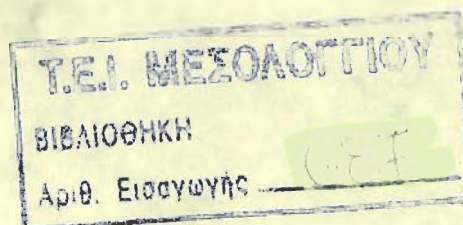


**ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ Γ'
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ.
ΕΚΠΛΗΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ
ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ
ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ ΑΚΡΙΒΗ - ΑΝΕΠΑΡΚΗ ΚΑΙ
ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΒΙΒΛΙΑ.**

Βιβλιοθήκη Τε/Μ



Αφιερώνεται στους γονείς μου

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**ΘΕΜΑ: «Ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης Γ' κατηγορίας.
Εκπιπτόμενες δαπάνες επιχείρησης Παροχής Υπηρεσιών.
Προσδιορισμός καθαρών κερδών σε Ακριβή – Ανεπαρκή και
Ανακριβή Βιβλία»**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΒΛΑΧΟΓΙΩΡΓΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΦΟΙΤΗΤΗΣ:
ΖΟΥΜΠΑΝΙΔΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΚΕΙΜ

*“Il n’ y a pas de liberte individuelle sans
liberte d’ echange”*

(Δεν υπάρχει ατομική ελευθερία χωρίς
ελευθερία στις συναλλαγές)

Paul Camous, in CULTURE TECHNIQUE

Nº 27/1993, p. 252

Copyright © 1998 – Ζουμπανιδόπουλος Ιωακείμ

Παρασκευοπούλου 11 – 54640 Φάληρο

θεσ/νικη

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η μεγάλη ανάπτυξη των Βιομηχανικών και Εμπορικών Επιχειρήσεων, που στη σημερινή καταναλωτική κοινωνία μας αποτελούν, με την μορφή πολυεθνικών εταιριών, τεράστιους οικονομικούς οργανισμούς, δημιούργησαν την ανάγκη οργάνωσης ειδικών υπηρεσιών για την παρακολούθηση και τη μελέτη των οικονομικών γεγονότων κάθε μορφής επιχείρησης.

Η λογιστική ως εφαρμοσμένη επιστήμη που απεικονίζει με ακρίβεια όλες τις οικονομικές πράξεις και την οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων, παρακολουθεί τους ασύλληπτους οικονομικούς χειρισμούς των σημερινών επιχειρήσεων, οι οποίες, κάτω από το διεθνή οξύ ανταγωνισμό, είναι υποχρεωμένες να αναπροσαρμόζονται προκειμένου να επιβιώσουν.

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

Προσπαθήσαμε να συγκεντρώσουμε όλα τα θέματα που αφορούν την αναγνώριση ή όχι των δαπανών των επιτηδευματιών, παραθέτοντας όλες τις σχετικές διατάξεις, οι οποίες εκτός από την φορολογία εισοδήματος βρίσκονται διάσπαρτες σε διάφορα νομοσχέδια, 400 αποφάσεις του Σ.τ.Ε. και διοικητικές λύσεις. Αναπτύξαμε αναλυτικά κάθε θέμα και πιστεύουμε ότι δημιουργούμε ένα βοήθημα για όλους όσους εφαρμόζουν τις φορολογικές διατάξεις, είτε ανήκουν στο δημόσιο, είτε στον ιδιωτικό τομέα, είτε είναι φοι-



τητές. Στην παρούσα έκδοση λάβαμε υπόψη τις τροποποιήσεις που επήλθαν στη σχετική νομοθεσία το 1995 και κυρίως με το νόμο 2339/95 (ΦΕΚ 204^A/25/09/1995) που επέφερε σημαντικές τροποποιήσεις στη νομοθεσία περί ανωνύμων εταιρειών.

Επιπλέον παραθέτουμε θέματα κύρους βιβλίων, πότε τα αποτελέσματα των βιβλίων αναγνωρίζονται και πότε απορρίπτονται ως ανεπαρκή ή ανακριβή με παρουσίαση διατάξεων διοικητικών λύσεων και αποφάσεων του Σ.τ.Ε..

Αναλυτικότερα, η πτυχιακή εργασία διαιρείται σε τέσσερα Μέρη. Το πρώτο μέρος αφορά τα ακαθάριστα έσοδα την έννοια και τον υπολογισμό τους. Το δεύτερο μέρος αφορά την αναγνώριση ή όχι των επιμέρους δαπάνων των επιχειρήσεων. Το τρίτο μέρος αφορά τις εκπιπτόμενες δαπάνες και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών. Το τέταρτο μέρος αφορά την ανεπάρκεια και την ανακρίβεια των βιβλίων και τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης Γ' κατηγορίας, καθώς επίσης και το κύρος βιβλίων, δηλαδή με άλλα λόγια τη συνολική ή όχι αναγνώριση του αποτελέσματος.

Η ιδέα για να γραφτεί αυτή η πτυχιακή εργασία έχει διπλό προβληματισμό.

Πρώτον οι συνεχόμενες και ραγδαίες εξελίξεις οι οποίες λαμβάνουν χώρα στην ήπειρό μας και επηρεάζουν άμεσα και το έθνος μας, μιας και αποτελεί μέλος του εγχειρήματος που λέγετε ΟΝΕ.

Δεύτερον ο συγχρονικός χαρακτήρας των εξελίξεων σε όσα αφορούν στην ΟΝΕ θέτει ταυτοχρόνως περιορισμούς σχετικά με την επιλογή πηγών. Η ανάγκη εξάλλου σύγχρονης ενημέρωσης οδήγησε στην επιλογή πηγών αναφοράς σε αντίστοιχη σύγχρονη βιβλιογραφία, από όπου και αποσπάστηκαν τα περισσότερα στοιχεία.

Τέλος η εργασία αυτή εκπινοήθηκε σε διάστημα ενός χρόνου και φιλοδοξεί να αποτελέσει μια σύγχρονη – συγκροτημένη πηγή πληροφοριών αναφορικά με το υπό διαπραγμάτευση θέμα, μέσω της παράθεσης λέξεων – κλειδιών που παραπέμπουν σε όποιες και όσες σελίδες της εργασίας ανα-



φέρονται. Ακόμη περισσότερο η χρήση κατάλληλου Η/Υ προγράμματος θα επιτρέψει την προσφυγή στις «λέξεις - κλειδιά» με ταχύτατο και αυτόματο τρόπο.

Μεσολόγγι, Δεκέμβριος 1997

Ζουμπανιδόπουλος Ιωακείμ



ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- Α.Ε. = Ανώνυμος Εταιρεία
Α.Φ.Μ. = Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Βλ. = Βλέπε
Δ.Φ.Ν. = Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
Δ.Ο.Υ = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Ε.Ε. = Ετερόρρυθμος Εταιρεία
Ε.Π.Ε. = Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.ΣΥ.Ε. = Εθνικό Συμβούλιο επικρατείας
Η/Υ = Ηλεκτρονικός Υπολογιστής
Ι.Κ.Α. = Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Κ.Β.Σ. = Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων
Ν.Δ. = Νομοθετικό Διάταγμα
Ο.Ε. = Ομόρρυθμος Εταιρεία
παρ. = Παράγραφος
περ. = περίπτωση
Π.Δ. = Προεδρικό διάταγμα
Σ.τ.Ε = Συμβούλιο της Επικρατείας
Σ.Σ. = Σημείωση Συντάκτη
Φ.Ε.Κ. = Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως



ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	1
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	4
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	5

ΜΕΡΟΣ Ι

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α	9
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ.....	9
1.1. Έννοια ακαθαρίστων εσόδων.....	9
1.2. Εκπτώσεις και επιστροφές.....	10
1.3. Πωλήσεις επί πιστώσει μετά τόκων καθυστερήσεως.	12
1.4. Πωλήσεις της μετρητής και επί πιστώσει.	13
1.5. Έσοδα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.....	13
1.6. Βάση υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων. Οριστικότητα εσόδων.....	14
1.7. Πότε πραγματοποιείται η πώληση.....	16
1.8. Πώληση επί παρακαταθήκη.	18
1.9. Πώληση με δοκιμή (με δικαίωμα προτιμήσεως) ή με δείγματα.(784)	18
1.10. Πωλήσεις με δόσεις.....	19
1.11. Έσοδα από υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση.	20
1.12. Συναλλαγές μεταξύ κεντρικού και υποκαταστημάτων.....	22
1.13. Έσοδα από πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων.....	22
1.14. Τέλη δημόσιων θεαμάτων: Αυτά δεν αποτελούν έσοδο της επιχείρησης.	23
1.15. Προ εισπραχθέντα έσοδα.....	23
1.16. Εισοδήματα από άλλες πηγές.....	24
1.17. Εισοδήματα από ακίνητες και κινητές αξίες.	24



1.18. Εισοδήματα από τόκους.....	25
1.19. Επιστρεφόμενοι τόκοι.	26
1.20. Έσοδα από προμήθειες και μεσιτείες.	27
1.21. Αποθεματικά, προβλέψεις, κρατήσεις.	27

ΜΕΡΟΣ II

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β	28
ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	28
(Λογιστικές διαφορές)	28
ΑΡΘΡΟ 31 ν. 2238/1994. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	28
1. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.....	28

ΜΕΡΟΣ III

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.....	45
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ.....	45
ΔΑΠΑΝΕΣ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ	45
2.1 Ποιες είναι οι προϋποθέσεις αναγνώρισης επιχειρηματικής δαπάνης.	45
2.2 Έλεγχος δαπανών, σύμφωνα με έκθεση του ΟΟΣΑ. Γενικές παρατηρήσεις.....	47
2.3 Αυτοτέλεια των χρήσεων. Μη αναγνώριση δαπάνης που αναφέρεται σε άλλη χρήση.	49
2.4 Εκπτώσεις για προηγούμενη διαχειριστική χρήση.	49
2.5 Μη βέβαιες και μη εκκαθαρισμένες δαπάνες δεν εκπίπτονται. ..	50
2.6 Για να εκπέσει δαπάνη πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη, εκκαθαρισμένη και να καλύπτεται από δικαιολογητικό στοιχείο.	50
2.7 Για να αναγνωρισθεί δαπάνη πρέπει να είναι εκκαθαρισμένη και δεν απαιτείται ως αναγκαία προϋπόθεση και η καταβολή αυτής στην υπόλογη χρήση.....	50



2.8 Ο έλεγχος πρέπει να κρίνει την παραγωγικότητα μιας δαπάνης και αν αυτή καλύπτεται από νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία.	51
2.9 Διαφορά μισθού υπαλλήλου αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση που θεωρείται βεβαία και εκκαθαρισμένη, έστω και αν αφορά διαφορά για παρελθόντα έτη.....	51
2.10 Γενικό έξοδο διαχείρισης θεωρείται η δαπάνη που μπορεί να συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματος. Αναγνωρίζεται αμοιβή που καταβάλλεται σε αλλοδαπούς ελεγκτές.	51
2.11 Προπληρωμή δαπανών.	51
2.12 Λογιστικά μη ορθή εγγραφή δαπανών δεν συνεπάγεται και μη αναγνώρισή της.	52
Δαπάνες και προϋποθέσεις εκπτώσεων αυτών	53
1.Οι εκπτώσεις αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που λαμβάνουν χώρα.	54
2.Εύρεση του καθαρού εισοδήματος.....	54
3. Δαπάνες εισοδήματος και δαπάνες κεφαλαίου.....	56
Ανάλυση εκπιπτόμενων δαπανών.....	57

ΜΕΡΟΣ IV

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ	60
ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	60
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ	60
Πίνακας προϋποθέσεων κατά τον Κ.Β.Σ. για να κριθούν ανακριβή τα βιβλία και τα στοιχεία των επιτηδευματιών.....	64
Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών.	66
ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ.....	68
3.Α. Κείμενο νόμου (<i>Άρθρο 33α παράγραφος 1γ</i>).....	68



3.B. Κείμενο νόμου (Άρθρο 36 παράγραφος 1).....	68
ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	70
Κύρος και αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων.....	70
Επίσης, ανεπάρκεια υπάρχει και όταν τηρούνται βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας.....	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	76



ΜΕΡΟΣ Ι

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

(Άρθρο 34 παρ. 1 Ν.Δ. 3323/55)

1.1. Έννοια ακαθάριστων εσόδων.

Το άρθρο 34 παράγραφος 1 του Ν.Δ. 3323/55 ορίζεται πιο θεωρείται ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, το οποίο λαμβάνει το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από κάθε φύσεως εμπορικών συναλλαγών. Προέχει, επομένως, ο καθορισμός της έννοιας των ακαθάριστων εσόδων στις διάφορες επιχειρήσεις. Ο φορολογικός νόμος δεν καθορίζει την έννοια των ακαθάριστων εσόδων, σύμφωνα όμως με το άρθρο 35 αυτού, ο οποίος ορίζει τις δαπάνες που εκπίπτουν, μας δείχνει έμμεσα ότι τα ακαθάριστα έσοδα αποτελούνται από το άθροισμα των δαπανών και του καθαρού κέρδους. Ειδικότερα ως ακαθάριστα έσοδα έχουμε:

Α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν, προκειμένου για επιχειρήσεις οι οποίες ως αντικείμενο εργασιών έχουν την πώληση εμπορευμάτων ή πρώτων υλών αυτούσιων οι οποίες αγοράστηκαν ή προηγουμένως είχαν επεξεργαστεί (περίπτωση εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων).

Β) Το σύνολον των αμοιβών που πραγματοποιήθηκαν από παροχή υ-



πηρεσιών, όταν πρόκειται για επιχειρήσεις οι οποίες έχουν ως αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών προς τρίτους που πρόκειται να γίνει, δηλαδή το σύνολο των τόκων, συναλλαγματικών διαφορών, προεξοφλημάτων, προμηθειών και μεσιτειών, ασφαλίσεων κ.λπ. (περίπτωση τραπεζικών, ασφαλιστικών, μεταφορικών, παραγγελιοδοχικών κ.λπ. επιχειρήσεων).

