

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΑ ΣΥΝΔΕΣΜΟΙ

# ΦΙΛΩΛΟΓΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΙΓΡΑΦΑΜΑΤΩΝ



ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΤΣΙΛΙΜΙΓΚΑ ΕΛΕΝΗ Α.Μ. 8309  
ΠΡΟΔΡΟΜΙΤΗ ΑΝΤΩΝΙΑ Α.Μ. 10537

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΤΖΕΦΡΩΝΗΣ ΖΩΗΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2007



## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	5
---------------	---

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

#### ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Ποιοι θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες.....	7
2. Αμοιβές που εμπίπτουν στο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.....	7
3. Χρόνος απόκτησης εισοδήματος.....	12
4. Εταιρεία με αντικείμενο εργασιών ελεύθερου επαγγελματία.....	12

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

#### ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Ακαθάριστο εισόδημα ελεύθερων επαγγελματιών.....	14
2. Καθαρό εισόδημα ελεύθερων επαγγελματιών.....	14
3. Δυσαναλογία πραγματικών και τεκμαρτών δαπανών.....	16

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

#### ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Έννοια γεωργικών επιχειρήσεων και διαχειριστική περίοδος.....	17
2. Ποιοι είναι υπόχρεοι σε δήλωση και ποιοι θεωρούνται κατά κύριο επάγγελμα αγρότες.....	19
3. Λογιστικός και εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.....	22
4. Καθαρό γεωργικό εισόδημα και φορολογητέο εισόδημα.....	25
5. Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.....	29

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

#### ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Έννοια εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις και ποια πρόσωπα φορολογούνται.....	30
2. Ακαθάριστο εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων.....	34

3. Καθαρό εισόδημα - Λογιστικός προσδιορισμός.....	37
4. Καθαρό εισόδημα - Εξωλογιστικός προσδιορισμός.....	38

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Διαδικασία υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος.....	46
2. Ελάχιστο εισόδημα δικηγόρων.....	47
3. Ελάχιστο εισόδημα γιατρών - οδοντιάτρων.....	53
4. Ελάχιστο εισόδημα οικονομολόγων, λογιστών, ή φοροτεχνών .....	57
5. Ελάχιστο εισόδημα κτηνιάτρων, φυσιοθεραπευτών, ψυχολόγων.....	59
6. Ελάχιστο εισόδημα καλλιτεχνών, τραγουδιστών.....	60
7. Μείωση ελάχιστου εισοδήματος.....	63

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Στοιχεία για τον τεκμαρτό προσδιορισμό εισοδήματος και ειδικοί συντελεστές καθαρών αμοιβών.....	68
2. Μοναδικοί συντελεστές καθαρών αμοιβών.....	69

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ, ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

1. Προκαταβολή φόρου στις αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών.....	72
2. Παρακράτηση φόρου.....	74
3. Απόδοση φόρου.....	75
4. ΦΠΑ ελεύθερων επαγγελματιών .....	75

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Έντυπα ελεύθερων επαγγελματιών.....	77
2. Τρόπος συμπλήρωσης της φορολογικής δήλωσης. ....	77

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

### ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΤΗΡΟΥΝ ΟΙ ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ

1. Στοιχεία και βιβλία ελεύθερων επαγγελματιών.....	79
2. Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών δικηγόρων.....	80
3. Ενημέρωση βιβλίων.....	81
4. Μελέτη και επίβλεψη ανειγερόμενης οικοδομής από μηχανικό χωρίς αμοιβή.....	83
5. ΚΒΣ για τους συμβολαιογράφους.....	84

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

### ΣΥΝΑΦΕΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Περαιώση ανέλεγκτων υποθέσεων επιτηδευματιών με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ ή χωρίς υποχρέωση τήρησης βιβλίων, χρήσεων 1993 και παλαιότερων.....	85
2. Έλεγχος συνάφειας σε ελεύθερους επαγγελματίες που τα αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά.....	87

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

### ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ

1. Ειδικές επαληθεύσεις για τα ελευθέρια επαγγέλματα.....	89
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	90
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	92

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η συγκεκριμένη διπλωματική εργασία αφορά στη διερεύνηση του πλαισίου, που διέπει τη φορολογία των ελεύθερων επαγγελματιών στην Ελλάδα καθώς και στην παρουσίαση του γενικότερου τρόπου λειτουργίας του φορολογικού μας συστήματος.

Στόχος της συγκεκριμένης έρευνας είναι η διερεύνηση του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζονται οι ελεύθεροι επαγγελματίες, το εισόδημά τους, ο καθορισμός του φόρου που αναλογεί στις οικονομικές δραστηριότητες των ελεύθερων επαγγελματιών και ο τρόπος καταβολής του.

Στο πρώτο κεφάλαιο επιχειρείται η ανάλυση του τρόπου προσδιορισμού του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών, με παράλληλη αναφορά στο ποιοι θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναπτύσσεται το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών καθώς και η δυσαναλογία πραγματικών και τεκμαρτών δαπανών.

Στο τρίτο και τέταρτο κεφάλαιο εξετάζονται το ελάχιστο εισόδημα των αγροτικών και εμπορικών επιχειρήσεων αντίστοιχα. Στο τρίτο κεφάλαιο αναπτύσσεται ο λογιστικός και εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος ενώ παράλληλα αναφέρεται τόσο το καθαρό όσο και το φορολογητέο γεωργικό εισόδημα. Στο τέταρτο κεφάλαιο αναφέρονται επίσης το καθαρό και ακαθάριστο εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων καθώς και ο λογιστικός και εξωλογιστικός τρόπος προσδιορισμού τους.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η διαδικασία υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος διάφορων ελεύθερων επαγγελματιών όπως δικηγόρων, γιατρών, οικονομολόγων, λογιστών, φυσιοθεραπευτών, ψυχολόγων και καλλιτεχνών.

Στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών ενώ στο έβδομο κεφάλαιο εξετάζονται η παρακράτηση και απόδοση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών, με παράλληλη αναφορά στην προκαταβολή φόρου και στο ΦΠΑ των ελεύθερων επαγγελματιών.

Στο όγδοο κεφάλαιο επιχειρείται η ανάλυση των στοιχείων της φορολογικής δήλωσης των ελεύθερων επαγγελματιών ενώ παράλληλα γίνεται

αναφορά στο τρόπο συμπλήρωσης της φορολογικής δήλωσης.

Στο ένατο κεφάλαιο εξετάζονται τα στοιχεία και τα βιβλία που πρέπει να τηρούν οι ελεύθεροι επαγγελματίες καθώς και η Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών. :

Στο δέκατο κεφάλαιο αναπτύσσεται η περαίωση και η συνάφεια ελεύθερων επαγγελματιών ενώ τέλος στο ενδέκατο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι ειδικές επαληθεύσεις για τα ελευθέρια επαγγέλματα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### 1. Ποιοι θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες.

Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα.

Ακόμα από τη διοίκηση διευκρινίστηκε ή έγινε δεκτό ότι ελεύθεροι επαγγελματίες είναι οι ορκωτοί λογιστές, τα παραϊατρικά επαγγέλματα, οι μαλάκτες (μασέρ), ο θεραπευτής κάλων, οστράκων, νυχίων κτλ. Ως παραϊατρικό επάγγελμα, ο αναλογιστής ασφαλιστικών επιχειρήσεων, οι σχεδιαστές υφασμάτων, μεταφραστές γραπτού λόγου. Κοινό χαρακτηρισμό γνώρισμα των επαγγελματιών αυτών, είναι η παροχή ανεξαρτήτων υπηρεσιών από πρόσωπα που έχουν επιστημονικές, καλλιτεχνικές ή ειδικές γνώσεις, δηλαδή κατά την παροχή των υπηρεσιών αυτών προέχει το πνευματικό στοιχείο.

### 2. Αμοιβές που εμπίπτουν στο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

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



**β)** Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.

**γ)** Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά.

**δ)** Στη σύζυγο ή στο σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται σε τέκνα, από οποιαδήποτε αιτία, δεν θεωρείται εισόδημα τους.

Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α ως Ζ.

Επίσης ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζονται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους, λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους, για τις προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες.

Ακόμα ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα θεωρούνται και τα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε., βάση κανονισμού του προσωπικού του από το Λογαριασμό Νεότητας στα ενήλικα τέκνα των υπαλλήλων αυτό από ίδια κεφάλαια.

Το εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών (Ζ' πηγή) διαφέρει από το εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων (Δ' πηγή), γιατί

**α)** πρόκειται για κατονομαζόμενα επαγγέλματα της παραγράφου 1 στα οποία προσφέρονται υπηρεσίες πνευματικές ή καλλιτεχνικές σε προσωπικό επίπεδο από το άτομο που ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα ή τα άτομα που έχουν την προσωπική εταιρεία και δεν προσφέρονται οι υπηρεσίες αυτές μέσω προσωπικού που έχει τις ίδιες ικανότητες.

**β)** φορολογείται στο χρόνο της είσπραξης ή της πίστωσης του τιμήματος, ενώ αντίθετα το εισόδημα στη Δ' πηγή φορολογείται στο χρόνο είσπραξης του αντιτίμου.

## ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1. Γιατρός που προσφέρει ανεξάρτητες υπηρεσίες είναι ελεύθερος επαγγελματίας. Όταν ο γιατρός προσλάβει και άλλους γιατρούς για να προσφέρει υπηρεσίες ιατρικές, τότε πρόκειται για διαγνωστικό κέντρο, κλινική κτλ. Και το εισόδημα είναι πλέον από οργανωμένη εμπορική, κατά την έννοια του φορολογικού νόμου, επιχείρηση.

2. Καθηγητής. Διδάσκει μόνος του σε μαθητές. Θεωρείται ελεύθερος επαγγελματίας. Όταν προσφέρει διδασκαλία- υπηρεσίες μέσω άλλων καθηγητών τότε έχει οργανώσει επιχείρηση δηλαδή πρόκειται για φροντιστήριο, άρα Δ' πηγής εισόδημα.

3. Λογιστής, φορολογικός σύμβουλος προσφέρει υπηρεσίες μόνος του έχοντας βοηθητικό προσωπικό (γραμματειακή υποστήριξη) θεωρείται ελεύθερος επαγγελματίας. Όταν προσλάβει επιστημονικό προσωπικό - πτυχιούχους λογιστές, οικονομολόγους και προσφέρει υπηρεσίες και μέσω αυτών τότε αποκτά εισόδημα Δ' πηγής.

Ο ελεύθερος επαγγελματίας προσφέρει τις πνευματικές ή καλλιτεχνικές του υπηρεσίες ο ίδιος στον πελάτη του και αμείβεται γι' αυτές. Όταν πρόκειται για έργο παραδίδει το πρωτότυπο έργο του.

Όταν το έργο αναπαράγεται σε αντίτυπα και στη συνέχεια αυτούσια πωλούνται σε τρίτους τότε καθίσταται εμπόρευμα και συνεπώς το εισόδημα που αποκτάται θεωρείται πλέον εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

## ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

1. Ζωγράφος. Πουλάει το πρωτότυπο έργο του. Εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα (Ζ' πηγής).

Αναπαράγει το έργο του σε αντίτυπα και πουλάει αυτά. Εμπορική επιχείρηση και Δ' πηγής εισόδημα.

2. Σχεδιαστής. Παραδίδει - πουλάει τα σχέδια του για ένα συγκεκριμένο - μοναδικό έργο ανεξαρτήτως του τρόπου παραγωγής ή τύπωσης του μοναδικού του σχεδίου. Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Όταν αναπαράγει το σχέδιο σε αντίτυπα αυτά, τότε πρόκειται για

εμπόρευμα και το εισόδημα χαρακτηρίζεται από εμπορικές επιχειρήσεις.

3. Συγγραφέας. Παραδίδει τα πρωτότυπα κείμενα του, προς έκδοση βιβλίου και αμείβεται με συγγραφικά δικαιώματα ή με εφάπαξ ποσό. Πρόκειται για εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Όταν όμως ο συγγραφέας αναλαμβάνει αφενός την έκδοση των βιβλίων του με δικά του έξοδα, αφετέρου ότι απαιτείται για την προώθηση αυτών και γενικώς τα έσοδα του προέρχονται από τις πωλήσεις, των βιβλίων (υλικών αναπαραγομένων βιομηχανικών αγαθών), τότε το εισόδημα του πρέπει να χαρακτηρίζεται ως Δ' πηγής, γιατί το πνευματικό έργο έχει μετατραπεί σε εμπόρευμα και δεν εισπράττει καμιά αμοιβή για το πνευματικό του έργο, του οποίου τα δικαιώματα και την ιδιοκτησία εξακολουθεί να έχει, αλλά τα έσοδα του εξαρτώνται αποκλειστικά και μόνο από τις πωλήσεις του: αναπαραγόμενου σε αντίτυπα αγαθού.

#### - Διαιτολόγοι

Το εισόδημα που αποκτάται από την ατομική άσκηση του επαγγέλματος του διαιτολόγου - διατροφολόγου λογίζεται ως εισόδημα μη δυνάμενο να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α και Ζ, δηλαδή χαρακτηρίζεται ως Ζ3 εισόδημα.

#### -Περιβαλλοντολόγος.

Το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο την ατομική άσκηση του επαγγέλματος του περιβαλλοντολόγου, του οποίου το αντικείμενο είναι η έρευνα του περιβάλλοντος για την οποία απαιτείται και προέχει το πνευματικό στοιχείο και η ειδική επιστημονική γνώση, καθόσον το επάγγελμα του περιβαλλοντολόγου αποτελεί συνδυασμό του επαγγέλματος του ερευνητή, βιολόγου και δασολόγου τα οποία συμπεριλαμβάνονται στα κατονομαζόμενα ελευθέρια επαγγέλματα της παραγράφου 1, άρα αντιστοίχως και οι περιβαλλοντολόγοι θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες.

#### -Θεατρολόγος.

Οι αμοιβές που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο από την άσκηση του επαγγέλματος του θεατρολόγου με αντικείμενο εργασιών τη διδασκαλία ή την έρευνα της θεατρικής παιδείας θεωρούνται ότι αποτελούν εισόδημα από

υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

-Γραφίστας.

Οι αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματος του γραφίστα αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα, εφόσον ο γραφίστας κατόπιν παραγγελίας, προβαίνει σε σχεδιασμό εντύπου, αφίσας, ταμπέλας κτλ. Με βάση την καλλιτεχνική του έμπνευση και την εικαστική του αντίληψη, με την προϋπόθεση ότι το παραγόμενο έργο ως συγκεκριμένο και μοναδικό, δεν αναπαράγεται σε αντίτυπα διαθέσιμα προς πώληση σε κάθε τρίτο.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματος του γραφίστα αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα, 'Ζ κατηγορίας, εφόσον πληρούνται οι πιο πάνω προϋποθέσεις.

-Λογοπαθολόγος.

Οι υπηρεσίες που παρέχει ένας λογοπαθολόγος είναι όμοιες με αυτές που παρέχει ο λογοθεραπευτής και δεδομένου ότι ο λογοπαθολόγος δεν περιέχεται στα ελευθέρια επάγματα, το εισόδημα από την ελευθέρια άσκηση αυτού του επαγγέλματος, λογίζεται ως εισόδημα της παραγράφου 1 του κεφαλαίου, επειδή δεν μπορεί να υπαχθεί σε καμία άλλη κατηγορία εισοδήματος.

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ο χρόνος της είσπραξης.

-Καθηγητής.

Όταν καθηγητής παραδίδει μαθήματα κατ' οίκον ή σε ομάδα μαθητών σε φροντιστήριο ή σχολείο χωρίς να απασχολεί διδακτικό ή βοηθητικό προσωπικό, το εισόδημα που αποκτά από αυτό το επάγγελμα αποτελεί και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επάγματα.

Στην περίπτωση όμως που καθηγητής ή δάσκαλος διατηρεί φροντιστήριο ή εκπαιδευτήριο με τη μορφή οργανωμένης επιχείρησης, δηλαδή με απασχόληση έμμισθου διδακτικού ή βοηθητικού προσωπικού κτλ., το εισόδημα αυτό αποτελεί και φορολογείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

### **3. Χρόνος απόκτησης.**

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Κατ' εξαίρεση για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση, χρόνος κτήσης της θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά.

Ως εισπραξη, για την επιβολή και για την παρακράτηση του φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στο δικαιούχο. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύει εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα, κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί.

α) Στο έτος της εισπραξης και το αμέσως προηγούμενο, σε περίπτωση εργασίας δύο ετών.

β) Στο έτος της εισπραξης και τα αμέσως δύο προηγούμενα, σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών.

Ειδικά, για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες, το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος της κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημιά.

### **4. Εταιρία με αντικείμενο εργασιών ελεύθερου επαγγέλματος**

Οι Ο.Ε και Ε.Ε. όταν έχουν ως αντικείμενο εργασιών ελεύθερο επάγγελμα, το εισόδημα που αποκτούν θεωρείται ότι προέρχεται από ελευθέρια επαγγέλματα και ως εκ τούτου εκδίδουν σε κάθε περίπτωση Α.Π.Υ κατά την εισπραξη.

Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες προσφέρονται μέσω υπαλλήλων και η υπόψη εταιρία αποκτά το χαρακτήρα οργανωμένης κερδοσκοπικής μονάδας, τότε το εισόδημα θεωρείται Δ πηγής και εκδίδονται πλέον ΑΠΥ προς τους ιδιώτες και τιμολόγια προς τους επιτηδευματίες, δημόσιο κ.τ.λ, κατά το χρόνο προσφοράς των υπηρεσιών και όχι κατά το χρόνο της εισπραξης των αμοιβών.

Επίσης οι Ο.Ε. και Ε.Ε. που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα τηρούν βιβλίο εσόδων - εξόδων ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### **1. Ακαθάριστο εισόδημα ελευθέρων επαγγελματιών.**

Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνονται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλεται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτουν κατά ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Εξαιρετικώς, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων, των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία έτη, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί σύμφωνα με το σύνολο των αμοιβών που έλαβε από την άσκηση του επαγγέλματος του.

### **2. Καθαρό εισόδημα ελευθέρων επαγγελματιών.**

Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην

παράγραφο 1 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Κατ' εξαίρεση για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσης του, τη διεύθυνση εκτέλεσης και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών ως εξής:

**α)** 38% για μελέτη- επίβλεψη κτιριακών έργων.

**β)** 22% για μελέτη - επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από τη διεύθυνση εκτέλεσης έργου.

**γ)** 26% για τη μελέτη- επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων.

**δ)** 17% για μελέτη- επίβλεψη τοπογραφικών έργων.

**ε)** 60% για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από την προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία με τη χρησιμοποίηση της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη και για την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης και διαιτησιών σχετικά με αυτά τα έργα.

#### -Καλλιτέχνες - Τραγουδιστές

Για τον καλλιτέχνη ή τραγουδιστή που παρέχει υπηρεσίες με σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών σε κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες, που δεν τηρεί ή τηρεί δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, το άθροισμα του καθαρού εισοδήματος από παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 49 και αυτού από παροχή υπηρεσιών με σύμβαση μίσθωσης εργασίας δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό επαγγελματικής αμοιβής με τους συντελεστές εμφάνισης, δισκογραφίας και προβολής.

Ειδικότερα η εμφάνιση του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή σε:

**α)** Κάθε συναυλία προσμετράτε με τρεις εμφανίσεις



**β)** Σε συναυλίες για φιλανθρωπικούς σκοπούς, πολιτιστικούς, εθνικούς σκοπούς, η εμφάνιση του δε λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεδειγμένα δεν αμείβεται για τη συμμετοχή του αυτή.

Ως αριθμός δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών λαμβάνεται ο μέσος όρος αυτών που διατέθηκαν στην αγορά για το έτος φορολογίας και το έτος φορολογίας και το αμέσως προηγούμενο έτος. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις καλλιτεχνών ή τραγουδιστών των οποίων οι εμφανίσεις είναι μέχρι σαράντα (40) και ο αριθμός των διατεθέντων στην αγορά δίσκων, κασετών και λοιπών συναφών είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1500), το καθαρό εισόδημα ισούται με την επαγγελματική αμοιβή.

### **3. Δυσαναλογία πραγματικών και τεκμαρτών δαπανών.**

Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθαρίστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες) που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει το συντελεστή αυτό κατά ποσοστό 20%. Δε θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι μέχρι ποσοστό 20% των τεκμαρτών δαπανών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### 1. Έννοια γεωργικών επιχειρήσεων και διαχειριστική περίοδος

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις υποκείμενο σε φόρο είναι το καθαρό κέρδος που προκύπτει κατά οικονομικό ή γεωργικό έτος από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, δασικές, αλιευτικές κλπ.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο φορολογικός νόμος δεν δίνει με σαφήνεια την έννοια της γεωργικής επιχείρησης. Αναφέρει μόνον ενδεικτικώς, αλλά με ευρεία απαρίθμηση, ποιες επιχειρήσεις περιλαμβάνονται στις γεωργικές. Ωστόσο από τη διοίκηση και τη νομολογία των δικαστηρίων έχει κριθεί ότι γεωργική πρέπει να θεωρείται κάθε επιχείρηση η οποία αποσκοπεί στην εκμετάλλευση της γης για την παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων.

Το εισόδημα των γεωργικών επιχειρήσεων θεωρείται ότι αποκτάται είτε κατά το οικονομικό έτος είτε κατά το γεωργικό έτος κατ' επιλογήν του φορολογούμενου, φυσικού ή νομικού προσώπου, γεγονός που σημαίνει ότι η γεωργική επιχείρηση οφείλει να δηλώνει στη φορολογική αρχή την έναρξη και τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Είτε το οικονομικό είτε το γεωργικό έτος επιλέξει η γεωργική επιχείρηση, η διάρκεια της χρήσεως είναι πάντοτε δωδεκάμηνος.

