

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ : Η ΘΕΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΣΤΗΝ
ΠΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ :

ΤΣΟΛΑΚΟΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΜΑΝΔΗΛΑ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΩΡΓΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ :

ΓΑΛΑΝΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ



ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΟΝ
3110

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ : Η ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΑΡΧΗΤΙΚΗ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΣΤΗΝ
ΠΑΡΑΕΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΣΗΣ



ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ :
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΧΡΗΣΤΟΣ
ΜΑΡΙΑ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥΛΟΣ ΓΙΩΡΓΟΣ

ΕΠΙΜΕΤΗΣ :
ΓΑΡΙΑΝΗΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

Πρόλογος

Οι δυσμενείς δημοσιονομικές εξελίξεις της δεκαετίας του '80 και των πρώτων χρόνων της δεκαετίας του '90 είχαν οδηγήσει την Ελληνική οικονομία σε αντιαναπτυξιακή τροχιά με υψηλό πληθωρισμό, μεγάλα δημοσιονομικά ελλείμματα και συνεχώς αυξανόμενο δημόσιο χρέος. Έτσι η απόκλιση των σημαντικότερων μακροοικονομικών δεικτών μεγάλωνε σε σχέση με τους στόχους του προγράμματος σύγκλισης του Μάαστριχ. Η επαναφορά της χώρας μας σε τροχιά ανάπτυξης ενόψει της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης έγινε επιβεβλημένη όσο ποτέ.

Μια από της σημαντικότερες αιτίες της πορείας αυτής, ήταν η φοροδιαφυγή που είχε πάρει στην χώρα μας ανεξέλεγκτες διαστάσεις πλήττοντας καίρια την πορεία των δημοσίων εσόδων και την συνοχή του οικονομικού και κοινωνικού ιστού της χώρας. Για την πάταξη του φαινομένου αυτού και για την αύξηση των δημοσίων εσόδων έγινε ριζική αλλαγή του φορολογικού μας συστήματος με απώτερο σκοπό την αλλαγή της σχέσης των έμμεσων και των άμεσων φόρων και την διεύρυνση της φορολογικής βάσης.

Ο νόμος 2214/94 σε συνδυασμό με τον νόμο 2238/94 αποτέλεσαν την βάση της εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος φορολόγησης. Από την εφαρμογή των νόμων αυτών και έπειτα, η φορολόγηση των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων που τηρούσαν ή δεν τηρούσαν βιβλία Α και Β κατηγορίας, καθώς και η φορολόγηση μερικών ελευθέρων επαγγελματιών θα γινόταν με αντικειμενικό τρόπο.

Στην εργασία αυτή, θα εξετάσουμε το πόσο επηρεάστηκε η φοροδιαφυγή από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος φορολόγησης. Για τον σκοπό αυτό, αναφέρουμε στο πρώτο κεφάλαιο συνοπτικά, τον τρόπο φορολόγησης των επιχειρήσεων πριν την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων σύμφωνα με τον ισχύοντα τότε φορολογικό νόμο 3323/55. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται εκτενείς αναφορά του τρόπου φορολόγησης των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών με το αντικειμενικό σύστημα σύμφωνα με τις διατάξεις του 2214/94 και του 2238/94. Στο τρίτο κεφάλαιο παραθέτουμε την έννοια της φοροδιαφυγής, τις αιτίες εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων και τα συμπεράσματά μας για την θετική η όχι επίπτωση της εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος φορολόγησης στην φοροδιαφυγή. Στο παράρτημα που ακολουθεί, αναφέρουμε μερικές από τις αλλαγές του φορολογικού μας συστήματος μετά την κατάργηση του αντικειμενικού συστήματος φορολόγησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

**Ο ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ
ΤΟΝ ΝΟΜΟ 3323/1955.**

Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό θα ασχοληθούμε με τον νόμο 3323/55 ο οποίος ορίζει τον τρόπο με τον οποίο γινόταν η φορολόγηση των επιχειρήσεων πριν την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων. Στις ακόλουθες σελίδες θα εξετάσουμε τι θεωρείται εισόδημα ακαθάριστο και καθαρό, πως προσδιορίζεται λογιστικά και εξωλογιστικά, τι εκπίπτει από αυτό και γιατί, και τι προβλέπει ο νόμος για τους ελεύθερους επαγγελματίες, τις εμπορικές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Έτσι θα μπορέσουμε ευκολότερα να κατανοήσουμε τον ρόλο και την σημασία της εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων στην φορολόγηση των επιχειρήσεων και την πάταξη της φοροδιαφυγής.

1.1 Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις.

Στην κατηγορία αυτή εισοδήματος υπάγεται το κέρδος που προκύπτει κάθε ημερολογιακό έτος από την εκμετάλλευση μίας ή περισσοτέρων ατομικών ή εταιρικών, εμπορικών, βιομηχανικών, βιοτεχνικών επιχειρήσεων ή από την άσκηση οποιουδήποτε άλλου κερδοσκοπικού επαγγέλματος. Εκτός από την εκμετάλλευση του κύριου αντικειμένου της επιχείρησης, περιλαμβάνονταν και η υπερτίμηση του κεφαλαίου, (εκτός αυτής που προκύπτει από ακίνητα και πλοία), καθώς και τα παρεπόμενα έσοδα και διάφορα άλλα κέρδη που προέρχονταν από την επιδίωξη του σκοπού της (προμήθειες, μεσιτείες, συναλλαγματικές διαφορές, αποζημιώσεις κλπ).

Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις περιλαμβάνονταν επίσης και το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης μεταπώλησης ακινήτων. Με τον

όρο «άσκηση επιχείρησης» εννοείται η διενέργεια συστηματικών πράξεων μεταπώλησης ακινήτων, από επιχειρήσεις που είχαν σαν αντικείμενο εργασιών, την μεταπώληση αυτών. Κατά συνέπεια, αν μια επιχείρηση που δεν είχε σαν αντικείμενο εργασιών την αγορά και πώληση ακινήτων, πραγματοποιούσε κέρδος από πώληση ακινήτου, το οποίο είχε αγοραστεί για τις ανάγκες της (με την ιδιότητα του παγίου και όχι του κυκλοφοριακού στοιχείου) το κέρδος αυτό δεν αποτελούσε εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αλλά υπερτίμηση κεφαλαίου.

Η παραπάνω διάκριση είχε μεγάλη σημασία γιατί το κέρδος από συστηματική πώληση ακινήτων υπαγόταν σε φορολογία ενώ η υπερτίμηση κεφαλαίου απαλλασσόταν. Η διάκριση γινόταν με κριτήριο το αν το ακίνητο αποτελούσε για την επιχείρηση εμπορεύσιμο κεφάλαιο ή πάγιο στοιχείο. Στην πρώτη περίπτωση, το κέρδος από την πώληση του ακινήτου, αποτελούσε εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και περιλαμβανόταν στα ακαθάριστα έσοδα. Στη δεύτερη περίπτωση, το κέρδος αποτελούσε υπερτίμηση κεφαλαίου και όχι συνήθεις κέρδος και συνεπώς απαλλασσόταν.

Το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείτο ότι είχε αποκτηθεί :

α) Για ατομική επιχείρηση από αυτόν που την ασκούσε και για το σύνολο των κερδών,

β) Για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, αλλά και για εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, από κάθε εταίρο για το κέρδος που του αναλογούσε με βάση την συμμετοχή του στην εταιρία,

γ) Για αφανή εταιρία από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών.

Σαν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις υπολογιζόταν και η ωφέλεια ή το κέρδος που προερχόταν :

α) Από εκχώρηση δικαιώματος συναφούς προς την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος όπως ήταν το δικαίωμα μίσθωσης ή υπομισθώσεως ή προνομίου κλπ,

β) Από εκχώρηση εμπορικής ή άλλης επιχείρησης επωνυμία και οφειλόταν στην καλή πορεία της επιχείρησης (αέρας).

Η ωφέλεια από την εκχώρηση των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβάνονταν ολόκληρη στο εισόδημα του φορολογούμενου, χωρίς έκπτωση, ενώ παλαιότερα απαλλασσόταν το ένα πέμπτο (1/5). Το ποσό της ωφέλειας αυτής συμψηφιζόταν με τυχών ζημιές της επιχείρησης. Η ωφέλεια από εκχώρηση δικαιώματος, αποτελούσε εισόδημα μόνο αν το δικαίωμα ήταν συναφές προς την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος και πραγματοποιήταν από αυτόν που ασκούσε την εμπορική επιχείρηση. Αν η ωφέλεια δεν προερχόταν, από εκχώρηση δικαιώματος συναφούς προς την άσκηση της επιχείρησης, αυτή δεν αποτελούσε ούτε από εμπορικές επιχειρήσεις ούτε από άλλη πηγή.

Οι τόκοι που προέκυπταν υπέρ της επιχείρησης από συναλλαγματικές και γραμμάτια εμπορικών συναλλαγών ή από πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση, μεταξύ εμπόρων θεωρούνταν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Οι τόκοι αυτοί περιλαμβάνονταν στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και όχι από κινητές αξίες, γιατί δεν αποτελούσαν εισόδημα από κεφάλαιο αλλά από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης. Αν ο πιστωτής υπέρ του οποίου προέκυπταν οι τόκοι, δεν ασκούσε εμπορική επιχείρηση κατά τον χρόνο κτήσεως του εισοδήματος, τότε αυτοί θεωρούνταν εισόδημα από κινητές αξίες.

1.2 Διαχειριστική Περίοδος.

Η διαχειριστική περίοδος περιελάμβανε διάστημα δώδεκα μηνών. Μπορούσε να είναι α) μεγαλύτερη των δώδεκα (12) μηνών κατά την

έναρξη των εργασιών της επιχείρησης και β) μικρότερη των δώδεκα (12) μηνών κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης.

Όταν η διαχειριστική περίοδος ήταν μικρότερη του δωδεκαμήνου, σαν εισόδημα λαμβανόταν το κέρδος της περιόδου αυτής το οποίο προστίθεται, χωρίς αναγωγή στο συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου. Η διαχειριστική περίοδος μπορούσε να είναι μεγαλύτερη του δωδεκαμήνου αλλά όχι μεγαλύτερη από είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Σε αυτήν την περίπτωση το κέρδος, της μεγαλύτερης του δωδεκαμήνου, διαχειριστικής περιόδου, δεν θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί ολόκληρο κατά το έτος με το οποίο συμπίπτει η λήξη της περιόδου. Το κέρδος που προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την έναρξη του υπολειπόμενου του δωδεκαμήνου τμήματος αυτής, υπολογιζόμενο κατά προσέγγιση, θεωρείται ότι αποκτήθηκε εντός του πρώτου μικρότερου χρονικού διαστήματος της περιόδου. Φορολογείται στο οικονομικό έτος που ακολουθούσε αυτό με το οποίο συνέπιπτε η λήξη της μικτότερης περιόδου. Το κέρδος του υπολειπόμενου του δωδεκαμήνου τμήματος της περιόδου προέκυπτε με αφαίρεση από το συνολικό κέρδος της περιόδου του κέρδους της μικρότερης περιόδου και φορολογείται το επόμενο οικονομικό έτος.

1.3 Ακαθάριστο Εισόδημα.

Σαν ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνονταν το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της που προέρχονταν από την εκμετάλλευση μιας ή περισσοτέρων επιχειρήσεων. Τα ακαθάριστα έσοδα καθορίζονταν ως εξής:

α) Αν η επιχείρηση είχε ως αντικείμενο την πώληση εμπορευμάτων ή πρώτων υλών, με ή χωρίς επεξεργασία, λαμβάνονταν ως ακαθάριστο εισόδημα οι συνολικές της πωλήσεις. Δεν περιλαμβάνονταν η αξία των

επιστραφέντων εμπορευμάτων από τους αγοραστές και οι χορηγούμενες σ' αυτούς εκπτώσεις,

β) Αν η επιχείρηση ασχολείτο με την παροχή υπηρεσιών σε τρίτους, σαν ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνονταν το σύνολο των αμοιβών από παροχή υπηρεσιών όπως το σύνολο των ναύλων ή κομίστρων, των μεσιτειών, προμηθειών, πρακτορικών αμοιβών ή δικαιωμάτων κλπ,

γ) Αν ήταν μικτή επιχείρηση λαμβάνονταν το σύνολο των πωλήσεων και των αμοιβών από παροχή υπηρεσιών.

Τα ακαθάριστα έσοδα περιλάμβαναν όλες τις πράξεις που γίνονταν μέσα στο διαχειριστικό έτος, άσχετα αν ήταν με μετρητά ή με πίστωση. Οι πράξεις αυτές προέκυπταν από τα βιβλία της επιχείρησης εφ' όσον τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα φορολογικών στοιχείων.

Για να αποφευχθούν μελλοντικές αμφισβητήσεις και παράπονα των φορολογουμένων, από την ανεξέλεγκτη απόρριψη των βιβλίων, οριζόταν ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος θα γινόταν βάση των βιβλίων και στις εξής περιπτώσεις:

α) Τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία εμφάνιζαν παρατυπίες παραλείψεις και λάθη τα οποία δεν οφείλονταν σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη, αλλά σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, που δεν παρεμπόδιζε την εύρεση του πραγματικού εισοδήματος.

β) Τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, περιείχαν όλα τα απαραίτητα δεδομένα, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος αλλά δεν εμφάνιζαν το εισόδημα αυτό.

Εφόσον ο υπόχρεος, τηρούσε όλα τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τους κανόνες του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, ο προσδιορισμός του εισοδήματος γινόταν με βάση τα δεδομένα αυτών. Μόνο αν από στοιχεία που διέθετε ο οικονομικός Έφορος, προέκυπτε ότι εγγραφές των βιβλίων ήταν ανακριβείς και δεν απεικόνιζαν την πραγματική κατάσταση μπορούσε να τα απορρίψει. Απλή πιθανολογήσει για ανακρίβεια

των βιβλίων, στηριζόμενη σε παρατυπίες, παραλείψεις ή λάθη, που δεν οφείλονταν σε πρόθεση για απόκρυψη εισοδήματος, αλλά σε παραδρομή δεν έπρεπε να οδηγεί σε απόρριψη των βιβλίων.

Στο ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις περιλαμβάνεται και η αυτόματη υπερτίμηση, μη εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση, όπως και μη πραγματοποιηθείσα υπερτίμηση εφόσον έχει περιληφθεί στην απογραφή, εκτός αν προέκυψε από ακίνητα ή πλοία. Αντίθετα με ότι ίσχυε μέχρι τότε, το εισόδημα από την αυτόματη υπερτίμηση, άρχισε να περιλαμβάνεται στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα του φορολογούμενου, στο σύνολό του (όχι στα 4/5) και να συμψηφίζεται με τυχόν ζημιές από τις εργασίες της επιχείρησης.

Για να θεωρηθεί η αυτόματη υπερτίμηση σαν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις έπρεπε :

- α) Να έχει πραγματοποιηθεί ή αν δεν έχει πραγματοποιηθεί να έχει περιληφθεί στην απογραφή,
- β) Να προέρχεται από μη εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία,
- γ) Να μην αφορά ακίνητα ή πλοία, γιατί η υπερτίμηση αυτών δεν υπαγόταν σε φόρο.

Τα παραπάνω αναλύονται ως εξής:

α) Υπερτίμηση υπήρχε όταν η επιχείρηση πωλούσε το περιουσιακό στοιχείο ή γινόταν κάποια ανάλογη πράξη με την οποία η επιχείρηση έχανε την κυριότητα του στοιχείου αυτού. Δεν έχει σημασία αν η υπερτίμηση ήταν πραγματική ή οφείλονταν στην υποτίμηση του νομίσματος ή άλλους λόγους. Από αυτά φαίνεται ότι για να προκύψει εισόδημα από υπερτίμηση κεφαλαίου έπρεπε να γίνει εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων. Εξαιρέση αποτελούσε η περίπτωση κατά την οποία δεν εκποιήθηκε το περιουσιακό στοιχείο αλλά περιλήφθηκε στην απογραφή με τιμή μεγαλύτερη της τιμής κτήσης. Αν η επιχείρηση αποτιμούσε κάποιο στοιχείο

σε τιμή κτήσης η υπερτίμηση που προέκυπτε αποτελούσε κέρδος που υπαγόταν σε φόρο. Για τον προσδιορισμό της αυτόματης υπερτίμησης λαμβάνονταν υπόψη η τιμή πώλησης του εκπονηθέντος στοιχείου. Η μη πραγματοποιηθείσα υπερτίμηση προσδιορίζονταν με αφαίρεση , από την τιμή που αναγραφόταν στα βιβλία , της τιμής κτήσης μειωμένης με τις αποσβέσεις.

β) Μη εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία ήταν τα πάγια κεφάλαια της επιχείρησης, και γενικά τα στοιχεία εκείνα, τα οποία ανεξαρτήτως του χρόνου παραμονής τους στην επιχείρηση, δεν αποτελούσαν αντικείμενο εργασιών (π.χ. χρεόγραφα). Γινόταν διάκριση μεταξύ εμπορεύσιμων και μη εμπορεύσιμων στοιχείων και αυτόματη υπερτίμηση ήταν αυτή μόνο που προέκυπτε από τα τελευταία. Η διάκριση αυτή γινόταν γιατί η υπερτίμηση από τα εμπορεύσιμα στοιχεία περιλαμβάνονταν αυτομάτως στο κέρδος.

γ) Η υπερτίμηση από ακίνητα και πλοία δεν ήταν φορολογητέο κέρδος από εμπορικές επιχειρήσεις. Είχε μεγάλη σημασία αν το ακίνητο αποτελούσε για την επιχείρηση πάγιο ή εμπορεύσιμο περιουσιακό στοιχείο, γιατί στην πρώτη περίπτωση η ωφέλεια από την υπερτίμηση δεν υπαγόταν σε φόρο, ενώ στη δεύτερη αποτελούσε σύννηθες κέρδος, περιλαμβανόταν στο εισόδημα και αναλογούσε σ' αυτήν φόρος.

1.4 Προσδιορισμός Καθαρού Εισοδήματος.

Για την εύρεση του καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, αφαιρούνταν από το ακαθάριστο εισόδημα κάποιες δαπάνες και βάρη όπως : γενικά έξοδα διαχείρισης, δαπάνες συντήρησης και επισκευής, αξία πρώτων υλών και άλλων εμπορεύσιμων ειδών, τόκοι δανείων ή πιστώσεων, φόροι, αποσβέσεις, αποθεματικά, προβλέψεις και κρατήσεις και ζημιές τα οποία αναλύονται παρακάτω. Προϋπόθεση έκπτωσης των δαπανών από το ακαθάριστο εισόδημα, ήταν το ότι η

επιχείρηση τηρούσε ειλικρινή βιβλία και το κέρδος εξαγόταν λογιστικά. Εάν η επιχείρηση δεν τηρούσε βιβλία ή αυτά ήταν ανεπαρκή ή ανακριβή, τότε το κέρδος εξαγόταν εξωλογιστικά με τη χρησιμοποίηση συντελεστή καθαρού κέρδους, επί των ακαθάριστων εσόδων. Σε αυτή την περίπτωση όμως δεν γινόταν έκπτωση από το κέρδος αυτό, των δαπανών, οι οποίες λαμβάνονταν υπόψη κατά τον καθορισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους. Άλλη μια προϋπόθεση έκπτωσης των δαπανών, ήταν ότι τα ποσά τους έπρεπε να έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης, αλλιώς δεν θα αναγνωρίζονταν η έκπτωσή τους.

1.4.1 Γενικά έξοδα διαχείρισης.

Στα έξοδα αυτά συμπεριλαμβάνονταν το ενοίκιο, ο φωτισμός, τα ταχυδρομικά, τα τηλεγραφικά, τα έξοδα διαφήμισης, τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού και γενικά όλες οι σταθερές δαπάνες που ήταν απαραίτητες για την διεξαγωγή των εργασιών της επιχείρησης. Αναλυτικότερα :

1.4.1.1 Έξοδα Μισθοδοσίας Προσωπικού.

Κάθε αμοιβή που παρεχόταν στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της επιχείρησης, τακτική ή έκτακτη, αποτελούσε παραγωγική δαπάνη και εκπιπτόταν από το ακαθάριστο εισόδημα. Για την έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας δεν ήταν ανάγκη, όπως πριν, να έχει υποβληθεί από την επιχείρηση σχετική δήλωση και να έχει καταβληθεί ο παρακρατηθείς φόρος μισθωτών υπηρεσιών. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν είχε καταβάλει τον παρακρατηθέντα από αυτήν φόρο των μισθωτών υπηρεσιών, επιβάλλονταν εις βάρος της πρόσθετοι φόροι και κυρώσεις, όμως αυτό δεν

αποτελούσε λόγο για την μη αναγνώριση της δαπάνης της μισθοδοσίας. Αν η επιχείρηση κατάβαλλε μόνη της τους αναλογούντες φόρους επί των μισθών και των άλλων αμοιβών των υπαλλήλων της, όπως είχε το δικαίωμα, μπορούσε να αφαιρέσει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτά τα ποσά, τα οποία αποτελούσαν προσαύξηση του μισθού του υπαλλήλου. Ο μισθός του υπαλλήλου σ' αυτήν την περίπτωση λαμβάνονταν προσαυξημένος, κατά τους καταβληθείς φόρους από τον εργοδότη. Πολλές φορές οι επιχειρήσεις υποβάλλονταν σε δαπάνες για την γενικότερη βελτίωση των συνθηκών διαβίωσης των εργαζομένων (συσσίτια, κατασκηνώσεις στην εξοχή, ιατρική και φαρμακευτική περίθαλψη, αποδυτήρια κλπ). Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι δαπάνες αφαιρούνταν από τα ακαθάριστα έσοδα γιατί θεωρούνταν παραγωγικές.

1.4.1.2 Τεκμαρτό Ενοίκιο Ιδιοχρησιμοποιούμενων Ακινήτων.

Εκπιπτόταν από το ακαθάριστο εισόδημα, το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκαν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνταν στην επιχείρηση, εφόσον αυτό έχει περιληφθεί στο εισόδημα από ακίνητα. Σε αυτήν την περίπτωση το τεκμαρτό ενοίκιο αποτελούσε δαπάνη, όπως ήταν και το καταβαλλόμενο ενοίκιο από την επιχείρηση σε τρίτους, για την χρησιμοποίηση ακινήτου για τις ανάγκες της. Σε περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης βιομηχανοστασιών, το τεκμαρτό ενοίκιο δεν Εκπίπτοταν σαν δαπάνη, γιατί αυτό δεν αποτελούσε εισόδημα από ακίνητα.

1.4.1.3 Μισθός και Απολήψεις Επιχειρηματία και Εταίρων.

