίων εισπρακτέων.

Οι τόκοι που καταβάλλει η αγοράστρια επιχείρηση στον προμηθευτή της για τις επί πιστώσει αγορές της καθώς και οι σχετικοί τόκοι υπερημερίας περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία και συνεπώς με τον οποίο φορολογείται η αξία των αγοραζόμενων αγαθών (άρθρο 19 & 4 περ. α' του ν.2859/2000).

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης εξοφλήσεως συναλλαγματικών, γραμματίων εις διαταγήν ή επιταγών ορισμένου χρόνου λήξεως, οι τόκοι υπερημερίας που τυχόν καταβάλλονται από τον υπόχρεο υπόκεινται σε Φ.Π.Α., εφόσον οι τίτλοι αυτοί αφορούν αντίτιμο πώλησεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και καταβάλλονται προς τον πωλητή των αγαθών ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες (Υπ. Οικ. 1112523/9.10.1989, Πολ. 1242).

Σημειώνεται ότι οι τόκοι υπερημερίας δεν καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό αλλά στο λογ/σμό 81.00.09 «τόκοι υπερημερίας οφειλόμενων δανείων ή πιστώσεων».

Λ/σμός 65.07 «Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών και χαρτόσημο συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων»

Σ' αυτόν κατεχωρήτο ο ΕΦΤΕ επί των συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων που ανερχόταν σε ποσοστό 3% επί του ποσού των συμβάσεων. Ο φόρος αυτός καταργήθηκε από 8.6.1993 με το άρθρο 2 του ν.2157/1993.

Συνεπώς ο παρών λ/σμός δεν έχει λόγο υπάρξεως.

Επίσης, ο ΕΦΤΕ επί των ακαθάριστων εσόδων από τραπεζικές εργασίες που επιβάρυνε τους χρεωστικούς τόκους των τραπεζικών δανείων και ο οποίος κατεχωρήτο στους αρμόδιους υπολ/σμούς του 65 «τόκοι και συναφή έξοδα» καταργήθηκε από 1.1.2001 με το άρθρο 33 του ν.2873/2000. Σημειώνεται ότι στα ακαθάριστα έσοδα (έξοδα για την επιχείρηση) για τα οποία καταργήθηκε ο ΕΦΤΕ και στα παρεπόμενα αυτών δεν επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου.

Λογ/σμός 65.08 «Έξοδα ασφαλειών (π.χ. εμπράγματων) δανείων και χρηματοδοτήσεων»

Κατά τη γνώμη μας, εφόσον τα εξασφαλιζόμενα δάνεια είναι μακροπρόθεσμα τα σχολιαζόμενα έξοδα πρέπει να χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (καταχωρούμενα λ.χ. στο λογ/σμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως») και να αποσβένονται τμηματικά ανάλογα με την εξόφληση των δανείων.

Λογ/σμός 65.09 «Παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου»

Σ' αυτόν καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους κατόχους ομολογιών εκδόσεως της επιχειρήσεως επιπλέον του τόκου των τοκομεριδίων. Πρόκειται περί των «πρόσθετων παροχών» που προβλέπει το άρθρο 3β του ν.2190/1920 και συναρτώνται από το ύψος της παραγωγής ή το γενικό επίπεδο δραστηριότητας της εταιρίας (π.χ. κύκλος εργασιών, μικτά κέρδη κ.λ.π.) και οφείλονται από την εταιρία ανεξάρτητα αν πραγματοποιήθηκαν ή όχι από αυτήν κέρδη.

Ο παρών λ/σμός χρεώνεται με τις πρόσθετες παροχές με πίστωση του 53.15 «δικαιούχοι – ομολογιούχοι παροχών επιπλέον τόκου». Στον παρόντα λ/σμό καταχωρούνται επίσης και τα τυχόν λαχεία που καταβάλλει η επιχείρηση επί λαχειοφόρων ομολογιακών δανείων. Αντίθετα δεν καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό αλλά στο λ/σμό 88.99 «κέρδη προς διάθεση», με πίστωση επίσης του 53.15, τα τυχόν κέρδη που διανέμονται σε κερδοφόρες ομολογίες.

Οι προαναφερόμενες παροχές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τη διάταξη του άρθρου 31 & 1 περ. δ' του ν.2238/1994.

Λ/σμός 65.10 «Προμήθειες εγγυητικών επιστολών»

Από λογιστική άποψη:

Οι εγγυήσεις που παρέχουν οι τράπεζες με τις Ε/Ε μπορούν να καταταγούν στις γενικές κατηγορίες:

- στις αναφερόμενες σε συμμετοχή σε διαγωνισμούς,
- στις αναφερόμενες στην ακριβή τήρηση των όρων συμβάσεων ή την καλή εκτέλεση των έργων που αναλήφθηκαν,
- στις αναφερόμενες στην πληρωμή χρηματικών οφειλών, που προέρχονται από αγορά «επί πιστώσει» ή από δανεισμό σε χρήμα ή από

χορήγηση προκαταβολής, ιδιαίτερα κατά την εκτέλεση μεγάλων έργων, κ.λ.π.

Η τράπεζα εισπράττει προμήθεια από την έκδοση Ε/Ε, η οποία λογίζεται κατά αδιαίρετα τρίμηνα και προεισπράττεται. Η προμήθεια διαπραγματεύεται ελεύθερα μεταξύ τράπεζας και πελατών της.

Κατά τη γνώμη μας, στον παρόντα λ/σμό πρέπει να καταχωρούνται οι προμήθειες μόνο των Ε/Ε που αφορούν εξασφάλιση δανείων ή πιστώσεων ή προκαταβολών και γενικά υποχρεώσεων που προέρχονται από χρηματοδοτήσεις της επιχείρησης. Οι προμήθειες Ε/Ε άλλων κατηγοριών δεν πρέπει να καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό, αλλά σε άλλο αρμόδιο λ/σμό, όπως λ.χ. σε υπολ/σμό του 61.02 «λοιπές προμήθειες τρίτων».

Από φορολογική άποψη:

Η προμήθεια Ε/Ε που εκδόθηκαν υπέρ της επιχείρησης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικό έξοδο διαχείρισης. Δεν αναγνωρίζεται όμως προς έκπτωση η προμήθεια Ε/Ε για χορήγηση δανείων σε θυγατρική εταιρία (Σ.τ.Ε. 3948/1986).

Οι προμήθειες των εγγυητικών επιστολών υπέρ πελατών της εταιρίας ανάγονται στον κύκλο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρίας και ειδικότερα διευκολύνει την πιστοδότηση των πελατών της προς εξοικονόμηση χρημάτων για την αγορά των προϊόντων της και συνεπώς οι προμήθειες αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας (Σ.τ.Ε. 806/1998).

Λογ/σμός 65.90 «Τόκοι και έξοδα εισπράξεως απαιτήσεων με σύμβαση Factoring»

Ο λ/σμός δημιουργήθηκε με τη γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Α 216/2176/1994, σύμφωνα με την οποία στο προκείμενο λ/σμό καταχωρούνται η αμοιβή της

Τράπεζας και τα έξοδα που καταβάλλονται σ' αυτήν για εισπράξεις απαιτήσεων της επιχείρησης από τους πελάτες της με το σύστημα Factoring.

Λογ/σμός 65.98 «Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα»

Σ' αυτόν καταχωρούνται όλα τα έξοδα που αφορούν το χρηματοοικονομικό κύκλωμα της επιχείρησης και δεν εντάσσονται σε οποιοδήποτε από τους λοιπούς δευτεροβάθμιους λ/σμούς του 65, όπως π.χ. τα έξοδα εισπράξεως συναλλαγματικών και γραμματίων που καταχωρούνται στον προαιρετικό λ/σμό 65.98.00 «εισπρακτικά γραμματίων εισπρακτέων» και τα διάφορα έξοδα τραπεζών που σχετίζονται με χρηματοδοτήσεις (λ. 65.98.99).

Στο λ/σμό αυτόν είναι δυνατό να καταχωρηθούν και τα ποσά που καταβάλλει η εταιρία σε προνομιούχους μετόχους της σε περίπτωση ανυπαρξίας ή ανεπάρκειας κερδών. Σημειώνεται ότι τα ποσά αυτά αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (Σ.τ.Ε 3662/1989).

Τέλος στο σχολιαζόμενο λ/σμό δεν καταχωρούνται τα έξοδα που έχουν σχέση με τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα, τα οποία καταχωρούνται στο λ/σμό 64.10 «έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 66

«ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ

ΚΟΣΤΟΣ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ 66:

Στο λογ/σμό αυτόν καταχωρούνται οι αποσβέσεις των στοιχείων του παγίου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, δηλαδή οι αποσβέσεις που βαρύνουν το κόστος των πέντε βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως (παραγωγής, διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών – αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής). Τέτοιες είναι οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά και οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα αν βαρύνουν το κόστος παραγωγής ή όχι (1007856/10126/B0012/17-2-2000).

Με τις τακτικές αποσβέσεις χρεώνονται οι υπολ/σμοί του σχολιαζόμενου λογ/σμού 66 με πίστωση των αντιστοίχων αντίθετων λογ/σμών αποσβεσμένων παγίων της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99,14.99, 15.99 και 16.99 και οι υπολογ/σμοί τους), δηλαδή γίνεται εγγραφή της ακόλουθης μορφής:

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο

λειτουργικό κόστος

66.00 αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

66.00.01 αποσβέσεις Ορυχείων

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων –τεχνικών έργων

66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων

.....

κ.λπ.

10 Εδαφικές εκτάσεις

10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις

10.99.01 Αποσβεσμένα ορυχεία

11 Κτίρια – Εγκ/σεις κτιρίων – Τεχνικά έργα

11.99 Αποσβεσμένα κτίρια – εγκ/σεις κτιρίων – τεχνικά έργα

κ.λπ.

Οι υπολ/σμοί του 66 βρίσκονται σε εναρμονισμένη αντιστοιχία με τους αντίθετους υπολ/σμούς της ομάδας 1, με τους οποίους παρακολουθούνται τα αποσβεσμένα πάγια. Είναι μάλιστα δυνατό, καθ' υπέρβαση των οριζόμενων από το Ε.Γ.Λ.Σ., η κωδικαρίθμηση των υπολογ/σμών του 66 να γίνει σε αντιστοιχία με τους κωδικούς αριθμούς των πρωτοβαθμίων λογ/σμών της Ομάδας 1, ως εξής:

Προβλεπόμενοι

από το ΣΛ

<u>κωδικοί</u>	<u>Προτεινόμενοι χρεούμενοι λ/σμοί</u>	<u>Πιστούμενοι λ/σμοί</u>
66.00	66.10 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων 66.10.01 Αποσβέσεις Ορυχείων κ.λπ.	10.99 Αποσβεσμένες εδαφ. εκτάσεις 10.99.01 Αποσβ.ορυχεία
66.01	66.11 Αποσβέσεις κτιρίων- εγκ/σεις κτιρίων- τεχνικών έργων 66.11.00 Αποσβέσεις κτιρίων-εγκ/σεις- κτιρίων κ.λπ.	11.99 Αποσβ.κτίρια – εγκ/σεις κτιρίων 11.99.00 Αποσβεσμ. κτίρια ...
66.02	66.12 Αποσβέσεις μηχ/των-τεχνικών εγκ/σεων-λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού	12.99 Αποσβεσμένα μηχ/τα ...

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

66.12.00 Αποσβέσεις μηχ/των

12.99.00 Αποσβεσμ.

Μηχ/τα

Οι πρόσθετες (έκτακτες ή επιταχυνόμενες) αποσβέσεις δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος και δεν καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λογ/σμό. Αυτές καταχωρούνται στους αντίστοιχους υπολ/σμούς του 85 «αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» με πίστωση των αυτών προαναφερόμενων αντίστοιχων λογ/σμών της Ομάδας 1 στους οποίους καταχωρούνται και οι τακτικές αποσβέσεις (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99, 15.99 και 16.99 και των υπολ/σμών τους).

Η σύγχρονη επιχείρηση που προσδιορίζει μηνιαία αποτελέσματα θα πρέπει να λογίζει απόσβεση στα πάγια στοιχεία της μηνιαίως και όχι ετησίως στο τέλος της χρήσεως. Στην περίπτωση αυτήν οι αποσβέσεις που υπολογίζονται με βάση τους ετήσιους συντελεστές του π.δ. 100/1998 πρέπει να λογίζονται κατά το 1/12.

Έκπτωση της δαπάνης των αποσβέσεων από τα ακαθάριστα έσοδα

Με το άρθρο 31 παρ.1 περ.στ' του ν.2238/1994 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν « 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 που ορίζονται για κάθε επιχείρηση».

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και

με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω πάγιων στοιχείων.

Επισημάνσεις:

- 01) Πάγια αξίας μέχρι και 600 € μπορούν να αποσβεσθούν εφάπαξ μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.(1061103/10556/B0012/5-12-2001). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 9 του ν.3296/2004, για αυτά που αποκτώνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2005 και μετά, το ανώτερο όριο αξίας κτήσης τους αυξάνεται από 600 σε 1200 €.
- 02) Η απόσβεση των ηλεκτρονικών υπολογιστών και λογισμικού «SOFTWARE» μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση που τίθενται σε λειτουργία.
- 03) Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων που αγοράζονται από 1.1.2003 και μετά από εξωχώρια εταιρία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 67

«.....»

Ο λογ/σμός 67 είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμοδίου οργάνου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 68

«ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ»

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Από λογιστική άποψη:

Στο λογ/σμό αυτόν καταχωρούνται οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως με πίστωση των αρμοδίων υπολογ/σμών του 44 « προβλέψεις».

Ο λογ/σμός, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., αναπτύσσεται στους ακόλουθους υπολ/σμούς:

- 68.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία»,
- 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων»
- 68.09 «Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως».

Εισηγούμαστε όπως ο τελευταίος αυτός λογ/σμός αναπτύσσεται σε υπολ/σμούς αντίστοιχους των λογ/σμών της ομάδας 6, στους οποίους θα καταχωρίζονταν τα έξοδα για τα οποία γίνεται η πρόβλεψη.

Λαμβάνοντας υπόψη τα αναφερόμενα αμέσως παρακάτω περί των φορολογικά αναγνωριζόμενων και μη προβλέψεων, εισηγούμαστε οι λογ/σμοί των προβλέψεων να υποαναλύονται στους εξής δύο υπολ/σμούς: «προβλέψεις φορολογικά αναγνωριζόμενες» και « προβλέψεις φορολογικά μη αναγνωριζόμενες», ώστε οι τελευταίες, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως, να αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές.

Από φορολογική άποψη:

Όπως έχουμε αναφέρει, για την αναγνώριση μιας δαπάνης ως εκπεστέας από τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει η δαπάνη να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη.

Οι προβλέψεις όμως δεν συγκεντρώνουν τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά και συνεπώς η σχετική δαπάνη δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα

έσοδα, εκτός από τις περιπτώσεις για τις οποίες ο ίδιος ο νόμος ορίζει το αντίθετο. Έτσι, κατά τα ισχύοντα, αναγνωρίζονται για έκπτωση μόνο:

- οι προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων (άρθρο 31 παρ. 1 περ.θ' του ν. 2238/1994) (μέχρι 31.12.2002). Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση: α) των επιστροφών ή εκπτώσεων, β) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχ/σεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και γ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, στις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας 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.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 και 503, 521 - 528 και 721 και 726 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 ως άνω 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 ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) 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».

Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α').

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα

ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις

- οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (άρθρο 31 παρ.1 περ.ιε' του ν.2238/1994).

Λογ/σμός 68.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία»

Ο λογ/σμός 68.00 αναλύεται στους εξής δύο υπολ/σμούς:

68.00.00 «Φορολογικά αναγνωριζόμενες»

68.00.01 «Μη αναγνωριζόμενες φορολογικά»

Τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.(άρθρο 31, παρ. ιε).

Λογ/σμός 68.09 «Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως»

Όπως προαναφέραμε ο λ/σμός πρέπει να αναπτύσσεται σε υπολ/σμούς αντιστοίχους του λογ/σμού της Ομάδας 6, ανάλογα με τη φύση των εξόδων για τα οποία γίνεται η πρόβλεψη,π.χ.:

68.09.64.00 «Πρόβλεψη για έξοδα μεταφορών»

68.09.64.02 «Πρόβλεψη για έξοδα προβολής και διαφημίσεως»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 69

«ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ»

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο τρόπος λειτουργίας των πρωτοβαθμίων λογ/σμών 690-698 είναι αντίστοιχος με όσα αναπτύσσονται παραπάνω στις παραπάνω παραγράφους 60 – 68 για τους πρωτοβάθμιους λογ/σμούς.

Το Ε.ΣΥ.Λ. με την γνωμάτευση του 98/1731/1992, επέτρεψε στις διαφημιστικές επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν το λογ/σμό 69 ως διάμεσο λογ/σμό. Η γνωμάτευση αυτή αναφέρει τα εξής:

« Επειδή οι ανάγκες που ανακύπτουν από την ιδιομορφία των εργασιών των διαφημιστικών επιχειρήσεων, μάλλον εξυπηρετούνται καλύτερα όταν γίνεται προομαδοποίηση ορισμένων εξόδων σε επίπεδο πρωτοβαθμίου λογ/σμού, συμφωνούμε να χρησιμοποιείται, ειδικά από τις διαφημιστικές επιχειρήσεις ως διάμεσος λογαριασμός ο προαιρετικός πρωτοβάθμιος 69, στον οποίο να γίνεται προσωρινή ομαδοποίηση εξόδων, υπό την απαραίτητη προϋπόθεση όμως ότι τουλάχιστον στο τέλος της χρήσεως ο λογαριασμός αυτός θα εξισώνεται, με τη μεταφορά των ποσών του στους οικείους λογαριασμούς των κατ' είδος εξόδων. Εξυπακούεται ότι η εξίσωση του λογ/σμού 69 θα γίνεται πριν από την μεταφορά των εξόδων της ομάδας 6 στο λογ/σμό Γενικής Εκμεταλλεύσεως και πριν από την ενημέρωση των λογαριασμών της Αναλυτικής Λογιστικής».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 80**«ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ»****ΓΕΝΙΚΑ:**

Ο λογ/σμός αυτός χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογ/σμού 80.00 Λογ/σμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως.

Ο λογ/σμός αυτός ο οποίος μαζί με το λογ/σμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο Βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού και του λογ/σμού αποτελεσμάτων χρήσεως, αλλά ο λογ/σμός γενικής εκμεταλλεύσεως δεν δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Ο λογ/σμός της γενικής εκμεταλλεύσεως, χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων, τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας 9κυρίων, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

Λογ/σμος 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»

Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων είναι εκείνα τα οποία, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (κοστολογήσεως), δεν συνιστούν κόστος παραγωγής και τα οποία βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως. Ορισμένα από τα έξοδα αυτά προκύπτουν από τους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής (ομάδα 9), ενώ άλλα προκύπτουν άμεσα από συγκεκριμένους λ/σμούς της ομάδας 6. Τα υπό συζήτηση έξοδα είναι τα εξής:

<u>Έξοδα που προσδιορίζουν τα</u>	<u>Προκύπτουν από τον</u>	
<u>μικτά αποτελέσματα :</u>	<u>λογ/σμό:</u>	
α) «Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας»	ΑΛΕ	92.01
β) «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανα- πτύξεως»	ΑΛΕ	92.02
γ) «Έξοδα (έμμεσα) λειτουργίας διαθέσεως»	ΑΛΕ	92.03
δ) «Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων»	Γ.Λ	64.10
ε) «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστο- λογημένα (κόστος υποαπασχολήσεως-αδρα- νείας»	ΑΛΕ	92.00
στ) «Προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων»	Γ.Λ.	68.01
ζ) «Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων»	Γ.Λ.	64.12
η) «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα»	Γ.Λ	65

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, τα «έξοδα διοικητικής λειτουργίας», τα «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως» και τα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους

λ/σμούς της γενικής λογιστικής, καταρτίζοντας κατάλληλο «φύλλο μερισμού» των εξόδων.

Επισημαίνεται ότι στα «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» περιλαμβάνονται μόνο τα έμμεσα (γενικά) έξοδα της λειτουργίας αυτής, ενώ τα άμεσα έξοδα πωλήσεων προσαυξάνουν το κόστος πωλήσεων και συνεπώς επιδρούν στη διαμόρφωση του μικτού αποτελέσματος.

Το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας του λ/σμού 80.02 έχει ως εξής:

80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων»

Χρεώνεται με πίστωση του 80.01:	Μεταφέρεται στα «Αποτελέσματα χρήσεως» με χρέωση αντίστοιχα:
------------------------------------	---

80.02.00 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-του 86.00.02 -του 86.00.03
---	--------------------------------

80.02.01 Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως	-του 86.00.04
--	---------------

80.02.02 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	- του 86.01.08
---	----------------

80.02.03 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής μη κοστολογημένα	-του 86.00.05
--	---------------

80.02.04 Προβλέψεις υποτιμή- σεως συμμετοχών και χρεογρά- φων	-του 86.01.07
---	---------------

80.02.05 Διαφορές (ζημιές) από	
--------------------------------	--

πώληση συμμετοχών και χρεο-
γράφων -του 86.01.08

80.02.06 Χρεωστικοί τόκοι και
συναφή έξοδα -του 86.01.09

Υποστηρίζεται ότι ως έξοδα μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων, πρέπει να αντιμετωπίζονται στη γενική λογιστική και ορισμένα έξοδα που στην αναλυτική λογιστική καταχωρούνται στη χρέωση του λ/σμού 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» και των υπολ/σμών του και τούτο για να εναρμονίζεται με το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει από το λ/σμό 80.01 με το αντίστοιχο αποτέλεσμα που προκύπτει από το λ/σμό 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα» της αναλυτικής λογιστικής. Δηλαδή, με την αντιμετώπιση αυτή προσαρμόζουμε το μικτό αποτέλεσμα που προκύπτει στη γενική λογιστική προς αυτό που προκύπτει στην αναλυτική λογιστική ως εάν το μικτό αποτέλεσμα της γενικής λογιστικής να ήταν εσφαλμένο και το ορθό να ήταν το αποτέλεσμα της αναλυτικής λογιστικής. Η αντιμετώπιση αυτή, στις περισσότερες περιπτώσεις δεν είναι ορθή, αφού το σφάλμα δεν αφορά κατά τη γνώμη μας, τη γενική αλλά την αναλυτική λογιστική. Ειδικότερα το ΕΓΛΣ (αναλυτική λογιστική) ορίζει ότι όλα τα υπόλοιπα (χρεωστικά-πιστωτικά) του λογ/σμου 97 «διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού» μεταφέρονται στο τέλος της χρήσεως (ή της βραχυχρόνιας περιόδου), στον λογ/σμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», συνεπώς μεταφέρονται και οι ακόλουθες διαφορές:

- Διαφορές αποτιμήσεως (αναλωμένων-πωλημένων) αποθεμάτων
(λ.97.02.01)

- Διαφορές ενσωματώσεως αξίας αγορών εμπορευμάτων
(λ.97.02.06)

- Διαφορές απογραφών (ελλείμματα – πλεονάσματα λ.97.10)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13 : ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 81

«ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ**ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»****ΓΕΝΙΚΑ:**

Στους υπολ/σμούς του λογ/σμού 81 καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα (έκτακτα κέρδη και έκτακτες ζημίες) που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες.

Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λογ/σμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται.

Ειδικότερα αν πρόκειται για συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση άγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται σε λογ/σμό πολυετούς αποσβέσεως αν είναι χρεωστικές. Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές κατά πίστωση ή δάνειο, μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών μεταφέρονται σε λογ/σμό προβλέψεως κατά πίστωση ή δάνειο. Στο τέλος της χρήσεως το πιστωτικό υπόλοιπο του λογ/σμού προβλέψεων συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου, κατά πίστωση ή δάνειο, λογαριασμού πολυετούς αποσβέσεως. Αν και μετά το συμψηφισμό παραμείνει πιστωτικό, τότε μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό.

Ο λογ/σμός 81 μεταφέρεται στο τέλος της χρήσεως στο λογ/σμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως».

Λ/σμός 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα»

Εδώ καταχωρούνται, κατ' είδος, τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Αντίθετα, δεν καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στον 82 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

Λ/σμός 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις»**Από λογιστική άποψη:**

Σ' αυτόν καταχωρούνται τα φορολογικά πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που αφορούν τη χρήση και για τα οποία η επιχείρηση δεν άσκησε προσφυγή στα αρμόδια δικαστήρια.

Δεν καταχωρούνται στο σχολιαζόμενο λ/σμό 81.00.00:

-Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις για τα οποία η επιχείρηση προσέφυγε στα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία καταχωρούνται στον λ/σμό 33.98 «επίδικες απαιτήσεις κατά του Ελληνικού Δημοσίου» και για τα οποία εφαρμόζονται τα αναφερόμενα σχόλια του λογ/σμου αυτού.

-Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που βεβαιώνονται στη διανυόμενη χρήση σε βάρος της επιχειρήσεως, των οποίων αίτια δημιουργίας ανάγονται σε δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων και τα οποία καταχωρούνται στον λογ/σμο 82.00.00.

- Τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που αφορούν φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, τα οποία καταχωρούνται στη χρέωση του λ/σμού 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.»

Από φορολογική άποψη:

Φορολογικά πρόστιμα είναι οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται στην επιχείρηση για διάφορες φορολογικές παραβάσεις.

Τα φορολογικά πρόστιμα καθορίζονται με το άρθρο 4 του ν.2523/1997 και επιβάλλονται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

- Τα πρόστιμα και γενικά οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται στην επιχείρηση **δε συνιστούν παραγωγική δαπάνη**, γιατί έχουν χαρακτήρα ποινής και συνεπώς **δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα**.

- Τα ποσά που καταβάλλονται για διοικητική ποινή (ή για κύρωση) λόγω παραβάσεως διοικητικών διατάξεων δεν συνιστούν παραγωγική δαπάνη και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

- **Προσαύξηση φόρου (ή πρόσθετος φόρος)** είναι η επαύξηση του ποσού του οφειλόμενου φόρου λόγω παράλειψης υποβολής φορολογικής δηλώσεως ή υποβολής εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δηλώσεως, καθώς και οι τόκοι υπερημερίας που καταβάλλονται λόγω μη έγκαιρης καταβολής των φόρων στο Δημόσιο Ταμείο.

- Ενώ για τα πρόστιμα επιστήμη και νομολογία δέχονται ότι αποτελούν δαπάνη μη εκπιπόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα, για τις φορολογικές προσαυξήσεις υπάρχει διάσταση γνώμων. Η επιστήμη δέχεται ότι οι προσαυξήσεις πρέπει να αποτελούν εκπιπόμενη δαπάνη, ενώ η Διοίκηση (σήμερα) και η νομολογία (ΣτΕ) αποφαινεται ότι δεν πρέπει να αναγνωρίζονται προς έκπτωση, γιατί ο πρόσθετος αυτός φόρος βαρύνει προσωπικά τον επιχειρηματία και όχι την επιχείρηση.