Κατ' εξαίρεση η διαχειριστική περίοδος έναρξεως μπορεί να περιλαμβάνει διάστημα μικρότερο ή μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου όχι όμως μεγαλύτερο των 24 μηνών. Στην περίπτωση που η διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου ως εισόδημα υποκείμενο σε φόρο λαμβάνεται το κέρδος που έχει προκύψει στο διάστημα αυτό, ενώ στην περίπτωση υπερδωδεκαμήνου διαχειριστικής περιόδου, ως εισόδημα υποκείμενο σε φόρο λαμβάνεται το κέρδος που έχει προκύψει από την έναρξη της διαχειρίσεως ως την ημέρα έναρξης του υπολειπόμενου δωδεκαμήνου τμήματος, το οποίο υπολογίζεται κατά προσέγγιση. Το εισόδημα αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου και το υπόλοιπο που αποτελεί εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος.

Αν η γεωργική επιχείρηση επιλέξει ως διαχειριστική περίοδο το οικονομικό έτος το οποίο συμπίπτει με το ημερολογιακό, τότε αφετηρία της διαχειριστικής περιόδου είναι η 1η Ιανουαρίου και λήξη η 31η Δεκεμβρίου, ενώ σε περίπτωση που επιλεγεί το γεωργικό έτος, η διαχειριστική περίοδος έχει αφετηρία την λήξη της συγκομιδής του τρέχοντος έτους και λήξη το πέρας της συγκομιδής του επόμενου έτους. Για τα περισσότερα γεωργικά προϊόντα το γεωργικό έτος αρχίζει την 1η Οκτωβρίου και λήγει στις 30 Σεπτεμβρίου του επόμενου έτους, ενώ για ορισμένα άλλα γεωργικά προϊόντα το γεωργικό έτος αρχίζει την 1η Μαΐου και λήγει στις 30 Απριλίου του επόμενου έτους.

Ωστόσο το υπουργείο Οικονομικών με σκοπό την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των περιπτώσεων φορολογίας του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις, έχει καθορίσει ως εξής την έναρξη και λήξη του γεωργικού έτους κατά γεωργικό προϊόν:

**Περίπτωση Α':** Το γεωργικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό (δηλαδή 1 Ιανουαρίου - 31 Δεκεμβρίου) για τα εξής γεωργικά προϊόντα:

-Βιομηχανικά φυτά, όπως ο καπνός, βαμβάκι, λινό κλπ.

-Σιτηρά της άνοιξης, όπως αραβόσιτος, ρύζι κλπ.

-Πεπόνια - καρπούζια, λαχανικά (εκτός από τα λάχανα και τα κουνουπίδια), γεώμηλα, αμπελουργικά προϊόντα, δενδροκομικά προϊόντα, εκτός από εσπεριδοειδή και ελιές.

**Περίπτωση Β':** Για ορισμένα γεωργικά προϊόντα η έναρξη της σποράς αρχίζει από την έναρξη του ημερολογιακού έτους εντός του οποίου τα προϊόντα αυτά συγκομίζονται. Τέτοια προϊόντα είναι ο σίτος, η κριθή, η σίκαλης, τα βρώσιμα και κτηνοτροφικά ψυχανθή όπως φακή, βίκος κλπ.

Για όλα αυτά τα προϊόντα το γεωργικό έτος αρχίζει την 1η Σεπτεμβρίου και λήγει την 31η Αυγούστου του επόμενου έτους.

**Περίπτωση Γ':** Για ορισμένα γεωργικά προϊόντα η συγκομιδή αρχίζει κατά το τέλος του ημερολογιακού έτους, συνεχίζεται όμως και κατά τους πρώτους μήνες του επόμενου έτους. Τέτοια προϊόντα είναι όλα τα εσπεριδοειδή (, πορτοκάλια, μανταρίνια), τα ελαιοκομικά και ορισμένα λαχανικά, όπως τα λάχανα και τα κουνουπίδια.

Για όλα τα πιο πάνω προϊόντα το γεωργικό έτος αρχίζει την 1η Μαΐου και λήγει στις 30 Απριλίου του επόμενου έτους.

Ο πιο πάνω καθορισμός του γεωργικού έτους που ορίζει το υπουργείο Οικονομικών, δεν τηρείται κατά τρόπο αυστηρό, αλλά είναι δυνατόν να

διαφέρει ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες και τις τοπικές συνήθειες κάθε περιοχής.

## **2. Ποιοί είναι υπόχρεοι σε δήλωση και ποιοι θεωρούνται κατά κύριο επάγγελμα αγρότες.**

Υπόχρεος σε φόρο για το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι εκείνος που εκμεταλλεύεται τη γεωργική επιχείρηση, ιδιοκτήτης ή τρίτο πρόσωπο. Αν στο ίδιο πρόσωπο συνυπάρχει η ιδιότητα του εκμεταλλευτή της γεωργικής επιχείρησης και του ιδιοκτήτη της γης, τότε υπόχρεος σε φόρο είναι και αυτός. Σε διαφορετική περίπτωση το τρίτο πρόσωπο που εκμεταλλεύεται τη γεωργική επιχείρηση είναι υπόχρεος σε φόρο για εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις και ο ιδιοκτήτης υπόχρεος σε φόρο για εισόδημα από εκμίσθωση γαιών.

Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση για το εισόδημα από αγροτικές επιχειρήσεις ορίζεται στη διάταξη της παραγρ. 1 άρθρου 61 Ν. 2238/94. Έτσι, φυσικά πρόσωπα κατά κύριο επάγγελμα αγρότες που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου δραχμών.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση και αν ακόμη το καθαρό γεωργικό εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου δραχμών εφόσον:

- Είναι κύριοι ή κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή ημιφορτηγού-εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό - ή μοτοσικλέτας πάνω από 500 κυβικά εκατοστά ή κότερου ή θαλαμηγού ή ακάτου ή αεροσκάφους ή αυτοκινήτου μεικτής χρήσης ή αυτοκινήτου τύπου ή σκαφών αναψυχής, καθώς και όσοι έχουν στην διάθεση τους για τις ατομικές ή οικογενειακές ανάγκες τέτοιου είδους μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στην σύζυγο τους είτε στα μέλη που τους βαρύνουν είτε σε εταιρείες στις οποίες αυτοί συμμετέχουν ως εταίροι , διαχειριστές - εταίροι ή είναι πρόεδροι και ασκούν πραγματική διοίκηση ή είναι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι σύμβουλοι.
- Διατηρούν στην προσωπική τους υπηρεσία ένα ή περισσότερα άτομα ως

μισθωτούς.

- Ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα .
- Μετέχουν σε προσωπική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρεία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.
- Έχουν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από 150,00€ τον χρόνο.
- Αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.
- Διατηρούν δευτερεύουσα κατοικία ή κατοικούν σε οικοδομή πάνω από 150 τετραγωνικά μέτρα.
- Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των 1.500,00€ για προϊόντα φυτική παραγωγής ή ποσό 2.200,00€ για προϊόντα ζωτική παραγωγής. Επίσης όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από 6.000,00€ ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην Τράπεζα την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα 6.000,00€.
- Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.
- Όσοι κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γεωργικής γης καθώς και όσοι εισπράττουν φόρο προστιθέμενης αξίας. Με αποφάσεις του υπουργείου Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καθορίζεται η ελάχιστη έκταση σε σχέση με το είδος της καλλιέργειας, το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία της περίπτωσης αυτής.
- Οποιοσδήποτε προσκληθεί να υποβάλλει δήλωση εγγράφως από τον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση έχουν και τα φυσικά πρόσωπα τα οποία αποκτούν γεωργικό εισόδημα χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. Τα πρόσωπα αυτά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν ή το ύψος των επιδοτήσεων που λαμβάνουν ή το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας που εισπράττουν.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέχρι 15 Απριλίου όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογούμενου περιλαμβάνονται και γεωργικά εισοδήματα ανεξάρτητα αν αυτός είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότης ή όχι.

Η Διοίκηση έχει ορίσει την έννοια του αγρότη κατά κύριο επάγγελμα, με

σχετική εγκύκλιο διαταγή. Η διάκριση μεταξύ του αγρότη κατά κύριο επάγγελμα και του προσώπου που αποκτά εισόδημα χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότης είναι βασικής σημασίας, διότι από τη διάκριση αυτή εξαρτάται η μεθοδολογία προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος.

Έτσι σύμφωνα με την πολυγραφημένη διαταγή 1110/7.11.95 του υπουργείου Οικονομικών, αγρότης κατά κύριο επάγγελμα θεωρείται σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στην 339899/93 κοινή απόφαση των υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Γεωργίας για την εφαρμογή του κανονισμού του Συμβουλίου 2328/91 ΕΟΚ, το φυσικό πρόσωπο το οποίο είναι κάτοχος γεωργικής εκμετάλλευσης (ιδιοκτήτης μισθωτής ή αγρολήπτης της γεωργικής εκμετάλλευσης, εφόσον η μίσθωση ή η αγροληψία έχει συναφθεί εγγράφως), λαμβάνει τουλάχιστον το 50% του συνολικού του εισοδήματος από την απασχόλησή του στη γεωργική εκμετάλλευση και απασχολείται αυτοπροσώπως και επαγγελματικά τουλάχιστον κατά το 50% του χρόνου απασχόλησής του.

Έτσι κατά κύριο επάγγελμα αγρότης είναι μόνον εκείνος που απασχολείται προσωπικά ή με τα μέλη της οικογένειάς του σε κατά κύριο λόγο αγροτικές εκμεταλλεύσεις έστω και αν συμπληρωματικά, λόγω του είδους και της έκτασης των καλλιεργειών του χρησιμοποιεί και ξένους εργάτες.

Ακόμη θεωρούνται ως απασχολούμενοι κατά κύριο επάγγελμα σε γεωργικές ή κτηνοτροφικές εργασίες η σύζυγος του γεωργού ή του κτηνοτρόφου εφόσον απασχολείται προσωπικά με γεωργικές εργασίες σε ιδιοκτήτες ή μισθωμένες γεωργικές εκμεταλλεύσεις ή εκμεταλλεύεται τα κτήματα που της έχουν παραχωρηθεί δωρεάν από τον σύζυγό της. Θεωρείται κατά κύριο επάγγελμα αγρότισσα η σύζυγος που ασχολείται με τη γεωργία και είναι ασφαλισμένη στον ΟΓΑ, έστω και αν είναι συγχρόνως ασφαλισμένη μόνο σε κλάδο υγείας του ασφαλιστικού φορέα του συζύγου της.

Κατά κύριο επάγγελμα αγρότης θεωρείται και ο μισθωτής ή αγρολήπτης της γεωργικής εκμετάλλευσης, εφόσον η μίσθωση ή η αγροληψία έχει συναφθεί εγγράφως και το έγγραφο έχει κατατεθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Η διοίκηση έχει δεχτεί πως η συνταξιοδότηση του αγρότη από τον ΟΓΑ κατά το 65ο έτος της ηλικίας του λόγω γήρατος καθώς και η συνταξιοδότησή του λόγω αναπηρίας, δεν αναιρεί την ιδιότητά του ως αγρότη, εφόσον

εξακολουθεί αυτός μετά τη συνταξιοδότηση να ασκεί αγροτική δραστηριότητα. Η κρίση για το εάν και μετά τη συνταξιοδότηση το συγκεκριμένο πρόσωπο ασχολείται με γεωργικές εκμεταλλεύσεις, είναι θέμα πραγματικό και ανήκει στην κρίση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

Η τυχόν απόκτηση από τον κατά κύριο επάγγελμα αγρότη εισοδήματος που δεν προέρχεται από την άσκηση γεωργικής εκμετάλλευσης, όπως ενοίκια ακινήτων, μερίσματα μετοχών κλπ., ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματος αυτού, δεν ασκεί επίδραση στον χαρακτηρισμό του ως κατά κύριο επάγγελμα αγρότη. Ακόμη ο κατά κύριο επάγγελμα αγρότης δεν χάνει την ιδιότητα αυτή αν περιστασιακά απασχοληθεί για χρονικό διάστημα λιγότερο από 6 μήνες και σε άλλες εργασίες μη αγροτικές, έστω και αν για το διάστημα της πρόσθετης αυτής απασχόλησης απαιτηθεί η ασφάλισή του σε άλλον ασφαλιστικό φορέα, εφόσον όμως εξακολουθεί να είναι ασφαλισμένος και στον ΟΓΑ.

Η διοίκηση εξάλλου έχει δεχτεί ότι δεν θεωρούνται κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, έστω και αν αποκτούν εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις:

- Οι αγρότες που έχουν συνταξιοδοτηθεί πρόωρα εκτός εκείνων που έχουν συνταξιοδοτηθεί πρόωρα λόγω αναπηρίας.
- Τα πρόσωπα που απασχολούνται σε εξωγεωργικά επαγγέλματα, όπως π.χ. δημόσιοι υπάλληλοι, έμποροι, ελεύθεροι επαγγελματίες, μισθωτοί ασφαλισμένοι στο ΙΚΑ, συνταξιούχοι του ΙΚΑ, συνταξιούχοι άλλων ταμείων κύριας ασφάλισης και λοιποί επιτηδευματίες.
- Όσοι διευθύνουν απλώς ή επιβλέπουν τις εργασίες της γεωργικής επιχείρησης ή έχουν τον κίνδυνο της επιχείρησης, χωρίς να ασχολούνται με την γεωργία. (πηγή: Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων)

### **3. Λογιστικός και εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.**

Οι γεωργικές επιχειρήσεις που τηρούν λογιστικά βιβλία Γ' κατηγορίας προσδιορίζουν το εισόδημα από τη γεωργική εκμετάλλευση λογιστικώς, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από τα οποία εκπίπτονται όποια έξοδα έχουν βαρύνει την επιχείρηση. Προϋπόθεση για τον λογιστικό προσδιορισμό του

εισοδήματος να τηρούνται ακριβές και ειλικρινή βιβλία και στοιχεία. Αν δεν τηρούνται ειλικρινή βιβλία το οικονομικό αποτέλεσμα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, όπως θα αναφερθεί στη συνέχεια.

Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων και καθαρών εσόδων των γεωργικών επιχειρήσεων γίνεται σύμφωνα με τα όσα προβλέπει η διάταξη του άρθρου 41 Ν. 2238/1994 με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων που εφαρμόζονται στη φορολογία εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων. Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνεται η αξία των πωληθέντων γεωργικών προϊόντων, υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται όλες οι δαπάνες του άρθρου 31 Ν. 2238/1994, δηλαδή τα γενικά έξοδα διαχειρίσεως και τα έξοδα επισκευής και συντήρησης των επαγγελματικών εγκαταστάσεων και γεωργικών ακινήτων, η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων και πιστώσεων, τα ποσά των φόρων που βαρύνουν την επιχείρηση, οι αποσβέσεις, τα ποσά των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις κ.ο.κ.

Η διαφορά που απομένει μετά την έκπτωση των πιο πάνω δαπανών από το ακαθάριστο εισόδημα, αποτελεί το καθαρό κέρδος των γεωργικών επιχειρήσεων, το οποίο υποβάλλεται σε φόρο είτε στο όνομα του φυσικού προσώπου αν η γεωργική επιχείρηση ασκείται ατομικώς, είτε στο όνομα του νομικού προσώπου αν η επιχείρηση ασκείται εταιρικώς ή ασκείται με τη μορφή κοινωνίας ή κοινοπραξίας.

Τα εισοδήματα των γεωργικών συνεταιρισμών πρώτου και δευτέρου βαθμού απαλλάσσονται του φόρου, σύμφωνα με τη διάταξη της περιπτώσεως Ε' παράγραφος 1 άρθρου 1 Ν. 2238/1994. Στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνονται τα εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών, γαιών και κινητών αξιών, τα κέρδη από την πώληση των γεωργικών προϊόντων μετά από προηγούμενη επεξεργασία, τα κέρδη από λιανική πώληση σε τρίτους γενικά προϊόντων παραγωγής του συνεταιρισμού ή των μελών αυτού, καθώς και τα κέρδη από την πώληση σε τρίτους και μέλη του συνεταιρισμού αγαθών γενικά που δεν παράγονται από τον συνεταιρισμό ή τα μέλη του.

Σε περίπτωση που το καθαρό εισόδημα των γεωργικών επιχειρήσεων δεν μπορεί να προσδιορισθεί λογιστικώς, δηλαδή μετά από αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών του άρθρου 31 του φορολογικού νομού,



αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώως, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με ειδικούς κατά κλάδο επιχείρησης συντελεστές καθαρού εισοδήματος. Σε αυτή την περίπτωση ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγομένων προϊόντων, για τον υπολογισμό της οποίας τα παραχθέντα αγαθά αποτιμώνται σε δραχμές, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησής τους στον χρόνο και τον τόπο παραγωγής τους.

Στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται με τον πιο πάνω τρόπο, δεν περιλαμβάνονται τα εξής ποσά εσόδων:

- Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
- Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχειρήσεως.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί, εφόσον έγιναν δεκτές από τη φορολογική αρχή.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχειρήσεως, τα οποία είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και έγιναν δεκτά από τη φορολογική αρχή.

Τα παραπάνω έσοδα προστίθενται στο καθαρό εισόδημα της γεωργικής επιχειρήσεως, το οποίο προκύπτει μετά την εφαρμογή τού κατά περίπτωση συντελεστή καθαρού κέρδους.

Για κάθε κλάδο γεωργικής επιχειρήσεως προβλέπεται ένας και μοναδικός συντελεστής καθαρού εισοδήματος, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Ο μοναδικός αυτός συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40% στην περίπτωση που η γεωργική επιχείρηση, ενώ υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, δεν τηρεί ή τηρεί ανακριβή. Πότε τα βιβλία και στοιχεία της γεωργικής επιχειρήσεως είναι ανακριβή θα κριθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ.

Αν από τα στοιχεία που θα προσκομίσει η γεωργική επιχείρηση αποδεικνύεται ότι εξαιτίας ζημιών που προήλθαν από απρόβλεπτα γεγονότα ή γεγονότα οφειλόμενα σε ανωτέρα βία (θεομηνία) μειώθηκε το ακαθάριστο εισόδημα, το καθαρό εισόδημα μπορεί να προσδιορισθεί με τη χρήση συντελεστή κατώτερου από εκείνον που έχει ορίσει το υπουργείο Οικονομικών, ο οποίος όμως δεν μπορεί να είναι κατώτερος του μηδενός.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών. Τέτοιον πίνακα δεν έχει εκδώσει ως σήμερα το υπουργείο Οικονομικών. Ωστόσο με την υπ' αριθμ.1026761/1989 απόφαση του

υπουργού Οικονομικών ορίσθηκαν οι εξής συντελεστές καθαρού κέρδους των γεωργικών επιχειρήσεων:

- α. Προϊόντα ζωικής παραγωγής**
- Βοοτροφικές εκμεταλλεύσεις 5%
  - Χοιροτροφικές εκμεταλλεύσεις 5%
  - Πτηνοτροφικές εκμεταλλεύσεις 10%

**β. Λοιπά προϊόντα φυτικής και ζωικής παραγωγής 10%-20% για τους απασχολούμενους προσωπικώς με τη γεωργία και 20%-30% γι' αυτούς που δεν απασχολούνται προσωπικώς.**

Για τις καλλιέργειες που αποδίδουν ανά διετία, ο συντελεστής καθαρού κέρδους έχει οριστεί 10%. Εξάλλου, με άλλες υπουργικές αποφάσεις έχουν οριστεί οι εξής συντελεστές καθαρού κέρδους:

- Για τις επιχειρήσεις ανθοπαραγωγής 8%
- Για τις πτηνοτροφικές επιχειρήσεις 6%
- Για τις επιχειρήσεις σποροπαραγωγών που ελέγχονται από το Δημόσιο για την παραγωγή σπόρων εκλεκτών ποικιλιών από 5% ως 8%.

#### **4.Καθαρό γεωργικό εισόδημα και φορολογητέο εισόδημα.**

Βάση για τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος αποτελεί η απόδοση κατά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για τις ειδικές περιπτώσεις. Όλα αυτά τα στοιχεία περιλαμβάνονται στους πίνακες από τους οποίους αντλούνται για τον προσδιορισμό του κατά περίπτωση καθαρού γεωργικού εισοδήματος. Έτσι:

Καλλιέργειες; Είδος καλλιεργούμενου προϊόντος και μονάδα απόδοσης επί τον αριθμό των στρεμμάτων ίσον καθαρό γεωργικό εισόδημα. Αν για παράδειγμα αγρότης καλλιεργήσει το 1996 στον νομό Καβάλας 50 στρέμματα αραβόσιτο ποτιστικό και για το προϊόν αυτό θα οριστεί στους νέους πίνακες καθαρό εισόδημα ανά στρέμμα καλλιεργούμενης έκτασης 35,00€ το συνολικό καθαρό εισόδημά του για τη χρήση 1996 θα είναι:  $50 \times 35,00\text{€} = 1.750,00\text{€}$ .

Εκτρεφόμενα ζώα: Είδος εκτρεφόμενου ζώου και μονάδα απόδοσης επί τον αριθμό των ζώων ίσον καθαρό εισόδημα. Αν για παράδειγμα κτηνοτρόφος εξέθρεψε το 1996 στο νομό Τρικάλων 100 αγελάδες και για το

ζώο αυτό οριστεί στους νέους πίνακες 260,00€ καθαρό εισόδημα κατά κεφαλή ζώου, το συνολικό καθαρό εισόδημα του κτηνοτρόφου θα είναι  $100 \times 260,00\text{€} = 26.000,00\text{€}$ .

Άλλα είδη παραγωγής: Το είδος παραγωγής και μονάδα απόδοσης επί μονάδες παραγωγής ίσον καθαρό γεωργικό εισόδημα. Αν για παράδειγμα ιχθυοκαλλιεργητής εκτρέφει τσιπούρες και το 1996 χρησιμοποίησε 7 ιχθυόκλωθους και για κάθε ιχθυόκλωθο έχει οριστεί καθαρό εισόδημα 1.500,00€, το συνολικό καθαρό εισόδημά του είναι  $1.500,00\text{€} \times 7 = 10.500,00\text{€}$ .

