

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

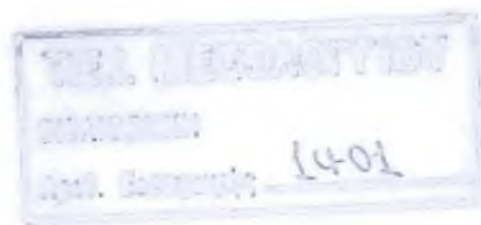
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

**ΕΚΠΗΓΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ - ΜΗ ΕΚΠΗΓΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ -
PRORATA**

ΣΚΟΥΤΑΡΙΔΗ ΚΩΝ/ΝΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ-ΣΤΑΜΑΤΙΑ (Α.Μ. 10860)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΜΗΛΙΩΝΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ



Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 0 7

Στην οικογένεια μου
και στον καθηγητή μου
Αριστείδη Μηλιώνη

Σκουταρίδη Γεωργία

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|-----------------------|----|
| ΠΡΟΛΟΓΟΣ | 10 |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 11 |

Α΄ ΜΕΡΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

| | |
|---|----|
| ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΕΣ | 14 |
| 1.1 Γενικά..... | 14 |
| 1.1.1 Γενικά έξοδα διαχείρισης..... | 14 |
| 1.1.2 Γενικά έξοδα – Παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης..... | 15 |
| 1.2 Απαγόρευση στους φορολογικούς ελεγκτές και δικαστές | 23 |
| 1.2.1 Οικοδομικές τεχνικές εταιρίες (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ) | 24 |
| 1.2.2 Κοινές δαπάνες σε τεχνικές εταιρίες | 26 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

| | |
|--|----|
| ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΤΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ | 27 |
|--|----|

Β΄ ΜΕΡΟΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΕΣ ΚΑΤΑ ΟΜΑΔΑ ΤΟΥ Γ.Λ.Σ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΟΜΑΔΑ 1

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ

| | |
|--|----|
| ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ | 32 |
| 1.1 16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας | 32 |
| 1.2 16.03 Λοιπές παραχωρήσεις | 33 |
| 1.3 16.04 Δικαιώματα χρήσης ενσώματων παγίων στοιχείων | 33 |
| 1.4 16.10 Έξοδα ίδρυσης και Α΄ εγκατάστασης | 34 |
| 1.5 16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών | 35 |
| 1.6 16.13 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων | 36 |
| 1.7 16.14 Έξοδα ακινητοποιήσεων..... | 36 |
| 1.8 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων | 37 |
| 1.9 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου..... | 37 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

| | |
|--|----|
| ΟΜΑΔΑ 2 | 39 |
| 2.1 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ..... | 39 |
| 2.2 21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ | 39 |
| 2.3 24 Α΄ ΚΑΙ Β΄ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ..... | 40 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

| | |
|--|----|
| ΟΜΑΔΑ 6 | 41 |
| 3.1 60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ..... | 41 |
| 3.1.1 60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού..... | 41 |
| 3.1.2 60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού | 41 |
| 3.1.3 60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού | 45 |
| 3.1.4 60.05 Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την επιχείρηση..... | 50 |
| 3.2 61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ | 51 |
| 3.2.1 61.00 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακρατηση φόρου εισοδήματος..... | 51 |
| 3.2.2 61.01 Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος | 53 |
| 3.3 62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ | 54 |
| 3.3.1 62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής | 54 |
| 3.3.2 62.02 Ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας | 54 |
| 3.3.3 62.03 Τηλεπικοινωνίες..... | 55 |
| 3.3.4 62.04 Ενοίκια | 55 |
| 3.3.5 62.05 Ασφάλιστρα | 57 |
| 3.3.6 62.06 Αποθήκευτρα..... | 57 |
| 3.3.7 62.07 Επισκευές και συντηρήσεις..... | 58 |
| 3.4 63 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ | 59 |
| 3.5 64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ | 60 |
| 3.5.1 64.00 Έξοδα μεταφορών | 61 |
| 3.5.2 64.01 Έξοδα ταξιδίων | 62 |
| 3.5.3 64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης..... | 63 |
| 3.5.4 64.03 Έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων..... | 65 |
| 3.5.5 64.05 Συνδρομές – Εισφορές | 66 |
| 3.5.6 64.06 Δωρεές – Επιχορηγήσεις..... | 66 |
| 3.5.7 64.07 Έντυπα και γραφική ύλη..... | 68 |
| 3.5.8 64.08 Υλικά άμεσης ανάλωσης..... | 69 |
| 3.5.9 64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων | 69 |
| 3.5.10 64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων | 69 |
| 3.5.11 64.98 Διάφορα έξοδα..... | 69 |
| 3.6 65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ | 70 |
| 3.7 66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ | 71 |
| 3.7.1 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων..... | 72 |
| 3.7.2 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού | 73 |
| 3.7.3 66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού..... | 74 |
| 3.7.4 66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων | 74 |

| | |
|-------------------------|----|
| 3.8 68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ | 75 |
|-------------------------|----|