Γ) Το σύνολο του τιμήματος πωλήσεως και των αμοιβών από παροχή υπηρεσιών όταν πρόκειται για μικτές επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποίησαν έσοδα από αμφότερες των άνω α. και β. περιπτώσεων.

Όπως εξηγείται στην επόμενη παράγραφο, τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όχι μικτά, αλλά καθαρά, δηλαδή μειωμένα κατά την αξία των εμπορευμάτων που έχουν επιστραφεί και κατά τις εκπτώσεις που χορηγήθηκαν στους αγοραστές. Συνεπώς, για τον καθορισμό των ακαθαρίστων εσόδων θα ληφθούν υπ' όψιν όχι οι μικτές, αλλά και οι καθαρές πωλήσεις (chiffre d' affaires net - Net sales).

1.2. Εκπτώσεις και επιστροφές.

Τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι απαλλαγμένα από κάθε αρνητικό στοιχείο που θα μειώνει την αξία αυτών. Συνεπώς, ως ακαθάριστα έσοδα θα λαμβάνεται το καθαρό προϊόν από την πώληση εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών, δηλαδή τα έσοδα που απομένουν μετά την αφαίρεση αυτών που έχουν επιστραφεί¹.

Τα ποσά αυτά φαίνονται, στις λογιστικές εγγραφές, στη χρέωση του λογαριασμού εκμετάλλευσης, δηλαδή στη χρέωση των εμπορευμάτων, περιορίζοντας ανάλογα τα ακαθάριστα έσοδα.

Αμφισβήτηση έχουμε, εάν, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται στους αγοραστές, θ' αναγνωρίζονται αυτές ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σε οποιοδήποτε χρόνο παρασχεθούν, έστω και αργότερα από

¹ Δεν περιλαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα, η αξία των εμπορευμάτων που έχουν επιστραφεί από τους αγοραστές και οι τυχόν χορηγήσεις εκπτώσεων προς τους αγοραστές. (Υπ. Οικ. Εγκ. 129/1955, 205/1935 και 10/1935).



την πώληση ή μόνο εφ' όσον αυτές αναγράφονται εκ των προτέρων στο τιμολόγιο.

Κατά την προσωπική μας γνώμη για οποιοδήποτε λόγο και αν παρέχεται η έκπτωση σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, δεν παύει να αποτελεί μείωση της αρχικής τιμής που είχε συμφωνηθεί, κατά το ποσό της οποίας μειώνονται αντίστοιχα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Η εκ των υστέρων παροχή εκπτώσεων είναι αποτέλεσμα των εμπορικών συναλλαγών και του υφιστάμενου συναγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, αποτελεί συνηθισμένη εμπορική τακτική, ώστε να μην επιτρέπεται στο κράτος να βάζει φραγμούς σε αυτή την ενέργεια των επιχειρήσεων, αρκεί μόνο να διαπιστώνεται ότι η έκπτωση που παρέχεται είναι πραγματική.

Στο θέμα που συζητάμε η νομολογία δέχεται, ότι για την αναγνώριση των εκπτώσεων πρέπει να τηρούνται από τον Κώδικα φορολογικών στοιχείων οι επιβαλλόμενες διατυπώσεις, οπότε δεν εξετάζεται εάν οι εκπτώσεις χορηγούνται για πραγματοποίηση υποχρέωσης που έχει αναληφθεί ή δεν έχουν καθοριστεί με συμφωνία, ούτε εάν αυτές γίνονται εκ των προτέρων ή εκ των υστέρων. Ο Κώδικας των φορολογικών στοιχείων στο άρθρο 20 παρ. 6 (Π.Δ. 99/1977) ορίζει ότι όταν παρέχεται έκπτωση, η οποία δεν αναγράφεται στο τιμολόγιο, τότε εκδίδεται από τον πωλητή θεωρημένο διπλότυπο πιστωτικό σημείωμα παροχής εκπτώσεως, στο οποίο αναγράφονται τα στοιχεία του αγοραστή, τα στοιχεία της σχετικής συναλλαγής και το ποσό της έκπτωσης.



1.3. Πωλήσεις επί πιστώσει μετά τόκων καθυστέρησης.

Πάντοτε στις συμβάσεις και στα τιμολόγια των πωλήσεων επί πιστώσει, αναγράφεται μόνο το αντίτιμο που έχει συμφωνηθεί χωρίς τον καθορισμό τόκων οφειλόμενων για την καθυστέρηση εξοφλήσεως του ποσού της πωλήσεως. Σε αυτή την περίπτωση θα φορολογηθεί ολόκληρο το αντίτιμο της πωλήσεως κατά το έτος στο οποίο πραγματοποιήθηκε η συμφωνία της σύμβασης πώλησης, χωρίς έκπτωση των μη δεδουλευμένων τόκων που αντιστοιχούν σε οφειλόμενες δόσεις. Σε αυτή την περίπτωση το Συμβούλιο Επικρατείας² αποφάσισε, ολόκληρο το ποσό που συμφωνήθηκε αποτελεί το αντίτιμο των επί πιστώσει πωλήσεων, για τον προσδιορισμό του οποίου λάβαμε υπ' όψιν, μεταξύ άλλων, και την καθυστέρηση της εξοφλήσεως αυτού. Σύμφωνα με το θέμα που συζητούμε είναι και η Διοίκηση. Εάν, όμως, οι επιχειρήσεις διαθέτουν τα εμπορεύματα επί πιστώσει και το αντίτιμο των πωλήσεων καλύπτεται από συναλλαγματικές ή γραμμάτια λήξεως περισσότερων ετών, με καταλογισμό τόκων οι οποίοι αναγράφονται διακεκριμένα στο τιμολόγιο ή σε άλλα θεωρημένα στοιχεία, τα οποία συσχετίζονται ευχερώς με τα τιμολόγια, τότε σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης³, οι τόκοι αυτοί φορολογούνται, ως εισόδημα Δ' πηγής, εντός των χρήσεων οι τόκοι καθίστανται δεδουλευμένοι και με την προϋπόθεση ότι παρακολουθούνται

² ❖ Κάθε φορά που στις συμβάσεις και στα σχετικά τιμολόγια των επί πιστώσει πωλήσεων, αναγράφεται μόνο το τίμημα που συμφωνήθηκε, χωρίς να καθορίζονται τόκοι που οφείλονται στην καθυστέρηση εξοφλήσεως, ολόκληρο το τίμημα υπάγεται στη φορολογία των πωλήσεων του έτους. (Συμ. Επικ. 3514/1976).

³ ❖ Κάθε φορά που οι επιχειρήσεις πουλούν τα εμπορεύματα τους με πίστωση και το τίμημα καλύπτεται ολικώς ή μερικώς με συναλλαγματικές, οι οποίες θα εξοφληθούν σε περισσότερα χρόνια και καταλογίζουν τόκους τους οποίους αναγράφουν χωριστά από την αξία του εμπορεύματος είτε στο τιμολόγιο πώλησης, είτε σε άλλο θεωρημένο στοιχείο που μπορεί να συσχετισθεί με το τιμολόγιο πώλησης οι τόκοι αυτοί αποτελούν εισόδημα Δ' πηγής φορολογούμενο στις χρήσεις μέσα στις οποίες οι τόκοι καθίστανται δεδουλευμένοι, εφόσον βέβαια παρακολουθούνται με κατάλληλες λογιστικές εγγραφές. Στην περίπτωση όμως που στα τιμολόγια πώλησης καθώς και στα άλλα θεωρημένα στοιχεία της επιχείρησης που συσχετίζονται με τα τιμολόγια πώλησης, αναγράφεται μόνο το τίμημα πώλησης που συμφωνήθηκε αποτελεί εισόδημα Δ' πηγής, φορολογούμενο μέσα στη χρήση που συνομολογούνται οι πωλήσεις και δεν αφαιρούνται από αυτό οι μη δεδουλευμένοι τόκοι που αντιστοιχούν στο οφειλόμενο ποσό του τιμήματος (Υπ. Οικ. Α. 9844/1982, πολ. 8 και Ε. 8436/1982, πολ. 164).



από κατάλληλες λογιστικές εγγραφές.

1.4. Πωλήσεις της μετρητής και επί πιστώσει.

Για να θεωρηθεί η πώληση ως ακαθάριστο έσοδο, δεν απαιτείται αυτή να γίνεται της μετρητής. Και οι πωλήσεις των εμπορευμάτων ή προϊόντων που γίνονται επί πιστώσει θεωρούνται ως τέλειες πωλήσεις και τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από αυτές υπόκεινται σε φόρο. Άλλωστε στο εμπόριο και στις συναλλαγές οι πωλήσεις γίνονται, ως επί το πλείστον, επί πιστώσει. Συνεπώς, στα φορολογητέα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι πωλήσεις της μετρητής όσο και αυτές με πίστωση. Το θέμα που συζητάμε εφαρμόζεται στη λογιστική πρακτική, όπου το κέρδος θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί χωρίς να μας απασχολεί εάν έχει εισπραχθεί ή όχι το τίμημα. Πάγια είναι σε αυτό το θέμα η νομολογία της Διοίκησης και των διοικητικών δικαστηρίων.

1.5. Έσοδα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις παρέχουν, ως γνωστό, ποσοστά στους υπαλλήλους τους ως αμοιβή για τις υπηρεσίες τους αντί μισθού. Τα ποσοστά αυτά που τους αναλογούν εισπράττονται από τις επιχειρήσεις και αποδίδονται στους δικαιούχους υπαλλήλους. Προκύπτει όμως το ζήτημα εάν τα ποσοστά αυτά πρέπει να περιληφθούν στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, για τον υπολογισμό του κέρδους αυτής. Η νομολογία δέχεται (βλ. Σ.τ.Ε. 3413/1981), ότι τα καταβαλλόμενα ποσοστά, με την μορφή μισθού, στους υπαλλήλους ξενοδοχειακών επιχειρήσεων είναι σωστό να περιλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα αυτής, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της.

Πράγματι, εάν ο υπάλληλος αντί για ποσοστά αμείβονταν με μισθό, ο καταβαλλόμενος μισθός σε αυτόν δεν θα εκπίπτει από το πραγματικό ποσό των ακαθαρίστων εσόδων. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση της καταβολής



ποσοστών τα οποία έχουν θέση μισθού, το ποσό αυτό δεν θα εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησης, αλλά το σύνολο των εσόδων που εισπράττονται (περιλαμβανομένων και των ποσοστών), θα αποτελούν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Είναι άλλο, βεβαίως, το ζήτημα ότι από τα έσοδα αυτά θα εκπέσουν με την μορφή μισθού παρεχόμενα ποσοστά για την εύρεση, του κέρδους, αλλά για την έννοια των εσόδων αναμφισβήτητα αυτά λαμβάνονται για έκπτωση των ποσοστών. Αυτό έχει σημασία στην περίπτωση για εύρεση των κερδών με την εφαρμογή του συντελεστού καθαρού κέρδους, ο οποίος πρέπει να υπολογίζεται επάνω στα ακαθάριστα έσοδα πριν γίνει η έκπτωση στα ποσοστά αυτά που αναλογούν στους υπαλλήλους.

Έσοδα ξενοδοχειακών επιχειρήσεων δεν είναι μόνο αυτά που προέρχονται από μισθώσεις δωματίων και κλινών αλλά και αυτά που προέρχονται από κάθε δραστηριότητα η οποία έχει σχέση με την λειτουργία της ξενοδοχειακής επιχείρησης, όπως π.χ. η παροχή υπηρεσιών στους πελάτες εστιατορίου, αναψυχής, καθαριότητας, κυλικείου κ.λπ. (Σ.τ.Ε. 2856, 2857/1981. Επίσης Σ.τ.Ε. 344, 3038/1981). Επίσης η άνοδος της ξενοδοχειακής επιχείρησης αποτελεί και το χρηματικό ποσό από τις τηλεφωνικές συνδιαλέξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από του πελάτες, (Σ.τ.Ε.3368/1983).

1.6. Βάση υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων. Οριστικότητα εσόδων.

Γεννάται όμως το ζήτημα πότε ένα έσοδο είναι οριστικό, δηλαδή βέβαιο και απαιτητό, ώστε η φορολογική αρχή να δικαιούται να προβεί στην επιβολή του φόρου, δηλαδή ποίος είναι ο χρόνος κτήσεως του εσόδου. Έχει γίνει παραδεκτό, από την θεωρία όσο και από την νομολογία, ότι χρόνος κτήσεως των εσόδων είναι όταν πραγματοποιείται η πώληση, και ο οποίος συμπίπτει με την παράδοση του εμπορεύματος στον αγοραστή, χωρίς να μας ενδιαφέρει η είσπραξη ή όχι του τιμήματος.



Άλλά ποια είναι η βάση υπολογισμού των εσόδων; Θα ληφθεί υπ' όψη το αντάλλαγμα που συμφωνήθηκε μεταξύ των συμβαλλομένων (πωλητού και αγοραστή) ή η πραγματική αξία του αντικειμένου (εμπορεύματος) κατά την επιτόπου συναλλαγή, μπορεί και να απέχει από την τιμή που συμφωνήθηκε; Στο εμπόριο είναι συνηθισμένο φαινόμενο οι πωλήσεις εμπορευμάτων ή η παροχή υπηρεσιών σε τιμές κατώτερες από αυτές που πραγματικά ισχύουν στις συναλλαγές ή σε τιμές κόστους ή μερικές φορές και κάτω του κόστους. Η πώληση με αυτές τις τιμές επιβάλλεται στον επιχειρηματία για πολλούς λόγους, οι οποίοι οφείλονται στην δημιουργία ρευστότητας για να αποφύγουν διαμαρτυρήσει γραμματίων ή προς ανταπόκριση σε υποχρεώσεις του ή ακόμη ως ευκαιρία για την αγορά ειδών σε χαμηλές τιμές. Η απαλλαγή από παθητικά είδη, η αλλαγή της σαιζόν ή της μόδας, συντελούν στην διάθεση ειδών με χαμηλές τιμές (περίπτωση συνήθης η εποχή εκπτώσεων).