- Τέλος, οι φόροι που καταβάλλονται από την επιχείρηση υπό επιφύλαξη εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως στην οποία καταβάλλονται εκτός βέβαια του φόρου εισοδήματος. Αν στη συνέχεια η επιφύλαξη κριθεί βάσιμη από τα φορολογικά δικαστήρια και επιστραφεί ο φόρος σε μεταγενέστερη χρήση, τότε το ποσό που θα επιστραφεί θα αποτελέσει έσοδο της χρήσεως στην οποία επιστράφηκε.(ΣτΕ 2800/1986).

Λογ/σμός 81.00.01 «Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων»

Εφαρμόζονται τα αμέσως παραπάνω σχετικά με τα φορολογικά πρόστιμα και τις προσαυξήσεις. Προσαυξήσεις και πρόσθετα τέλη λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εισφορών ΙΚΑ δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (ΣτΕ 128/1983)

Λογ/σμός 81.00.02 «Καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών»**Από λογιστική άποψη:**

Καταχωρούνται οι καταπτώσεις εγγυήσεων και ποινικών ρητρών που ανάγονται σε δραστηριότητες ή παραλείψεις της χρήσεως. Αν οι δραστηριότητες- παραλείψεις ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις τα σχετικά ποσά καταχωρούνται στο λ/σμό 82.00.02.

Από φορολογική άποψη:

Οι ποινικές ρήτρες που καταβάλλει η επιχείρηση (σε δανειστές, προμηθευτές κ.λ.π) για παράβαση συμβατικής υποχρέωσης, που αναλήφθηκε κατά την ανάπτυξη της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, συνιστά παραγωγική δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως (ΣτΕ3665/1983,3604/1988)

Δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως το ποσό που καταβάλλεται για την εξαγορά ποινής που επιβλήθηκε στους υπεύθυνους της επιχειρήσεως για παράβαση Αγορανομικού Κώδικα (ΣτΕ 2942/1988)

Το ποσό που καταβάλλει ο εγγυητής λόγω καταπτώσεως της εγγυήσεως που παρέσχε υπέρ τρίτου, επειδή ο τρίτος δεν ξεπλήρωσε τις σχετικές υποχρεώσεις του, δεν θεωρείται πραγματοποιούμενη, διότι το ποσό αυτό αντισταθμίζεται από αντίστοιχη απαίτηση του εγγυητή κατά του πρωτοφειλέτη

που δεν ξεπλήρωσε τις υποχρεώσεις του. Είναι όμως ενδεχόμενο να διαγράψει την απαίτηση αυτήν αν αποδεικνύει ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξή της (ΣτΕ 3419/1987)

Υπόψη και οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ.9 και 10 του ν.2238/1994 που ορίζουν ότι:

«9. Αποζημιώσεις καθώς επίσης και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο , με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.

«10. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημίες που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, προκειμένου να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη για τη φορολογία του εισοδήματος , αν δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τη διάταξη αυτής της παραγράφου ή δηλώνουν ανακριβή στοιχεία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87 αυτού του νόμου».

Λογ/σμός 81.00.04 «Συναλλαγματικές διαφορές» (έξοδο)**Έννοια και διακρίσεις των συναλλαγματικών διαφορών**

Οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται στα βιβλία σε εγχώριο νόμισμα με βάση την τιμή του ξένου νομίσματος κατά το χρόνο της συναλλαγής. Έτσι σε περίπτωση μεταβολής της τιμής του ξένου νομίσματος, προκύπτουν διαφορές μεταξύ της τιμής καταχώρησης της συναλλαγής στα βιβλία και της τρέχουσας τιμής του ξένου νομίσματος:

- Κατά το χρόνο εισπράξεως της απαιτήσεως ή εξοφλήσεως της υποχρεώσεως σε ξένο νόμισμα. Τις διαφορές αυτές, χρεωστικές ή πιστωτικές χαρακτηρίζουμε **πραγματοποιούμενες συναλλαγματικές διαφορές**.

- Κατά την αποτίμηση των απαιτήσεων, υποχρεώσεων και διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα στην απογραφή τέλους χρήσεως. Τις διαφορές αυτές χαρακτηρίζουμε **μη πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές**.

- Κατά την αποτίμηση των οικονομικών καταστάσεων των υποκαταστημάτων του εξωτερικού, προκειμένου να ενσωματωθούν στις οικονομικές καταστάσεις της έδρας. Και οι συναλλαγματικές διαφορές της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται **μη πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές**.

Λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών**Από λογιστική άποψη:**

Οι συναλλαγματικές διαφορές αντιμετωπίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. κατά τον ακόλουθο τρόπο:

α. Πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές:

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την είσπραξη απαιτήσεων (μακροπρόθεσμων ή βραχυπρόθεσμων) σε ξένο νόμισμα ή κατά την πληρωμή υποχρεώσεων (μακροπρόθεσμων ή βραχυπρόθεσμων) σε ξένο

νόμισμα, (εκτός από τις συναλλαγματικές διαφορές δανείων ή πιστώσεων για πάγια στοιχεία για τις οποίες παρακάτω), θεωρούνται ως πραγματοποιούμενες και συνιστούν έκτακτο αποτέλεσμα της χρήσεως μέσα στην οποία έγινε η είσπραξη της απαιτήσεως ή η εξόφληση της υποχρεώσεως και καταχωρούνται στους ακόλουθους αποτελεσματικούς λογ/σμούς:

- Αν είναι χρεωστικές, στον λογ/σμο 81.00.04 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα/ συναλλαγματικές διαφορές» και
- Αν είναι πιστωτικές στο λογ/σμό 81.01.04 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα/ συναλλαγματικές διαφορές» και εμφανίζονται στο λογ/σμό «αποτελέσματα χρήσεως» αντίστοιχα ως «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» ή «έκτακτα και ανόργανα έξοδα»

Παράδειγμα: Έστω ότι η επιχείρηση απόκτησε ή αποδέχθηκε μέσα στη χρήση ή είχε από την προηγούμενη χρήση τις ακόλουθες συναλλαγματικές:

- Συναλλαγματικές εισπρακτέες USD 10000(*1.12)€ 11200

- Συναλλαγματικές πληρωτέες YEN 15000(* 0.92)€ 13800

και ότι μέσα στη χρήση οι συναλλαγματικές εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν με τιμή USD 1,15 και YEN 0,95

Θα γίνουν οι εγγραφές:

38 Χρηματικά Διαθέσιμα	11500
38.00 Ταμείο	
31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	11200
31.07 Γραμμάτια σε Ξ.Ν στο χαρτοφυλάκιο	
(USD 10000*1,15)	
81 Έκτακτα κ ανόργανα αποτ/τα	300
81.01 Έκτακτα κ ανόργανα έσοδα	
81.01.04 Συναλλαγματικές διαφορές	
[USD 10000*0,03(1,15-1,12)]	

ΛΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

51 Γραμμάτια πληρωτέα	13800
51.01 Γραμμάτια πληρωτέα σε Ξ.Ν. (ΥΕΝ 15000*0,92)	
81 Έκτακτα κ ανόργανα αποι/τα	31,5
81.00 Έκτακτα κ ανόργανα έξοδα	
81.00.04 Συναλλαγματικές διαφορές [ΥΕΝ 15000*0,03(0,85-0,92)	
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	13831,5
38.00 Ταμείο	

Εξαίρεση από την παραπάνω ρύθμιση αποτελούν οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την εξόφληση μακροπρόθεσμων ή βραχυπρόθεσμων δανείων ή πιστώσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την απόκτηση πάγιων στοιχείων. Οι συναλλαγματικές αυτές διαφορές εγγράφονται στο λ/σμό του ενεργητικού 16.15 «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» και υποβάλλονται σε τμηματική απόσβεση, όπως αναπτύσσεται στο λ/σμό 16.15

β. Συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (μη πραγματοποιημένες συναλλαγματικές διαφορές).

Η λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών από αποτίμηση των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων περιγράφεται στο λ/σμό 44.14

γ. Συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα.

Οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την αποτίμηση τυχόν διαθέσιμων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται απευθείας στα αποτελέσματα, οι χρεωστικές στην χρέωση του λ/σμού 81.00.04 και οι πιστωτικές στην πίστωση του λ/σμου 81.01.04

δ. Συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση (μετατροπή σε ευρώ) των οικονομικών καταστάσεων των υποκαταστημάτων εξωτερικού.

Για τις συναλλαγματικές αυτές διαφορές ισχύουν τα ακόλουθα:

- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή σε ευρώ των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού, πλην των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, καθώς και από την μετατροπή των κινητών αξιών, των αποθεμάτων και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων και των εξόδων και των εσόδων, αν είναι χρεωστικές καταχωρούνται στον λ/σμό 81.00.04 «έκτακτα και ανόργανα έξοδα / συναλλαγματικές διαφορές», ενώ αν είναι πιστωτικές καταχωρούνται στο λ/σμό 81.01.04 «έκτακτα και ανόργανα έσοδα / συναλλαγματικές διαφορές»

- Για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή σε ευρώ των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων, εφαρμόζονται αναλόγως τα όσα αναπτύσσονται στο λ/σμο 44.14.

Από φορολογική άποψη:

Οι καταχωρούμενες στο λ/σμο 81.00.04 αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες, ενώ οι καταχωρούμενες στο λ/σμό 81.01.04 συνιστούν φορολογητέα έσοδα.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ακόμη και στην περίπτωση που η Τράπεζα της Ελλάδος δεν εγκρίνει την εξαγωγή συναλλάγματος προς εξόφληση του δανείου από το οποίο προέρχονται οι συναλλαγματικές διαφορές, επειδή για την σύναψη αυτού έπρεπε να υπάρχει προέγκριση της τράπεζας αυτής. (Σ.τ.Ε 3153/1995)

Λ/σμός 81.00.05 «Αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς»

Σ' αυτόν καταχωρείται η αξία των δωριζόμενων αποθεμάτων όταν η αξία αυτή **εξέρχεται των συνήθων ορίων** και των πλαισίων της κοινωνικής παραστάσεως της επιχείρησεως. Αντίθετα, όταν η αξία των δωριζόμενων αποθεμάτων βρίσκεται **μέσα στα όρια αυτά** δεν καταχωρείται στον παρόντα λ/σμό 81.00.05, αλλά στον λ/σμό των οργανικών εξόδων 64.06.02. Ο λ/σμός χρεώνεται με πίστωση του λ/σμού 78.10.03.

Λογ/σμός 81.00.99 «Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα»**Από λογιστική άποψη:**

Σ' αυτόν καταχωρούνται όλα τα έκτακτα (οργανικά) και τα ανόργανα έξοδα, τα οποία δεν καταχωρούνται σε άλλους υπολ/σμούς του 81.00. Για παράδειγμα, στο λ/σμό αυτόν καταχωρούνται οι διάφορες αποζημιώσεις που καταβάλλει η επιχείρηση λόγω έκτακτων γεγονότων όπως:

- Αποζημίωση που καταβάλλει η επιχείρηση στον ιδιοκτήτη του μισθωμένου από αυτήν ακινήτου λόγω **φθορών του ακινήτου**. Αποζημίωση θεωρείται η δαπάνη στην οποία υποβάλλεται η επιχείρηση για την αποκατάσταση της ζημίας άλλου που επήλθε με υπαιτιότητά της, καθώς και η δαπάνη στην οποία υποβάλλεται η επιχείρηση για την επαναφορά ενός αγαθού ή πράγματος στην προηγούμενη κατάσταση που βρισκόταν το αγαθό ή το πράγμα πριν την επέλευση του ζημιογόνου γεγονότος.

Ο εισπράττων την αποζημίωση ιδιοκτήτης του ακινήτου (εκμισθωτής), εφόσον είναι επιτηδευματίας, εκδίδει αθεώρητο τιμολόγιο του άρθρου 12 παρ.3 του Κ.Β.Σ. κατά την είσπραξη της αποζημίωσης ή την πίστωσή του (ευθύς ως λάβει γνώση αυτής). Όταν ο ιδιοκτήτης του ακινήτου δεν είναι

επιτηδευματίας, ο καταβάλλων την αποζημίωση επιτηδευματίας εκδίδει απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ.

Η αποζημίωση για την φθορά μισθωμένου ακινήτου δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, επειδή τα ακίνητα βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου αυτού, αλλά υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3,6%. Εάν η αποζημίωση καταβάλλεται κατόπιν αποφάσεως δικαστηρίου και ταυτόχρονα επιδικάζονται οι τόκοι υπερημερίας και οι τόκοι αυτοί, ως παρεπόμενοι της αποζημίωσης έσοδο, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, αλλά σε τέλος χαρτοσήμου 3,6%. Από τους τόκους αυτούς θα παρακρατηθεί, κατά τα γνωστά, φόρος εισοδήματος 20%.

▪ Η αποζημίωση που καταβάλλει η επιχείρηση ως μισθώτρια σε ιδιοκτήτη ακινήτου(εκμισθωτή) σε περίπτωση **καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης ακινήτου**, με βάση νόμο ή μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης, συνιστά για αυτή έκτακτο έξοδο. Το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 20% και αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ.1 του ν.2238/1994. Η αποζημίωση υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου κατά κανόνα 3,6%, όταν βρίσκεται εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α.

Για την αποζημίωση που καταβάλλει ο εκμισθωτής ακινήτου στο μισθωτή λόγω λύσης της μίσθωσης.

Σημειώνεται ότι η αποζημίωση που καταβάλλεται λόγω εργατικού ατυχήματος με βάση το ν. 551, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.1 του ν.2238/94 (Υπ.Οικ.Εγκ. 1031657/568/Α0012/Πολ. 1111/5.5.1999)

Λ/σμός 81.02 «Έκτακτες ζημίες»**Από λογιστική άποψη:**

Στο λ/σμό αυτόν καταχωρούνται κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. οι ζημίες που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες, όπως π.χ. από εκποίηση πάγιων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων.

Ζημία είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως (ή επί ακινήτων της αναπροσαρμοσμένης αξίας) και της τιμής εκποίησής τους, λαμβάνοντας υπόψη και των αποσβέσεων που δημιουργήθηκαν.

Όπως είναι γνωστό έκτακτη ζημία είναι η αρνητική διαφορά μεταξύ των έκτακτων εσόδων και εξόδων που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών. Επειδή όμως τα έκτακτα έξοδα συνήθως δεν αποφέρουν έσοδα, γι' αυτό οι έννοιες του έκτακτου εξόδου και της έκτακτης ζημίας είναι, κατά κανόνα ισοδύναμες.

Σύγχρονες Αντιλήψεις

Σύμφωνα με τις σύγχρονες αντιλήψεις δεν θεωρούνται έκτακτα αποτελέσματα οι ζημίες από: εκποίηση πάγιων (ενσώματων και ασώματων) στοιχείων καθώς και οι ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις και εσφαλμένα το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει την καταχώρησή τους στους υπολ/σμούς του παρόντος λογ/σμού.

Από φορολογική άποψη:

Για να αναγνωριστεί μία ζημία προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Η ζημία να έχει πραγματοποιηθεί, δηλαδή να προκύψει οριστικά είτε με την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, είτε με την απώλεια ή την

καταστροφή του, οπότε επιβάλλεται η διαγραφή του από τα βιβλία της επιχειρήσεως.

β) Η ζημία να είναι οριστική. Οριστική είναι η ζημία που είναι βέβαια ως προς την ύπαρξη της, δηλαδή η οποία δεν τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία και εκκαθαρισμένη ως προς το ποσό και την έκτασή της, δηλαδή το ποσό αυτής να είναι οριστικό.

γ) Η ζημία να προέρχεται από εμπορικές πράξεις που αφορούν την ίδια την επιχείρηση.

δ) Η ζημία να προέρχεται από εμπορική επιχείρηση που τα κέρδη της φορολογούνται στη Δ' πηγή. Οι ζημιές που προέρχονται από εμπορικές πράξεις που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο και όχι στη Δ' πηγή (π.χ. τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 36) μέχρι 31/12/2001, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

ε) Η ζημία να μην προέρχεται από αδικοπραξία, η οποία να συνιστά ποινικό αδίκημα του επιχειρηματία. Αντίθετα, αναγνωρίζεται για έκπτωση η ζημία που προέρχεται από αδικοπραξία υπαλλήλου της επιχειρήσεως, όπως π.χ. κλοπή ή υπεξαίρεση του χρηματικού ποσού.

Ειδικότερα, για την αναγνώριση της ζημίας από απώλεια κεφαλαίου, πέραν των παραπάνω πρέπει βασικών προϋποθέσεων πρέπει να συντρέχουν και οι ακόλουθες:

- Η ζημία να προέρχεται από **πάγια στοιχεία** του ενεργητικού. Η ζημία που προέρχεται από πώληση αποθεμάτων περιλαμβάνεται άμεσα στα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως.
- Τα πάγια στοιχεία από τα οποία προέρχεται η ζημία να **ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση** και όχι σε τρίτους.

Λ/σμός 81.02.00 «Ζημίες από εκποίηση ακινήτων»

Από λογιστική άποψη:

Στο λ/σμό αυτόν καταχωρείται η λογιστική ζημία που προκύπτει από την πώληση ακινήτων, δηλαδή εδαφικών εκτάσεων (λ.10) και κτιρίων (λ.11) . Όπως στην ανάλυση των λ/σμών αυτών αναπτύσσεται, οι λ/σμοί των πωλούμενων παγίων στοιχείων πιστώνονται με την αξία πώλησεως και μετατρέπονται σε μικτούς λ/σμούς, το δε προκύπτον αποτέλεσμα, με εξίσωση των λ/σμών αυτών, μεταφέρεται στη χρέωση του παρόντος λ/σμού αν είναι ζημία ή στην πίστωση του λ/σμού 81.03.00 «κέρδη από εκποίηση ακινήτων» αν είναι κέρδος.

Επισημαίνεται ότι στον παρόντα λ/σμό καταχωρείται η ζημία που προκύπτει από την πώληση των ακινήτων, δηλαδή η **πραγματοποιημένη ζημία**. Δεν καταχωρείται στον παρόντα λ/σμο η υποτίμηση της αξίας ακινήτων των οποίων την κυριότητα εξακολουθεί να κατέχει η επιχείρηση. Για τη ζημία αυτή διενεργείται πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λ/σμό 83.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων» και η οποία δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως.

Τέλος επισημαίνουμε ότι η **αναπόσβεστη αξία καταδαφισθέντος κτιρίου** της επιχειρήσεως, η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 **δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως**, δεν καταχωρείται στον παρόντα λ/σμο, αλλά στο λ/σμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως».

Από φορολογική άποψη:

Πριν από την ισχύ του ν.2065/92 οι ζημίες από την πώληση ακινήτων και πλοίων της επιχειρήσεως δεν αναγνωρίζονταν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Με τις νέες διατάξεις του νόμου αυτού (άρθρου 10 παρ.12) που ενσωματώθηκαν στο άρθρο 31 παρ.1 η **προαναφερόμενη ζημία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως**.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. ή της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αναγνωριζόμενης έκπτωσης ζημίας από των πώληση ακινήτων «ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων».

Λ/σμός 81.02.90 «Αποζημιώσεις καταβαλλόμενες σε τρίτους»

Από λογιστική άποψη:

Ο λ/σμός δεν προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ., δημιουργήθηκε από εμάς, προκειμένου να καταχωρούνται σ' αυτόν οι ζημίες που καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους για οποιοδήποτε λόγο.

Από φορολογική άποψη:

Η αποζημίωση που καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους για ζημίες που προξενήθηκαν από την επιχείρηση κατά την ενάσκηση της δραστηριότητάς της, έστω και αν οφείλονται σε αμέλεια του προσωπικού της, θεωρείται γενικό έξοδο διαχειρίσεως και αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (Σ.τ.Ε. 1128/1969, 2869/1971)

Επί της αποζημιώσεως που καταβάλλει η επιχείρηση στο μισθωτή ακινήτου της για την εκκένωση του μισθίου παρακρατείται από τον καταβάλλοντα φόρος 20%.

Για τον δικαιούχο η αποζημίωση συνιστά εισόδημα κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενο. Τα τυχόν έξοδα που καταβάλλει για τη μετεγκατάσταση της επιχειρήσεώς του συνιστούν έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως και καταχωρούνται στο λ/σμο 16.10

Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί η πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο. (άρθρο 31 παρ.9 του ν.2238/94)

Λ/σμός 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων»

Από λογιστική άποψη:

Σ' αυτόν καταχωρούνται κατ' είδος τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τόσο τα οργανικά (ομάδας 6) όσο και τα έκτακτα και ανόργανα (λ/σμού 81)

Υποδεικνύουμε την ακόλουθη ανάπτυξη του λ/σμού:

82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων

82.00.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

82.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

.....

82.00.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

82.00.81.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

82.00.81.01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών

ταμείων κλπ

Στους προβλεπόμενους από το Σχέδιο υπολ/σμούς (υποχρεωτικής τηρήσεως) καταχωρούνται φόροι και τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις και δημιουργούνται από πράξεις ή παραλείψεις προηγούμενων χρήσεων, αλλά η αποδοχή της υποχρεώσεως για πληρωμή τους γίνεται μέσα

στη διανυόμενη χρήση, χωρίς να προηγηθεί άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια. Ειδικότερα:

- Το λ/σμο 82.00.00 «φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις» και το λ/σμο 82.00.01 «προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων»

- Το λ/σμο 82.00.03 «κλοπές – υπεξαυρέσεις»

- Το λ/σμο 82.00.04 «φόροι- τέλη προηγούμενων χρήσεων (πλην φόρου εισοδήματος), σημειώνεται ότι οι φόροι που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία καταβάλλονται, έστω και αν οι φόροι αυτοί ανάγονται σε προγενέστερο χρόνο.

- Στο λ/σμο 82.00.05 «οριστικοποιημένοι επίδικοι φόροι Δημοσίου(πλην φόρου εισοδήματος), καταχωρούνται οι φόροι και τα τέλη που βεβαιώνονται σε βάρος της επιχειρήσεως μετά από οριστικοποίηση αποφάσεων των αρμόδιων δικαστηρίων, εκτός εάν πρόκειται περί φόρου εισοδήματος που καταχωρείται στο λ/σμο 42.04

Στο τέλος της χρήσεως τα χρεωστικά υπόλοιπα του λ/σμού 82.00 μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως (λ/σμος 86.02.09)

Από φορολογική άποψη:

Οι δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως στην οποία κατέστησαν βέβαιες και εκκαθαρισμένες έστω και αν αφορούν προηγούμενες χρήσεις.(Σ.τ.Ε.128/1983)

Το ποσό που καταβάλλει η επιχείρηση οικειοθελώς σε συνταξιούχο υπάλληλό της συνιστά παραγωγική δαπάνη και συνεπώς εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι δημιουργεί κίνητρο για την αποδοτική συνεργασία του προσωπικού και συμβάλλει έτσι στην επιτυχή λειτουργία της επιχειρήσεως και την καλύτερη απόδοση έργου.

«Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από τον 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...» (άρθρο 72 παρ.1 του ν.2238/94).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Άρθρο 31

Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου:

αα) 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, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρείες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των υποχρέων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους.

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

γγ) Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις, οι οποίες παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά, προς το κοινωφελές ίδρυμα με την επωνυμία ΒΤράπεζα Τροφίμων - Ίδρυμα για την καταπολέμηση της πείνας (ΦΕΚ 540 Β/1995). Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως αξία των δωριζόμενων ειδών διατροφής λαμβάνεται το κόστος απόκτησης ή παραγωγής τους, κατά περίπτωση και είναι απαραίτητη η έκδοση του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Β.Σ. φορολογικού στοιχείου.

Η αξία των κινητών μνημείων, όπως αυτά ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο ή σε μουσεία αναγνωρισμένα από τον Υπουργό Πολιτισμού σύμφωνα με την ίδια νομοθεσία. Σε περίπτωση μεταβίβασης στο Δημόσιο η αποδοχή της δωρεάς γίνεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού, ύστερα από γνώμη του αρμόδιου γνωμοδοτικού Συμβουλίου του Υπουργείου Πολιτισμού και μετά από χρηματική αποτίμηση της αξίας των μνημείων από ειδική εκτιμητική επιτροπή και αποδοχή της αξίας από τον δωρητή. Η απόφαση αυτή περιλαμβάνει τα στοιχεία του δωρητή, την περιγραφή και τη χρηματική αποτίμηση του μνημείου. Τα μνημεία κατατίθενται σε κρατικά μουσεία. Σε περίπτωση μεταβίβασης λόγω δωρεάς σε μουσεία που δεν ανήκουν στο Δημόσιο η αποδοχή της δωρεάς γίνεται μετά από χρηματική αποτίμηση των μνημείων από την ειδική εκτιμητική επιτροπή του έκτου εδαφίου του παρόντος. Το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 15% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό της διαχειριστικής περιόδου από τα ακαθάριστα έσοδα της οποίας εκπίπτει. Σε περίπτωση που η έκδοση της απόφασης της ειδικής εκτιμητικής επιτροπής γίνεται σε μεταγενέστερη χρήση από αυτή της δωρεάς, το ποσό του προηγούμενου εδαφίου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία εκδίδεται η απόφαση αυτή.

Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το ν

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1514/1985, τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα, καθώς και οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο, που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.

Επίσης, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως, η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.

Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου, υπερβαίνουν τα διακόσια ενενήντα (90) ευρώ ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε τράπεζα.

Ειδικώς, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε Τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

Τα ποσά αυτών των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον υφίστανται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- i) Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.
- ii) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής 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 του γραφείου φυσικής αγωγής.

Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν 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. Οι διατάξεις των εδαφίων δέκατου μέχρι και δέκατου τρίτου της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 εφαρμόζονται ανάλογα.

δδ) Τα ασφαλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβεί για καθένα από τους ασφαλιζόμενους τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ.

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 οχημάτων. Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκτίθωση επιβατικών

αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών.

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

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί 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 ν. 2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους.

στ) Των ποσών 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 που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1200) ευρώ, μπορούν να αποσβεστούν 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 πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα κανούρια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 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 απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, αυτόν δε που θα επιλέγουν θα τον χρησιμοποιούν παγίως. Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά.

Επιχειρήσεις που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο για απόσβεση των παγίων τους, δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α').

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του ν. 2244/1994 (ΦΕΚ 168Α'), για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της ΔΕΗ.

Ειδικά, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρεία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για τους σκοπούς του Κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρεία εννοείται η εταιρεία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

ζ) Των μαθηματικών αποθεμάτων 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.

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

Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

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

αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων,

ββ) 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

γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης ή αποχέτευσης, στις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας 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.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 ή 503, 521 - 528 και 721 ή 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 ή 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 ως άνω 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 ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) 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».

Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84Α).

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Ειδικά για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης επιτρέπεται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεων πελατών τους να ενεργείται έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%) επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μουσικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Όταν οι πιο πάνω αποζημιώσεις ή δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 14 του άρθρου αυτού, εκπίπτουν με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) Η υποχρέωση καταβολής να προκύπτει από έγγραφη σύμβαση και από αντίστοιχο τιμολόγιο του αντισυμβαλλόμενου.