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

| | |
|--|----|
| ΟΜΑΔΑ 7 | 76 |
| 4.1 71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ | 76 |
| 4.2 72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ | 76 |
| 4.3 74 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ | 77 |
| 4.4 76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ | 77 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

| | |
|---|----|
| ΟΜΑΔΑ 8 | 78 |
| 81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ | 78 |
| 5.1 81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα | 78 |
| 5.2 81.02 Έκτακτες ζημίες | 79 |

Γ' ΜΕΡΟΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (ΕΙΣΟΔΗΜΑ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

| | |
|---|----|
| ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΝΟΜΩΝ | 82 |
| 1.1 Αποσβέσεις παγίων | 82 |
| 1.2 Αποζημιώσεις | 83 |
| 1.3 Αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις .. | 83 |
| 1.4 Ζημία από πώληση – αποτίμηση μετοχών | 83 |
| 1.5 Ζημία αλλοδαπής | 84 |
| 1.6 Δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από εξωχώρια Εταιρία | 84 |
| 1.7 Διαφήμιση | 84 |
| 1.8 Δωρεές | 85 |
| 1.9 Μισθοί | 85 |
| 1.10 Τόκοι | 85 |
| 1.11 Υποτίμηση κεφαλαίου | 86 |
| 1.12 Φόροι –τέλη – δικαιώματα | 86 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

| | |
|--|----|
| ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ | 87 |
| 2.1 Με βάση τις διοικητικές λύσεις | 87 |
| 2.1.1 Αποσβέσεις παγίων | 87 |
| 2.1.1.1 Πάγια σε αδράνεια | 87 |
| 2.1.1.2 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων νέων επιχειρήσεων .. | 88 |
| 2.1.1.3 Αποσβέσεις επιχορηγηθένων παγίων | 88 |
| 2.1.1.4 Αποσβέσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης | 89 |

| | |
|---|-----|
| 2.1.2 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων | 89 |
| 2.1.3 Γενικά έξοδα..... | 89 |
| 2.1.3.1 Αποζημιώσεις..... | 90 |
| 2.1.3.2 Δώρα..... | 90 |
| 2.1.3.3 Ζημίες..... | 91 |
| 2.1.3.4 Διάφορες περιπτώσεις δαπανών..... | 91 |
| 2.1.4 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά..... | 92 |
| 2.1.4.1 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά – Γενικά | 94 |
| 2.1.4.2 Δαπάνες που αφορούν πωλήσεις εφοδίων και λιπαντικών σε πλοία..... | 94 |
| 2.1.4.3 Δαπάνες ξενοδοχειακών επιχειρήσεων | 95 |
| 2.1.4.4 Δαπάνες εξαγωγικών επιχειρήσεων | 95 |
| 2.1.5 Δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών κ.λπ, από εξωχώρια εταιρία | 95 |
| 2.1.6 Διαφήμιση | 96 |
| 2.1.6.1 Δαπάνες διαφήμισης γενικά | 96 |
| 2.1.6.2 Χρηματικά έπαθλα σε τηλεοπτικά – ραδιοφωνικά παιχνίδια | 97 |
| 2.1.7 Δωρεές..... | 98 |
| 2.1.7.1 Δωρεές χρηματικών ποσών κ.λπ σε κοινωφελή ιδρύματα, σωματεία κ.λπ..... | 98 |
| 2.1.7.2 Δωρεές χρηματικών ποσών κ.λπ σε Δημόσιο, ΟΤΑ, ΑΕΙ κ.λπ | 98 |
| 2.1.7.3 Δωρεές σε χρήμα ή σε είδος γενικά..... | 99 |
| 2.1.7.4 Χορηγίες..... | 99 |
| 2.1.8 Μισθοί..... | 100 |
| 2.1.9 Μισθώματα σε εταιρίες Leasing | 101 |
| 2.1.10 Τόκοι | 101 |
| 2.1.11 Υποτίμηση κεφαλαίου | 101 |
| 2.1.11.1 Μείωση ονομαστικής αξίας μετοχών | 101 |
| 2.1.11.2 Έλλειμμα ταμείου | 102 |
| 2.1.11.3 Ζημία από συμμετοχή σε εκκαθαρισθείσα αλλοδαπή επιχείρηση..... | 102 |
| 2.1.11.4 Ζημία από αποτίμηση μετοχών | 103 |
| 2.1.12 Φόροι – τέλη – δικαιώματα..... | 103 |
| 2.1.12.1 Πρόσθετοι φόροι – πρόστιμα κ.λπ..... | 103 |
| 2.1.12.2 Ειδικός φόρος κατανάλωσης..... | 103 |
| 2.2 Με βάση τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας | 104 |
| 2.2.1 Αποσβέσεις παγίων | 104 |
| 2.2.2 Γενικά έξοδα..... | 104 |
| 2.2.2.1 Αποζημιώσεις | 104 |
| 2.2.2.2 Δικαιολογητικά δαπανών..... | 105 |
| 2.2.2.3 Διάφορες περιπτώσεις δαπανών..... | 105 |
| 2.2.3 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά..... | 106 |
| 2.2.4 Διαφήμιση | 107 |
| 2.2.5 Μισθοί..... | 108 |
| 2.2.6 Τόκοι | 109 |