Όταν μία επιχείρηση διαθέτει τα είδη της σε χαμηλές τιμές ή σε τιμή κόστους ή ακόμη και κάτω του κόστους, αυτό δεν σημαίνει ότι αυτή έχει ως κίνητρο την απόκρυψη εσόδων προς αποφυγή της φορολογίας, αλλά πιθανώς να έχει σχέση με κάποιους από τους παραπάνω λόγους που αναγκάζουν αυτή να πουλάει με χαμηλές τιμές. Θα πρέπει, λοιπόν, να ερευνάται η κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, εάν πράγματι υπάρχουν ουσιαστικοί λόγοι οι οποίοι αναγκάζουν την επιχείρηση να διαθέτει τα είδη της σε χαμηλές τιμές χωρίς κέρδος ή και με ζημιά και μόνον εφ' όσον αποδειχθεί ότι η πώληση με αυτές τις τιμές ενεργείται με σκοπό την καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, τότε και μόνον η φορολογική αρχή οφείλει να καθορίσει έσοδα βάση των πραγματικών τιμών των ειδών στην αγορά. Διαφορετικά τα έσοδα πρέπει να προσδιορίζονται βάση των τιμών που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή.

Βεβαίως όταν η επιχείρηση παραιτείται οικειοθελώς από το οφειλόμενο αντάλλαγμα το οποίο δικαιούται να εισπράξει, ή αδικαιολόγητα δέχεται αντάλλαγμα το οποίο είναι κατώτερο της πραγματικής αξίας του εμπορεύ-



ματος τότε καταλαβαίνουμε ότι οι ενέργειες αυτές γίνονται για καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, οπότε σε αυτή την περίπτωση η φορολογική αρχή οφείλει να υπολογίσει τα έσοδα βάση των κανονικών τιμών της αγοράς.

Το ζήτημα αυτό, μετά από πολλές διακυμάνσεις της νομολογίας, λύθηκε οριστικά από το Συμβούλιο της Επικρατείας, το οποίο αποφάσισε σε Ολομέλεια, ότι σαν βάση υπολογισμού των ακαθαρίστων εσόδων θα λαμβάνεται η τιμή που έχει συμφωνηθεί και όχι αυτό που θα απαιτεί η επιχείρηση βάση της αντικειμενικής αξίας των αγαθών και υπηρεσιών και η τελευταία τιμή να είναι μεγαλύτερη από αυτήν που είχε συμφωνηθεί.

1.7. Πότε πραγματοποιείται η πώληση.

Το χρονικό σημείο κατά το οποίο θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί (ολοκληρώθηκε, τελείωσε) η πώληση, αποτελεί ένα από τα πλέον λεπτά και επίμαχα θέματα του δικαίου, της λογιστικής και της ιδιωτικής οικονομίας. Τρία είναι τα βασικά στάδια από τα οποία «περνάει» η αγοροπωλησία:

- α) το στάδιο της κατάρτισεως της συμβάσεως,
- β) το στάδιο της παράδοσης του εμπορεύματος και
- γ) το στάδιο της είσπραξης του τιμήματος.

Η αποδοχή ενός από τα τρία αυτά στάδια, ως χρόνος πραγματοποίησεως της αγοροπωλησίας, είναι δυνατό να έχει διαφορετική επίδραση στα αποτελέσματα της επιχείρησης εκτός και εάν τα τρία αυτά στάδια συμπίπτουν χρονικά, οπότε βεβαίως δεν συντρέχει λόγος.

Υποθέτουμε, ότι η επιχείρηση έκλεισε τον ισολογισμό της στις 31 Δεκεμβρίου του 1982, ότι η κατάρτιση της σύμβασης γίνεται τον Νοέμβριο του 1982, η παράδοση του εμπορεύματος έγινε τον Ιούνιο του 1983 και ότι η είσπραξη του τιμήματος επιτεύχθηκε τον Μάρτιο του 1984. Είναι προφανές ότι εάν λάβουμε ως χρόνο πραγματοποιήσεως της πώλησης την ημερομηνία κατάρτισης της σύμβασης (δηλ. τον Νοέμβριο του 1982), τα κέρδη



αυτής της αγοροπωλησίας θα πρέπει να περιληφθούν στα αποτελέσματα του ισολογισμού της 31 Δεκεμβρίου του 1983 και τέλος εάν θεωρήσουμε σαν χρόνο πραγματοποίησης της πώλησης το χρόνο της είσπραξης του τιμήματος (δηλ. τον Μάρτιο του 1984), τότε τα κέρδη θα περιληφθούν στα αποτελέσματα του ισολογισμού στις 31 Δεκεμβρίου του 1984.

Από το παραπάνω παράδειγμα φαίνεται, ότι ο πραγματικός χρόνος της πώλησης έχει μεγάλη σημασία από φορολογική άποψη και ότι ο καθορισμός του χρόνου αυτού επιβάλλεται να γίνει με εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων για διαχωρισμό των αποτελεσμάτων (κέρδη και ζημιές) για κάθε αγοροπωλησία και τον καταλογισμό αυτών στην χρήση στην οποία ανήκουν.

Ως κριτήριο πραγματοποίησης της πώλησης θεωρείται η μεταβίβαση της κυριότητας του εμπορεύματος, δεν φαίνεται να εφαρμόζεται καθαρά στην εμπορική και λογιστική πρακτική, γιατί οι νομικοί κανόνες είναι πολυσύνθετοι και κατανοούνται δύσκολα από τους περισσότερους επιχειρηματίες και λογιστές. Στις επιχειρήσεις συνίσταται για λόγους ευκολίας, σαν κριτήριο πραγματοποίησης της πώλησης και κατά συνέπεια του κέρδους, θεωρείται το χρονικό σημείο, στο οποίο γίνεται η παράδοση του εμπορεύματος στον αγοραστή, με την προϋπόθεση, ότι υπάρχει και πρόθεση μεταβίβασης της κυριότητας εμπορευμάτων που παραδίδονται. Η πρόθεση αυτή είναι απαραίτητη για να αποκλεισθούν η πώληση με παρακαταθήκη, η πώληση με δοκιμή και διάφορες άλλες τέτοιες πράξεις, που δεν αποτελούν πραγματική πώληση. Σύμφωνα με τα παραπάνω είναι και η νομολογία⁴.

⁴ «Κατά την νομική επιστήμη αποδεδειγμένα η πώληση θεωρείται τέλεια από την στιγμή που θα πραγματοποιηθεί η συμφωνία για το προϊόν, ακόμη και αν μην έχει παραδοθεί αυτό ή δεν έχει καταβληθεί το αντίτιμο, αρκεί αυτό να είναι βέβαιο. Όσο αφορά όμως το χρόνο στον οποίο αποκτάται το δικαίωμα από το δημόσιο να απαιτήσει τον αναλογούντα φόρο, η πώληση πρέπει να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε από τον χρόνο παράδοσης του εμπορεύματος και από την στιγμή που έγινε η σύμβαση ή η καταβολή του τιμήματος. Αυτό βέβαια από την στιγμή που το τίμημα είναι σίγουρο και εκκαθαρισμένο (Ελ. Συν. 513/1960).

Χρόνος πραγματοποίησης της πώλησης και κτίσεως του εσόδου είναι η στιγμή της παραδόσεως του εμπορεύματος στον αγοραστή (Ελ. Συν. 270/1957).

Ως χρονική στιγμή στην οποία πραγματοποιήθηκε η πώληση του εμπορεύματος θεωρείται η στιγμή της παράδοσης του εμπορεύματος στον αγοραστή, για πωλήσεις σε άλλους τόπους και με πωλήσεις fob,



1.8. Πώληση επί παρακαταθήκη.

Συνηθισμένες είναι οι περιπτώσεις διάθεσης εμπορευμάτων όχι απ' ευθείας στην κατανάλωση, αλλά μέσω τρίτων προσώπων που ενεργούν για λογαριασμό του αποστολέα. Αυτός στον οποίο η επιχείρηση έστειλε τα εμπορεύματα αναλαμβάνει την διάθεση αυτών στην κατανάλωση υπολογίζοντας και την προμήθεια του. Πρόκειται για την πώληση εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη, πράξη συνηθισμένη στις εμπορικές συναλλαγές. Η πράξη της αποστολής των εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη (en consignation), δεν αποτελεί πώληση, εφόσον τα εμπορεύματα εξακολουθούν να παραμένουν στην κυριότητα του αποστολέα μέχρι την στιγμή που αυτά διατεθούν στην κατανάλωση από αυτόν στον οποίο στάλθηκαν, τότε και μόνο ολοκληρώνεται η πώληση. Επομένως η αξία των εμπορευμάτων σε παρακαταθήκη δεν θα περιλαμβάνεται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον χρόνο όπου γίνεται η αποστολή αυτών, αλλά κατά τον χρόνο όπου πωλήθηκαν τα εμπορεύματα από αυτόν στον οποίο τα στείλαμε (παραγγελιοδόχο αντιπρόσωπο, κ.λπ.). Πάγια είναι η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων και της διοικήσεως επάνω σε αυτό το θέμα.

1.9. Πώληση με δοκιμή (με δικαίωμα προτιμήσεως) ή με δείγματα.(784)

Κατά το άρθρο 563 του Αστικού Κώδικα η πώληση με δοκιμή θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε με την εκλογή και έγκριση του αγοραστή, ο οποίος είναι ελεύθερος να εγκρίνει ή να μην αποδεχθεί αυτή. Κατά το άρθρο 564 του Αστικού Κώδικα ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να αποφασίσει μέσα σε ένα χρονικό διάστημα το οποίο προσδιορίζεται από τον πωλητή. Η σιωπή του αγοραστή εάν έχει παραδοθεί σε αυτόν το υπό δοκιμή προϊόν, θεωρείται ως έγκριση, αλλά ως αποποίηση (μη αποδοχή).

υπολογίζεται συντελεστής από την στιγμή που ο πωλητής φορτώσει το εμπόρευμα σε πλοίο, οπότε και έχουμε «συγκέντρωση» του κατά είδους εμπορεύματος που πωλήθηκε (Πρωτ. Φορ. Δικ. Πειρ. 752/1965).



Σύμφωνα με τα παραπάνω και με τον αστικό κώδικα που ισχύει και με αυτά που η νομολογία ορίζει, αγοροπωλησία με αναβολή εκλογής, δεν θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί και κατά συνέπεια το ποσό το οποίο έχει εισπραχθεί δεν αποτελεί έσοδο της επιχείρησης. Αντίθετα σε αγοροπωλησίες με την

1.10. Πωλήσεις με δόσεις.

Ενδιαφέρουσα είναι η περίπτωση των πωλήσεων με το σύστημα των δόσεων, η οποία έχει πάρει μεγάλη έκταση. Η εμπορική πρακτική έχει καθιερώσει σε ορισμένες κατηγορίες εμπορευμάτων την αρχή της διαφύλαξης της κυριότητας του είδους που έχει πωληθεί μέχρι την στιγμή που το τμήμα πληρωθεί και αυτό για εξασφάλιση που πωλητή μέχρι την στιγμή που ο αγοραστής εκπληρώσει την υποχρέωσή του. Σχετικός με αυτά είναι και ο Αστικός Κώδικας με το άρθρο 532 το οποίο ορίζει ότι εάν στην πώληση του είδους τέθηκε ο όρος ότι ο πωλητής θα διατηρεί την κυριότητα του προϊόντος μέχρι την στιγμή που αυτό θα εξοφληθεί, η μεταβίβαση της κυριότητας έρχεται στον αγοραστή όταν αυτός πληρώσει την αξία του εμπορεύματος, και ο πωλητής εάν ο αγοραστής είναι εκπρόθεσμος έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την αξία ή να προσβάλει τη σύμβαση ασκώντας τα δικαιώματά του.

Έχει προκύψει όμως αμφισβήτηση με ποιόν τρόπο θα φορολογηθεί το κέρδος από τις δόσεις των πωλήσεων των προϊόντων. Γιατί θα θεωρηθεί όλο το ποσό των ακαθάριστων εσόδων που αποκτήθηκε κατά τον χρόνο παράδοσης των εμπορευμάτων στον αγοραστή, ή ως ακαθάριστο θα θεωρηθεί μόνο το αντίστοιχο ποσό στις ληξιπρόθεσμες δόσεις, ή ως ακαθάριστο έσοδο θα θεωρηθεί το ποσό που θα εξοφληθεί στο χρόνο συμφωνίας.

Το ζήτημα το οποίο προέκυψε είναι από τα πλέον σοβαρά και έχει απασχολήσει επανειλημμένα και την Διοίκηση η οποία έχει αποφασίσει για αυτό το θέμα και υποστηρίζει ότι η πώληση με δόσεις είναι οριστική και ότι τα ακαθάριστα έσοδα από αυτή θεωρούνται ότι πραγματοποιήθηκαν εξ' ο-



λοκλήρου στο χρόνο της παράδοσης του εμπορεύματος στον αγοραστή. Σύμφωνα και με την νομολογία των Διοικητικών δικαστηρίων.

Σωστή είναι να θεωρείται ως οριστικό έσοδο της χρήσης οι ληξιπρόθεσμες και με απαίτηση δόσεις που είναι σύμφωνες με την ιδιωτική οικονομία και λογιστική.