Έτσι για τον προσδιορισμό του συνολικού καθαρού γεωργικού εισοδήματος θα λαμβάνεται το καθαρό γεωργικό εισόδημα ανά στρέμμα καλλιεργούμενης έκτασης και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής, όπως αλιευτικής, δασικής, μελισσοκομικής ή άλλης παραγωγής. Το ανά μονάδα ποσό καθαρού γεωργικού εισοδήματος πολλαπλασιάζεται επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών και το γινόμενο αυτού του πολλαπλασιασμού αποτελεί το καθαρό εισόδημα το οποίο δηλώνεται από αυτόν που ασκεί τη γεωργική δραστηριότητα.

Σημειώνεται ότι στο καθαρό εισόδημα που προσδιορίζεται με την πιο πάνω διαδικασία έχει υπολογιστεί και κάθε μορφής επιδότηση ή άλλη ενίσχυση εμφανής ή αφανής. Έτσι τα ποσά των επιδοτήσεων ή ενισχύσεων που εισπράττονται από τους αγρότες δεν προστίθενται στο γινόμενο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των στρεμμάτων ή τον αριθμό των ζώων κλπ. με το καθαρό ποσό εισοδήματος ανά στρέμμα ή κατά κεφαλή ζώου κλπ. Εξυπακούεται ότι τα ποσά επιδοτήσεων ή εκμεταλλεύσεις δεν είναι υποχρεωτικό να αναγράφονται στις σχετικές ενδείξεις της φορολογικής δήλωσης. Ωστόσο σκόπιμο είναι να αναγράφονται στη φορολογική δήλωση είτε για τη δικαιολόγηση τυχόν τεκμαρτής δαπάνης, είτε για τον συμψηφισμό ή την επιστροφή του τυχόν παρακρατηθέντος φόρου.

Αμφισβήτηση του γεωργικού εισοδήματος: Το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προσδιορίζεται με την πιο πάνω διαδικασία διαγράφεται ή μειώνεται αν από γεγονότα ανωτέρας βίας π.χ. καταστροφή, θεομηνία, πυρκαγιά κλπ. αποδεικνύεται ότι δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή το αποκτηθέν είναι κατώτερο από το τεκμαρτό. Τα στοιχεία αυτά εκτιμά ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ.

Αν από το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προσδιορίζεται με τη διαδικασία που αναφέρθηκε αφαιρεθούν οι εκπτώσεις και τα αφορολόγητα ποσά που δίνονται κατά περίπτωση, προκύπτει το ελάχιστο εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο από το δηλούμενο. Για τα φυσικά πρόσωπα μη κατά κύριο επάγγελμα αγρότες το ελάχιστο εισόδημα που προκύπτει με την αντικειμενική μέθοδο είναι σε κάθε περίπτωση το υποκείμενο σε φόρο εισόδημα.

Η έκπτωση του ενοικίου και το ποσοστό 25% και της δαπάνης του παγίου εξοπλισμού δίνονται σε όλους όσοι αποκτούν εισόδημα από γεωργική εκμετάλλευση είτε είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες είτε όχι, είτε είναι φυσικά πρόσωπα είτε είναι πρόσωπα της παραγράφου 4 άρθρου 2 Ν. 2238/1994, ενώ τα αφορολόγητα ποσά δίνονται μόνο στους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες φυσικά πρόσωπα.

Αν μετά την αφαίρεση από το καθαρό εισόδημα των εκπτώσεων και των αφορολόγητων ποσών προκύψει αρνητικό εισόδημα, δηλαδή ζημία, αυτή δεν μεταφέρεται στη δήλωση φορολογίας γιατί δεν συμψηφίζεται με τα άλλα εισοδήματα του φορολογούμενου ούτε μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό.

Ας δούμε με μερικά παραδείγματα πώς υπολογίζεται το καθαρό ελάχιστο αγροτικό εισόδημα. Θα χρησιμοποιηθούν οι πίνακες που ίσχυαν το οικονομικό έτος 1996.

**Παράδειγμα 1ο:** Έστω αγρότης στο νομό Λαρίσης ο οποίος το 1996 καλλιέργησε 60 στρέμματα βαμβάκι σε πεδινή περιοχή, 30 σε ημιορεινή και 50 στρέμματα σκληρό σιτάρι. Έστω ακόμη ότι ο αγρότης κατέλαβε το 1996 6.000,00€ για την αγορά μηχανημάτων συλλογής καρπών και ότι το ίδιο έτος έλαβε εξισωτική αποζημίωση.

Ο προσδιορισμός του ελάχιστου γεωργικού εισοδήματος θα γίνει ως εξής:

-Βαμβάκι ποτιστικό	60X90,00€=5.400,00€
-Βαμβάκι ορεινής περιοχής	30X70,00€= 2.100,00€
-Σιτάρι σκληρό	50X35,00€= 1.750,00€
Καθαρό εισόδημα	9.250,00€

Από το εισόδημα αυτό θα εκπέσουν τα εξής ποσά :

- Μείωση παγίου στοιχείου	6.000,00€X25%=1.500,00€
- Μείον ειδική επιλογή	3.000,00€
	1.500.00€

Οπότε ελάχιστο εισόδημα υποκείμενο σε φόρο: 9.250,00€- 1.500.00€=  
7.750,00€

**Παράδειγμα 2ο:** Έστω αγρότης στον νομό Καβάλας καλλιέργησε το 1996 σιτάρι σκληρό 100 στρέμματα σε πεδινή αρδευόμενη περιοχή και 50 στρέμματα καπνά τσεμπέλια σε αγρόκτημα μισθωμένο αντί 1.500,00€ ετησίως το οποίο βρίσκεται επίσης σε πεδινή περιοχή. Έστω ακόμη ότι έλαβε το 1996 εξισωτική αποζημίωση.

Το ελάχιστο εισόδημα του αγρότη θα προσδιοριστεί ως εξής:

Σιτάρι σκληρό	100X30,00€=3.000,00€
Καπνά τσεμπέλια	50X215,00€=10.750,00€
Καθαρό εισόδημα	13.750,00€

Από το πιο πάνω εισόδημα θα αφαιρεθούν:

Μείωση λόγω ενοικίου	1.500,00€
Μείωση λόγω εξισωτικής αποζημίωσης	3.000,00€
Σύνολο εκπτώσεων	1.500.00€

Καθαρό ελάχιστο εισόδημα: 13.750,00€- 1.500.00€ = 12.250,00€.

**Παράδειγμα 3ο:** Έστω αγρότης στον νομό Άρτας καλλιέργησε το 1996 σε πεδινή αρδευόμενη περιοχή 110 στρέμματα πορτοκάλια. Ακόμη έχει εκθρέψει 120 αγελάδες γαλακτοπαραγωγής. Έστω ακόμη ότι το 1996 έλαβε εξισωτική αποζημίωση.

Το καθαρό εισόδημά του θα προσδιοριστεί ως εξής:

Πορτοκάλια	110 X 75,00€ = 8.250,00€
Αγελάδες	120 X 132,00€=15.840,00€
Καθαρό εισόδημα	24.090,00€
Μείον έκπτωση	3.000,00€
Φορολογητέο εισόδημα	21.090,00€

## **5. Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.**

1. Δημόσιες υπηρεσίες, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τράπεζες, πιστωτικοί οργανισμοί και συνεταιρισμοί ή ενώσεις συνεταιρισμών που καταβάλλουν επιχορηγήσεις ή επιδοτήσεις επί της παραγωγής, σε πρόσωπα επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής, εφόσον οι δικαιούχοι ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με την παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων, υποχρεούνται όπως, κατά την καταβολή αυτών των ποσών στους δικαιούχους, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, έναντι του φόρου που βαρύνει το δικαιούχο, ως εξής:

α) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%), όταν το συνολικό ετήσιο ποσό αυτών είναι από 7.500,00€ έως 15.000,00€.

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%), όταν το συνολικό ετήσιο ποσό αυτών είναι από 15.000,00€ και πάνω.

Εξαιρούνται της παρακράτησης αυτής οι επιχορηγήσεις ή επιδοτήσεις που χορηγούνται επί της παραγωγής ορεινών ή μειονεκτικών περιοχών.

Αν οι δικαιούχοι επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων δεν ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με την παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων, ο φόρος παρακρατείται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό αυτών υπερβαίνει τα 300,00€

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τρόπος παρακράτησης του φόρου, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτό.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### 1. Έννοια εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις και ποια πρόσωπα φορολογούνται.

Η φορολογία των εμπορικών επιχειρήσεων διέπεται από τα άρθρα 28 ως και 39 του Ν. 2238/1994. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 28 του νόμου αυτού, ως εμπορική επιχείρηση νοείται κάθε κερδοσκοπικό επάγγελμα το οποίο ασκείται ατομικά ή εταιρικά, εφόσον αυτό δεν υπάγεται στα περιοριστικώς αναφερόμενα επαγγέλματα του άρθρου 48 Ν. 2238/1994.

Από φορολογική άποψη η έννοια της εμπορικής επιχείρησης είναι ευρύτερη της οικονομικής έννοιας αυτής και ακόμη της έννοιας που αποδίδει σε αυτήν το εμπορικό δίκαιο, το οποίο θεωρεί ως εμπορική επιχείρηση το οργανωμένο οικονομικό σύνολο το οποίο αποτελείται από πράγματα και δικαιώματα με τα οποία ασκείται η εμπορική και βιομηχανική δραστηριότητα.

Έτσι, ενώ κατά το εμπορικό δίκαιο για να αποκτήσει κάποιος την εμπορική πρέπει να ενεργεί εμπορικές πράξεις και να έχει ως σύνηθες επάγγελμα την εμπορία κατά τον φορολογικό νόμο για να υπαχθεί στη φορολογία η επιχειρηματική δραστηριότητα είναι εντελώς αδιάφορο αν ασκούνται πράξεις εμπορικές ή αστικές. Αρκεί το γεγονός ότι οι πράξεις αυτές αποβλέπουν στον πορισμό κέρδους, αν ληφθεί υπόψη ότι η φορολογική νομοθεσία θεωρεί ως επιχείρηση και τη μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη η οποία αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις υπαγόμενο σε φόρο θεωρείται, σύμφωνα με τον φορολογικό νόμο (άρθρο 28 παρ. 1 Ν. 2238/1994), το κέρδος που αποκτάται από μία ή περισσότερες ατομικές ή εταιρικές επιχειρήσεις, εμπορικές, βιομηχανικές ή βιοτεχνικές, ή από την άσκηση οποιουδήποτε επαγγέλματος που δεν υπάγεται στα ελευθέρια τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 48 του νόμου αυτού

Η έννοια του κέρδους δεν προκύπτει ευθέως από τον φορολογικό νόμο. Προκύπτει εμμέσως από τις διατάξεις αυτού με τις οποίες καθορίζεται η διαδικασία υπολογισμού του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων.

Ειδικότερα, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις υπαγόμενο σε

φόρο θεωρείο φορολογικός νόμος:

- Το κέρδος που αποκτάται από την άσκηση αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά με εξαίρεση το κέρδος που αποκτάται από τις τεχνικές επιχειρήσεις οι οποίες φορολογούνται με ειδικό τρόπο (τεκμαρτώως). Ο φορολογικός νόμος θεωρεί επιχείρηση και τη μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη η οποία αποβλέπει σε επίτευξη κέρδους, καθώς και την πώληση εντός διετίας από την απόκτηση με επαχθή αιτία εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως και είναι ιδιαίτερως μεγάλης αξίας.
- Έτσι έχει γίνει δεκτό ότι αποτελεί εισόδημα από εμπορική επιχείρηση και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής, εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησεως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό πραγματοποιήσεως κέρδους από τη μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής. Το γεγονός ότι η μεμονωμένη αυτή πράξη δεν ασκείται κατ' επάγγελμα είναι αδιάφορο για τον φορολογικό νόμο, αρκεί το γεγονός ότι η πράξη αυτή απέβλεψε στην επίτευξη κέρδους.
- Εξάλλου για να θεωρηθεί ως επιχείρηση η πώληση εδαφικών εκτάσεων και να υπαχθεί σε φόρο θα πρέπει η εδαφική έκταση να έχει αποκτηθεί με επαχθείς αιτίες (π.χ. πώληση και όχι δωρεά ή κληρονομιά), να βρίσκεται σε σχέδιο πόλεως, να είναι ιδιαίτερως μεγάλης αξίας και να έχει πουληθεί εντός διετίας από την απόκτησή της. Αν δεν συντρέχουν σωρευτικά οι πιο πάνω προϋποθέσεις, η πώληση της εδαφικής έκτασης (οικοπέδου ή αγροτεμαχίου) δεν θεωρείται ότι αποτελεί επιχείρηση η οποία αποβλέπει σε επίτευξη κέρδους.
- Την ωφέλεια που έχει πραγματοποιηθεί από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων τα οποία έχουν προέλθει από κατατμηθείσες ή ρυμοτομηθείσες εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, οι οποίες βρίσκονται μέσα ή έξω από το σχέδιο πόλεως δήμου ή κοινότητας. Ως ωφέλεια θεωρείται η διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας της έκτασης που πουλήθηκε και της αξίας αυτής προ της κατάτμησης ή ρυμοτόμησης, αφού μειωθεί κατά τις δαπάνες που έκανε ο πωλητής (η επιχείρηση) οι οποίες είναι παρόμοιες με εκείνες που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων, προκειμένου να εξευρεθεί το καθαρό εισόδημα.
- Στην περίπτωση αυτή είναι αδιάφορο αν οι εδαφικές εκτάσεις (οικόπεδα ή



αγροτεμάχια) έχουν αποκτηθεί με επαχθή αιτία, σε αντιδιαστολή με την αμέσως προηγούμενη περίπτωση, όπου ρητώς αναφέρεται στον νόμο ότι για να υπαχθεί σε φόρο η πώληση εδαφικών εκτάσεων θα πρέπει αυτές οπωσδήποτε να έχουν αποκτηθεί με επαχθή αιτία. Κατά συνέπεια στην περίπτωση αυτή υπάγονται σε φόρο και οι εδαφικές εκτάσεις που αποκτήθηκαν από χαριστική αιτία.

- Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο νόμος απαιτεί, προκειμένου να υπαγάγει σε φόρο την πώληση οικοπέδων ή αγροτεμαχίων τα οποία έχουν προέλθει από ρυμοτομηθείσες ή κατατμηθείσες εδαφικές εκτάσεις, να υπάρχει οργανωμένη επιχείρηση. Πότε υπάρχει οργανωμένη επιχείρηση είναι θέμα πραγματικό το οποίο κρίνεται από τη φορολογική αρχή και τα δικαστήρια. Αν πάντως δεν υπάρχει οργανωμένη επιχείρηση και ο κύριος των εδαφικών εκτάσεων τις ρυμοτομεί και στη συνέχεια τις πουλάει ως οικόπεδα, τότε η ωφέλεια που προκύπτει από την πώληση αυτή δεν υπάγεται σε φόρο.
- Τα μερίσματα και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε μέλη συνεταιρισμών του Ν. 602. Ο νόμος απαιτεί, προκειμένου να υπαγάγει σε φόρο τα μερίσματα και τις αμοιβές αυτές, την είσπραξή τους από τους δικαιούχους. Αν δεν έχουν καταβληθεί αλλά απλώς οφείλονται, δεν υπάγονται σε φόρο.
- Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργεί η επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της. Τέτοια κέρδη είναι οι συναλλαγματικές διαφορές, οι προμήθειες και οι μεσιτείες και ακόμη οι κάθε μορφής επιχορηγήσεις που δίνονται στην επιχείρηση από οποιαδήποτε αιτία. Ο νόμος ομιλεί για παρεπόμενες εργασίες, όμως υπάγει σε φόρο και τις συμπτωματικές, όπως την πώληση παλαιού μηχανήματος.
- Την επιχειρηματική αμοιβή των ομόρρυθμων εταίρων, των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, του κοινωνού καθώς και των διαχειριστών των ΕΠΕ. Η επιχειρηματική αμοιβή είναι ένα πλασματικό εισόδημα το οποίο θεωρείται πως αποκτάται από τα πιο πάνω πρόσωπα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 10 και 109 Ν. 2238/1994.
- Τον μισθό που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο πλην του ΙΚΑ. Αν τα μέλη του διοικητικού

συμβουλίου είναι ασφαλισμένα στο ΙΚΑ, ο μισθός που καταβάλλεται σε αυτά θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

- Την πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και την υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Για τον υπολογισμό του υπερτιμήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτων δεν μπορεί να ληφθεί, σύμφωνα με τη σχετική διάταξη ποσό μικρότερο της αξίας όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.
- Όμως ο νόμος για τη φορολογία του αυτομάτου υπερτιμήματος έχει ήδη καταργηθεί χωρίς η πιο πάνω διάταξη να έχει τροποποιηθεί.
- Τους τόκους συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, τους τόκους από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων καθώς και τους τόκους υπερημερίας λόγω καθυστέρησης καταβολής του τιμήματος.
- Όλα τα παραπάνω εισοδήματα που αποκτώνται από τους δικαιούχους σε κάθε διαχειριστική χρήση υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, ανεξάρτητα δηλαδή από τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν σε προηγούμενες ή θα αποκτηθούν σε επόμενες χρήσεις.

Σύμφωνα τη διάταξη της παρ. 5 άρθρου 28 Ν. 2238/1994, αν η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει διάστημα μικρότερο του δωδεκαμήνου, ως κέρδος υποκείμενο σε φόρο λαμβάνεται αυτό που έχει προκύψει στο διάστημα αυτό ενώ αν η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου όχι όμως μεγαλύτερο των 24 μηνών, ως εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από της ενάρξεως της περιόδου ως την ημέρα ενάρξεως του υπολειπόμενου δωδεκαμήνου, υπολογιζόμενο κατά προσέγγιση. Το εισόδημα αυτό εκπίπτει από το εισόδημα της συνολικής περιόδου, το δε υπόλοιπο αποτελεί το εισόδημα του δωδεκαμήνου τμήματος, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος.

Υποκείμενα φόρου για τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι τα πρόσωπα, φυσικά ή νομικά, τα οποία αποκτούν τα εισοδήματα αυτά. Αν η επιχείρηση ασκείται ατομικώς, υποκείμενο φόρου είναι το πρόσωπο που ασκεί για το σύνολο των εισοδημάτων που απέκτησε από αυτήν και για το σύνολο των εισοδημάτων που απέκτησε από την ατομική άσκηση

περισσότερων επιχειρήσεων, καθώς και για το εισόδημα που απέκτησε από την άσκηση της επιχείρησης εταιρικά με άλλα πρόσωπα, αλλά μόνο κατά το μέρος της επιχειρηματικής αμοιβής που του αναλογεί.

Για τα νομικά πρόσωπα, δηλαδή αυτά που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρος, καθώς και τους συνεταιρισμούς, η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 28 Ν. 2238/1994 θεωρεί ως υποκείμενα φόρου:

Κάθε εταίρο ή μέλος στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρείας, κοινωνίας, κοινοπραξίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Τον εμφανή εταίρο στην περίπτωση της αφανούς εταιρείας, για το σύνολο των κερδών της.

Τους συνεταίρους στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα. Ωστόσο, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 άρθρου 2 Ν. 2238/1994, από το οικονομικό έτος 1993 οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες αποτελούν αυτοτελώς υποκείμενα φόρου και τα εισοδήματα που αποκτούν φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 Ν. 2238/1994, στο όνομά τους με συντελεστή 35% και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Το ίδιο ισχύει και για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι οποίες από το οικονομικό έτος 1993 υπήχθησαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και φορολογούνται με αναλογικό συντελεστή 35% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Κατά συνέπεια, οι διατάξεις των περιπτώσεων α και β της παρ. 4 άρθρου 28 Ν. 2238/1994 θα πρέπει να θεωρηθούν ανενεργές, αφού τα νομικά ή μη πρόσωπα που αναφέρονται σε αυτές είναι υποκείμενα φόρου τα ίδια και όχι τα φυσικά πρόσωπα που μετέχουν σε αυτά.

## **2. Ακαθάριστο εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων.**

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 30 Ν. 2238/1994,

ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές είναι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές. Σύμφωνα με ό,τι έχει δεχθεί η διοίκηση, ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται τα πάσης φύσεως έσοδα που προέρχονται από οριστικές πράξεις που πραγματοποιήθηκαν μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα αν οι πράξεις συμφωνήθηκαν τοις μετρητοίς ή επί πιστώσει. Έτσι, ακαθάριστο έσοδο θεωρείται η αξία των πωληθέντων αγαθών ή το ποσό της αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας, χωρίς να υπολογίζονται οι επιβαλλόμενοι επί των πωλήσεων και επιρριπτόμενοι στον αγοραστή ή εισπραττόμενοι από αυτόν φόροι, τέλη και λοιπά δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Εξάλλου στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης περιλαμβάνεται και κάθε ποσό που η επιχείρηση λόγω της επαγγελματικής της δραστηριότητας δικαιούται να εισπράξει, ανεξάρτητα αν το έσοδο αυτό δεν πραγματοποιήθηκε είτε γιατί η επιχείρηση παραιτήθηκε από αυτό με τη θέλησή της είτε για οποιονδήποτε άλλο λόγο.

Ο φορολογικός νόμος στην παρ. 2 του πιο πάνω άρθρου, προβλέπει τρεις τρόπους προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων: τον λογιστικό, δηλαδή αυτόν που βασίζεται στα δεδομένα των βιβλίων και τον εξωλογιστικό, ο οποίος εφαρμόζεται όταν τα βιβλία και στοιχεία κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή και βασίζεται σε στοιχεία και πληροφορίες που έχει συλλέξει η φορολογική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης και τον ενδιάμεσο τρόπο, ο οποίος εφαρμόζεται για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που τηρούν Α' κατηγορίας βιβλία και έχει ως μεθοδολογία λειτουργίας την προσθήκη στο συνολικό κόστος των αγορασθέντων ή παραχθέντων αγαθών του μεικτού εμπορικού ή βιομηχανικού κέρδους.

Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις της πιο πάνω παραγράφου του άρθρου 30 του φορολογικού νόμου, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων ενεργείται ως εξής:

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων. Εξαιρετικά για τις επιχειρήσεις πρακτόρων κρατικών λαχείων ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται, για τις λιανικές πωλήσεις λαχείων που γίνονται μέσω των καταστημάτων τους, οι προμήθειες που δικαιούνται, ενώ για τις χονδρικές πωλήσεις ποσοστό 1% επί της ονομαστικής αξίας των

λαχείων.

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Α' κατηγορίας τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με την προσθήκη του μεικτού εμπορικού ή βιομηχανικού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών που έχουν αγορασθεί ή των έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί μέσα στη χρήση. Το συνολικό κόστος λαμβάνεται χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.

Το μεικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος υπολογίζεται με σύγκριση της τιμής απόκτησης των αγαθών που διέθεσε η επιχείρηση και της τιμής πώλησής τους. Στην περίπτωση όπου για την επιχείρηση δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μεικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Εξάλλου, όταν το μεικτό κέρδος καθορίζεται από το υπουργείο Εμπορίου, ως ποσοστό μεικτού κέρδους λαμβάνεται το ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει ορισθεί. Σε περίπτωση όπου το υπουργείο Εμπορίου έχει ορίσει δραχμικό μεικτό κέρδος, γίνεται αναγωγή αυτού σε ποσοστιαίο.

Για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων θεωρείται ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά πουλήθηκαν όλα μέσα στη χρήση και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πουλήθηκαν μέσα στη χρήση ως έτοιμα προϊόντα, ανεξάρτητα από το αν η διάθεση έγινε χονδρικώς ή λιανικώς.

Ο τρίτος τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων είναι ο εξωλογιστικός. Ο τρόπος αυτός εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις οι οποίες:

- δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ
- τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία έχουν κριθεί ανακριβή ή ανεπαρκή
- τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από εκείνην που προβλέπει ο νόμος

Στις παραπάνω περιπτώσεις τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η φορολογική αρχή. Ο φορολογικός νόμος αναφέρει ενδεικτικώς ποια στοιχεία πρέπει ιδίως να λαμβάνονται υπόψη για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων. Τα στοιχεία αυτά είναι: οι αγορές και οι πωλήσεις της επιχείρησης, το μεικτό κέρδος, το κεφάλαιο κινήσεως, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των επενδεδυμένων κεφαλαίων και των ίδιων κεφαλαίων, το ποσό των δανείων και πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διαθέσεως των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισεως και γενικά κάθε επαγγελματική

δαπάνη.

Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων η εκτίμηση της φορολογικής αρχής δεν πρέπει να απέχει των δεδομένων της κοινής πείρας.

### **3. Καθαρό εισόδημα - Λογιστικός προσδιορισμός.**

Το καθαρό εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων το οποίο θα υπαχθεί σε φόρο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2238/1994, με δύο τρόπους: λογιστικώς και εξωλογιστικώς.

Λογιστικώς προσδιορίζεται το καθαρό εισόδημα στις εξής περιπτώσεις:

**1. Επιχειρήσεις με ακριβή και επαρκή βιβλία Γ' κατηγορίας:** Το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων αυτών, οι οποίες τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία κατά το διπλογραφικό σύστημα, προσδιορίζεται λογιστικώς με βάση τα δεδομένα των βιβλίων, αφού αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που περιοριστικά αναφέρονται στο άρθρο 31 Ν. 2238/1994.

Οι επιχειρήσεις αυτές εφαρμόζουν από 1.1.1993 υποχρεωτικά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των δευτεροβάθμιων λογαριασμών. Με βάση εξάλλου το τηρούμενο βιβλίο απογραφών εξάγουν λογιστικώς το καθαρό κέρδος.

**2. Επιχειρήσεις με ακριβή και επαρκή βιβλία Β' κατηγορίας:** Το καθαρό κέρδος των επιχειρήσεων αυτών, εφόσον παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και δεν έχουν αξιόλογα αποθέματα κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, προσδιορίζεται αφού αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 31 Ν. 2238/1994.

Ποιες επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες δεν ορίζει ρητώς ο φορολογικός νόμος. Ο ΚΒΣ στο άρθρο 3 διακρίνει τους επιτηδευματίες σε τρεις κατηγορίες: σε εκείνους που πωλούν αγαθά χονδρικώς ή λιανικώς αυτούσια ή μετά από επεξεργασία κλπ., σε εκείνους που παρέχουν υπηρεσίες και σε εκείνους που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες (μεικτή δραστηριότητα). Ο ΚΒΣ εξειδικεύοντας τις πιο πάνω τρεις κατηγορίες επιτηδευματιών ορίζει ότι ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται και η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά των οποίων το κόστος δεν υπερβαίνει

το 1/3 της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού. Με τη διάταξη αυτή οριοθετείται ως ένα σημείο η έννοια της παροχής υπηρεσιών.

Εξάλλου ο Ν. 1642/1986 στο άρθρο 8 ορίζει ότι ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών. Με τη διάταξη αυτή ορίζεται κατά τρόπο αρνητικό η έννοια της παροχής υπηρεσιών. Στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες πράξεις που συνιστούν παράδοση αγαθών. Τέτοιες πράξεις είναι η μεταβίβαση ή η παραχώρηση της χρήσης άυλων αγαθών ή η υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης και ότι τα ακόμη η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων, η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις, η εκτέλεση υπηρεσίας ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής, η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

Το καθαρό εισόδημα των πιο πάνω επιχειρήσεων προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, δηλαδή με τη χρήση συντελεστή, μόνο στην περίπτωση όπου διαπιστωθεί ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων και ακόμη εφόσον από τη φορολογική αρχή ή την ίδια την επιχείρηση διαπιστωθεί ότι τα αποθέματα κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι αξιόλογα. Πότε τα αποθέματα είναι αξιόλογα είναι θέμα πραγματικό. Ο φορολογικός νόμος όμως δεν οριοθετεί την έννοια των << αξιόλογων αποθεμάτων >>, αφήνοντας την κρίση για το γεγονός αυτό στη φορολογική αρχή και στα δικαστήρια.

#### **4. Καθαρό εισόδημα - Εξωλογιστικός προσδιορισμός.**

**1. Γενικά.** Το καθαρό εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων προσδιορίζεται και εξωλογιστικώς. Με την εξωλογιστική μεθοδολογία προσδιορίζεται τεκμαρτώς το καθαρό εισόδημα ορισμένων εμπορικών επιχειρήσεων με μοναδικό κριτήριο την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, χωρίς να ερευνάται το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και ακόμη των εμπορικών επιχειρήσεων οι οποίες δεν είναι συνεπείς με τις υποχρεώσεις που επιβάλλει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, δηλαδή των επιχειρήσεων που δεν τηρούν τα βιβλία που υποχρεούνται ή τηρούν βιβλία κατώτερης

κατηγορίας από αυτήν που προβλέπει ο ΚΒΣ ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και εφόσον η ανεπάρκειά τους καθιστά αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2238/1994, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται τεκμαρτώσ στις εξής περιπτώσεις:

- Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του ΚΒΣ.
- Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας, εκτός από εκείνες που αναφέρθηκαν προηγουμένως, δηλαδή τις επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικώς υπηρεσίες και στερούνται αξιολογών αποθεμάτων, για τις οποίες το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται λογιστικώς.
- Στις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, ανεξάρτητα από την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων, εφόσον η ανεπάρκεια είναι τέτοιας έκτασης ώστε το εισόδημα δεν μπορεί να προσδιορισθεί λογιστικώς.
- Στις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ βιβλία ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από εκείνη που ο νόμος προβλέπει.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις γίνεται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με τον γενικό μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα τον οποίο καταρτίζει το υπουργείο Οικονομικών με υπουργική απόφαση.

Στα ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων εφαρμόζεται ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους δεν περιλαμβάνονται ορισμένα έσοδα τα οποία προστίθενται στο καθαρό εισόδημα που προκύπτει από τη χρησιμοποίηση του συντελεστή. Τα έσοδα αυτά είναι:

- Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, τους τόκους από αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση και τους τόκους υπερημερίας λόγω καθυστέρησης καταβολής του τιμήματος, οι οποίοι θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
- Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης με εξαίρεση την υπερτίμηση από ακίνητα και πλοία.
- Τα ποσά που εισπράχθηκαν από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί και τα οποία έχουν γίνει αποδεκτά από τη φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.



- Τα ποσά που εισπράχθηκαν από επιστροφή τελών εισφορών και φόρων της επιχείρησης που έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως και έχουν γίνει αποδεκτά από τη φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

## **2. Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος κατά περίπτωση**

**A)** Για τις εμπορικές επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία Α' κατηγορίας ή δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν τέτοια υποχρέωση λόγω ύψους αγορών, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με τη χρήση μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται επί των αγορών. Οι συντελεστές αυτοί περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με απόφαση του υπουργού Οικονομικών και δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Οι ισχύοντες πίνακες όμως δεν προβλέπουν συντελεστές μοναδικού κέρδους για όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας.

**B)** Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας και για τις οποίες δεν προβλέπεται μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους επί των αγορών, ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος γίνεται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με ειδικούς μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

Επειδή όμως στο βιβλίο αγορών δεν υπάρχουν ακαθάριστα έσοδα, αυτά υπολογίζονται με βάση τη διαδικασία που αναφέρθηκε προηγουμένως για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων αυτών, δηλαδή με βάση τη διαδικασία που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 άρθρου 30 Ν. 2238/1994. Έτσι, στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με την προσθήκη του μεικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες ύλες που αγοράστηκαν μέσα στη χρήση.

Ο καθορισμός του μεικτού κέρδους γίνεται με σύγκριση της πραγματικής τιμής απόκτησης των αγαθών που διέθεσε η επιχείρηση με την τιμή πώλησής τους. Αν η επιχείρηση δεν έχει τα παραπάνω στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο συντελεστής μεικτού κέρδους, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής ομοειδών επιχειρήσεων.

Όταν το μεικτό κέρδος προσδιορίζεται από το υπουργείο Εμπορίου,

τότε λαμβάνεται υπόψη το ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει καθορισθεί, το οποίο αν είναι δραχμικό ανάγεται σε ποσοστιαίο.

Για την εξεύρεση των ακαθάριστων εσόδων θεωρείται ότι επωλήθησαν μέσα στη χρήση όλα τα αγαθά που έχουν αγορασθεί ή παραχθεί, ανεξάρτητα από τη χονδρική ή λιανική διάθεσή τους.

Για τον υπολογισμό των καθαρών εισοδημάτων των επιχειρήσεων αυτών, αν είναι εμπορικές, στην αξία αγοράς των εμπορευμάτων θα προστεθούν τα έξοδα αγοράς τα οποία έχουν πραγματοποιηθεί ώσπου τα εμπορεύματα να αποκτηθούν από την επιχείρηση (π.χ. έξοδα μεταφοράς, ναύλα κλπ.), ενώ θα αφαιρεθούν από την αξία αυτή οι εκπτώσεις και επιστροφές εμπορευμάτων. Στις επιχειρήσεις που τηρούν Α' κατηγορίας βιβλία και δεν προβλέπεται συντελεστής καθαρού κέρδους επί των αγορών, για τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων, στο κόστος των παραχθέντων αγαθών, θα συμπεριληφθεί και η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράστηκαν μέσα στη χρήση, προσαυξανόμενη με τα έξοδα αγοράς. Από την αξία αυτή θα αφαιρεθούν οι εκπτώσεις και οι επιστροφές.

Γ) Αν επιχείρηση τηρεί Α' κατηγορίας βιβλία και αυτά κριθούν ανακριβή, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με την εφαρμογή του ειδικού μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων. Στην περίπτωση αυτή ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων δεν γίνεται με τη διαδικασία που αναφέρθηκε αμέσως προηγουμένως, αλλά με βάση τις διατάξεις της περιπτώσεως γ' παρ. 2 άρθρου 30 Ν. 2238/1994. Δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα θα προσδιορισθούν εξωλογιστικώς με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η φορολογική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης και τις εν γένει συνθήκες λειτουργίας της.

Δ) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Β' κατηγορίας και δεν παρέχουν αποκλειστικώς υπηρεσίες, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με τη χρήση μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται επί των ακαθάριστων εσόδων. Αν τα βιβλία κριθούν ανακριβή, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται και πάλι εξωλογιστικώς με τη χρήση μοναδικού συντελεστή, στην περίπτωση αυτή όμως δεν λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων, αλλά επαναπροσδιορίζονται από τη φορολογική αρχή με βάση τη διαδικασία που αναφέρθηκε αμέσως προηγουμένως η οποία προβλέπεται από τη διάταξη της

περιπτώσεως γ' παρ. 2 άρθρου 30.

Με την ίδια εξωλογιστική διαδικασία προσδιορίζεται το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας και παρέχουν αποκλειστικώς υπηρεσίες, εφόσον τα βιβλία τους κριθούν ανακριβή.

### **3. Αυξομείωση των μοναδικών συντελεστών.**

Οι συντελεστές καθαρού κέρδους που προβλέπεται από τους πίνακες που έχει καταρτίσει το υπουργείο Οικονομικών αυξάνονται ή μειώνονται σε ορισμένες περιπτώσεις που αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 32 Ν. 2238/1994. Συγκεκριμένα:

α. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα  $3/5$  του συντελεστή μεικτού κέρδους που έχει καθορίσει το υπουργείο Εμπορίου. Αν το υπουργείο Εμπορίου αντί για συντελεστή μεικτού κέρδους έχει καθορίσει συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του υπουργείου Εμπορίου.

β. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Γ' ή Β' κατηγορίας και παρέχουν αποκλειστικώς υπηρεσίες, όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του 85%. Έτσι, αν ο συντελεστής καθαρού κέρδους μιας εμπορικής επιχείρησης που προβλέπεται από τον πίνακα του υπουργείου Εμπορίου είναι 50% και με τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών προκύψει συντελεστής 100%, αυτός θα περιορισθεί στο 85%.

γ. Αν τα βιβλία και στοιχεία της εμπορικής επιχείρησης κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους που προβλέπεται από τους πίνακες του υπουργείου Εμπορίου προσαυξάνεται κατά 50%. Αν όμως έχει διαπιστωθεί αλλοίωση των δεδομένων της ταμειακής μηχανής που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, τότε ο συντελεστής καθαρού κέρδους της επιχείρησης προσαυξάνεται κατά 100%.

δ. Κατώτερος συντελεστής από εκείνον που προβλέπει ο πίνακας του

υπουργείου Οικονομικών, όχι όμως μικρότερος του μηδενός (αρνητικός συντελεστής), εφαρμόζεται όταν η επιχείρηση προσκομίσει στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι αποδεδειγμένα για λόγους ανωτέρας βίας το πραγματικό κέρδος της επιχείρησης είναι μικρότερο από εκείνο που προκύπτει με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή.

ε. Αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό 5% μπορεί να εφαρμοσθεί για τον προσδιορισμό του εισοδήματος όλων των ανέλεγκτων χρήσεων της επιχείρησης, σε περίπτωση ολικής καταστροφής της από πυρκαγιά.

#### **4. Πότε υπάρχει ανακρίβεια ή ανεπάρκεια των βιβλίων.**

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος ενεργείται όταν η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία Α' κατηγορίας ή βιβλία Β' κατηγορίας και δεν παρέχει αποκλειστικές υπηρεσίες και ακόμη σε κάθε περίπτωση όπου τα βιβλία της εμπορικής επιχείρησης, ανεξάρτητα από την κατηγορία τους, κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή ή όταν η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από εκείνη που προβλέπει ο ΚΒΣ.

Ποια μεθοδολογία ακολουθείται για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος κατά περίπτωση όταν διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων αναφέρθηκε προηγουμένως. Το ερώτημα που τίθεται όμως είναι πότε υπάρχει ανακρίβεια ή ανεπάρκεια, ώστε να εφαρμοσθεί η εξωλογιστική διαδικασία προσδιορισμού του εισοδήματος.

Έχει γίνει δεκτό ότι για να εφαρμοσθεί η εξωλογιστική διαδικασία προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος σε περίπτωση ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων θα πρέπει αυτή να είναι τέτοιας έκτασης ώστε να είναι αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ. 1 άρθρου 30 του ΚΒΣ, το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων δεν θίγονται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σε αυτά και ο οικονομικός έφορος υποχρεούται να αναγνωρίσει τα δεδομένα των βιβλίων. Οι υπάρχουσες τυχόν παρατυπίες και παραλείψεις επισύρουν μόνο οικονομικές κυρώσεις ανάλογα με το είδος και την έκτασή τους.

Στις παρ. 2, 3, και 4 του πιο πάνω άρθρου του ΚΒΣ ορίζεται πότε τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή. Έτσι, τα βιβλία και στοιχεία της Γ' κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο επιτηδευματίας διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το ή τα ημερολόγια όπου καταχωρίζονται πρωτογενώς οι συναλλαγές, το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία.
- Δεν διαφυλάσσει τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ παραστατικά με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.
- Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού, ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία έχει ενταχθεί.
- Εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει, εκτός από τα οριζόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις βιβλία και στοιχεία, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, δεν παραδίδει στον φορολογικό έλεγχο το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή το εγχειρίδιο οδηγιών που παραδίδει δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών.

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

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

Τα βιβλία και στοιχεία της Γ' κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- Δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς.
- Δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς.
- Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία.

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

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

Στο ίδιο άρθρο του ΚΒΣ ορίζεται εξάλλου πότε υπάρχει ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων Α' και Β' κατηγορίας. Έτσι, ορίζεται ότι:

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

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

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

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### 1. Διαδικασία υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος.

Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών οι οποίοι υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα υπολογίζεται με βάση τα όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα η φορολογική βάση ως άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, η οποία στη συνέχεια κλιμακώνεται ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος. Εξάιρεση από τη διαδικασία αυτή έχει προβλεφθεί για τους δικηγόρους, για τους οποίους δεν ισχύει η κλιμάκωση της φορολογικής βάσης ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, και για τους καλλιτέχνες και τους τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης, για τους οποίους δεν προβλέπεται υπολογισμός μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, είτε τα πρόσωπα αυτά διατηρούν τέτοια εγκατάσταση είτε όχι.

Γι' αυτές τις δύο κατηγορίες ελεύθερων επαγγελματιών εφαρμόζεται ειδικότερος τρόπος υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος. Για τους δικηγόρους η φορολογική βάση προσαυξάνεται με ειδικά κριτήρια τα οποία έχουν σχέση με τον αριθμό των παραστάσεων στα δικαστήρια και με τον επιστημονικό τίτλο που τυχόν φέρει ο δικηγόρος, ενώ για τους καλλιτέχνες και τους τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης η επαγγελματική αμοιβή που κάθε φορά ισχύει προσαυξάνεται με τον λεγόμενο συντελεστή δισκογραφικής δραστηριότητας.

Κατά συνέπεια, για όλες τις άλλες κατηγορίες των ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα το ελάχιστο εισόδημά τους προσδιορίζεται με αφετηρία τη φορολογική βάση (επαγγελματική + μισθωτική αξία), η οποία στη συνέχεια προσαυξάνεται ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, όπως εξηγήθηκε πιο πάνω και ακόμη με ειδικότερα κριτήρια για τα οποία θα γίνει λόγος στη συνέχεια όπου θα αναλυθεί η διαδικασία προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος κάθε ειδικότερης κατηγορίας ελευθέριου επαγγέλματος.

## 2. Ελάχιστο εισόδημα δικηγόρων.

Η μεθοδολογία προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος των δικηγόρων συνίσταται στην προσαύξηση της φορολογικής βάσης, δηλαδή του άθροισματος της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, με ορισμένα ποσοστά ανάλογα με τον αριθμό των παραστάσεων στα δικαστήρια και ακόμη με ορισμένα ποσοστά με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους. Συγκεκριμένα:

**α. Προσαύξηση με βάση τις παραστάσεις.** Το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας προσαυξάνεται με τα ακόλουθα ποσοστά ανάλογα με τον αριθμό και το είδος των παραστάσεων στα δικαστήρια:

- Κατά ποσοστό 1% για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης είτε αυτό είναι σε ειρηνοδικείο είτε σε πρωτοδικείο είτε σε εφετείο ή κακουργοδικείο κλπ. πέραν των 30 κατά έτος. Ως γραμμάτιο προείσπραξης νοείται παράσταση στο δικαστήριο κατά τη δικονομική έννοια.
- Δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό της προσαύξησης τα γραμμάτια προείσπραξης που αφορούν διεξαγωγές, παραστάσεις ενώπιον πταισματοδικείου και μεταβιβάσεις ακινήτων, οι κατ' αποκοπήν παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, των ασφαλιστικών εταιριών, του επικουρικού κεφαλαίου, των τραπεζών και των εργατικών υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλεται το εργολαβικό συμβόλαιο στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία. Έτσι, για παράδειγμα, για δικηγόρο με 45 υπαγόμενα γραμμάτια προείσπραξης, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής του εγκατάστασης θα προσαυξηθεί κατά 15%, δηλαδή  $45 - 30 = 15 \times 1\% = 15\%$ .

Για τον υπολογισμό της προσαύξησης δεν λαμβάνονται υπόψη ακόμη τα γραμμάτια προείσπραξης που εκδίδονται για υποθέσεις τραπεζών, επιχειρήσεων κλπ. στις οποίες ο δικηγόρος παρέχει τις νομικές υπηρεσίες του και αμοίβεται με πάγια αντιμισθία.