Ότι λάμβανε ο επιχειρηματίας σε μορφή μισθού, απολήψεων ή άλλης αμοιβής αποτελούσε για αυτόν κέρδος αλλά όχι δαπάνη για την

επιχείρηση. Συνεπώς τα λαμβανόμενα ποσά από τον επιχειρηματία δεν αναγνωρίζονταν προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα. Το ίδιο ίσχυε και για τα ποσά που κατέβαλλε η εταιρία σε μορφή μισθού ή απολήψεων, στους ομόρρυθμους εταίρους και στα μέλη των εταιριών περιορισμένης ευθύνης . Οι αμοιβές που παρείχαν οι ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, στα μέλη τους, αποτελούσαν κέρδος και για τους εταίρους, αλλά σε καμία περίπτωση δεν αναγνωριζόταν το ποσό αυτό σαν δαπάνη της επιχείρησης. Ειδικά για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης προβλεπόταν, ότι ο εταίρος για το μέρος των κερδών του, και για το μισθό του ή άλλη απολαβή από την εταιρία, υπαγόταν σε φόρο. Εξαιρέση υπήρχε για τους ετερόρρυθμους εταίρους ετερόρρυθμης εταιρίας, οι οποίοι κατά την εμπορική νομοθεσία απαγορευόταν να έχουν οποιαδήποτε ανάμιξη στη διοίκηση της εταιρίας. Έτσι αυτοί θεωρούμενοι ως τρίτοι έναντι της εταιρίας μπορούσαν να προσφέρουν μισθωτές υπηρεσίες όπως κάθε τρίτος. Σε αυτήν την περίπτωση, τα καταβαλλόμενα ποσά , στον ετερόρρυθμο εταίρο, εφόσον αυτός πρόσφερε αποδεδειγμένα υπηρεσίες σαν μισθωτός, αναγνωριζόταν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας. Προϋπόθεση ήταν, ότι η αμοιβή αυτή θα συμπεριλαμβανόταν στο συνολικό εισόδημα του εταίρου αυτού, σαν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Τα μέλη της οικογένειας του επιχειρηματία μπορούσαν να εργάζονται ως μισθωτοί στην επιχείρηση. Έπρεπε όμως να αποδεικνύεται, ότι ο εργαζόμενος ήταν εγγεγραμμένος στο Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ότι πρόσφερε πραγματικές υπηρεσίες στην επιχείρηση και ότι η αμοιβή του ήταν ανάλογη με τις υπηρεσίες που παρείχε. Τα πρόσωπα αυτά φορολογούταν για τις αμοιβές που λάμβαναν ως μισθωτοί και υποχρεούταν στην υποβολή δήλωσης όταν ήταν απαραίτητο.

1.4.1.4 Δωρεές.

Κάθε δωρεά που γίνονταν από τον επιχειρηματία ή τους συνεταίρους για οποιονδήποτε σκοπό, δεν αποτελούσε παραγωγική δαπάνη για την επιχείρηση, αλλά απόληψη κέρδους. Συνεπώς τα διατιθέμενα ποσά για δωρεές δεν αναγνωριζόταν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Κατ' εξαίρεση χαρακτηριζόταν ως γενικά έξοδα διαχείρισης και αναγνωριζόταν προς έκπτωση, τα καταβαλλόμενα, λόγω δωρεάς ποσά, στο Δημόσιο, τους δήμους και κοινότητες, τα Ελληνικά θρησκευτικά, κοινωφελή, φιλανθρωπικά και εκπαιδευτικά ιδρύματα που υπήρχαν νόμιμα. Προϋπόθεση των εκπτώσεων των δωρεών ήταν να καταβληθεί πράγματι το ποσό και όχι απλώς να ληφθεί η απόφαση της δωρεάς.

1.4.1.5 Δαπάνες Συντήρησης και Επισκευής.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπιπτόταν επίσης, οι δαπάνες για συντήρηση και επισκευή μηχανημάτων και γενικά επαγγελματικών εγκαταστάσεων. Έξοδα συντήρησης μηχανημάτων και εγκαταστάσεων, ήταν εκείνα που γίνονταν για τη διατήρησή τους σε καλή κατάσταση. Οι δαπάνες επισκευών απέβλεπαν στο να δώσουν στην εγκατάσταση την αρχική της παραγωγικότητα. Η επισκευή διέφερε από την αντικατάσταση στο ότι επιδίωκε να εξουδετερώσει την βλάβη, χωρίς να αλλάξει το επισκευαζόμενο αντικείμενο. Η επισκευή προϋπόθετε μια βλάβη από τον χρόνο ή την χρήση, ενώ η συντήρηση επεδίωκε στο να εμποδίσει να συμβεί η βλάβη αυτή. Εκπιπτόταν μόνο η δαπάνη συντήρησης ή επισκευής, και όχι η δαπάνη με την οποία γίνονταν βελτίωση των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων. Η δαπάνη αυτή έπρεπε να προστίθεται στην αξία των εγκαταστάσεων, και να μειώνεται σταδιακά με απόσβεση, σε περισσότερες από μία χρήσης. Τα έξοδα συντήρησης και

επισκευής των ακινήτων, αποτελούσαν δαπάνη που βάρυνε το εισόδημα από ακίνητα. Συνεπώς τα έξοδα αυτά περιλαμβανόμενα στο ποσοστό του 25% που αναγνωριζόταν προς έκπτωση, από το εισόδημα από ακίνητα, εκπιπτόταν από αυτό και όχι από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ειδικά για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα βιομηχανοστάσια, επειδή το εισόδημα από αυτά δεν αποτελούσε εισόδημα από ακίνητα αλλά περιλαμβανόταν έμμεσα στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, τα έξοδα συντήρησης και επισκευής τους βάρυναν αυτό το εισόδημα έτσι εκπιπτόταν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που τα χρησιμοποιούσε.

1.4.1.6 Αξία Πρώτων Υλών και άλλων Εμπορεύσιμων Ειδών.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτοταν η αξία των πρώτων υλών και των εμπορευμάτων. Η έκπτωση αυτή ήταν συνέπεια του ότι για να βρεθεί το καθαρό κέρδος, λαμβάνονταν υπόψη όχι το μικτό κέρδος αλλά ολόκληρο το προϊόν της πωλήσεως, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα στα οποία περιλαμβανόταν και η πρώτη ύλη ή τα εμπορεύματα (κόστος πωληθέντων). Συνεπώς από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπιπτόταν και η αξία κτήσεως των πρώτων υλών ή άλλων εμπορευμάτων, όπως διαμορφώνονταν, μετά την προσθήκη κάθε άλλης δαπάνης, η οποία προσαύξανε την τιμή του εμπορεύματος (φόροι, φόρα εμπορεύματος, ασφάλιστρα, έξοδα μεταφοράς κλπ).

1.4.1.7 Τόκοι Δανείων και Πιστώσεων.

Οι καταβαλλόμενοι τόκοι από την επιχείρηση, αποτελούσαν δαπάνη εκπιπόμενη από το ακαθάριστο εισόδημα με την προϋπόθεση, ότι τα δάνεια χρησιμοποιούνταν για της ανάγκες της. Εάν η επιχείρηση είχε

συνάψει δάνειο με υποθήκη ακινήτων της και το χρησιμοποιούσε για τις ανάγκες της, οι τόκοι του ενυπόθηκου δανείου, μπορούσαν να αφαιρεθούν κατά την κρίση του φορολογουμένου, είτε από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, είτε από το εισόδημα από ακίνητα κατά την κρίση του. Όχι όμως και από τα δύο εισοδήματα. Επειδή σαν χρόνος κτήσεως του εισοδήματος από τόκους λαμβανόταν ο χρόνος κατά τον οποίο αυτοί γίνονταν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, οι τόκοι δανείων και πιστώσεων της επιχείρησης, εκπιπτόταν από το ακαθάριστο εισόδημα της χρήσης εκείνης εντός της οποίας γίνονταν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί. Τότε άρχιζε η υποχρέωση από την επιχείρηση για την καταβολή τους και αντίστοιχα η απαίτηση του δανειστή να τους ζητήσει. Εάν η επιχείρηση υπολόγιζε τόκους επί του ιδίου της κεφαλαίου, οι τόκοι αυτοί δεν αναγνωρίζονταν για έκπτωση, γιατί δεν αποτελούσαν δαπάνη.

1.4.1.8 Φόροι.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπιπτόταν κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα που βάρυνε την επιχείρηση, και όχι προσωπικά τον επιχειρηματία. Ο πρόσθετος φόρος που επιβαλλόταν δεν αναγνωριζόταν για έκπτωση, γιατί βάρυνε προσωπικά τον επιχειρηματία και όχι την επιχείρηση. Οι φόροι, τα τέλη και δικαιώματα, που βάρυναν την επιχείρηση έπρεπε να εκπίπτονται από το ακαθάριστο εισόδημα του έτους στο οποίο βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή απλά βεβαιώθηκαν γιατί σύμφωνα με τον νόμο μόνον τότε ήταν γνωστό αν και κατά πόσο οφείλονταν οι φόροι και το ακριβές ποσό τους.

1.4.1.9 Αποσβέσεις.

Οι αποσβέσεις των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση εκπίπτοταν από τα ακαθάριστα έσοδά της. Λεπτομέρειες που αφορούσαν τις αποσβέσεις, καθορίζονταν με βασιλικά διατάγματα ή προεδρικά μεταγενέστερα.

1.4.1.9.1 Έννοια Απόσβεσης.

Απόσβεση οριζόταν η διατύπωση, με λογιστικές εγγραφές, της μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού λόγω φθοράς από την χρήση ή τον χρόνο. Η βαθμιαία απόσβεση του στοιχείου που είχε φθορές, απέβλεπε στο να κατανείμει την αρχική του αξία, σε μορφή εξόδων εκμετάλλευσης, έτσι ώστε η αξία αυτή να μην αποτελείσει ζημία του έτους, στο οποίο το στοιχείο θα χρειαζόταν αντικατάσταση λόγω φθοράς, αλλά να έχει ήδη βαρύνει το εισόδημα των ετών κατά τα οποία χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση. Η ενέργεια των αποσβέσεων είχε σαν σκοπό, με βαθμιαία κράτηση κάποιου ποσού, μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα, που αποτελούσε την πιθανή διάρκεια ζωής του στοιχείου, να έχει σχηματισθεί το ποσό που κάλυπτε την αξία του στοιχείου αυτού. Έτσι το ποσό της απόσβεσης, ήταν συνάρτηση της αξίας του στοιχείου, και του χρόνου χρησιμοποίησής του.

1.4.1.9.2 Βάση υπολογισμού των αποσβέσεων.

Σαν βάση υπολογισμού λαμβανόταν η τιμή κτήσεως των στοιχείων ή η τιμή που προέκυπτε από αναπροσαρμογή, χωρίς όμως να αφαιρεθούν οι ήδη υπολογισμένες αποσβέσεις. Η αξία κτήσεως αυξάνονταν με τις δαπάνες βελτίωσης των στοιχείων, γιατί με τη βελτίωση αυξάνονταν η αρχική τιμή κτήσεως. Οι δαπάνες για την επισκευή και συντήρηση των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων δεν αυξάναν την αξία κτήσης. Απέβλεπαν στη

διατήρηση της καλής λειτουργίας τους, για αυτό εκπιπτόταν εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκαν. Οι αποσβέσεις περιλαμβάνονταν στα βασικά στοιχεία που προσδιόριζαν το βιομηχανικό κόστος. Έτσι ανάλογο ποσοστό των αποσβέσεων έπρεπε να συνυπολογίζεται με τις άλλες δαπάνες παραγωγής (πρώτες ύλες, εργατικά κλπ) και να βαρύνει τα μένοντα βιομηχανικά προϊόντα κατά την απογραφή τέλους χρήσεως. Σε αντίθετη περίπτωση αλλοιώνονταν το αποτέλεσμα, και γίνονταν μετάθεση του κέρδους σε άλλη χρήση, πράγμα ασυμβίβαστο με τις αρχές της οικονομικής επιστήμης και του φορολογικού νόμου.

1.4.1.9.3 Αποσβέσεις πέρα ή κάτω των ανωτάτων ορίων.

Τα ανώτατα όρια των ποσοστών απόσβεσης, καθοριζόταν κάθε έτος με βασικά και μεταγενέστερα με προεδρικά διατάγματα και οι επιχειρήσεις δεν μπορούσαν να τα υπερβούν. Εάν μια επιχείρηση, θεωρούσε το ποσοστό της απόσβεσης μικρό και χρησιμοποιούσε συντελεστή απόσβεσης μεγαλύτερο του ανώτατου ορίου, δεν δεσμευόταν από τον φορολογικό νόμο, αλλά δεν είχε το δικαίωμα να αφαιρέσει από τα έσοδά της ολόκληρο το ποσό, παρά μόνο το ποσό που προέκυπτε από την εφαρμογή του ανώτατου ορίου. Το υπόλοιπο πόσο αποτελούσε αποθεματικό και έπρεπε να προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης. Αντίθετα η επιχείρηση, τουλάχιστον φορολογικά, μπορούσε να χρησιμοποιήσει συντελεστή μικρότερο του ανώτατου ορίου, όμως έπρεπε η απόσβεση να καλύπτει την φθορά των στοιχείων από τον χρόνο και την χρήση, για να εμφανίζει ο ισολογισμός την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Εάν η επιχείρηση έκρινε ότι δεν χρειαζόταν να ενεργήσει αποσβέσεις ή καθόριζε μικρότερους συντελεστές, η φορολογική αρχή και τα φορολογικά δικαστήρια, δεν μπορούσαν να αφαιρέσουν αποσβέσεις, υπολογισμένες με τα ανώτατα όρια συντελεστών.

1.4.1.9.4 Έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονταν, οι δαπάνες της επιχείρησης κατά το προκαταρκτικό στάδιο και μέχρι την έναρξη της λειτουργίας της. Τέτοιες δαπάνες ήταν: διαφήμισης, έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, φόροι, τέλη χαρτοσήμου, μισθοί προσωπικού, έξοδα μελετών κλπ. Οι δαπάνες αυτές, επειδή δεν αντιπροσώπευαν πραγματική αξία, αλλά στην ουσία μείωση του κεφαλαίου έπρεπε να αποσβένονται σε μια χρήση. Επειδή όμως από αυτά τα έξοδα επωφελούνταν περισσότερες χρήσεις, συνηθιζόταν η κατανομή τους να γίνεται σε περισσότερα έτη, μέχρι δέκα και να αποσβένονται ανάλογα. Από αυτά προκύπτει ότι η επιχείρηση, είχε το δικαίωμα να απόσβεση τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης, στην χρήση κατά την οποία έγιναν επειδή δεν αντιπροσώπευαν πραγματική αξία. Μπορούσε όμως και να τα καταλείψει σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πάνω από δέκα. Εάν η επιχείρηση αποφάσιζε να αποσβέσει τα έξοδα αυτά σε περισσότερες χρήσεις τα ποσά των αποσβέσεων έπρεπε να είναι ίσα για κάθε έτος. Δεν επιτρεπόταν να καθορίζονται αυτά ελεύθερα, ανάλογα με τα αποτελέσματα της επιχείρησης, γιατί αυτό θα της επέτρεπε να αλλοιώνει εύκολα το αποτέλεσμα κάθε χρήσης. Στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης περιλαμβάνονταν και η αποζημίωση που έχει καταβληθεί για την εξαγορά επιχείρησης (αέρας) ή εμπορικής επωνυμίας

1.4.1.9.5 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Όταν μια απαίτηση της επιχείρησης γινόταν επισφαλής, δηλαδή διαγραφόταν η πιθανότητα ότι αυτή δεν θα εισπραχθεί, το ποσό της αποτελούσε πιθανή ζημία για την επιχείρηση η οποία έπρεπε να αποσβεσθεί. Για να μην διαγράφονται ανεξέλεγκτα οι απαιτήσεις σαν επισφαλείς, οριζόταν ότι εκπιπτόταν μόνο οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων που είχαν γίνει με οριστική εγγραφή. Ο όρος «απόσβεση με οριστική εγγραφή» σήμαινε την οριστική διαγραφή της απαίτησης σαν μη

εισπράξιμης, και η μεταφορά του ποσού απευθείας στο λογαριασμό «Ζημιές και Κέρδη». Η διαγραφή έπρεπε να γίνεται για κάθε χρεώστη ατομικά και όχι συνολικά για όλους τους χρεώστες. Για να αναγνωριστεί προς έκπτωση η απόσβεση αυτή, έπρεπε η απαίτηση να είναι πράγματι επισφαλής, δηλαδή ο χρεώστης να είναι αφερέγγυος, ώστε η πιθανότητα ζημιάς από τη μη είσπραξη της απαίτησης. Το πότε ήταν αφερέγγυος ο χρεώστης εξεταζόταν σε κάθε περίπτωση από τον Οικονομικό Έφορο και τα φορολογικά δικαστήρια. Η δημιουργία αποθεματικού κράτησης ή πρόβλεψης για την αντιμετώπιση της ζημιάς από επισφαλή απαίτηση, δεν αποτελούσε νόμιμο τρόπο απόσβεσης των απαιτήσεων αυτών. Συνεπώς τέτοια αποθεματικά δεν αναγνωριζόταν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Αν διαγραφόταν οριστικά για απαίτηση και το ποσό της εισπραττόταν σε μεταγενέστερη, το ποσό αυτό αποτελούσε έσοδο της χρήσης αυτής.

1.4.2 Αποθεματικά – Προβλέψεις – Κρατήσεις

Οι προβλέψεις, οι κρατήσεις και τα αποθεματικά που σχημάτιζε η επιχείρηση από τα κέρδη της, αποτελούσαν εισόδημα και φορολογούνταν. Επιτρέπονταν όμως σε ορισμένες περιπτώσεις ο σχηματισμός αποθεματικών, είτε γιατί αυτά αντίκρυζαν πραγματική ζημία ή υποτίμηση κεφαλαίου, είτε γιατί η δημιουργία τους απέβλεπε στην ενίσχυση ορισμένων παραγωγικών κλάδων. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες αναγνωριζόταν η έκπτωση των αποθεματικών ή προβλέψεων από τα ακαθάριστα έσοδα ήταν οι εξής :

1.4.2.1 Αποθεματικό για αποκατάσταση ενεργητικού.

Για την εύρεση του καθαρού εισοδήματος εκπιπτόταν μαζί με τις άλλες δαπάνες, το αποθεματικό που σχηματίσθηκε για αποκατάσταση του ενεργητικού, το οποίο μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου θα μεταβιβαζόταν στο Δημόσιο ή σε τρίτους χωρίς αποζημίωση. Τέτοιες περιπτώσεις ήταν η ανάληψη της εκμετάλλευσης ηλεκτροφωτισμού, υδρεύσεως κλπ πόλεων ή της κατασκευής τεχνικών έργων, με εκμετάλλευση για ορισμένο χρόνο, μετά την πάροδο του οποίου, οι εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων που είχαν αναλάβει αυτό το προνόμιο, μεταβιβαζόταν στο Δημόσιο, Δήμους, Κοινότητες κλπ. Το αποθεματικό αυτό σχηματιζόταν κάθε έτος, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών και εκπιπτόταν από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης. Το αποθεματικό αυτό ήταν ίσο με το ποσό που προέκυπτε με την διαίρεση της αξίας κτήσης, δια του αριθμού των ετών κατά τα οποία διαρκούσε η σύμβαση. Σε περίπτωση που οι εγκαταστάσεις της αναδόχου εταιρίας μεταβιβάζονταν σε τρίτους, μετά την λήξη της σύμβασης, με πλήρη όμως αποζημίωση, δεν ήταν δικαιολογημένος ο σχηματισμός του αποθεματικού, γιατί η αποζημίωση αντιστάθμιζε το κεφάλαιο που διέθεσε η επιχείρηση για τις εγκαταστάσεις. Αν η αποζημίωση κάλυπτε μέρος του κεφαλαίου, η επιχείρηση είχε το δικαίωμα να σχηματίσει αποθεματικό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της αξίας των εγκαταστάσεων και της αποζημίωσης.

1.4.2.2 Πρόβλεψη για αποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού ή υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εκπιπτόταν και η πρόβλεψη, για την πιθανή υφιστάμενη και μη πραγματοποιηθείσα υποτίμηση παγίων στοιχείων του ενεργητικού εκτός αυτής των ακινήτων

και των πλοίων. Το αποθεματικό αυτό, ή πρόβλεψη, εφαρμοζόταν παλιότερα μόνο για την αντιμετώπιση της ζημιάς, από υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού, όμως άρχισε να εφαρμόζεται και για ζημιά από υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού. Έτσι υπήρχαν οι εξής προϋποθέσεις :

α) Για να επιτραπεί η δημιουργία προβλέψεις, και να αναγνωριστεί προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα, έπρεπε κατά την σύνταξη της απογραφής να υπάρχει υπερτίμηση των στοιχείων του παθητικού.

β) Για να κριθεί αν υπήρχε υποτίμηση, κάθε στοιχείο του ενεργητικού λαμβανόταν αυτοτελώς και μεμονωμένα. Δηλαδή η υπερτίμηση που προέκυπτε από ένα στοιχείο δεν θα συμψηφιζόταν με την υποτίμηση ενός άλλου.

γ) Η υποτίμηση αφορούσε τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, δηλαδή εκείνα που δεν προοριζόταν για μεταπώληση, αλλά παρέμεναν στην επιχείρηση, για τις ανάγκες της εκμετάλλευσης. Σε αυτά περιλαμβάνονταν και τα χρεόγραφα και άλλα στοιχεία του κυκλοφορούντος κεφαλαίου, εφόσον αποκτούνται όχι για μεταπώληση αλλά για επένδυση των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης. Προβλεπόταν η έκπτωση μόνο της πρόβλεψης για υποτίμηση των παγίων στοιχείων, γιατί η υποτίμηση της αξίας των εμπορευσίμων, εμφανιζόταν στην απογραφή και συνεπώς επιδρούσε άμεσα στα αποτελέσματα χρήσης, ώστε να μην χρειάζεται ο σχηματισμός ειδικής πρόβλεψης.

δ) Δεν αναγνωρίζονταν προς έκπτωση η υποτίμηση από ακίνητα και πλοία, επειδή δεν φορολογείτο αντίστοιχα και η υπερτίμηση από τα στοιχεία αυτά.

1.4.3 Ζημιές.

Αν η επιχείρηση πάθαινε ζημιά από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου, επιτρεπόταν να εκπίπτεται αυτή η ζημιά από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης. Ζημιά υπήρχε από την εκποίηση περιουσιακού στοιχείου ή από την απώλειά του. Αν γινόταν υποτίμηση ενός στοιχείου που είχε η επιχείρηση, αυτή, μόνο πρόβλεψη μπορούσε να σχηματίσει για την υποτίμηση αυτή και όχι να αφαιρέσει τη ζημιά από το ακαθάριστο εισόδημα. Εκπιπτόταν μόνο η ζημιά από εμπορικές επιχειρήσεις. Αν οι ζημιές μιας χρήσης δεν καλύπτονταν από το εισόδημα άλλης πηγής, επιτρεπόταν να αφαιρεθούν από το εισόδημα της επόμενης χρήσης, και αν δεν επαρκούσε από της μεθεπομένης, εφόσον η επιχείρηση τηρούσε ειλικρινή βιβλία, τόσο κατά τον χρόνο που προέκυψε ζημιά, όσο και κατά τον χρόνο συμψηφισμού της.