Δ' ΜΕΡΟΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΟΥ ΦΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

| | |
|--|------------|
| ΦΠΑ - ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 112 |
| 1.1 Γενικά..... | 112 |
| 1.2 Πράξεις που υπόκεινται στο ΦΠΑ..... | 113 |
| 1.2.1 Ορισμοί | 113 |
| 1.2.2 Παραδόσεις αγαθών | 114 |
| 1.2.3 Πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών..... | 115 |
| 1.2.4 Μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης σαν σύνολο | 117 |
| 1.3 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις | 117 |
| 1.3.1 Πράξεις που θεωρούνται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις | 118 |
| 1.4 Παροχές υπηρεσιών υποκείμενες σε ΦΠΑ | 119 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

| | |
|---|------------|
| ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ | 120 |
| 2.1 Περιπτώσεις στις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ..... | 120 |
| 2.1.1 Γενικές διατάξεις..... | 120 |
| 2.1.2 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις | 121 |
| 2.1.3 Εξαιρέσεις του γενικού κανόνα..... | 122 |
| 2.2 Περιπτώσεις στις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ | 124 |
| 2.4 Προϋποθέσεις που πρέπει να ισχύουν για να γίνει η έκπτωση του ΦΠΑ | 128 |

Ε' ΜΕΡΟΣ PRORATA

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

| | |
|--|------------|
| ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ PRORATA | 132 |
| 1.1 Ερμηνεία | 132 |
| 1.2 Παραδείγματα εφαρμογής του κλάσματος PRORATA | 135 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

| | |
|--|------------|
| ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ PRORATA | 137 |
| 2.1 Χρησιμοποίηση της αναλογίας έκπτωσης (PRORATA) στις δηλώσεις ΦΠΑ..... | 137 |
| 2.2 Ποσά που περιλαμβάνονται ή δεν περιλαμβάνονται στο κλάσμα της PRORATA | 138 |
| 2.3 Χρόνος εφαρμογής του οριστικού ποσοστού της PRORATA | 139 |
| 2.4 Πότε δεν υπολογίζεται η PRORATA | 140 |
| 2.5 Πότε υπολογίζεται η PRORATA..... | 141 |
| 2.6 PRORATA στην αγορά παγίων | 142 |
| 2.7 PRORATA στα ακίνητα..... | 143 |

2.8 Ειδική PRORATA για την απαλλαγή Α' κατοικίας..... 144

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 145

Συμπλήρωση της αριθμ.1003821/10037/Β0012/Πολ.1005/2005
Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά
με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα
έσοδα των επιχειρήσεων 145

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 151

Συμπλήρωση της αριθ. 1017621/10262/Β0012/Πολ.1029/
17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών
σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα
ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων..... 151

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3 153

Εφαρμογή Prorata 153

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 156

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στα πλαίσια του τελευταίου σταδίου της φοίτησής μου στο τμήμα Λογιστικής του ΤΕΙ Μεσολογγίου, εργάστηκα υπεύθυνα για τη δημιουργία αυτής της Πτυχιακής Εργασίας.