Κατά αυτό τον τρόπο διδάσκεται ότι ο πωλητής έχει το δικαίωμα, είτε να θεωρήσει όλη την αξία ως ακαθάριστο έσοδο του έτους της παράδοσης του εμπορεύματος, ή να θεωρήσει ως ακαθάριστο έσοδο (δηλαδή ως κέρδος) το ποσό της εξόφλησης των δόσεων. Η τελευταία μέθοδος θεωρείται ως πλέον συντηρητική και αναγνωρίζεται από τις φοροτεχνικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών της Αμερικής για φορολογικούς σκοπούς με την γνωστή ονομασία «Installment Method». Προκειμένου περί μεταβιβάσεως ειδών με το δικαίωμα επιφύλαξης της κυριότητας με αναβολή της εκλογής, η νομολογία δέχεται, ότι εάν μέρος των εσόδων γίνεται απαιτητό και καταβλητέο μέσα στην επόμενη χρήση, το μέρος αυτό φορολογείται ως έσοδο των επόμενων χρήσεων.

1.11. Έσοδα από υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση.

Από το άρθρο 55 του Ν. 1041/1980 ορίζεται, ότι όσες μεταξύ ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων συνάπτουν σχέσεις, συμβάσεις αγοροπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών, το τίμημα ή αντάλλαγμα ορίζεται σε ποσό αδικαιολόγητα μεγαλύτερο ή μικρότερο, κατά περίπτωση, από εκείνο το οποίο θα πραγματοποιούνταν εάν η σύμβαση γινόταν με άλλα πρόσωπα και σύμφωνα με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά τον χρόνο στον οποίο έγινε η σύμβαση, η διαφορά που προκύπτει θεωρείται κέρδος της επιχείρησης, η οποία εισέπραξε μικρότερο και πλήρωσε μεγαλύτερο, κατά περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα. Η διαφορά αυτή που προκύπτει αυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων που τηρεί.



Οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται εφ' όσον:

- α) Η ημεδαπή εταιρεία βρίσκεται κάτω από τον έλεγχο της αλλοδαπής λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο και στην διοίκηση της πρώτης ή
- β) Προκειμένου για ημεδαπές επιχειρήσεις να υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαστικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.

Οι παραπάνω διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στις εξής περιπτώσεις:

- α) Εάν το συνονομούμενο τμήμα έχει καθοριστεί με σύμβαση, επικυρωμένη με νόμο, μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της αλλοδαπής εταιρείας.
- β) Εάν αποδειχθεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση δεν γίνεται για αποφυγή της καταβολής των άμεσων ή έμμεσων φόρων. Σε περίπτωση αμφισβήτησης αυτού από τον Οικονομικό Έφορο, η διαφορά αυτή μπορεί να επιλυθεί κατά την διαδικασία που ορίζεται από το άρθρο 3 του Ν. 820/1978.

Στους παραβάτες των παραπάνω διατάξεων επιβάλλονται χρηματικές και ποινικές κυρώσεις:

- α) Πρόστιμο 10% στην διαφορά που προκύπτει, το οποίο είναι ανεξάρτητο από τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων ή άλλων κυρώσεων.
- β) Ποινή φυλακίσεως μέχρι έξι (6) μηνών.

Οι ποινές αυτές επιβάλλονται ως εξής:

- α) Σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά σε κάθε εντεταλμένο πρόσωπο είτε αμέσως από τον νόμο είτε από ιδιωτική πρωτοβουλία ή από δικαστική απόφαση στη διεύθυνση αυτών.
- β) Σε ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείες ή συνεταιρισμούς, στους διαχειριστές τους και
- γ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις, στους διευθυντές τους που βρίσκονται στην Ελλάδα ή αντιπροσώπους ή πράκτορες αυτών.

- Από 01/01/98 καταργούνται οι παραπάνω διοικητικές και ποινικές Κυ-



ρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 2523/97 και ισχύουν πλέον όσα αναφέρονται στις επί μέρους διατάξεις αυτού.

1.12. Συναλλαγές μεταξύ κεντρικού και υποκαταστημάτων.

Πολλές φορές μεταξύ κεντρικού καταστήματος μιας επιχείρησης και των υποκαταστημάτων της γίνονται διάφορες συναλλαγές, όπως π.χ. αποστολή εμπορευμάτων συναλλάγματος κ.λπ. Εάν από αυτές τις συναλλαγές προκύψουν έσοδα ή κέρδη υπέρ του κεντρικού ή του υποκαταστήματος αυτά δεν υπόκεινται σε φόρο, εφ' όσον δεν είναι αποτελέσματα πραγματικών συναλλαγών, αλλά δημιουργούνται από πράξεις εσωτερικής τάξης. Η πραγματική πώληση προϋποθέτει την ύπαρξη δύο διακεκριμένων και νομικά αυτοτελών προσώπων, ενώ στην περίπτωση που το υποκατάστημα είναι ένα και το αυτό πρόσωπο με το κεντρικό κατάστημα ώστε να μην είναι, νομικά, αλλά και πραγματικά νοητή η ύπαρξη σχέσης αγοροπωλησίας μεταξύ των δύο αυτών μαγαζιών κ.λπ. Σύμφωνα με τα παραπάνω είναι και η νομολογία.

1.13. Έσοδα από πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων.

Συνηθισμένες είναι οι περιπτώσεις πώλησεως εμπορευμάτων για λογαριασμό τρίτων (διαμεσολαβητές εργασίας). Σε αυτές τις περιπτώσεις ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται όχι το αντικείμενο της συναλλαγής, αλλά το ποσό της προμήθειας ή μεσιτείας και της αμοιβής που κερδίζει ο διαμεσολαβητής σε κάθε πώληση του εμπορεύματος.



1.14. Τέλη δημόσιων θεαμάτων: Αυτά δεν αποτελούν έσοδο της επιχείρησης.

Έχει προκύψει θέμα για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης κινηματογράφου και για τα ποσά που εισπράττονται από δημόσια θεάματα, ότι θα θεωρούνται ως ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Η διοίκηση για αυτό το θέμα αποφάσισε (Υπ. Οικ. Σ. 14670/1960), ότι τα τέλη δημοσίων θεαμάτων αν και καταχωρούνται στα βιβλία των επιχειρήσεων, δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, που προέρχονται από παρεχόμενη υπηρεσία σε αυτή, γιατί τα τέλη θεαμάτων βαρύνουν τον θεατή και εισπράττονται για λογαριασμό του Δημοσίου μέσω της επιχείρησης η οποία έχει προκαταβάλει τα τέλη στο Δημόσιο.

1.15. Προ εισπραχθέντα έσοδα.

Στην πράξη παρουσιάζονται περιπτώσεις κατά τις οποίες προεισπράττεται το έσοδο το οποίο ανήκει σε επόμενα έτη, π.χ. ενοίκια ή τόκοι μη δεδουλευμένοι εντός της χρήσεως, αλλά που ανήκουν σε μεταγενέστερες χρήσεις, το ποσό δηλαδή το οποίο προεισπράττεται κατά την περίοδο του απολογισμού. Το αντίστοιχο συμβαίνει και με τα ποσά των προκαταβολών που εισπράττει μία επιχείρηση και τα οποία αντιστοιχούν σε έσοδα επόμενων χρήσεων. Σε κάθε περίπτωση από αυτές, βάση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, τα έσοδα που έχουν προεισπραχθεί ή οι προκαταβολές μελλοντικών εσόδων δεν θα θεωρούνται ως έσοδο της χρήσεως, εντός της οποίας εισπράττονται, αλλά των επόμενων στις οποίες ανήκουν και καθίστανται απαιτητά.



1.16. Εισοδήματα από άλλες πηγές.

Βάση της αρχής της διάκρισης των εισοδημάτων κατά πηγή προέλευσης, έχει καθιερωθεί φορολογικός νόμος, στον οποίο κάθε εισόδημα κατατάσσεται, ανάλογα από την πηγή προέλευσης του σε μία από τις επτά (7) καθιερωμένες πηγές (Α' έως Ζ'). Εισόδημα που το έχουμε κατατάξει σε μία πηγή, δεν είναι δυνατόν να καταταγεί ταυτόχρονα και σε άλλες πηγές, γιατί έτσι θα έχουμε διπλή φορολόγηση του εισοδήματος αυτού το οποίο ο νόμος δεν το συγχωρεί. Λόγω όμως της ενιαίας διαχείρισης της περιουσίας, η επιχείρηση αναγκάζεται να εμφανίζει στα ακαθάριστα έσοδα αυτής (Δ' πηγής) και εισοδήματα που ανήκουν σε άλλες πηγές (όπως π.χ. ενοίκια ακινήτων, μερίσματα, τόκους κ.λπ.). Ο συνυπολογισμός στα ακαθάριστα έσοδα, εισοδήματα άλλων πηγών είναι υποχρεωτικός όταν πρόκειται για εταιρικές επιχειρήσεις, γιατί αλλιώς δεν θα φαίνεται στην απογραφή και στον ισολογισμό αυτών, πράγμα το οποίο έρχεται σε αντιπαράθεση με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας και λογιστικής και με τις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας και του Κώδικα φορολογικών στοιχείων.

Τα εισοδήματα από άλλες πηγές τα οποία αναφέρονται στην Δ' πηγή πρέπει να διαχωρίζονται και να φορολογούνται στην πηγή από όπου προήρθαν. Συνεπώς, τα εισοδήματα αυτά, εφ' όσον δεν φορολογούνται κατά Δ' πηγή θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

1.17. Εισοδήματα από ακίνητες και κινητές αξίες.

Όπως έχουμε εξηγήσει στην προηγούμενη παράγραφο, η επιχείρηση λόγω της ενιαίας διαχείρισης της περιουσίας της αναγκάζεται να περιλάβει στα ακαθάριστα έσοδα και το εισόδημα άλλων πηγών, τα οποία, όμως έχουν έκπτωση από το ποσό αυτό για να μην υποβληθούν σε διπλή φορολόγηση. Πιο συγκεκριμένα τέτοια εισοδήματα είναι, από οικοδομές, εδαφικές εκτάσεις και κινητές αξίες, τα οποία περιλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων τα οποία πρέπει να διαχωρίζονται και να εκπίπτουν από αυτά,



σα να ανήκουν σε άλλες πηγές (Α, Β, Γ). Τα εισοδήματα αυτά θα περιληφθούν στο συνολικό εισόδημα του επιτηδευματία σαν εισόδημα της πηγής στην οποία ανήκουν και θα φορολογηθούν σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για την κάθε πηγή εισοδήματος. Ωστόσο, έξοδα που γίνονται από την διαχείριση περιουσιακών στοιχείων από τα οποία προκύπτουν τα εισοδήματα των άλλων πηγών, δεν βαρύνουν το εισόδημα Δ' πηγής (εμπορικών επιχειρήσεων), αλλά το εισόδημα της πηγής Α, Β, Γ, κατά περίπτωση, και ανήκουν σε αυτό.

Στα παραπάνω από την στιγμή που πρόκειται για ατομική επιχείρηση, δεν παρουσιάζουν καμία δυσχέρεια. Σε αυτή τη περίπτωση, ο επιτηδευματίας θα διαχωρίσει τα εισοδήματά του κατά πηγές προέλευσης και θα τα περιλάβει στην δήλωση του συνολικού εισοδήματος. Εφ' όσον, όμως, πρόκειται για εταιρική επιχείρηση (ομόρρυθμος, ετερόρρυθμος, περιορισμένης ευθύνης) δημιουργούνται ορισμένες δυσχέρειες, οι οποίες προέρχονται από το ότι η εταιρεία, η οποία αποτελεί νομικό πρόσωπο ανεξάρτητο από τα μέλη της, είναι υποχρεωμένη να περιλάβει στα βιβλία της τα εισοδήματά και από άλλες πηγές, οπότε και έχουμε αναμόρφωση των οικονομικών της αποτελεσμάτων, τα οποία διαχωρίζονται από τις άλλες πηγές εισοδημάτων (και θα δηλωθούν από τα μέλη της επιχείρησης) για να μην υποβληθούν αυτά σε διπλή φορολόγηση, το μεν ως εισόδημα Δ' πηγής το οποίο είναι υποχρεωτικό το δε ως εισόδημα της Πηγής στην οποία ανήκουν.

1.18. Εισοδήματα από τόκους.

Κάθε φύσεως τόκοι αποτελούν εισόδημα από κινητές αξίες και φορολογούνται στην Γ' πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25. Ορισμένοι τόκοι από εμπορικές συναλλαγές φορολογούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις στην Δ' πηγή και περιλαμβάνονται υποχρεωτικά στα ακαθάριστα έσοδα. Πρόκειται για τους τόκους των συναλλαγματικών και των γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, όπως και τους τόκους αποδε-



δειγμένων πωλήσεων μεταξύ εμπόρων με πίστωση, οι οποίες δεν υπολογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες (Γ' πηγής), αλλά σαν κέρδος από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις τάσσονται μέσο του άρθρου 26 παρ. 5 Ν.Δ. 3323/55.

Στους τόκους από εμπορικές συναλλαγές οι οποίοι περιλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι σωστό να περιλαμβάνονται και οι τόκοι υπερημερίας από εμπορικές συναλλαγές. Σύμφωνη είναι και η γνώμη του φορολογικού δικαίου⁵. Αντίθετη, όμως είναι η νομολογία της Διοικήσεως σε αυτό το θέμα η οποία δέχεται, χωρίς να είναι σωστή, ότι οι τόκοι υπερημερίας πρέπει να περιλαμβάνονται στο εισόδημα από κινητές αξίες (Γ' πηγής).