ββ) Να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

γγ) Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, αρκεί η πίστωση στο όνομα του αλλοδαπού δικαιούχου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα.

δδ) Απαιτείται προέγκριση από Επιτροπή, η οποία συστήνεται για το σκοπό αυτόν στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, ως ακολούθως:

ι) Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, ανεξάρτητα από το ύψος αυτών και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ενσωματωθεί στην τιμή πώλησης των αγαθών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον κλάδο εμπορίας των μικτών επιχειρήσεων.

ii) Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από επιχειρήσεις με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών στη μητρική τους εταιρία, καθώς και σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, και εφόσον υπερβαίνουν στις ανωτέρω περιπτώσεις το τέσσερα τοις εκατό (4%) των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος και μέχρι πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ ετησίως.

Για τις αποφάσεις της Επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.2717/1999 (ΦΕΚ97 Α'). Η Επιτροπή αυτή, συγκροτούμενη με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, απαρτίζεται από έναν σύμβουλο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ως Πρόεδρο και μέλη αυτής τους Γενικούς Διευθυντές Ελέγχων και Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, έναν ορκωτό ελεγκτή και έναν εκπρόσωπο του Συνδέσμου Ελληνικών Βιομηχανιών. Η Επιτροπή, προκειμένου να μορφώσει και τεκμηριώσει γνώμη, μπορεί να ζητά αναλυτικά στοιχεία, δικαιολογητικά και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία κρίνει κατά περίπτωση χρήσιμη. Επίσης, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζονται τα δικαιολογητικά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής.

Για τα πνευματικά, συγγενικά και συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, δεν απαιτείται προέγκριση, ανεξαρτήτως ποσού.

Τα αναγνωριζόμενα σε κάθε περίπτωση ποσοστά που καταβάλλονται δεν μπορεί να είναι ανώτερα από το μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών προς εταιρία του αυτού ομίλου.

ια) Των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Έρευνας και Τεχνολογίας.

Όταν οι δαπάνες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, υπερβαίνουν μέσα στη χρήση, το μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν τις δύο προηγούμενες χρήσεις, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού επιπλέον ποσοστό πενήντα

τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση. Στην περίπτωση αυτή, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του παρόντος για τη μεταφορά της ζημίας, έχουν εφαρμογή για το υπόλοιπο ζημιών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του πιο πάνω ποσοστού. Προϋπόθεση εφαρμογής των δύο προηγούμενων εδαφίων είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησης των πιο πάνω δαπανών από το Υπουργείο Ανάπτυξης. Για το σκοπό αυτόν, η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου αυτού υποχρεούται να χορηγεί βεβαίωση στην οποία θα αναφέρεται το είδος των δαπανών και ο χρόνος πραγματοποίησής τους. ιβ) Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τις δαπάνες μετάβασης στο ευρώ, οι οποίες θα πραγματοποιηθούν κατά τα οικονομικά έτη 2001, 2002 και 2003 (χρήσεις 2000, 2001 και 2002).

Ειδικά τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') για την αγορά ακινήτων, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, μπορούν να αποσβένονται και ισόποσα, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα 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. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτόν είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το π.δ. 100/1998 (ΦΕΚ 96 Α') για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα.

ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης 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.

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

ιστ) Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεών του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης. Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

ιζ) Των ζημιών που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.

ιη) Των εξόδων για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου.

Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν εφόσον και στο βαθμό που η πραγματοποίησή τους συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος για την επιχείρηση. Όταν τα πιο πάνω ποσά καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 14 του άρθρου αυτού και εφόσον τα ποσά αυτά υπερβαίνουν το πέντε τοις εκατό (5%) των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης και μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, απαιτείται προέγκριση από την Επιτροπή που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ι'. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης ι' εφαρμόζονται ανάλογα.

ιθ) Των ποσών για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (SOFTWARE) που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης για τηλεργασία.

κ) Των ποσών που καταβάλλουν εφάπαξ ή περιοδικά οι επιχειρήσεις σε άγαμα τέκνα του προσωπικού τους και μέχρι τη συμπλήρωση του εικοστού πέμπτου έτους της ηλικίας τους, λόγω θανάτου του γονέα - εργαζομένου και με την προϋπόθεση ότι αυτός επήλθε λόγω σεισμού ή άλλου λόγου ανώτερης βίας, κατά τη διάρκεια εργασίας του θανόντος και εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης. Το πιο πάνω εκπιπτόμενο ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει, ανά ημερολογιακό έτος, τα τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε δικαιούχο - τέκνο. Ειδικά, για τα ποσά που καταβάλλονται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2001, ως ανώτατο όριο εκπιπτόμενης δαπάνης ορίζεται το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών.

λ) Των παροχών σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179Α') για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) ή άλλους αιτιήσιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων που αναφέρονται στην 69728/824/1996 (ΦΕΚ

358B') Υπουργική Απόφαση ή άλλες σχετικές διατάξεις, καθώς και των σχετικών με αυτές δαπανών που πραγματοποιούνται:

μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση, ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του Δήμου στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Ειδικά, για τις επιχειρήσεις και τα υποκαταστήματα που λειτουργούν στους Νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης, το ξενοδοχείο φιλοξενίας μπορεί να βρίσκεται εντός των ορίων των νομών αυτών. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

ν) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

ξ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση, ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45.

ο) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.

π) Των χρηματικών βραβείων που καταβάλλει επιχείρηση σε εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε εργαζόμενο.

ρ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού της, η οποία για λόγους υγιεινής ή ασφάλειας, επιβάλλεται ως απαραίτητη για την εκτέλεση του αντικείμενου των εργασιών του.

2. Στις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων β□, γ□, δ□ και στ□ αναγνωρίζεται, από την 1η Ιανουαρίου 1997 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2003, έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες, λόγω της φύσεώς τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, υπολογιζόμενη στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%). Για τις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων α□ και ε□ η ως άνω έκπτωση υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα: Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.201.027 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%), πάνω από 2.201.027 ευρώ, και μέχρι 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (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 που 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 επιχειρήσεις έκδοσης ημερησίων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθήμερων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρίσεις 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 εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

στ) Για τα γραφεία γενικού τουρισμού του Ν. 393/1976 (ΦΕΚ 199 Α□), τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

Εξαιρετικά, για τις επιχειρήσεις εξαγωγής πειρελαιοειδών προϊόντων και για τις μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών του ν. 383/1976 (ΦΕΚ 182 Α□) αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) στα έσοδά τους από εφωνικές

πετρελαιοειδών προϊόντων και σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) στα έσοδά τους από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών. Ειδικά για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων και εβδομαδιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών, αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί των ακαθάριστων εσόδων που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις και ανεξάρτητα από το ύψος τους.

3. Επί μικτών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα, η ζημία που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια της έκπτωσης, που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτής από άλλες πηγές. Η ζημία 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 επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Σε περίπτωση αδυναμίας λογιστικού διαχωρισμού των καθαρών κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, τα κέρδη αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των καθαρών κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

4. Σε εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, χειροτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά, οπωροκηπευτικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα, καθώς και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, αναγνωρίζεται χωρίς δικαιολογητικά έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, που υπολογίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) στο ποσό της προμήθειας που παίρνουν.

5. Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, οι οποίες ενεργούν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία πρώτων υλών που εισάγονται από την αλλοδαπή και επανεξάγονται με τη μορφή έτοιμων ή ημιέτοιμων προϊόντων, αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς δικαιολογητικά, ποσοστού τρία τοις εκατό (3%) στο ποσό των ακαθάριστων εσόδων τους, τα οποία προέρχονται από την αμοιβή που παίρνουν για τις υπηρεσίες αυτές.

6. Η ζημία των επιχειρήσεων, οι οποίες αναφέρονται στις παραγράφους 4 και 5, που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στις παραγράφους 2,3,4 και 5, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα κέρδη από τη συμμετοχή της σε άλλες επιχειρήσεις ή με τα εισοδήματα από άλλες πηγές. Η ζημία αυτή μπορεί να μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πιο πάνω κλάδων της επιχείρησης στις πέντε (5) επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και σε αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στην περίπτωση των μικτών επιχειρήσεων, ο συμψηφισμός ενεργείται με τα κέρδη των κλάδων αυτών. Αν υπάρχει αδυναμία λογιστικού διαχωρισμού των κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε κλάδο.

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 πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

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

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

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

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

9. Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.

Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν προκειμένου για αποζημιώσεις που καταβάλλονται ή πιστώνονται από ασφαλιστικές εταιρίες.

10. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, προκειμένου να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη για τη φορολογία του εισοδήματος, αν δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τη διάταξη αυτής της παραγράφου ή δηλώνουν ανακριβή στοιχεία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87 αυτού του νόμου.

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 ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του.

12. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

13. Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των εταιριών του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 ΑΠ) επιτρέπεται να ενεργείται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεών τους, έκπτωση έως και δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στην οικεία διαχειριστική χρήση. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό □Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων□. Πέραν της πρόβλεψης αυτής, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

14. Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρεία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλει σε εξωχώρια εταιρεία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Από την εφαρμογή της διάταξης αυτής εξαιρούνται δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων.

15. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης

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

17. Με απόφαση του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα καταχώρισης ορισμένων δαπανών του άρθρου αυτού στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

18. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση.

Για οποιαδήποτε προσθήκη ή αφαίρεση περίπτωσης από τον κατάλογο αυτόν, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση ή η επαγγελματική ένωση στην οποία ανήκει ή η ελεγκτική υπηρεσία δικαιούται να υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών αίτηση, εντός δύο (2) μηνών από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής, προκειμένου να εξετασθεί η συγκεκριμένη περίπτωση από ειδική γνωμοδοτική επιτροπή η οποία συνιστάται για το σκοπό αυτόν στο πιο πάνω Υπουργείο. Μέχρι την 30ή Ιουνίου 2005 εκδίδεται νέα απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία επιφέρονται οι μεταβολές για τις οποίες γνωμοδότησε, σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιτροπή, κατόπιν της άνω αίτησης ή εισήγησης της υπηρεσίας ή και αυτεπαγγέλτως. Η αναγνώριση των τυχόν επιπλέον αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών είναι δεσμευτική και για προηγουμένως διαχειριστικές περιόδους, εφόσον είναι

εκκρεμείς.

Τυχόν αφαίρεση αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική χρήση. Με την ίδια διαδικασία θα ορίζονται κάθε χρόνο οι μεταβολές στις περιπτώσεις δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Η επιτροπή της παραγράφου αυτής αποτελείται από έναν σύμβουλο ή πρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, τους προϊσταμένους των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Ελέγχου, έναν εκπρόσωπο της Ένωσης Επιμελητηρίων Ελλάδος, καθώς και έναν καθηγητή Ανώτατου Εκπαιδευτικού Ιδρύματος συναφούς αντικείμενου. Ο Πρόεδρος, τα μέλη και ο γραμματέας αυτής ως και οι αναπληρωτές αυτών, ο τρόπος λειτουργίας και λήψης απόφασης, καθώς και λοιπές λεπτομέρειες ορίζονται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

19. Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών εκδίδει ετήσια Οδηγία προς τις ελεγκτικές υπηρεσίες για τον καθορισμό των δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση, η οποία ιδίως περιλαμβάνει:

τη μέχρι τότε νομολογία των δικαστηρίων και τις διοικητικές λύσεις την αξιολόγηση των δαπανών με βάση τις ιδιαιτερότητες κατά κλάδο επιχειρηματικής δραστηριότητας την αξιολόγηση των δαπανών κατά κατηγορία δαπάνης την αξιολόγηση και αντιμετώπιση ειδικά των δαπανών για: αμοιβές της μητρικής εταιρείας για την παροχή τεχνογνωσίας σε θυγατρικές διευθυντικά δικαιώματα δαπάνες φιλοξενίας τις οδηγίες των διεθνών οικονομικών οργανισμών. Οι Οδηγίες της παραγράφου αυτής είναι δεσμευτικές ως προς την αναγνώριση των δαπανών από τη φορολογούσα αρχή.

ΠΟΛ. 1005/14.01.05

Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- α) Τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- β) Τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253Α/14.12.2004).
- γ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

1. Οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.
2. Κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους η αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.
3. Η απόφαση αυτή, μαζί με το παράρτημά της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΑΛΟΓΟΣΚΟΥΦΗΣ

Συνημμένα: Φύλλα ογδόντα δύο (82)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. α) Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες
- β) Οικονομικές Επιθεωρήσεις - Όλους τους Επιθεωρητές στις έδρες τους
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του
3. ΕΘΕΚ
4. ΠΕΚ
5. Εθνικό Τυπογραφείο (Για Δημοσίευση)

II. ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Ομάδα Έργου Εφαρμογών του TAXIS
2. Περιοδικό "ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ"
3. Π.Ο.Ε. - Δ.Ο.Υ.
4. Αποδέκτες Πίνακα Ζ', εκτός του αριθ. 8 αυτού
5. Βουλή των Ελλήνων, Μέγαρο Βουλής - 100 21 ΑΘΗΝΑ

Μυελάκη Γεωργία - Πέππα Κατερίνα - Ρόκα Ελένη

6. Αποδέκτες Πίνακα ΙΑ' εκτός του αριθ. 8 αυτού
7. Αποδέκτες Πίνακα ΙΕ'
8. Αποδέκτες Πίνακα ΙΣΤ'
9. Αποδέκτες Πίνακα ΙΖ' , εκτός των αριθ. 3 και 4 αυτού
10. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) - 101 80 ΑΘΗΝΑ
11. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Γεν. Δ/ση Ιδιωτικών Επενδύσεων, Τμήμα Αξιολόγησης, Προώθησης και Έγκρισης Επενδυτικών Σχεδίων, Πλατεία Συντάγματος - 101 80 ΑΘΗΝΑ
12. Υπουργείο Ανάπτυξης, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών και Πίστωσης,
Πλ. Κάνιγγος - 101 80 ΑΘΗΝΑ

ΙΙΙ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Όλες τις Φορολογικές Διευθύνσεις και Τμήματα
6. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
7. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
8. Γεν. Δ/ση Οικονομικής Επιθεώρησης - Θεμιστοκλέους 5 - 10184 ΑΘΗΝΑ
9. Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) -Τμήματα Α' (10), Β' (20), Γ (3)
10. Γραφείο κ. Διευθυντού Δ12

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Αμοιβές - Αποζημιώσεις

1. Η αποζημίωση για κάλυψη αποθετικής ζημίας (διαφυγόντος κέρδους) που επιδικάζεται σε βάρος επιχείρησης με απόφαση διαιτητικού δικαστηρίου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1011706/10109/Β0012/14-2-2003)
2. Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση - συνεπεία σεισμού - κτιρίου ιδιοκτησίας της, εκπίπτει ως παραγωγική δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία καταβλήθηκε στους δικαιούχους. (1015381/322/Α0012/24-9-2002)
3. Η συμπληρωματική αποζημίωση στην οικογένεια θανόντος υπαλλήλου επιχείρησης από σύγκρουση με αυτοκίνητό της κατά την ώρα της επαγγελματικής απασχόλησής του, εκπίπτει ως παραγωγική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1015381/322/Α0012/24-9-2002) (Σ.τ.Ε. 3214/1982)
4. Η συμπληρωματική αποζημίωση για σωματικές βλάβες που καταβάλει επιχείρηση σε τρίτο, ο οποίος τραυματίστηκε από αυτοκίνητό της, χρησιμοποιούμενο στα πλαίσια της επαγγελματικής της απασχόλησης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1015381/322/Α0012/24-9-2002) (Σ.τ.Ε. 3214/1982)
5. Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε υπάλληλό της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί , εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α', της παρ.4, του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. (1067765/10615/Β0012/31-8-1999)
6. Επιχειρήσεις επεξεργασίας αποβλήτων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους τις αμοιβές που καταβάλλουν σε αλλοδαπές επιχειρήσεις για τη διαχείριση των αποβλήτων εφόσον δεν μπορούν να την αναλάβουν οι ίδιες, καθώς και τις αμοιβές που καταβάλουν στη βιομηχανία τσιμέντου, η οποία αναλαμβάνει να καυστρέψει με καύση τα μη εκμεταλλεύσιμα εμπορικά προϊόντα που προκύπτουν από την επεξεργασία των αποβλήτων. (1109541/10798/Β0012/27-11-2001)
7. Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει - βάσει νόμου - εκμισθώτρια επιχείρηση στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος

που αποκτά από το συγκεκριμένο μίσθιο κατά το έτος καταβολής της αποζημίωσης. (ΚΦΕ, άρθρο 23, παρ1, περ.ζ)

8. Αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

9. Αμοιβές μηχανικών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους και εφόσον δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος οικοδομής (π.χ. σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, επιμετρήσεις οικοπέδων, οριοθετήσεις, κλπ.) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

10. Αμοιβές τρίτων για παρασχεθείσες υπηρεσίες τους, εφόσον έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στοιχείο του Κ.Β.Σ., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

11. Αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων ή φυσικών προσώπων για υπηρεσίες που παρέχουν στη Ελλάδα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

12. Αμοιβές αλλοδαπών δικηγόρων για υπηρεσίες που προσέφεραν στην αλλοδαπή (π.χ. δικαστική εκπροσώπηση) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

13. Αμοιβές αλλοδαπών φυσικών ή νομικών προσώπων για την έρευνα αγοράς ή προώθηση ελληνικών προϊόντων στην αλλοδαπή εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

14. Αμοιβές αλλοδαπών για τη σύνταξη τεχνικών και λοιπών επιστημονικών μελετών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

15. Αμοιβές λογιστών όταν δεν ανήκουν στο προσωπικό και εφόσον έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στοιχείο του Κ.Β.Σ. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

16. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε άλλες επιχειρήσεις για την παραγωγή των προϊόντων τους με τη μέθοδο του ΦΑΣΟΝ εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

17. Αμοιβές και αποζημιώσεις που καταβάλλονται στα μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 24 του κ.ν. 2190/1920, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (ΚΦΕ, άρθρο 105, παρ. 6, περ. γ')

18. Ο επιμερισμός των δαπανών δικηγόρου, που αποκτά εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (Ζ' κατηγορία) και από μισθωτές υπηρεσίες (πάγια αντιμισθία, ΣΤ' κατηγορία), θα γίνει με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από κάθε πηγή εισοδήματος και θα αφαιρεθεί τελικά εκείνο το ποσοστό που αναλογεί στα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος. (1098565/2051/Α0012/10-2-2003)

19. Αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους, πέραν των συμβατικών ή νομίμων εκπίπτουν ως παραγωγική δαπάνη, εφόσον έχουν καταβληθεί οι εισφορές και σύμφωνα με τις λοιπές προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. (Ε3341/24-2-1967)

Ασφάλιστρα

1. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία για ασφάλιση σύνταξης των διευθυνόντων συμβούλων της και των προσώπων που νόμιμα την εκπροσωπούν, εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης. Τα ποσά αυτά αποτελούν εισόδημα από κινητές αξίες των δικαιούχων. (1028327/10150/Β0012/27-4-1995)

2. Τα ασφάλιστρα που κατέβαλε επιχείρηση για αγορά μηχανημάτων από το εξωτερικό με σκοπό την επέκταση των ήδη λειτουργουσών εγκαταστάσεών της (δημιουργία δεύτερου εργοστασίου), εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδά της ως γενικά έξοδα διαχείρισης, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι η πιο πάνω επένδυση δεν πραγματοποιήθηκε τελικά. (Ε.1628/35/10-3-1986)

3. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρείες για την ασφάλιση των περιουσιακών τους στοιχείων, εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδά τους, ως παραγωγικές δαπάνες. (Α.16989/3241/13-1-1982)

4. Ασφάλιστρα πυρός εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

5. Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

6. Ασφάλιστρα μεταφορών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

Απώλεια πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων

Οι δαπάνες για τις οποίες τα πρωτότυπα των φορολογικών στοιχείων έχουν απωλεσθεί, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση φωτοτυπίες των παραστατικών από τα στελέχη και έχουν επικυρωθεί από τον εκδότη τους, θεωρούμενα στην περίπτωση αυτή πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία των συναλλαγών που απεικονίζονται στα πρωτότυπα. (1121541/1125/16-11-1995)

Εισφορές σε Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης

Οι εισφορές που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης του ν.3029/2002, με βάση

τα οριζόμενα στο ιδρυτικό καταστατικό των ταμείων αυτών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, καθόσον μετά την απόφαση των επιχειρήσεων να συμμετέχουν στις ως άνω ασφαλιστικές εισφορές η καταβολή αυτών καθίσταται υποχρεωτική. (1061032/1237/A0012/21-10-2002)

Μισθώματα

1. Το ποσό μισθωμάτων που αντιστοιχεί σε αύξηση του αρχικά συμφωνηθέντος μισθώματος, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης και όταν η μεταγενέστερη τροποποίηση του αρχικού συμφωνητικού μίσθωσης, με την οποία επιβλήθηκε το αυξημένο μίσθωμα, δεν θεωρήθηκε από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
2. Ποσά, που καταβάλλονται από τη μισθώτρια επιχείρηση στον εκμισθωτή μετά από δικαστική απόφαση, λόγω αναπροσαρμογής του μισθώματος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία καταβλήθηκαν και όχι από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης (χρήσεων) που αφορά η αναδρομική αύξηση. (1031178/10422/B0012/30-4-2003)
3. Ενοίκια κτιρίων (εργοστασίου, γραφείων, αποθηκών, κλπ.) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
4. Ενοίκια μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
5. Ενοίκια λοιπών κινητών πραγμάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

Ενοίκια σε εταιρείες leasing

1. Τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση σε εταιρείες leasing, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με εξαίρεση αυτά που αφορούν ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1, περ.ιστ')
2. Αν κατά τη διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης, βάσει της υπογραφείσας σύμβασης, προβλέπεται εξ' αρχής, κάποιο μίσθωμα να είναι πολλαπλάσιο των άλλων, το ποσό αυτό θα βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία θα καταβληθεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 31. (1089437/1835/A0012/18-11-2002)
3. Σε περίπτωση προεξόφλησης μισθωμάτων leasing εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τα μισθώματα που αντιστοιχούν στην τρέχουσα χρήση με βάση την σύμβαση. Τα μισθώματα επόμενων χρήσεων που προεξοφλήθηκαν (δηλαδή προπληρώθηκαν στην εταιρεία leasing πριν από την αρχικά προβλεπόμενη ημερομηνία καταβολής), θα εκπεσούν αντίστοιχα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που αφορούν. (1109501/2342/A0012/15-1-2004)

Έξοδα Μεταφοράς

1. Οι δαπάνες που πραγματοποιεί επιχείρηση για τη μεταφορά στην Ελλάδα φυσικού αερίου, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, έστω και αν η μεταφορά γίνεται από εξωχώρια εταιρεία, καθόσον η τιμή του διαπραγματεύεται σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές και δημοσιεύονται γι' αυτό δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης, όπως επιβάλλεται από τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγρ.14 του άρθρου 31 του ΚΦΕ. (1112224/11361ΠΕ/B0012/23-1-2004)
2. Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων (μισθωμένα λεωφορεία) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
3. Έξοδα μεταφοράς υλικών, αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
4. Έξοδα κινήσεως μεταφορικών μέσων της ίδιας της επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')

Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Τα έξοδα περιθάλψεως που καταβάλλει οικειοθελώς η επιχείρηση χάριν του προσωπικού της, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Ε.4439/67/1960)
2. Τα ποσά που καταβάλλει οικειοθελώς επιχείρηση χάριν του προσωπικού της για κατασκηνώσεις, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Ε. 4439/67/1960)

3. Η δαπάνη με την οποία χρεώνεται επιχείρηση για τη συμμετοχή της στο κόστος τιμοκαταλόγων-διαφημιστικών εντύπων που εκδίδονται από άλλη επιχείρηση στην οποία πωλεί τα διαφημιζόμενα προϊόντα της, εκπίπτει, ως γενικό έξοδο διαχείρισης. (1076787/10710/Β0012/25-7-1997)
4. Η δαπάνη που πραγματοποιούν ασφαλιστικές επιχειρήσεις από κοινού για την αγορά επάθλου διαγωνισμού (διαμέρισμα, αυτοκίνητο) στον οποίο λαμβάνουν μέρος παραγωγοί ασφαλειών (συνδεδεμένοι με αυτές με σύμβαση ανεξάρτητων υπηρεσιών) και το οποίο θα απονεμηθεί μετά από κλήρωση ανάμεσα τους με βάση τον αριθμό κουπονιών που θα συγκεντρώσει κάθε ένας ανάλογα με το μέγεθος παραγωγής του σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο, εκπίπτει, κατά το μέρος αυτής που βαρύνει καθεμία εταιρεία, από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1133029/10967/Β0012/30-12-1994)
5. Οι ασφαλιστικές εισφορές που υποχρεούνται από 1/1/1993 και μετά να καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στο ΤΣΜΕΔΕ για τους έμμισθους μηχανικούς που απασχολούν, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1007318/10108/Β0012/23-6-2000)
6. Η δαπάνη κατασκευής δημοσίας οδού, η οποία θα χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση εργοστασίου της επιχείρησης, εκπίπτει μέσω αποσβέσεων από τα ακαθάριστα έσοδα. (Α. 17227/3794/2-6-1981)
7. Τα έπαθλα σε χρήμα ή σε είδος που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις τηλεοπτικών επιχειρήσεων στους συμμετέχοντες στα τηλεοπτικά παιχνίδια τους, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, καθόσον η χορήγηση των πιο πάνω επάθλων συμβάλλει στην αύξηση της ακροαματικότητας των τηλεοπτικών καναλιών (επιχειρήσεων), η οποία συνεπάγεται την αύξηση των προβαλλομένων από αυτά διαφημίσεων και την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού τους, με την προϋπόθεση βέβαια ότι συνιέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (οι δαπάνες αυτές να αφορούν τη χρήση εντός της οποίας έχουν πραγματοποιηθεί, να είναι οριστικές και εκκαθαρισμένες, κλπ.). (1124681/10437/Β0012/4-1-1990)
8. Οι δαπάνες διαμόρφωσης χώρων και εγκατάστασης ηλεκτροφωτισμού που πραγματοποιεί εταιρεία πετρελαιοειδών σε πρατήρια τρίτων (από τα οποία διατίθενται αποκλειστικά δικά της προϊόντα), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της εντός της χρήσης που πραγματοποιούνται οι πιο πάνω δαπάνες. (1039635/10411/Β0012/14-11-2003)
9. Η προμήθεια και τα προεξοφλητικά έξοδα (τόκοι) που χρεώνουν οι τράπεζες σε περίπτωση προεξόφλησης των δόσεων καρτών πελατών ανωνύμων εταιρειών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που αφορούν οι προεξοφληθείσες αυτές δόσεις. (1022369/10281/Β0012/21-10-2004)
10. Δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος, έστω και αν ο μετρητής έχει παραμείνει στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου (εκμισθωτή) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
11. Δαπάνη τηλεφώνου, έστω και εάν το τηλέφωνο ανήκει στον ιδιοκτήτη του ακινήτου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
12. Δαπάνη ύδρευσης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
13. Δαπάνες ταχυδρομικών υπηρεσιών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
14. Δαπάνες αποθήκευσης και φύλαξης προϊόντων, εμπορευμάτων, κλπ. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
15. Έξοδα εκθέσεων, επιδείξεων, εφόσον υπάρχουν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
16. Έξοδα γραφείου (γραφική ύλη, έντυπα), εκπίπτουν εφόσον υπάρχει το προβλεπόμενο δικαιολογητικό. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
17. Καύσιμα και υλικά θερμανσης, υλικά καθαριότητας, φαρμακείου, εκπίπτουν εφόσον υπάρχει το προβλεπόμενο δικαιολογητικό. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
18. «Κοινόχρηστα» γραφείων, καίσιμα υγρών, κλπ. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
19. Προμήθειες τραπεζών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
20. Προμήθειες τρίτων για αγορές, πωλήσεις, μεσιτείες, κλπ., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον υπάρχει το νόμιμο δικαιολογητικό. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
21. Ζημία από πώληση ακινήτου επιχείρησης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα με την προϋπόθεση ότι ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο από την αξία που προσδιορίζεται στη Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1, περ.η')
22. Έξοδα δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ. ισολογισμών, καθώς και προσκλήσεων συμμετοχής στη Γενική Συνέλευση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
23. Έξοδα δημοσίευσης αγγελιών και ανακοινώσεων της επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
24. Συνδρομές σε επιστημονικά περιοδικά που έχουν σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
25. Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις που ανήκει η επιχείρηση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ1, περ.α')
26. Η δαπάνη εκπαίδευσης σε ΚΕΚ την οποία πραγματοποιεί φυσικό πρόσωπο προκειμένου να αποκτήσει άδεια ασκήσεως δραστηριότητας μεσίτη ασφαλίσεων, καθώς και η δαπάνη για την εγγραφή του στο οικείο επιμελητήριο, εκπίπτουν στην έννοια των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και εκπίπτουν είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Εκπίπτουν ακόμα η συνδρομή στο επιμελητήριο, στον οικείο επαγγελματικό σύνδεσμο καθώς και οι συνδρομές στον κλαδικό τύπο. (1003024/63/Α0012/29-3-2004)
27. Σε περίπτωση που οι προμήθειες επί πωλήσεων καταβάλλονται σε υπάλληλο της επιχείρησης, που βρίσκεται κάτω από την εξάρτηση του εργοδότη του και υποκείμενος στο διευθυντικό του δικαίωμα, θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το ποσό αυτών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σαν έξοδα μισθοδοσίας. Σε περίπτωση που ο προηγούμενος υπάλληλος, πέρα από την υπαλληλική του ιδιότητα, λαμβάνει προμήθειες, επί των πωλήσεων που κάνει τόσο για την επιχείρηση στην οποία εργάζεται ως μισθωτός όσο και για άλλες