Για τους δικηγόρους που έχουν λιγότερα από 30 υπαγόμενα με την πιο πάνω έννοια γραμμάτια προείσπραξης κατ' έτος, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης μειώνεται κατά 1,5% για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης κάτω



των 30 κατ' έτος. Για παράδειγμα, αν δικηγόρος έχει 20 γραμμάτια προείσπραξης, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης θα μειωθεί κατά ποσοστό 15%, δηλαδή  $30 - 20 = 10 \times 1,5\% = 15\%$ . Ακόμη, αν υποτεθεί ότι δικηγόρος έχει 45 γραμμάτια προείσπραξης από τα οποία τα 20 είναι μη υπαγόμενα, δηλαδή αφορούν παραστάσεις σε πταισματοδικείο, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης θα μειωθεί κατά ποσοστό 7,5%, δηλαδή  $45 - 20 = 25$  υπαγόμενα, οπότε  $30 - 25 = 5 \times 1,5\% = 7,5\%$ .

- Κατά ποσοστό 5% για κάθε παράσταση σε πενταμελή εφετεία και κατά 3% για κάθε παράσταση σε τριμελή εφετεία. Δεν λαμβάνονται υπόψη για την προσαύξηση με τα ποσοστά αυτά οι παραστάσεις σε εφετεία εφόσον αφορούν παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, τραπεζών κ.ο.κ., σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν αμέσως πιο πάνω στην πρώτη περίπτωση.
- Κατά ποσοστό 10% για κάθε παράσταση σε εφετεία κακουρηγημάτων, κακουργοδικεία και ανώτατα δικαστήρια. Δεν προσμετρούνται και στην περίπτωση αυτή οι παραστάσεις οι οποίες εξαιρούνται, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω.

Η διοίκηση έχει δεχθεί ότι οι ειδικότερες προσαυξήσεις 3%, 5% και 10% υπολογίζονται και στις περιπτώσεις όπου τα υπαγόμενα γραμμάτια προείσπραξης είναι κάτω των 30. Αν δηλαδή δικηγόρος έχει συνολικά γραμμάτια προείσπραξης 28 από τα οποία τα 27 είναι μη υπαγόμενα και το ένα αφορά παράσταση σε εφετείο κακουρηγημάτων, το ελάχιστο εισόδημά του θα προσδιορισθεί ως εξής: α) μείωση του αθροίσματος της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας για τα μη υπαγόμενα γραμμάτια, δηλαδή  $30 - 1 = 29 \times 1,5\% = 43,5\%$ . Δηλαδή 28 μείον 27 μη υπαγόμενα = 1 και  $30 - 1 = 29 \times 1,5\% = 43,5\%$  και β) αύξηση του πιο πάνω αθροίσματος κατά ποσοστό 10% ( $1 \times 10\%$ ) για το γραμμάτιο προείσπραξης που έχει στο εφετείο κακουρηγημάτων.

Προσαύξηση κατά 30,00€ ανά ομόδικο στις περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί το εργολαβικό συμβόλαιο. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στις περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων όπου ο δικηγόρος αμείβεται με εργολαβικό συμβόλαιο υποχρεούται να υποβάλλει αντίγραφο του συμβολαίου αυτού στην αρμόδια ΔΟΥ. Το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ, οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι οργανισμοί κοινής ωφελείας οι ΟΤΑ και τα ΝΠΙΔ

υποχρεούνται να παρακρατούν ποσοστό 15% επί της αμοιβής του δικηγόρου, να αποδίδουν τον φόρο αυτόν στην αρμόδια ΔΟΥ και με τη δήλωση απόδοσης να συνυποβάλλουν και αντίγραφο της απόφασης του δικαστηρίου.

Έτσι στις περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων για τις οποίες ο δικηγόρος αμείβεται με εργολαβικό προσύμφωνο και αυτό δεν το έχει υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ όπως υποχρεούται, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης προσαυξάνεται κατά 30,00€ ανά ομόδικο των υποθέσεων αυτών.

Με το 50% του ποσού που προκύπτει από τις κατ' αποκοπήν παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, ασφαλιστικών εταιρειών και τραπεζών, εφόσον το ποσό αυτό προκύπτει από σχετική βεβαίωση, και με το 50% του μέρους που διανέμεται κατ' έτος από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο.

**β. Προσαύξηση με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους.** Το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης μετά την προσαύξησή του με τα πιο πάνω ποσοστά με βάση τον αριθμό των γραμματίων κλπ. προσαυξάνεται στη συνέχεια με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους, οι οποίοι αναφέρονται σε νομικά μαθήματα της εφαρμοσμένης νομικής επιστήμης, ως εξής:

- Κατά ποσοστό 30% για τους καθηγητές πανεπιστημίων οποιασδήποτε βαθμίδας.
- Κατά ποσοστό 10% για τους λέκτορες.

Στην έννοια του καθηγητή περιλαμβάνονται οι αναπληρωτές και οι επίκουροι καθηγητές, ενώ ως μαθήματα εφαρμοσμένης νομικής επιστήμης νοούνται όλα τα μαθήματα που έχουν σχέση με όλα τα δίκαια, όπως το εργατικό, το εμπορικό, το αστικό, το ποινικό κ.ο.κ.

Ας δούμε με παραδείγματα πώς προσδιορίζεται το ελάχιστο εισόδημα των δικηγόρων σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω.

**Παράδειγμα 1ο:** Έστω δικηγόρος ο οποίος διατηρεί γραφείο 20 τ.μ. στην οδό Ακαδημίας (από Αμερικής - Λυκαβηττού μέχρι Ομήρου) όπου η τιμή ζώνης είναι 440,00€ ανά τ.μ. Ο δικηγόρος έχει 50 γραμμάρια προείσπραξης σε πρωτοδικείο και τρεις παραστάσεις σε τριμελή εφετεία και έχει εισπράξει μέρος από τον δικηγορικό σύλλογο 117,00€.

Το ελάχιστο εισόδημα του δικηγόρου θα υπολογισθεί ως εξής:

Επαγγελματική αμοιβή	= 6.000€
Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης (440,00X20X6,75%)=594,00€	
Φορολογική βάση	6.594,00€
Προσαύξηση της φορολογικής βάσης με τον αριθμό των γραμματίων προείσπραξης πέραν των 30, δηλαδή 50-30 = 20 X 1% = 20% X 6.594,00€ = 1318,80€	
Προσαύξηση για τις παραστάσεις σε τριμελή εφετεία 3 X 3% = 9% X 6.594,00€ = 593,46€	
<b>Οπότε ελάχιστο εισόδημα:</b>	
Φορολογική βάση	6.594,00€
Προσαύξηση για τις παραστάσεις άνω των 30	1.318,80€
Προσαύξηση για τις παραστάσεις στο τριμελές εφετείο	593,46€
Μέρισμα δικηγορικού συλλόγου	117,00€ X 50% = 58,50€
<b>Ελάχιστο εισόδημα</b>	<b>8.564,76€</b>

**Παράδειγμα 2ο:** Έστω δικηγόρος καθηγητής πανεπιστημίου, με γραφείο 25 τ.μ. που βρίσκεται στην οδό Σκουφά (από Ασκληπιού μέχρι Ιπποκράτους), όπου η τιμή ζώνης είναι 340,00€ ανά τ.μ. Ο δικηγόρος αυτός το 1996 είχε 50 γραμμάρια προείσπραξης, 3 παραστάσεις σε πενταμελή εφετεία, 3 παραστάσεις σε εφετεία κακουργημάτων και 1.760,00€ μέρισμα από τον δικηγορικό σύλλογο.

**Ο προσδιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος θα γίνει ως εξής:**

Επαγγελματική αμοιβή:	6.000,00€
Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης (340,00€X25X6,75%) = 573,75€	
Φορολογική βάση:	6.573,75€
Προσαύξηση της φορολογικής βάσης με τα γραμμάρια προείσπραξης πάνω από τα 30, δηλαδή 50 - 30 = 20 X 1% = 20% X 6.573,75€ = 1.314,75€	
Προσαύξηση για τις παραστάσεις σε πενταμελή εφετεία, δηλαδή 3 X 5% = 15% X 6.573,75€ = 986,06€	
Προσαύξηση για τις παραστάσεις σε εφετεία κακουργημάτων, δηλαδή 3 X 10% = 30% X 6.573,75€ = 1972,13€	

**Προσαύξηση** για το μέρος από τον δικηγορικό σύλλογο: 1760,00€ X  
50% = 880,00€

**Οπότε ελάχιστο εισόδημα:**

<b>Φορολογική βάση</b>	6.573,75€
<b>Προσαύξηση</b> για τις παραστάσεις άνω των 30	1.314,75€
<b>Προσαύξηση</b> για τις παραστάσεις σε πενταμελή εφετεία	986,06€
<b>Προσαύξηση</b> για τις παραστάσεις σε εφετεία κακουρηγημάτων	
1.972,13€	
<b>Προσαύξηση</b> για το μέρος από τον δικηγορικό σύλλογο	880,00€
<b>Σύνολο</b>	11.726,69€

**Παράδειγμα 3ο:** Έστω φορολογούμενος που ασκεί το ελεύθερο επάγγελμα του δικηγόρου επί 15 έτη και κατέχει τον τίτλο του λέκτορα. Κατά το έτος 1996 πραγματοποίησε συνολικά 65 παραστάσεις από τις οποίες 20 σε πταισματοδικεία, 30 σε πρωτοδικεία, 3 σε τριμελή εφετεία από τις οποίες 2 για ιδιώτες και μία για λογαριασμό τράπεζας από την οποία εισέπραξε κατ' αποκοπήν 1.500,00€, 1 σε πενταμελές εφετείο για ιδιώτη, 1 σε κακουργοδικείο για ιδιώτη και 10 παραστάσεις σε μεταβιβάσεις ακινήτων. Επίσης εισέπραξε και μέρος από τον δικηγορικό σύλλογο 150,00€.

Μισθώνει επαγγελματική εγκατάσταση επιφανείας 35 τ.μ., στην οποία και συστεγάζεται με άλλον δικηγόρο.

Η τιμή ζώνης της περιοχής όπου βρίσκεται η επαγγελματική του εγκατάσταση είναι 530,00€ το τετραγωνικό μέτρο.

**Προσδιορισμός ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος**

<b>Επαγγελματική αμοιβή</b>	6.000,00€
<b>Μισθωτική αξία:</b> Τιμή ζώνης 530,00€ X 20τ.μ. X 6,75% = 715,50€	
<b>Σύνολο</b>	6.715,50€

**Προσαυξήσεις** με βάση τον αριθμό των γραμματίων προείσπραξης. Γραμμάτια που δεν λαμβάνονται υπόψη: 20 (σε πταισματοδικεία) + 1 (σε τριμελές εφετείο για λογαριασμό τράπεζας) + 10 (σε μεταβιβάσεις ακινήτων) =

31

**Γραμμάτια** που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της

προσαύξησης:  $65 - 31 = 34 - 30 = 4$

Προσαύξηση:  $4 \times 1\% = 4\%$

$6.715,50\text{€} \times 4\% = 268,62\text{€}$

Παραστάσεις σε τριμελή εφετεία:  $3 - 1 = 2 \times 3\% = 6\%$

$6.715,50\text{€} \times 6\% = 402,93\text{€}$

Παραστάσεις σε πενταμελές εφετείο:  $1 \times 5\% = 5\%$

$6.715,50\text{€} \times 5\% = 335,78\text{€}$

Παραστάσεις σε κακουργοδικείο:  $1 \times 10\% = 10\%$

$6.715,50\text{€} \times 10\% = 671,55\text{€}$

Παραστάσεις σε τριμελές εφετείο για λογαριασμό τράπεζας:

$1.500,00\text{€} \times 50\% = 750,00\text{€}$

Μέρισμα δικηγορικού συλλόγου:  $150,00\text{€} \times 50\% = 75,00\text{€}$

**Σύνολο** **2.503,88€**

**Προσαυξήσεις λόγω πανεπιστημιακού τίτλου**

$2.503,88\text{€} \times 10\% = 250,39\text{€}$

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος 2.253,49€

**Δικηγόροι με πάγια αντιμισθία:** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 άρθρου 51 Ν. 2238/1994, το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας δεν εφαρμόζεται για τους δικηγόρους που ασκούν το επάγγελμα παράλληλα με πάγια αντιμισθία ή είναι μισθωτοί ή συνταξιούχοι και έχουν πραγματοποιήσει λιγότερες από 5 συνολικά παραστάσεις σε εφετεία κακουργημάτων, κακουργοδικεία και ανώτατα δικαστήρια συνολικά. Το συνολικό τους όμως εισόδημα που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προκύπτει με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων.

**Παράδειγμα:** Έστω δικηγόρος με ετήσια πάγια αντιμισθία 7.500,00€, ο οποίος το 1996 δεν πραγματοποίησε καμιά παράσταση. Διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση στο σπίτι του, επιφανείας 100 τ.μ., σε περιοχή όπου η τιμή ζώνης είναι 500,00€ ανά τετραγωνικό μέτρο.

**Προσδιορισμός ελάχιστου εισοδήματος**

**Επαγγελματική αμοιβή** 6.000,00€

**Μισθωτική αξία** ( 500,00€ X 20 X 6,75%)= 675,00€

( Για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνονται 20 τ.μ.)

**Φορολογική βάση** 6.675,00€

**Μείωση** της φορολογικής βάσης με τον αριθμό των παραστάσεων, δηλαδή  $30 \times 1,5\% = 45\%$

Οπότε ελάχιστο εισόδημα:  $6.675,00€ - ( 6.675,00€ \times 45\%) = 3.671,25€$

Το ποσό αυτό είναι μικρότερο της πάγιας αντιμισθίας και συνεπώς ο δικηγόρος του παραδείγματος θα φορολογηθεί με βάση τα εισοδήματα της δήλωσής του, δηλαδή για το ποσό των 7.500,00€ που είναι η πάγια αντιμισθία.

**3. Ελάχιστο εισόδημα γιατρών - οδοντιάτρων.**

Η διαδικασία προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος των γιατρών έχει ως αφετηρία τη φορολογική βάση, δηλαδή το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης, το οποίο στη συνέχεια κλιμακώνεται ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος. Το ποσό που προκύπτει από τους πιο πάνω υπολογισμούς προσαυξάνεται στη συνέχεια με ορισμένα ποσοστά τα οποία έχουν ορισθεί με βάση την ειδικότητα του γιατρού καθώς και με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους. Έτσι:

- **Προσαύξηση με βάση την ειδικότητα.** Ανάλογα με την ειδικότητα του γιατρού ο Ν. 2238/1994 προβλέπει τα εξής ποσοστά προσαύξησης του ποσού που θα προκύψει από την κλιμάκωση της φορολογικής βάσης, με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος:

Ποσοστό 40% για τους χειρουργούς όλων των ειδικοτήτων, εφόσον ασκούν χειρουργική ειδικότητα σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα, μαιευτήρες, ορθοδοντικούς και γναθοχειρουργούς οδοντιάτρους.

Ποσοστό 15% για όλες τις κλινικές ειδικότητες των γιατρών. Κλινικές ειδικότητες των γιατρών είναι: **1.** Αγγειοχειρουργική **2.** Κλινική αιματολογία (εφόσον διατηρεί ιατρείο) **3.** Ακτινοθεραπευτική - ογκολογία **4.** Αλλεργιολογία **5.** Αναισθησιολογία (εφόσον ο αναισθησιολόγος ιατρός διατηρεί ιατρείο) **6.**

Γαστρεντερολογία 7. Γενική ιατρική 8. Δερματολογία - Αφροδισιολογία 9. Ενδοκρινολογία 10. Ιατρική της Εργασίας (εφόσον διατηρεί ιατρείο) 11. Καρδιολογία 12. Κοινωνική ιατρική (εφόσον διατηρεί ιατρείο) 13. Μαιευτική - Γυναικολογία 14. Νευρολογία 15. Νεφρολογία 16. Νευροχειρουργική 17. Ορθοπαιδική 18. Ουρολογία 19. Οφθαλμολογία 20. Παθολογία 21. Παιδιατρική 22. Παιδοψυχιατρική 23. Πλαστική χειρουργική 24. Ρευματολογία 25. Πνευμονολογία 26. Φυσική ιατρική και αποκατάσταση 27. Χειρουργική 28. Χειρουργική θώρακος 29. Χειρουργική παιδών 30. Ψυχιατρική 31. Ωτορινολαρυγγολογία.

Εργαστηριακές ειδικότητες για τις οποίες δεν εφαρμόζεται η προσαύξηση είναι: 1. Εργαστηριακή Αιματολογία 2. Ακτινοδιαγνωστική 3. Ιατροδικαστική 4. Κυτταρολογία 5. Ιατρική Βιοπαθολογία ( Μικροβιολογία) 6. Παθολογική Ανατομική 7. Πυρηνική Ιατρική.

Σημειώνεται ότι η προσαύξηση κατά 40% εφαρμόζεται για τους χειρουργούς όλων των κλινικών ειδικοτήτων, εφόσον ασκούν χειρουργική ειδικότητα σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα, μαιευτήρες, γυναικολόγους, ορθοδοντικούς και γναθοχειρουργούς οδοντίατρους.

- **Προσαύξηση με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους.** Το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας, προσαυξημένο με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και την ειδικότητα, προσαυξάνεται περαιτέρω με βάση τους πανεπιστημιακούς και επαγγελματικούς τίτλους που κατέχει ο γιατρός. Έτσι προσαυξάνεται κατά ποσοστό:

50% για τους καθηγητές πανεπιστημίου οποιασδήποτε βαθμίδας, δηλαδή η προσαύξηση αυτή ισχύει και για τους αναπληρωτές και τους επίκουρους καθηγητές.

30% για τους λέκτορες καθώς και για όσους γιατρούς κατέχουν μεταπτυχιακούς και επαγγελματικούς τίτλους. Ως επαγγελματικός τίτλος θεωρείται η θέση υπεύθυνου διεύθυνσης ή τμήματος που κατείχε ο γιατρός πριν από την έναρξη άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος, σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα.

Η διοίκηση έχει δεχθεί ότι:

- Για τους γιατρούς καθηγητές πανεπιστημίου εκτός από την προσαύξηση λόγω πανεπιστημιακού τίτλου δεν υπολογίζεται και προσαύξηση λόγω επαγγελματικού τίτλου.

- Οι προσαυξήσεις που προβλέπονται λόγω ειδικότητας υπολογίζονται ανεξάρτητα από τις προσαυξήσεις που προβλέπονται λόγω πανεπιστημιακού ή επαγγελματικού τίτλου.

**Παράδειγμα 1ο:** Έστω γιατρός γενικής ιατρικής ο οποίος έχει την επαγγελματική εγκατάσταση εμβαδού 50 τ.μ. στη Ν. Φιλαδέλφεια στην οδό Δεκελείας (από Τρυπιά - Ειρήνης μέχρι Εφέσου - Φωκαίων) όπου η τιμή ζώνης είναι 340,00€ ανά τ.μ. και ασκεί το επάγγελμα 10 χρόνια.

**Το ελάχιστο εισόδημά του θα προσδιορισθεί ως εξής:**

<b>Επαγγελματική αμοιβή</b>	8.600,00€
<b>Μισθωτική αξία</b>	$(340,00€ \times 50 \times 6,75\%) = 1.147,50€$
<b>Φορολογική βάση</b>	9.747,50€

**Προσαύξηση** της φορολογικής βάσης με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, δηλαδή  $10 - 4 = 6 \times 10\% = 60\%$ , οπότε  $9.747,50€ + (9.747,50€ \times 60\%) = 15.596,00€$ .

**Προσαύξηση** με βάση την ειδικότητα:  $15.596,00€ + (15.596,00€ \times 15\%) = 17.935,40€$  ελάχιστο εισόδημα.

**Παράδειγμα 2ο:** Έστω γιατρός χειρουργός - καρδιολόγος καθηγητής πανεπιστημίου με ιατρείο στο σπίτι του στην οδό Ν. Δούκα όπου η τιμή ζώνης είναι 740,00€ ανά τ.μ. και με 24 έτη άσκησης του επαγγέλματος.

**Ο προσδιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος θα γίνει ως εξής:**

<b>Επαγγελματική αμοιβή</b>	8.600,00€
<b>Μισθωτική αξία</b>	$(740,00€ \times 40 \times 6,75\%) = 1998,00€$
<b>Φορολογική βάση</b>	10.598,00€

**Προσαύξηση** της φορολογικής βάσης με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος σε ποσοστό 120%. Δηλαδή αύξηση:  $20 - 4 = 16 \times 10\% = 160\%$ . Μείωση:  $4 \times 10\% = 40\%$  για τα έτη άσκησης του επαγγέλματος μετά το 21ο, οπότε  $160\% - 40\% = 120\%$ .

Συνολική προσαύξηση 120%. Με βάση το ποσοστό αυτό η φορολογική βάση διαμορφώνεται σε  $10.598,00€ \times 120\% = 12.717,60€$ .



**Προσαύξηση** λόγω ειδικότητας  $12.717,60\text{€} + (12.717,60\text{€} \times 40\%) = 17.804,64\text{€}$ .

**Προσαύξηση** λόγω πανεπιστημιακού τίτλου:  $17.804,64\text{€} + (17.804,64 \times 50\%) = 26.706,96\text{€}$  ελάχιστο εισόδημα.

**Οδοντίατροι:** Το ελάχιστο εισόδημα των οδοντιάτρων προσδιορίζεται από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, με κλιμάκωση του αθροίσματος αυτού με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, χωρίς καμία ειδικότερη προσαύξηση. Η διοίκηση με την 1026533/404/A0012/ΠΟΛ. 1055/1995 διαταγή του υπουργείου Οικονομικών δέχθηκε ότι η προσαύξηση με το ποσοστό 50% ή 30% δεν εφαρμόζεται για τους οδοντιάτρους, ορθοδοντικούς και γναθοχειρουργούς, έστω και αν κατέχουν πανεπιστημιακούς τίτλους.

Εξάλλου με την 1028607/459/ΑΟ 12/ΠΟΛ. 1063/1995 διαταγή του υπουργείου Οικονομικών, η διοίκηση δέχθηκε ότι η προσαύξηση κατά 40% λόγω ειδικότητας εφαρμόζεται και για τους οδοντιάτρους που εκτελούν ορθοδοντικές εργασίες, χωρίς να έχουν την ειδικότητα του ορθοδοντικού.