1.19. Επιστρεφόμενοι τόκοι.

Πολλές φορές στην επιχείρηση γίνεται επιστροφή τόκων για διάφορους λόγους. Οι τόκοι αυτοί έχουν εκπέσει στην προηγούμενη χρήση σαν δαπάνη από τα έσοδα της επιχείρησης. Γεννάται το ερώτημα τα επιστρεφόμενα ποσά τόκων ποιόν χαρακτήρα έχουν; Η Διοίκηση αποφάσισε (Υπ. Οικ. Κ. 3702/1959, Ν. 10341/1963), ότι τα επιστρεφόμενα ποσά τόκων αποτελούν μείωση δαπανών των προηγούμενων χρήσεων τα οποία είχαν εκπέσει από τα έσοδα της επιχείρησης. Τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση ανήκουν στην διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία αυτά εξεκαθαρίστησαν και κατέστησαν βέβαια, τα ποσά που επιστρέφονται θεωρούνται έσοδα της χρήσης, μέσα στην οποία έλαβε χώρα η επιστροφή ή ο τυχόν συμψηφισμός προς τυχόν υποχρεώσεις της επιχείρησης.

⁵ Βλ. Άρθρο κ. Κων. Μπράτσου, προέδρου Φορολογικού Εφετείου, στο «Δ.Φ.Ν.» έτους 1975, Νο 604.



1.20. Έσοδα από προμήθειες και μεσιτείες.

Σε ορισμένες περιπτώσεις οι επιχειρήσεις ασχολούνται αποκλειστικά με προμηθευτικές και μεσιτικές εργασίες και σε άλλες περιπτώσεις ασχολούνται με αυτές τις εργασίες παρεπόμενα προς την κύρια εμπορική τους δραστηριότητα. Και στις δυο περιπτώσεις η αμοιβή της επιχείρησης από αυτές τις εργασίες (προμήθειες - μεσιτείες) φορολογείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Σαν χρόνος κτίσης της αμοιβής θεωρείται η χρήση μέσα στην οποία καθορίστηκε η αμοιβή (προμήθεια - μεσιτεία). Εάν η αμοιβή έγινε με πίστωση του δικαιούχου, χρόνος κτήσεως αυτής θεωρείται η χρήση μέσα στην οποία έγινε η εγγραφή της πίστωσης.

1.21. Αποθεματικά, προβλέψεις, κρατήσεις.

Εκτός από τις προβλέψεις και τα αποθεματικά, τα οποία αναγνωρίζει ο νόμος ως εκπεστέα εκ των ακαθαρίστων εσόδων, πάντα τα άλλα αποθεματικά, προβλέψεις ή κρατήσεις υπόκεινται σε φόρο, εφ' όσον προέρχονται από κέρδη που πραγματοποιήθηκαν στην επιχείρηση. χωρίς να μας ενδιαφέρει η ονομασία η οποία δίνεται σε αυτά, και ο σκοπός για τον οποίο προορίζονται.



ΜΕΡΟΣ ΙΙ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

(Λογιστικές διαφορές)

ΑΡΘΡΟ 31 ν. 2238/1994. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

(Ενημερωμένο και με τον νόμο 2459/97 (18/02/97))

1. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καθώς και των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων και τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, **εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση**

από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων :

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται και :

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



ή εξ αγχιστείας μέχρι το τέταρτο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. **Προκειμένου για** τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η διάταξη εφαρμόζεται στην περίπτωση που η συγγενική σχέση υπάρχει μεταξύ εργαζομένου και κάποιου από τα μέλη της εταιρείας, κοινοπραξίας ή κοινωνίας.

Κατεξάιρεση, από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταιρών ή μελών τους.

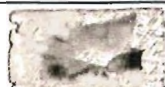
ββ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων, που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

γγ) Η αξία των ακινήτων, που μεταβιβάζονται, καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Η αξία των ακινήτων καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 ή ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβαση ακινήτων, στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

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

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που



παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους Ιερούς ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, τα ημεδαπά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς και σε οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νομικά και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.

Επίσης τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, **λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα** ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υφίστανται ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. **Πολιτιστικοί σκοποί είναι**, ιδίως η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.

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

Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου, υπερβαίνουν τις ογδόντα χιλιάδες (80.000) δραχμές ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

Ειδικώς, **τα χρηματικά ποσά**, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε **αθλητικά σωματεία**, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθεται σε λογαριασμό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμι-



μα λειτουργεί στην Ελλάδα. Τα ποσά αυτών των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εφόσον υφίσταται τα ακόλουθα **δικαιολογητικά** :

I) Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.

II) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.

III) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς, θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.

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

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν **δεν μπορεί** να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών, που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτού του ποσού των δωρεών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικίας διαχειριστικής χρήσης. Οι διατάξεις των δυο τελευταίων εδαφίων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 εφαρμόζονται ανάλογα.

δδ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις **για ομαδική ασφάλιση ζωής** του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα, μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρου προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων, εκπίπτουν κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ετήσιων ακαθάριστων αμοιβών ενός έκαστου των ως άνω ασφαλιζομένων και μέχρι ποσού ασφαλιστρών εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) δραχμών.

Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.

β) Των δαπανών για την συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας. Α-



ποσβέσεων και μισθωμάτων, που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια τετρακόσια (1.400) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην Κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

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

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

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

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. **Ως χρόνος έκπτωσης,** λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτου

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.



Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992. **Πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές,** δύναται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. **Οι αποσβέσεις διενεργούνται με** τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και τον λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 01/01/1993 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δύναται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις, καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά.

Εξαιρετικά, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών και μόνο κατά τις δυο συνεχείς χρήσεις που λήγουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992, δύναται να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και το λοιπόν μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που έχουν αποκτήσει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1992, με οποιοδήποτε συντελεστή απόσβεσης προκρίνουν, υπό την προϋπόθεση ότι το σύνολο των αποσβέσεων αυτών των παγίων στοιχείων, δεν δύναται να υπερβεί το είκοσι τοις εκατό (20%) των καθαρών κερδών του μεταποιητικού κλάδου σε κάθε χρήση, όπως αυτά προκύπτουν πριν από τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών.

ζ) Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς **και των αποθεματικών** για την αποκατάσταση του ενεργητικού που με βάση σύμβαση θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

η) Της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. **Προκειμένου για ακίνητα,** για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της



αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

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

αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων,

ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και

γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Ομοίως, υπολογίζεται **πρόβλεψη** σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει **από λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών** που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 – 503, 521 – 528 και 721 – 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 – 1994 της Ε.ΣΥ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών. **Το ποσό αυτό των ως άνω προβλέψεων** για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, **δεν μπορεί να υπερβεί το τριάντα πέντε τοις εκατό (35%)** του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους



ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων **εμφανίζεται** στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Αν σε δεδομένη διαχειριστική χρήση το ποσό των προβλέψεων που πραγματοποιήθηκαν και εμφανίζονται στον ως άνω λογαριασμό **είναι μεγαλύτερο των τριάντα πέντε τοις εκατό (35%)** του χρεωστικού υπολοίπου, του λογαριασμού «Πελάτες» της διαχειριστικής αυτής χρήσης, το ποσό της πρόβλεψης που πραγματοποιήθηκε κατά το υπερβάλλον μέρος αυτής μεταφέρεται στα «Αποτελέσματα Χρήσεως» της διαχειριστικής αυτής χρήσης και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, **ουδέν άλλο** ποσό αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

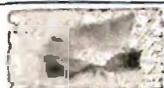
Ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για την χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Τα παραπάνω δικαιώματα και αποζημιώσεις, με εξαίρεση τα πνευματικά, συγγενικά και συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, **όταν καταβάλλονται :**

αα) Από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή και διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, καθώς και από μικτές επιχειρήσεις, κατά το μέρος αυτό που αφορούν τον εμπορικό κλάδο, μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους μόνο μετά από προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής που προβλέπεται από τις διατάξεις του παρόντος.

ββ) Από λοιπές επιχειρήσεις :

Ι) στη μητρική τους, προκειμένου για θυγατρικές,



II) στο κεντρικό τους, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπής και

III) σε αλλοδαπή και ημεδαπή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο, αναγνωρίζονται προς έκπτωση μέχρι ποσοστού τέσσερα τοις εκατό (4%) επί των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από την χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος και μη δυνάμενο το ποσό αυτό να υπερβεί τα εκατό εκατομμύρια (100.000.000) δραχμές ετησίως.

Για την έκπτωση τέτοιων δαπανών πέραν των ως άνω ορίων απαιτείται προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής που συνιστάται για το σκοπό αυτόν στο Υπουργείο Οικονομικών. Κατά της απόφασης αυτής της Επιτροπής επιτρέπεται προσφυγή κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την επίδοση της απόφασης.

Η ως άνω Επιτροπή αποτελείται από έναν Πρόεδρο του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ως Πρόεδρο και μέλη αυτής το Γενικό Διευθυντή Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, το Διευθυντή της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος, έναν ορκωτό ελεγκτή του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και έναν εκπρόσωπο του Συνδέσμου Ελληνικών Βιομηχανιών.

Η Επιτροπή, προκειμένου να μορφώσει και τεκμηριώσει γνώμη, **μπορεί να ζητά** αναλυτικά στοιχεία, δικαιολογητικά και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία κρίνει κατά περίπτωση χρήσιμη.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών συγκροτείται η ως άνω Επιτροπή και καθορίζεται ο τρόπος λειτουργίας, τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

Για την έκπτωση των δικαιωμάτων και αποζημιώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, **αρκεί η πίστωση αυτών** στο όνομα του δικαιούχου, εφόσον έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί σε αυτά, χωρίς να απαιτείται και η καταβολή τους.



Η πίστωση του δικαιούχου στα τηρούμενα βιβλία μπορεί να γίνει μέχρι την προθεσμία που ισχύει για τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος ισολογισμού.

ια) Των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εφοπλισμό οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) τρία χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Έρευνας και Τεχνολογίας.

ιβ) Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσεις ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθούμενα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε περίπτωση όχι πέρα των πέντε ετών.

ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεως που βαρύνουν την επιχείρηση, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

ιε) Των ποσών των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος.

ιστ) Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ Α' 194) για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.



ιζ) Των ζημιών που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις **επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων**, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.

ιη) Τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης και γενικά των υπηρεσιών που παρέχονται στην επιχείρηση, από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου, εκπίπτουν από τα εισοδήματα αυτής, μόνο εάν και στο βαθμό που ωφελείται η ίδια από την διενέργεια των δαπανών αυτών μέχρι ποσοστού πέντε τοις εκατό (5%) των αντίστοιχων δαπανών αυτής και για συνολικό ποσό μη δυνάμενο να υπερβεί τα είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές. **Για έκπτωση ποσών πέραν των ορίων αυτών απαιτείται προέγκριση της Επιτροπής**, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ι' της παρούσας παραγράφου.

2. Στις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων β', γ' και στ' αναγνωρίζεται, από την 1^η Ιανουαρίου 1997 έως την 31^η Δεκεμβρίου 1999, **έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά**, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες, λόγω της φύσεώς τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, **υπολογιζόμενη** στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα **με βάση την ακόλουθη κλίμακα :**
Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%)
και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

Για τις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων α' και ε' ως άνω έκπτωση υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα :
Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι επτακόσια πενήντα εκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης δυο τοις εκατό (2%), πάνω από επτακόσια πενήντα εκατομμύρια και μέχρι τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).



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

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

β) Για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή, στα ακαθάριστα έσοδα τους από τις υπηρεσίες και εργασίες αυτές, από τις οποίες εισάγεται συνάλλαγμα.

γ) Για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθήμερων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών **εφημερίδων και περιοδικών** γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.

δ) Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας – τηλεόρασης, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα.

ε) Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κατασκηνωτικά κέντρα, τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδά τους, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

στ) Για τα γραφεία γενικού τουρισμού του ν. 393/1976 (ΦΕΚ Α' 199), τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

Εξαιρετικά, για τις επιχειρήσεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων και για τις μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών του ν. 383/1976 (ΦΕΚ 182 Α') αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζεται σε ποσοστό μισό της εκατό (0,5%) στα έσοδα τους από εξαγωγές πετρελαιοειδών προϊόντων και σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) στα έσοδά τους από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων και εβδομαδιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών **εφημερίδων και περιοδικών,** αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζεται σε ποσοστό δυο τοις εκατό (2%) επί των ακαθάριστων εσόδων που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις και ανεξάρτητα από το ύψος τους.



3. Επί μικτών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα, ή ζημία που τυχόν προκύπτει μετά την διενέργεια της έκπτωσης, που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτής από άλλες πηγές. Η ζημία αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες πέντε συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Σε περίπτωση αδυναμίας λογιστικού διαχωρισμού των καθαρών κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, τα κέρδη αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των καθαρών κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

4. Σε εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους, εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, χειροτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά, οπωροκηπευτικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα καθώς και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, αναγνωρίζεται χωρίς δικαιολογητικά έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, που υπολογίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) **στο ποσό της προμήθειας** που παίρνουν.

5. Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις οι οποίες ενεργούν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων **βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία** πρώτων υλών που εισάγονται από την αλλοδαπή και επανεξάγονται με τη μορφή ετοιμών ή ημιετοιμών προϊόντων, αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς δικαιολογητικά, ποσοστού τρία τοις εκατό (3%) στο ποσό των ακαθαρίστων εσόδων τους, τα οποία προέρχονται από την αμοιβή που παίρνουν για τις υπηρεσίες αυτές.