επιχειρήσεις, οι προμήθειες αυτές, θεωρούνται εισόδημα Δ' κατηγορίας και το ποσό αυτών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με την περιπτ.α' της παραγρ.1 του άρθρου 31, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου (στοιχείο Κ.Β.Σ. κ.λ.π.). (1089755/832/Α0012/11-11-2002)
 2B. Οι εισφορές εγγραφής στον ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ αποτελούν παραγωγική δαπάνη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα. (Α.3253/23-3-1965)

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.**Αποζημιώσεις**

1. Η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε τρίτους για ζημιές που προξενούνται σ' αυτούς στα πλαίσια της επιχειρηματικής λειτουργίας της επιχείρησης, έστω και αν οφείλονται σε αμέλεια των στελεχών και λοιπών εργαζομένων της, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. (Σ.Τ.Ε.2689/1971)
2. Αποζημίωση σε απολυθέντες υπαλλήλους μεγαλύτερη της προβλεπόμενης εκ των διατάξεων, αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη. (Σ.Τ.Ε.3735/1988)
3. Αποζημιώσεις υπαλλήλων μεγαλύτερες των νομίμων αναγνωρίζονται ως εκπεστέες δαπάνες. (Σ.Τ.Ε.4118/1997)
4. Αποζημίωση σε οικογένεια φανευθέντος συνεπεία συγκρούσεως του αυτοκινήτου του με φορτηγό αυτοκίνητο της εταιρείας εν ώρα υπηρεσιακής απασχόλησης, ως επίσης και αποζημίωση για σωματικές βλάβες εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. (Σ.Τ.Ε.3214/1982)
5. Η καταβολή αυξημένης αποζημιώσεως σε αποχωρήσαντες λόγω συνταξιοδοτήσεως υπαλλήλους, πέραν των νομίμων αποζημιώσεων είναι εκπεστέα ως παραγωγική και όταν ακόμα δίδεται σε όλους τους αποχωρούντες υπαλλήλους, διότι δεν αποκλείεται η έκπτωση της δαπάνης αυτής εκ του γεγονότος ότι η αυξημένη αποζημίωση εδίδετο υπό της επιχειρήσεως εις όλους τους αποχωρούντες υπαλλήλους. (Σ.Τ.Ε. 2993/91)

Δικαιολογητικά δαπανών

1. Επί μεταφοράς αγαθών ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων προβλέπει ότι ο μεταφορέας εκδίδει θεωρημένη, φορτωτική σε τέσσερα αντίτυπα, εκ των οποίων το τρίτο παραδίδεται στον καταβάλλοντα τα κόμιστρα. Επομένως, το αντίτυπο αυτό της φορτωτικής αποτελεί το νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση της πραγματοποιούμενης, από τον καταβάλλοντα τα κόμιστρα επιτηδεύματά, σχετικής δαπάνης. (Σ.Τ.Ε.3988-90/98,2993/91)
2. Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών. (Σ.Τ.Ε. 3509/96,715/91)
3. Έκπτωση ορισμένης δαπάνης από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης επιτρέπεται μόνο εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία, τα προβλεπόμενα σχετικά με τη δαπάνη αυτή από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. Τούτο ισχύει και για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αντιπροσωπευόμενης επιχείρησης δαπανών, στις οποίες υπεβλήθη για λογαριασμό της αντιπροσώπου, ο οποίος πωλεί εμπορεύματα για λογαριασμό της, απαιτούνται δηλαδή και για τις δαπάνες αυτές της επιχείρησης τα προβλεπόμενα επί μέρους στοιχεία του Κ.Φ.Σ., όπως τα εκδοθέντα από τρίτους κ.λ.π. τιμολόγια παροχής υπηρεσιών κ.λ.π. και δεν αρκεί η απλή αναγραφή των εν λόγω δαπανών στην εκδιδόμενη από τον αντιπρόσωπο εκκαθάριση. (Σ.Τ.Ε. 2329/97)
4. Για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Φ.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια. (Σ.Τ.Ε. 6004/96)
5. Οι αμοιβές που κατέβαλε επιχείρηση σε υπαλλήλους της, για προσφερόμενες απ' αυτούς υπηρεσίες ελεύθερου επαγγελματία για τις οποίες εξέδωσαν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (Σ.Τ.Ε. 1068/1989), (Σ.Τ.Ε.2581/1994)

Μισθώματα

Οι δαπάνες που φέρουν χαρακτήρα μισθώματος, δηλαδή περιοδικής παροχής, είναι εκπεστέες τμηματικά από τα έσοδα των χρήσεων διάρκειας της μίσθωσης, έστω και αν συμφωνήθηκε η εφάπαξ καταβολή τους κατά το χρόνο

σύναψης της συμβάσεως. (Σ.τ.Ε. 2357/93)

Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Η κατάρτιση τραπεζικής εγγύησης λόγω εκπρόθεσμης παράδοσης εμπορευμάτων αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη. (Σ.τ.Ε.1797/1985)
2. Δαπάνες που πραγματοποιεί εταιρεία πετρελαιοειδών για τη διαμόρφωση εγκαταστάσεων τρίτων (πρατηρίων) μέσω των οποίων πωλούνται αποκλειστικά προϊόντα της, καθώς και για την εγκατάσταση εξωτερικού φωτισμού σε αυτά υπό τη μορφή διαφημιστικών πινακίδων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. (Σ.τ.Ε.4118/1997), (Σ.τ.Ε.1210/1981)
3. Το χαριτόσημο συναλλαγματικών, αν πράγματι έχει καταβληθεί από τον εκδότη τους κατόπιν σχετικής συμφωνίας, αναγνωρίζεται ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδά του. (Σ.τ.Ε.4337/1983)
4. Η δαπάνη τηλεφωνικών τελών βαρύνει την επιχείρηση που χρησιμοποιεί το τηλέφωνο, έστω και αν το τηλέφωνο δεν της ανήκει. (Η σύνδεση είναι στο όνομα άλλου). (Σ.τ.Ε.3887-88/1985)
5. Τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., δικαιούνται να αφαιρούν από το συνολικό εισόδημά τους, επομένως και από το προκύπτον από την εκμίσθωση οικοδομών εισόδημα Α' πηγής, όλα τα γενικά έξοδα διαχείρισης. (Σ.τ.Ε. 1931/92)
6. Ως εκπεστέο ποσό δαπάνης θεωρείται το πράγματι καταβληθέν από την επιχείρηση και όχι το τυχόν ανταποκρινόμενο στην αξία της πρώτης ύλης μικρότερο ποσό, εκτός εάν αμφισβητηθεί αιτιολογημένα το ανωτέρω ποσό δαπάνης ως εικονικό. (Σ.τ.Ε. 726/92)
7. Η ποινική ρήτρα που καταβάλλει επιχείρηση, στα πλαίσια της επιχειρηματικής λειτουργίας της, αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη. (Σ.τ.Ε.3665/1983)
8. Για την αναγνώριση μιας δαπάνης δεν απαιτείται σύμβαση. (Σ.τ.Ε.806/1998)
9. Τα έξοδα νοσηλείας στην αλλοδαπή υπαλλήλου επιχείρησης καθώς και τα έξοδα μετάβασης στο εξωτερικό της συζύγου του για τη νοσηλεία, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (Σ.τ.Ε.3007/1983)
10. Μικροποσά που καταβάλλει επιχείρηση σε σύλλογο συναξιούχων υπαλλήλων της για την αντιμετώπιση έκτακτων αναγκών αυτού, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (Σ.τ.Ε.1227/1995)
11. Οικονομικές ενισχύσεις στο σύλλογο του προσωπικού επιχείρησης θεωρούνται παραγωγικές δαπάνες. (Σ.τ.Ε.2673/1983)

ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΚΛΠ. ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΟΝΤΑΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ

Τα ποσά που δίνουν επιχειρήσεις βαφής και εξευγενισμού υφασμάτων και νημάτων σε πελάτες τους για την κάλυψη των ζημιών που προξενούν κατά την επεξεργασία των υφασμάτων δε συνιστούν αποζημίωση των πελατών αλλά παραίτηση από την είσπραξη της αμοιβής λόγω μη εκτέλεσης κατά τους συμφωνηθέντες όρους των υπόψη εργασιών και τα πιο πάνω ποσά αναγνωρίζονται προς έκπτωση χωρίς προηγούμενη κατάθεση συμφωνητικού στη Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή, οι πιο πάνω επιχειρήσεις εκδίδουν πιστωτικό ημολόγιο που αφορά στα βαφικά των υφασμάτων που προξένησαν ζημιά (λανθασμένη απόχρωση) με τα οποία έχουν χρεώσει τους πελάτες τους. (1136016/10987 ΠΕ/Β0012/15-3-1995)

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

1. Το αποθεματικό που σχηματίζει επιχείρηση για την αποκατάσταση ενεργητικού που θα περιέλθει στο Δημόσιο, ή σε τρίτους χωρίς την καταβολή αποζημίωσης, σχηματίζεται κατά έτος και για όσα χρόνια διαρκεί η σχετική σύμβαση εκμετάλλευσης του έργου. Το αποθεματικό αυτό εκπίπτει, ως δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδα και κατά συνέπεια δεν σχηματίζεται από τα κέρδη της επιχείρησης. Η επιχείρηση δεν δικαιούται αντί του σχηματισμού του πιο πάνω αποθεματικού να υπολογίζει αποσβέσεις με βάση το π.δ. 100/1998 (νυν π.δ. 299/2003), λόγω της ειδικής πιο πάνω ρύθμισης, αλλά και επειδή το έργο που κατασκευάζει η επιχείρηση για εκμετάλλευση δεν είναι δικό της αλλά κυριότητας του Δημοσίου ή τρίτου. Η έκπτωση αυτή αναγνωρίζεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. (1137535/11165 ΠΕ/Β0012/18-1-1999)
2. Κατά την εισφορά χρήσης ακινήτου σε ομόρρυθμη, ή ετερόρρυθμη εταιρεία, ή και εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, για ορισμένο χρονικό διάστημα, εφόσον η εταιρεία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου, για την αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου της, λόγω περιέλευσης του ακινήτου στον κύριο αυτού μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειας της εισφοράς χωρίς αποζημίωση, η εν λόγω εταιρεία εκπίπτει την αξία της εισφερθείσας χρήσης του ακινήτου από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων που διαρκεί η εισφορά. Το εκπιπτόμενο αυτό ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε διαχειριστικής περιόδου είναι ίσο με το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου με τα έτη διάρκειας της εισφοράς. (1064345/1402/Α0012/29-7-1996)

ΑΞΙΑ Α΄ ΥΛΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Τεχνικές - Οικοδομικές επιχειρήσεις

1. Οι ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, αλλοδαπές επιχειρήσεις και τα λοιπά νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., για τις οικοδομές που ανεγείρουν από 1-1-2002 και μετά φορολογούνται για τα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα. Σε περίπτωση που πωλούν κτίσματα πριν από την αποπεράτωσή τους το λογιστικό αποτέλεσμα κάθε χρήσης εξάγεται με βάση προϋπολογιστικό κόστος κατασκευής ανά έργο (οικοδομή). Ως προϋπολογιστικό κόστος λαμβάνεται το ελάχιστο κόστος κατασκευής οικοδομών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση το άρθρο 35 του Κ.Φ.Ε. στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και η αξία του αγορασθέντος οικοπέδου. Αν από τα βιβλία και στοιχεία της οικοδομικής επιχείρησης προκύπτει μεγαλύτερο κόστος λαμβάνεται υπόψη αυτό των βιβλίων και στοιχείων.

Το προϋπολογιστικό αυτό κόστος καταχωρείται σε χρέωση του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 68 «Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως» του Ε.Γ.Λ.Σ. (αναλυτικός λογαριασμός 68.99.01 «Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 58 «Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής» (αναλυτικός λογαριασμός 58.08.01 «Προϋπολογισθέν κόστος τεχνικού έργου ή οικοδομής ή διαμερίσματος»), με περαιτέρω ανάλυση των λογαριασμών αυτών, ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Στη συνέχεια, κατά το χρόνο αποπεράτωσης της κατασκευής των διαμερισμάτων, κλπ., το πραγματικό κόστος κατασκευής καταχωρείται σε χρέωση του λογαριασμού 58.08.01 και οι διαφορές του πραγματικού κόστους των υπόψη κτισμάτων σε σχέση με το προϋπολογιστικό κόστος αυτών (χρεωτικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού) τακτοποιούνται σε έκτακτους λογαριασμούς εσόδων ή εξόδων, κατά περίπτωση (λογαριασμοί 86.02.02 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» ή 86.02.09 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων», αντίστοιχα). Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις οικονομικού έτους 2003. (1035038/10347/Β0012/11-4-2003)

2. Οι κοινές δαπάνες που πραγματοποιούν τεχνικές εταιρείες, μέλη κοινοπραξίας και αφορούν τα μηχανήματα, λοιπά πάγια, δαπάνες προσωπικού κλπ., που ανήκουν σε αυτές και χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση του κοινού έργου που έχει εισφερθεί στην κοινοπραξία, πρέπει να κατανέμονται με βάση κοστολογικά στοιχεία ανάλογα με τη χρήση των μηχανημάτων ή του προσωπικού των μελών.

Για το σκοπό αυτό, εφόσον από το κοινοπρακτικό, σύμβαση ή άλλο πρόσφορο έγγραφο προκύπτει ότι η χρήση των μέσων αυτών αφορά την εκτέλεση του κοινού έργου (θέμα πραγματικό), μπορεί να εκδίδεται μεταξύ των μελών και της κοινοπραξίας ειδική εκκαθάριση κατανομής των δαπανών (μη φορολογικό παραστατικό), στην οποία να επισυνάπτονται φωτοαντίγραφα των πρωτοτύπων παραστατικών που εκδόθηκαν για τις συγκεκριμένες κοινές δαπάνες, να αναγράφεται διακεκριμένα ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές καθώς και η ένδειξη ότι δεν έχει εκπεσθεί από το μέλος ή την κοινοπραξία κατά περίπτωση, που ήταν ο αρχικός αποδέκτης των στοιχείων. (1092337/1017/0015/20-11-2003)

3. Μετά την καθιέρωση με τις διατάξεις του ν. 2940/2001 του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, όταν πωλούν ανεγειρόμενα κτίσματα πριν από την αποπεράτωση τους, υποχρεούνται, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, να αναμορφώνουν τα έσοδα τους, ούτως ώστε να εμφανίζουν και να υπαγάγουν σε φορολογία τα συνολικά, βάσει συμβολαίων, έσοδα τους και όχι μόνο αυτά που αντιστοιχούν στο τμήμα του εκτελεσμένου έργου.

Ως κόστος κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην αξία των πωληθέντων κτιρίων, θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο μεταξύ πραγματικού και του εξωλογιστικού, όπως αυτό προκύπτει με βάση τα αναφερόμενα στην 103508/10347/Β0012/2003 διαταγή μας.

Στο προϋπολογιστικό κόστος, θα συνυπολογίζεται και το κόστος αγοράς οικοπέδου, μαζί με τα συναφή έξοδα (συμβολαιογραφικά, φ.μ.α κλπ.) ενώ οι λοιπές δαπάνες (διοικητικής υποστήριξης, αποσβέσεις, κλπ.) θα αφαιρούνται στο σύνολο τους μέσα στην χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

Όταν η ανέγερση της οικοδομής γίνεται μέσω αντιπαροχής προς τον οικοπεδόχο, από το προϋπολογιστικό κόστος θα λαμβάνεται μόνο το μέρος που αντιστοιχεί στην αξία των οικοδομών που περιέχονται στην κυριότητα του κατασκευαστή. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις οικονομικών ετών 2004 και επομένων. (1039113/10547/Β0012/ΠΟΛ 1043/10-5-2004)

Προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών (software)

Το κόστος των προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών (software) που εισάγει επιχείρηση από συγγενείς εταιρείες του εξωτερικού και πωλεί αυτούσια - χωρίς να αντιγράφονται (κοπάρονται) - σε πελάτες στην Ελλάδα, βαρύνει τη χρήση που αυτά διατίθενται στον πελάτη, καθόσον πρόκειται για πωλήσεις εμπορευσίμων αγαθών. (1108007/10542/Β0012/10-4-1992)

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Αποσβέσεις - Γενικά

1. Οι τακτικές αποσβέσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα αν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής ή όχι. (1007856/10126/Β0012/17-2-2000)
2. Οι επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις μόνο σε πάγια στοιχεία που ανήκουν σε αυτές και τα οποία χρησιμοποιούν. (1078861/10647/Β0012/5-8-1998)
3. Οι αποσβέσεις επί ακινήτου (βιομηχανικού χώρου) υπολογίζονται επί της αξίας που αναγράφεται στα βιβλία και όχι επί της αξίας του ακινήτου όπως αυτή προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό τρόπο. (1055864/10200/Β0012/30-6-1989)
4. Πάγια αξίας μέχρι και 600 ευρώ (200.000 δρχ.) μπορούν να αποσβεστούν εφάπαξ μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. (1061103/10556/Β0012/5-12-2001). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, για αυτά που αποκτώνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2005 και μετά, το ανώτατο όριο αξίας κήσης τους αυξάνεται από 600 σε 1.200 ευρώ.
5. Οι επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά (π.χ. ξενοδοχεία, εστιατόρια, ενοικιάσεις αυτοκινήτων, κλπ.) υποχρεούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις για ολόκληρο το έτος (για δώδεκα μήνες). (1016914/15075/Γ0012/17-2-2000)
6. Τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συν/μοί, κλπ.) που εκμισθώνουν κτίριο σε τρίτο (εκμετάλλευση από άλλο) δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις που προβλέπονται από το π.δ. επί της αξίας του κτιρίου. (1107925/11292/Β0012/2-1-2001)
7. Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που αποκτούν αποκλειστικά εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτου στην Ελλάδα (Σημ.: στερούνται μόνιμης εγκατάστασης), ενεργούν αποσβέσεις σύμφωνα με όσα ισχύουν για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, ήτοι με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. (1021298/10407/Β0012/14-4-2000)
8. Το κόστος αγοράς των διαφημιστικών πινακίδων, στεγάστρων, αντλιών υγρών καυσίμων με το οποίο επιβαρύνεται εταιρεία πετρελαιοειδών για την τοποθέτησή τους σε πρατήρια τρίτων (από τα οποία διατίθενται αποκλειστικά τα καύσιμα της συγκεκριμένης εταιρείας) υπόκειται σε απόσβεση, εφόσον τα πάγια αυτά στοιχεία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της υπόψη εταιρείας. (1039635/10411/Β0012/14-11-2003)
9. Το κόστος κατασκευής υπόγειων δεξαμενών αποθήκευσης υγρών καυσίμων, που κατασκευάζει εταιρεία πετρελαιοειδών σε πρατήρια τρίτων, υπόκειται σε απόσβεση βάσει των ετών που προβλέπει η σύμβαση αποκλειστικής διάθεσης προϊόντων της εταιρείας με τον πρατηριούχο. (1039635/10411/Β0012/14-11-2003)
10. Το καθαρό εισόδημα των προσωπικών εταιρειών από την εκμίσθωση ακινήτων υπολογίζεται με βάση τα οριζόμενα στην περ. α' της παρ.1 του άρθρου 23 του ΚΦΕ. Περαιτέρω από τις αποσβέσεις που υπολογίζονται επί των ακινήτων με βάση το π.δ 299/2003 αφαιρείται η απόσβεση του άρθρου 23 του ΚΦΕ και συνεπώς από το ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις εκπίπτει το υπολειπόμενο τμήμα των αποσβέσεων. (1100584/2133/Α0012/24-2-2004)

Αποσβέσεις χώρων εξυπηρέτησης του κοινού

1. Οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης πολυκαταστημάτων και SUPER MARKETS διενεργούν αποσβέσεις στα καταστήματά τους, καθώς και στα κτίσματα εκείνα που είναι συνεχόμενα στα καταστήματα αυτά και αφορούν γραφεία και αποθήκες με τον αυξημένο συντελεστή 8%. (1084480/16412/Γ0012/ΠΟΛ 1185/7-9-1999)
2. Τα καταστήματα των Τραπεζών και Οργανισμών κοινής ωφελείας περιλαμβάνονται στην έννοια των «καταστημάτων εξυπηρέτησης του κοινού γενικά», προκειμένου για την εφαρμογή του αυξημένου συντελεστή αποσβέσεων. Επίσης, περιλαμβάνονται και τα γραφεία, λογιστήρια, κλπ., εφόσον λόγω της χρήσεώς τους προς εξυπηρέτηση του κοινού υφίστανται μεγαλύτερη φθορά. (Τ.546/ΠΟΛ 129/1974), (1076433/ΠΟΛ 1184/1998)

Αποσβέσεις σε αυτοκίνητα που εκμισθώνονται στην Ο.Ε.Ο.Α.- ΑΘΗΝΑ 2004 Α.Ε.

Επιχειρήσεις, οι οποίες στα πλαίσια της εμπορικής τους δραστηριότητας, εκμισθώνουν αυτοκίνητα στην Ο.Ε.Ο.Α. Αθήνα 2004 Α.Ε., δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις στην αξία αυτών οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1051801/10472/Β0012/26-9-2002)

Αποσβέσεις στα ακίνητα που μεταβιβάζονται από εξωχώριες εταιρείες

Οι επιχειρήσεις που αγοράζουν ακίνητα από εξωχώριες εταιρείες και εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 3091/2002 δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις στα πάγια αυτά στοιχεία, που αναγνωρίζονται φορολογικά. (1062241/10672/Β0012/2-7-2003)

Αποσβέσεις στο κόστος ανέγερσης ιδιόκτητων χώρων ψυχαγωγίας & αναψυχής (παιδικοί σταθμοί, γυμναστήρια κλπ.)