1.5 Εξωλογιστικός Προσδιορισμός Εισοδήματος.

Εκτός του προσδιορισμού του εισοδήματος λογιστικά, επιτρεπόταν και ο προσδιορισμός του εξωλογιστικά, δηλαδή με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, πολλαπλασιαζόμενα με ειδικούς συντελεστές, κατά γενική κατηγορία επαγγελμάτων. Ο Εξωλογιστικός προσδιορισμός επιτρεπόταν μόνο στις περιπτώσεις που δεν τηρούνταν από τον υπόχρεο βιβλία και στοιχεία ή αυτά ήταν ανεπαρκή ή ανακριβή ή και σε κάθε άλλη περίπτωση που ήταν αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος. Ο προσδιορισμός του εισοδήματος με αυτόν τον τρόπο, γινόταν μόνο όταν παρουσιαζόταν πραγματική αδυναμία εύρεσής του και όχι απλή δυσχέρεια στον φορολογικό έλεγχο ή τα βιβλία και στοιχεία παρουσίαζαν τυπικά λάθη οφειλόμενα σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη. Επίσης δεν επιτρεπόταν άλλος τρόπος εύρεσης του καθαρού εισοδήματος, όπως στο παρελθόν,

δηλαδή να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα τεκμαρτά και από αυτά να αφαιρούνται οι πιθανές δαπάνες κτήσης των εμπορευμάτων και τα πιθανά γενικά έξοδα, και το υπόλοιπο να αποτελεί το καθαρό εισόδημα. Ανεπάρκεια των βιβλίων υπήρχε όταν ο υπόχρεος δεν τηρούσε όλα τα βιβλία και στοιχεία που προέβλεπε ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων (Κ.Φ.Σ.) από τα οποία θα μπορούσε να εξαχθεί το καθαρό εισόδημα, και επίσης όταν αυτά τηρούνταν αλλά δεν ήταν κανονικά ενημερωμένα. Ανακρίβεια των βιβλίων υπήρχε :

α) Όταν στα βιβλία καταχωρούνταν αγορές ή πωλήσεις σε ποσότητα και αξία μεγαλύτερη ή μικρότερη της πραγματικής, ή ανύπαρκτες αγορές ή πωλήσεις, ή όταν παραλειπόταν η καταχώρηση αγορασθέντων ή πωληθέντων ειδών κατά ποσότητα και αξία.

β) Όταν καταχωρούνταν δαπάνες μεγαλύτερες ή μικρότερες των πραγματικών ή ανεπαρκείς ή παραλειπόταν η καταχώρησή τους.

γ) Όταν αναγραφόταν στην απογραφή ποσότητα εμπορευμάτων μικρότερη της πραγματικής ή δεν αναγράφονταν σε αυτήν στοιχεία του ενεργητικού ή του παθητικού.

Δεν ήταν ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων :

α) Η απόρριψη ή ο περιορισμός πραγματικών δαπανών των οποίων δεν επιτρεπόταν έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

β) Η αναγραφή στην απογραφή των εμπορευμάτων σε τιμές μικρότερες αυτών της κτήσης.

γ) Η απόρριψη των δαπανών για τις οποίες δεν εκδόθηκε η προβλεπόμενη από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων διπλότυπη απόδειξη, όπως επίσης και ο περιορισμός ή η απόρριψη όλων ή μέρους των επισφαλών απαιτήσεων.

δ) Η εκπρόθεσμη υποβολή των φορολογικών στοιχείων ανεξάρτητα της επιβολής ή μη ποινής για την παράβαση αυτή.

Όταν ο υπόχρεος τηρούσε όλα τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία και ήταν ενημερωμένα κανονικά, η αναγνώρισή τους ήταν υποχρεωτική, εκτός αντίθετης απόδειξης και με βάση συγκεκριμένα στοιχεία για την ανειλικρίνεια τους.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος γινόταν με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων, με ειδικούς συντελεστές κατά γενική κατηγορία επαγγελμάτων. Για τους συντελεστές αυτούς καταρτιζόταν πίνακας, ανά τριετία, από επιτροπή. Με διάταγμα του Υπουργού Οικονομικών η ισχύς του πίνακα παρατεινόταν πέρα της τριετίας ή μπορούσε να αναθεωρηθεί πριν τη λήξη της. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων αναγραφόταν δύο συντελεστές, ο ελάχιστος και ο μέγιστος. Εντός αυτών των ορίων ο Οικονομικός Έφορος, εκτιμώντας τις ειδικές συνθήκες λειτουργίας κάθε επιχείρησης, όριζε κατά την κρίση του τον κατάλληλο συντελεστή για κάθε περίπτωση. Δεν δεσμευόταν ο Οικονομικός Έφορος να χρησιμοποιήσει συντελεστή ανώτερου του μέγιστου, αν έκρινε από τα στοιχεία και τις πληροφορίες που είχε, ότι το τεκμαιρόμενο κέρδος με τη χρησιμοποίηση του μέγιστου συντελεστή, ήταν μικρότερο του πραγματικού. Σε τέτοιες περιπτώσεις το βάρος της αποδείξεως είχε ο Οικονομικός Έφορος, ο οποίος στη σχετική έκθεση έπρεπε να αναγράφει τα στοιχεία στα οποία βασίσθηκε για τη χρησιμοποίηση ανώτερου συντελεστή από το μέγιστο. Η χρησιμοποίηση τέτοιου συντελεστή έπρεπε να περιορίζεται σε εξαιρετικές περιπτώσεις, στις οποίες με αδιάσειστα στοιχεία επιβαλλόταν η χρησιμοποίησή του. Επίσης ο Οικονομικός Έφορος μπορούσε να χρησιμοποιήσει συντελεστή κατώτερου του ελάχιστου, όταν από στοιχεία που εμφάνιζε ο υπόχρεος, προέκυπτε ότι το κέρδος με την εφαρμογή του ελάχιστου συντελεστή ήταν ανώτερο από το πραγματικό. Το βάρος της αποδείξεως σε αυτήν την περίπτωση το είχε ο φορολογούμενος. Για την εξεύρεση του κατάλληλου συντελεστή καθαρού κέρδους σε κάθε περίπτωση, εκτός των ειδικών συνθηκών αυτής, όπως είναι

π.χ. ο συναγωνισμός, η προσωπική ικανότητα του επιχειρηματία, η απόδοση των μηχανημάτων, η επιβάρυνση από τόκους κλπ, έπρεπε να λαμβάνονται υπόψιν και οι γενικότερες οικονομικές συνθήκες που επικρατούσαν στην χώρα, οι οποίες επηρέαζαν όχι μόνο τα διάφορα επαγγέλματα, αλλά και τις επιχειρήσεις της ίδιας κατηγορίας. Η ύπαρξη π.χ. σε μια επιχείρηση, σημαντικού αποθέματος ενός εμπορεύματος σε περίοδο ανατίμησής του λόγω υψηλού πληθωρισμού, έδινε την ευκαιρία δημιουργίας απρόβλεπτου και έκτακτου κέρδους. Συνεπώς, ο συντελεστής καθαρού κέρδους, έπρεπε να είναι ανάλογος στην περίπτωση αυτή. Επίσης και για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται τα είδη τους με μονοπωλιακό τρόπο ή προστατεύονταν από ειδικές δασμολογικές διατάξεις, ανάλογος έπρεπε να ήταν και ο συντελεστής που εφαρμοζόταν έναντι άλλων ομοειδών επιχειρήσεων που δεν είχαν τέτοια προνόμια. Άλλο σημείο που έπρεπε να λαμβανόταν υπόψιν ήταν ο τρόπος διάθεσης των προϊόντων, δηλαδή αν αυτά πωλούνταν χονδρικώς ή λιανικώς. Αυτό γιατί η ίδια η φύση της λιανικής πώλησης συνεπαγόταν μεγαλύτερο κέρδος αλλά και γιατί οι παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης που έκανε λιανικές πωλήσεις ήταν μικρότερες από τις δαπάνες της επιχείρησης που έκανε χονδρικές πωλήσεις. Σε μικτές επιχειρήσεις που συγκέντρωναν περισσότερους κλάδους επαγγέλματος, εάν ο διαχωρισμός των ακαθάριστων εσόδων για κάθε κλάδο ήταν εφικτός, έπρεπε να εφαρμόζονται για κάθε κλάδο οι αντίστοιχοι συντελεστές. Εάν όμως δεν ήταν εφικτός ο διαχωρισμός των εσόδων, έπρεπε να εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής, στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων, από όλους τους κλάδους.

Όταν το καθαρό κέρδος προέκυπτε από την εφαρμογή συντελεστή στα ακαθάριστα έσοδα, δεν επιτρεπόταν καμία έκπτωση δαπάνης. Όλες οι δαπάνες και τα έξοδα είχαν ληφθεί υπόψιν κατά τον καθορισμό των συντελεστών καθαρού κέρδους. Αν το εισόδημα προερχόταν μερικώς ή στο σύνολο του από ακίνητα, από εκμισθώσεις γαιών, από κινητές αξίες, από

κέρδη συμμετοχής σε εταιρίες περιορισμένης ευθύνης ή από κέρδη ετερόρρυθμων εταιρών, επιβαλλόταν σε αυτό συμπληρωματικός φόρος 3% πριν τις εκπτώσεις από αυτό.

1.6 Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Στην πηγή αυτή υπαγόταν το εισόδημα που προέκυπτε κάθε οικονομικό έτος, από την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού ή οδοντίατρου ή κτηνίατρου ή μαιίας (άνευ κλινικής), δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού κλητήρα, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, συγγραφέα, καθηγητή ή διδασκάλου, καλλιτέχνη, ιδιοκτήτη ή διευθυντή φορολογικού ή λογιστικού γραφείου. Στο εισόδημα της πηγής αυτής περιλαμβανόταν και κάθε αμοιβή που καταβάλλονταν :

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

β) Σε συγγραφείς και μουσικοσυνθέτες, από συγγραφικά γενικά δικαιώματα.

γ) Σε αντυπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για την συμμετοχή τους σε επιτροπές ή συμβούλια του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματείων, ιδρυμάτων, συνεταιρισμών και οργανισμών γενικά.

Δεν αποτελούσε εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα ή αποζημίωση, σε μορφή εξόδων κίνησης ή εκτός έδρας, που καταβαλλόταν σε εκπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος, ήταν ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε το εισόδημα αυτό.

Εισόδημα της πηγής αυτής ήταν το ποσό των αμοιβών που αποκτούνταν από την άσκηση των παραπάνω επαγγελμάτων. Συνεπώς αν κάποιος που ασκούσε ελεύθερο επάγγελμα, παρείχε υπηρεσίες σε επιχειρήσεις ή οργανισμούς, με τους οποίους συνδεόταν με σύμβαση εργασίας, οι αμοιβές που προέκυπταν από αυτήν την εργασία, δεν αποτελούσαν εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα γιατί παρείχαν εξαρτημένη εργασία. Αυτές οι αμοιβές ανήκαν στην πηγή εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Αυτό είχε σημασία για το εκπεστέο ποσό αφορολογήτου ορίου. Αν ο ελεύθερος επαγγελματίας παρείχε και εξαρτημένη εργασία, δηλαδή το εισόδημά του προερχόταν μερικώς από μισθωτές υπηρεσίες, το αφορολόγητο όριο αυξανόταν. Αν κάποιο εισόδημα δεν μπορούσε να υπαχθεί στις υπόλοιπες πηγές, λογιζόταν ότι ήταν εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα.

1.6.1 Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος.

Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος ήταν αυτός κατά τον οποίο, το εισέπραξε ο δικαιούχος. Κάθε αμοιβή αυτής της πηγής, για να περιληφθεί στο εισόδημα του φορολογούμενου, έπρεπε να έχει εισπραχθεί και όχι να απέκτησε απλώς το δικαίωμα εισπραχθεί της, όπως συνέβαινε με το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Έτσι δεν υπήρχε δυσχέρεια στον προσδιορισμό του οικονομικού έτους, κατά το οποίο έπρεπε να φορολογηθεί η αμοιβή του ελεύθερου επαγγελματία.

1.6.2 Ακαθάριστο και Καθαρό Εισόδημα.

Εφόσον τηρούνται τα βιβλία και στοιχεία που προέβλεπε ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, ο προσδιορισμός του εισοδήματος του ελεύθερου

επαγγελματία, γινόταν βάση των βιβλίων και στοιχείων αυτών. Σαν ακαθάριστο εισόδημα λαμβανόταν το σύνολο των αμοιβών από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος που προέκυπτε από τα βιβλία και στοιχεία. Για την εύρεση του καθαρού εισοδήματος, αφαιρούνταν από το ακαθάριστο οι προβλεπόμενες εκπτώσεις (γενικά έξοδα κλπ) και το υπόλοιπο αποτελούσε το καθαρό εισόδημα. Οι εκπτώσεις αυτές αφαιρούνταν μόνον εφόσον υπήρχαν αποδείξεις για την καταβολή των δαπανών που αναφέρονταν σε αυτές.

1.6.3 Τεκμαρτός Προσδιορισμός του Εισοδήματος.

Όταν ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν τηρούσε τα οριζόμενα βιβλία και στοιχεία, ή αυτά ήταν ανεπαρκή ή ανακριβή και σε κάθε περίπτωση που ήταν αδύνατος ο προσδιορισμός του εισοδήματος, αυτό βρισκόταν βάση των ακαθάριστων εισπράξεων πολλαπλασιαζόμενων επί ειδικούς συντελεστές κατά κατηγορία επαγγελμάτων.

1.6.4 Παρακράτηση Φόρου.

Γινόταν παρακράτηση με ποσοστό 8% σε κάθε ακαθάριστη αμοιβή εφόσον το ποσό της ξεπερνούσε τις 100 δραχμές. Ο περιορισμός αυτός βοηθούσε την παρακράτηση, η οποία δεν θα διευκολυνόταν από την παρακράτηση μικροποσών και θα βάρυνε και τους υπόχρεους με πρόσθετη εργασία. Ακαθάριστη αμοιβή στην οποία γινόταν η παρακράτηση φόρου, ήταν το συνολικό ποσό που καταβαλλόταν στον ελεύθερο επαγγελματία, χωρίς καμία έκπτωση λόγω δαπανών κλπ. Όταν όμως στον ελεύθερο επαγγελματία καταβαλλόταν και ποσό σαφώς καθορισμένο και αναφερόταν σε δαπάνη που έκανε αυτός κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη

του, σαν ακαθάριστη αμοιβή λαμβανόταν το ποσό που καταβαλλόταν στον ελεύθερο επαγγελματία για την παροχή και όχι και το καταβαλλόμενο ποσό για εκπλήρωση της υποχρέωσης του πελάτη υπέρ του τρίτου. Ο διαχωρισμός της δαπάνης αυτής, από το ποσό της ακαθάριστης αμοιβής έπρεπε να προκύπτει πλήρως από την απόδειξη του ελεύθερου επαγγελματία. Εάν δεν διαχωριζόταν το ποσά αυτά, όπως προέβλεπε ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, σαν ακαθάριστη αμοιβή, στην οποία γινόταν παρακράτηση 8%, λαμβανόταν το συνολικό ποσό που καταβαλλόταν στον ελεύθερο επαγγελματία, χωρίς καμία έκπτωση.

1.6.5 Καταβολή του Παρακρατημένου Φόρου.

Όσοι παρακρατούσαν φόρο σε ακαθάριστες αμοιβές, ήταν υποχρεωμένοι να τον αποδίδουν στο Δημόσιο, με δήλωση εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου κάθε μήνα, για τις αμοιβές εντός του προηγούμενου μήνα. Αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης ήταν ο Οικονομικός Έφορος στην περιφέρεια του οποίου γινόταν η καταβολή των αμοιβών. Η δήλωση απόδοσης του φόρου περιλάμβανε, εκτός των στοιχείων του παρακρατήσαντος, το ονοματεπώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση κατοικίας και επαγγελματικής εγκατάστασης, αυτού στον οποίο καταβλήθηκε η αμοιβή, το ποσό αυτής, την αιτία καταβολής και το παρακρατηθέν ποσό φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

**Ο ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ
ΤΟΥΣ ΝΟΜΟΥΣ 2214/94 ΚΑΙ 2238/94.**

2.1 Αντικειμενικός Προσδιορισμός Εισοδήματος.

Από το οικονομικό έτος 1995 εισήχθη με τον νόμο 2214/94 μια αντικειμενική μεθοδολογία προσδιορισμού του εισοδήματος των μικρών εμπορικών επιχειρήσεων οι οποίες τηρούν λογιστικά βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας καθώς και του εισοδήματος ορισμένων ελευθέρων επαγγελματιών. Η εφαρμογή της αντικειμενικής μεθόδου προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος των πιο πάνω φορολογούμενων δεν αναιρεί ούτε καταργεί τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Δηλαδή οι ατομικές και οι εταιρικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας καθώς και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που υπάγονται στο σύστημα (δικηγόροι, γιατροί, οδοντίατροι, κτηνίατροι κλπ), θα προσδιορίσουν κατ' αρχήν το καθαρό εισόδημά τους το οποίο έχει προκύψει ως αποτέλεσμα των βιβλίων που έχουν τηρήσει, το ποσό του οποίου θα αναγράψουν κανονικά στην φορολογική τους δήλωση. Ταυτόχρονα θα συμπληρώσουν τις ενδείξεις με ορισμένα στοιχεία, όπως το εμβαδόν της επαγγελματικής τους εγκατάστασης, την τιμή ζώνης, τον συντελεστή εμπορικότητας, τον συντελεστή καθαρού κέρδους, τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, η ειδικότητα, ο αριθμός των παραστάσεων στα δικαστήρια για τους δικηγόρους κλπ με τα οποία θα προσδιορισθεί ένα ποσό ελάχιστου εισοδήματος. Τα δύο ποσά εισοδήματος, δηλαδή αυτό που θα προκύψει από τα βιβλία και θα δηλωθεί με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος και αυτό που θα προκύψει με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων, θα συγκριθούν και όποιο από τα δύο ποσά εισοδήματος είναι μεγαλύτερο, αυτό θα υπαχθεί σε φόρο.

2.1.1 Επιχειρήσεις που υπάγονται.

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας θα προσδιορισθεί ένα ελάχιστο εισόδημα, με αντικειμενικά κριτήρια, το οποίο αν είναι μεγαλύτερο από εκείνο που θα δηλωθεί ως αποτέλεσμα των βιβλίων τους, αυτό θα υπαχθεί σε φόρο. Στην αντικειμενική μεθοδολογία προσδιορισμού του εισοδήματος υπάγονται όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ή δεν τηρούν βιβλία, ανεξάρτητα αν λειτουργούν ατομικώς ή εταιρικός και ακόμη ανεξάρτητα από την φύση τους, από το αν δηλαδή είναι εμπορικές, βιοτεχνικές, παρέχουν υπηρεσίες ή λειτουργούν με μικτή μορφή, εφόσον αποκτούν εισόδημα από την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας ή επαγγέλματος το οποίο δεν υπάγεται στα προαναφερόμενα του νόμου 3323/55 ελευθέρια επαγγέλματα.

Έτσι, στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος υπάγονται οι ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και οι επιχειρήσεις που λειτουργούν με εταιρική μορφή, δηλαδή οι ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανής εταιρείες, καθώς και οι κοινοπραξίες. Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων θεωρεί τις κοινοπραξίες επιτηδευματίες, δηλαδή υποκείμενα φόρου με τις εξής προϋποθέσεις : εφόσον έχουν συγκεκριμένη εγκατάσταση αποβλέπουν στην διενέργεια συγκεκριμένης πράξης. Η ύπαρξη της κοινοπραξίας αποδεικνύεται με την έγγραφη συμφωνία που έχει κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ πριν από την έναρξη των εργασιών της και τα μέλη της είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας.

Επίσης στο αντικειμενικό σύστημα υπάγονται ορισμένες κατηγορίες ελευθέρων επαγγελματιών που χωρίζονται σε δύο ομάδες :

α) Γιατροί, δικηγόροι, οδοντίατροι, κτηνίατροι, ψυχολόγοι, φυσιοθεραπευτές, προγραμματιστές, αναλυτές, οικονομολόγοι, λογιστές κλπ.

β) Καλλιτέχνες ή οι τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης.

2.1.2 Επιχειρήσεις ή Επαγγέλματα που εξαιρούνται.

Σύμφωνα με ρητή διάταξη του νόμου 2214/94, στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του εισοδήματος υπάγονται όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας ή δεν τηρούν βιβλία. Κατά συνέπεια εξαιρούνται και δεν υπάγονται στο σύστημα αυτό όλες οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από την νομική τους μορφή, οι οποίες τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας υποχρεωτικά ή προαιρετικά. Ακόμη, καμία σημασία δεν έχει για την υπαγωγή των επιχειρήσεων αυτών στο αντικειμενικό σύστημα το κύρος των βιβλίων που τηρούν. Δηλαδή, είτε τα βιβλία τους είναι ειλικρινή ή όχι, αυτές εξαιρούνται από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος. Αν τα βιβλία τους κριθούν κατά τον έλεγχο ανακριβή ή ανεπαρκή, το καθαρό εισόδημά τους θα προσδιορισθεί σύμφωνα με τον νόμο 3323/55.

Εκτός από την πιο πάνω γενική εξαίρεση, ο νόμος 2214/94 ορίζει ρητά ποιες επιχειρήσεις ή επαγγέλματα εξαιρούνται του αντικειμενικού συστήματος, με κριτήριο είτε το αντικείμενο της δραστηριότητάς είτε τον τόπο εγκατάστασης. Έτσι ορίζεται ότι εξαιρούνται του αντικειμενικού συστήματος :

- Όσοι εκμεταλλεύονται θέατρα, κινηματογράφους ή λεωφορεία τα οποία είναι ενταγμένα σε ΚΤΕΛ. Αντίθετα υπάγονται στο αντικειμενικό

σύστημα όσοι εκμεταλλεύονται κυλικεία τα οποία λειτουργούν μέσα σε θέατρα και κινηματογράφους.

- Οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, καθώς και οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων του Δημοσίου, Δήμων οι Κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η απαλλαγή που προβλέπεται για τις πιο πάνω επιχειρήσεις περιλαμβάνει και τα έσοδα που αυτές αποκτούν από την ενοικίαση απούλητων οικοδομών, ανεξάρτητα αν αυτές εξακολουθούν να ασκούν την κατασκευαστική τους δραστηριότητα ή έπαψαν να την ασκούν. Από την πιο πάνω εξειδίκευση των τεχνικών επιχειρήσεων οι οποίες εξαιρούνται του αντικειμενικού συστήματος προκύπτει κατ' αντιδιαστολή ότι υπάγονται σε αυτό οι τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή ιδιωτικών έργων ή τα υλικά που προσφέρει ο κύριος του έργου. Έτσι αν, για παράδειγμα, μια τεχνική επιχείρηση αναλάβει την εργοληπτική κατασκευή μιας κατοικίας, θα υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του εισοδήματος, ανεξάρτητα αν τα υλικά που θα χρησιμοποιηθούν τα προσφέρει η τεχνική επιχείρηση ή ο κύριος της κατοικίας. Αν η τεχνική επιχείρηση έχει αναλάβει μέσα στην υπόλογο χρήση την κατασκευή δημοσίου έργου και παράλληλα την εργοληπτική κατασκευή ιδιωτικού έργου, τότε θα προσδιορισθεί το καθαρό εισόδημα από την κατασκευή του δημόσιου έργου με βάση τις πιστοποιήσεις και την εφαρμογή του συντελεστή 10% και στη συνέχεια με το αντικειμενικό σύστημα θα προσδιορισθεί το ελάχιστο εισόδημα από την εργοληπτική κατασκευή του ιδιωτικού έργου.