6. Η ζημία των επιχειρήσεων οι οποίες αναφέρονται στις παραγράφους 4 και 5, που τυχόν προκύπτει μετά την διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στις παραγράφους 2, 3, 4, και 5, δε συμψηφίζεται με τα κέρδη των άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα κέρδη από την συμμετοχή της σε άλλες επιχειρήσεις ή με τα εισοδήματα από άλλες πηγές. **Η Ζημία**



αυτή μπορεί να μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πιο πάνω κλάδων της επιχείρησης στις πέντε (5) επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι σε αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. **Στην περίπτωση των μικτών επιχειρήσεων**, ο συμψηφισμός ενεργείται με τα κέρδη των κλάδων αυτών. **Αν υπάρχει αδυναμία λογιστικού διαχωρισμού** των κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε κλάδο.

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

8. Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, **το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί, μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:**

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.



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

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

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

11. Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του.

12. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης

του ν. 1665/1986 έχει δικαίωμα να ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια ίσες με το σύνολο των αποσβέσεων που θα είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο μισθωτής, αν είχε προβεί στην αγορά τους.



ΠΡΟΣΟΧΗ. Οι διατάξεις της παρ. 12 δεν ισχύουν από 29/12/1995 μετά την τροποποίηση του άρθρου 6 παρ. 5 του ν. 1665/1986 που είχε κωδικοποιηθεί στην πιο πάνω παράγραφο.

Η νέα διάταξη, με το άρθρο 11 παρ. 11 του ν. 2367/1995 έχει ως εξής :

«Προκειμένου για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που συνάπτονται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου (Σ.Σ. 29/12/1995), η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει δικαίωμα να ενεργεί αποσβέσεις στα μεν κινητά πράγματα σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασεως, στα δε ακίνητα σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για τις αποσβέσεις των ακινήτων.»

13. Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των εταιριών του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') επιτρέπεται να ενεργείται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεων τους έκπτωση έως και δυο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στην οικεία διαχειριστική χρήση. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι τοις εκατό (20%) του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Πέραν της πρόβλεψης αυτής, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.



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



ΜΕΡΟΣ ΙΙΙ

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

(Άρθρο 35 Ν.Δ. 3323/55)

ΔΑΠΑΝΕΣ - ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

2.1 Ποιες είναι οι προϋποθέσεις αναγνώρισης επιχειρηματικής δαπάνης.

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

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

β. Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται αν κατά την χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος, π.χ. έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά, έξοδα ταξιδιού του επιχειρηματία για αγορές από το εξωτερικό που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, γιατί κρίθηκαν ασύμφορες κ.λπ.. Αντίθετα, δαπάνη για δεξίωση, με την ευκαιρία γάμου του επιχειρηματία, δεν είναι παραγωγική, γιατί δεν



συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, αλλά στην ικανοποίηση προσωπικών αναγκών, επιδιώξεων ή κοινωνικών υποχρεώσεων του.

γ. Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Οι διατάξεις του Ν. 2234/4 (άρθρο 31) και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία.

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

ε. Η δαπάνη να έχει σαν σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου.

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

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

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

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

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

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

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



Οι παραπάνω προϋποθέσεις αναφέρονται στο βιβλίο «Οδηγίες Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Υπόδειγμα Έκθεσης Ελέγχου» του Υπουργείου Οικονομικών – 1988.

2.2 Έλεγχος δαπανών, σύμφωνα με έκθεση του ΟΟΣΑ. Γενικές παρατηρήσεις.

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

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

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

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

Η επιχείρηση φέρει το βάρος της απόδειξης για:

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

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

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

Στην παράγραφο 154 αναφέρεται ότι οι δαπάνες που γίνονται από τη μητρική (από την ίδια ή μέσω τρίτων) για την παρακολούθηση, διεύθυνση



και προστασία της επένδυσης (συμμετοχής) πρέπει να βαρύνουν αυτή, και όχι τη θυγατρική της.

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

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

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

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

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

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



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

Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες διαχειριστικές χρήσεις, έστω και αν καλύπτονται από δικαιολογητικά.

Οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται.

Εξαιρέση αποτελούν και εκπίπτονται στο χρόνο καταβολής οι δαπάνες:

- ✓ Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής προσωπικού (άρθρο 31 παρ. 1α περ. δδ),
- ✓ Φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση (άρθρο 31 παρ. 1ε'),
- ✓ Δικαιώματα ή αποζημιώσεις για χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, σημάτων, σχεδίων κ.λπ. (άρθρο 31 παρ. 1ι').

2.4 Εκπτώσεις για προηγούμενη διαχειριστική χρήση.

Κατά κανόνα όλες οι πολιτικές έχουν ως βάση τη διαχειριστική περίοδο και όποιες εκπτώσεις χορηγηθούν «λόγω τζίρου» τακτοποιούνται στο τέλος της περιόδου, ούτως ώστε και η επιχείρηση έχει το σωστό αποτέλεσμα, αλλά και δεν επηρεάζονται τα αποτελέσματα των επόμενων διαχειριστικών χρήσεων.



2.5 Μη βέβαιες και μη εκκαθαρισμένες δαπάνες δεν εκπίπτονται.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 810/1982 κρίθηκε ότι για να εκπέσει μια δαπάνη σαν γενικά έξοδα διαχείρισεως σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 πρέπει να είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη και να μην αποτελεί πρόβλεψη.

2.6 Για να εκπέσει δαπάνη πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη, εκκαθαρισμένη και να καλύπτεται από δικαιολογητικό στοιχείο. Δεν είναι δυνατόν να αναγνωρισθεί με τη μορφή πρόβλεψης πριν την πραγματοποίησή της.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2968/1988 κρίθηκε ότι δεν εκπίπεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η πρόβλεψη δαπάνης, γιατί αυτή δεν είχε πραγματοποιηθεί και δεν είχε εκδοθεί κανένα παραστατικό στοιχείο.

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

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



2.8 Ο έλεγχος πρέπει να κρίνει την παραγωγικότητα μιας δαπάνης και αν αυτή καλύπτεται από νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 939/1992 κρίθηκε ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μέρος των δαπανών για ξενοδοχεία και γεύματα που έγιναν από υποδιευθυντές και υπαλλήλους της εταιρείας, στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό, ως μη παραγωγικές και γιατί δεν υπήρξαν θεωρημένα τιμολόγια.

2.9 Διαφορά μισθού υπαλλήλου αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση που θεωρείται βεβαία και εκκαθαρισμένη, έστω και αν αφορά διαφορά για παρελθόντα έτη.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 128/1983 κρίθηκε ότι εκπίπτει από ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η διαφορά μισθού υπαλλήλου έστω και αν αφορά διαφορά για παρελθόντα έτη, γιατί κατέστη βεβαία, και εκκαθαρισμένη κατά την χρήση που εκπέστηκε.

2.10 Γενικό έξοδο διαχείρισης θεωρείται η δαπάνη που μπορεί να συμβάλλει στην απόκτηση εισοδήματος. Αναγνωρίζεται αμοιβή που καταβάλλεται σε αλλοδαπούς ελεγκτές.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3928/1986 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έξοδα διαχείρισης οι αμοιβές σε ειδικευμένους ελεγκτές για τον έλεγχο στο οικονομολογιστικό σύστημά της.

2.11 Προπληρωμή δαπανών.

Για να εκπέσει μια δαπάνη πρέπει να είναι δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

Πολλές φορές οι επιχειρήσεις προπληρώνουν κάποια έξοδα, όπως συμβαίνει π.χ. με τα ενοίκια, όπου ο ιδιοκτήτης μπορεί να ζητήσει την καταβολή των ενοικίων του ενός χρόνου προκαταβολικά. Στην περίπτωση αυ-



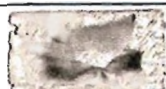
τή, πρέπει να γίνει κατανομή της δαπάνης ανάλογα με τους μήνες που αντιστοιχούν σε κάθε χρήση και να επιβαρυνθούν οι χρήσεις με τα ενοίκια που τους αναλογούν. Δηλαδή, δεν ασκεί επίδραση το γεγονός του χρόνου πληρωμής ενός εξόδου ή αν αυτό οφείλεται, αλλά το χρονικό διάστημα το οποίο αντιστοιχεί και καθίσταται αυτό δεδουλευμένο, οριστικό, βέβαιο και εκκαθαρισμένο.

2.12 Λογιστικά μη ορθή εγγραφή δαπανών δεν συνεπάγεται και μη αναγνώρισή της.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 4452/1983 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έξοδα διαχείρισης οι ναύλοι, τα αποθήκευτρα και τα λοιπά έξοδα αγοράς ανταλλακτικών και εργαλείων τα οποία χρεώθηκαν σε αποτελεσματικό λογαριασμό, αντί του λογαριασμού ανταλλακτικών και εργαλείων ως στοιχείο κόστους.

2.13 Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που πράγματι μια επιχείρηση απαιτήσε από τους πελάτες της και όχι τα ποσά που θα μπορούσε να συμφωνήσει. Το ίδιο ισχύει αναλόγως και ως προς τις δαπάνες αγοράς πρώτων και λοιπών υλών, όπου εκπεστέο ποσό δαπάνης θεωρείται το πράγματι καταβληθέν από την επιχείρηση.

Με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 726/1992 και 963/1976 κρίθηκε ότι ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που πράγματι μια επιχείρηση απαιτήσε από τους πελάτες της και όχι τα ποσά που θα μπορούσε να συμφωνήσει. Επίσης, κρίθηκε ότι ως εκπεστέο ποσό δαπάνης θεωρείται το πράγματι καταβληθέν από την επιχείρηση και όχι τυχόν ανταποκρινόμενο στην αξία της πρώτης ύλης ποσό.



Δαπάνες και προϋποθέσεις εκπτώσεων αυτών

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτει όχι κάθε δαπάνη, αλλά μόνο αυτή που έχει τον χαρακτήρα δαπάνης εισοδήματος. Η δαπάνη κεφαλαίου δεν τυγχάνει εκπεστέα. Ο φορολογικός νόμος όμως δεν ορίζει ποιο είναι το κριτήριο διάκρισης μεταξύ δαπάνης εισοδήματος και δαπάνης κεφαλαίου. Θα πρέπει να προστρέξουμε, σε διατάγματα της ιδιωτικής οικονομίας και λογιστικής, προκειμένου να κρίνουμε κατά πόσο τα εκπιπόμενα ποσά συνιστούν δαπάνη εισοδήματος ή δαπάνη κεφαλαίου.

Για την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις. Οι γενικές αρχές που ακολουθούν είναι ενδεικτικές του τρόπου που πρέπει να ακολουθείται για να μπορέσουμε να κρίνουμε εάν ένα ποσό φέρει ή όχι τον χαρακτήρα δαπάνης και αν και πότε έχουμε έκπτωση αυτού από τα ακαθάριστα έσοδα.

- Να πρόκειται περί δαπάνης εισοδήματος και όχι περί δαπάνης κεφαλαίου.
- Η δαπάνη να έχει επαγγελματικό χαρακτήρα.
- Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.
- Η δαπάνη να είναι δεδουλευμένη, ανεξαρτήτως του αν καταβλήθηκε ή όχι το ποσό αυτής.
- Η δαπάνη να βαρύνει την υπόλογο χρήση.
- Η δαπάνη να αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης.
- Τα βιβλία που τηρούνται να έχουν κριθεί επαρκή και ακριβή (ειλικρινή) και να έχουν προσδιοριστεί τα κέρδη λογιστικώς.
- Να τηρούνται τα αποδεικτικά στοιχεία καταβολής των δαπανών.
- Η δαπάνη να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη.
- Η δαπάνη να μην αντιβαίνει ποινικές και απαγορευτικές διατάξεις.

Η έκπτωση της δαπάνης δεν εξαρτάται από το αν υπάρχουν ή όχι εσόδων ή κερδών, αλλά για κάθε περίπτωση θα αναγνωρίζεται η έκπτωση της



δαπάνης, εφ' όσον πληρούνται οι παραπάνω νόμιμες προϋποθέσεις. Είναι ευνόητο, ότι εφ' όσον το ποσό των εκπτώσεων δαπανών υπερβαίνει εκείνο των εσόδων ή κερδών, θα προκύψει ζημιά για την επιχείρηση.

1. Οι εκπτώσεις αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που λαμβάνουν χώρα.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3328/1981 κρίθηκε ότι οι εκπτώσεις στους αγοραστές αγαθών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έξοδα διαχείρισης, είτε κατά την πώληση, είτε και μεταγενεστεράς.

Σ.Σ.: Έχουμε την άποψη ότι οι εκπτώσεις για να αναγνωριστούν σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, πρέπει να συντρέχουν ειδικοί λόγοι χορήγησης τους, οι οποίοι να καθιστούν βέβαια και εκκαθαρισμένη την έκπτωση σε μεταγενέστερο χρόνο από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, γιατί διαφορετικά παρέχεται η ευχέρεια στην επιχείρηση να επηρεάζει και διαμορφώνει κατά το δοκούν τα αποτελέσματα των χρήσεων, αλλά και της σύταξης ειλικρινούς ισολογισμού για την εμφάνιση των αποτελεσμάτων της.

2. Εύρεση του καθαρού εισοδήματος

Ο φορολογικός νόμος (Ν.Δ. 3323/55) γράφει στο άρθρο 35 τον τρόπο του προσδιορισμού του καθαρού κέρδους, απαριθμεί λεπτομερώς τις δαπάνες, οι οποίες αναγνωρίζονται προς έκπτωση του ακαθάριστου εισοδήματος για την εύρεση του καθαρού. Για την εύρεση του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης (κέρδος), ο νόμος ορίζει ότι εκπίπτονται από το ακαθάριστο εισόδημα (ακαθαρίστων εσόδων) οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 35 και τα λοιπά βάρη της επιχείρησης. Η απαρίθμηση των δαπανών κρίθηκε επιβεβλημένη, εάν δεν καθορίζονταν περιοριστικά από τον νόμο οι αναγνωριζόμενες δαπάνες προς έκπτωση, θα δημιουργούνταν, άπειρες αμφισβητήσεις κατά την εφαρμογή του νόμου, οι οποίες θα έφερναν σοβαρή διαταρα-



χή την λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών με κίνδυνο να αποτύχει η φορολογία.