Οι αποσβέσεις που διενεργούν οι επιχειρήσεις στο κόστος ανέγερσης ιδιόκτητων χώρων ψυχαγωγίας & αναψυχής, όπως παιδικοί σταθμοί, παιδικές χαρές, γυμναστήρια και λοιπές συναφείς κτιριακές εγκαταστάσεις, για την εξυπηρέτηση των αναγκών του προσωπικού τους και των τέκνων αυτού, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1101240/10965/Β0012/ΠΟΛ 1278/18-12-2002)

Αποσβέσεις στο ποσό που καταβάλλει αγοράστρια επιχείρηση λόγω πλήρωσης διαλυτικής αίρεσης

Η αξία κτήσης ακινήτου προσαυξάνεται με το ποσό που καταβάλλει η αγοράστρια επιχείρηση στην πωλήτρια επιχείρηση, με σκοπό τη διευθέτηση διαφοράς τους που προέκυψε από την πλήρωση διαλυτικής αίρεσης η οποία είχε περιληφθεί στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου και επί της προσαυξημένης αυτής αξίας του ακινήτου, η αγοράστρια επιχείρηση δικαιούται να διενεργεί αποσβέσεις κατά το μέρος που αντιστοιχεί στο κτίριο και με την προϋπόθεση ότι το χρησιμοποιεί. (1059249/10531 ΠΕ/Β0012/31-7-2002)

Εισφορά χρήσης ακινήτου σε Α.Ε. για ορισμένο διάστημα, επί του οποίου δεν αποκτά κάποιο εμπράγματο δικαίωμα

Εισφορά χρήσης ακινήτου σε ανώνυμη εταιρία για ορισμένο χρονικό διάστημα, επί του οποίου αυτή δεν αποκτά κάποιο εμπράγματο δικαίωμα και έναντι της οποίας ο εισφέρων λαμβάνει από την εταιρεία μετοχές εκδόσεώς της, ισόποσης αξίας με τη μισθωτική αξία του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή, η ανώνυμη εταιρία για καθένα από τα έτη που διαρκεί η εισφορά χρήσης του ακινήτου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της ποσό που αντιστοιχεί στην εισφορά χρήσης του ακινήτου, προς αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου την οποία θα υποστεί η ανώνυμη εταιρία, λόγω περιέλευσης του ακινήτου στον κύριο αυτού, μετά τη λήξη του χρόνου κατά τον οποίο εισφέρεται η χρήση του, χωρίς καμία αποζημίωση. Το ποσό αυτό είναι ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου δια του αριθμού των ετών για τα οποία εισφέρεται η χρήση αυτού. (Ν.3166/608/ΠΟΛ 1213/12-7-1976)

Αποσβέσεις στο Φ.Π.Α. που βαρύνει πάγια και ο οποίος δεν εκπίπτει από το φόρο εκροών

Ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές των ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού θα διενεργούνται αποσβέσεις. (1092609/10874/Β0012/21-10-1999), (1120445/10662 ΠΕ/Β0012/11-3-1997)

Αποσβέσεις επί της αξίας του δικαιώματος ψιλής κυριότητας παγίων στοιχείων

Στην περίπτωση σύστασης επικαρπίας επί παγίων περιουσιακών στοιχείων, η επιχείρηση με ψιλή κυρία δικαιούται, από το χρόνο που θα συσταθεί η επικαρπία επί των συγκεκριμένων παγίων και μέχρι το χρόνο που αυτή θα λήξει, να διενεργεί αποσβέσεις, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, στην αξία της ψιλής κυριότητας των παγίων με τον προβλεπόμενο συντελεστή. (1119612/11059ΠΕ/Β0012/6-7-1998), (1078060/10448/Β0012/20-9-1995)

Αποσβέσεις επί της αξίας του δικαιώματος επικαρπίας παγίων στοιχείων

Στην περίπτωση σύστασης επικαρπίας επί παγίων περιουσιακών στοιχείων, η επικαρπώτρια επιχείρηση δικαιούται να ενεργεί αποσβέσεις, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, επί της αξίας του δικαιώματος επικαρπίας των παγίων. Ο συντελεστής απόσβεσης στην περίπτωση αυτή, προκύπτει με βάση το χρόνο διάρκειας του δικαιώματος επικαρπίας. Η αξία της επικαρπίας εξευρίσκεται κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 15 του ν.δ. 118/1973. Έτσι, αν η επικαρπία ακινήτου έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, ο συντελεστής απόσβεσης θα ισούται με το πηλίκο που θα προκύψει από τη διαίρεση της υπόψη αξίας με τα έτη διάρκειας της επικαρπίας. Αν η επικαρπία ακινήτου συσταθεί για αόριστο χρόνο ή για εφ'όρου ζωής, ο συντελεστής απόσβεσης θα ισούται με εκείνον που ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις. (1119612/11059 ΠΕ/Β0012/6-7-1998), (1078060/10448/Β0012/20-9-1995)

Αποσβέσεις παγίων στοιχείων νέων επιχειρήσεων

1. Για τις νέες επενδύσεις που πραγματοποιεί επιχείρηση σε χώρο όπου βρίσκεται υφιστάμενο παλιό υποκατάστημα της, η επιχείρηση μπορεί στις τρεις (3) πρώτες χρήσεις είτε να μην υπολογίσει αποσβέσεις είτε να υπολογίσει αυτές με το 50% του ισχύοντος συντελεστή απόσβεσης, ανεξάρτητα αν το υποκατάστημα αυτό ορίσθηκε μετέπειτα ως έδρα της επιχείρησης. (1072491/15632/Γ0012/14-10-1999)
2. Οι νέες επιχειρήσεις υποχρεούνται, κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας αρχίζει η παραγωγική λειτουργία τους, να διενεργούν αποσβέσεις με τους ισχύοντες συντελεστές. Το δικαίωμα χρήσης του μειωμένου κατά 50% συντελεστή απόσβεσης ή της μη διενέργειας αποσβέσεων αρχίζει από το επόμενο έτος. Τα ανωτέρω ισχύουν και επί νέου υποκαταστήματος. (1072491/15632/Γ0012/14-10-1999)
3. Η μετεγκατάσταση υποκαταστήματος επιχείρησης σε άλλο κτίριο δεν αποτελεί ίδρυση νέου υποκαταστήματος. (1002645/15021/Γ0012/11-2-2004)

Απόσβεση προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών (Software)

Τα προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών (software) που εισάγει επιχείρηση και από συγγενείς εταιρείες του εξωτερικού και τα χρησιμοποιεί για ενοίκιαση σε τρίτους, έναντι περιοδικού μισθώματος, θεωρούνται για την εκμισθώτρια εταιρεία πάγια στοιχεία και αποσβένονται, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους συντελεστές απόσβεσης. (1108007/10542/Β0012/10-4-1992)

Αποσβέσεις από εταιρείες κατασκευής και εκμετάλλευσης αεροδρομίων

Οι εταιρείες κατασκευής και εκμετάλλευσης αεροδρομίων δικαιούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2093/1992, να υπολογίζουν εξωλογιστικά αποσβέσεις μεγαλύτερες των προβλεπόμενων από το π.δ. 299/2003 και η ζημία που προκύπτει από το λόγο αυτό μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη. (1003721/10083/Β0012/24-5-2004)

Αποσβέσεις από ανάδοχες εταιρείες της Οργανωτικής Επιτροπής Ολυμπιακών Αγώνων-Αθήνα 2004 Α.Ε.

Πάγιος εξοπλισμός που χρησιμοποιήθηκε από τις ανάδοχες εταιρείες της «Οργανωτικής Επιτροπής Ολυμπιακών Αγώνων - Αθήνα 2004 Α.Ε.» και ο οποίος έχει αγοραστεί αποκλειστικά για την κάλυψη των τελετών έναρξης των Ολυμπιακών Αγώνων και του εξοπλισμού του Ολυμπιακού Χωριού, αποσβένονται εξολοκλήρου μέσα στην διάρκεια διεξαγωγής των Ολυμπιακών και Παραολυμπιακών Αγώνων. (1046738/10156/Β0012/7-6-2004)

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

1. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη χρήση 2003 με τους συντελεστές που ορίζονται στο π.δ. 299/2003, ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης των παγίων. (1103610/16488/Γ0012/ΠΟΛ.1122/19-11-2003)
2. Επιχειρήσεις που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή άλλων επιχειρήσεων με το ν.δ.1297/1972: Οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στο μέρος της υπεραξίας που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία των εισφερομένων από τη μετατρεπόμενη ή συγχωνευμένη επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή συγχώνευση. (ν.δ.1297/1972, άρθρο 2, παρ.3)
3. Στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2065/1992, ενεργούνται αποσβέσεις, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά και μέχρι να καλυφθεί η αναπόσβεστη αξία των κτιρίων αυτών η οποία προκύπτει κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 27 του ν. 2065/1992. (1112918/10736/Β0012/ΠΟΛ.1248/12-11-1992)

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.

1. Ως τμήματα οικοδομών, που χρησιμοποιούνται από καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, θεωρούνται όλοι οι χώροι που εξυπηρετούν τα καταστήματα αυτά, όπως είναι τα γραφεία και οι αποθήκες αυτών. Εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής απόσβεσης. (Σ.τ.Ε.579/1986), (Σ.τ.Ε. 2925/1990, 432 - 435/1995)
2. Η αξία των ανταλλακτικών αφαιρείται εξ ολοκλήρου στη χρήση που πρωτοχρησιμοποιήθηκαν. Πρέπει όμως να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για αγορές τρέχουσας φύσης ανταλλακτικών και όχι για μέρη μηχανημάτων τα οποία αυξάνουν το κόστος των παγίων. (Σ.τ.Ε.806/1998)
3. Η ξυλεία που χρησιμοποιείται για την διάστρωση του σκυροδέματος και την διαμόρφωση ικριωμάτων δεν συμπεριλαμβάνεται στην έννοια των εργαλείων και υπόκειται σε τμηματική απόσβεση. (Σ.τ.Ε. 4297/1980)
4. Τα σεντόνια, πετσέτες και λοιπά είδη ξενοδοχειακών επιχειρήσεων υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση. Αν

- όμως η αξία του καθενός είναι μέχρι και 600 ευρώ δύναται να εκπαισθεί εφάπαξ. (Σ.Τ.Ε. 4297/1980)
5. Η απόσβεση των παγίων αρχίζει από το μήνα που αυτά τίθενται σε χρήση. (Σ.Τ.Ε.3042/1981)
6. Εποχιακή επιχείρηση. Η απόσβεση των παγίων στοιχείων διενεργείται επί ετήσιας βάσεως (και όχι σε δωδεκάτα) ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση πραγματοποιεί έσοδα μόνο τους θερινούς μήνες. (Σ.Τ.Ε.3310/1987)
7. Τα έξοδα εκτελωνισμού παγίου στοιχείου προσαυξάνουν την αξία του, υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση και δεν μπορούν να εκπαισθούν ως γενικά έξοδα διαχείρισης. (Σ.Τ.Ε.810/1982)
8. Επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, εάν εκμισθώνει και επάγγελμα κάποια εκ των αρχικώς προοριζόμενων προς πώληση ακινήτων, δικαιούται να διενεργεί αποσβέσεις για την αξία αυτών ως πάγια στοιχεία. (Σ.Τ.Ε.2069/1983)
9. Οι αποσβέσεις ενεργούνται μόνο στα πάγια στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση. (Σ.Τ.Ε. 4118-9/97)
10. Οι καταβαλλόμενες από τις επιχειρήσεις στους μηχανικούς αμοιβές για την εκπόνηση τεχνικής μελέτης και την έκδοση άδειας οικοδομής, εντάσσονται στο κόστος κατασκευής της οικοδομής και εκπίπτουν τμηματικά με τις ενεργούμενες κάθε έτος αποσβέσεις. (Σ.Τ.Ε. 2525/1991)
11. Η αξία των εργαλείων και ανταλλακτικών των χρησιμοποιούμενων μηχανημάτων, τόσο των επιχειρήσεων, όσο και των ελευθέρων επαγγελματιών, αποσβένονται εξ ολοκλήρου εντός της χρήσεως κατά την οποία για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν αυτά. (Σ.Τ.Ε. 3/90)

ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ**Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του ν. 3091/2002**

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν αποσβεστεί με οριστικές εγγραφές. Επιχειρήσεις που έχουν σχηματίσει ήδη προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις αντικαταστάσεις, από το ν.3091/2002, διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και εμφανίζουν το αναπόσβεστο αυτό υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθεισών προβλέψεων στα βιβλία τους, θα μεταφέρουν σε χρέωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» (δευτεροβάθμιος λογαριασμός 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις»), μέχρι πλήρους απόσβεσής τους τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις νέες διατάξεις. (1021577/10206/Β0012/ΠΟΛ 1038/5-3-2003)

Προϋποθέσεις και δικαιολογητικά για αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων (βάσει του ν. 3091/2002).

Θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθοι όροι και προϋποθέσεις:

- α) Η απαίτηση να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη εισπραξής. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της εισπραξής, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.
- β) Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα:
- αα) Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρείας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής.
- ββ) Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση.
- γγ) Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα ταιούτα με τα τυχόν βάρη τους.
- γ) Η απόσβεση να γίνεται με οριστική εγγραφή.
- δ) Η απόσβεση να γίνεται για κάθε ένα οφειλέτη χωριστά. (1111373/13303/Β0012/ΠΟΛ 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ)

Κήρυξη σε πτώχευση (βάσει του ν. 3091/2002)

Η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης, στις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους επίσημους ισολογισμούς τους προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) να ικανοποιήσουν τους οφειλέτες τους. (1111373/13303/Β0012/ΠΟΛ 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ)

Διενέργεια πλειστηριασμού (βάσει του ν. 3091/2002)

Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη εισπραξής, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η

ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προσκομίζεται αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηριασμά.

(1111373/13303/Β0012/ΠΟΛ 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ)

Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μικρής αξίας (βάσει του ν. 3091/2002)

Σε περίπτωση πραγματοποίησης εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, επί πιστώσει, αναγνωρίζονται προς έκπτωση διαγραφόμενες επισφαλείς μικροαπαιτήσεις μέχρι το ποσό των εκατόν πενήντα (150) ευρώ η κάθε μία. Ο χρόνος έκπτωσης των μικροαπαιτήσεων αυτών ορίζεται ως ακολούθως:

- α) Για τις επιχειρήσεις κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης και φυσικού αερίου, η χρήση εντός της οποίας συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από την έκδοση του λογαριασμού.
- β) Για περιπτώσεις όπου έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, εντός της επόμενης χρήσης από εκείνη μέσα στην οποία ασκήθηκε η αγωγή αυτή.
- γ) Για περιπτώσεις όπου δεν έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, η έκπτωση γίνεται μετά τη συμπλήρωση δύο (2) χρήσεων στις οποίες το υπόλοιπο της απαίτησης κατά του πελάτη παρέμεινε ανεπίσπρακτο. (1111373/13303/Β0012/ΠΟΛ 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ)

Ασφαλιστικές επιχειρήσεις

Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίζουν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2065/1992 προβλέψεις για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων τους μόνο για το μέρος των ακαθάριστων εσόδων που προερχόταν από υπηρεσίες προς επιτηδεύματιες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές εξέδιδαν Α.Π.Υ. (βάσει των διατάξεων των άρθρων 10 και 13 του π.δ.186/1992) και όχι τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών. Η πρόβλεψη υπολογιζόταν με την εφαρμογή συντελεστή 0,5% στα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα. Το δικαίωμα αυτό εξακολουθούν να το έχουν και με το κανονικό καθεστώς, όπως αυτό ισχύει μετά την έναρξη ισχύος του ν. 3296/2004. (1051001/10277/Β0012/31-5-1995)

Επιχειρήσεις λιανικής πώλησης Διαρκών Καταναλωτικών Αγαθών

Οι επιχειρήσεις λιανικής πώλησης διαρκών καταναλωτικών αγαθών, για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, (πριν από την έναρξη ισχύος του ν.3091/2002), υποχρεούνται στην αναγραφή των οριζόμενων από τον Κ.Β.Σ. στοιχείων (ποσότητα, είδος, αξία) στις εκδιδόμενες «Α.Α.Π. επί πιστώσει». Η αναγραφή των στοιχείων αυτών μόνο στο δελτίο αποστολής δεν παρέχει τη δυνατότητα σχηματισμού της πρόβλεψης, έστω και αν στην Α.Α.Π. αναγραφόταν ο αριθμός του εκδοθέντος δελτίου αποστολής. (1108661/10906/Β0012/16-11-1999)

Από πελάτες με έδρα την πρώην Γιουγκοσλαβία

Η ζημία που υπέστησαν επιχειρήσεις (κυρίως της Β. Ελλάδος) από εξαγωγές στην πρώην Γιουγκοσλαβία από τη μη είσπραξη επισφαλών απαιτήσεων τους οφείλετο σε γεγονός ανωτέρας βίας (πόλεμος) και γι' αυτό το λόγο έγινε δεκτό ότι εκπέμπει από τα ακαθάριστα έσοδα εξ' ολοκλήρου και όχι μόνο μέχρι το ύψος της πρόβλεψης που είχαν σχηματίσει οι υπόψη επιχειρήσεις βάσει της περ. θ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994. Η έκπτωση θα γίνει, κατά το μέρος που υπερβαίνει την πρόβλεψη αυτή, ισομερώς από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων 2004, 2005 και 2006 αντίστοιχα και με την προϋπόθεση ότι η επιχ/ση δεν έχει τύχει αποζημίωσης μέσω ΕΕ ή από άλλη πηγή. (1025209/10343/Β0012/ΠΟΛ 1052/8-6-2004)

Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί μερικής εξοφλήσεως τιμολογίου αξίας άνω των 150 ευρώ (βάσει του ν. 3091/2002)

Στην περίπτωση αυτή αν η επιχείρηση δεν έχει ασκήσει ένδικο μέσα (γιατί δεν το έκρινε σκόπιμο), από το ανεξόφλητο υπόλοιπο αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό 150 ευρώ χωρίς καμία προϋπόθεση, εφόσον όμως ολόκληρο το ποσό της ανεξόφλητης απαίτησης διαγράφεται οριστικά, χωρίς να αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση το μέρος της διαγραφείσας ανεξόφλητης απαίτησης που απομένει μετά την αφαίρεση των 150 ευρώ. (1062195/11052/Β0012/27-9-2004)

ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ

1. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία για ομαδική ασφάλιση ζωής στην οποία περιλαμβάνονται εκτός του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της και όλα ή μερικά από τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, μόνο κατά το μέρος που αναλογεί στους ασφαλισμένους υπαλλήλους της, καθόσον τα μέλη του Δ.Σ. δεν περιλαμβάνονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αλλά θεωρούνται εντολοδόχοι της ανώνυμης εταιρείας. (1059903/10474/Β0012/7-6-1994), (1066625/10514/Β0012/25-7-1994)
2. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία για μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αυτής λόγω συμμετοχής σε ομαδικό ασφαλιστήριο κατά το χρόνο που ήταν εργαζόμενοι (πριν από την εκλογή τους ως μελών του Δ.Σ.), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της χωρίς να απαιτείται προς τούτο προέγκριση από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της. (1059763/10561/Β0012/1-7-1993), (1059903/10474/Β0012/7-6-1994), (1066625/10514/Β0012/25-7-1994)

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Από το εισόδημα του φορολογουμένου ελεύθερου επαγγελματία εκπίπτει η δαπάνη που καταβάλλεται ως ετήσια συνδρομή ή ως δικαίωμα εγγραφής σε επαγγελματικούς συλλόγους και επιμελητήρια καθώς και η δαπάνη η οποία καταβάλλεται ως συνδρομή σε επαγγελματικά περιοδικά. (Μ. 2457/28-9-1987)
2. Εκπίπτουν οι τόκοι των δανείων που χορηγούνται στους συγγραφείς - καθηγητές ΑΕΙ για την έκδοση πανεπιστημιακών συγγραμμάτων. (Π.8904/1-2-1984)
3. Εκπίπτουν οι δαπάνες για την αποκατάσταση ζημιών στα μηχανήματα του οδοντιατρείου μετά από σεισμό. (Χ. 234/6-10-1983)
4. Εκπίπτουν οι τόκοι δανείων για την έκδοση διδακτικού βιβλίου, από συγγραφέα. (1215/18-5-1983 Δ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ)
5. Τα δικαιώματα που εισπράττονται από το συμβολαιογράφο υπέρ του ταμείου νομικών και του ταμείου ασφαλίσεως για τη σύνταξη πρωτοτύπου αναλογικών πράξεων και παγίων πράξεων και την έκδοση αντιγράφων αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή του. Παράλληλα όμως, δεδομένου ότι τμήμα των ποσών αυτών αποδίδεται στο ταμείο νομικών και στο ταμείο ασφάλισης των συμβολαιογράφων θεωρείται επαγγελματική δαπάνη και συνεπώς εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του επαγγελματία με την προϋπόθεση ότι έχει καταχωρηθεί ως έξοδο στα βιβλία του υπόχρεου. (1042837/1265/Α0012/24-5-2004)
6. Μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για αυτοκίνητο που ανήκει κατά 50% σε δύο ελεύθερους επαγγελματίες (δικηγόρους) που το χρησιμοποιούν από κοινού για τις επαγγελματικές τους ανάγκες εκπίπτουν κατά ποσοστό 50% για τον καθένα σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του νόμου. (1021470/549/Α0012/14-4-2004)
7. Οι δαπάνες για κάλυψη νομικής υποστήριξης και εκπροσώπησης ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων που καταβάλλονται για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγέλματος (Δικηγόρου), αποτελούν λειτουργική δαπάνη, η οποία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του. (1001229/42/Α0012/26-1-2001)

ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΤΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΓΕΝΙΚΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΚΛΠ.

Μισθώματα επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. σε εταιρείες ενοικίασης αυτοκινήτων

1. Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικίασης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με την προϋπόθεση ότι τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των ιδίων των επιχειρήσεων. (1086416/10796/Β0012/4-11-2002), (1106868/11290/Β0012/10-1-2001)
2. Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικίασης αυτοκινήτων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, μέχρι ποσοστό 60% για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα μέχρι 1.400 κ.ε. και μέχρι 25% για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα με μεγαλύτερο κυβισμό στις περιπτώσεις που από τη σύμβαση μίσθωσης με τις πιο πάνω επιχειρήσεις προβλέπεται η αγορά του αυτοκινήτου από τη μισθώτρια επιχείρηση σε προσυμφωνημένη τιμή (σύμβαση leasing εν τοις πράγμασι). Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, αυξήθηκε από 1.400 σε 1.600 το ως άνω ανώτατο όριο των κυβικών εκατοστών των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης. (1101708/10988 ΠΕ/Β0012/21-1-2003)

Συντήρηση και επισκευή μισθωμένων επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ από εταιρείες ενοικίασης αυτοκινήτων

1. Οι δαπάνες συντήρησης μισθωμένων Ε.Ι.Χ. οχημάτων από εταιρείες ενοικίασης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, μέχρι ποσοστό 60% για Ε.Ι.Χ. μέχρι 1400 κ.ε. και 25% για Ε.Ι.Χ. με μεγαλύτερο κυβισμό. Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, αυξήθηκε από 1.400 σε 1.600 το ως άνω ανώτατο όριο των κυβικών εκατοστών των επιβατικών αυτοκινήτων. (1086416/10796/Β0012/4-11-2002), (1106868/11290/Β0012/10-1-2001)
2. Οι δαπάνες επισκευής μισθωμένων Ε.Ι.Χ. οχημάτων από εταιρείες ενοικίασης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, μέχρι ποσοστό 60% για Ε.Ι.Χ. μέχρι 1400 κ.ε. και 25% για Ε.Ι.Χ. με μεγαλύτερο κυβισμό. Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, αυξήθηκε από 1.400 σε 1.600 το ως άνω ανώτατο όριο των κυβικών εκατοστών των επιβατικών αυτοκινήτων. (1086416/10796/Β0012/4-11-2002), (1106868/11290/Β0012/10-1-2001)
3. Οι δαπάνες συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων ιδιοκτησίας μετόχων ανώνυμης εταιρείας τα οποία χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, εφόσον το δικαίωμα χρησιμοποίησής τους προκύπτει από έγγραφες συμβάσεις μίσθωσης αυτών και έχει συμφωνηθεί η καταβολή μισθώματος. Η έκπτωση και των δαπανών αυτών υπόκειται στον περιορισμό των ποσοστών που προβλέπονται από το νόμο ανάλογα με τον κυβισμό των αυτοκινήτων. (1065231/10473/Β0012/8-6-1994)

Συντήρηση και επισκευή μηχανημάτων και εγκαταστάσεων

Τα έξοδα συντήρησης μηχανημάτων και εγκαταστάσεων, αυτά δηλαδή που γίνονται με σκοπό τη διατήρησή τους σε καλή κατάσταση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επίσης, τα έξοδα επισκευής μηχανημάτων και εγκαταστάσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως αποβλέποντα στο να αποδώσουν στα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις την αρχική τους παραγωγικότητα. (1002281/10027/Β0012/19-2-2003)

Δαπάνες λειτουργίας μοτοποδηλάτων

Οι δαπάνες λειτουργίας κλπ. που πραγματοποιούν επιχειρήσεις για δίκυκλα μοτοποδήλατα τους που χρησιμοποιούν για την εκτέλεση του σκοπού τους εκπίπτουν, στο σύνολό τους από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1066538/10516/Β0012/20-7-1994)

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ-ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ - ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ - ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ

Δαπάνες επισκευής και συντήρησης

Η δαπάνη ελαιοχρωματισμού σε μισθωμένο ακίνητο, θεωρείται εργασία συντήρησης και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής της. (1096966/10887/Β0012/23-1-1998)

Δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών

1. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένυνται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση, αρχής γενομένης της απόσβεσης από το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των πραγματοποιηθεισών προσθηκών και βελτιώσεων. Κατά το πρώτο έτος υπολογίζονται αποσβέσεις για τους μήνες χρησιμοποίησης των ακινήτων. (1119476/10030/Β0012/4-4-2000), (1019284/10154/Β0012/19-2-2001)
2. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένυνται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση δε που η μίσθωση λυθεί πριν από το συμφωνημένο χρόνο, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των πιο πάνω δαπανών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία λύθηκε αυτή. (1031863/10408/Β0012/28-3-2000)
3. Οι δαπάνες βελτίωσης (γυψοσανίδες, ηλεκτρική εγκατάσταση κτλ.) που πραγματοποίησε επιχείρηση σε μισθωμένο ακίνητο, εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση όμως που ο ειρήσιος συνιελεστής απόσβεσης ο οποίος προκύπτει με αυτόν τον τρόπο, είναι μικρότερος από αυτόν που ορίζεται με το π.δ. 299/2003 για το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, τότε εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο προεδρικό αυτό διάταγμα. (1097309/10832 ΠΕ/Β0012/7-3-2002)

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά εξαγωγικών επιχειρήσεων

1. Οι δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά αναγνωρίζονται προς έκπτωση χωρίς να ερευνείται ο τρόπος διάθεσης των ποσών. (Ε.1887/ΠΟΛ 78/1974), (1018050/189/Α0012/ΠΟΛ 1042/8-2-1993)
2. Οι εξαγωγικές επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους, δαπανών χωρίς δικαιολογητικά, εφόσον τα προϊόντα που εξάγουν είναι εγχώριου παραγωγής, άσχετα αν παρήχθησαν από τις πιο πάνω επιχειρήσεις ή από τρίτους. Εγχώρια παραγωγής θεωρούνται και τα προϊόντα προελεύσεως εξωτερικού, όταν αυτά επανεξάγονται μετά από προηγούμενη επεξεργασία ή κατεργασία ή μεταποίηση ή εξευγενισμό, ο οποίος προσδίδει σε αυτά την έννοια του νέου προϊόντος. (1055818/10526/Β0012/18-6-1999), (1110033/717/0015/4-6-1998), (1065187/10310/Β0012/4-6-1993)
3. Εξαγωγές που πραγματοποιούνται από εξαγωγική επιχείρηση για λογαριασμό τρίτων, στους οποίους ανήκουν τα εξαγόμενα προϊόντα (μέσω ανιπροσώπου). Το δικαίωμα έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά έχει η εξαγωγική επιχείρηση. (Ν. 6127/2318/ΠΟΛ 215/10-7-1976)
4. Το προβλεπόμενο ποσοστό που αναγνωρίζεται για έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ισχύει για κάθε προϊόν που εξάγεται, ανεξάρτητα αν αυτό είναι βιομηχανικό, βιοτεχνικό, χειροτεχνικό, γεωργικό, κτηνοτροφικό, οπωροκηπευτικό, προϊόν αλιείας, μεταλλευτικό, λατομικό ή επισκευή ή κατασκευή πλοίων υπό ελληνική ή ξένη σημαία. (1115226/10755/Β0012/18-6-1993)
5. Οι ναυπηγοεπισκευαστικές επιχειρήσεις εκπίπτουν δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζονται ως ποσοστό στα ακαθάριστα έσοδά τους από συνάλλαγμα, τα οποία προέρχονται από κατασκευές, μετασκευές ή επισκευές πλοίων, χωρίς να ερευνείται το είδος (εμπορικό, επιβατικό, πολεμικό, κλπ.) του κατασκευαζόμενου ή επισκευαζόμενου πλοίου ή η σημαία αυτού (ελληνική ή ξένη) ή οι πλώδες που εκτελεί αυτό (εσωτερικού ή εξωτερικού). (1115226/10755/Β0012/18-6-1993), (1120147/10421/Β0012/29-3-1990)
6. Επιχειρήσεις (Νηογνώμονες) που παρέχουν υπηρεσίες (επιθεωρήσεις πλοίων με ελληνική και ξένη σημαία, σχετικά με την κατάσταση και φόρτωσή τους, καθώς και για την έκδοση πιστοποιητικών αξιοπλοΐας) στην αλλοδαπή, δικαιούνται γι' αυτές και μόνο τις υπηρεσίες, να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά, οι οποίες θα υπολογίζονται με την εφαρμογή των ποσοστών που προβλέπονται για τους εξαγωγείς εγχωρίων προϊόντων, επί των ακαθαρσιών εισόδων τους που προέρχονται από τις προσφερόμενες στην αλλοδαπή υπηρεσίες. (1072442/10444/Β0012/16-11-1990)
7. Οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν με ΦΑΣΟΝ την κατασκευή βιοτεχνικών προϊόντων για λογαριασμό αλλοδαπών οίκων, εδικαιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., να εκπίπτουν από τις αμοιβές που λαμβάνουν για την εργασία αυτή ποσοστό 3% χωρίς δικαιολογητικά. (Σημειώνεται, ότι η ισχύς των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. έληξε στις 31-12-2001). (Π.2914/136/22-5-1987)

Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά επιχειρήσεων έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών

1. Οι επιχειρήσεις έκδοσης ημερησίων και εβδομαδιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών εκπίπτουν ποσό χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται σε ποσοστό 2% επί των ακαθαρσιών εισόδων τους από την πώληση των πιο πάνω εντύπων, καθώς και από καταχωρήσεις σε αυτά και ανεξάρτητα από το ύψος τους. (1101177/10926/Β0012/ΠΟΛ 1279/17-12-2002), (1097785/10531/Β0012/19-9-1996)
2. Οι επιχειρήσεις έκδοσης περιοδικών τα οποία δεν είναι πολιτικού, αθλητικού ή οικονομικού περιεχομένου, εκπίπτουν ποσό χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται σε ποσοστό 1% και 0,5% σε ακαθάριστα έσοδά τους μέχρι 8.804.109 ευρώ και πάνω από 8.804.109 ευρώ, αντίστοιχα, από την πώληση των πιο πάνω περιοδικών καθώς και από τις καταχωρήσεις γενικά σε αυτά. (1089853/10856/Β0012/17-12-2002)
3. Οι επιχειρήσεις έκδοσης μηνιαίων περιοδικών έστω και αν έχουν πολιτικό, αθλητικό ή οικονομικό περιεχόμενο εκπίπτουν ποσό χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται σε ποσοστό 1% και 0,5% σε ακαθάριστα έσοδά τους μέχρι 8.804.109 ευρώ και πάνω από 8.804.109 ευρώ, αντίστοιχα, από την πώληση των πιο πάνω περιοδικών καθώς και από τις καταχωρήσεις γενικά σε αυτά. (1097785/10531/Β0012/19-9-1996)

Δαπάνες που αφορούν πωλήσεις εφοδίων και λιπαντικών σε πλοία

1. Επιχειρήσεις που πραγματοποιούν έσοδα από τον εφοδιασμό, με καύσιμα και λοιπά εφόδια πλοίων, που εκτελούν πλώδες εξωτερικού ή μικτούς, δικαιούνται να εκπίπτουν δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά. (1042754/10335/Β0012/14-5-1997), (1009637/10746 ΠΕ/Β0012/21-1-1993)
2. Επιχειρήσεις που πραγματοποιούν έσοδα από πωλήσεις εφοδίων και τροφίμων εγχώρια παραγωγής, που τελούν κάτω από καθεστώς διαμετακόμισης (TRANSITO), σε πλοία και αεροσκάφη που εκτελούν πλώδες ή πτήσεις εξωτερικού ή μικτούς, δικαιούνται να εκπίπτουν, δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά, εφόσον οι

εκμεταλλεούμενες αυτά επιχειρήσεις έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή. (Σ. 3154/366/1986/21-7-1987)

ΠΟΣΟΣΤΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

α) Εξαγωγικές επιχειρήσεις

Η έκπτωση υπολογιζόταν για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2003 με τα ακόλουθα ποσοστά:
 - Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.201.027 ευρώ (750.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%)
 - Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 2.201.027 ευρώ (750.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001) και μέχρι 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%)
 - Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%)
 Η έκπτωση υπολογιζόταν στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονταν από εξαγωγές κάθε είδους ελληνικών προϊόντων.

β) Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και εργασιών στην αλλοδαπή

Η έκπτωση υπολογιζόταν για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2003 με τα ακόλουθα ποσοστά:
 - Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%)
 - Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%)
 Η έκπτωση υπολογιζόταν στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονταν από υπηρεσίες και εργασίες τους που είχαν γίνει στην αλλοδαπή και από τις οποίες είχε εισαχθεί συνάλλαγμα.

γ) Επιχειρήσεις έκδοσης ημερησίων και εβδομαδιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών

Η έκπτωση υπολογίζεται για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2008, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάρσιτων εσόδων τους, σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%)
 Η έκπτωση υπολογίζεται στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.

δ) Επιχειρήσεις έκδοσης δεκαπενθήμερων και μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών

Η έκπτωση υπολογίζεται για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2008 με τα ακόλουθα ποσοστά:
 - Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%)
 - Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%)
 Η έκπτωση υπολογίζεται στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.

ε) Επιχειρήσεις ραδιοφωνίας - τηλεόρασης

Η έκπτωση υπολογίζεται για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2008 με τα ακόλουθα ποσοστά:
 - Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%)
 - Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%)
 Η έκπτωση υπολογίζεται στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται μόνο από διαφημίσεις.

στ) Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις

Η έκπτωση υπολογιζόταν για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2003 με τα ακόλουθα ποσοστά:
 - Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.201.027 ευρώ (750.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%)
 - Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 2.201.027 ευρώ (750.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001) και μέχρι 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%)
 - Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%)
 Η έκπτωση υπολογιζόταν στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονταν από αλλοδαπούς πελάτες, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνοντο και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

ζ) Κατασκηνωτικά κέντρα (camping)

Η έκπτωση υπολογιζόταν για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2003 με τα ακόλουθα ποσοστά:
 - Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.201.027 ευρώ (750.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%)
 - Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 2.201.027 ευρώ (750.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001) και μέχρι 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%)

- Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%)
Η έκπτωση υπολογιζόταν στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονταν από αλλοδαπούς πελάτες, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνοντο και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

η) Γραφεία Γενικού Τουρισμού ν. 393/1976

Η έκπτωση υπολογιζόταν για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2003 με τα ακόλουθα ποσοστά:
- Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%)
- Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%)
Η έκπτωση υπολογιζόταν στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονταν από αλλοδαπούς πελάτες.

θ) Επιχειρήσεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων

Η έκπτωση υπολογιζόταν για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2003 σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%).
Η έκπτωση υπολογιζόταν στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονταν από τις εξαγωγές πετρελαιοειδών προϊόντων.

ι) Μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών ν. 383/1976

Η έκπτωση υπολογιζόταν για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2003 σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%).

Η έκπτωση υπολογιζόταν στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονταν από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών.

κ) Εμπορικές επιχειρήσεις που σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, χειροτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά, οπωροκηπευτικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα, καθώς και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.4)

Η έκπτωση υπολογιζόταν για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2001 σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%).

Η έκπτωση υπολογιζόταν στο ποσό της προμήθειας που έπαιρναν.

λ) Βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις που ενεργούν για λογαριασμό αλλοδαπών οίκων βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία πρώτων υλών που εισάγονται από την αλλοδαπή και επανεξάγονται τη μορφή έτοιμων ή ημιέτοιμων προϊόντων (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.5)

Η έκπτωση υπολογιζόταν για το χρονικό διάστημα από 1-1-1997 έως και 31-12-2001 σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%).

Η έκπτωση υπολογιζόταν στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονταν από την αμοιβή που έπαιρναν για τις υπηρεσίες τους.

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.

1. Ο αντιπρόσωπος που εξάγει αγαθά τρίτων έναντι προμήθειας δικαιούται την έκπτωση δαπανών χωρίς δικαιολογητικά. (Σ.τ.Ε. 181/1985)

2. Ως ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, λαμβάνονται τα ποσά που αποτελούν το χρηματικό αντάλλαγμα που συμφωνήθηκε για την πώληση των εξαχθέντων προϊόντων, δηλ. το τίμημα της πώλησεως, χωρίς να αφαιρούνται οι συναφείς προς την εκπλήρωση των κυρίων ή παρεπόμενων υποχρεώσεων του πωλητή δαπάνες, τις οποίες, κατά το νόμο ή τη σύμβαση φέρει ο πωλητής για τη μεταφορά του εμπορεύματος στον τόπο εκπληρώσεως της παροχής ή στον τόπο που ανέλαβε ειδικώς να το αποστείλει (τιμή πωλήσεως CIF), εκτός αν για την μεταφορά συμφωνήθηκε ιδιαίτερο, πέρα από το τίμημα αντάλλαγμα ή αν τις δαπάνες που ενήργησε ο πωλητής φέρει ο αγοραστής, υποχρεούμενος σε απόδοσή τους, πέρα από το τίμημα, οπότε το ιδιαίτερο αυτό αντάλλαγμα ή οι δαπάνες δεν περιλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα της εξαγωγικής επιχειρήσεως από την πώληση των εξαχθέντων προϊόντων, επί των οποίων υπολογίζεται η προβλεπόμενη ειδική έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά. (Σ.τ.Ε. 3254/92)

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ, ΛΗΨΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, ΚΛΠ. ΑΠΟ ΕΞΟΧΩΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

1. Οι αγορές που πραγματοποιεί ημεδαπή επιχείρηση από επιχείρηση χώρας που αναγράφεται στο DAFPE/CFA/FHP(2000)/REV1/CONF έγγραφο του ΟΟΣΑ (Κράτη - φορολογικοί παράδεισοι) αναγνωρίζονται ως κανονικές αγορές, εφόσον η αλλοδαπή επιχείρηση διαθέτει Α.Φ.Μ. της χώρας αυτής τον οποίο αναγράφει στα τιμολόγια πωλήσεώς της και δραστηριοποιείται στην ίδια χώρα χωρίς να τυγχάνει ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος (μειωμένος συντελεστής φορολογίας των κερδών έναντι του ισχύοντος γενικά), καθόσον η αλλοδαπή αυτή εταιρεία δεν πληρεί τα γνωρίσματα που θέτει ο νόμος για τις εξωχώριες εταιρείες. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι οι αγορές αγαθών από την πιο πάνω αλλοδαπή εταιρεία είναι πραγματικές και δεν αμφισβητείται η τιμολόγησή τους. (1079786/10819/Β0012/1-10-2003)
2. Τα μισθώματα που καταβάλλει ελληνική αεροπορική εταιρεία σε εξωχώρια εταιρεία για την μίσθωση αεροσκαφών τα οποία είναι νηολογημένα στην Ελλάδα και εκτελούν δημόσιες αερομεταφορές στο εσωτερικό της χώρας και στο εξωτερικό, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον δεν αποτελούν δαπάνη που καταβάλλεται για λήψη υπηρεσιών, έστω και αν για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών (άρθρο 8, ν.2859/2000). Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι η εκμισθώτρια αλλοδαπή επιχείρηση δεν προσφέρει υπηρεσίες στην ημεδαπή εταιρεία (π.χ. διάθεση προσωπικού, ιπταμένου ή μη, συντήρηση των αεροπλάνων, κλπ.) των οποίων η αμοιβή είναι ενσωματωμένη στα εν λόγω μισθώματα. (1070703/10743/Β0012/30-7-2003), (1056182/10624/Β0012/4-11-2003)
3. Οι δαπάνες μεταφοράς του φυσικού αερίου και επιθεώρησης φόρτισης αυτού αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της έστω και αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από εξωχώριες εταιρείες. (1112224/11361ΠΕ/Β0012/23-1-2004)

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ ΚΛΠ.

1. Οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. σχετικά με τη μείωση των εκπιπόμενων δαπανών όταν στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος ή φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης έσοδα, ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρείες, δεν έχουν εφαρμογή επί της ωφέλειας που προκύπτει από την εφάπαξ καταβολή του φόρου, καθόσον η ωφέλεια αυτή δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος. Επίσης, δεν εφαρμόζονται και επί της υπεραξίας που προκύπτει από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, καθόσον αυτή για να απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος πρέπει κατά ρητή διατύπωση του νόμου να εμφανιστεί σε αποθεματικό (Ν.Σ.Κ. 6387/1997). (1115606/11044/Β0012/18-12-1997), (1115606/11044/Β0012/ΠΟΛ1327/18-12-1997)
2. Το συνολικό ποσό των δαπανών των συνεταιρισμών τραπεζών του ν. 1667/1986 δεν μειώνεται με τα ποσά που αναφέρονται στην παράγραφο 8 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε, όπως συμβαίνει και με τις λοιπές τράπεζες. (1080609/11134/Β0012/1-11-2004)

ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ**Δαπάνες διαφήμισης γενικά**

1. Τα ποσά των δαπανών διαφήμισης που βαρύνουν την επιχείρηση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το είδος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. ιδ)
2. Η δαπάνη διαφήμισης που καταβάλλει επιχείρηση εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον το σχετικό τέλος διαφήμισης έχει καταβληθεί το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η δαπάνη αυτή. (1028226/10385/Β0012/23-3-2000)
3. Κατά την ανάθεση σε διαφημιστική εταιρεία της από κοινού προβολής επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων μέσω του τύπου και των ραδιοτηλεοπτικών μέσων και εφόσον δεν υπάρχει χωριστή συμφωνία της κάθε μιας επιχείρησης με τη διαφημιστική εταιρεία, κάθε μία από αυτές εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδά της, το μέρος της διαφημιστικής δαπάνης που συμβάλλει στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματός τους, εφόσον βέβαια έχει καταβληθεί το δημοτικό τέλος διαφήμισης. (1011989/10130/Β0012/28-4-1999)
4. Οι δαπάνες διαφήμισης που πραγματοποιούν συνδρομητικοί τηλεοπτικοί σταθμοί μέσω των τηλεοπτικών σταθμών ή του γραπτού τύπου για τα κωδικοποιημένα προγράμματά τους εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου έστω και αν επωφελούνται εμμέσως και οι επιχειρήσεις (BBC, CNN, Filmpnet, κ.α.) των οποίων τα προγράμματα προβάλλονται. (1045593/10393/Β0012/17-6-2002)
5. Η δαπάνη αγοράς υλικών συσκευασίας (τσάντες, χαρτί περιτυλίγματος) επί των οποίων αναγράφονται τα στοιχεία της επιχείρησης, καθώς και των πωλουμένων από αυτή προϊόντων, εκπίπτει χωρίς την αναζήτηση

- αποδεικτικού για την καταβολή δημοτικού τέλους διαφήμισης. (1029358/10420/B0012/ΠΟΛ 1125/4-4-2000)
6. Ο τιμοκατάλογος που αποστέλλει επιχείρηση σε εμπόρους για την υποβολή των παραγγελιών τους και ο οποίος απεικονίζει τα πωλούμενα είδη της (βιβλία, CD), αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την αναζήτηση αποδεικτικού για την καταβολή δημοτικού τέλους διαφήμισης. (άρθρο 9, παρ.6, ν. 2880/2001), (3611/8-2-2001 έγγραφο του Υπουργείου Εσωτερικών Δημ. Διοίκησης και Αποκέντρωσης)
7. Η δαπάνη με την οποία χρεώνει εμπορική επιχείρηση τους προμηθευτές της για την έκδοση τιμοκαταλόγου ή διαφημιστικού εντύπου που περιλαμβάνει τα προϊόντα τους δεν υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, καθόσον με τα πιο πάνω έντυπα διαφημίζεται η εμπορική επιχείρηση που εκδίδει αυτά και όχι οι προμηθευτές και κατά συνέπεια εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των προμηθευτών επιχειρήσεων χωρίς την αναζήτηση αποδεικτικού για την καταβολή δημοτικού τέλους διαφήμισης. (1076787/10710/B0012/25-7-1997)
8. Η διανομή CD, τα οποία είναι ένθετα σε περιοδικά, δεν είναι πράξη που υπόκειται σε τέλος διαφήμισης υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων, και κατά συνέπεια η δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς να αναζητείται η καταβολή του διαφημιστικού τέλους υπέρ των ΟΤΑ. (Α.Π. 14567/13-5-2002 Υπουργείο Ε.Δ.Δ.Α. Δ/ση Οικονομικών ΟΤΑ)
9. Οι διαφημιστικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα και στην περίπτωση κατά την οποία έχει διακανονισθεί με τον οικείο Ασφαλιστικό Οργανισμό, πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου, η καταβολή του αναλογούντος αγγελιοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 61 του ν.2676/1999. (1101582/11006/B0012/13-11-2003)

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε.

1. Δαπάνη διαφήμισης εισαγόμενων αγαθών που έγινε στο εσωτερικό, θεωρείται ως παραγωγική δαπάνη εξ ολοκλήρου της ελληνικής επιχείρησης, έστω και αν εμμέσως ωφελούνται και οι αλλοδαπές συγγενείς επιχειρήσεις που παράγουν και πωλούν τα αγαθά αυτά. (Σ.τ.Ε. 3735/1988)
2. Γενικά έξοδα και δαπάνες διαφήμισης εκπίπτουν από τη χρήση που πραγματοποιούνται έστω και αν η επιχείρηση ωφελείται από αυτή σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους. (Διαφήμιση ομολόγων τράπεζας) (Σ.τ.Ε. 3077/1995)
3. Οι δαπάνες κατασκευής διαφημιστικών πινακίδων και σημαιών που πραγματοποιεί εταιρεία πετρελαιοειδών και τοποθετεί στα πρατήρια τριών που εμπορεύονται δικά της προϊόντα δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την καταβολή δημοτικού τέλους διαφήμισης. (Σ.τ.Ε. 4118/1997)
4. Τα ποσά που κατέβαλε επιχείρηση σε επιχείρηση SUPER MARKET για την τοποθέτηση των εμπορευμάτων σε εμφανή σημεία δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης και αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την καταβολή του σχετικού τέλους διαφήμισης. (ισχύει για υποθέσεις πριν από την τροποποίηση που έγινε στο άρθρο 15 του από 24.9/20.10.1958 β.δ/τος με την παρ.6 του άρθρου 9 του ν.2880/2001. Μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού θα έχουν εφαρμογή οι περιπτώσεις διαφήμισης που ορίζονται ρητά σε αυτόν). (Σ.τ.Ε. 4222/1999 και 4443/2001).

ΔΩΡΕΕΣ

- Δωρεές χρηματικών ποσών κλπ. δωρεών σε Ιερούς Ναούς, Ιερές Μονές Αγίου Όρους, Ιερές Μητροπόλεις, κλπ. Ν.Π.Δ.Δ.
1. Οι δωρεές χρηματικών ποσών των επιχειρήσεων προς τις Σχολικές Επιτροπές, εκπίπτουν από ακαθάριστα έσοδά τους, καθόσον οι επιτροπές αυτές αποτελούν, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ως δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα του άρθρου 203 του π.δ. 410/1995. (1055254/1149/A0012/10-7-2003)
 2. Οι δωρεές σε χρήμα προς το Ελληνικό Δημόσιο και όλα τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς τη διενέργεια παρακράτησης φόρου 10%, έστω και αν το ποσό της δωρεάς υπερβαίνει το ποσό των 2.950 ευρώ ετησίως. (ΚΦΕ, άρθρο 8, παρ. 1, περ.δ')
 3. Οι δωρεές σε χρήμα από επιχειρήσεις προς τις Ιερές Μητροπόλεις, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, χωρίς τη διενέργεια παρακράτησης φόρου εισοδήματος 10%, καθόσον οι Ιερές Μητροπόλεις αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. (1101110/10877/B0012/21-11-2001)
 4. Οι χρηματικές δωρεές επιχειρήσεων προς τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, χωρίς την υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος 10%, καθόσον οι Μονές αυτές αποτελούν νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. (1059318/10640/B0012/24-6-2003)
 5. Οι δωρεές σε χρήμα προς το Οικονομικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως και τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, χωρίς να απαιτείται η διενέργεια παρακράτησης φόρου εισοδήματος 10%. (1057087/10374/B0012/ΠΟΛ 1191/5-7-2002), (1080499/10718 ΠΕ/B0012/17-4-2002)

Δωρεές χρηματικών ποσών σε κοινωφελή ιδρύματα, σωματεία, κλπ.

1. Οι δωρεές χρηματικών ποσών προς κοινωφελές ίδρυμα που έχει συσταθεί με τις διατάξεις του α.ν. 2039/1939 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με τους όρους και προϋποθέσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (Τα ποσά των δωρεών που υπερβαίνουν τα 290 ευρώ ετησίως να έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του ιδρύματος που τηρείται σε τράπεζα. (1033431/10173/Β0012/24-4-1996)
 2. Για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, των χρηματικών δωρεών που καταβάλλει προς αθλητικό σωματείο με σκοπό την ανάπτυξη των ερασιτεχνικών του τμημάτων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ν. 1958/1991 «Τμήματα Αμειβομένων Αθλητών & Αθλητικές Ανώνυμες Εταιρείες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 122^Α), από τις οποίες προκύπτει, ότι τα αθλητικά σωματεία τα οποία διατηρούν και Τμήματα Αμειβομένων Αθλητών υποχρεούνται να έχουν διακεκριμένη διαχείριση από τα ερασιτεχνικά τμήματα που επίσης διατηρούν. (1118115/11066/Β0012/3-12-1998)
 3. Οι χρηματικές δωρεές προς την Ύπατη Αρμοστεία των Ηνωμένων Εθνών για τους πρόσφυγες, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. για τα κοινωφελή ιδρύματα. (1014087/10094/Β0012/ΠΟΛ 1045/10-2-2000)
 4. Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις λόγω δωρεάς στα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με τους όρους και προϋποθέσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ΚΦΕ, άρθρο 8, παρ. 1, περ.δ')
 5. Για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης των χρηματικών δωρεών προς αθλητικό σωματείο απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων:
 α) παρακράτηση φόρου 10% για το ποσό πέραν των 2950 ευρώ β) κατάθεση του ποσού στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τραπεζικό λογαριασμό του σωματείου γ) ύπαρξη των δικαιολογητικών που ορίζονται στον νόμο δ) ότι μαζί οι δωρεές και χορηγίες της επιχείρησης υπερβαίνουν το ποσό των 100 ευρώ κατά διαχειρ. περίοδο ε) το συνολικό ποσό των οποιοδήποτε δωρεών (στις οποίες περιλαμβάνονται και αυτές προς τα αθλητικά σωματεία) που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθ. έσοδα της οικείας διαχειρ. περιόδου και σ) η δωρεά να προορίζεται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη ερασιτεχνικών τμημάτων. (1110895/11314 ΠΕ/Β0012/20-2-2004)
 6. Οι δωρεές σε χρήμα επιχείρησης προς Αστική ΜΗ Κερδοσκοπικού χαρακτήρα εταιρεία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα με την προϋπόθεση ότι θα προσκομίζεται βεβαίωση της ΔΟΥ της αστικής εταιρείας με την οποία θα βεβαιώνεται ότι εκπληρούνται οι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σκοποί, οι οποίοι αναφέρονται στο καταστατικό και παράλληλα, θα τηρούνται οι όροι και προϋποθέσεις που ορίζονται από το νόμο. (1016972/529/Α0012/16-4-2004)
- Σημείωση: Με βάση τις διατάξεις του ν. 3296/2004, από 1.1.2005 δεν ισχύει η προϋπόθεση της παρακράτησης του φόρου, με εξαίρεση τα αθλητικά σωματεία.

Χορηγίες

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, τα οποία επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς και ορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Μέχρι σήμερα έχουν υπαχθεί τα ακόλουθα:

- Η εν Αθήναις Αρχαιολογική Εταιρεία
- Εθνική Λυρική Σκηνή (Ε.Λ.Σ.)
- Κρατική Ορχήστρα Ελληνικής Μουσικής (Κ.Ο.Ε.Μ.)
- Ορχήστρα των Χρωμάτων (Ο.Χ.)
- Εθνικό Κέντρο Βιβλίου (Ε.Κ.Ε.Β.)
- Οργανισμός Πνευματικής Ιδιοκτησίας (Ο.Π.Ι.)
- Οργανισμός Ανέγερσης Νέου Μουσείου Ακρόπολης (Ο.Α.Ν.Μ.Α.)
- Μουσείο Φυσικής Ιστορίας Απολιθωμένου Δάσους Λέσβου (Μ.Φ.Ι.Α.Δ.Λ.)
- Ταμείο Διαχείρισης Πιστώσεων για την Εκτέλεση Αρχαιολογικών Έργων
- Οργανισμός Μεγάλου Μουσικής Θεσ/νίκης
- Μουσικός και Εκπαιδευτικός Οργανισμός Ελλάδος
- Εθνικό Μουσείο Σύγχρονης Τέχνης
- Κρατικό Μουσείο Σύγχρονης Τέχνης
- Φεστιβάλ Κι/φου Θεσ/νίκης
- Ειδικό Ταμείο Οργανώσεως Συναυλιών (ΕΤΟΣ) Κ.Ο.Α.