- Οι παραγωγοί ή μεσίτες ασφαλειών χωρίς επαγγελματική εγκατάσταση, οι περιοδεύοντες αντιπρόσωποι, οι εκτελωνιστές, τα πρακτορεία εφημερίδων και περιοδικών, οι εφημεριδοπώλες, τα πρακτορεία

ειδήσεων και λοιπού δημοσιογραφικού υλικού, τα πρακτορεία λαχειών καθώς και οι πλανόδιοι μικροπωλητές.

- Οι επιχειρήσεις ή τα υποκαταστήματα αυτών που είναι εγκατεστημένα σε δήμους ή κοινότητες ή οικισμούς με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους, εκτός αν οι δήμοι, οι κοινότητες ή οι οικισμοί έχουν χαρακτηριστεί τουριστικού τόποι.

2.2 Εμπορικές Επιχειρήσεις

Ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης η οποία τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ή δεν τηρεί βιβλία και λειτουργεί ατομικώς ή ως ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία ή κοινωνία αστικού δικαίου ή αστική κερδοσκοπική εταιρεία ή συμμετοχική ή αφανής, καθώς και ως κοινοπραξία, θεωρείται σύμφωνα με τον νόμο 2214/94, εκείνο που προέρχεται από την λειτουργία των εξής παραμέτρων :

α) Της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης (Μ.Α.Ε.Ε.)

β) Της Εμπορικής Αμοιβής (Ε.Α.)

γ) Του Συντελεστή Εμπορικότητας (Σ.Ε.)

δ) Του Συντελεστή Απόδοσης (Σ.Α.)

Έτσι, το ελάχιστο εισόδημα υπολογίζεται από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος της μισθωτικής αξίας και της εμπορικής αμοιβής από τον ακόλουθο τύπο :

$$\text{ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ} = (\text{Μ.Α.Ε.Ε.} + \text{Ε.Α.}) \times \text{Σ.Ε.} \times \text{Σ.Α.}$$

2.2.1 Μισθωτική Αξία Επαγγελματικής Εγκατάστασης.

2.2.1.1 Ορισμός Μισθωτικής Αξίας.

Πρώτη παράμετρο υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος αποτελεί η μισθωτή αξία της επαγγελματικής στέγης της επιχείρησης. Υπολογίζεται με βάση την τιμή ζώνης του συστήματος που εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται για οποιαδήποτε αιτία, η οποία ισχύει κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, το εμβαδόν της επαγγελματικής εγκατάστασης και το ποσοστό 8,25%. Από τον πολλαπλασιασμό των τριών αυτών στοιχείων προσδιορίζεται η μισθωτική αξία.

$$\text{Μ.Α.Ε.Ε} = \text{Τιμή Ζώνης} \times \text{τ.μ.} \times 8,25\%$$

Αν, για παράδειγμα, μια εμπορική επιχείρηση έχει την επαγγελματική της εγκατάσταση σε οδό που η τιμή ζώνης είναι π.χ. 100.000 δρχ. για κάθε τετραγωνικό μέτρο και το εμβαδόν της είναι 110 τ.μ. τότε η μισθωτική αξία της θα είναι : $\text{Μ.Α.Ε.Ε.} = 100.000 \times 110 \times 8,25\% = 825.000$.

Σε περίπτωση μεταβολής της επαγγελματικής εγκατάστασης κατά την διάρκεια της χρήσεως, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της επαγγελματικής εγκατάστασης η οποία χρησιμοποιήθηκε κατά το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα μέσα στο έτος.

2.2.1.1.1 Τιμή Ζώνης.

Για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης χρησιμοποιούνται, όπως αναφέρθηκε, οι τιμές ζώνης που εφαρμόζονται στο αντικειμενικό σύστημα με το οποίο προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται. Σύμφωνα με το

σύστημα αυτό, η εντός σχεδίου περιοχή κάθε δήμου έχει χωρισθεί σε ζώνες κυκλικές οι οποίες περιλαμβάνουν ένα, δύο ή περισσότερα οικοδομικά τετράγωνα και σε ζώνες γραμμικές οι οποίες αναπτύσσονται παράλληλα προς τον άξονα ενός δρόμου ή τμήματος αυτού και αφορούν τα ακίνητα και των δύο ή της μίας μόνο κατά περίπτωση πλευράς. Οι ζώνες αυτές απεικονίζονται σε χάρτες. Για κάθε ζώνη καθορίζεται μια τιμή, η οποία αποτελεί την τιμή κατά τετραγωνικό μέτρο της επιφάνειας καινούριου διαμερίσματος ή επαγγελματικής στέγης του πρώτου υπέρ του ισογείου ορόφου που έχει πρόσοψη σε δρόμο και βρίσκεται σε οικόπεδο εντός σχεδίου πόλεως.

Οι τιμές ζώνης για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται η ίδια τιμή ανεξάρτητα από το είδος της επαγγελματικής εγκαταστάσεως, ανεξάρτητα δηλαδή αν η επαγγελματική εγκατάσταση είναι γραφείο ή κατάστημα ή βιοτεχνία ή κατοικία κλπ. Ειδικά σε περίπτωση όπου η επαγγελματική εγκατάσταση αποτελείται από μη στεγασμένη επιφάνεια, για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται η τιμή ζώνης που ισχύει στην περιοχή για στεγασμένη επιφάνεια, χωρίς την μείωση που προβλέπεται για τα οικόπεδα από το αντικειμενικό σύστημα που εφαρμόζεται στις μεταβιβάσεις ακινήτων.

Για τις περιοχές που δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η κατώτερη τιμή που ισχύει για την πρωτεύουσα του νομού όπου βρίσκεται η εγκατάσταση της επιχείρησης. Είναι αυτονόητο ότι, σε περίπτωση επέκτασης του αντικειμενικού συστήματος της φορολογητέας αξίας των ακινήτων σε περιοχές όπου αυτό δεν ισχύει, θα λαμβάνεται η τιμή ζώνης που ορίζεται με την υπουργική απόφαση, με αφετηρία πάντοτε την 1^Η Ιανουαρίου κάθε ημερολογιακού έτους.

2.2.1.1.2 Επιφάνεια Επαγγελματικής Εγκατάστασης.

Ως επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται κάθε επιφάνεια η οποία εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησης ή συμβάλλει στην εξυπηρέτηση του σκοπού της. Έτσι, περιλαμβάνονται οι κτιριακές εγκαταστάσεις, οι κοινόχρηστοι χώροι εξυπηρέτησης του προσωπικού, οι βοηθητικοί χώροι όσο και οι ειδικές εγκαταστάσεις θέρμανσης, κλιματισμού, πυρασφάλειας, ψυκτικοί χώροι, χώροι για ξήρανση και συντήρηση προϊόντων διαλογής, συσκευαστήρια, εκθεσιακοί χώροι, καθώς και χώροι εναποθήκευσης πρώτων υλών και εναπόθεσης βιοτεχνικών προϊόντων, χώροι φορτοεκφόρτωσης κλπ. Ακόμη στην επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης περιλαμβάνεται και η επιφάνεια παταριού μέσα στην αίθουσα της επαγγελματικής στέγης.

2.2.1.2 Προσδιορισμός της Μισθωτικής Αξίας.

Η μισθωτική αξία που προκύπτει με βάση την τιμή ζώνης, το εμβαδόν της επαγγελματικής εγκατάστασης και το ποσοστό 8,25% περιορίζεται σε ορισμένες περιπτώσεις που αναφέρονται περιοριστικά στις διατάξεις του νόμου 2214/94 όπως :

Η μισθωτική αξία δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να υπερβεί το ύψος της επαγγελματικής αμοιβής. Η εμπορική αμοιβή αποτελεί τη δεύτερη παράμετρο υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος, για την οποία θα γίνει λόγος αμέσως πιο κάτω και η οποία για το οικονομικό έτος 1998 είναι 2.500.000 δρχ. Αν κατά συνέπεια, η μισθωτική αξία μιας επιχείρησης έχει προσδιορισθεί σε 3.000.000 το ποσό αυτής που θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος θα είναι 2.500.000 δρχ.

Ως μισθωτική αξία η οποία περιορίζεται στο ύψος της εμπορικής αμοιβής λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από το άθροισμα της μισθωτικής αξίας της έδρας και της μισθωτικής αξίας του αποθηκευτικού χώρου ή από

το άθροισμα της μισθωτικής αξίας του υποκαταστήματος και της μισθωτικής αξίας του αποθηκευτικού χώρου.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η μείωση της εμπορικής αμοιβής κατά 50%, η οποία προβλέπεται για τα υποκαταστήματα σύμφωνα με το νόμο 2214/94, δεν επηρεάζει τον συσχετισμό αυτής με την μισθωτική αξία. Δηλαδή στις περιπτώσεις υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος υποκαταστημάτων η σύγκριση της μισθωτικής αξίας για τον περιορισμό της ή όχι θα γίνεται με το ακέραιο ποσό της εμπορικής αμοιβής και όχι με το μειωμένο κατά 50% αυτής.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης ως μισθωτή αξία η οποία θα συγκριθεί με την εμπορική αμοιβή, προκειμένου να περιορισθεί ή όχι στο ύψος αυτής, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει μετά τη μείωσή της κατά 50% λόγω της φύσης των υπηρεσιών που παρέχουν. Αν η μισθωτική αξία αυτών των επιχειρήσεων μειώνεται περαιτέρω με τα ποσοστά 30% ή 50% λόγω της θέσης τους στην οικοδομή όπου είναι εγκατεστημένες, τότε λαμβάνεται υπόψη η μειωμένη αυτή μισθωτική αξία. Σε όλες τις άλλες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η μισθωτική τους αξία συγκρίνεται με την εμπορική αμοιβή η οποία προκύπτει με την προσαύξησή της κατά 30% με εξαίρεση τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης. Κατά συνέπεια η μισθωτική αξία των επιχειρήσεων αυτών θα περιορισθεί ως το αυξημένο αυτό όριο, το οποίο για το οικονομικό έτος 1998 ήταν 3.250.000 δρχ.

Η μισθωτική αξία της επιχείρησης η οποία παρέχει υπηρεσίες περιορίζεται στο ποσοστό που της αναλογεί εφόσον αυτή συστεγάζεται με άλλες επιχειρήσεις. Ως κριτήριο περιορισμού της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται ο αριθμός των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων και όχι το εμβαδόν που χρησιμοποιεί κάθε επιχείρηση.

Ο επιμερισμός της μισθωτικής αξίας επιτρέπεται :

α) Στις επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες.

β) Στις μικτές επιχειρήσεις εφόσον όλες οι δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών και εμπορίας ή παραγωγής αγαθών διεξάγονται στον ίδιο χώρο και εφόσον είναι κατά κύριο λόγο επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από την άσκηση της εμπορίας ή από την παραγωγή αγαθών.

γ) Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και εμπορίας ή παραγωγής αγαθών εφόσον στον χώρο της συστέγασης παρέχονται μόνο υπηρεσίες ενώ οι άλλες δραστηριότητες διεξάγονται σε άλλες εγκαταστάσεις.

Σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις ο επιμερισμός της μισθωτικής αξίας γίνεται μόνο για την εγκατάσταση (έδρα, υποκατάστημα ή αποθήκη) όταν υπάρχει συστέγαση. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει συστέγαση για ολόκληρο το έτος, γίνεται περαιτέρω επιμερισμός της μισθωτικής αξίας με βάση τους μήνες συστέγασης. Εξάλλου για τον επιμερισμό δεν εξετάζεται η νομική φύση της μισθωτικής σχέσης, δηλαδή είναι αδιάφορο αν υπάρχει κοινή μίσθωση των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών ή υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση του δικαιώματος οίκησης.

Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης περιορίζεται ακόμη στις περιπτώσεις όπου ως επαγγελματική στέγη χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογούμενου. Στις περιπτώσεις αυτές για τον υπολογισμό της λαμβάνεται το 1/3 της επιφάνειας της κατοικίας, ενώ οι άλλες παράμετροι υπολογισμού της παραμένουν αμετάβλητες. Για να ληφθεί όμως υπόψη το 1/3 του εμβαδού της κατοικίας του φορολογουμένου θα πρέπει να έχει δηλωθεί με την φορολογική δήλωση που έχει υποβληθεί ότι χρησιμοποιεί ως επαγγελματική εγκατάσταση το 1/3 της κατοικίας του. Αν έχει δηλωθεί ότι χρησιμοποιεί μεγαλύτερη επιφάνεια, τότε για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας θα ληφθεί αυτή που έχει δηλωθεί.

2.2.1.3 Μειώσεις της Μισθωτικής Αξίας

Ο νόμος 2214/94 έχει προβλέψει μια γενική μείωση της μισθωτικής αξίας για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και ειδικές μειώσεις ανάλογα με το αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε όροφο ή υπόγειο ή αποτελεί αποθηκευτικό χώρο.

2.2.1.3.1 Γενική μείωση.

Η μισθωτική αξία μειώνεται κατά ποσοστό 50% για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικώς. Αν κατά συνέπεια προκύψει με βάση την τιμή ζώνης, το εμβαδόν και το ποσοστό 8,25% μισθωτική αξία μιας επιχείρησης που παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης π.χ. ενός νηπιαγωγείου, 700.000 δρχ., τότε για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος αυτής της επιχείρησης θα ληφθεί υπόψη το 50% της μισθωτικής αξίας.

Την πιο πάνω μείωση της μισθωτικής αξίας έχουν όλες οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης και από προσχολική εκπαίδευση μόνο τα νηπιαγωγεία εξαιρούνται οι παιδικοί και βρεφονηπιακοί σταθμοί.

Ακόμη, στην έννοια της επιχείρησης που παρέχει υπηρεσίες εκπαίδευσης περιλαμβάνονται :

α) Οι ιδιωτικές σχολικές μονάδες μέσης βαθμίδας της τεχνικής ή επαγγελματικής κατάρτισης.

β) Οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης με την μορφή επιμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή, αν η επαγγελματική επιμόρφωση ανατίθεται σε τρίτο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, το οποίο αναλαμβάνει την παροχή της εκπαίδευσης με την εξεύρεση των καθηγητών, την κατάρτιση των

προγραμμάτων κλπ. το τρίτο αυτό πρόσωπο δεν υπάγεται στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης και δεν έχει την μείωση της μισθωτικής αξίας.

γ) Τα εργαστήρια ελευθέρων σπουδών στα οποία παρέχονται τεχνικές ή άλλες γνώσεις με τις οποίες οι αποφοιτούντες μπορούν να ασκήσουν κάποιο επάγγελμα. Εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που παρέχουν ερασιτεχνική και όχι επαγγελματική εκπαίδευση και δεν εποπτεύονται από το υπουργείο Παιδείας ή άλλο υπουργείο, δηλαδή οι επιχειρήσεις αυτές δεν δικαιούνται την μείωση.

δ) Οι επιχειρήσεις που παρέχουν διδασκαλία ξένων γλωσσών, όπως τα ινστιτούτα ξένων γλωσσών, οι σχολές ξένων γλωσσών κλπ.

ε) Οι σχολές χορού επαγγελματικές και μη που εποπτεύονται από το υπουργείο Πολιτισμού.

στ) Τα ιδιωτικά μουσικά εκπαιδευτήρια όπως τα ωδεία και οι διάφορες μουσικές σχολές με τα παραρτήματά τους.

ζ) Οι επιχειρήσεις που παρέχουν κάθε μορφής εκπαίδευση, άσκηση και αγωγή σε προβληματικά παιδιά όπως είναι τα παραπληγικά, τα απροσάρμοστα κλπ.

Δεν θεωρείται ότι παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης οι επιχειρήσεις που παρέχουν ορισμένες εξειδικευμένες γνώσεις ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, όπως οι σχολές αδυνατίσματος, οι σχολές οδηγών, οι σχολές ερασιτεχνών ζωγράφων, οι σχολές υπασίας, κολύμβησης, σκι καθώς και οι σχολές που ασχολούνται με την εκπαίδευση ζώων.

Ακόμη, δεν υπάγονται στην έννοια των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης και δεν έχουν την προβλεπόμενη μείωση της μισθωτικής αξίας τα εργαστήρια ελευθέρων σπουδών που λειτουργούν ως σχολές χορού και δεν εποπτεύονται από το υπουργείο Πολιτισμού. Θα πρέπει να σημειωθεί εξάλλου ότι οι επιχειρήσεις στις οποίες παραδίδονται

μαθήματα όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης, για να έχουν την μείωση της μισθωτικής αξίας, θα πρέπει να παρέχουν αποκλειστικά τέτοιες υπηρεσίες διότι αν παρέχουν ψυχαγωγικές υπηρεσίες ή υπηρεσίες απόκτησης ερασιτεχνικών γνώσεων, δεν υπάγονται στις επιχειρήσεις που παρέχουν εκπαίδευση και δεν θα έχουν την μείωση της μισθωτικής αξίας.

2.2.1.3.2 Ειδικές μειώσεις.

Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής στέγης μειώνεται ακόμα με ορισμένα ποσοστά ως εξής :

α) Κατά ποσοστό 30% αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε όροφο οικοδομής. Αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε ημιώροφο ή μεσοπάτωμα και δεν υπάρχει επικοινωνία με το ισόγειο κατάστημα, θεωρείται ότι βρίσκεται σε όροφο και δεν έχει την μείωση του 30%. Αντίθετα, αν ο ημιώροφος ή το μεσοπάτωμα επικοινωνούν με το ισόγειο κατάστημα, έστω και αν υπάρχει άλλη είσοδος, ο χώρος αυτός θεωρείται ενιαίος με το ισόγειο, δηλαδή η επαγγελματική εγκατάσταση θεωρείται ότι βρίσκεται στο ισόγειο και δεν έχει μείωση της μισθωτικής αξίας.

β) Κατά ποσοστό 50% αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται αποκλειστικά σε υπόγειο οικοδομής. Αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται στο ισόγειο και εκτείνεται και στο υπόγειο, δεν μειώνεται η μισθωτική αξία. Για να μειωθεί η μισθωτική αξία θα πρέπει η επαγγελματική εγκατάσταση να βρίσκεται αποκλειστικά σε υπόγειο, ανεξαρτήτως αν υπάρχει σύσταση οριζόντιος ιδιοκτησίας ή όχι. Υπόγειο θεωρείται ο χώρος που έχει χαρακτηριστεί έτσι στην αντίστοιχη άδεια της πολεοδομικής υπηρεσίας ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας.

γ) Κατά ποσοστό 75% για τους αποθηκευτικούς χώρους. Ως αποθήκη χαρακτηρίζεται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης στην οποία δεν εκδηλώνεται καμία συναλλακτική

δραστηριότητα αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη συλλογή και αποθήκευση αγαθών. Στην επαγγελματική αυτή εγκατάσταση διενεργούνται απλώς παραλαβές και παραδόσεις αγαθών.

Η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου μειώνεται κατά 75% ανεξάρτητα από την θέση αυτού στην οικοδομή, ανεξάρτητα δηλαδή αν βρίσκεται στο υπόγειο, στο ισόγειο ή σε όροφο. Η μείωση της μισθωτικής αξίας που δίνεται στους αποθηκευτικούς χώρους είναι αποκλειστική, δηλαδή δεν παρέχεται περαιτέρω μείωση της μισθωτικής αξίας αν ο αποθηκευτικός χώρος βρίσκεται σε υπόγειο ή όροφο.

Οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης στις οποίες δίνεται γι' αυτόν τον λόγο μείωση της μισθωτικής αξίας κατά ποσοστό 50%, έχουν ταυτόχρονα και τις πιο πάνω μειώσεις κατά ποσοστό 30% ή 50% ανάλογα με την θέση τους μέσα στην οικοδομή, χωρίς αυτές οι μειώσεις να λειτουργούν σωρευτικά.

Αν μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης έχει και αποθηκευτικό χώρο, τότε θα μειωθεί κατά ποσοστό 50% η μισθωτική αξία της έδρας και κατά ποσοστό 75% η αξία του αποθηκευτικού χώρου, οι δυο μισθωτικές αξίες θα αθροισθούν και το άθροισμα θα αποτελέσει την μισθωτική αξία η οποία θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2214/94 η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου προσαυξάνει τη μισθωτική αξία της έδρας, εκτός αν στην περιοχή όπου βρίσκεται ο αποθηκευτικός χώρος υπάρχει υποκατάστημα, οπότε αυξάνει τη μισθωτική αξία του υποκαταστήματος.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι αν το λογιστήριο της επιχείρησης βρίσκεται σε ιδιαίτερο χώρο εκτός της κύριας επαγγελματικής εγκατάστασης, η μισθωτική αξία του λογιστηρίου θα προσαυξάνει τη μισθωτική αξία της κύριας επαγγελματικής εγκατάστασης, χωρίς να υπολογισθεί καμία από τις παραπάνω μειώσεις ανεξάρτητα αν το

λογιστήριο θεωρούνται ενιαίος χώρος για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας.

2.2.2 Εμπορική Αμοιβή.

2.2.2.1 Έννοια και Προσδιορισμός Εμπορικής Αμοιβής.

Η εμπορική αμοιβή αποτελεί τη δεύτερη παράμετρο η οποία χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος. Αποτελεί ένα πλασματικό εισόδημα που υποτίθεται ότι ο επιτηδευματίας που ασκεί εμπορική επιχείρηση η οποία τηρεί βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας αποκτά ως αντάλλαγμα της προσφερόμενης προσωπικής εργασίας.

Εμπορική αμοιβή με αυτήν την έννοια αναγνωρίζεται όχι μόνο στις εμπορικές επιχειρήσεις που ασκούνται ατομικώς αλλά και στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, στις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, στις συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και στις κοινοπραξίες.

Ως εμπορική αμοιβή, σύμφωνα με τον νόμο 2214/94 λαμβάνεται κάθε οικονομικό έτος το ποσό του ετήσιου εισοδήματος εμποροϋπαλλήλου με 5 χρόνια υπηρεσίας χωρίς προσαύξηση επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών, το οποίο προκύπτει από την συλλογική σύμβαση εργασίας εμποροϋπαλλήλων που ισχύει κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε ημερολογιακού έτους. Ο βασικός δηλαδή μηνιαίος μισθός του εμποροϋπαλλήλου με 5 χρόνια υπηρεσίας που ισχύει κάθε φορά κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους θα πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό 14 και το ετήσιο αυτό εισόδημα που θα προκύπτει θα στρογγυλοποιείται στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας προκειμένου να προσδιορισθεί η εμπορική αμοιβή κάθε οικονομικού έτους. Σύμφωνα με την συλλογική

σύμβαση εργασίας εμποροϋπαλλήλων, για το έτος 1998 η επιχειρηματική αμοιβή ήταν 2.500.000 δρχ.