Διαφορετικές απόψεις είχε διατυπώσει η διοίκηση και στις δύο πιο πάνω περιπτώσεις, με την ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 2214/1994.

**Παράδειγμα:** Έστω οδοντίατρος ο οποίος έχει την επαγγελματική του εγκατάσταση εμβαδού 50 τ.μ. στην οδό Ηπείρου (από Πατησίων μέχρι 3ης Σεπτεμβρίου) όπου η τιμή ζώνης είναι 300,00€ ανά τ.μ. με 8 έτη άσκησης του επαγγέλματος.

**Το ελάχιστο εισόδημά του θα προσδιορισθεί ως εξής:**

**Επαγγελματική αμοιβή:** 6.000,00€

**Μισθωτική αξία:**  $(300,00\text{€} \times 50 \times 6,75\%) = 1.012,50\text{€}$

**Φορολογική βάση** 7.012,50€

**Προσαύξηση** της φορολογικής βάσης με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος:  $8 - 4 = 4 \times 10\% = 40\%$

**Ελάχιστο εισόδημα:**  $7.012,50\text{€} + (7.012,50\text{€} \times 40\%) = 9.817,50\text{€}$

#### **4. Ελάχιστο εισόδημα οικονομολόγων, λογιστών ή φοροτεχνών κλπ.**

Το ελάχιστο εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών που ασχολούνται με οικονομολογικά επαγγέλματα, δηλαδή των οικονομολόγων, των συμβούλων επιχειρήσεων, των λογιστών ή φοροτεχνών και των αναλυτών - προγραμματιστών, προσδιορίζεται κατ' αρχήν από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης (φορολογική βάση) με προσαύξηση του αθροίσματος αυτού ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος. Υπολογισμός ελάχιστου εισοδήματος για τα πρόσωπα αυτά γίνεται ανεξάρτητα από το αν έχουν ιδιαίτερη επαγγελματική εγκατάσταση ή έχουν την επαγγελματική τους εγκατάσταση στην κατοικία τους. Αν έχουν την επαγγελματική τους εγκατάσταση στην κατοικία τους λαμβάνεται ελάχιστο όριο εμβαδού τα 20 τ.μ.

Εάν τα πρόσωπα αυτά αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση δεν υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια, το συνολικό τους όμως εισόδημα που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος φορολογίας. Συνεπώς από το οικονομικό έτος 1997 προσδιορίζεται ελάχιστο εισόδημα και για τα πρόσωπα αυτά.

Για τα πιο πάνω πρόσωπα η περίπτωση Γ' της παρ. 6 του άρθρου 51 Ν. 2238/1994 προβλέπει προσαύξηση του ποσού που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης, ύστερα από την κλιμάκωσή του με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, με ορισμένα ποσοστά ανάλογα με τους τίτλους σπουδών. Έτσι, το ποσό που προκύπτει από την κλιμάκωση της φορολογικής βάσης με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος προσαυξάνεται κατά ποσοστό:

- 10% για τους πτυχιούχους ελληνικών ή ξένων πανεπιστημίων.
- 5% για τους πτυχιούχους των ΤΕΙ ή των αντίστοιχων σχολών εξωτερικού.

Αν τα πιο πάνω πρόσωπα κατέχουν περισσότερους τίτλους σπουδών, λαμβάνεται υπόψη ο τίτλος σπουδών που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη προσαύξηση.

Ας δούμε με παραδείγματα πώς προσδιορίζεται το ελάχιστο εισόδημα

των πιο πάνω προσώπων.

**Παράδειγμα 1ο:** Έστω λογιστής ο οποίος διατηρεί λογιστικό γραφείο εμβαδού 50 τ.μ. στην Καλλιθέα στην οδό Θησέως (από Ποσειδώνος μέχρι Πεισιστράτου), όπου η τιμή ζώνης είναι 308,00€ ανά τ.μ. Ο λογιστής αυτός δεν είναι πτυχιούχος ανώτερης ή ανώτατης σχολής και ασκεί το επάγγελμα από το 1988.

**Ο προσδιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος θα γίνει ως εξής:**

**Επαγγελματική αμοιβή** 6.000,00€

**Μισθωτική αξία**  $(308,00€ \times 50 \times 6,75\%) = 1.039,50€$

**Φορολογική βάση** 7.039,50€

Προσαύξηση της φορολογικής βάσης με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος:  $9 - 4 = 5 \times 10\% = 50\%$ , οπότε  $7.039,50€ + (7.039,50€ \times 50\%) = 10.559,25€$  ελάχιστο εισόδημα.

**Παράδειγμα 2ο:** Έστω λογιστής ο οποίος διατηρεί από το 1990 λογιστικό γραφείο εμβαδού 60 τ.μ. στην οδό Σατωβριάνδου (από Δώρου μέχρι Πατησίων) όπου η τιμή ζώνης είναι 340,00€ ανά τ.μ. και ασκεί παράλληλα το επάγγελμα του συμβούλου επιχειρήσεων. Είναι πτυχιούχος της ΑΣΟΕΕ και πριν από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος είχε απασχοληθεί επί 12 έτη ως λογιστής σε ιδιωτική επιχείρηση.

**Το ελάχιστο εισόδημα θα προσδιορισθεί ως εξής:**

Κατ' αρχήν θα πρέπει να σημειωθεί πως: 1) Παρά το γεγονός ότι φορολογούμενος ασκεί δύο ιδιαίτερα ελευθέρια επαγγέλματα, του λογιστή και του συμβούλου επιχειρήσεων, θα προσδιορισθεί εισόδημα για έναν μόνον επάγγελμα διότι υπάρχει συνάφεια των δύο επαγγελμάτων. 2) Επειδή έχει απασχοληθεί ως λογιστής με σχέση μίσθωσης εξηρημένης εργασίας πάνω από 10 έτη, θα καταταγεί στο 10ο έτος. Κατά συνέπεια:

**Επαγγελματική αμοιβή** 6.000,00€

**Μισθωτική αξία**  $(340,00€ \times 60 \times 6,75\%) = 1.377,00€$

**Φορολογική βάση** 7.377,00€

**Προσαύξηση** της φορολογικής βάσης με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος:  $10 - 4 = 6 \times 10\% = 60\%$ , οπότε  $7.377,00€ + (7.377,00€ \times 60\%) = 11.803,20€$

**Προσαύξηση** με βάση το πτυχίο, δηλαδή  $11.803,20€ + (11.803,20€ \times 10\%) = 12.983,52€$  ελάχιστο εισόδημα.

## **5. Ελάχιστο εισόδημα κτηνιάτρων, φυσιοθεραπευτών, ψυχολόγων.**

Για τα ελευθέρια επαγγέλματα του κτηνιάτρου, του φυσιοθεραπευτή και του ψυχολόγου οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 δεν προβλέπουν καμία προσαύξηση εκτός εκείνης η οποία αφορά τα έτη άσκησης του επαγγέλματος. Έτσι, το ελάχιστο εισόδημα των προσώπων αυτών προσδιορίζεται από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης (φορολογική βάση) με κλιμάκωση αυτού του αθροίσματος ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος.

Σημειώνεται ότι ειδικά για τους φυσιοθεραπευτές, η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης μειώνεται σε κάθε περίπτωση κατά ποσοστό 30% και τούτο διότι για να δοθεί άδεια άσκησης επαγγέλματος στον φυσιοθεραπευτή, θα πρέπει η επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης, οπουδήποτε και αν είναι αυτή να υπερβαίνει τα 70 τ.μ.

**Παράδειγμα:** Έστω φυσιοθεραπευτής ασκεί το επάγγελμά του σε μισθωμένη επαγγελματική εγκατάσταση εμβαδού 80 τ.μ. η οποία βρίσκεται σε περιοχή όπου η τιμή ζώνης είναι 600,00€ ανά τ.μ. Το επάγγελμα αυτό ασκεί 17 έτη.

**Το ελάχιστο εισόδημα θα προσδιορισθεί ως εξής:**

**Επαγγελματική αμοιβή** 6.000,00€

**Μισθωτική αξία**  $(600,00€ \times 80 \times 6,75\%) - 30\% = 2.268,00€$

**Φορολογική βάση** 8.268,00€

**Προσαύξηση** της φορολογικής βάσης με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, δηλαδή  $17 - 4 = 13 \times 10\% = 130\%$ , οπότε ελάχιστο εισόδημα:

$$8.268,00\text{€} + (8.268,00\text{€} \times 130\%) = 19.016,40\text{€}$$

## 6. Ελάχιστο εισόδημα καλλιτεχνών, τραγουδιστών.

Το ελάχιστο εισόδημα των καλλιτεχνών και των τραγουδιστών ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσής του, είτε δηλαδή αυτοί παρέχουν υπηρεσίες με σύμβαση μίσθωσης εργασίας είτε με σύμβαση μίσθωσης ανεξαρτήτων υπηρεσιών σε κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια, συναυλίες και τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας ή δεν τηρούν βιβλία, προσδιορίζεται κατά τρόπο ειδικό. Η επαγγελματική αμοιβή η οποία για το οικονομικό έτος 1997 έχει ορισθεί σε 8.600,00€, πολλαπλασιάζεται με τους συντελεστές εμφάνισης (Σ.Ε.), δισκογραφίας (Σ.Δ.) και προβολής (Σ.Π.). Το γινόμενο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό αυτόν αποτελεί το ελάχιστο εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο αν είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία.

Σημειώνεται ότι από το οικονομικό έτος 1998 στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας θα υπαχθούν οι καλλιτέχνες και οι τραγουδιστές που τηρούν προαιρετικά λογιστικά βιβλία Γ' κατηγορίας.

Από το οικονομικό έτος 1997 οι συντελεστές με τους οποίους προσαυξάνεται η επαγγελματική αμοιβή για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος είναι:

Ο συντελεστής εμφάνισης, ο οποίος έχει ορισθεί ίσος με τη μονάδα, προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των εμφανίσεων του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή στα κέντρα διασκέδασης, αναψυκτηρία ή συναυλίες και παρονομαστή τον αριθμό 330.

$$1 + \frac{\text{αριθμός εμφανίσεων}}{330}$$

330

Ο συντελεστής δισκογραφίας, ο οποίος έχει ορισθεί ίσος με τη μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των διατεθέντων στην αγορά δίσκων και κασετών, μειωμένου του αριθμού αυτού με τον αριθμό 5,00€ και παρονομαστή τον αριθμό 90,00€.

1 + (αριθμός διατεθέντων δίσκων και συναφών - 5,00€)

90,00€

Ο συντελεστής προβολής ο οποίος έχει ορισθεί ίσος με τη μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή το γινόμενο του αριθμού των εμφανίσεων στα κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες, με τον αριθμό των διατεθέντων δίσκων, κασετών και συναφών και παρανομαστή τον διπλάσιο αριθμό της επαγγελματικής αμοιβής.

1 + (αριθμός εμφανίσεων X αριθμός διατεθέντων δίσκων και συναφή  
επαγγελματική αμοιβή X 2

Ειδικότερα η εμφάνιση του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή σε:

- Κάθε συναυλία προσμετράται με 3 εμφανίσεις.

- Συναυλίες για φιλανθρωπικούς, πολιτιστικούς, εθνικούς σκοπούς η εμφάνισή του δεν λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεδειγμένα δεν έχει αμειφθεί για τη συμμετοχή του αυτή.

Ως αριθμός δίσκων, κασετών και συναφών λαμβάνεται ο μέσος όρος αυτών που διατέθηκαν στην αγορά κατά το έτος φορολογίας και το αμέσως προηγούμενο έτος.

Εξαιρετικά στις περιπτώσεις των καλλιτεχνών ή τραγουδιστών των οποίων οι εμφανίσεις είναι μέχρι 40 και ο αριθμός των διατεθέντων στην αγορά δίσκων, κασετών και συναφών είναι μέχρι 5,00€ το καθαρό ελάχιστο εισόδημά τους ισούται με την επαγγελματική αμοιβή.

**Παράδειγμα:** Έστω τραγουδιστής το 1996 είχε 150 εμφανίσεις σε κέντρο διασκέδασης, πραγματοποίησε 10 συναυλίες, ενώ η κυκλοφορία δίσκων και κασετών με τραγούδια του το 1995 ήταν 5.000 και το 1996 7.000 τεμάχια.

Το ελάχιστο εισόδημα για τη χρήση 1/1-31/12/1996 θα προσδιορισθεί

ως εξής:

$$\text{Συντελεστής εμφάνισης: } 1 + \frac{150 + (10 \times 3)}{330} = 1,55$$

$$\text{- Συντελεστής δισκογραφίας: } 1 + \frac{[(5.000 + 7.000) : 2] - 5,00\text{€}}{90,00\text{€}} = 1,15$$

$$\text{- Συντελεστής προβολής: } 1 + \frac{[150 + (10 \times 3)] \times [5.000 + 7.000]}{8.600,00\text{€} \times 2} = 1,18$$

Οπότε το ελάχιστο εισόδημά του είναι:  $8.600,00\text{€} \times 1,55 \times 1,15 \times 1,18 = 18.088,81\text{€}$

Με την 1029614/485/ΑΟΟ12/ΠΟΛ. 1067/95 υπουργική απόφαση ορίσθηκαν τα δικαιολογητικά τα οποία πρέπει να υποβάλλονται από τους καλλιτέχνες και τους τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Έτσι υποβάλλεται:

Βεβαίωση από κάθε παραγωγό υλικών φορέων ήχου του άρθρου 47 Ν. 2121/1993 (κυρίως από κάθε δισκογραφική ή φωνογραφική εταιρεία), ο οποίος παραγωγός έχει παράγει τους υλικούς φορείς ήχου πάνω στους οποίους έχει εγγραφεί η ερμηνεία του τραγουδιστή, είτε με τη μορφή προσωπικού υλικού φορέα ήχου, είτε με συμμετοχή μαζί με άλλους τραγουδιστές σε τέτοιο φορέα και αθροιστικά εφόσον συντρέχει περίπτωση. Δεν συμπεριλαμβάνεται η συμμετοχή του μαζί με άλλους τραγουδιστές σε υλικούς φορείς ήχου παλαιών εκδόσεων.

Στην πιο πάνω βεβαίωση αναγράφεται η συνολική ποσότητα (αριθμός) των διατεθέντων στην αγορά (πωλήσεις + αυτοπαραδόσεις) κάθε κατηγορίας υλικών φορέων ήχου, για το έτος φορολογίας και το προηγούμενο έτος. Προκειμένου για συγκροτήματα ή κομπανίες η ποσότητα αυτή θα διαιρείται με τον αριθμό των μελών και ο ακέραιος αριθμός που προκύπτει (στρογγυλοποιούμενος στην αμέσως επόμενη μονάδα) είναι ο ζητούμενος αριθμός κυκλοφορίας για κάθε τραγουδιστή του συγκροτήματος ή της

κομπανίας. Στη βεβαίωση θα γράφεται το καλλιτεχνικό όνομα του συγκροτήματος ή της κομπανίας και τα ονόματα των καλλιτεχνών που το ή την απαρτίζουν.

Στην έννοια των υλικών φορέων ήχου περιλαμβάνονται οι δίσκοι βινυλίου, οι κόμπακτ δίσκοι, οι κασέτες, οι κόμπακτ κασέτες και οτιδήποτε άλλο συναφές.

Για τον καλλιτέχνη ή τραγουδιστή κέντρων διασκέδασης που κατά το έτος φορολογίας και το προηγούμενο δεν εμφανίζει διάθεση στην αγορά υλικών φορέων ήχου με δικά του τραγούδια, επισυνάπτεται στη φορολογική δήλωση απλή βεβαίωση του παραγωγού με την οποία θα βεβαιώνεται σε ποιο έτος συνέβη η διάθεση υλικών φορέων ήχου.

Η διοίκηση έχει δεχθεί ότι στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας υπάγονται μόνο οι καλλιτέχνες και οι τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης και όχι οι λοιποί εκτελεστές μουσικών έργων, όπως οι μουσικοί των ορχηστρών, οι καλλιτέχνες και οι τραγουδιστές των θεάτρων καθώς και οι πλανόδιοι οργανοπαίκτες.

## **7. Μείωση ελάχιστου εισοδήματος.**

Η διάταξη της παρ. 7 άρθρου 51 Ν. 2238/1994 προβλέπει δύο περιπτώσεις μείωσης του ελάχιστου εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας. Έτσι, το ελάχιστο εισόδημα των προσώπων αυτών μειώνεται με ορισμένο ποσοστό εφόσον αποκτούν και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και με ορισμένο ποσοστό εφόσον κατοικούν και ασκούν το επάγγελμα σε παραμεθόριες περιοχές.

Το ποσοστό μείωσης του ελάχιστου εισοδήματος στην πρώτη περίπτωση όπου αποκτάται και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ανέρχεται για όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες (με εξαίρεση τους δικηγόρους) που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα στο ίδιο ύψος. Τα πρόσωπα αυτά έχουν χωριστεί όμως σε δύο ομάδες, διότι για τη δεύτερη ομάδα για τη χορήγηση της μείωσης έχει τεθεί ειδικότερη προϋπόθεση. Έτσι για την πρώτη περίπτωση το ελάχιστο εισόδημα μειώνεται για:

- τους γιατρούς, οδοντιάτρους, κτηνιάτρους και ψυχολόγους κατά 50%. Το



συνολικό όμως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το υπόλοιπο μετά τη μείωση ελάχιστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι μικρότερο του συνολικού εισοδήματος που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος. Έτσι αν, για παράδειγμα, γιατρός απέκτησε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 9.000,00€ και το ελάχιστο εισόδημά του από το ελευθέριο επάγγελμα προσδιορίστηκε σε 15.000,00€, αυτό το εισόδημα θα μειωθεί κατά 50% και το συνολικό καθαρό εισόδημα και από τις δύο πηγές το οποίο θα υπαχθεί σε φόρο θα ανέλθει σε 16.200,00€. Αν όμως υποτεθεί ότι ο γιατρός αυτός απέκτησε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 4.500,00€, τότε δεν θα υπαχθεί σε φόρο για συνολικό καθαρό εισόδημα 12.000,00€, αλλά για εισόδημα 15.000,00€, το οποίο αποτελεί το ελάχιστο εισόδημα.

- τους φυσιοθεραπευτές, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες και τους αναλυτές - προγραμματιστές κατά 50% εφόσον διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της κατοικίας τους. Και σε αυτή την περίπτωση εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρθηκαν προηγουμένως, δηλαδή το συνολικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το υπόλοιπο που απομένει μετά τη μείωση του ελάχιστου εισοδήματος κατά 50% δεν μπορεί να είναι μικρότερο του ελάχιστου εισοδήματος.

**Παράδειγμα:** Ελεύθερος επαγγελματίας λογιστής διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της κατοικίας του και δηλώνει καθαρό εισόδημα από την ατομική άσκηση του επαγγέλματος 4.500,00€ και εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες 6.200,00€. Το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος που προκύπτει με βάση το αντικειμενικό σύστημα για το ατομικό του επάγγελμα είναι έστω 10.300,00€.

Επειδή διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της κατοικίας του, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος περιορίζεται κατά ποσοστό 50% και διαμορφώνεται σε  $10.300,00€ \times 50\% = 5.150,00€$ .

Επειδή το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που δηλώθηκε και το μισό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος είναι μεγαλύτερο του ακέραιου ελάχιστου ποσού του καθαρού εισοδήματος ( $6.200,00€ + 5.150,00€ = 11.350,00€$ ) των 10.300,00€ ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος λαμβάνεται το ποσό των 5.150,00€ και κατά συνέπεια

το εισόδημα που δηλώθηκε από την ατομική άσκηση του επαγγέλματός του θα προσαυξηθεί κατά 650,00€ (5.150,00€ - 4.500,00€ = 650,00€).

Αν στο παραπάνω παράδειγμα υποτεθεί ότι το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που δηλώθηκε είναι 5.000,00€ τότε:

- Επειδή διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της κατοικίας του το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος περιορίζεται κατά ποσοστό 50% και διαμορφώνεται σε  $10.300,00€ \times 50\% = 5.150,00€$ .

- Επειδή όμως το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που δηλώθηκε και του μισού του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος είναι μικρότερο του ακέραιου ποσού του ελάχιστου καθαρού εισοδήματος (5.000,00€ + 5.150,00€ = 10.150,00€) των 10.300,00€ το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος διαμορφώνεται σε 5.300,00€ (10.300,00€ - 5.000,00€) σε τρόπο ώστε το ελάχιστο αυτό ποσό πλέον τα δηλούμενα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες να ανέρχεται στο ποσό των 10.300,00€.

Με το προϊσχόν καθεστώς του Ν. 2214/1994 οριζόταν ότι αν τα πιο πάνω πρόσωπα δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση εξαιρούντο του αντικειμενικού συστήματος φορολογίας. Με τη διάταξη της παραγράφου 7 άρθρου 2 Ν. 2390/1996 ορίσθηκε ότι εάν τα πρόσωπα αυτά δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση εξαιρούνται του αντικειμενικού συστήματος, το συνολικό όμως εισόδημά τους που προερχόταν από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων.

Αυτό σημαίνει ότι από το οικονομικό έτος 1996 προσδιορίζεται και για τα πρόσωπα αυτά ελάχιστο εισόδημα το οποίο συγκρίνεται με το άθροισμα του δηλούμενου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και ελευθέρια επαγγέλματα. Αν το ελάχιστο εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το άθροισμα αυτό, τότε ως φορολογητέο ελάχιστο εισόδημα θα ληφθεί η διαφορά μεταξύ του ελάχιστου εισοδήματος που προσδιορίσθηκε με τα κατά περίπτωση κριτήρια και του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

**Παράδειγμα:** Έστω λογιστής πτυχιούχος πανεπιστημίου με 12 έτη άσκησης του επαγγέλματος, χωρίς ιδιαίτερη επαγγελματική εγκατάσταση, απέκτησε το 1996 εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 6.000,00€ και εισόδημα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων του, 6.000,00€. Ο λογιστής έχει την κατοικία του σε

περιοχή όπου η τιμή ζώνης είναι 600,00€ ανά τ.μ.