Για την εύρεση του καθαρού εισοδήματος (κέρδους) των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων χρησιμοποιούνται διεθνώς τρία κυρίως συστήματα, τα εξής:

- ① απαρίθμηση των μη εκπιπτόμενων δαπανών.
- ② απαρίθμηση των αναγνωριζόμενων προς έκπτωση δαπανών.
- ③ συνδυασμός των δύο συστημάτων 1' και 2'.

Είναι γεγονός ότι επακριβή απαρίθμηση κάθε δαπάνης είναι σχεδόν αδύνατη. Είναι πολλές και διαφόρων φύσεων οι δαπάνες μιας επιχείρησης, ώστε είναι αδύνατο να μνημονεύονται αυτές με ακρίβεια στο φορολογικό νόμο. Για τον λόγο αυτό στις περισσότερες φορολογικές νομοθεσίες γίνεται καθορισμός σε γενικές γραμμές των δαπανών, τα ποσά των οποίων αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα.

Το σύστημα αυτό της απαρίθμησης δηλαδή των δαπανών που εκπίπτουν, ακολουθεί και ο ημέτερος φορολογικός νόμος, ο οποίος στο άρθρο 35 απαριθμεί ποιες δαπάνες αναγνωρίζονται προς έκπτωση. Ο αγγλικός φορολογικός νόμος προβλέπει την έκπτωση κάθε δαπάνης, η οποία διατίθεται εξολοκλήρου και αποκλειστικά με σκοπό την πραγματοποίηση του κέρδους, εξαρτάται από τις φορολογικές υπηρεσίες αν κρίνουν για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση εάν οι δαπάνες που εκπίπτουν γίνονται σύμφωνα με το πνεύμα του φορολογικού νόμου. Ο καναδικός νόμος προσθέτει συμπληρωματικά, ότι για να αναγνωριστεί μια δαπάνη για έκπτωση θα πρέπει να είναι «*αναγκαία*» για την επιχείρηση. Η νομολογία των δυο αυτών χωρών έχει αποφασίσει, ότι οι διατάξεις του νόμου για τις δαπάνες προς έκπτωση θα πρέπει να εναρμονίζονται με τις λογιστικές αρχές ή με την εμπορική και λογιστική πρακτική.

Ενδιαφέρων παρουσιάζει η φορολογική πρακτική και η νομολογία των Η.Π.Α., η οποία αναφέρει ότι η δαπάνη που εκπίπτει είναι όχι μόνο αναγκαία, αλλά και τακτική ή συνήθης, και ταιριάζει με τον σκοπό της επιχείρησης.



3. Δαπάνες εισοδήματος και δαπάνες κεφαλαίου.

Στην προηγούμενη παράγραφο εξηγήσαμε, ότι μόνο οι δαπάνες εισοδήματος αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όχι οι δαπάνες κεφαλαίου. Αλλά ποιο είναι το κριτήριο διάκρισης μεταξύ των δύο αυτών δαπανών, δεν καθορίζεται από τον φορολογικό νόμο.

Είναι τόσο επίμαχο αυτό το θέμα, και σε πολλές περιπτώσεις συμπλέκονται τόσο τα ζητήματα, ώστε η ίδια δαπάνη να χαρακτηρίζεται πότε σαν δαπάνη εισοδήματος και πότε σαν δαπάνη κεφαλαίου, αναλόγως του επιδιωκόμενου σκοπού της κοστολόγησης και του χρόνου διάρκειας της διαχειριστικής περιόδου (χρήσης). Κυρίως η διάρκεια της χρήσης παίζει σημαντικό ρόλο στον χαρακτηρισμό μίας δαπάνης ως δαπάνη εισοδήματος ή κεφαλαίου. Εάν π.χ. η διάρκεια της χρήσης καθορίζεται τριετής, όπως στην περίπτωση επιχειρήσεων κατασκευής μεγάλων τεχνικών έργων, πολλές δαπάνες εξ εκείνων αίτινες σε μία ετήσια χρήση θεωρούνται δαπάνες κεφαλαίου, θα επιβαρύνουν το εισόδημα και θα το μεταβάλλουν σε δαπάνη εισοδήματος. Αντίθετα, εάν η διαχειριστική περίοδος μειώνονταν σε έναν μήνα ή μία ημέρα, πολλές από τις δαπάνες που θεωρούνται ως δαπάνες συντηρήσεως (δηλαδή εισοδήματος) θα μεταβάλλονταν σε δαπάνες κεφαλαίου.

Για τον προσδιορισμό του κέρδους, θα δώσουμε τον ορισμό, ο οποίος ανταποκρίνεται στην επιστημονική διδασκαλία και ο οποίος είναι σύμφωνος με τον φορολογικό νόμο:

«Δαπάνη κεφαλαίου είναι το ποσό το οποίο αναλίσκείται για την απόκτηση ή επέκταση παγίων περιουσιακών στοιχείων ή την μετατροπή ή την βελτίωση τέτοιων υφιστάμενων των οποίων η ωφέλιμη ζωή στην επιχείρηση φθάνει, κάτω από ομαλές συνθήκες, πέρα της μίας χρήσης»⁶.

Την δαπάνη κεφαλαίου επωφελούνται πολλές χρήσεις, γι αυτό και το ποσό αυτής κατανέμεται σε περισσότερες από μία, το οποίο εκπίπτει από την υπόλογη χρήση και το ποσό που αναλογεί σε αυτή. Την λειτουργία της

⁶ ❖ Ενδιαφέρουσα είναι οι υπό των Niswonger - Fess (Accounting Principles, 12^η έκδοση 1977) διακρίσεις που γίνονται μεταξύ δαπανών εισοδήματος και δαπανών κεφαλαίου. Δαπάνες πέρα της μίας χρήσης χαρακτηρίζονται ως δαπάνες κεφαλαίου, αυτές που αναλύονται μέσα στη χρήση είναι δαπάνες εισοδήματος.



κατανομής αυτής της δαπάνης σε διάφορες χρήσεις εκπληρώνει η απόβεση, η οποία γίνεται τακτικά σε κάθε χρήση επί της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων και άλλων παρόμοιων όταν η διάρκεια στην επιχείρηση υπερβαίνει την μία χρήση (μηχανήματα και εγκαταστάσεις, οικοδομήματα, προσθήκες, βελτιώσεις, ασώματα περιουσιακά στοιχεία κ.α.).

«Δαπάνη εισοδήματος είναι το ποσό το οποίο διατίθεται για την συντήρηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων ή για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται μέσα σε μία χρήση και γενικά κάθε δαπάνη η οποία δεν αποτελεί δαπάνη κεφαλαίου».

Για την καταβολή αυτής της δαπάνης πρέπει να επέρχεται μείωση της καθαρής περιουσίας ή του κεφαλαίου (ενοίκια, μισθοδοσία, έξοδα επισκευής και συντήρησης, γραφική ύλη κ.λπ.) και όχι απλώς μετατροπή ενός περιουσιακού στοιχείου σε άλλο. Προς αυτή την κατεύθυνση προσανατολίζεται και η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

Κατά την Αγγλική νομολογία (βλ. *British Insulated and Helsby Cables Ltd. V. Atherton* (1926) A.C. 205, p. 213), ασφαλές κριτήριο για τον χαρακτηρισμό μίας δαπάνης εισοδήματος ή κεφαλαίου, είναι, ότι η δαπάνη κεφαλαίου μία μόνο φορά, ενώ η δαπάνη εισοδήματος επαναλαμβάνεται περιοδικά. Αντιτάσσεται, όμως ότι το κριτήριο αυτό δεν είναι αποφασιστικό σε όλες τις περιπτώσεις, διότι δεν αποκλείεται να υπάρξουν περιπτώσεις ώστε μία δαπάνη να είναι τρέχουσα κανονική δαπάνη της χρήσης.

Ανάλυση εκπιπόμενων δαπανών

Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Η απόκτηση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου δεν παρουσιάζει καμία δυσκολία, γιατί σε αυτή την περίπτωση η δαπάνη αυτή είναι δαπάνη κεφαλαίου, αφού πρόκειται μέσω αυτού να εξυπηρετηθούν πλείονες χρήσεις. Πράγματι, το μηχάνημα ή το οικοδόμημα π.χ. το οποίο, αγοράζει για την λειτουργία εργοστασίου παραμένει αρκετά χρόνια και συνεπώς εξυπη-



ρειεί αρκετές χρήσεις. Είναι λοιπόν αδύνατο, να εκπέσει ολόκληρη η αξία αυτού μέσα, σε στη χρήση στην οποία αγοράστηκε, αλλά θα γίνει απόσβεση βαθμιαία στις επόμενες χρήσεις (π.χ. 5 ή 10 ή 20, αναλόγως).

Θα πρέπει όμως να λαμβάνεται υπ' όψιν και το αντικείμενο της επιχείρησης, καθόσον ένα πάγιο στοιχείο για μία επιχείρηση είναι κυκλοφορούν ή εμπορεύσιμο για μία άλλη, όπως συμβαίνει π.χ. με τα μηχανήματα, τα οποία εάν τα χρησιμοποιεί μία βιομηχανία αυτά συνιστούν πάγιο κεφάλαιο, ενώ εάν τα παράγει για μεταπώληση, αποτελούν εμπορεύσιμο κεφάλαιο. Επομένως για την πρώτη περίπτωση η δαπάνη για την απόκτηση μηχανημάτων είναι δαπάνη κεφαλαίου, ενώ για την δεύτερη είναι δαπάνη εισοδήματος.

Προσθήκες και βελτιώσεις

Πρόκειται για δαπάνες οι οποίες προσθέτουν αξία στο κεφάλαιο και των οποίων, κατά συνέπεια, επωφελούνται αρκετές χρήσεις. Είναι, αναμφισβήτητα, δαπάνη κεφαλαίου υποκείμενη σε απόσβεση, όπως ακριβώς και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Δαπάνες επισκευών και συντηρήσεως

Το χρεολύσιο του κεφαλαίου επί τοκοχρεολυτικού δανείου αποτελεί δαπάνη κεφαλαίου, η οποία δεν αναγνωρίζεται ως έκπτωση επί των κερδών. Ο τόκος όμως του δανείου αποτελεί δαπάνη εισοδήματος και εκπίπτει από τα κέρδη της υπολόγου χρήσης, καθόσον για την καταβολή αυτού επέρχεται μείωση της καθαρής περιουσίας (κεφαλαίου) της επιχείρησης.

Δαπάνες πρώτης εγκατάστασης

Οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν σαν στοιχείο εισοδήματος και δεν αντιπροσωπεύουν αξία στοιχείων ενεργητικού.



Υπεραξία επιχειρήσεως, μισθωτικό δικαίωμα

Τα στοιχεία αυτά χαρακτηρίζονται ως δαπάνες κεφαλαίου, καθόσον αναφέρονται στην αγορά στοιχείων του ενεργητικού και κατά συνέπεια η δαπάνη για την απόκτηση αυτών δεν είναι δυνατό να εκπέσει από το ακαθάριστο εισόδημα. Σύμφωνα με την προκείμενη νομοθεσία είναι και η ξένη νομολογία.



ΜΕΡΟΣ IV

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

ΑΝΕΠΑΡΚΗ ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΒΙΒΛΙΑ

Περιπτώσεις ανεπάρκειας βιβλίων Γ' κατηγορίας

3.α) Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- I. Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το γενικό καθολικό, το βιβλίο της αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού.
- II. τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και τα στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται.
- III. εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει, εκτός από τα οριζόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις I, II, III, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, δεν παρα-



δίδει στο 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 της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε Παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

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.

3.β) Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή διαζευκτικά ή αθροιστικά όταν υπάρχει:

1. Πιστωτικό υπόλοιπο στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης δείχνει απόκρυψη αγορών Σ.τ.Ε. 909/77. Εξετάζεται η έκταση.
2. Αναγραφή ανακριβών ή ανύπαρκτων διευθύνσεων, επί των τιμολογίων των προμηθευτών και μη ανεύρεση αυτών από την φορολογική υπηρεσία, συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων, λόγω εικονικότητας των τιμολογίων – Φορ. Εφ. 5667/70. Εξετάζεται έκταση ως προς το σύνολο ή η πρόθεση.
3. Καταχώρηση στα βιβλία τιμολογίου του οποίου ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο (Σ.τ.Ε. 491/75).
4. Η ανακρίβεια για τμήμα περιόδου καθιστά ανακριβή τα βιβλία όλης της διαχείρισης (Σ.τ.Ε. 172/57, 11/79, 3031/81).
5. δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς,
6. δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,
7. 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.
8. δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του,



9. δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν. 2265/1992.

10.« δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.

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

Οι πράξεις ή οι προβλέψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Έτσι για παράδειγμα η μη έκδοση τριών (3) αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών αξίας 30.000 δρχ. και η μη εμφάνιση των εσόδων αυτών στα βιβλία, σε ετήσιο σύνολο 50.000 αποδείξεων λιανικής πώλησης με συνολική αξία 500.000.000 δρχ. είναι μικρής έκτασης.