2.2.2.2 Αυξήσεις και Μειώσεις Εμπορικής Αμοιβής.

Σύμφωνα με τον νόμο 2214/94 η εμπορική αμοιβή αυξάνεται κατά ποσοστά 30% για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, με εξαίρεση αυτές που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης. Έτσι, το 1998 οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες θα έχουν εμπορική αμοιβή 3.250.000 δρχ. ενώ οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης θα έχουν εμπορική αμοιβή 2.500.000 δρχ.

Το ίδιο ποσό εμπορικής αμοιβής λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού της εμπορικής αμοιβής των υποκαταστημάτων των επιχειρήσεων που παρείχαν υπηρεσίες. Για τις επιχειρήσεις αυτές, επειδή είναι εντάσεως εργασίας, κρίθηκε ότι το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας του επιτηδευματία που παρέχει υπηρεσίες θα πρέπει να είναι μεγαλύτερο από αυτό των άλλων επιτηδευματιών.

Ως επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρούνται εκείνες που χρησιμοποιούν υλικά το κόστος των οποίων δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από την χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.

Μείωση της εμπορικής αμοιβής προβλέπεται για τα υποκαταστήματα. Σύμφωνα με τον νόμο 2214/94 ορίζεται ότι κατά τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος των υποκαταστημάτων η εμπορική αμοιβή μειώνεται κατά ποσοστό 50%, δηλαδή για το οικονομικό έτος 1998 η εμπορική αμοιβή για τα υποκαταστήματα θα ανέλθει σε 1.250.000 δρχ.

Στην περίπτωση όμως όπου υπολογίζεται εμπορική αμοιβή υποκαταστήματος επιχείρησης που παρέχει υπηρεσίες, εκτός από αυτές που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, με το ποσοστό 50% θα μειωθεί το ποσό της εμπορικής αμοιβής που θα προκύψει μετά την προσαύξηση κατά 30%. Δηλαδή η εμπορική αμοιβή υποκαταστήματος επιχείρησης που παρέχει υπηρεσίες για το οικονομικό έτος 1998 θα ανέλθει σε $(2.500.000 \times 30\%) \times \frac{1}{2} = 1.625.000$ δρχ.

2.2.3 Συντελεστής Εμπορικότητας

Τρίτη παράμετρος υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων έχει ορισθεί ο συντελεστής εμπορικότητας, ο οποίος έχει ληφθεί κατ' αναλογία του αντίστοιχου της φορολογητέας αξίας των ακινήτων. Στο σύστημα αυτό ο συντελεστής εμπορικότητας εκφράζει την εμπορικότητα ενός δρόμου ή τμήματος αυτού, μιας συγκεκριμένης ζώνης.

Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος δεν λαμβάνονται αυτούσιοι οι συντελεστές εμπορικότητας του αντικειμενικού συστήματος. Οι συντελεστές του συστήματος αυτού έχουν ομαδοποιηθεί και για κάθε ομάδα έχει ορισθεί αντιστοίχως συντελεστής εμπορικότητας, ο οποίος εφαρμόζεται για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος σύμφωνα με τον πιο κάτω συσχετισμό :

Για επιχειρήσεις σε περιοχές με συντελεστή εμπορικότητας.	Συντελεστής εμπορικότητας επιχείρησης.
1	1
1,1 έως 2	1,20
2,1 έως 3	1,40
3,1 έως 4	1,60
4 και πάνω	1,80

Έτσι, αν ο συντελεστής εμπορικότητας του δρόμου όπου είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση που προβλέπεται από το αντικειμενικό σύστημα που χρησιμοποιείται στις μεταβιβάσεις ακινήτων είναι 3, ο αντίστοιχος συντελεστής εμπορικότητας που θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος θα είναι 1,40.

Στις περιπτώσεις όπου η επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης βρίσκεται εντός στοάς η οποία βλέπει σε δύο δρόμους, θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των συντελεστών εμπορικότητας των δύο δρόμων και ανάλογα θα προσδιορίζεται ο συντελεστής εμπορικότητας της επιχείρησης.

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

Εξάλλου, για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες δεν θα χρησιμοποιούνται οι πιο πάνω συντελεστές εμπορικότητας. Το ελάχιστο εισόδημα των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες προσδιορίζεται χωρίς την συμμετοχή του συντελεστή εμπορικότητας.

2.2.4 Συντελεστής Απόδοσης

Η τελευταία παράμετρος η οποία σύμφωνα με τον νόμο 2214/94 χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων είναι ο λεγόμενος συντελεστής απόδοσης, ο οποίος έχει προσδιορισθεί κατ' αναλογία με των μοναδικών συντελεστών που χρησιμοποιούνται για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος και ορίζονται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Στην περίπτωση αυτή οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους έχουν ομαδοποιηθεί και για κάθε ομάδα έχει ορισθεί αντιστοίχως συντελεστής απόδοσης ως εξής :

Για επιχειρήσεις με μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους.	Συντελεστής απόδοσης.
Μέχρι 5%	1
Άνω του 5% έως 10%	1,15
Άνω του 10% έως 15%	1,30
Άνω του 15% έως 20%	1,40
Άνω του 20%	1,50

Ειδικότερα για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, ανεξάρτητα αν οι υπηρεσίες αυτές είναι υπηρεσίες εκπαίδευσης, ο συντελεστής απόδοσης έχει κατ' αναλογία των μοναδικών συντελεστών ως εξής :

Για επιχειρήσεις με μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους.	Συντελεστής απόδοσης.
Μέχρι 20%	1
Άνω του 20% έως 30%	1,20
Άνω του 30% έως 40%	1,40
Άνω του 40%	1,50

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η πιο πάνω ομαδοποίηση αφορά όλους τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, είτε δηλαδή αυτοί εφαρμόζονται επί των ακαθάριστων εσόδων είτε επί των αγορών.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις στις οποίες εφαρμόζονται περισσότεροι μοναδικοί συντελεστές επειδή έχουν πολλαπλή δραστηριότητα, για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης θα λαμβάνεται υπόψη ο μοναδικός συντελεστής της κύριας δραστηριότητας. Κύρια δραστηριότητα είναι αυτή που έχει τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

Ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους που αντιστοιχεί στα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης και στις περιπτώσεις όπου η επιχείρηση ασκεί εμπόριο λιανικώς και χονδρικώς.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις ή τα επαγγέλματα που δεν περιλαμβάνονται στους πίνακες μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης θα λαμβάνεται ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους του περισσότερου συγγενούς ή συναφούς επαγγέλματος.

Ως συναφές η συγγενές επάγγελμα θεωρείται εκείνο που έχει ως αντικείμενο παρόμοιες ή συναφές εργασίες και λειτουργεί με τις ίδιες συνθήκες.

Οι επιχειρήσεις που λειτουργούν και δεν βρίσκονται καταχωρημένες στους πίνακες μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους έχουν ήδη προσδιορίσει με την πιο πάνω διαδικασία τον μοναδικό συντελεστή τον οποίο θα χρησιμοποιούν για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

2.2.5 Ελάχιστο Εισόδημα Προσωπικών Εταιριών, Κοινοπραξιών κλπ.

Στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος υπάγονται, σύμφωνα με τον 2214/94 και τα πρόσωπα του 3323/55, δηλαδή οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς και οι κοινοπραξίες. Προϋπόθεση είναι να τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ή να μην τηρούν βιβλία.

Όλες οι παράμετροι που αναφέρθηκαν στα προηγούμενα, δηλαδή η μισθωτική αξία, η εμπορική αμοιβή και οι συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης, θα χρησιμοποιηθούν και για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος των πιο πάνω προσώπων. Το ελάχιστο εισόδημα που θα προκύψει από την εφαρμογή των παραμέτρων αυτών θα φορολογηθεί στο όνομα των προσώπων αυτών, γιατί από το οικονομικό έτος 1993 αυτά τα πρόσωπα αποτελούν ίδια υποκείμενα φόρου. Ο φόρος σύμφωνα με τον 3323/55 θα υπολογισθεί με αναλογικό συντελεστή 35% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Και στις επιχειρήσεις αυτές θα εφαρμοσθούν ανάλογα τα όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα για τις ατομικές επιχειρήσεις. Έτσι και για τις επιχειρήσεις αυτές :

α) Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί να υπερβεί την εμπορική αμοιβή, δηλαδή για το οικονομικό έτος 1998 το ποσό των 2.500.000 δρχ. Αν οι επιχειρήσεις αυτές παρέχουν υπηρεσίες και συστεγάζονται στον ίδιο επαγγελματικό χώρο, η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων, ενώ αν οι υπηρεσίες που παρέχουν αφορούν εκπαίδευση, η μισθωτική αξία της επαγγελματικής στέγης μειώνεται κατά ποσοστό 50%. Ακόμη και για τις επιχειρήσεις αυτές ισχύουν οι μειώσεις της μισθωτικής αξίας λόγω θέσης (όροφος ή υπόγειο) και η μείωση κατά 75% του αποθηκευτικού χώρου τους. Επίσης, οι επιχειρήσεις αυτές δεν δικαιούνται την μείωση της μισθωτικής αξίας αν ως επαγγελματική εγκατάσταση χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογούμενου. Η μείωση αυτή αφορά μόνον τις εμπορικές ατομικές επιχειρήσεις.

β) Η εμπορική αμοιβή, δηλαδή το ποσό των 2.500.000 δρχ. για το οικονομικό έτος 1998 αυξάνεται κατά 30% αν οι πιο πάνω επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες, εκτός από υπηρεσίες εκπαίδευσης.

γ) Ο συντελεστής εμπορικότητας δεν λαμβάνεται υπόψη και για τις επιχειρήσεις αυτές αν παρέχουν υπηρεσίες.

δ) Εξαιρούνται της εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος αν ασκούν επάγγελμα από αυτά που αναφέρονται στον νόμο 2214/94, όπως έχουμε προαναφέρει, ή είναι εγκατεστημένες σε δήμους ή κοινότητες με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους, εκτός αν η επαγγελματική τους εγκατάσταση βρίσκεται σε τουριστική περιοχή ή σε παραλία ή κατά μήκος των εθνικών οδών, οπότε υπάγονται στο σύστημα.

2.2.6 Επιχειρήσεις Αποκλειστικά Πλανόδιων Πωλητών.

Επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου ίσο με 110.000 ετησίως με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση από την δραστηριότητα αυτή, σύμφωνα με τους νόμους 2214/94, 2238/94 και 2579/98. Προκειμένου για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, το ποσό αυτό ορίζεται σε 75.000.

Διευκρινίζεται ότι ως έδρα άσκησης της δραστηριότητας της επιχειρήσεως αποκλειστικά πλανόδιου λιανοπωλητού, θεωρείται ο τόπος με βάση την άδεια άσκησης που του έχει χορηγηθεί, όπου αυτή απαιτείται.

Δαπάνες που αφορούν την δραστηριότητα αυτή καθώς και εισφορές που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης λόγω της δραστηριότητας αυτής, δεν εκπίπτουν από τα τυχόν άλλα εισοδήματα της επιχειρήσεως. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για όλους τους πλανόδιους λιανοπωλητές, ανεξάρτητα από το είδος των αγαθών που εμπορεύονται και του γεγονότος εάν πρόκειται για ιδιοπαραγόμενα ή προϊόντα τρίτων, καθώς επίσης και του γεγονότος εάν ο τόπος άσκησης της δραστηριότητάς του αναφέρεται σε δήμους, κοινότητες ή οικισμούς με πληθυσμό κάτω των 4.000 κατοίκων.

Στην έννοια του όρου «επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών» περιλαμβάνονται όλοι ανεξαρτήτως οι πλανόδιοι λιανοπωλητές, είτε έχουν άδεια άσκησης επαγγέλματος τους από την αρμόδια αρχή είτε όχι, είτε διαθέτουν άδεια νόμιμα ή παράνομα εφόσον πωλούν προϊόντα λιανικώς αποκλειστικά, ως πλανόδιοι και όχι σε κατάστημά τους.

2.2.7 Επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές.

Επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου ίσο με 180.000 ετησίως με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση από την δραστηριότητα αυτή για τους επαγγελματίες πωλητές και 140.000 για τους παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, σύμφωνα με τους νόμους 2214/94, 2238/94 και 2579/98. Προκειμένου για επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, το ποσό αυτό ορίζεται σε 90.000 για τους επαγγελματίες πωλητές και 70.000 για τους παραγωγούς αγροτικών προϊόντων. Τα ποσά αυτά καταβάλλονται εφάπαξ ανεξάρτητα αν η δραστηριότητά τους ασκείτε όλο τον χρόνο ή τμήμα του χρόνου.

Ως κινητές λαϊκές αγορές θεωρούνται και αυτές που αλλάζουν θέση αλλά πάντα μέσα στα προβλεπόμενα διοικητικά όρια. Επίσης, για να κριθεί αν ο λιανοπωλητής σε κινητές λαϊκές αγορές έχει την έδρα του σε πόλη άνω των 200.000 κατοίκων εξετάζεται σε πια πόλη ανήκουν οι λαϊκές αγορές που προσέρχεται ο λιανοπωλητής για να ασκήσει την δραστηριότητά του με βάση την άδεια άσκησης του επαγγέλματός του.

Επίσης, οι δήμοι και οι κοινότητες της χώρας, το Ταμείο Λαϊκών Αγορών καθώς και κάθε άλλη αρμόδια αρχή υποχρεούνται να αρνηθούν :

α) Την έκδοση άδειας άσκησης επαγγέλματος σε νέους λιανοπωλητές.

β) Την ανανέωση της άδειας άσκησης επαγγέλματος στους παλαιούς λιανοπωλητές αν δεν προσκομίσουν το νόμιμο αποδεικτικό καταβολής του φόρου που τους αντιστοιχεί για την συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο.

2.2.8 Ελάχιστο Εισόδημα Υποκαταστημάτων

Η έννοια του υποκαταστήματος, σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν απλώς πραγματοποιούνται μόνο παραλαβές και παραδόσεις αγαθών. Επίσης, η επιχείρηση που τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας τηρεί και στο υποκατάστημα όμοια βιβλία με την έδρα της.

Με βάση την πιο πάνω έννοια, σε κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκούν δραστηριότητα σε διαφορετικές επαγγελματικές εγκαταστάσεις στις οποίες εκδηλώνεται οποιαδήποτε συναλλακτική κίνηση ή παραγωγική δραστηριότητα, θεωρείται ότι μια από τις εγκαταστάσεις αυτές αποτελεί την έδρα της επιχείρησης και όλες οι υπόλοιπες επαγγελματικές εγκαταστάσεις υποκαταστήματα. Στα νομικά πρόσωπα ως έδρα λαμβάνεται αυτή που έχει ορισθεί στο καταστατικό και ως υποκαταστήματα όποιες άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις υπάρχουν.

Ο νόμος 2214/94 ορίζει ότι για το υποκατάστημα υπολογίζεται ελάχιστο εισόδημα ιδιαίτερω, το οποίο προστίθεται στο ελάχιστο εισόδημα της έδρας για να υπολογιστεί το ελάχιστο καθαρό εισόδημα της επιχείρησης. Δηλαδή για τις επιχειρήσεις που διατηρούν υποκαταστήματα υπολογίζεται ιδιαίτερω το ελάχιστο εισόδημα του υποκαταστήματος και τα δύο αυτά ποσά ελαχίστου εισοδήματος αθροίζονται για να βρεθεί το συνολικό ελάχιστο εισόδημα της επιχείρησης.

Αν το υποκατάστημα βρίσκεται σε δήμο, κοινότητα ή οικισμό κάτω των 4.000 κατοίκων, δεν υπολογίζεται ελάχιστο εισόδημα, εκτός αν ο δήμος

ή η κοινότητα ή ο οικισμός έχουν χαρακτηριστεί τουριστικές περιοχές ή αν το υποκατάστημα είναι εγκατεστημένο σε παραλία ή κατά μήκος εθνικής οδού, οπότε ανεξαρτήτως αριθμού κατοίκων θα υπολογισθεί ελάχιστο καθαρό εισόδημα.

Ακόμη, αν η έδρα της επιχείρησης βρίσκεται σε δήμο, κοινότητα ή οικισμό κάτω των 4.000 κατοίκων και το υποκατάστημα σε δήμο, κοινότητα ή οικισμό άνω των 4.000 κατοίκων ή σε τουριστική περιοχή ή σε παραλία ή κατά μήκος εθνικής οδού, δεν θα υπολογισθεί ελάχιστο καθαρό εισόδημα για την έδρα της επιχείρησης αλλά μόνο για το υποκατάστημα.

Το ελάχιστο ποσό του υποκαταστήματος θα προστεθεί στο καθαρό εισόδημα της έδρας που έχει προκύψει ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων και το άθροισμα των δύο εισοδημάτων θα υπαχθεί σε φόρο. Για τον υπολογισμό του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος κάθε υποκαταστήματος, η εμπορική αμοιβή μειώνεται κατά ποσοστό 50%.

Στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, εκτός αυτών που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, η μείωση με το πιο πάνω ποσοστό υπολογίζεται στο ποσό της εμπορικής αμοιβής που προκύπτει μετά την προσαύξηση κατά ποσοστό 30%, δηλαδή $2.500.000 \times 130\% = 3.250.000 \times 50\% = 1.675.000$.

Εξάλλου, αν η επιχείρηση στην ίδια πόλη όπου έχει το υποκατάστημά της διατηρεί και αποθηκευτικό χώρο, για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος του υποκαταστήματος, η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου μειωμένη κατά 75% θα προστεθεί στη μισθωτική αξία του υποκαταστήματος.

Δεν υπάρχει υποκατάστημα στην περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί ισόγειο χώρο, καθώς και χώρο πρώτου ορόφου ή χώρο ισογείου εντός κτιρίου και οι χώροι αυτοί επικοινωνούν εσωτερικώς, έστω και αν εξυπηρετούνται από ξεχωριστή είσοδο. Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι υπάρχει ενιαία εγκατάσταση.

Επίσης, θεωρείται ότι υπάρχει ενιαία εγκατάσταση της επιχείρησης, έστω και αν οι χώροι τους οποίους χρησιμοποιεί δεν είναι συνεχόμενοι, π.χ. πρώτος και τρίτος όροφος, αρκεί να επικοινωνούν εσωτερικά, έστω και με την κοινόχρηστη σκάλα, καθώς και όταν χρησιμοποιούνται χώροι επί διαφορετικών κτιρίων εφόσον αυτοί επικοινωνούν εσωτερικά. Προϋπόθεση είναι, σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ότι η επιχείρηση δεν υποχρεούται να τηρεί για τους ιδιαίτερους χώρους ξεχωριστά βιβλία.

2.2.9 Ελάχιστο Εισόδημα Λοιπών Επιχειρήσεων

Ειδικά για τις παρακάτω επιχειρήσεις, όταν δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας, το ελάχιστο ποσό του καθαρού εισοδήματος :

α) Για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια, σε 204.000 δρχ. ετησίως για κάθε δωμάτιο, σε 277.000 δρχ. αν το δωμάτιο είναι μονόχωρο (studio) και σε 431.000 δρχ. αν είναι δίχωρο, σε 678.000 αν είναι τριώχο. Αν η επιχείρηση εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων και διαμερισμάτων, ασχολείται παράλληλα μέσα στον ίδιο χώρο του οικοπέδου που βρίσκονται τα δωμάτια ή διαμερίσματα και με την εκμετάλλευση Σνακ-μπαρ ή Καφέ-μπαρ, το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα των ενοικιαζόμενων δωματίων ή διαμερισμάτων, προσαυξάνει κατά ποσοστό 30% με την προϋπόθεση ότι η εκμετάλλευση του Σνακ-μπαρ ή του Καφέ-μπαρ αποτελεί παρεπόμενη δραστηριότητα. Η προσαύξηση αυτή δεν μπορεί να υπερβεί το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα που προσδιορίζεται για το Σνακ-μπαρ ή το Καφέ-μπαρ.

β) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κάμπινγκ, σε 68.000 δρχ. ετησίως για κάθε θέση εγκατάστασης σκηνης ή τροχόσπιτου ή αυτοκινήτου.

γ) Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσης το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται ως ακολούθως :

Ταξί	
Οδηγός και ιδιοκτήτης 100%	4.069.000
Ιδιοκτήτης 100% και οδηγός τρίτος	3.391.000
Οδηγός και ιδιοκτήτης 50%	3.265.000
Ιδιοκτήτης 50% και οδηγός τρίτος	2.460.000
Εκμεταλλευτής 100% και όχι Ιδιοκτήτης	3.391.000
Εκμεταλλευτής 50% και όχι Ιδιοκτήτης	2.460.000

Στα ανωτέρω ποσά μειώνονται προκειμένου για ταξί με έδρα :

- A) Σε πόλεις με πληθυσμό από 50.000 έως 200.000 κατοίκους κατά 30%.
- B) Σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 50.000 κατά 50%.

Λεωφορεία μη ενταγμένα στο ΚΤΕΛ	
Οδηγός και ιδιοκτήτης 100%	6.103.500
Ιδιοκτήτης 100% και οδηγός τρίτος	5.086.500
Οδηγός και ιδιοκτήτης 50%	4.897.500
Ιδιοκτήτης 50% και οδηγός τρίτος	3.690.000

Στα ανωτέρω ποσά μειώνονται προκειμένου για Λεωφορεία μη ενταγμένα στο ΚΤΕΛ με έδρα :

- A) Σε πόλεις με πληθυσμό από 50.000 έως 200.000 κατοίκους κατά 30%.
- B) Σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 50.000 κατά 50%.

Φορτηγά Δ.Χ.	Με οδηγό Ιδιοκτήτη	Με οδηγό Τρίτο
Ωφέλιμοι τόνοι έως 5	2.808.000	1.919.000
Ωφέλιμοι τόνοι από 5 έως 11	3.583.000	2.543.000
Ωφέλιμοι τόνοι από 11 έως 16,5	4.347.000	3.075.000
Ωφέλιμοι τόνοι πάνω από 16,5	5.121.000	3.330.000

Τα ανωτέρω ποσά μειώνονται κατά 20% αν οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται τα φορτηγά έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους.

Για τα **Ηετρελαιοκίνητα φορτηγά Ι.Χ.**, τα ακαθάριστα έσοδα για δύο συνεχή έτη για κάθε αυτοκίνητο δεν πρέπει να είναι λιγότερα από το 80% αυτών που πρέπει να δηλωθούν για την έκδοση της άδειας κυκλοφορίας του, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης από το εισόδημα αυτό.