- Ειδικό Ταμείο Οργάνωσης Συναιλιών (ΕΤΟΣ) Κ.Ο.Θ.
- Ανώνυμη Εταιρεία Προβολής της Ελληνικής Πολιτιστικής Κληρονομιάς
- Ευρωπαϊκό Κέντρο Βυζαντινών και Μεταβυζαντινών Μνημείων
- Λογοτεχνικό Αρχείο Θεσ/νίκης
- Ίδρυμα «Μελίνα Μερκούρη»
- Ελληνικό Ίδρυμα Πολιτισμού
- Ίδρυμα Μείζονος Ελληνισμού
- Οι φίλοι της Σχολής Καλών Τεχνών
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Πάτρας
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Βόλου
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Λάρισας
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Β. Αιγαίου
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Βέροιας
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Αγρινίου
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Καβάλας
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Κέρκυρας
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Κοζάνης
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Κομοτηνής
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Σερρών
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Κρήτης
- Θέατρο του Νότου
- Ελληνικό Τμήμα Διεθνούς Συμβουλίου Μνημείων και Τοποθεσιών (ICOMOS)
- Χριστιανική Αρχαιολογική Εταιρεία
- Μουσείο Ζυγομαλά
- Σωματείο «Οι φίλοι του Βυζαντινού Μουσείου Ιωαννίνων»
- Ινστιτούτο Εναλίων Αρχαιολογικών Ερευνών
- Ελληνικό Κέντρο Κινηματογράφου
- Εθνικό Θέατρο
- Κρατικό Θέατρο Βορείου Ελλάδος (ΚΘΒΕ)
- Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών
- Μουσείο Μπενάκη
- Οργανισμός Μεγάλου Μουσικής Αθηνών
- Καλλιτεχνικός Οργανισμός Δήμου Βόλου
- Δημοτική Επιχείρηση Πολιτιστικής Ανάπτυξης Καλαμάτας
- Μακεδονικό Κέντρο Σύγχρονης Τέχνης
- Ίδρυμα Γουλανδρή - Χορν
- Ίδρυμα Γιάννη Τσαρούχη
- Μουσείο Σολωμού και Επιφανών Ζακυνθίων
- Κέντρο Σύγχρονης Μουσικής Έρευνας
- Ίδρυμα Τεχνολογίας και Έρευνας
- Οι φίλοι του Μουσείου Σύγχρονης Τέχνης
- Εταιρεία Μακεδονικών Σπουδών
- Μουσείο Γουλανδρή Φυσικής Ιστορίας
- Ιστορικό και Εθνολογικό Μουσείο
- Λύκειο των Ελληνίδων
- Σωματείο «Οι φίλοι της Κρατικής Σχολής Ορχηστρικής Τέχνης».
- Σύλλογος «Οι φίλοι της Μουσικής Θεσ/νίκης»
- Ίδρυμα Παναγιώτου (Τάκη) Αθαν. Βασιλάκη-Κέντρο Ερευνών για Τέχνη και Επιστήμες
- Μουσείο Τέχνης του Σύγχρονου Κοσμήματος Ηλία Λαλαούνη
- Ναυτικό Μουσείο της Ελλάδος
- Ίδρυμα Φάνη Μπουτάρη
- Ιστορικό και Λαογραφικό Μουσείο Ρεθύμνης
- Μουσείο Βορρέ
- Ίδρυμα Βασίλη και Ελίζας Γουλανδρή Μουσείο Σύγχρονης Τέχνης
- Ίδρυμα οικογένειας Γεωργίου Ψαροπούλου-Κέντρο Μελέτης Νεώτερης Κεραμικής
- Τεχνικό Μουσείο Θεσ/νίκης
- Ινστιτούτο □Ερευνας Μουσικής και Ακουστικής
- Σύλλογος Φίλων Γενναδίου Βιβλιοθήκης
- □Ίδρυμα Νικ. Π. Γουλανδρή-Μουσείο Κυκλαδικής Τέχνης
- Οι φίλοι του Βυζαντινού Μουσείου Θεσ/νίκης
- Αρχαία Ταινιών της Ελλάδος-Ταινιοθήκη της Ελλάδος
- □Ίδρυμα Μελετών Χερσονήσου του Αίμου
- Οργανισμός Φεστιβάλ Κασσάνδρας Χαλκιδικής
- Κέντρο Εφαρμοσμένων Τεχνών Θεάματος και Ακροάματος
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Καλαμάτας
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Ιωαννίνων
- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Ρόδου

- Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Ρούμελης
- Ελληνική Εταιρεία Θεάτρου-Θέατρο Τέχνης
- Θεατρικός Οργανισμός-Τα Δρώμενα
- Πολιτιστικό Τεχνολογικό Ίδρυμα Ελληνικής Τραπέζης Βιομηχανικής Αναπτύξεως
- Σύλλογος Φίλων Μουσείου Παύλου Βρέλλη
- Ελληνικό Ίνστιτούτο Αρχιτεκτονικής
- Πινακοθήκη Κουβουρτσάκη-Χώρος Δράσης Τεχνών
- Οι φίλοι του Μουσείου Μηλεών Πηλίου και του Μουσείου Ελληνικής Παιδικής Τέχνης
- Ελληνική Επιτροπή Σπουδών Νοτιοανατολικής Ευρώπης
- Όμιλος Ενίσχυσης Πολιτιστικών Δραστηριοτήτων (ΟΜΕΠΟ)
- Νέο Θέατρο Θεσπίκης
- Εταιρία Φίλων του ΑΜΦΙ-ΘΕΑΤΡΟΥ
- Κέντρο Πολιτισμού Δημήτρης Γληνός
- «Τέχνη» Μακεδονική Καλλιτεχνική Εταιρεία
- Σύλλογος Ελλήνων Συλλεκτών Ορυκτών και Απολιθωμάτων (ΣΕΣΟΑ)
- Ελληνικοί Χοροί Δώρα Στράτου
- Εταιρεία Εικαστικών Τεχνών Α. Τάσσο
- Οι Φίλοι των Ελληνικών Μαριονετών
- Μορφωτικός και Εκπολιτιστικός Σύλλογος Κύμης
- Πολιτιστικό Κέντρο Πατρών-Μουσείο Λαϊκής Τέχνης
- Εταιρεία Ίδρυσης Παιδικών και Εφηβικών Βιβλιοθηκών
- Σωματείο «Οι φίλοι του Μουσείου του Μακεδονικού Αγώνα»
- Ένωση Φίλων της Ακρόπολης
- Πνευματικό Κέντρο Τσακάλωφ-Πανηπειρωτικός Μουσικός Σύλλογος
- Αστική Μορφωτική Πολιτιστική Εταιρεία «Όλος Γραμμάτων και Τεχνών»
- Ελληνική Εταιρεία Λαογραφικής Μουσειολογίας
- Πολιτιστική και Φιλοδοσική Ένωση Αθηνών
- Λαογραφικό Ιστορικό Μουσείο Λάρισας
- Ένωσης Κωνσταντινουπολιτών
- Χορωδία Πρεβέζης «Αρμονία»
- Χορωδία Ιερού Ναού Αγίου Γεωργίου Καρύστης
- Σύλλογος Γλυπτών Ελλάδος
- Εταιρεία Μελέτης και Έρευνας της Ιστορίας των Σερρών
- Σπουδαστήριο Νέου Ελληνισμού
- Οδύσσεια-Πολιτιστικές εκδηλώσεις
- Νέα Σκηνή Τέχνης
- Θεατρικός Οργανισμός Πολιτεία
- Ίδρυμα Πιερίδη
- Κινηματογραφική Λέσχη Καλαμάτας
- Επίλογος
- Θεατρική Εταιρεία Στοά
- Εταιρεία Ελλήνων Θεατρικών Συγγραφέων
- Θέατρο Κωφών Ελλάδος
- Θίασος 81
- Κέντρο για τη διάδοση των ελληνικών γαστρονομικών παραδόσεων «Αρχέστρατος»
- Σύλλογος Φίλων Κινηματογράφου Ναυπλίου «ΣΙΝΕΦΙΛΟΙ»
- Σύλλογος Φίλων Γραμμάτων και Τεχνών Σερρών
- Πολιτιστική Στέγη Ν. Καρβάλης
- Ελληνικό Τμήμα Διεθνούς Συμβουλίου Μουσείων (ICOM)
- Ίδρυμα Ιωάννου Φ. Κωστόπουλου-Δωρεά Σπύρου και Ευρυδίκης Κωστόπουλου
- Πολιτιστικός Οργανισμός Χορικά 7ο Θέατρο
- Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης
- Σύλλογος «Οι Φίλοι της Μουσικής»
- Ίδρυμα Μουσείου Μακεδονικού Αγώνα
- Πολιτιστική Εταιρεία «ΕΥΡΩΠΗ»
- Ελληνικό Κέντρο Φωτογραφίας και Οπτικών Μέσων
- Ανώνυμος Εταιρεία Ανάπτυξης Πολιτισμού-Τουρισμού Αξιούπολης
- Σύλλογος Φίλων του Μουσείου Ωτορινολαρυγγολογίας
- Εταιρεία Ευβοϊκών Σπουδών
- Κέντρο Παράδοσης Φώτης Κόντογλου
- Πνευματικό Κέντρο Δήμου Ιωαννιτών
- Εκπολιτιστικός-Εξωραϊστικός Σύλλογος Κάστρου Ν. Βοιωτίας
- Δημοτική Επιχείρηση Πολιτιστικής Ανάπτυξης Αγρινίου
- Φιλοπρόοδος Σύλλογος Κοζάνης
- Ορχήστρα Δωματίου Αθηνών
- Κέντρο Ελληνικού Ντοκιμαντέρ
- Διεθνές Ίδρυμα Γιάννη Κουτσοχέρα και Λένας Στρέφη-Κουτσοχέρα

- Πανελλήνια Πολιτιστική Κίνηση
- Καλλιτεχνική Εταιρεία «ΑΡΓΩ»
- Ένωση Μουσικοσυνθετών Στιχουργών Ελλάδος
- Εταιρεία Ελλήνων Σκηνοθετών
- Ελληνικό Παιδικό Μουσείο
- Ελληνική Φωτογραφική Εταιρεία
- Εταιρεία Φίλων Δημοτικού Θεάτρου Πειραιά
- Μουσείο Φυσικής Ιστορίας Ασκληπείου Επιδαύρου
- Όμιλος Ουνέσκο Δωδεκανήσου
- Ινστιτούτο Ερευνών Επικοινωνίας ΣΠΙΜΙΤΕΚ
- Θεατρικός Οργανισμός «ΣΤΙΓΜΗ»
- «PRO-EUROPA» Εθνικό Τμήμα Ελλάδος
- Σύλλογος Αμαριωτών Ηρακλείου Κρήτης
- «ΟΔΥΣΣΕΙΑ» Δίκτυο-Πολιτιστική Αναπτυξιακή Εταιρεία
- Ελληνικό Δελφικό Συμβούλιο
- Συνεδριακό Κέντρο Μήλου «Γεώργιος Ηλιόπουλος»
- Μουσικοφιλολογικός Σύλλογος «ΣΚΟΥΦΑΣ»
- Ελληνική Ένωση για τη Μουσική Εκπαίδευση
- Λύκειο Ελληνίδων Ξάνθης
- Εταιρεία Μελετών Λαυρεωτικής
- Εν χορδές
- Κέντρο Σύγχρονης Ελληνικής και Ευρωπαϊκής Ζωγραφικής-Μουσείο Φρουσέρα
- Πολιτιστικός Σύλλογος Καπεσόδου «Ο ΑΛΕΞΗΣ ΝΟΥΤΣΟΣ»
- Ίδρυμα Κων/νος Κ. Μητσοτάκης
- ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΟΤΕΧΝΙΚΟ ΑΡΧΕΙΟ
- ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΝΕΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΛΥΡΙΚΗΣ ΣΚΗΝΗΣ ΚΑΙ ΑΚΑΔΗΜΙΑΣ «ΜΑΡΙΑ ΚΑΛΑΣ»
- ΚΑΙΡΕΙΟΣ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
- ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΣΩΜΑΤΕΙΩΝ ΦΙΛΩΝ ΜΟΥΣΕΙΩΝ (Ε.Ο.Σ.ΦΙ.Μ.)
- ΔΗΜΟΤΙΚΟ ΩΔΕΙΟ ΜΟΥΣΙΚΟΣ ΚΑΜΠΟΣ ΔΗΜΟΣ ΓΙΑΝΝΟΥΛΗΣ
- «ΚΑΛΑΡΡΥΤΕΣ» ΠΟΛΙΤΙΣΤΙΚΟΣ ΚΑΙ ΛΑΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ
- ΚΕΝΤΡΟ ΑΙΓΑΙΑΚΩΝ ΛΑΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΚΑΙ ΜΟΥΣΙΚΟ-ΛΟΓΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ-ΧΟΡΩΔΙΑ ΚΑΙ ΟΡΧΗΣΤΡΑ ΑΙΓΑΙΟΥ
- «ΑΘΗΝΑΕΥΜ» ΔΙΕΘΝΕΣ ΚΑΛΛΙΤΕΧΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ
- «ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΕΣΤΙΒΑΛ ΑΕ»
- ΕΘΝΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ ΒΕΝΙΖΕΛΟΣ
- «ΑΛΕΚΤΟΝ» ΕΝΩΣΙΣ ΔΙΑ ΤΗΝ ΕΡΕΥΝΑ, ΤΗΝ ΠΡΟΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΤΗΣ ΤΕΧΝΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΜΝΗΜΗΣ
- ΚΕΝΤΡΟ ΟΠΤΙΚΟΑΚΟΥΣΤΙΚΩΝ ΜΕΛΕΤΩΝ
- ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΑΡΧΕΙΟ ΠΙ ΠΟΛΙΤΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
- ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑΣ «DE FACTO»
- ΦΙΛΟΙ ΤΟΥ ΠΑΛΑΙΟΥ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ (ΦΙΛ. ΠΑ.).

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.

Τα λόγω δωρεάς καταβαλλόμενα ποσά προς ημεδαπά νομικά πρόσωπα τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, ανεξάρτητα από το αν αυτά έχουν ή όχι τη νομική μορφή του ιδρύματος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (Σ.τ.Ε. 6004/96)

ΕΞΟΔΑ Α' ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Ποσά που καταβάλλονται ως «αέρας» - Αποζημιώσεις σε μισθωτές ακινήτων

1. Τα ποσά που καταβάλλονται από επιχειρήσεις σε ιδιοκτήτες ακινήτων ως «αέρας», ως αποβλέποντα στην ανάπτυξη των επιχειρήσεων αυτών, θεωρούνται έξοδα πρώτης εγκατάστασης και υπόκεινται σε εφάπαξ απόσβεση κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, αρχής γενομένης από το έτος πραγματοποίησής τους. (1081201/10735/Β0012/24-10-2002), (1069701/10641/Β0012/26-9-2002), (1082567/10756/Β0012/24-10-2002), (1117620/11115 ΠΕ/Β0012/21-4-2000)
2. Τα ποσά που καταβάλλει επιχείρηση με σκοπό την ίδρυση νέων υποκαταστημάτων σε μισθωτές ακινήτων προκειμένου να παραιτηθούν από τα μισθωτικά τους δικαιώματα, ή σε ιδιοκτήτες ακινήτων, ως «αέρα», εκπίπτουν, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (1117620/11115 ΠΕ/Β0012/21-4-2000)

Έξοδα ίδρυσης νέων υποκαταστημάτων

Τα έξοδα που πραγματοποιήσε σε μία δεδομένη διαχειριστική περίοδο επιχείρηση, για την ίδρυση νέων υποκαταστημάτων και τα οποία παρακολουθεί αυτή στο λογαριασμό «έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης», εκπίπτουν, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, δηλαδή από τα ακαθάριστα έσοδα της υπόψη χρήσης και των τεσσάρων επόμενων χρήσεων. (1096191/10915 ΠΕ/Β0012/11-4-2000)

Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

1. Σε περίπτωση που ο χρόνος πραγματοποίησης της επένδυσης (κατασκευαστική περίοδος) διαρκεί πέραν του έτους, οι τόκοι δανείων οι οποίοι λογίζονται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης, είναι αυτοί που αφορούν συνολικά όλες τις χρήσεις μέχρι τη λήξη της χρήσης εντός της οποίας αρχίζει η παραγωγική δράση της επιχείρησης και υπόκεινται είτε σε εφάπαξ απόσβεσή τους κατά την ανωτέρω χρήση, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία αρχής γενομένης από τη χρήση αυτή. (1116233/11377/Β0012/27-3-2001)
2. Οι τόκοι δανείου, το οποίο σύναψε επιχείρηση προκειμένου να υλοποιήσει επένδυση η οποία αναφέρεται στην επέκταση των εγκαταστάσεων υφιστάμενου εργοστασίου της (κατασκευή εμφιαλωτηρίου ζύθου και των αναγκαίων δεξαμενών κλπ.), είναι δυνατόν για το χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσης των νέων έργων, να θεωρηθούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και να αποσβεστούν είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, αρχής γενομένης από τη χρήση που άρχισε η παραγωγική λειτουργία της νέας επένδυσης. (Ε. 6422/896/29-6-1982)

Δαπάνες εισαγωγής στο Χ.Α.Α.

1. Οι δαπάνες διαφήμισης που πραγματοποιήθηκαν για την επιτυχή αύξηση, μέσω του Χρηματιστηρίου, του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης, υπόκεινται είτε σε εφάπαξ απόσβεση, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (1127319/11062/Β0012/18-11-1998)
2. Οι δαπάνες (εκτύπωση ενημερωτικών φυλλαδίων, καταχωρήσεις στον τύπο, έξοδα δημοσίευσης, κλπ.) στις οποίες προβαίνει επιχείρηση για την επιτυχή αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, εκπίπτουν, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης, από τα ακαθάριστα έσοδά της, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (1127319/11062/Β0012/18-11-1998), (1024538/10120/Β0012/31-5-2003), (1020966/10093/Β0012/27-5-2003)
3. Οι δαπάνες που πραγματοποίησε ανώνυμη εταιρία, προκειμένου οι μετοχές της να εισαχθούν στο Χρηματιστήριο για διαπραγμάτευση καθώς και αυτές που αφορούν στην απορρόφηση άλλης ανώνυμης εταιρείας, δύναται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης να αποσβεστούν, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, καθόσον θα συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος από την απορροφώσα εταιρία για περισσότερες από μία διαχειριστικές χρήσεις. (1007945/10029/Β0012/2-2-1996)

Απόσβεση δαπάνης αγοράς νέου σήματος

Η δαπάνη αγοράς από επιχειρήσεις νέου σήματος, αποσβέννεται ισόποσα, σε δέκα (10) ισόποσες ετήσιες χρήσεις, αρχής γενομένης από αυτή μέσα στα μήνα της οποίας άρχισε η εκμετάλλευση ή η χρήση του σήματος. (1010046/10928/Β0012/ΠΟΛ 1047/4-2-2002)

Διάφορα έξοδα

1. Τα έξοδα που πραγματοποιεί επιχείρηση για την αγορά διαμερισμάτων (φόρος μεταβίβασης, δικαιώματα συμβολαιογράφων και τέλη του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου) αποσβέννεται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (1064310/10559/Β0012/4-9-2001)
2. Οι δαπάνες μισθοδοσίας και διαφήμισης που πραγματοποιεί εκδοτική εταιρεία για τη σύνταξη μελέτης για την έκδοση ενός νέου περιοδικού, αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και αποσβέννεται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (1011989/10130/Β0012/28-4-1999)

3. Τα έξοδα στα οποία προβαίνει εκδοτική επιχείρηση για το λανσάρισμα νέου περιοδικού και τα οποία αφορούν μελέτη για την κυκλοφορία αυτού, εκπίπτουν, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης, από τα ακαθάριστα έσοδά της, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (1011989/10130/B0012/28-4-1999)
4. Τους τόκους δανείων, που έχει συνάψει ανώνυμη εταιρεία προκειμένου να καταβάλλει στο Ελληνικό Δημόσιο το συμφωνηθέν εφάπαξ ποσό για την απόκτηση άδειας εκμετάλλευσης κινητής τηλεφωνίας 20ετούς διάρκειας αλλά και για την προμήθεια του απαιτούμενου, για την κινητή τηλεφωνία, πάγιου μηχανολογικού εξοπλισμού, και τους οποίους κατέβαλε αυτή μέχρι τη λήξη της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική δράση της, δικαιούται να τους εκπέσει, είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε πέντε χρήσεις, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης. (1097861/10469/1993/B0012/9-2-1994)
5. Η δαπάνη τράπεζας για την κατάρτιση τεχνικοοικονομικών μελετών που θα αποτελέσουν πηγή πληροφοριών για το μέλλον και για την αξιοποίηση κτιρίων και οικοπέδων ιδιοκτησίας της, αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και υπόκεινται είτε σε εφάπαξ απόσβεση, είτε σε μια πενταετία. (Τ. 339/30/19-3-1984)

Εκπτώσεις

Σε πελάτες λόγω πραγματοποίησης πωλήσεων πάνω από ένα συγκεκριμένο ελάχιστο όριο

Αποτελούν μειωτικό στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσεως εντός της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις για τις οποίες χορηγήθηκαν οι εκπτώσεις, καθόσον η παροχή τους δεν τελεί υπό αναβλητική αίρεση ή προθεσμία. (1047625/370/0015/15-7-1999)

Εκκοκκιστηρίων βάμβακος προς αγρότες επί της τιμής του βαμβακόσπορου που πωλούν σε αυτούς.

Η έκπτωση αυτή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι την επόμενη χρονιά οι αγρότες θα πωλήσουν στο εκκοκκιστήριο το σύσπορο βαμβάκι που παρήγαγαν. Επειδή η δαπάνη αυτή καθίσταται βέβαιη και εκκαθαρισμένη μέσα στη χρήση που παραδίδεται το σύσπορο βαμβάκι στο εκκοκκιστήριο εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά του της χρήσης αυτής και όχι από τα έσοδα της χρήσης που πωλήθηκε ο βαμβακόσπορος. (1025593/10873/B0012/16-7-2004)

ΜΙΣΘΟΙ**Μισθοί γενικά**

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές όχι μόνο υπέρ του ΙΚΑ, αλλά και οποιουδήποτε άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, όπως Τ.Σ.Α. κλπ., και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης των δαπανών (ύπαρξη σχέσης μίσθωσης εργασίας, προσφορά πραγματικής υπηρεσίας, ανάλογο ύψος αμοιβής με τις προσφερόμενες υπηρεσίες). (15671/ΠΟΛ 64/1976), (1032451/10209/B0012/29-9-1992), (Στε 3296/1981, 802/1982)
2. Οι αποδοχές του προσωπικού (μισθοί, ημερομίσθια, κλπ.), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης και όταν έχει γίνει βεβαίωση ή καταλογισμός των αναλογουσών επί αυτών ασφαλιστικών εισφορών από τους δικαιούχους ασφαλιστικούς οργανισμούς, πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. (Ε. 15671/4385/ΠΟΛ 64/1976)
3. Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε υπαλλήλους τους για την κάλυψη στεγαστικών αναγκών τους, θεωρούμενα αυτά ως πρόσθετη αμοιβή, αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και επομένως εκπίπτουν, ως γενικά έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού, από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1008579/231/A0012/18-2-2003)
4. Οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολεί επιχείρηση - υπεργολάβος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον έχουν καταβληθεί οι σχετικές ασφαλιστικές εισφορές, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους έγινε κατόπιν συμφωνίας από τον εργολάβο (αρχικό ανάδοχο). (1054601/923/A0012/30-7-1999)
5. Όταν μια εταιρεία με μετοχές εισηγμένες στο ΧΑΑ προβαίνει στην αγορά ιδίων μετοχών, τις οποίες στη συνέχεια διαθέτει στο προσωπικό της σε ευνοϊκή τιμή (χαμηλότερη της τρέχουσας χρηματιστηριακής), στα πλαίσια του προγράμματος διάθεσης δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock options), και εφαρμογή των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 1 του Π.Δ.30/88, έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα:
 - α) Η «ωφέλεια» που αποκτούν οι εργαζόμενοι κατά την άσκηση του δικαιώματος αγοράς των μετοχών σε μειωμένη τιμή (θετική διαφορά μεταξύ της τρέχουσας κατά την ημερομηνία ενάσκησης του δικαιώματος χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής και της τιμής ενάσκησης του δικαιώματος αγοράς μετοχών, καθώς και της τιμής απόκτησης του δικαιώματος αυτού, αν υπάρχει) αποτελεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες για τους δικαιούχους.
 - β) Η απώλεια της εταιρείας από τη διάθεση των μετοχών στο προσωπικό της σε μειωμένη τιμή αποτελεί για την εταιρεία δαπάνη μισθοδοσίας και ως τιαυτή εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με τις διατάξεις

του Κ.Φ.Ε. (εφόσον έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες εισφορές).

γ) Κατά τη χορήγηση των αποκτηθεισών από την ανώνυμη εταιρεία μετοχών στο προσωπικό της, κατά την υλοποίηση προγράμματος stock options, οφείλεται φόρος με συντελεστή 3%. (1085145/11088 ΠΕ/Β0012/28-1-2002)

Μισθοί που καταβάλλει υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας σε αλλοδαπούς εργαζόμενους

Οι μισθοί που καταβάλλει εγκατεστημένο στη χώρα μας υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας σε αλλοδαπούς εργαζόμενους που προσλαμβάνονται από Κράτος - Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του, έστω και αν δεν έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές στην Ελλάδα με την προϋπόθεση ότι υπάρχει έγγραφη απαλλαγή του Ι.Κ.Α. από την υποχρέωση ασφάλισής τους στη χώρα μας. (1092855/10880/Β0012/4-12-2002)

Αποζημίωση για δαπάνες ανατεθείσας υπηρεσίας

Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε υπάλληλό της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά το μέρος που καλύπτεται με δικαιολογητικά του ΚΒΣ ως γενικό έξοδο διαχείρισης και κατά το μέρος που δεν καλύπτεται με δικαιολογητικά του ΚΒΣ ως δαπάνη μισθοδοσίας. Στη δεύτερη περίπτωση, η αποζημίωση φορολογείται στο όνομα του μισθωτού ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. (1067765/10615/Β0012/31-8-1999)

ΜΙΣΘΟΙ

1. Οι αποδοχές προσωπικού, εκπίπτουν εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, ασφαλιστικές εισφορές. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. α', υποπ. α')
2. Οι αποδοχές προσωπικού, που επιδοτούνται από τον Ο.Α.Ε.Δ. κλπ., αναγνωρίζονται κατά το μέρος που δεν επιδοτούνται. (1094516/11355/Β0012/16-12-2004)
3. Οι εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ και λοιπών ταμείων κύριας ή επικουρικής ασφάλισης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (1007318/10108/Β0012/23-6-2000)
4. Οι δαπάνες μισθοδοσίας που καταβάλλονται στο προσωπικό που απασχολούνται ως μισθωτοί αποτελούν εκπεστέα δαπάνη εφόσον καταβληθούν οι ασφαλιστικές εισφορές τους έστω και από τρίτο πρόσωπο, χωρίς υποχρεωτικά να βαρύνεται γι' αυτό από σχετική διάταξη νόμου. (1094124/2002/Α0012/31-10-2003)
5. Το ποσοστό του φιλοδωρήματος σερβιτόρων, συμπεριλαμβάνεται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και αφαιρείται απ' αυτά ως έξοδο μισθοδοσίας, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994. (1073832/1507/Α0012/31-8-2000)
6. Η επιχορήγηση από ΟΑΕΔ για νέες θέσεις εργασίας, συνιστά ως ποσό αφαιρετικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού των επιχειρήσεων που επιδοτούνται. (1075188/1354/Α0012/24-7-1997)

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.

1. Έξοδα μισθοδοσίας συζύγου, όταν εργάζεται ως υπάλληλος σε ατομική επιχείρηση του άλλου συζύγου, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, όταν ο/η σύζυγος προσφέρει στην επιχείρηση πραγματική υπηρεσία μίσθωσης εργασίας. (Σ.Τ.Ε. 195/56), (Σ.Τ.Ε. 666/1985)
2. Μισθό επί του οποίου οφείλονται οι κατά νόμο ασφαλιστικές εισφορές, αποτελεί και οποιαδήποτε παροχή που χορηγείται από τον εργοδότη προς τους εργαζόμενους εκτάκτως και οικειοθελώς, έστω και αν με την παροχή αυτή σκοπεύεται η επιβράβευση της εξαιρετικής απόδοσης των εργαζομένων και κατά συνέπεια, η παροχή αυτή δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έγινε για πληρέστερη εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών της εργασίας ή της επιχείρησης του εργοδότη. (Σ.Τ.Ε. 1516/91, 1083/98)

ΜΙΣΘΟΪ, ΑΠΟΛΑΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ.Σ. ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΩΝ Ε.Π.Ε.

Αμοιβές εταίρων Ε.Π.Ε.