Ο πιο πάνω ελεύθερος επαγγελματίας θα φορολογηθεί ως εξής:

#### **A. Ελάχιστο εισόδημα**

**Επαγγελματική αμοιβή** 6.000,00€

**Μισθωτική αξία** (600,00€ X 20 X 6,75%) = 810,00€

**Φορολογική βάση** 6.810,00€

**Προσαύξηση** με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, δηλαδή  $12 - 4 = 8 \times 10\% = 80\%$ , οπότε  $6.810,00€ + (6.810,00€ \times 80\%) = 12.258,00€$

**Προσαύξηση** λόγω πτυχίου, δηλαδή  $12.258,00€ + (12.258,00€ \times 10\%) = 13.483,80€$  ελάχιστο εισόδημα.

**B. Σύγκριση** του ελάχιστου εισοδήματος με το άθροισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και ελευθέρια επαγγέλματα:  $13.483,80€ > 13.000,00€$ . Η διαφορά των δύο αυτών εισοδημάτων, δηλαδή το ποσό 483,00€ θα προσαυξήσει το δηλούμενο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, οπότε το φορολογητέο ελάχιστο εισόδημα θα είναι 6.983,00€

Στους στρατιωτικούς ιατρούς, στρατιωτικούς οδοντίατρους, και στρατιωτικούς κτηνίατρους το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος μειώνεται περαιτέρω κατά ποσοστό 25% εφόσον ασκούν το ελευθέριο επάγγελμά τους λιγότερο από 5 έτη στην ίδια πόλη. Η περιοχή της τέως διοικήσεως πρωτεύουσας θεωρείται ως μία πόλη.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν δηλαδή εκτός από τη μείωση κατά 50% και μείωση σε ποσοστό 25% αν κατοικούν λιγότερο από 5 έτη στην ίδια πόλη.

Ακόμη, μείωση του ελάχιστου εισοδήματος κατά ποσοστό 30% προβλέπει η διάταξη της περιπτώσεως γ' παρ. 7 άρθρου 51 Ν. 2238/1994 ειδικά για τους γιατρούς, οδοντίατρους, κτηνίατρους, ψυχολόγους και φυσιοθεραπευτές, εφόσον τα πρόσωπα αυτά κατοικούν και ασκούν το επάγγελμα σε παραμεθόριες περιοχές.

Η μείωση αυτή του ελάχιστου εισοδήματος είναι ανεξάρτητη από τη μείωση κατά ποσοστό 50% για τις περιπτώσεις όπου τα πιο πάνω πρόσωπα αποκτούν και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Δηλαδή για τα πιο πάνω πρόσωπα οι δύο μειώσεις του ελάχιστου εισοδήματος παρέχονται σωρευτικά στις περιπτώσεις όπου συγκεντρώνουν και τις δύο προϋποθέσεις.

Παραμεθόριες περιοχές είναι οι νομοί Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου,

Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου, καθώς και οι περιοχές Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλωρίνης, Πέλλης, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας, οι οποίες περιλαμβάνονται σε ζώνη βάθους 20 χλμ. από τη μεθοριακή γραμμή.

Μείωση του ελάχιστου εισοδήματος όλων των ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας προβλέπει η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 9 άρθρου 51 Ν. 2238/1994.

Στη διάταξη αυτή ορίζεται ότι το ελάχιστο εισόδημα περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες άσκησης του επαγγέλματος (και όχι λειτουργίας της επιχείρησης όπως αναφέρεται στον νόμο) εντός της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου στις περιπτώσεις έναρξης ή διακοπής άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Έτσι αν, για παράδειγμα, γιατρός διέκοψε την άσκηση του επαγγέλματός του λόγω συνταξιοδότησης στις 10 Μαΐου 1996 και το ελάχιστο εισόδημά του με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορίστηκε σε 20.000,00€, αυτό θα περιορισθεί σε  $20.000,00€ \times 8/12 = 13.333,33€$

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### **1. Στοιχεία για τον τεκμαρτό προσδιορισμό εισοδήματος και ειδικοί συντελεστές καθαρών αμοιβών.**

1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον ΚΒΣ ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώς.

2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθαρίστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το πρόσωπο το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογούμενου.

Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία επαγγέλματος.

Στις καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α) οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις

β) η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Ειδικά για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών, από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσης τους και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης σχετικής με αυτά τα έργα, ο

τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος γίνεται με εφαρμογή του συντελεστή, ο οποίος υπολογίζεται:

**α)** Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.

**β)** Στο ποσό της νόμιμης αμοιβής, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.

## **2. Μοναδικοί συντελεστές καθαρών αμοιβών.**

Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών που δημοσιεύονται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Όταν αυτός που ασκεί ελεύθερο επάγγελμα δεν τηρεί τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αν και έχει σχετική υποχρέωση ή αυτά που τηρεί κρίνονται ανακριβή, οι συντελεστές καθαρών αμοιβών προσαυξάνονται κατά 40% προκειμένου να εξυρευθούν οι καθαρές αμοιβές που θα ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του συνολικού καθαρού εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών καθαρών αμοιβών, προσαυξημένος κατά 40%, ανέρχεται σε 66,85%.

### -Έσοδα από εκποίηση πάγιου στοιχείου ελεύθερου επαγγελματία

Το υπερτίμημα από την πώληση πάγιου στοιχείου ελεύθερου επαγγελματία αποτελεί εισόδημα το οποίο προστίθεται στα λοιπά

εισοδήματα του, στο έτος που προέκυψε και φορολογείται μαζί με τα εισοδήματα αυτά. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου προστίθεται στο καθαρό κέρδος του ελεύθερου επαγγελματία.

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΜΟΙΒΩΝ</b>	<b>ΜΟΝΑΔΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΙΚΟΣ Σ.Κ.Α.%</b>	<b>ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑΣ ή ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ %</b>
<b>ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ</b>		
<b>Ιατροί γενικά:</b>		
-Προσωπική εργασία	55	77
-Με βοηθητικό προσωπικό	50	70
<b>Οδοντίατροι:</b>		
-Προσωπική εργασία	50	70
-Με βοηθητικό προσωπικό	45	63
<b>Κτηνίατροι</b>	50	70
<b>Δικηγόροι</b>	50	70
<b>Συμβολαιογράφοι</b>	50	70
<b>Άμισθοι υποθηκοφύλακες</b>	50	70
<b>Δικαστικοί επιμελητές</b>	50	70
<b>Μηχανικοί όλων των κλάδων ανάλογα με την κατηγορία του έργου</b>		Για όλες τις αμοιβών μηχανικών διαπιστώνεται στα βιβλία μεταξύ αμοιβών που προκύπτουν από τους συντ. αυτούς των εξόδων, τότε οι αυτοί των καθαρών αμοιβών κατά ποσοστό 70%
<b>(Μελέτη- επίβλεψη):</b>		
-Κτιριακά	35	
-Χωροταξικά, πολεοδομικά, συγκοινωνιακά, υδραυλικά, διοίκηση έργου	17	
-Ηλεκτρομηχανολογικά	21	
-Τοπογραφικά	13	
-Μηχανικοί που εκδίδουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για τις αμοιβές που λαμβάνουν από οργανωμένα γραφεία, στα οποία προσφέρουν τις υπηρεσίες τους συστηματικά	50	

Χημικοί	50	70
Καθηγητές	55	77
Ηθοποιοί	40	56
Καλλιτέχνες, ζωγράφοι, Γλύπτες ή χαράκτες ή Σκιτσογράφοι	45	63
Μουσουργοί, συνθέτες, Ενορχηστρωτές, στιχουργοί και συγγραφείς	45	63
Χορογράφοι	45	63
Οικονομολόγοι, ερευνητές, φορολογικοί σύμβουλοι	50	70
Ιδιοκτήτες ή διευθυντές Φορολογικού ή λογιστικού γραφείου		
- Προσωπική εργασία	55	77
- Οργανωμένα γραφεία	50	70
Δασολόγοι	15	21
Ξεναγοί	55	77

(πηγή: Χρυσός Φορολογικός Οδηγός 2007)



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### **1. Προκαταβολή φόρου στις αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών.**

Με βάση τη δήλωση του άρθρου 61 και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης του άρθρου 74 βεβαιώνεται ποσό ίσο με πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει από τους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους. Αν στους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται -στην πηγή ή καταβάλλεται, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί.

Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό.

Οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται όταν:

**α)** Το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί δεν υπερβαίνει τα 30,00€.

**β)** Στους βεβαιωτικούς τίτλους περιλαμβάνονται μόνο εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες γενικά και από ιδιοκατοίκηση.

Αν δεν υποβληθεί δήλωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης οικονομικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά εισοδήματα.

Ειδικά, για τους αρχιτέκτονες και τους μηχανικούς ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται ως εξής:

**α)** Σε τέσσερα τοις εκατό (4%) της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων.

**β)** Σε δέκα τοις εκατό (10%) της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιαδήποτε άλλης φύσης έργα και την

επίβλεψη εκτέλεσης αυτών.

-Μείωση του προκαταβλητέου φόρου.

Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα κατά είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και πάνω, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει με αίτηση του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε, σύμφωνα με την παράγραφο.

Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του οικονομικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά το ποσό του φόρου για τις δόσεις που έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

**α)** Το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων στη τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου διαχειριστικού έτους.

**β)** Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχειρίσεις επί των ακαθαρίστων εσόδων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

**γ)** Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πολύ πιθανολογείται μείωση της τρέχουσας χρήσης.

Εξαιρετικά, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για την επίβλεψη της εκτέλεσης κάθε είδους τεχνικών έργων, ο προκαταβλητέος φόρος επιβάλλεται πριν από τη θεώρηση των οικείων εργασιών από την αρμόδια αρχή στο ποσό της αμοιβής επίβλεψης του δικαιούχου, όπως αυτή κατατίθεται στο Τεχνικό Επιμελητήριο Ελλάδας και προκειμένου για εκπόνηση μελετών ή σχεδίων και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων, ο προκαταβλητέος φόρος, υπολογίζεται στο ποσό της συμβατικής αμοιβής.

## **2. Παρακράτηση φόρου.**

Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, κατά την καταβολή των αμοιβών.

Εξαιρούνται από την παρακράτηση οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορες τους.

### **Χαρακτηρισμός εισοδήματος προσωπικής εταιρίας που παρέχει υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών.**

Το εισόδημα που προέρχεται από προσωπική εταιρεία (ομόρρυθμο ή ετερόρρυθμο) που παρέχει υπηρεσίες δια των μελών της και ανάγεται στα κατονομαζόμενα επαγγέλματα της παραγράφου 1 του κεφαλαίου 1, χαρακτηρίζεται εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων,

Το εισόδημα της Ε.Π.Ε ή το εισόδημα της Α.Ε. κατά περίπτωση, φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Όταν λοιπόν καταβάλλονται αμοιβές σε προσωπική εταιρεία (Ο.Ε ή Ε.Ε) της οποίας αντικείμενο εργασιών αποτελεί η άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος δια των μελών της, πρέπει να παρακρατείται φόρος 20%.

Αντίθετα, όταν οι αμοιβές καταβάλλονται σε Ε.Π.Ε ή Α.Ε της οποίας αντικείμενο εργασιών αποτελεί η άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν υπάρχει η υποχρέωση παρακράτησης φόρου, καθόσον η Α.Ε ή η Ε.Π.Ε αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και έχει την υποχρέωση έκδοσης Τ.Π.Υ.

### **3.Απόδοση φόρου.**

Όσοι παρακρατούν φόρο, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας στην οποία έγινε η καταβολή των ποσών, για τα οποία έγινε η παρακράτηση, μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και φόρο που παρακρατήθηκε.

Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) του φορολογούμενου, με αρχή για το ψηφίο 1 την εικοστή (20<sup>η</sup>) ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα εργάσιμες (11) ημέρες.

Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις, εκείνοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες που απασχολούν προσωπικό, οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση.

### **4. ΦΠΑ ελεύθερων επαγγελματιών.**

Από το ΦΠΑ απαλλάσσεται, η παροχή υπηρεσιών από τους δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους, υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, ιατρούς, οδοντίατρους, ψυχολόγους, μαίες και φυσικοθεραπευτές.

Όσοι επαγγελματίες δεν απαλλάσσονται του ΦΠΑ, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ που είναι αρμόδια για την υποβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

α) περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο που προκύπτει ποσό για καταβολή ως εξής:

αα) κάθε μήνα και μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

αβ) κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20<sup>η</sup> ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων.

**β)** Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25<sup>η</sup> ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή μέχρι τη 10<sup>η</sup> ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

(πηγή Φ.Π.Α.2007)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### 1. Έντυπα ελεύθερων επαγγελματιών.

Υποχρεωμένοι να υποβάλλουν δήλωση, είναι όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες, ανεξάρτητα αν έχουν κέρδη ή ζημιές από την άσκηση του επαγγέλματος τους.

Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, την εξακρίβωση αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου, είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του φορολογουμένου. Κατ' εξαίρεση προκειμένου για τα πρόσωπα που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, αρμόδιος είναι κατά περίπτωση, ο κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της κύριας επιχείρησης του ή του κύριου επαγγέλματος του.

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες ανάλογα με την περίπτωση πρέπει να υποβάλλουν και τα εξής έντυπα.

-Το έντυπο Ε3 υποβάλλεται από όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες.

-Το έντυπο Ε14 ειδικών περιπτώσεων συμπληρώνεται από φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομικά ή εταιρικά το επάγγελμα του τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης.

### 2. Τρόπος συμπλήρωσης της φορολογικής δήλωσης.

**501-502:** Στους κωδικούς 501-502 γράφεται το καθαρό εισόδημα που προκύπτει από την ατομική άσκηση από τα τηρούμενα βιβλία του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη,

ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα.

**503-504:** Στους κωδικούς 503-504 γράφονται οι καθαρές αμοιβές που αποκτούν οι πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς, συγγραφείς και μουσουργοί από συγγραφικά δικαιώματα γενικά. Επίσης οι αντιπρόσωποι επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια του Δημόσιου, νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματείων, ιδρυμάτων, συνεταιρισμών και οργανισμών γενικά.

**507-508:** Στους κωδικούς αυτούς γράφονται τα εισοδήματα που δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε από τις άλλες περιπτώσεις εισοδημάτων των πινάκων της φορολογικής δήλωσης. Το εισόδημα αυτό λογίζεται σαν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών όπως για παράδειγμα είναι η εκμίσθωση κινητού πράγματος από ιδιώτη, τα εισοδήματα των συγγραφέων δημοσίων υπαλλήλων, τα εισοδήματα των εισηγητών σεμιναρίων δημοσίων υπαλλήλων κτλ.

**511-512:** Στους κωδικούς 511-512 γράφεται η ζημιά που προέκυψε μέσα στην προηγούμενη χρονιά από την άσκηση του ατομικού ελευθέρου επαγγέλματος. Η ζημιά αυτή δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό σε επόμενη χρήση, μπορεί όμως να συμψηφιστεί με άλλα θετικά εισοδήματα της ίδιας χρονιάς.

**517-518:** Στους κωδικούς αυτούς γράφονται τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος.

Στον κωδικό αυτό δεν περιλαμβάνονται τα έσοδα που προέρχονται από δραστηριότητα στο εξωτερικό. Επίσης, δεν χρειάζεται να γραφτούν οι ακαθάριστες αμοιβές (ακαθάριστα έσοδα) των ελεγκτών Α.Ε, των εκκαθαριστών και γενικά των επαγγελματιών που αναφέρονται στους κωδικούς 503-504. (πηγή: Περιοδικό Δηλώστε Έξυπνα)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

### 1. Στοιχεία και βιβλία ελεύθερων επαγγελματιών.

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες είναι υποχρεωμένοι να εκδίδουν Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ) ή Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ) και να τηρούν βιβλίο εσόδων- εξόδων, αν πρόκειται για χειρόγραφη τήρηση ή μηνιαία κατάσταση εσόδων- εξόδων αν πρόκειται για μηχανογραφημένη τήρηση.

Ως προς τον Κ.Β.Σ. οι ελεύθεροι επαγγελματίες εκδίδουν Α.Π.Υ. με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, δηλαδή κάθε φορά που εισπράττουν ποσά που έχουν σχέση με την επαγγελματική τους δραστηριότητα, είτε αφορούν προκαταβολή, είτε εξόφληση λογαριασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο που τα δικαιώματα τους κατάστησαν απαιτητά και περαιτέρω ανεξάρτητα εάν τα ποσά αυτά ευθέως ή μη μπορούν να χαρακτηριστούν ως αμοιβές (π.χ. είσπραξη τόκων που επιδικάστηκαν και αφορούν την επαγγελματική τους δραστηριότητα κλπ.).

Επίσης, ως καταβολή - είσπραξη (είσπραξη αμοιβής από δικαιούχο), λογίζεται και η πίστωση στα βιβλία του καταβάλλοντος αυτή, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία.

Σε περίπτωση που εσφαλμένα εκδόθηκε Α.Π.Υ. για ποσά που δεν εισπράχθηκαν και αποδεδειγμένα δεν πιστώθηκαν στα βιβλία του αντισυμβαλλόμενου μπορεί να εκδοθεί από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, εν προκειμένου δηλαδή της Α.Π.Υ.

Ακόμα εκδίδουν Α.Π.Υ σε κάθε περίπτωση, συνεπώς και σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες. Στις ΑΠΥ αυτές, που επέχουν θέση τιμολογίου, αναγράφουν και το επάγγελμα και τον ΑΦΜ του πελάτη- επιτηδευματία. Για τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες υποχρεούνται να υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις. Για τις παρεχόμενες εκπτώσεις ή άλλες διαφορές στις περιπτώσεις συναλλαγών με επιτηδευματία επιτρέπεται να εκδίδουν πιστωτικά τιμολόγια.

Τα καταβαλλόμενα σε ελεύθερους επαγγελματίες ποσά για εκτός έδρας μετακινήσεις και οδοιπορικά έξοδα, αποτελούν ακαθάριστο εισόδημα για τον ελεύθερο επαγγελματία και συνεπώς πρέπει να



εισπράττονται με θεωρημένη ΑΠΥ.

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες, υποχρεούνται να αναγράφουν στις Α.Π.Υ., το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Στις Α.Π.Υ. αυτές που επέχουν θέση τιμολογίου, αναγράφουν και το επάγγελμα και τον Α.Φ.Μ. του πελάτη -επιτηδευματία. Για τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες υποχρεούνται να υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις. Οι αρχιτέκτονες μηχανικοί, επιτρέπεται να εκδίδουν πιστωτικό τιμολόγιο και προς ιδιώτες.

Τα καταβαλλόμενα σε ελεύθερους επαγγελματίες ποσά για εκτός έδρας μετακινήσεις και οδοιπορικά έξοδα, αποτελούν ακαθάριστο εισόδημα για τον ελεύθερο επαγγελματία και συνεπώς πρέπει να εισπράττονται με θεωρημένοι Α.Π.Υ.(πηγή: Κώδικας Στοιχείων και Βιβλίων)

## **2. Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών Δικηγόρων» Περιεχόμενο.**

Τα βιβλία και τα στοιχεία του Κ.Β.Σ. τηρούνται για την εξυπηρέτηση των φορολογιών και εφόσον το ποσό που παρακρατείται από το δικηγορικό σύλλογο, δεν θεωρείται πλέον ακαθάριστο έσοδο για τη φορολογία εισοδήματος, γίνεται δεκτό ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) από τους δικηγόρους, στις περιπτώσεις προείσπραξης των αμοιβών τους από τους δικηγορικούς συλλόγους, να αναγράφεται ως αμοιβή το ποσό εκείνο που απομένει μετά την αφαίρεση των κρατήσεων από τον δικηγορικό σύλλογο, από την προεισπραττόμενη ελάχιστη ακαθάριστη αμοιβή (αξία γραμματίου), με περαιτέρω αναλυτική περιγραφή στο περιεχόμενο της απόδειξης, του ποσού της ελάχιστης ακαθάριστης αμοιβής (αξία γραμματίου) καθώς και του ποσού που παρακρατείται από τον δικηγορικό σύλλογο.

Όταν καταβάλλεται μεγαλύτερη αμοιβή στον δικηγόρο από την ελάχιστη ακαθάριστη αμοιβή (αξία γραμματίου), το επιπλέον ποσό θα προσαυξάνει το ποσό της ελάχιστης ακαθάριστης αμοιβής με ρητή αναφορά στην αναλυτική περιγραφή του περιεχομένου της Α.Π.Υ.

Στο αντίτυπο της Α.Π.Υ. που παραδίδεται από τον δικηγόρο στον πελάτη του (αντισυμβαλλόμενο) θα επισυνάπτεται φωτοαντίγραφο και του γραμματίου προείσπραξης του δικηγορικού συλλόγου. Οι δικηγόροι πρέπει να

διαφυλάσσουν τα γραμμάτια αυτά όσα χρόνια διαφυλάσσονται τα φορολογικά στοιχεία.

Δαπάνη πελάτη (αντισυμβαλλόμενου του δικηγόρου).

Το ποσό της ελάχιστης ακαθάριστης αμοιβής, που αναγράφεται τόσο στο περιεχόμενο της Α.Π.Υ., όσο και στο γραμμάτιο προείσπραξης του δικηγορικού συλλόγου, αποτελεί την συνολική δαπάνη του πελάτη - αντισυμβαλλομένου (ιδιώτη ή επιτηδευματία) για καταβαλλόμενη αμοιβή σε δικηγόρο, για τις υπηρεσίες που του προσέφερε.

Αμοιβές δικηγόρων χωρίς παρακράτηση δικηγορικού συλλόγου.

Στις περιπτώσεις καταβολής αμοιβών με δικηγόρους, οι οποίες αμοιβές δεν προεισπράττονται από τους δικηγορικούς συλλόγους, οι Α.Π.Υ., θα εκδίδονται κανονικά, δηλαδή ακαθάριστο έσοδο τους είναι το συνολικά εισπραττόμενο από τον δικηγόρο ποσό.