2.3 Ελεύθεροι Επαγγελματίες

Από το οικονομικό έτος 1995 το καθαρό εισόδημα ορισμένων ελευθέρων επαγγελματιών περιοριστικά αναφερόμενων στους νόμους 2214/94 και 2238/94 θα προσδιορίζεται καταρχήν λογιστικώς ως διαφορά των ακαθάριστων αμοιβών και των δαπανών, και παράλληλα θα προσδιορίζεται ένα ελάχιστο εισόδημα με την εφαρμογή ορισμένων αντικειμενικών κριτηρίων τα οποία έχουν σχέση με τη λειτουργία του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως είναι η ελάχιστη επαγγελματική αμοιβή αντίστοιχου κλάδου, η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης,

τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και άλλα κριτήρια συναφή με την επαγγελματική ειδικότητα και τους πανεπιστημιακούς τίτλους.

Δηλαδή από το οικονομικό έτος 1995 θα προσδιορίζεται με αντικειμενική μεθοδολογία ένα ελάχιστο εισόδημα για ορισμένους ελεύθερους επαγγελματίες το οποίο θα υπόκειται σε φόρο εφόσον το ύψος του θα είναι μεγαλύτερο του καθαρού εισοδήματος το οποίο θα δηλώνεται ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων.

Στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας δεν υπάγονται όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες παρά μόνο ορισμένοι εκλεκτικά οριζόμενοι. Τα πρόσωπα αυτά είναι οι δικηγόροι, οι γιατροί, οι οδοντίατροι, οι κτηνίατροι, οι ψυχολόγοι, οι οικονομολόγοι οι σύμβουλοι επιχειρήσεων οι λογιστές ή φοροτέχνες, οι αναλυτές – προγραμματιστές και οι καλλιτέχνες και οι τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης.

2.3.1 Επαγγελματική Αμοιβή.

Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης και η επαγγελματική αμοιβή αποτελούν τη φορολογική βάση για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών, η οποία στη συνέχεια κλιμακώνεται ανάλογα με τα κριτήρια. Το ύψος της επαγγελματικής αμοιβής για κάθε κατηγορία ελευθέρων επαγγελματιών οι οποίοι υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα έχει ως εξής :

α) Για τους γιατρούς ισχύει το ποσό των 3.300.000 δρχ. το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές γιατρού επιμελητή Β΄ του ΕΣΥ στο πρώτο έτος υπηρεσίας.

β) Για τους οδοντίατρους και τους ψυχολόγους το ποσό των 2.300.000 δρχ., το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές

αποδοχές του οδοντίατρου επιμελητή Γ' του ΕΣΥ στο πρώτο έτος υπηρεσίας.

γ) Για τους δικηγόρους το ποσό των 2.300.000 δρχ. το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί σε εισόδημα δικηγόρου με 30 παραστάσεις.

δ) Για τους φυσιοθεραπευτές και τους κτηνίατρους το ποσό των 2.300.000 δρχ. το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού νοσηλευτή στο πρώτο έτος υπηρεσίας και κτηνίατρου μισθωτού στο Δημόσιο κατά το πρώτο έτος υπηρεσίας, προσαυξημένες κατά 30%.

ε) Για τους οικονομολόγους, σύμβουλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες και αναλυτές – προγραμματιστές το ποσό των 2.300.000 δρχ., το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού λογιστή κατά το πρώτο έτος υπηρεσίας.

στ) Για τους καλλιτέχνες ή τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης το ποσό των 3.300.000 δρχ. το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες ακαθάριστες αποδοχές μουσικού με βάση το κατώτερο προβλεπόμενο ημερομίσθιο προσαυξημένο κατά 30%.

2.3.2 Μισθωτική Αξία Επαγγελματικής Εγκατάστασης.

2.3.2.1 Ορισμός.

Δεύτερη παράμετρος της φορολογικής βάσης η οποία χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα αποτελεί η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης, η οποία υπολογίζεται όπως ακριβώς υπολογίζεται και η μισθωτική αξία των εμπορικών επιχειρήσεων. Λαμβάνεται όπου βρίσκεται η επαγγελματική

εγκατάσταση του ελεύθερου επαγγελματία, το εμβαδόν αυτής και το ποσοστό 8,25%. Κατά συνέπεια, για τους υπαγόμενους στο αντικειμενικό σύστημα ελεύθερους επαγγελματίες η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης δίνεται από τον τύπο : $M.A.E.E. = T.Z. \times \tau.μ. \times 8,25\%$.

Αν η επαγγελματική εγκατάσταση του ελεύθερου επαγγελματία βρίσκεται σε περιοχή η οποία δεν έχει ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η κατώτερη τιμή ζώνης που ισχύει για την πρωτεύουσα του νομού όπου ασκείται το επάγγελμα.

Σε περίπτωση όπου ελεύθερος επαγγελματίας υπαγόμενος στο αντικειμενικό σύστημα διατηρεί περισσότερες από μια επαγγελματικές εγκαταστάσεις, ως μισθωτική αξία λαμβάνεται το άθροισμα της μισθωτικής αξίας όλων των εγκαταστάσεων.

Διαφορετική είναι η περίπτωση όπου ο ελεύθερος επαγγελματίας ασκεί ατομικώς, σε διαφορετικές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, παράλληλη δραστηριότητα περισσότερων του ενός ελευθέρων επαγγελμάτων από αυτά που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα. Σε αυτή την περίπτωση δεν προσδιορίζεται μισθωτική αξία για κάθε ιδιαίτερη επαγγελματική εγκατάσταση, αλλά προσδιορίζεται ιδιαίτερα για κάθε εγκατάσταση ελάχιστο εισόδημα. Κατ' εξαίρεση για τους οικονομολόγους, τους συμβούλους επιχειρήσεων, τους λογιστές ή φοροτέχνες και τους αναλυτές – προγραμματιστές που ασκούν ατομικώς περισσότερα του ενός από τα επαγγέλματα σε διαφορετική επαγγελματική εγκατάσταση, δεν θα προσδιορισθεί ελάχιστο εισόδημα για κάθε ιδιαίτερη επαγγελματική εγκατάσταση, αλλά θα υπολογισθεί μισθωτική αξία για κάθε εγκατάσταση και το άθροισμα που θα προκύψει θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος.

Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης υπολογίζεται για όλους του ελεύθερους επαγγελματίες που υπάγονται στο αντικειμενικό

σύστημα με εξαίρεση τους καλλιτέχνες και τους τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης, για τους οποίους δεν υπολογίζεται μισθωτική αξία ανεξάρτητα αν αυτοί στεγάζονται σε επαγγελματικό χώρο ή όχι.

2.3.2.2 Περιορισμός της μισθωτικής αξίας.

Σύμφωνα με τους νόμους 2214/94 και 2238/94 προβλέπονται δύο περιπτώσεις περιορισμού της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης : α) όταν υπάρχει συστέγαση ελευθέρων επαγγελματιών υπαγόμενων στο αντικειμενικό σύστημα και β) όταν ως επαγγελματική εγκατάσταση χρησιμοποιείτε η κατοικία του ελεύθερου επαγγελματία. Έτσι:

Α' Περίπτωση.

Για τους ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν το επάγγελμα του φυσιοθεραπευτή, του οικονομολόγου, του σύμβουλου επιχειρήσεων, του λογιστή ή φοροτέχνη και του αναλυτή – προγραμματιστή, σε περίπτωση συστέγασης το συνολικό ποσό της μισθωτικής αξίας επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση ελευθέρων επαγγελματιών. Κατά διαφορετικό τρόπο προβλέπεται ο μερισμός της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης σε περίπτωση συστέγασης δικηγόρων, γιατρών, οδοντιάτρων, κτηνιάτρων και ψυχολόγων. Για τις κατηγορίες αυτές των ελευθέρων επαγγελματιών σε περίπτωση συστέγασής τους ο μερισμός της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης γίνεται με βάση το εμβαδόν της εγκατάστασης και με κατώτερο όριο εμβαδού κατά περίπτωση. Έτσι για τους δικηγόρους έχει ορισθεί ότι σε περίπτωση συστέγασής τους σε κάθε συστεγαζόμενο δεν μπορεί να αναλογεί εμβαδόν μικρότερο από 20 τ.μ. και για τους γιατρούς, τους οδοντιάτρους, τους κτηνιάτρους και τους

ψυχολόγους δεν μπορεί να αναλογεί για κάθε συστεγαζόμενο εμβαδόν μικρότερο από 40 τ.μ.

B' Περίπτωση.

Περιορισμός της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης ισχύει και στις περιπτώσεις όπου ορισμένοι ελεύθεροι επαγγελματίες υπαγόμενοι στο αντικειμενικό σύστημα χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους. Έτσι, για τους γιατρούς, τους οδοντιάτρους και τους ψυχολόγους έχει ορισθεί ότι, αν χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνονται 40 τ.μ. ανεξάρτητα από την επιφάνεια της κατοικίας, ενώ για δικηγόρους, λαμβάνονται 20 τ.μ. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, αν οι πιο πάνω ελεύθεροι επαγγελματίες δεν συστεγάζονται και μισθώνουν εγκατάσταση η ασκούν το επάγγελμά τους σε δωρεάν παραχωρούμενη εγκατάσταση δεν τίθεται θέμα κατώτατου ορίου τ.μ. καθώς και όταν ιδιοχρησιμοποιούν ιδιότητα γραφεία, ιατρεία κλπ. Στις περιπτώσεις αυτές για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπόψη η πραγματική επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης.

2.3.3 Κλιμάκωση του ελάχιστου εισοδήματος.

Το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης αποτελεί τη φορολογική βάση για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα, με εξαίρεση τους καλλιτέχνες και τους τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης, για τους οποίους δεν ισχύει αυτή η φορολογική βάση αφού για αυτούς δεν υπολογίζεται μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης.

Η φορολογική αυτή βάση προσαυξάνεται για τους οικονομολόγους, τους συμβούλους επιχειρήσεων, τους λογιστές ή φοροτέχνες και τους αναλυτές – προγραμματιστές, τους γιατρούς, τους κτηνιάτρους, τους οδοντιάτρους τους ψυχολόγους και τους φυσιοθεραπευτές, ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος : από το 4^ο έτος μέχρι και το 20^ο κατά 10% ανά έτος, ενώ μειώνεται από το 21^ο έτος κατά 10% ανά έτος. Εξαιρούνται από την κλιμάκωση αυτή, εκτός των καλλιτεχνών και των τραγουδιστών νυχτερινών κέντρων διασκέδασης και οι δικηγόροι για τους οποίους εφαρμόζονται άλλα κριτήρια κλιμάκωσης της φορολογικής βάσης.

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση διακοπής του ελεύθερου επαγγέλματος και επανέρναξης με το ίδιο αντικείμενο εργασιών ή με συναφές αντικείμενο από αυτά που υπάγονται στην κλιμάκωση της φορολογικής βάσης, η κλιμάκωση υπολογίζεται με τα συνολικά έτη πραγματικής άσκησης του επαγγέλματος, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα έτη διακοπής άσκησης επαγγέλματος. Ακόμη, σε περίπτωση μεταβολής του αντικειμένου εργασιών δεν λαμβάνονται υπόψη τα έτη άσκησης του προηγούμενου επαγγέλματος εφόσον το νέο επάγγελμα δεν είναι συναφές με το προηγούμενο. Έτσι, αν ο οικονομολόγος ο οποίος άσκησε αυτό το επάγγελμα για μια πενταετία, στη συνέχεια πήρε πτυχίο ιατρού και έκανε έναρξη εργασιών, η προσαύξηση θα αρχίσει να μετράει από το έτος που έκανε έναρξη εργασιών.

Εξάλλου, στις περιπτώσεις που ελεύθερος επαγγελματίας συμμετείχε σε εταιρία ελεύθερων επαγγελμάτων και στη συνέχεια άσκησε το ίδιο ή συναφές επάγγελμα ατομικώς, για την προσαύξηση της φορολογικής βάσης με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος λαμβάνονται υπόψη και τα έτη άσκησης του επαγγέλματος ως μέλους της εταιρίας ελεύθερων επαγγελματιών.

Για τον υπολογισμό της προσαύξησης της φορολογικής βάσης με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, υπολογίζονται και τα έτη

απασχόλησης του γιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, ψυχολόγου, φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγου, σύμβουλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή – προγραμματιστή, με σχέση μίσθωσης εργασίας ή με άλλη σχέση π.χ. μίσθωσης έργου, με την προϋπόθεση ότι η απασχόληση αυτή υπερβαίνει τα 10 έτη. Σε αυτήν την περίπτωση τα πιο πάνω πρόσωπα κατατάσσονται στο 10^ο έτος άσκησης του επαγγέλματος.

Για την εφαρμογή της ρύθμισης αυτής ορίζεται ότι :

α) Σε περίπτωση διακεκομμένης χρονικά απασχόλησης του ελεύθερου επαγγελματία, με σχέση μίσθωσης εργασίας ή με άλλη σχέση για την κατάταξή του, λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα του χρόνου απασχόλησης ως μισθωτού ή με άλλη σχέση, ανεξάρτητα από το πρόσωπο του εργοδότη.

β) Για τον υπολογισμό της δεκαετίας προσμετρά ο χρόνος παροχής υπηρεσιών με σχέση μίσθωσης εργασίας ή με άλλη σχέση, εφόσον αυτές οι εργασίες είναι όμοιες ή συναφείς με το ασκούμενο ελευθέριο επάγγελμα. Δεν προσμετρείται, για παράδειγμα, ο χρόνος εργασίας με σχέση μίσθωσης εργασίας που είχε παρασχεθεί με την ιδιότητα του λογιστή για ελεύθερο επαγγελματία ο οποίος ήδη ασκεί το επάγγελμα του φυσιοθεραπευτή. Αν όμως λογιστής απασχολήθηκε ως σύμβουλος επιχειρήσεων είτε με σχέση μίσθωσης εργασίας είτε με σχέση μίσθωσης έργου, για τον υπολογισμό της δεκαετίας θα προσμετρηθεί ο χρόνος απασχόλησης και στις δύο αυτές απασχολήσεις. Έτσι για τον ελεύθερο επαγγελματία που ασκεί το επάγγελμα του συμβούλου επιχειρήσεων υπολογίζεται όλος ο χρόνος της προηγούμενης απασχόλησης του ως μισθωτός ή της παροχής υπηρεσιών με άλλη σχέση, ως οικονομολόγου, λογιστή, φοροτέχνη ή αναλυτή – προγραμματιστή.

γ) Στην περίπτωση που τα πιο πάνω πρόσωπα έχουν συμπληρώσει δεκαετή υπηρεσία ως μισθωτοί ή με άλλη σχέση κατατάσσονται στο 10^ο έτος άσκησης του επαγγέλματος και υπολογίζεται για αυτούς ελάχιστο

εισόδημα, ανεξάρτητα αν έχει συμπληρωθεί τριετία άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματος, η οποία αποτελεί προϋπόθεση υπαγωγής στο αντικειμενικό σύστημα. Δηλαδή τα πιο πάνω πρόσωπα εφόσον έχουν συμπληρώσει δεκαετή υπηρεσία ως μισθωτοί ή με άλλη σχέση θα καταταγούν στο δέκατο έτος άσκησης του επαγγέλματος και θα υπολογισθεί για αυτά ελάχιστο εισόδημα έστω και αν το ελευθέριο επάγγελμα το άσκησαν μερικώς μόνο μήνες μέσα στο οικονομικό έτος.

2.4 Προσδιορισμός Ελάχιστου Ποσού Καθαρού Εισοδήματος Από Ελευθέριο Επάγγελμα για το Οικονομικό Έτος 1998.

2.4.1 Οικονομολόγοι – Λογιστές – Αναλυτές – Προγραμματιστές – Σύμβουλοι Επιχειρήσεων.

2.4.1.1 Επαγγελματική Αμοιβή.

Για το 1998 ορίζεται σε 2.300.000 δρχ. που αντιστοιχεί σε ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού λογιστή στο πρώτο έτος υπηρεσίας και αναπροσαρμόζεται κάθε έτος.

2.4.1.2 Μισθωτική Αξία.

Η μισθωτική αξία είναι ίση με το γινόμενο της τιμής ζώνης, των τετραγωνικών μέτρων και του συντελεστή 8,25%.

$$M.A. = T.Z. \times \tau.μ. \times 8,25\%$$

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

β) Σε συστέγαση η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών και για την αντιστοιχούσα επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης δεν τίθεται όριο τ.μ. στέγης. Όταν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε κατοικία τότε υπολογίζεται επιφάνεια 20 τ.μ.

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

2.4.1.3 Πρόσθετα Κριτήρια Αυξητικά.

α) Χρόνος ασκήσεως επαγγέλματος.

Προσαυξάνεται το Ελάχιστο καθαρό εισόδημα κατά 10% κάθε έτος μετά το 4^ο έως το 20^ο και μειούται κατά 10% ανά έτος από το 21^ο και μετά.

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

β) Τίτλοι Σπουδών.

Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσαυξάνεται επιπλέον κατά :

- ι) 10% για πτυχιούχους Ελληνικών και Ξένων Πανεπιστημίων.
- ιι) 5% για πτυχιούχους Τ.Ε.Ι.

Αν είναι κάτοχος πτυχίου Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι. λαμβάνεται υπόψη το κριτήριο με την μεγαλύτερη προσαύξηση.

2.4.1.4 Πρόσθετα Κριτήρια Μειωτικά.

α) Μισθωτές Υπηρεσίες.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 50% αν δηλώνεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και διαθέτουν επαγγελματική στέγη. Δεν μπορεί όμως το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του 50% του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος να είναι μικρότερο από το 100% του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος.

2.4.1.5 Μη εφαρμογή των Αντικειμενικών Κριτηρίων.

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

β) Αν είναι πάνω από 65 ετών, εφόσον ασκεί το επάγγελμα περισσότερο από 10 έτη.

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

δ) Αν το δηλούμενο εισόδημα είναι μεγαλύτερο του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος.

ε) Αν δηλώνουν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και χρησιμοποιούν ως επαγγελματική στέγη την κατοικία τους αρκεί το συνολικό εισόδημα που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος να μην είναι κατώτερο από το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα.

στ) Οι λογιστές ή φοροτεχνικοί ή σύμβουλοι επιχειρήσεων για την παρεπόμενη δραστηριότητα παραγωγού ή μεσίτη ασφαλειών ή εκμετάλλευση φωτοαντιγραφικού μηχανήματος.

ζ) Αν είναι εγκατεστημένοι σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους.

2.4.2 Ιατροί

2.4.2.1 Επαγγελματική Αμοιβή.

Για το 1998 ορίζεται σε 3.300.000 δραχ. που αντιστοιχεί σε ετήσιες τακτικές αποδοχές ιατρού επιμελητή Β' του ΕΣΥ στο πρώτο έτος υπηρεσίας και αναπροσαρμόζεται κάθε έτος.

2.4.2.2 Μισθωτική Αξία.

Η μισθωτική αξία είναι ίση με το γινόμενο της τιμής ζώνης, των τετραγωνικών μέτρων και του συντελεστή 8,25%.

$$M.A. = T.Z. \times \tau.μ. \times 8,25\%$$

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

β) Σε συστέγαση η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών και για την αντιστοιχούσα επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 40τ.μ.. Όταν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε κατοικία τότε υπολογίζεται επιφάνεια 40 τ.μ.

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

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

2.4.2.3 Πρόσθετα Κριτήρια Αυξητικά.

α) Χρόνος ασκήσεως επαγγέλματος.

Προσαυξάνεται το Ελάχιστο καθαρό εισόδημα κατά 10% κάθε έτος μετά το 4^ο έως το 20^ο και μειούται κατά 10% ανά έτος από το 21^ο και μετά.

Αν προ της ενάρξεως του επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας, περισσότερο από μια δεκαετία, σε όλα τα δημόσια ή ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και συναφείς υπηρεσίες, τότε κατατάσσονται στο 10^ο έτος άσκησης του επαγγέλματός τους.

β) Ειδικότητα.

Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσαυξάνεται επιπλέον κατά :

ι) 40% για χειρουργούς όλων των ειδικοτήτων, Μαιευτήρες, Ορθοδοντικούς, Γναθοχειρουργούς οδοντίατρους.

ιι) 15% για όλες τις κλινικές ειδικότητες ιατρών.

Δεν περιλαμβάνονται οι ασκούντες αποκλειστικά τις εργαστηριακές ειδικότητες : Εργαστηριακή αιματολογία, Ιατροδικαστική, Κυτταρολογία, Μικροβιολογία, Παθολογική Ανατομική, Ακτινοδιάγνωση, Πυρηνική

ιατρική, καθώς και οι οδοντίατροι εξαιρεση των Ορθοδοντικών και Γναθοχειρουργών.

γ) Πανεπιστημιακοί ή Επαγγελματικοί τίτλοι.

Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσαυξάνεται επιπλέον κατά :

- ι) 50% για τους καθηγητές Πανεπιστημίων οποιασδήποτε βαθμίδας.
- ιι) 20% για τους λέκτορες, τους κατέχοντες μεταπτυχιακούς τίτλους ή επαγγελματικούς τίτλους.

2.4.2.4 Πρόσθετα Κριτήρια Μειωτικά.

α) Μισθωτές Υπηρεσίες.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 50% αν δηλώνεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Δεν μπορεί όμως το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του 50% του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος να είναι μικρότερο από το 100% του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος.

β) Τόπος κατοικίας και άσκησης επαγγέλματος.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 30% αν κατοικεί και ασκεί το επάγγελμά του σε παραμεθόριο περιοχή.

γ) Στρατιωτικοί ιατροί.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 25% αν ασκούν το επάγγελμα τους λιγότερο από 5 έτη στην ίδια πόλη.

2.4.2.5 Μη εφαρμογή των Αντικειμενικών Κριτηρίων.

α) Κατά τα τρία πρώτα χρόνια της άσκησης του επαγγέλματος και εφόσον δεν παρήλθαν 10 έτη από την απόκτηση του πτυχίου. Για τον

υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο από εκείνο στο οποίο υπέβαλε ο φορολογούμενος για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος.

β) Αν είναι πάνω από 65 ετών, εφόσον ασκεί το επάγγελμα περισσότερο από 10 έτη.

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

δ) Αν το δηλούμενο εισόδημα είναι μεγαλύτερο του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος.

ε) Αν είναι εγκατεστημένοι σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους.

2.4.3 Δικηγόροι

2.4.3.1 Επαγγελματική Αμοιβή.

Για το 1998 ορίζεται σε 2.300.000 δρχ. που αντιστοιχεί σε εισόδημα δικηγόρων με 30 παραστάσεις, αναπροσαρμόζεται κάθε έτος στρογγυλοποιημένο στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδων.

2.4.3.2 Μισθωτική Αξία.