Οι μισθοί ή αμοιβές που καταβάλλουν οι Ε.Π.Ε. στους εταίρους τους και βαρύνουν διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1-1-2003 και μετά, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο (ΙΚΑ, ΤΕΒΕ, ΤΑΕ, κλπ.) για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες που παρέχουν στις εν λόγω εταιρείες. (1016656/10090/Β0012/20-2-2003), (1030296/10312/Β0012/5-5-2003), (1094778/10904/Β0012/5-12-2002), (1111266/11343/Β0012/15-5-2001), (1078552/10722/Β0012/21-9-

1999), (1000472/10012/Β0012/20-3-2003)

Αμοιβές γενικά

Οι αμοιβές που καταβάλλει Ανώνυμη Εταιρεία Λήψης Διαβίβασης Εντολών (ΑΕΛΔΕ) σε ανεξάρτητα φυσικά πρόσωπα που διαμεσολαβούν για την εξεύρεση νέων πελατών και τα οποία δεν έχουν κάποια άλλη σχέση με τη δραστηριότητα της εταιρείας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον συμβάλλουν στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος για την ΑΕΛΔΕ και περαιτέρω επειδή οι πιο πάνω υπηρεσίες δεν διαφέρουν από εκείνες που προσφέρουν επίσης τρίτα πρόσωπα προς τις ΑΕ Διαχείρισεως για τη διάθεση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων (τα κεφάλαια των οποίων είναι επενδυμένα σε μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α.Α.). (1056824/10531/Β0012/15-7-2002), (1108474/10944/Β0012/3-12-2001)

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.**Αμοιβές μελών Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας**

Οι μισθοί που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του Διοικητικού της Συμβουλίου, για εξαρτημένη εργασία που παρέχουν προς την εταιρεία πέραν των καθηκόντων τους που απορρέουν από την ιδιότητά τους ως μέλη του Δ.Σ., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη προέγκρισης από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της. (Σ.Τ.Ε.3242/1990), (Σ.Τ.Ε.4039/1999), (Σ.Τ.Ε.3897/1989).

ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ LEASING**Μισθώματα για ακίνητα**

1. Τα μισθώματα ακινήτου που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της και όταν έχει υπεκμισθώσει το ακίνητο σε τρίτο, με την προϋπόθεση ότι ο τελευταίος είναι επιτηδευματίας (διαφορετικά θα πρόκειται για καταστρατήγηση του ν. 1665/1986) και ότι η μισθώτρια θα αναμορφώσει τα αποτελέσματά της με το μέρος των μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία του οικοπέδου. (1076561/10661 ΠΕ/Β0012/13-6-2002), (1085337/10783/Β0012/24-9-1999)
2. Τα μισθώματα που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας καταβάλλει αυτά με βάση τη συναφθείσα σύμβαση, όπως αυτό επιβάλλεται από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων που καθιερώνεται με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., με βάση την οποία οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν. Επομένως, σε περίπτωση που από τη συναφθείσα σύμβαση προβλέπεται περίοδος χάριτος για κάποιο χρονικό διάστημα και τα μισθώματα που αντιστοιχούν στην περίοδο αυτή θα καταβάλλονται στην επόμενη χρήση, εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με τη σύμβαση. (1111504/10972 ΠΕ/Β0012/7-3-2002)

Μισθώματα για κινητά

Τα μισθώματα που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης για τη μίσθωση πτεστηρίου (κινητό πράγμα), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1038679/10131/Β0012/31-3-1989)

ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ**Συναλλαγματικές διαφορές δανείου για την εξόφληση του οποίου πραγματοποιήθηκε προαγορά συναλλάγματος**

Από την επιβάρυνση που προκύπτει, σε επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., από την προαγορά συναλλάγματος με καθορισμένη και αμετάβλητη νομισματική αξία που πραγματοποιήθηκε για την

εξόφληση δανείου σε συναλλάγμα, εντός της ίδιας χρήσης που λήφθηκε το δάνειο το οποίο υποχρεούται η επιχείρηση να εξοφλήσει εντός της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη κατά την οποία το έλαβε, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, μόνο το τμήμα της χρεωστικής διαφοράς που προκύπτει και αναλογεί στο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία προαγοράς συναλλάγματος μέχρι και την ημερομηνία λήξης της κλεισμένης διαχειριστικής περιόδου της, καθόσον σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σε αποτελεσματικό λογαριασμό μεταφέρεται μόνο το τμήμα της επιβάρυνσης που βαρύνει την κλεισμένη διαχειριστική της περίοδο. (1079370/10435/Β0012/ΠΟΛ 1200/9-7-1996), (1024028/201/Α0015/24-5-1996)

Απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από την εφαρμογή του ευρώ

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν είτε κατά την είσπραξη ή εξόφληση των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων (αντίστοιχα) σε ευρώ, κατά το ημερολογιακό έτος 2001, είτε κατά την αποτίμηση αυτών, καθώς και των διαθεσίμων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, αποσβένονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν. 2842/2000, είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις.

Για το χρεωστικό υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών που απομένει μετά το συμφηφισμό χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών με τυχόν πιστωτικές, κατά την πληρωμή και την αποτίμηση των υποχρεώσεων, από πιστώσεις ή δάνεια σε νόμισμα εκτός ζώνης ΟΝΕ ή ιρίτων χωρών, καθώς και νομισμάτων ζώνης ΟΝΕ, αποσβέννεται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή δανείου, με περαιτέρω δυνατότητα απόσβεσης του ποσού που βαρύνει τα αποτελέσματα κάθε χρήσης, ισόποσα σε τρεις συνεχόμενες χρήσεις.

Επισημαίνεται, ότι τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις με διαχειριστική περίοδο που λήγει στις 31.12.2000 ή άλλη ημερομηνία μέσα στο έτος 2001. (1011848/104/0015/ΠΟΛ 1087/28-3-2001)

Απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν κατά την είσπραξη ή αποτίμηση απαιτήσεων σε δολάρια ΗΠΑ

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν, είτε κατά την είσπραξη απαιτήσεων σε δολάριο ΗΠΑ στο διάστημα από 1 Ιανουαρίου 2002 μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (31.12.2002), είτε κατά την αποτίμηση στο τέλος της χρήσης 2002, μπορούν να αποσβεστούν, είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορά ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2002 και μετά. (1028357/10287/Β0012/29-4-2003)

Τα παραπάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις επιχειρήσεις που έκλεισαν ισολογισμό με 30 Ιουνίου 2003. Δηλαδή, οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προέκυψαν είτε κατά την είσπραξη απαιτήσεων σε δολάριο ΗΠΑ στο διάστημα από 1 Ιουλίου 2002 μέχρι 30 Ιουνίου 2003, είτε προκύπτουν από την αποτίμηση στο τέλος της χρήσης (30.6.2003), θα αποσβεστούν από τις πιο πάνω επιχειρήσεις είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις αρχής γενομένης από τη χρήση της οποίας η διαχειριστική περίοδος κλείνει στις 30 Ιουνίου 2003.

Τα ανωτέρω έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε όλες τις επιχειρήσεις, των οποίων ο ισολογισμός κλείνει μετά την 31 Δεκεμβρίου 2002 και αφορά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003. (1061083/10567/Β0012/30-6-2003)

Απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν κατά την εξόφληση ή αποτίμηση υποχρεώσεων σε δολάρια ΗΠΑ ή σε Γιέν Ιαπωνίας

1. Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προέκυψαν είτε κατά την εξόφληση υποχρεώσεων σε Γιέν Ιαπωνίας ή σε δολάριο ΗΠΑ στο διάστημα από 1.1.2000 μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, είτε κατά την αποτίμηση τέλους χρήσης και οι υποχρεώσεις αυτές προέρχονταν από πράξεις που έλαβαν χώρα μέχρι και την 31.12.1999, μπορούσαν να αποσβεστούν είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορούσε ισολογισμούς που έκλεισαν με 31.12.2000 και μετά. Τα ανωτέρω είχαν ανάλογη εφαρμογή και για τις επιχειρήσεις που έκλεισαν διαχειριστική περίοδο με 30-6-2001. (1112072/11332/Β0012/ΠΟΛ 1294/8-12-2000)

2. Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν, είτε κατά την εξόφληση υποχρεώσεων σε Γιέν Ιαπωνίας, στο διάστημα από 1.1.1999 μέχρι 31.12.1999, είτε κατά την αποτίμηση τέλους χρήσης (31.12.1999) και οι υποχρεώσεις αυτές προέρχονταν από πράξεις που έλαβαν χώρα μέχρι και τις 31.12.1998, μπορούσαν να αποσβεστούν, είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορούσε ισολογισμούς, που έκλεισαν με 31.12.1999 και μετά. (1113835/11076/Β0012/ΠΟΛ 1263/24-12-1999) Στην πιο πάνω ρύθμιση περιλαμβάνονται και οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από υποχρεώσεις σε Ιαπωνικό νόμισμα Γιέν, που γεννήθηκαν από 1.1.1999 μέχρι 31.12.1999. (1121374/11157/Β0012/ΠΟΛ 1268/29-12-1999)

Τα παραπάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις επιχειρήσεις που έκλεισαν ισολογισμό με 30.6.2000. Δηλαδή, οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προέκυψαν είτε κατά την εξόφληση υποχρεώσεων σε Ιαπωνικό νόμισμα Γιέν στο διάστημα από 1.7.1999 μέχρι 30.6.2000, είτε κατά την αποτίμηση τέλους χρήσης (30.6.2000) και οι υποχρεώσεις αυτές προέρχονταν από πράξεις που έλαβαν χώρα μέχρι και τις 30.6.2000,

αποσβένονταν από τις πιο πάνω επιχειρήσεις είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις αρχής γενομένης από τη χρήση της οποίας η διαχειριστική περίοδος έκλεισε στις 30.6.2000.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και σε όλες τις επιχειρήσεις, των οποίων ο ισολογισμός έκλεισε μετά την 31.12.1999 και αφορούσε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2000. (1054141/10714/Β0012/ΠΟΛ 1212/18-7-2000)

Απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν είτε κατά την εξόφληση υποχρεώσεων από 13/3/1998 μέχρι 31/12/1998, είτε κατά την αποτίμηση τέλους χρήσης (31/12/1998)

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προέκυψαν λόγω της προσαρμογής της συναλλαγματικής ισοτιμίας της δραχμής (13-3-1998), είτε κατά την εξόφληση υποχρεώσεων στο διάστημα από 13 Μαρτίου 1998 μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, είτε κατά την αποτίμηση τέλους χρήσης και οι υποχρεώσεις αυτές γεννήθηκαν πριν από την 13η Μαρτίου 1998, μπορούσαν να αποσβεστούν, είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορούσε ισολογισμούς που έκλεισαν μετά την 31.12.1997. (1095950/10341/Β0012/ΠΟΛ 1224/20-8-1998)

Απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών, που προέκυψαν στην χρήση 2003, από την αποτίμηση των απαιτήσεων σε Δολάρια ΗΠΑ

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προέκυψαν σε βάρος εξαγωγικών επιχειρήσεων, είτε κατά την είσπραξη απαιτήσεων σε δολάρια ΗΠΑ στο διάστημα 1/1/2003-31/12/2003, είτε κατά την αποτίμηση τέλους χρήσης για απαιτήσεις οι οποίες είχαν προέλθει από πράξεις που είχαν λάβει χώρα μέχρι την 31-12-2003 μπορούν να αποσβεστούν είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε τρεις συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορά ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2003 και μετά. (1052923/10707/Β0012/24-6-2004)

ΤΟΚΟΙ

1. Οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους της χρήσης εκείνης, εντός της οποίας καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί και με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών. (Π. 17200/Εγκ. 129/1955), (Π. 6012/7-4-1962)
2. Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν το δάνειο έχει ληφθεί από ημεδαπή ή αλλοδαπή τράπεζα. (1004479/10038/Β0012/4-6-2002), (1118568/10643 ΠΕ/Β0012/18-3-1997)
3. Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου, το οποίο λαμβάνει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για τη σύσταση θυγατρικής εταιρείας στην αλλοδαπή καθώς και για την εξαγορά ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1113883/10984/Β0012/19-12-2001), (1083023/10759/Β0012/14-9-1999), (1050359/10420/Β0012/12-9-1994)
4. Τα ποσά των δεδουλευμένων τόκων δανείου, που λαμβάνει επιχείρηση για την αγορά και επισκευή ακινήτου το οποίο χρησιμοποιεί για την άσκηση της δραστηριότητάς της, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1107925/11292/Β0012/2-1-2001)
5. Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου το οποίο λαμβάνει επιχείρηση για την αγορά των μετοχών ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1046514/10252/Β0012/1-7-1996)
6. Οι τόκοι υπερημερίας που προέρχονται από καθυστέρηση οφειλής δανείου ή πίστωσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον το δάνειο χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της επιχείρησης, καθόσον στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. δεν γίνεται διάκριση ως προς το είδος των τόκων (συμβατικοί ή υπερημερίας). (1137797/10950/Β0012/8-12-1994)
7. Οι τόκοι δανείου που συνολογήθηκε με σκοπό την επέκταση εγκαταστάσεων λειτουργούσας επιχείρησης (αγορά μηχανημάτων από το εξωτερικό για τη δημιουργία δεύτερου εργοστασίου), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων εντός των οποίων καθίστανται δεδουλευμένοι, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι η πιο πάνω επένδυση δεν πραγματοποιήθηκε τελικά. (Ε. 1628/35/10-3-1986)
8. Οι τόκοι δανείου που συνολογήθηκε με σκοπό την επέκταση εγκαταστάσεων λειτουργούσας επιχείρησης (κατασκευή νέου εργοστασίου), δύνανται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που καθίστανται δεδουλευμένοι, ανεξάρτητα από το χρόνο λειτουργίας του νέου εργοστασίου, καθόσον η εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν.4171/1961 είναι δυνατή. (Κ. 5286/254/18-7-1986)
9. Οι τόκοι δανείων για αγορά ακινήτων από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε., ΕΠΕ, συνεταιρισμοί, υποκ/τα αλλοδαπών επιχειρήσεων, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, καθόσον πρόκειται για απόκτηση περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, ανεξαρτήτως του τρόπου χρησιμοποίησής του ακινήτου, αφού το εισόδημα αυτών των νομικών προσώπων σε κάθε περίπτωση θεωρείται προερχόμενο από εμπορικές επιχειρήσεις. (1024463/10195/Β0012/ΠΟΛ 1058/7-3-2001)
10. Οι τόκοι δανείου για αγορά ακινήτου δεν εκπίπτουν από το εισόδημα ατομικής επιχείρησης καθώς και των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 με αποκλειστική δραστηριότητα την εκμίσθωση ακινήτων, δεδομένου ότι το εισόδημά τους υπάγεται στην Α' κατηγορία (από ακίνητα), ενώ εκπίπτουν

μόνο από το εισόδημα Δ' κατηγορίας (από εμπορικές επιχειρήσεις), αν η επιχείρηση είναι μεικτή και αποκτά συγχρόνως εισόδημα από οικοδομές και εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν το αγοραζόμενο ακίνητο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες των ιδίων των επιχειρήσεων. (1014005/248/A0012/ΠΟΛ 1039/8-2-2001)

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.

1. Η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. (Σ.τ.Ε. 3404/95), (Σ.τ.Ε. 1577/1985)
2. Η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης των δεδουλευμένων τόκων των συναφθέντων από αυτήν δανείων είναι επιτρεπτή, μόνο εάν τα δάνεια διετέθησαν για τις ανάγκες της, δεν αίρεται δε η κατά τα ανωτέρω δυνατότητα εκπτώσεως εκ μόνου του λόγου ότι η επιχείρηση διέκοψε την παραγωγική της δραστηριότητα κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στα αποτελέσματα της οποίας ανάγονται προς έκπτωση οι τόκοι. (Σ.τ.Ε. 2522/91)
3. Τόκοι κατόχων προνομίωχων μετοχών επιχείρησης, σε περίπτωση ανυπαρξίας κερδών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (Σ.τ.Ε. 3662/1989)
4. Οι τόκοι δανείων για απόκτηση παγίων εκπίπτουν στη χρήση που προέκυψαν και δεν προσαυξάνουν το κόστος των παγίων. (Σ.τ.Ε. 2876/1984)
5. Τόκοι δανείων προηγούμενης χρήσης το ακριβές ύψος των οποίων προέκυψε στην επόμενη χρήση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης χρήσης. (Διαφορές τόκων τραπεζικών δανείων που προέκυψαν λόγω αντιλογισμού των ποσών των προβλέψεων που είχε σχηματίσει επιχείρηση την προηγούμενη χρήση, με τα ποσά της τραπεζικής εκκαθάρισης η οποία προσκομίσθηκε την επόμενη χρήση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης αυτής χρήσης). (Σ.τ.Ε. 4118/1997)

ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντος κτιρίου

Η αναπόσβεστη αξία κτιρίου επιχείρησης που κατεδαφίστηκε από το ΥΠΕΧΩΔΕ λόγω του χαρακτηρισμού του ως «κατεδαφιστέου» μετά από σεισμό, συνιστά απώλεια κεφαλαίου εκπιπτόμενη, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι έχουν ακολουθηθεί οι νόμιμες διαδικασίες και επί πλέον η επιχείρηση δεν δικαιούται για το λόγο αυτό αποζημίωσης ασφαλιστικής ή οποιασδήποτε άλλης μορφής. (1012758/10121/B0012/ΠΟΛ 1093/28-3-2001)

Ζημία από συμμετοχή σε εκκαθαρισθείσα επιχείρηση

1. Η ζημία που προκύπτει σε βάρος ανώνυμης εταιρείας από την εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ της οποίας κατείχε μερίδια, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, καθόσον η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη. (1100750/11235 ΠΕ/Β0012/2-2-2001)
2. Η ζημία επιχείρησης η οποία προέρχεται από την εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας της οποίας κατείχε μετοχές, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, καθόσον η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη. (1021445/10262/B0012/ΠΟΛ 1168/25-5-2000)

Ζημία από πώληση ή αποτίμηση μετοχών

1. Η ζημία που προέκυψε ειδικά κατά τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικον. έτος 2001) σε βάρος των επιχειρήσεων που τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και προήλθε, είτε από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α., είτε από την αποτίμησή τους στο τέλος της ίδιας χρήσης, κατά το μέρος που υπερβαίνει το ποσό των αποθεματικών του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. ή ολόκληρο το ποσό αυτής όταν δεν υπάρχουν τέτοια αποθεματικά, μεταφέρεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 37 του ν. 2874/2000, σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού και δύναται να εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2000 και των τεσσάρων επομένων αυτής, μη εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. (1020641/10123/B0012/ΠΟΛ 1048/27-2-2001)
2. Η ζημία από πώληση μετοχών ή αποτίμηση χρεογράφων (μετοχών, ομολογιών, κλπ.), κατά το μέρος που

απομένει μετά το συμφωνισμό της με κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α., δεν μπορεί να μεταφερθεί σε λογαριασμό ενεργητικού και να αποσβεσθεί λογιστικά, καθόσον θα πρέπει να εμφανίζεται, κατά ρητή διατύπωση της παρ.3 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε., σε χρέωση λογαριασμού αποθεματικού (τακτικού αποθεματικού, κλπ.), προκειμένου να συμφωνηθεί με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον από την ίδια αιτία. (1079362/10724/Β0012/24-10-2002)

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.

1. Η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια. (Σ.Τ.Ε. 3455-6/1995).
2. Η πρόβλεψη επαυξήσεως των υποχρεώσεων της εταιρείας προς απόδοση εγγυήσεων ειδών συσκευασίας, και εφαρμογή σχετικής Υπουργικής Απόφασης, συνιστούσε κατ' αρχήν πρόβλεψη υπερτιμήσεως στοιχείων του παθητικού της, εμπόπιουσα στη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 περ. η' του ν.δ. 3323/55. Δεν ήταν δε επιτρεπτή η απόρριψη της αφαιρέσεως του σχετικού ποσού από τα ακαθάριστα έσοδα της με τη σκέψη ότι η εν λόγω υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού θα καλυφθεί από τις νέες πωλήσεις κατά τις οποίες τα επιστραφένια στην εταιρεία είδη συσκευασίας θα διατεθούν στους πελάτες της έναντι αυξημένης εγγυήσεως, δεδομένου ότι η εισπραξη αυξημένης εγγυήσεως από την εταιρεία κατά τον επόμενο κύκλο πωλήσεων δημιουργεί αντίστοιχη υποχρέωσή της για απόδοση ισόποσης (αυξημένης) εγγυήσεως. (Σ.Τ.Ε. 592/98)
3. Από την διάταξη του άρθρου 41 παρ. 1 του ΚΦΣ (π.δ. 99/77), η οποία ορίζει ότι τα εμπορεύσιμα στοιχεία της επιχειρήσεως αποτιμώνται κατά την απογραφή στην μικρότερη τιμή (είτε είναι η τρέχουσα, είτε η τιμή κτήσεως) σαφώς συνάγεται, ότι αν τα εμπορεύματα των επιχειρήσεων, δι' ειδικούς πραγματικούς ή οικονομικούς λόγους λ.χ. λόγω παρελεύσεως του ουρμού (μόδας), παλαιότητας, ελαττωματικότητας κ.λπ., υφίστανται σοβαρά μείωση της αξίας τους, η αποτίμηση των κατά την απογραφή, πρέπει να γίνει στην πιθανή τιμή πωλήσεως. Στην περίπτωση όμως αυτή ο επιχειρηματίας φέρει το βάρος της αποδείξεως της απαξίωσης. (Σ.Τ.Ε. 3355/90) Τα ανωτέρω ισχύουν και με το καθεστώς του π.δ. 186/1992, άρθρο 28, παρ.1.

ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Σήμα τελών κυκλοφορίας έτους 2002

Χρόνος έκπτωσης των φόρων, τελών ή δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση (π.χ. τέλη κυκλοφορίας) από τα ακαθάριστα έσοδα είναι ο χρόνος καταβολής τους υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, ανεξάρτητα αν αφορούν δαπάνες προηγούμενης ή επόμενης χρήσης. Εξαιρετικά, η δαπάνη για την προμήθεια του ειδικού σήματος τελών κυκλοφορίας έτους 2002 που κατέβαλαν οι επιχειρήσεις εντός του έτους 2001 κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 20 του ν. 2948/2001, συνιστά δαπάνη επόμενης χρήσης και βαρύνει τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 2002 (οικον. έτους 2003). (1111138/10960/Β0012/ΠΟΛ 1272/30-11-2001), (1146329/10691/Β0012/9-12-2003)

Τέλη

1. Τα ανταποδοτικά τέλη που επιβάλλονται με απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών σε βάρος επιχειρήσεων υπέρ της Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών (ΕΕΤ), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, και ειδικότερα αυτά της χρήσης μέσα στην οποία καταβάλλονται, έστω και αν επιβάλλονται στα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης. (1030889/10266/Β0012/25-9-1998)
2. Τα καταλογισθέντα από τον έλεγχο τέλη χαρτοσήμου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία καταβάλλονται, ενώ οι προσαυξήσεις δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη. (1021172/10273/Β0012/17-3-2004)
3. Εκπίπτει ως δαπάνη το τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παγνίων κατά το χρόνο καταβολής του στο Δημόσιο. (1128691/2206/Α0012/22-12-1997)

Φ.Π.Α. εισροών

1. Ο Φ.Π.Α. εισροών μιας επιχείρησης εφόσον σύμφωνα με το νόμο, δεν εκπίπτει από τον Φ.Π.Α. των εκροών της, αποτελεί δαπάνη και ειδικότερα φόρο υπέρ του Δημοσίου ο οποίος κατά νόμο βαρύνει αυτήν και κατά συνέπεια, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. Σε περίπτωση δε μετασχηματισμού της σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2166/1993 και δεδομένου, ότι όλες οι πράξεις τις οποίες διενήργησε η μετασχηματισθείσα επιχείρηση από τον ισολογισμό μετασχηματισμού της και μέχρι την ολοκλήρωσή του, θεωρούνται ότι έγιναν για λογαριασμό της νέας επιχείρησης, το πιο πάνω δικαίωμα έκπτωσης θα ασκηθεί από τη νέα αυτή επιχείρηση. (1048520/10444/Β0012/8-5-1998)

2. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) των δαπανών που αφορούν την επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση κτισμάτων τα οποία εκμισθώνει επιχείρηση (έσοδα μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α.), προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω κτισμάτων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 (νυν ν. 2859/2000) και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ο Φ.Π.Α. των δαπανών για την επισκευή ή συντήρηση των υπόψη κτισμάτων (εκμισθούμενων), εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά το χρόνο που καταβάλλεται. (1015039/10921 ΠΕ/Β0012/12-2-1996)

3. Το ποσό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στο ύψος αποζημίωσης που λαμβάνει επιχείρηση για αγαθά που καταστράφηκαν από πυρκαϊά και για το οποίο υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού, δηλαδή επιστροφής στο δημόσιο του φόρου που συμψηφίστηκε, χωρίς να παρέχεται δυνατότητα περαιτέρω συμψηφισμού του με φόρο εκρών επόμενης φορολογικής περιόδου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που καταβάλλεται στο δημόσιο. (1032724/10329/Β0012/21-4-1994)

Φ.Π.Α. εισροών τραπεζών

Οι τράπεζες που δεν επιθυμούν να εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του ν.1642/1986 το φόρο εισροών τους από το φόρο εκρών, λόγω του αυξημένου κόστους που δημιουργεί σε αυτές ο προσδιορισμός του εκπιπτόμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 1642/1986 (νυν ν. 2859/2000), ποσοστού Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές τους, δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, το συνολικό ποσό του Φ.Π.Α. εισροών. (1123546/10429 ΠΕ/Β0012/30-1-1990)

ΦΟΡΟΙ, ΤΕΛΗ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Το χαρτόσημο κερδών για προσωπικές εταιρείες, ΕΠΕ, κλπ, εκπίπτει κατά το χρόνο καταβολής μέχρι και τη χρήση 2004. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1, περ. ε')

Το χαρτόσημο μισθωμάτων, εκπίπτει σύμφωνα με την υποχρέωση καταβολής από το συμφωνητικό.

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε.

Επί μετατροπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ομόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη εταιρεία, καθώς και επί συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών με βάση τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972, οι εκπιπόμενοι από τα ακαθάριστα έσοδα φόροι που θα προκύψουν κατά τον έλεγχο από τη Φορολογούσα Αρχή, σε βάρος της μετατραπείσας ή συγχωνευθείσας εταιρείας οι οποίοι αφορούσαν τη μετατραπείσα ή συγχωνευθείσα επιχείρηση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της νέας ανώνυμης εταιρείας που προήλθε από τη μετατροπή ή τη συγχώνευση, της χρήσης μέσα στην οποία καταβλήθηκαν. (Σ.τ.Ε. 3486/1986)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη (Α' & Γ' Τόμοι), Εκδόσεις Ε.Σακέλλη.
2. Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου του Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2000.
3. Γενική Λογιστική του Αριστοτέλη Γ. Κοντάκου, Εκδόσεις "Ελλην".
4. Δαπάνες επιχειρήσεων (λογιστικές διαφορές) & Κύρος βιβλίων των Δ. Σταματόπουλου και Α. Καραβοκύρη, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
5. Άρθρο 31 του Νόμου 2238/1994.
6. Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών (www.forologika.gr / www.taxheaven.gr) ΠΟΛ.1005/14.01.05.