Όταν όμως υφίσταται πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης τότε δεν γίνεται λόγος για κρίση και σύγκριση των πράξεων ή παραλείψεων με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Έτσι η πρόθεση και μόνο του επιτηδευματία είναι αρκετή ώστε να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία του ως ανακριβή. Λέγοντας πρόθεση εννοούμε την συνειδητή και ηθελημένη πράξη ή παράλειψη του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι το βάρος της απόδειξης της πρόθεσης φέρει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., και κατ' επέκταση τα ελεγκτικά όργανα, εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά κάτω από τα οποία έγιναν οι πράξεις ή οι παραλήψεις και ειδικότερα αν αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά



στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Έτσι, η υποτροπή ή η συχνότητα μιας πράξης ή παράληψης μπορεί να θεωρηθεί ως πρόθεση του επιτηδευματία. Για παράδειγμα η μη λήψη φορολογικού στοιχείου αξίας (τιμολόγιο προμηθευτή), για την οποία παράλειψη είχε τιμωρηθεί ο επιτηδευματίας οριστικά και σε προγενέστερο χρόνο μέσα στην ίδια χρήση (υπότροπή), έχει ως αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση αγορών και γενικότερα τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Επίσης, οι συνεχείς μη εκδόσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης έχουν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Ακόμη και μεμονωμένη πράξη μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει το στοιχείο της πρόθεσης εξετάζοντας την κάτω από συνθήκες ή τις περιστάσεις που έλαβε χώρα. Για παράδειγμα η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 200.000 δρχ. σε συγκεκριμένη πώληση, μετρητής, ενός αγαθού, έχει το στοιχείο της πρόθεσης αφού η είσπραξη και ταυτόχρονη εισαγωγή των χρημάτων στο ταμείο της επιχείρησης απέβλεπε συνειδητά στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης.



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

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

Λογιστικά Βιβλία	Εσόδων - Εξόδων	Αγορών
- Μη εμφάνιση εσόδων ή εξόδων ή ανακριβής εμφάνιση	Το ίδιο	Δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς αγορές
- Μη απογραφή ή ανακριβής απογραφή περιουσιακών στοιχείων	-	- Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία (π.χ. έκδοση τιμολογίων για να δικαιολογήσει έξοδα ο αγοραστής, μη έκδοση τιμολογίων προς επιτηδευματίες, μη έκδοση δελτίων αποστολής κ.λπ.)
- Μη έκδοση στοιχείων αξίας ή διακίνησης	Το ίδιο	
- Ανακριβή έκδοση ή εικονικών ή πλαστών στοιχείων αξίας ή διακίνησης, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο	Το ίδιο	
- Λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων αξίας ή διακίνησης (δεν περιλαμβάνονται τα πλαστά στην περίπτωση αυτή, γιατί εφόσον γίνεται η συναλλαγή, ο αγοραστής μπορεί να μην γνωρίζει την πλαστότητα)	Το ίδιο	-
-	Εμφανίζει αθροιστικά λάθη	Εμφανίζει αθροιστικά λάθη



<p>- Μη εμφάνιση πραγματικής κατάστασης π.χ. πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου, αποθήκης (από 1-1-1995)</p>	-	-
<p>- Μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων άρθρου 10 παρ. 5 Κ.Β.Σ. και 64 παρ. 11 Ν. 2065/92 (κλαδικά βιβλία). Από 1-1-1995</p>		
<p>- Μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων άρθρου 10 παρ. 5 Κ.Β.Σ. και 64 παρ. 11 Ν. 2065/92. Από 1-1-1995</p>		
<p>- Μη διαφύλαξη ημερολογίων πρωτογενών εγγραφών (εξαιρείται η ανωτέρα βία – ανεπάρκεια). Από 4/6/96.</p>	<p>- Μη διαφύλαξη βιβλίου εσόδων – εξόδων (εξαιρείται η ανωτέρα βία – ανεπάρκεια). Από 4/5/96.</p>	<p>- Μη διαφύλαξη βιβλίου αγορών (εξαιρείται η ανωτέρα βία – ανεπάρκεια). Από 4/6/96.</p>
<p>- Μη διαφύλαξη συνοδευτικών στοιχείων και παραστατικών με τα οποία διενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές. (Εξαιρείται η ανωτέρα βία – ανεπάρκεια). Από 4/6/96</p>		
<p>- Μη επίδειξη των ημερολογίων πρωτογενών εγγραφών ή του βιβλίου εσόδων – εξόδων ή των αγορών ή των συνοδευτικών στοιχείων ή των παραστατικών πρωτογενών εγγραφών στον τακτικό έλεγχο εντός ορισμένου, από τον έλεγχο, εύλογου χρόνου. (Εξαιρείται η ανωτέρα βία – ανεπάρκεια). Από 4/6/96.</p>		



Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών.

- 1.** Δεν γίνεται δεκτό το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία.
- 2.** Προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα ανάλογα με το ύψος των διαπιστωθεισών ανακριβειών.
- 3.** Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικά με την χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα.
- 4.** Ο Σ.Κ.Κ. που αναφέρεται στους πίνακες, **από 1.1.1992** με την παρ. 19 του άρθρου 10 του ν. 2065/92 (άρθρο 32 παρ. 2 Ν. 2238/94 θέμα 590) προσαυξάνεται :

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

α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων

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

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

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

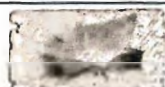
ε) Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται **προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%)**.

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής καθαρού κέρδους **προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%)**».

στ) Ποινικές συνέπειες εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο και προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων 20% σε σχέση με αυτά



που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχ. (άρθρο 31 παρ. 1 ε ν. 1591/86 ήδη άρθρο 93 παρ. 1 γ' ν. 2238/1994).



ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ

(Άρθρο 36 Ν.Δ. 3325/55, σε συνδυασμό με το άρθρο 33α)

3.Α. Κείμενο νόμου (Άρθρο 33α παράγραφος 1γ)

Οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία και στοιχεία της πρώτης και δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, καθώς επίσης και σε επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία μικρότερης κατηγορίας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και εφ' όσον στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη την διεξαγωγή των ελεγκτικών επαληθεύσεων, το καθαρό κέρδος προσδιορίζεται εξωλογιστικά σύμφωνα με αυτά που ορίζει το άρθρο 36.

3.Β. Κείμενο νόμου (Άρθρο 36 παράγραφος 1)

Σύμφωνα με το άρθρο 33α του Ν.Δ. 3323/55, σε συνδυασμό με το άρθρο 36 του αυτού νόμου, ορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες επιτρέπεται να βρίσκεται το καθαρό κέρδος των εμπορικών επιχειρήσεων εξωλογιστικά (δηλ. τεκμαρτά). Κατά τον φορολογικό νόμο, η εύρεση του καθαρού κέρδους εξωλογιστικά γίνεται στις εξής περιπτώσεις:

1. Στις επιχειρήσεις, οι οποίες δεν τηρούν τα προβλεπόμενα βιβλία που ορίζει ο κώδικας φορολογικών στοιχείων.
2. Στις επιχειρήσεις, των οποίων τα βιβλία κρίθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο ως ανεπαρκή ή ανακριβή και εφ' όσον η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη την διεξαγωγή των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
3. Στις επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτή στην οποία ανήκουν.
4. Στις επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν βιβλία της πρώτης κατηγορίας (βιβλίο Αγορών), γιατί, επειδή δεν υπάρχει βιβλίο Απογραφών σε αυτή την



κατηγορία, καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του κέρδους.

5. Στις επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. - εκτός εάν αυτές παρέχουν αποκλειστικές υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων - οπότε το κέρδος βρίσκεται δι' εκπτώσεως εκ των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν.Δ. 3323/55 αναφερομένων εξόδων.

Σε κάθε περίπτωση από τις παραπάνω το καθαρό κέρδος βρίσκεται εξωλογιστικά, με την χρησιμοποίηση συντελεστών καθαρού κέρδους οι οποίοι περιλαμβάνονται σε ειδικούς πίνακες, που καταρτίζονται σε χρονικά διαστήματα όπου ορίζονται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων, για το οποίο αναφέρει η διάταξη του εδαφίου γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 33α, γίνεται με τον πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς συντελεσιές καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα παρακάτω ποσά εσόδων:

- a) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις,
- b) η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης,
- c) τα ποσά που εισπράχθηκαν έναντι των επισφαλών απαιτήσεων που αποσβέστηκαν τα οποία έγιναν δεκτά από τον Οικονομικό Έφορο για τον προσδιορισμό του φορολογικού εισοδήματος,
- d) τα ποσά που εισπράχθηκαν ως αχρεωστήτως καταβληθέντα δια τέλη, εισφοράς και φόρους που βαρύνουν την επιχείρηση, εφαρμόζοντας την διάταξη της προηγούμενης περίπτωσης κατά αναλογία.

Τα ποσά των παραπάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης που προκύπτει με την χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους.



Στις περιπτώσεις όπου το καθαρό κέρδος βρίσκεται εξωλογιστικά, δεν επιτρέπεται να προσθέτονται ατομικά και έσοδα ή κέρδη (εκτός από αυτά που αναφέρθηκαν παραπάνω), ούτε να απομονώνονται έσοδα για εφαρμογή σε αυτά ιδιαίτερου συντελεστή (εκτός και αν πρόκειται για ιδιαίτερο κλάδο της επιχείρησης, για τον οποίο προβλέπεται διαφορετικός συντελεστής). Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση το εξωλογιστικό καθαρό κέρδος θα είναι αμιγές και θα υποβάλλεται σε φόρο (πλην των ανωτέρω περιπτώσεων). Προς την άποψη αυτή έχει ευθυγραμμιστεί η νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας.

ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Κύρος και αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων

Άρθρο 30 Κ.Β.Σ. Διατάξεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 43 του Κώδικα φορολογικών στοιχείων (Πρ. Δ/γμα 99/1977) ορίζεται, ότι ο Οικονομικός Έφορος υποχρεούται να αναγνωρίζει τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιά) που προκύπτουν από τα βιβλία εφόσον αυτά κρίνονται επαρκή και ακριβή. Οσα από τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή απορρίπτονται και τα αποτελέσματα εξάγονται εξωλογιστικώς, μέσω της εφαρμογής συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων.

Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπώς γονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 1, 2, 4, και 5.

3.1. Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά η αθροιστικά:

α. Δεν τηρεί το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το γενικό καθολικό, το βιβλίο α-



ποθήκης, το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του κώδικα αυτού.

β. τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται.

γ. εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει εκτός από τα οριζόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις α, β, γ, τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, δεν παραδίδει στο 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 παραλήψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατον και όχι απλώς δυσχερή το 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.

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

- α.** δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς,
- β.** δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,
- γ.** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία.
- δ.** δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του,



ε. δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παράγραφος 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992.

στ. δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού εύλογου χρόνου, ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενής εγγραφές στα ημερολόγια.

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

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

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.

3.3. Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες όπως αυτές προσδιορίζουνε από το άρθρο αυτό, **μπορεί** να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. **Ο επιτηδευματίας** δικαιούται, εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, **να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής** η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη



απόφαση της, αν η ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η επιτροπή δύνεται να διατάσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείτε η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

«Στην έδρα κάθε Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. συνιστάται τριμελής επιτροπή αποτελούμενη από : α) τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. ως πρόεδρο, αναπληρούμενο από τον νόμιμο αναπληρωτή του, β) έναν Επιθεωρητή Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών που εποπτεύει Δ.Ο.Υ., η οποία βρίσκεται μέσα στην ίδια περιφέρεια διοικήσεως, ή από τον νόμιμο αναπληρωτή του και γ) έναν εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου της πόλης όπου εδρεύει η Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό».

«Στις περιπτώσεις α' και β', όταν υπάρχει αδυναμία συγκρότηση Επιτροπής λόγω έλλειψης Επιθεωρητών της οικίας διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., μπορεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, να ορίζεται πρόεδρος και μέλος της επιτροπής με τους αναπληρωτές αυτών, επιθεωρητής από όμορη ή άλλη Νομαρχία».

Ειδικά ακόμα στο νομό Αττικής συνιστώνται τρεις τριμελείς Επιτροπές με έδρα τη Διεύθυνση Επιτροπής και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. των Νομαρχιών Αθηνών, Πειραιά, Ανατολικής και Δυτικής Αττικής. Στις Επιτροπές αυτές μετέχουν ως Πρόεδροι οι Προϊστάμενοι των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος, Ελέγχων και Βιβλίων και Στοιχείων της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, που τοποθετούνται σε κάθε Επιτροπή με απόφαση του υπουργού των Οικονομικών αναπληρούμενοι από τους νόμιμους αναπληρωτές τους.

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



Για την συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά των Επιτροπών εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα της αποζημίωσης του Προέδρου, των μελών και του γραμματέα των Επιτροπών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

3.4. Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σε αυτά αγορές, δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλήψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, **ή** οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

3.5. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σε αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, «δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (Φ.Ε.Κ. Α' 113)» 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 παραλήψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, **ή** οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2, ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας».

Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό η δεν διαφυλάσσει τα φορολογικά στοι-



χεία αγορών, εσόδων και εξόδων, τηρεί τα βιβλία ή εκδίδει τα στοιχεία αυτά κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού, εφόσον οι παραλήψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

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





ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 📖 **Η Φορολογία του Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.** Τόμος 1, 2 Νικολάου Χρ. Τότση και Χρήστου Ν. Τότση. Εκδόσεις «ΠΑΜΙΣΟΣ» Αθήνα 1987.
- 📖 **Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) & Κύρος Βιβλίων.** Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα. Αθήνα 1997.
- 📖 **ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΒΣ) Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ**
Εκδόσεις Ν. Σάκουλα (1996)
- 📖 **ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ. ΧΡ. ΤΟΤΣΗ 1997.**