Η μισθωτική αξία είναι ίση με το γινόμενο της τιμής ζώνης, των τετραγωνικών μέτρων και του συντελεστή 8,25%.

$$M.A. = T.Z. \times \tau.μ. \times 8,25\%$$

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

β) Σε συστέγαση η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών και για την αντιστοιχούσα επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 20τ.μ.. Όταν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε κατοικία τότε υπολογίζεται επιφάνεια 20 τ.μ.

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

2.4.3.3 Πρόσθετα Κριτήρια Αυξητικά.

α) Αριθμός Παραστάσεων.

i) 1% προσauξάνεται το ελάχιστο καθαρό εισόδημα για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης άνω των 30 κατ' έτος. Εξαιρούνται τα γραμμάτια προείσπραξης που αφορούν σε διεξαγωγές, παραστάσεις ενώπιον Πταισματοδικείου και μεταβιβάσεις ακινήτων, τις κατ' αποκοπή παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, των δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, των ασφαλιστικών εταιριών, του επικουρικού κεφαλαίου και των τραπεζών, καθώς και των εργατικών υποθέσεων, για τις οποίες υποβάλλεται το εργολαβικό συμβόλαιο στην αρμόδια ΔΟΥ.

ii) 3% προσauξάνεται το ελάχιστο καθαρό εισόδημα για κάθε παράσταση σε τριμελή Εφετεία. Ισχύουν οι παραπάνω εξαιρέσεις της περίπτωσης (α).

iii) 5% προσauξάνεται το ελάχιστο καθαρό εισόδημα για κάθε παράσταση σε πενταμελή Εφετεία. Ισχύουν οι παραπάνω εξαιρέσεις της περίπτωσης (α).

iv) 10% προσauξάνεται το ελάχιστο καθαρό εισόδημα για κάθε παράσταση σε Εφετεία Κακουργημάτων, Κακουργιοδικεία και ανώτατα δικαστήρια. Ισχύουν οι παραπάνω εξαιρέσεις της περίπτωσης (α).

v) 10.000 προσauξάνεται το ελάχιστο καθαρό εισόδημα ανά ομόδικο στις περιπτώσεις των εργατικών υποθέσεων όταν δεν έχει υποβληθεί το εργολαβικό συμβόλαιο στην αρμόδια ΔΟΥ.

vi) Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσauξάνει με το 50% του ποσού που προκύπτει από τις κατ' αποκοπή παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, των δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, των ασφαλιστικών εταιριών, του επικουρικού κεφαλαίου και των τραπεζών εφόσον το ποσό αυτό δεν προκύπτει από σχετική βεβαίωση.

vii) Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσauξάνει με το 50% του μερίσματος που διανέμεται κατ' έτος από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο.

β) Πανεπιστημιακοί ή Επαγγελματικοί τίτλοι.

Το ελάχιστο καθαρό εισόδημα προσauξάνεται επιπλέον κατά :

i) 50% για τους καθηγητές

ii) 20% για τους λέκτορες

2.4.3.4 Πρόσθετα Κριτήρια Μειωτικά.

α) Αριθμός Παραστάσεων.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα που διαμορφώθηκε έως και πριν την προσauξηση λόγω των Πανεπιστημιακών τίτλων μειώνεται κατά 1,5% για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης κάτω των 30 κατ' έτος.

2.4.3.5 Μη εφαρμογή των Αντικειμενικών Κριτηρίων.

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

β) Αν είναι πάνω από 65 ετών, εφόσον ασκεί το επάγγελμα περισσότερο από 10 έτη.

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

δ) Όσοι ασκούν το επάγγελμα παράλληλα με πάγια αντιμισθία ή είναι μισθωτοί ή συνταξιούχοι με την προϋπόθεση να έχει λιγότερες από 5 παραστάσεις σε Εφετεία Κακουρηγημάτων, Κακουργοδικεία και ανώτατα δικαστήρια συνολικά. Το συνολικό όμως εισόδημα των δικηγόρων που προέρχεται από Μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα.

ε) Αν είναι εγκατεστημένοι σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους.

2.4.4 Οδοντίατροι – Ψυχολόγοι.

2.4.4.1 Επαγγελματική Αμοιβή.

Για το 1998 ορίζεται σε 2.300.000 δρχ.

2.4.4.2 Μισθωτική Αξία.

Η μισθωτική αξία είναι ίση με το γινόμενο της τιμής ζώνης, των τετραγωνικών μέτρων και του συντελεστή 8,25%.

$$M.A. = T.Z. \times \tau.μ. \times 8,25\%$$

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

β) Σε συστέγαση η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών και για την αντιστοιχούσα επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 40τ.μ.. Όταν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε κατοικία τότε υπολογίζεται επιφάνεια 40 τ.μ.

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

2.4.4.3 Πρόσθετα Κριτήρια Αυξητικά.

α) Χρόνος ασκήσεως επαγγέλματος.

Προσαυξάνεται το Ελάχιστο καθαρό εισόδημα κατά 10% κάθε έτος μετά το 4^ο έως το 20^ο και μειούται κατά 10% ανά έτος από το 21^ο και μετά.

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

2.4.4.4 Πρόσθετα Κριτήρια Μειωτικά.

α) Μισθωτές Υπηρεσίες.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 50% αν δηλώνεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Δεν μπορεί όμως το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του 50% του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος να είναι μικρότερο από το 100% του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος.

β) Τόπος κατοικίας και άσκησης επαγγέλματος.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 30% αν κατοικεί και ασκεί το επάγγελμά του σε παραμεθόριο περιοχή.

γ) Στρατιωτικοί ιατροί.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 25% αν ασκούν το επάγγελμα τους λιγότερο από 5 έτη στην ίδια πόλη.

2.4.4.5 Μη εφαρμογή των Αντικειμενικών Κριτηρίων.

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

β) Αν είναι πάνω από 65 ετών, εφόσον ασκεί το επάγγελμα περισσότερο από 10 έτη.

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

δ) Αν το δηλούμενο εισόδημα είναι μεγαλύτερο του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος.

ε) Αν είναι εγκατεστημένοι σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους.

2.4.5 Φυσιοθεραπευτές – Κτηνίατροι.

2.4.5.1 Επαγγελματική Αμοιβή.

Για το 1998 ορίζεται σε 2.300.000 δρχ.

2.4.5.2 Μισθωτική Αξία.

Η μισθωτική αξία είναι ίση με το γινόμενο της τιμής ζώνης, των τετραγωνικών μέτρων και του συντελεστή 8,25%.

$$M.A. = T.Z. \times \tau.μ. \times 8,25\%$$

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

β) Σε συστέγαση η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών. Για τον Κτηνίατρο τίθεται κατώτατο όριο επιφάνειας επαγγελματικής εγκατάστασης 40 τ.μ. ενώ για τον Φυσιοθεραπευτή δεν τίθεται κατώτατο όριο τ.μ. επιφάνειας. Όταν η επαγγελματική στέγη βρίσκεται σε κατοικία ή ιδιόκτητα γραφεία, ιατρεία κλπ ή δωρεάν παραχωρούμενη εγκατάσταση τότε υπολογίζεται επιφάνεια για τους Φυσιοθεραπευτές και τους Κτηνιάτρους τα 20 τ.μ. Ειδικά για τους Φυσιοθεραπευτές η μισθωτική αξία που λαμβάνεται υπόψη μειώνεται κατά 30%.

γ) Όταν δεν ασκεί ατομικά το ελεύθερο επάγγελμα και το εισόδημά του προέρχεται από συμμετοχή σε μια ή περισσότερες εταιρίες ελευθέρων επαγγελματιών (Ο.Ε., Ε.Ε.) ως επαγγελματική στέγη θεωρείται αυτή που

αντιστοιχεί στην εταιρία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό και δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 40 τ.μ. για τον Κτηνίατρο ενώ για τον Φυσιοθεραπευτή δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 20 τ.μ.

2.4.5.3 Πρόσθετα Κριτήρια Αυξητικά.

α) Χρόνος ασκήσεως επαγγέλματος.

Προσαυξάνεται το Ελάχιστο καθαρό εισόδημα κατά 10% κάθε έτος μετά το 4^ο έως το 20^ο και μειούται κατά 10% ανά έτος από το 21^ο και μετά.

Αν προ της ενάρξεως του επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας, περισσότερο από μια δεκαετία, σε όλα τα δημόσια ή ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και συναφείς υπηρεσίες, τότε κατατάσσονται στο 10^ο έτος άσκησης του επαγγέλματός τους.

2.4.5.4 Πρόσθετα Κριτήρια Μειωτικά.

α) Μισθωτές Υπηρεσίες.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 50% για τους Κτηνιάτρους αν δηλώνεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Δεν μπορεί όμως το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του 50% του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος να είναι μικρότερο από το 100% του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος. Η ανωτέρω μείωση ισχύει και για τον Φυσιοθεραπευτή εφόσον διαθέτει επαγγελματική στέγη.

β) Τόπος κατοικίας και άσκησης επαγγέλματος.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 30% αν κατοικεί και ασκεί το επάγγελμά του σε παραμεθόριο περιοχή.

γ) Στρατιωτικοί Κτηνίατροι.

Το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα μειώνεται κατά 25% αν ασκούν το επάγγελμα τους λιγότερο από 5 έτη στην ίδια πόλη.

2.4.5.5 Μη εφαρμογή των Αντικειμενικών Κριτηρίων.

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

β) Αν είναι πάνω από 65 ετών, εφόσον ασκεί το επάγγελμα περισσότερο από 10 έτη.

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

δ) Αν το δηλούμενο εισόδημα είναι μεγαλύτερο του Ελάχιστου Καθαρού Εισοδήματος.

ε) Αν είναι εγκατεστημένοι σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους.

στ) Αν ο φυσιοθεραπευτής δηλώνει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και χρησιμοποιεί ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία του. Δεν μπορεί όμως το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση του ελεύθεριου επαγγέλματος να είναι μικρότερο από το Ελάχιστο Καθαρό Εισόδημα.

2.4.6 Καλλιτέχνες – Τραγουδιστές κέντρων διασκέδασης.

$$Ε.Κ.Ε. = Ε.Α. \times \Sigma.Δ. \times \Sigma.Ε. \times \Sigma.Π.$$

2.4.6.1 Επαγγελματική Αμοιβή.

Για το 1998 ορίζεται σε 3.300.000 δρχ. και αντιστοιχεί σε ετήσιες αποδοχές μουσικού με βασικό το κατώτερο προβλεπόμενο ημερομίσθιο προσαυξημένο κατά 30%.

2.4.6.2 Συντελεστής Εμφάνισης.

Ως συντελεστής εμφάνισης ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των εμφανίσεων του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή στα κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες και παρονομαστή τον αριθμό 330, δηλαδή είναι

$$\Sigma.Ε. = 1 + (\text{αριθ. εμφανίσεων} / 330).$$

2.4.6.3 Συντελεστής Δισκογραφίας.

Ως συντελεστής δισκογραφίας ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των διατιθέντων στην αγορά δίσκων, κασετών και λουπών συναφών, μειούμενου όμως κατά τον αριθμό 1.500 και παρονομαστή τον αριθμό 30.000, δηλαδή είναι

$$\Sigma.Δ. = 1 + [(\text{αρ.δίσκων} - 1500) / 30.000].$$

2.4.6.4 Συντελεστής Προβολής.

Ως συντελεστής δισκογραφίας ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή το γινόμενο του αριθμού εμφανίσεων του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή στα κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες με τον αριθμό των διατιθέντων στην αγορά δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών και παρονομαστή το διπλάσιο ποσό της επαγγελματικής αμοιβής, δηλαδή είναι

$$\Sigma.Π. = 1 + [(\text{αριθ. εμφανίσεων} \times \text{αρ.δίσκων}) / (\text{Ε.Α.} \times 2)].$$

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΣΤΗΝ ΠΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.

3.1 Η Φοροδιαφυγή ως Ελληνικό φαινόμενο και τα αίτια εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων.

Με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων το κράτος προσπάθησε να περιορίσει την φοροδιαφυγή, ιδίως ορισμένων κατηγοριών φορολογούμενων, οι οποίες κάνουν φοροδιαφυγή σε μεγάλη έκταση. Τι είναι όμως η φοροδιαφυγή; Ως ορισμός της φοροδιαφυγής μπορούμε να αναφέρουμε ότι είναι η μερική ή ολική άρνηση των φορολογουμένων να εκπληρώσουν τη νόμιμη συμμετοχή τους στα δημόσια βάρη ανάλογα με την φοροδοτική τους ικανότητα.

Έτσι, παραβιάζουν τον ελληνικό φορολογικό νόμο, ο οποίος εξειδικεύει το συνταγματικό ορισμό, που ορίζει ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη χωρίς διακρίσεις και ανάλογα με τις δυνάμεις τους, δηλαδή ανάλογα με την φοροδοτική τους ικανότητα. Η διάταξη αυτή του συντάγματος, αποτελεί για τον νομοθέτη και τα δικαστήρια το κριτήριο της φορολογικής δικαιοσύνης σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση επιβολής φόρου, κατά την διαδικασία του άρθρου 78 του Συντάγματος. Η φοροδοτική ικανότητα και η χωρίς διακρίσεις καθολικότητα της φορολογικής επιβάρυνσης των πολιτών, που αποτελούν τον πυρήνα της φορολογικής δικαιοσύνης, συνιστούν στον νομοθέτη ένα σύγχρονο, δίκαιο και ορθολογικό φορολογικό σύστημα με ορθή κατανομή των φορολογικών βαρών, αρκετά αυστηρό και ασφαλές ώστε οι πολίτες να μην επιβαρύνονται υπερβολικά σε όφελος των φοροφυγάδων και το κράτος να μπορεί να εισπράττει όσα του είναι απαραίτητα για να προσφέρει σωστές υπηρεσίες στον πολίτη.

Η φοροδιαφυγή, ως τμήμα της παραοικονομίας, στην Ελλάδα αποτελούσε και αποτελεί ένα μεγάλο πρόβλημα για το Ελληνικό κράτος. Οι διαστάσεις της φοροδιαφυγής στην χώρα μας κατά τα έτη 1980 έως 1993

μεγάλωσαν επικίνδυνα με αποτέλεσμα το κράτος να εισπράττει κάθε χρόνο και λιγότερα, από όσα υπολόγιζε, από τις επιφανείς οικονομικά τάξεις, όπως είναι οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες. Όλες οι προσπάθειες σε εκείνα τα χρόνια ήταν σπασμωδικές, με πολλά κενά και το μόνο που κατάφερναν ήταν να κάνουν το φορολογικό μας σύστημα όλο και πιο πολύπλοκο.

Δεν πρέπει να ξεχνάμε, όμως ότι το επίπεδο της φορολογικής συνείδησης των Ελλήνων είναι αρκετά χαμηλό. Ο Έλληνας φορολογούμενος βλέπει, παραδοσιακά πλέον, το κράτος ως έναν εχθρό που προσπαθεί να κλέψει με κάθε τρόπο όσα περισσότερα μπορεί από το εισόδημά του. Βέβαια, ο ίδιος φορολογούμενος διαμαρτύρεται καθημερινά στις δημόσιες υπηρεσίες για χαμηλής ποιότητας υπηρεσίες και κατηγορεί τον Δημόσιο Τομέα για ανικανότητα να εξυπηρετήσει σωστά, δίκαια και γρήγορα τον έλληνα φορολογούμενο.

Η παιδεία, λοιπόν των ελλήνων σε συνδυασμό με λανθασμένες, ως προς την κατεύθυνση, παρεμβάσεις του κράτους στο φορολογικό μας σύστημα, (άνιση συμμετοχή των μισθωτών και των συνταξιούχων στα φορολογικά βάρη) ανάγκασαν την πολιτεία να θεωρεί ότι από τα μεγαλύτερα προβλήματα της Ελλάδος ήταν η Φοροδιαφυγή. Τούτο συνέβη διότι η φοροεισπρακτική αποτελεσματικότητα του κράτους χειροτέρευε και οι πόροι για την επιβίωσή του δεν ήταν πλέον αρκετοί. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα το υπερβολικό δανεισμό και την χειροτέρευση της οικονομικής κατάστασης της χώρας γενικότερα, τόσο βραχυχρόνια όσο και μακροχρόνια.

Τα αντικειμενικά κριτήρια προσπάθησαν να αντιμετωπίσουν το πρόβλημα της φοροδιαφυγής, με μερικά όμως αποτελέσματα. Ο πρώτος λόγος για την μερική επιτυχία τους ήταν από την πλημμυρή εφαρμογή τους, μιας και ο κρατικός μηχανισμός της Ελλάδος δεν διέθετε επαρκή υλικοτεχνικά μέσα και υπαλλήλους με ικανά προσόντα ώστε να έχουμε μια

σωστή εφαρμογή του νέου συστήματος κατά τον πρώτο χρόνο υλοποίησής του. Ο δεύτερος λόγος είναι η ίδια η φύση του. Δεν μπορεί ένα σύστημα αντικειμενικό να είναι πάντα δίκαιο διότι τα υποκειμενικά στοιχεία έχουν ένα μεγάλο ρόλο για την επιτυχία ή όχι, μιας επιχείρησης ή ενός ελεύθερου επιχειρηματία. Πολλά από αυτά τα έλαβε υπόψη του ο νομοθέτης αλλά, εκ του αποτελέσματος, δεν άμβλυναν το πρόβλημα σημαντικά.

Αναμφισβήτητα, οι νόμοι 2214/94 και 2238/94 είχαν πολλές ατέλειες με δυσάρεστα ή ευχάριστα αποτελέσματα για αρκετές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες. Το οικονομικό όμως αποτέλεσμα για το κράτος, με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων ήταν πολύ μικρότερο από το αναμενόμενο. Αντί όμως το Ελληνικό κράτος να βελτιώσει τις ανισότητες που προέκυπταν από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων, προχώρησε σε αύξηση των συντελεστών της μισθωτικής αξίας (από 6% το 1995 έφτασε το 8,25% για το 1998) σε μια περίοδο που η αγορά ακινήτων γνώριζε άνθηση και η αντικειμενικές αξίες ακινήτων ήταν βέβαιο ότι θα αυξηθούν ενώ ο πληθωρισμός ήταν ακόμη σε αρκετά υψηλά επίπεδα.

Όλα τα παραπάνω είχαν όμως, μόνο εισπρακτικό σκοπό για να βελτιωθούν τα έσοδα του κράτους ενόψει της ένταξής μας στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση και για να δικαιολογήσουν την εφαρμογή του συστήματος των αντικειμενικών κριτηρίων ως αποδοτική.

3.2 Ατέλειες ή ωφέλειες των αντικειμενικών κριτηρίων.

Το αντικειμενικό σύστημα φορολόγησης ήταν για πολλούς αυτό που έδωσε το τελειωτικό χτύπημα σε μικρές κυρίως επιχειρήσεις και πολλούς ελεύθερους επαγγελματίες. Τούτο διότι από την φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι βέβαιο ότι πάντα υπάρχει στην οικονομία ένας αριθμός επιχειρήσεων που σημειώνει ζημιές. Αυτό αφορά ένα ποσοστό από

10% έως 20% που μπορεί να είναι αρκετά αυξημένο σε περιόδους ύφεσης, μεγάλων διαρθρωτικών μεταβολών και υψηλών επιτοκίων σαν αυτές που πέρασε πρόσφατα η χώρα μας.

Οι επιχειρήσεις όμως που πραγματοποίησαν ζημιά, δεν μπορούν να το αποδείξουν διότι με το αντικειμενικό σύστημα καταργήθηκε η σημασία των βιβλίων για την επιχείρηση καθώς και η έννοια της οικονομικής ζημιάς. Έτσι οι επιχειρήσεις φορολογούνται επί ανύπαρκτων εισοδημάτων και στην καλύτερη περίπτωση, αφού έχουν ήδη πληρώσει του 50% του βεβαιωμένου φόρου, καλούνται να αποδείξουν στο φορολογικό δικαστήριο την ανωτέρα βία που τους οδήγησε στην πραγματοποίηση της ζημιάς. Το γεγονός αυτό είναι ένα από αυτά που καταδεικνύουν ότι το φορολογικό αυτό σύστημα πλήττει την λειτουργία της ελεύθερης οικονομίας και καταδικάζει όσες μικρές επιχειρήσεις σημειώνουν ζημιές και τις οδηγεί στην φοροδιαφυγή για λόγους μόνο και μόνο επιβίωσης.

Τα αντικειμενικά κριτήρια δεν ανταποκρίνονται αρκετές φορές στην ελληνική πραγματικότητα, δηλαδή στην πραγματική εισοδηματική απόδοση των επιχειρήσεων και κυρίως με τον πραγματικό ρόλο τους στην ελληνική οικονομία και κοινωνία.

Η τακτική των μέσων όρων, που πρεσβεύει το αντικειμενικό σύστημα φορολόγησης μάλλον δεν είναι η πραγματικότητα της οικονομικής κατάστασης των φορολογουμένων. Η συμπληρωματική άσκηση επαγγέλματος έτσι ώστε να υπάρξει αύξηση των οικογενειακών εισοδημάτων, χωρίς όμως αυτή να αποτελεί πλήρης απασχόληση, είναι καθημερινό φαινόμενο της ελληνικής οικονομίας. Παρακάτω θα παραθέσουμε μια σειρά αντιπροσωπευτικών παραδειγμάτων για την καλύτερη κατανόηση της αδικίας που συντελείται με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος φορολόγησης.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση φασών.

Εταιρία παροχής υπηρεσιών.

Στεγάζεται σε ημιυπόγειο χώρο 51τ.μ. με αντικειμενική τιμή 115.000.

Μισθωτική αξία $115.000 \times 51 = 5.865.000$

$5.865.000 \times 8.25\% = 483.862$

Επαγγελματική Αμοιβή 2.500.000

Προσαύξηση 30% 750.000

3.250.000

Το άθροισμα των δύο αυτών ποσών, προσαυξάνεται με τον συντελεστή απόδοσης της επιχείρησης που εξαρτάται από τον συντελεστή με τον οποίο υπολογίζονται τα καθαρά της κέρδη, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Συντελεστής Καθαρών Κερδών 24% άρα

Συντελεστής απόδοσης 1,2

Το τεκμαρτό καθαρό εισόδημα θα είναι $3.833.862 \times 1,2 = 4.600.634$

Σύμφωνα με την φορολογική κλίμακα του 1998 θα έπρεπε να καταβάλλει φόρο μόνο για αυτό το ποσό αν ήταν ατομική επιχείρηση :

Για τα 4.220.000 φόρο 316.500 και

Για τα 480.634 φόρο 144.190

4.600.634 460.690

Όμως η επιχείρηση εμφάνιζε στα βιβλία της ακαθάριστα έσοδα 6.328.000 και έξοδα 3.715.000 άρα τα καθαρά κέρδη της θα ανέρχονταν σε 2.613.000 και θα πλήρωνε φόρο :

Για τα 1.055.000 φόρο 0 και

Για τα 1.558.000 φόρο 77.900

2.613.000 77.900

Με το σύστημα των αντικειμενικών κριτηρίων η επιχείρηση αυτή θα πλήρωνε επιπλέον φόρο $460.690 - 77.900 = 382.790$, δηλαδή σχεδόν εξαπλάσιο από ότι θα έπρεπε να πληρώσει.