### **3. Ενημέρωση βιβλίων.**

Στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων πρέπει να καταχωρείται στο σκέλος των εσόδων το τελικό ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση των προαναφερόμενων κρατήσεων για το δικηγορικό σύλλογο.

Σε ιδιαίτερη στήλη πρέπει να καταχωρούνται οι κρατήσεις για λογαριασμό τρίτων, αλλά ειδικά με την Εγκ. ΠΟΑ. 1220/21-09-2001 έγινε δεκτό ότι στο βιβλίο εσόδων - εξόδων των δικηγόρων μπορεί να μην καταχωρούνται οι κρατήσεις για λογαριασμό του Δικηγορικού Συλλόγου, λαμβανομένου υπόψη κυρίως του γεγονότος ότι οι εν λόγω κρατήσεις δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα για την φορολογία εισοδήματος.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ****Παράδειγμα 1°**

Καταβολή (προείσπραξη από το δικηγορικό σύλλογο) της ελάχιστης ακαθάριστης αμοιβής. Έστω ελάχιστη ακαθάριστη αμοιβή (αξία γραμματίου προείσπραξης) 292,00€

ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 190,00€

**Ανάλυση**

ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΚΑΘ. ΑΜΟΙΒΗ (αξία γραμματίου) 292,00€

ΜΕΙΟΝ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ (35%)\* -102,00€

ΑΞΙΑ ΑΜΟΙΒΗΣ 190,00€

ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΙΣΑ ΑΜΟΙΒΗ: Εκατόν ενενήντα ευρώ.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ .....

\*Το ποσό παρακράτησης 35% είναι ενδεικτικό, θα αναγράφεται αυτό που κάθε φορά παρακρατείται από το Δικηγορικό Σύλλογο.

**ΣΗΜΕΙΩΣΗ:**

1. Σε περίπτωση μηχανογραφικής έκδοσης της ΑΠΥ η αξία της αμοιβής μπορεί να αναγράφεται μόνο αριθμητικά.

2. Συνολική δαπάνη για τον αντισυμβαλλόμενο αποτελεί το ποσό των 190,00€ + 102,00€ = 292,00€3

3. Καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων- εξόδων:

Έσοδα από παροχή υπηρεσίας: 190,00€ (στο ποσό διενεργείται και η παρακράτηση φόρου 15% από τον Δικηγορικό Σύλλογο)

**Παράδειγμα 2°**

Καταβολή επιπλέον αμοιβής στον δικηγόρο, πέραν της ελάχιστης ακαθάριστης αμοιβής. Έστω ελάχιστη ακαθάριστη αμοιβή (αξία γραμματίου προείσπραξης) 292,00€ και αμοιβή πέραν της ελάχιστης 88,00€

ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

280,00€

### Ανάλυση

ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΗ ΑΜΟΙΒΗ	292,00€
ΠΛΕΟΝ ΑΜΟΙΒΗ ΠΕΡΑΝ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ	88,00€
ΣΥΝΟΛΟ	380,00€
ΜΕΙΟΝ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟΥ	
ΣΥΛΛΟΓΟΥ (292,00€X35%)	-102,00€
ΑΞΙΑ ΑΜΟΙΒΗΣ	280,00€
ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΙΣΑ ΑΜΟΙΒΗ: Εκατόν ενενήντα ευρώ.	
ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ.....	

### ΣΗΜΕΙΩΣΗ:

1. Σε περίπτωση μηχανογραφικής έκδοσης της Α.Π.Υ. η αξία της αμοιβής μπορεί να αναγράφεται μόνο αριθμητικά.

2. Συνολική δαπάνη για τον αντισυμβαλλόμενο αποτελεί το ποσό των 280,00€ + 102,00€ = 382,00€ (ελάχιστη αμοιβή + αμοιβή πέραν της ελάχιστης).

3. Καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων - εξόδων :  
Έσοδα από παροχή υπηρεσίας : 280,00€

#### **4. Μελέτη και επίβλεψη ανειγερόμενης οικοδομής από μηχανικό χωρίς αμοιβή.**

Σε περίπτωση εκπόνησης μελέτης και επίβλεψης από αρχιτέκτονα - μηχανικό δικής του οικοδομής (ιδιοκτησίας, του) δεν απαιτείται η έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας (απόδειξη παροχής υπηρεσιών).

Αντίθετα στις περιπτώσεις εκπόνησης μελέτης και επίβλεψης από αρχιτέκτονα - μηχανικό οικοδομής οποιουδήποτε τρίτου χωρίς αμοιβή (δωρεάν), απαιτείται η έκδοση θεωρημένης απόδειξης παροχής υπηρεσιών στην οποία εκτός των άλλων αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

Εφόσον προκύπτει υποχρέωση κατάθεσης της νόμιμης αμοιβής του αρχιτέκτονα - μηχανικού από τον τρίτο στο Τεχνικό Επιμελητήριο της Ελλάδος ή σε εξουσιοδοτημένη απ' αυτό τράπεζα και με τον τρίτο έχει συμφωνηθεί η

παροχή υπηρεσιών δωρεάν, εκδίδεται Α.Π.Υ. για την νόμιμη αμοιβή και στη συνέχεια πιστωτικό τιμολόγιο για το σύνολο αυτής (έκπτωση 100%). Στις περιπτώσεις αυτές στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ. και Π.Τ.) σκόπιμο είναι να σημειώνεται ότι οι «υπηρεσίες παρέχονται δωρεάν».

Στην Α.Π.Υ. που εκδίδεται για δωρεάν υπηρεσίες πρέπει να αναγράφεται επιπλέον ο Φ.Π.Α. (υπολογίζεται επί του συνόλου των εξόδων για την υπηρεσία αυτή) καθώς και ότι το στοιχείο «εκδίδεται και ως απόδειξη αυτοπαράδοσης».

### **5. Κ.Β.Σ. για τους συμβολαιογράφους.**

Με βάση την αρχή ότι στα φορολογικά στοιχεία πρέπει να αποτυπώνεται η πραγματική αξία της συναλλαγής, ώστε στα βιβλία να εμφανίζεται η πραγματική περιουσιακή και οικονομική κατάσταση, είναι προφανές ότι από τις διατάξεις του ΚΒΣ δεν απαγορεύεται η εμφάνιση έκπτωσης ,επί των στοιχείων, εφόσον αυτή είναι γνωστή κατά το χρόνο έκδοσης τους ή η έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου, όταν η έκπτωση παρέχεται εκ των υστέρων και ο αντισυμβαλλόμενος είναι επιτηδεύματίας (όχι ιδιώτης).

Τα ίδια αντιστοίχως ισχύουν από φορολογικής πλευράς κατ' επέκταση και για τα συμβόλαια, όταν η αμοιβή εμφανίζεται σ' αυτά, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή επέχουν θέση φορολογικών στοιχείων.

Επίσης, οι συμβολαιογράφοι όπως όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες υποχρεούνται να εκδίδουν Α.Π.Υ. και στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες χωρίς να εισπράττουν αμοιβή, για λόγους κοινωνικούς, οικογενειακούς κτλ. Στην Α.Π.Υ. των περιπτώσεων αυτών αναγράφεται η ένδειξη «ΔΩΡΕΑΝ».

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

### **1. Περαίωση ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ ή χωρίς υποχρέωση τήρησης βιβλίων, χρήσεων 1998 και παλαιότερων.**

Στη ρύθμιση αυτή υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α επιτηδευματιών με βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του ΚΒΣ καθώς και υποθέσεις για τις οποίες εκ του νόμου δεν υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και οι οποίες αφορούν χρήσεις 1993 ως και 1998.

Συνεπώς δεν υπάγονται στη ρύθμιση υποθέσεις επιτηδευματιών που κατά τις πιο πάνω χρήσεις τήρησαν βιβλία Γ' κατηγορίας, ακόμη και προαιρετικώς, ή δεν τήρησαν βιβλία ενώ με βάση τον ΚΒΣ είχαν σχετική υποχρέωση, ανεξαρτήτως του ύψους των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Κριτήριο υπαγωγής στη ρύθμιση προκειμένου περί υποθέσεων επιτηδευματιών με βιβλία Β' κατηγορίας, αποτελεί ο μέσος όρος των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών χρήσεων 1993 ως και 1998, ανάλογα με το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας.

Ο μέσος όρος σε κάθε περίπτωση, προκύπτει από τη διαίρεση του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων ή αμοιβών όλων των υπαγόμενων στη ρύθμιση χρήσεων, με τον αριθμό των χρήσεων αυτών.

Στις περιπτώσεις που ελεύθερος επαγγελματίας ασκεί συγχρόνως σε μία ή περισσότερες από τις υπαγόμενες στη ρύθμιση χρήσεις και εμπορική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, τότε ισχύουν όριο μέσου όρου για την υπαγωγή ή μη στη ρύθμιση είναι τα 75.000,00€ ανά χρήση, λαμβανομένου υπόψη συνολικά και των δύο δραστηριοτήτων.

Αντίθετα αν σε μια ή περισσότερες από τις υπαγόμενες στη ρύθμιση χρήσεις ασκήθηκε συγχρόνως και εμπορική δραστηριότητα πώλησης αγαθών, τότε η υπόθεση υπάγεται στη ρύθμιση, εφόσον ο μέσος όρος των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων και αμοιβών για όλες τις υπαγόμενες χρήσεις και από τις δύο δραστηριότητες είναι μέχρι 220.100,00€ και συγχρόνως ο μέσος όρος των ακαθαρίστων αμοιβών από το ελεύθεριο επάγγελμα είναι μέχρι 75.000,00€ ανά χρήση.

### **Προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων.**

1. Επί επιτηδευματιών με βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ, ως ακαθάριστα έσοδα με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις και τα οικεία συμπληρωματικά στοιχεία (Ε3), προκειμένου να γίνει η σύγκριση με το άθροισμα των οικονομικών μεγεθών, αγορές, έξοδα, δαπάνες, αποσβέσεις, καθαρά κέρδη, για να διαπιστωθεί αν υφίσταται ή όχι συνάφεια, λαμβάνονται αποκλειστικά τα έσοδα που σχετίζονται με την επαγγελματική δραστηριότητα του επιτηδευματία κύρια ή δευτερεύουσα, δηλαδή έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων ή και υποπροϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας και αναλώσιμων, καθώς και έσοδα ή αμοιβές από παροχή υπηρεσιών.

2. Επί ελεύθερων επαγγελματιών με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, εφόσον το σύνολο των ακαθαρίστων αμοιβών που δηλώθηκαν για όλες τις υπαγόμενες στη ρύθμιση χρήσεις από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος αποτελεί τουλάχιστον το 50% του συνόλου των ακαθαρίστων αμοιβών και εσόδων και από τις δύο δραστηριότητες για τις ίδιες χρήσεις, τότε τα αναλογούντα καθαρά κέρδη για την διαπίστωση έλλειψης ή μη συνάφειας, προσδιορίζονται με εφαρμογή του μέσου σταθμικού συντελεστή επί του εν λόγω συνόλου ακαθαρίστων αμοιβών και εσόδων. Σε αντίθετη περίπτωση, τα αναλογούντα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με την εφαρμογή του μέσου σταθμικού συντελεστή επί του αθροίσματος των οικονομικών μεγεθών της παραγράφου 1.

3. Επί επιτηδευματιών οι οποίοι για άλλες από τις υπαγόμενες στη ρύθμιση χρήσεις τήρησαν βιβλία Α' κατηγορίας και για άλλες βιβλία Β' κατηγορίας, ο υπολογισμός της συνάφειας διενεργείται χωριστά για κάθε κατηγορία βιβλίων, χωρίς συμψηφισμό των αποτελεσμάτων.

4. Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ή ελεύθεροι επαγγελματίες δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ότι ευρίσκοντο σε αδράνεια.

## **2. Έλεγχος συνάφειας σε ελεύθερους επαγγελματίες που τα αποτελέσματα τους προσδιορίζονται λογιστικά.**

Σε περιπτώσεις έλλειψης συνάφειας ελευθέρων επαγγελματιών που τα αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά και εφόσον ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν φορολογήθηκε με βάση τις διατάξεις των αντικειμενικών κριτηρίων ή φορολογήθηκε βάσει των διατάξεων αυτών αλλά συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 13 του άρθρου 51 του ν. 2238/94, τότε ο επαναπροσδιορισμός των καθαρών κερδών (καθαρού εισοδήματος) γίνεται κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

**α)** Επί βιβλίων και στοιχείων επαρκών και ακριβών ελεύθερου επαγγελματία που δεν φορολογήθηκε με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια (λόγω μη υπαγωγής ή λόγω δήλωσης μεγαλύτερων καθαρών κερδών από τα προσδιοριζόμενα βάσει αντικειμενικών κριτηρίων) αλλά με τα βάσει ελέγχου λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των φορολογηθέντων με τα αντικειμενικά κριτήρια, κατ' αρχήν προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη που αναλογούν επί της διαφοράς των ακαθάριστων εσόδων που αντιστοιχεί σε κάθε χρήση λόγω της έλλειψης συνάφειας, με τη χρήση του προβλεπόμενου για το οικείο επάγγελμα ΜΣΚΚ. Περαιτέρω, το προκύπτον ποσό προστίθεται στα λογιστικώς προσδιοριζόμενα από τον έλεγχο καθαρά κέρδη με βάση τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα (λαμβανομένων δηλαδή υπόψη των τυχόν λογιστικών διαφορών κλπ.) και το άθροισμα που προκύπτει αποτελεί το σύνολο των καθαρών κερδών.

**β)** Επί βιβλίων και στοιχείων ανεπαρκών, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά κατά τις γενικές διατάξεις, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά επαναπροσδιορίζονται λόγω έλλειψης συνάφειας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 7 παραγρ, Α.4 της απόφασης.

Η μείωση μέχρι 25 ή 40% ανάλογα με την περίπτωση, της προκύπτουσας διαφοράς ακαθάριστων εσόδων ή αγορών λόγω έλλειψης συνάφειας, κατά τη διαδικασία επίλυσης της διαφοράς, γίνεται επί του συνόλου της διαφοράς. Περαιτέρω, η τελική διαφορά κατανέμεται ισομερώς σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις και τα επιμέρους ποσά των τελικών διαφορών που αναλογούν σε κάθε χρήση προσαυξάνουν τα δηλωθέντα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα ή τις αγορές.

Τονίζεται, όμως ότι αν σε μία ή περισσότερες χρήσεις υφίσταται



συγχρόνως και ανακρίβεια των βιβλίων και συνεπεία αυτής, επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές, τότε για τον προσδιορισμό των επαναπροσδιορισθέντων, λόγω ανακρίβειας, ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στην παρ.3 του άρθρου 10 της απόφασης (μείωση μέχρι το μισό του ποσοστού προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων ή αγορών). Σε καμία όμως, περίπτωση δεν μπορεί τα τελικώς προσδιοριζόμενα, υπό το βάρος της ανακρίβειας, ακαθάριστα έσοδα ή αγορές να είναι λιγότερα από αυτά που προκύπτουν από τα τελικώς προσδιοριζόμενα λόγω έλλειψης συνάφειας.

Η διασταύρωση περί έλλειψης ή μη συνάφειας, μπορεί μεν να οδηγήσει σε επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, το γεγονός όμως αυτό δεν επιδρά στο χαρακτηρισμό επί του κύρους των βιβλίων, θέμα για το οποίο εξακολουθούν να ισχύουν αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ.

Συνεπώς, σε περιπτώσεις έλλειψης συνάφειας επαναπροσδιορίζονται μεν τα ακαθάριστα έσοδα ή αγορές, κατά τον επαναπροσδιορισμό όμως των κερδών ή αμοιβών δεν προσαυξάνεται ο ΜΣΚΚ. Αν βέβαια πρόκειται για χρήσεις για τις οποίες συντρέχουν συγχρόνως λόγοι έλλειψης συνάφειας και λόγοι ανακρίβειας, τότε για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών ή αμοιβών για τις χρήσεις αυτές, προσαυξάνονται οι ΜΣΚΚ.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

### 1. Ειδικές επαληθεύσεις για τα ελευθέρια επαγγέλματα.

1. Αν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ, για το κεντρικό και τα υποκαταστήματα και αν τα τηρηθέντα βιβλία, συμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.

2. Έλεγχος, για τις χρήσεις 1993 και επόμενες, της ορθής μεταφοράς για κάθε χρήση, των δεδομένων των βιβλίων στα συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς και της ορθής μεταφοράς της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων στα βιβλία κατά τους μήνες Ιούλιο και Δεκέμβριο. Σε περίπτωση μη ύπαρξης ακαθαρίστων αμοιβών κατά τους ανωτέρω μήνες, ο έλεγχος διενεργείται στους αμέσως προηγούμενους αντίστοιχα μήνες στους οποίους υφίστανται ακαθάριστες αμοιβές. Για τους ίδιους μήνες ελέγχεται και η ορθότητα των αθροίσεων των εσόδων και δαπανών στα βιβλία.

3. Αν τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν ορθά κατά τις κείμενες διατάξεις και ειδικά επί αρχιτεκτόνων και μηχανικών αν αυτά προσδιορίστηκαν κατά τις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 50.

4. Έλεγχος όλων των δαπανών που υπερβαίνουν τα 90,00€ Όσες από τις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τις ακαθάριστες αμοιβές, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, προστίθενται ως λογιστικές διαφορές. Εξαιρετικά, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην παράγραφο 1 του κεφαλαίου 2.

5. Αν τα εμφανιζόμενα αριθμητικά δεδομένα και οικονομικά μεγέθη βρίσκονται σε συνάφεια μεταξύ τους.

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η Ελλάδα εμφανίζει μεταξύ των κοινοτικών της εταίρων το υψηλότερο ποσοστό ελεύθερων επαγγελματιών, ενώ η συντριπτική πλειονότητα από αυτούς δεν απασχολούν άλλους υπαλλήλους. Το συμπέρασμα αυτό συνάγεται από την έκθεση της κοινοτικής στατιστικής υπηρεσίας Eurostat.

Ειδικότερα, στους τομείς της βιομηχανίας και υπηρεσιών στην Ελλάδα το 31,2% των εργαζομένων ανδρών και το 16,7% των εργαζομένων γυναικών του οικονομικά ενεργού πληθυσμού είναι ελεύθεροι επαγγελματίες.

Η μεταρρύθμιση του φορολογικού μας συστήματος είναι ένα θέμα που συζητείται έντονα τα τελευταία 25 χρόνια και είναι απαίτηση όλης της κοινωνίας. Η μεταρρύθμιση δεν έρχεται αιφνιδιαστικά. Οι αλλαγές που έγιναν τα τελευταία χρόνια ήταν αναμφισβήτητα σημαντικές και βελτίωσαν πολλές πλευρές της φορολογίας μας, οι πιο πολλές όμως από αυτές αφορούσαν επί μέρους τομείς και δεν άλλαξαν ουσιαστικά το γενικότερο τρόπο λειτουργίας του φορολογικού μας συστήματος.

Σε μια εποχή που οι οικονομικές συνθήκες αλλάζουν δραματικά και οι νέες τεχνολογίες έχουν μεταβάλει τον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων και τη ζωή των πολιτών χρειαζόμαστε μια νέα πιο ριζική προσέγγιση, κάτι που έχει ήδη αρχίσει στις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στη συγκεκριμένη διπλωματική εργασία επιχειρείται η διερεύνηση του πλαισίου, που διέπει τη φορολογία των ελεύθερων επαγγελματιών στην Ελλάδα καθώς και στην παρουσίαση του γενικότερου τρόπου λειτουργίας του φορολογικού μας συστήματος, μέσα από τη διερεύνηση του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζονται οι ελεύθεροι επαγγελματίες, το εισόδημά τους, ο καθορισμός του φόρου που αναλογεί στις οικονομικές δραστηριότητες των ελευθέρων επαγγελματιών και ο τρόπος καταβολής του.

Επιχειρείται η ανάλυση του τρόπου προσδιορισμού του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών, με παράλληλη αναφορά στο ποιο θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες, αναπτύσσεται η μέθοδος υπολογισμού του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών καθώς και η δυσαναλογία πραγματικών και τεκμαρτών δαπανών.

Επίσης, εξετάζονται το ελάχιστο εισόδημα των αγροτικών και εμπορικών επιχειρήσεων. Αναπτύσσεται τόσο το καθαρό όσο και το φορολογητέο γεωργικό εισόδημα, ενώ παράλληλα αναφέρεται ο λογιστικός και εξωλογιστικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων.

Επιπλέον, παρουσιάζεται η διαδικασία υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος διάφορων ελεύθερων επαγγελματιών καθώς επιχειρείται η ανάλυση των στοιχείων της φορολογικής δήλωσης των ελεύθερων επαγγελματιών με παράλληλη αναφορά στο τρόπο συμπλήρωσης της φορολογικής δήλωσης.

Εξετάζονται τα στοιχεία και τα βιβλία που πρέπει να τηρούν οι ελεύθεροι επαγγελματίες καθώς και η Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών.

Τέλος, αναπτύσσεται η περαίωση και η συνάφεια των ελεύθερων επαγγελματιών όπως επίσης οι ειδικές επαληθεύσεις για τα ελευθέρια επαγγέλματα

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΔΗΛΩΣΤΕ ΕΞΥΠΝΑ    Μελάς Δ. Χρήστος, Γιώργος  
Αυτιάς
2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ  
Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α.
3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΙΙ  
Νικολίτσας Αντώνιος
4. ΚΩΔΙΚΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΒΙΒΛΙΩΝ    Μαρίνης
5. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ  
ΠΡΟΣΩΠΩΝ    Λιόλιος Απόστολος, Μίχας Ιωάννης
6. ΧΡΥΣΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ 2007    Αγαπητού Σ. Κράτση
7. Φ.Π.Α 2007  
Αγαπητού Σ. Κράτση
8. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΗΓΕΣ  
ΒΑΣΙΛΗΣ Δ. ΔΙΠΛΑΣ