Παράδειγμα 2

Φαρμακείο.

Επιφάνεια Επαγγελματικής εγκατάστασης 68τ.μ.

Αντικειμενική τιμή 105.000.

Μισθωτική αξία $105.000 \times 68 = 7.140.000$

$7.140.000 \times 8.25\% = 589.050$

Επαγγελματική Αμοιβή **2.500.000**

Το άθροισμα των δύο αυτών ποσών, προσαυξάνεται με τον συντελεστή απόδοσης και τον συντελεστή εμπορικότητας της επιχείρησης που εξαρτάται από τον συντελεστή με τον οποίο υπολογίζονται τα καθαρά της κέρδη, και την εμπορικότητα του δρόμου όπου είναι.

Συντελεστής Καθαρών Κερδών 9% άρα

Συντελεστής απόδοσης 1,15

Εμπορικότητα 1,5 άρα Συντελεστής εμπορικότητας 1,2.

Το τεκμαρτό καθαρό εισόδημα θα είναι

$3.089.050 \times 1,15 \times 1,2 = 4.262.889$

Σύμφωνα με την φορολογική κλίμακα του 1998 θα έπρεπε να καταβάλλει φόρο μόνο για αυτό το ποσό αν ήταν ατομική επιχείρηση :

Για τα 4.220.000 φόρο 316.500 και

Για τα 42.889 φόρο 12.867

4.312.155 329.367

Όμως η επιχείρηση εμφάνιζε στα βιβλία της ακαθάριστα έσοδα 34.966.214 και έξοδα και αγορές 25.210.376 άρα τα καθαρά κέρδη της θα

ανερχόταν σε 9.755.838 και φορολογηθεί με βάση τα βιβλία της άρα θα πλήρωνε φόρο :

Για τα 7.385.000 φόρο 1.266.000 και

Για τα 2.370.838 φόρο 948.335

9.755.838 2.214.335

Τα αντικειμενικά κριτήρια, για την συγκεκριμένη επιχείρηση, μόνο την πραγματικότητα δεν καταδεικνύουν. Η επιχείρηση αυτή έχει όμως κάθε λόγο να φοροδιαφύγει παρουσιάζοντας λιγότερες πωλήσεις ή περισσότερες αγορές στα βιβλία της ώστε να εμφανίζει λιγότερα κέρδη και πληρώσει λιγότερο φόρο μιας και τα αντικειμενικά κριτήρια δεν την επηρεάζουν.

Παράδειγμα 3

Δύο περίπτερα ίδιου εμβαδού, με ίδια αντικειμενική αξία, στον ίδιο δρόμο και με ίδιο συντελεστή εμπορικότητας θεωρούνται από το αντικειμενικό σύστημα φορολόγησης ότι έχουν το ίδιο εισόδημα. Όμως το ένα περίπτερο βρίσκεται μπροστά από είσοδο σχολείου ενώ το άλλο είναι στην πίσω μεριά του σχολείου.

Σε αυτή την περίπτωση, οι ιδιοκτήτες των περιπτέρων προσπαθούν και οι δύο να φοροδιαφύγουν. Ο ένας για να επιβιώσει και ο άλλος για να πληρώσει όσο το δυνατόν λιγότερο φόρο.

3.3 Συμπεράσματα

Το αντικειμενικό σύστημα φορολόγησης όπως όλα δείχνουν, ενίσχυσε την φοροδιαφυγή. Όπως προαναφέραμε, για αυτό δεν φταίει μόνο το σύστημα από μόνο του, αλλά και το κράτος με την πλημμελή εφαρμογή του στην αρχή και με τον εισπρακτικό χαρακτήρα που του έδωσε αλλά και οι τόσα χρόνια φοροφυγάδες που τους συντήρησε και έσπρωξε προς την φοροδιαφυγή τους έντιμους μικρής κυρίως οικονομικής επιφάνειας φορολογούμενους.

Από την άλλη όμως, παρεμπόδισε όσο μπορούσε την φοροδιαφυγή των ελευθέρων επαγγελματιών οι οποίοι δρούσαν πραγματικά ασύδοτα στις

αρχές της δεκαετίας του '90 με φορολογικές δηλώσεις του 1.000.000 ενώ αγόραζαν εξοχική κατοικία. Αυτό ισχύει για την πλειοψηφία των γιατρών, των δικηγόρων, των καλλιτεχνών και όχι μόνον που εργαζόνταν ως ελεύθεροι επαγγελματίες. Οι ίδιοι φοροδιαφεύγουν και σήμερα εις βάρος του πολίτη αλλά σε μικρότερο βαθμό από ότι παλαιότερα.

Οι μόνον που έμειναν ευχαριστημένοι από την εφαρμογή του συστήματος αντικειμενικής φορολόγησης ήταν οι μισθωτοί και συνταξιούχοι και οι ιδιοκτήτες ή μέτοχοι μεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων. Ο καθένας για τους δικούς του λόγους. Οι μισθωτοί και συνταξιούχοι γιατί είδαν επιτέλους τη φορολογική επιβάρυνση να στρέφεται σε κάποιους που ήταν μέχρι τότε στο φορολογικό απυρόβλητο και να ελαφρώνονται αυτοί ελαφρώς. Οι δε ιδιοκτήτες ή μέτοχοι μεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων γιατί πρώτον τα αντικειμενικά κριτήρια δεν τους αφορούσαν επειδή τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας και άρα δεν άλλαξε κάτι για αυτούς και δεύτερον γιατί τα αντικειμενικά κριτήρια έπλητταν τους ανταγωνιστές τους και τους δινόταν μια καλή ευκαιρία για την πραγματοποίηση υψηλότερων κερδών.

Τα τελευταία χρόνια, η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα παρουσίασε σημαντική κάμψη κυρίως λόγω του αυξημένου ρυθμού ανάπτυξης της χώρας μας που οδήγησε πολλές μικρότερες επιχειρήσεις σε συγκέντρωση για την δημιουργία μεγαλύτερων μονάδων και των αυξημένων εσόδων του κράτους που του επέτρεψαν να οργανωθεί φορολογικά καλύτερα και διενεργεί ορθότερους και τακτικότερους φορολογικούς ελέγχους. Τα αντικειμενικά κριτήρια δεν βοήθησαν ουσιαστικά στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής από τις επιχειρήσεις αλλά μάλλον την ενίσχυσαν, σε αντίθεση όσον αφορά τους ελεύθερους επαγγελματίες, όπου η φοροδιαφυγή από αυτούς μειώθηκε ως έναν βαθμό.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Το παράρτημα αυτό περιλαμβάνει μερικές από τις αλλαγές που έγιναν στο φορολογικό μας σύστημα και αφορούν την φορολόγηση των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών μετά την κατάργηση του αντικειμενικού συστήματος φορολόγησης.

1) Φορολογία Επιχειρήσεων.

Μείωση συντελεστή φορολόγησης μικρομεσαίων επιχειρήσεων.

Για την ελάφρυνση των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, των δικηγορικών εταιριών καθώς και των κοινοτήτων αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, προβλέπεται η σταδιακή μείωση του συντελεστή φορολογίας από 35% σε 30% για τα κέρδη που αποκτώνται από την 1.1.1999 ή προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 1.1.1999 ως και 31.12.1999 και σε 25% από το 2000 και πέρα.

2) Καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων.

Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος επιχειρήσεων.

Χωρίς αντικειμενικά κριτήρια αλλά με βάση τα βιβλία τους θα προδιορισθεί το εισόδημα των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Πρόκειται για τις επιχειρήσεις εμπορίας αγαθών και παραγωγής που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στις οποίες τα καθαρά κέρδη θα προσδιορίζονται με βάση τα βιβλία τους (λογιστικά) αλλά και εξωλογιστικά, αν τα ακαθάριστα έσοδα πολλαπλασιαστούν με τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή η ΔΟΥ θα αναγνωρίσει ως καθαρά κέρδη το υψηλότερο ποσό που θα προκύψει από τις δύο μεθόδους. Ειδικότερα :

Στον λογιστικό προσδιορισμό προβλέπεται ότι από το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων, θα αφαιρείται το κόστος των πωληθέντων, το οποίο προσδιορίζεται αν στην απογραφή έναρξης προστεθούν οι αγορές που

έγιναν μέσα στην χρήση και στη συνέχεια αφαιρεθεί η απογραφή λήξης της περιόδου. Αν το κόστος των πωληθέντων αφαιρεθεί από τα έσοδα, τότε προκύπτουν τα μεικτά κέρδη της επιχείρησης. Στη συνέχεια θα πρέπει να αφαιρεθούν οι δαπάνες της επιχείρησης και το αποτέλεσμα θα είναι τα μικτά κέρδη της κατά την χρήση. Σημειώνεται ότι μεταξύ των δαπανών της επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται οι αμοιβές προσωπικού, τα ενοίκια που καταβάλλει, τα έξοδα για την πληρωμή λογαριασμών ΔΕΗ – ΟΤΕ – Ύδρευσης καθώς και τα διάφορα άλλα έξοδα όπως και οι αμοιβές τρίτων κλπ. Προβλέπεται ότι στις επιχειρήσεις που δεν υποχρεούνται να κάνουν απογραφή, ως απογραφή λήξης θα λαμβάνεται το 10% επί των αγορών της κρινόμενης περιόδου και ως απογραφή έναρξης το 10% της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Στον εξωλογιστικό προσδιορισμό προβλέπεται ο πολλαπλασιασμός των ακαθάριστων εσόδων με τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους. Το ποσό που θα προκύψει θα απεικονίζει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Αυτό το σύστημα υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος θα ισχύσει και για επιχειρήσεις :

α) Παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία και στοιχεία Β' ή προαιρετικά Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα ως και 20 εκατομμύρια δρχ. Για τις επιχειρήσεις των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν το ποσό αυτό δεν προβλέπεται από τις νέες διατάξεις η εφαρμογή του νέου συστήματος. Κατά συνέπεια για της επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία και στοιχεία Β' ή προαιρετικά Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και τα ακαθάριστα έσοδά τους υπερβαίνουν τα 20 εκατομμύρια δρχ τα φορολογικά καθαρά τους κέρδη θα προσδιορίζονται λογιστικώς.

β) Μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής αγαθών και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία και στοιχεία Β' ή προαιρετικά Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών πραγματοποιούν ετήσια ακαθάριστα έσοδα ως και 20 εκατομμύρια δρχ. Για τις ίδιες επιχειρήσεις των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών υπερβαίνουν τα 20 εκατομμύρια δρχ θα ισχύσει μικτό σύστημα υπολογισμού των φορολογητέων κερδών τους. Τα κέρδη από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών θα προσδιορίζονται

λογιστικώς και για τον κλάδο παραγωγής και εμπορίας αγαθών τα κέρδη θα προσδιορίζονται εξωλογιστικά. Το άθροισμα των κερδών αυτών θα συγκρίνεται με τα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης που θα προσδιορίζονται λογιστικά.

Το νέο αυτό σύστημα δεν θα εφαρμόζεται :

α) Στους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στους επιτηδευματίες που δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων.

β) Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα πάνω από 20 εκατομμύρια δρχ.

γ) Στις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής αγαθών και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία προαιρετικά Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών αποτελούν ως το 70% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων.

δ) Σε όλες τις επιχειρήσεις, εμπορικές, παροχής υπηρεσιών, ή μικτές που τηρούν βιβλία υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

ε) Στις επιχειρήσεις που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, δηλαδή επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα Δημοσίας Χρήσεως, φορτηγά αυτοκίνητα Δημοσίας Χρήσεως, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα επιπλωμένα, κάμπινγκ, και σε πλανόδιους λιανοπωλητές ή λιανοπωλητές σε κινητές λαϊκές αγορές.

στ) Στις εμπορικές – βιομηχανικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία προαιρετικά Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ειδικά για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα πιο πάνω καθαρά κέρδη αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για ως τρεις ομόρρυθμους εταίρους ή για ως τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Η επιχειρηματική αμοιβή είναι ίση με το 50% των καθαρών κερδών της εταιρίας, ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης, αποτελεί εισόδημα από εμπορικές

επιχειρήσεις και φορολογείται στο όνομα των εταίρων με την κλίμακα φόρου φυσικών προσώπων.

3) Καθαρό εισόδημα ελευθέρων επαγγελματιών.

Για το οικονομικό έτος 1999 θα πληρώσουν λιγότερους φόρους οι ελεύθεροι επαγγελματίες όχι μόνο λόγω της αύξησης του αφορολογήτου ορίου αλλά κυρίως λόγω της αλλαγής του τρόπου προσδιορισμού του εισοδήματός τους μετά την κατάργηση των αντικειμενικών κριτηρίων. Αυτό αφορά τους ιατρούς, τους οδοντιάτρους, τους κτηνιάτρους, τους ψυχολόγους, τους φυσιοθεραπευτές, τους οικονομολόγους, τους σύμβουλους επιχειρήσεων, τους λογιστές ή φοροτέχνες καθώς και τους αναλυτές – προγραμματιστές για τους οποίους καταργείται ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος.

Το καθαρό εισόδημα όλων των ελευθέρων επαγγελματιών θα προσδιορίζεται με τον συνδυασμό δύο διαφορετικών μεθόδων, εκτός της ομάδας των ιατρών που θα έχουν και τρίτη μέθοδο. Οι τρόποι αυτοί είναι οι εξής:

α) Με βάση την λογιστική μέθοδο, δηλαδή με βάση τα βιβλία και τα στοιχεία του ελεύθερου επαγγελματία που απεικονίζουν το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα, από το οποίο αν αφαιρεθούν οι δαπάνες προκύπτει το καθαρό εισόδημα.

β) Με βάση την εξωλογιστική μέθοδο. Με την μέθοδο αυτή, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται αν το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων πολλαπλασιαστεί με τον μοναδικό συντελεστή καθαρών αμοιβών που ισχύει για κάθε επάγγελμα. Σημειώνεται επίσης ότι ο εξωλογιστικός τρόπος προσδιορισμού δεν θα ισχύει αν τα ακαθάριστα έσοδα του ελεύθερου επαγγελματία υπερβαίνουν τα 40 εκατομμύρια δρχ.

γ) Ειδικά για τους γιατρούς, με βάση το γινόμενο των σταθερών επαγγελματικών δαπανών που είχε κατά την διάρκεια του έτους επί τον συντελεστή απόδοσης που είναι ανάλογος με τα έτη άσκησης επαγγέλματος και κυμαίνεται από 2,5% έως 3,5%. Οι σταθερές επαγγελματικές δαπάνες αφορούν τα δεδουλευμένα καταβαλλόμενα ή τεκμαρτά ενοίκια, το ηλεκτρικό ρεύμα, ύδρευση καθώς και τις δαπάνες για τηλεφωνική

επικοινωνία γενικά. Σε κάθε περίπτωση η ΔΟΥ θα αναγνωρίζει ως καθαρό εισόδημα για τον ελεύθερο επαγγελματία το μεγαλύτερο που προκύπτει από τον υπολογισμό με βάση τις δύο ή τρεις κατά περίπτωση μεθόδους που αναφέρονται παραπάνω. Σημειώνεται ότι το εισόδημα με βάση την τρίτη μέθοδο δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 10.000.000 δρχ. Ειδικά για τους γιατρούς, το προσδιοριζόμενο με βάση τις δαπάνες αυτές καθαρό εισόδημα προσαυξάνεται κατά 40% για τους χειρουργούς όλων των ειδικοτήτων και μαιευτήρες και κατά 15% για όλες τις άλλες κλινικές ειδικότητες.

Προβλέπεται επίσης, ότι αν ως επαγγελματική στέγη χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογούμενου, για τον υπολογισμό της δαπάνης του καταβαλλόμενου ή τεκμαρτού ενοικίου προκειμένου για ιατρό, οδοντίατρο, και ψυχολόγο, ως επιφάνεια λαμβάνονται υπόψη 40 τ.μ. ενώ για τους υπόλοιπους ελεύθερους επαγγελματίες 20 τ.μ. Επίσης, όταν ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των σταθερών επαγγελματικών δαπανών με τον συντελεστή απόδοσης περιορίζεται στο μισό. Όμως το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του 50% του υπολογιζόμενου με τις σταθερές επαγγελματικές δαπάνες δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το σύνολο του εισοδήματος με βάση τις σταθερές δαπάνες και του συντελεστή απόδοσης.

Διατηρούνται τα αντικειμενικά κριτήρια για τους δικηγόρους, αλλά μόνο για τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν το οικονομικό έτος 1999, ενώ επέρχονται σημαντικές αλλαγές στο καθεστώς φορολογίας τους. Ειδικότερα, το ελάχιστο εισόδημα που θα αποκτήσουν το 1999 οι δικηγόροι, θα προσδιοριστεί με τα αντικειμενικά κριτήρια που ίσχυαν. Ως επαγγελματική αμοιβή λαμβάνεται το ποσό των 2.500.000 δρχ. και ο συντελεστής μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης καθορίστηκε στο 8,5% από 8,25% που ίσχυε, ενώ θα ληφθούν υπόψη οι τιμές ζώνης της 1^{ης} Ιανουαρίου του 1995.

Για τα επόμενα χρόνια για τους δικηγόρους θα ισχύει ελάχιστη αμοιβή, η οποία θα ορίζεται τον Δεκέμβριο κάθε διετίας με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργείων Οικονομικών και Δικαιοσύνης και θα προεπισπράττεται από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο με τετραπλότυπο γραμμάτιο. Επιπλέον, οι δικηγορικοί σύλλογοι υποχρεούνται να

παρακρατούν φόρο εισοδήματος με συντελεστή 15% στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών που αναγράφονται στο γραμμάτιο. Ομοίως παρακρατείται φόρος εισοδήματος με τον ίδιο συντελεστή επί οποιουδήποτε ποσού εισπράττει ως μέρισμα ο δικηγόρος από τον δικηγορικό σύλλογο ή από το ταμείο συνεργασίας ή διανεμητικό λογαριασμό οποιασδήποτε μορφής. Σημειώνεται ότι στο νέο σύστημα προσδιορισμού καθαρών κερδών υπάγονται οι ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία και στοιχεία Β' ή προαιρετικά Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Για τους καλλιτέχνες ή τραγουδιστές που παρέχουν υπηρεσίες με σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών σε κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία Β' ή προαιρετικά Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το άθροισμα του καθαρού εισοδήματος που προσδιορίζεται με βάση τα βιβλία τους από παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών και αυτού από παροχή υπηρεσιών με σύμβαση μίσθωσης εργασίας, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το εισόδημα που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της επαγγελματικής αμοιβής επί τους συντελεστές εμφάνισης (ΣΕ) δισκογραφίας (ΣΔ) και προβολή (ΣΠ). Επομένως για τους καλλιτέχνες το εισόδημα θα προσδιορίζεται ως εξής :

$$\text{Εισόδημα} = \text{Επαγγελματική αμοιβή} \times \text{ΣΕ} \times \text{ΣΔ} \times \text{ΣΠ.}$$

Έτσι για τους καλλιτέχνες το νέο σύστημα προσεγγίζει το προηγούμενο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Νόμος 3323/55
- 2) Νόμος 2214/94
- 3) Νόμος 2238/94
- 4) Νόμος 2579/98
- 5) Νόμος 2682/99
- 6) Εφημερίδα «ΒΗΜΑ» 28/2/99 (Ένθετο)
- 7) Εφημερίδα «ΒΗΜΑ» 17/1/99 (Ένθετο)
- 8) Εφημερίδα «ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ» (Ένθετο)
- 9) Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π. Παπαδέας)

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1
1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α : Ο ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 3323/1955.	3
1.1 Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις σύμφωνα με τον νόμο 3323/55.	4
1.2 Διαχειριστική Περίοδος.	6
1.3 Ακαθάριστο Εισόδημα.	7
1.4 Προσδιορισμός Καθαρού Εισοδήματος.	10
1.4.1 Γενικά έξοδα διαχείρισης.	11
1.4.2 Αποθεματικά – Προβλέψεις – Κρατήσεις.	20
1.4.3 Ζημιές.	23
1.5 Εξωλογιστικός Προσδιορισμός Εισοδήματος.	23
1.6 Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.	27
1.6.1 Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος.	28
1.6.2 Ακαθάριστο και Καθαρό Εισόδημα.	28
1.6.3 Τεκμαρτός Προσδιορισμός του Εισοδήματος.	29
1.6.4 Παρακράτηση Φόρου.	29
1.6.5 Καταβολή του Παρακρατημένου Φόρου.	30
2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α : Ο ΤΡΟΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΝΟΜΟΥΣ 2214/94 ΚΑΙ 2238/94.	31

2.1	Αντικειμενικός Προσδιορισμός Εισοδήματος.	32
2.1.1	Επιχειρήσεις που υπάγονται.	33
2.1.2	Επιχειρήσεις ή Επαγγέλματα που εξαιρούνται.	34
2.2	Εμπορικές Επιχειρήσεις.	36
2.2.1	Μισθωτική Αξία Επαγγελματικής Εγκατάστασης.	37
2.2.2	Εμπορική Αμοιβή.	46
2.2.3	Συντελεστής Εμπορικότητας.	48
2.2.4	Συντελεστής Απώδοσης.	50
2.2.5	Ελάχιστο Εισόδημα Προσωπικών Εταιριών, Κοινοπραξιών κλπ.	52
2.2.6	Επιχειρήσεις Αποκλειστικά Πλανόδιων Πωλητών.	54
2.2.7	Επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές.	55
2.2.8	Ελάχιστο Εισόδημα Υποκαταστημάτων.	56
2.2.9	Ελάχιστο εισόδημα λοιπών Επιχειρήσεων	58
2.3	Ελεύθεροι Επαγγελματίες	60
2.3.1	Επαγγελματική Αμοιβή.	61
2.3.2	Μισθωτική Αξία Επαγγελματικής Εγκατάστασης.	62
2.3.3	Κλιμάκωση του ελάχιστου εισοδήματος.	65
2.4	Προσδιορισμός Ελάχιστου Ποσού Καθαρού Εισοδήματος Από Ελευθέριο Επάγγελμα για το Οικονομικό Έτος 1998.	68
2.4.1	Οικονομολόγοι – Λογιστές – Αναλυτές – Προγραμματιστές –Σύμβουλοι Επιχειρήσεων.	68
2.4.2	Ιατροί	71
2.4.3	Δικηγόροι.	74
2.4.4	Οδοντίατροι – Ψυχολόγοι.	77

2.4.5	Φυσιοθεραπευτές – Κτηνίατροι.	80
2.4.6	Καλλιτέχνες – Τραγουδιστές κέντρων διασκέδασης.	83
3	ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ : Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΩΝ ΚΡΙΤΗΡΙΩΝ ΣΤΗΝ ΠΑΤΑΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.	85
3.1	Η Φοροδιαφυγή ως Ελληνικό φαινόμενο και τα αίτια εφαρμογής των αντικειμενικών κριτηρίων.	86
3.2	Ατέλειες ή ωφέλειες των αντικειμενικών κριτηρίων.	88
3.3	Συμπεράσματα	92
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	94
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	101