Με την παρότρυνση και την ορθή καθοδήγηση του καθηγητή μου κύριο Α.Μηλιώνη, ασχολήθηκα με το θέμα «Εκπιπτόμενες δαπάνες, μη εκπιπτόμενες δαπάνες και Prorata».

Μετά από έρευνα, επιμονή και μεθοδικότητα, καθώς και με τις πολύτιμες συμβουλές του καθηγητή μου, δημιούργησα αυτή τη μελέτη η οποία είναι απαραίτητη για όλους αυτούς που φιλοδοξούν να γίνουν επιχειρηματικά στελέχη, όσο και για εκείνους που ασχολούνται με τα οικονομικά θέματα των επιχειρήσεων.

Διεκπεραιώνοντας την Πτυχιακή μου εργασία, έμαθα πολλά, χρήσιμα και ουσιαστικά στοιχεία για το εν λόγω θέμα.

Σκουταρίδη Γεωργία

Μεσολόγγι 2007

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η επιχείρηση ως ζωντανός οργανισμός συναλλάσσεται διαρκώς πραγματοποιώντας πράξεις με προμηθευτές, πελάτες, μετόχους, τρίτους και το ίδιο το Δημόσιο. Οι συναλλαγές αυτές καταγράφονται και στο τέλος προσδιορίζεται το λογιστικό αποτέλεσμα, το οποίο όμως διαφοροποιείται κατα την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, αφού υπάρχει ένα σύνολο διατέξεων και κανόνων αναγνώρισης ή απόρριψης ή μερικής αναγνώρισης των πραγματικών δαπανών.

Οι προϋποθέσεις και οι κανόνες αναγνώρισης ή μη των δαπανών είναι πλέον πολύπλοκοι και εξειδικευμένοι. Γι'αυτό το λόγο γίνεται εκτενής ανάλυση στα επόμενα κεφάλαια.

Στο πρώτο μέρος γίνεται λόγος για την έννοια των παραγωγικών δαπανών των επιχειρήσεων. Επίσης, αναφέρονται αναλυτικά οι προϋποθέσεις για να αναγνωριστούν φορολογικά οι δαπάνες χρήσης μιας επιχείρησης.

Στο δεύτερο μέρος αναλύονται με κάθε λεπτομέρεια, και συγκεκριμένα κατά ομάδα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, όλες οι δαπάνες που αναγνωρίζονται φορολογικά, για να προσδιοριστεί το λογιστικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

Στο τρίτο μέρος περιγράφονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες, με βάση την ισχύουσα νομολογία και με βάση τις διοικητικές λύσεις και τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Στο τέταρτο μέρος γίνεται ουσιώδης ανάλυση για τις περιπτώσεις στις οποίες γίνεται έκπτωση του ΦΠΑ και για ποιές δεν δίνεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Καλύτερη κατανόηση φίνεται μέσω των παραδειγμάτων.

Στο πέμπτο και τελευταίο μέρος της Πτυχιακής Εργασίας, γίνεται μια προσπάθεια να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος φόρος, Prorata. Δηλαδή,

το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, το οποίο αναγνωρίζεται για τις εισροές (δαπάνες) που χρησιμοποιούνται σε πράξεις που υπάγονται σε ΦΠΑ.

Α΄ ΜΕΡΟΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΕΣ

1.1 Γενικά

1.1.1 Γενικά έξοδα διαχείρισης – Έννοια

Μεταξύ των άλλων δαπανών που προβλέπεται η έκπτωση από τα ακκαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προβλέπεται έκπτωση και για τα γενικά έξοδα διαχείρισης που διενεργεί η επιχείρηση.

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

Από τους νόμους γίνεται δεκτό, ότι ως γενικά έξοδα διαχείρισης εννοούνται οι δαπάνες οι οποίες συμβάλλουν γενικά στην οικονομική αποστολή της επιχείρησης προς απόκτηση κέρδους.

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

1.1.2 Γενικά έξοδα – Παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης

Παραγωγικές είναι οι δαπάνες της επιχείρησης που συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση των κερδών της και καταβάλλονται όχι μόνο από νομική ή συμβατική υποχρέωση, αλλά και οικειοθελώς, εφόσον αποβλέπουν αμέσως ή εμμέσως στην παραγωγή κέρδους. Σύμφωνα με τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, η ψυχαγωγία των πελατών και του προσωπικού, τα ασφάλιστρα ζωής του προσωπικού, η ιατροφαρμακευτική περίθαλψη του προσωπικού, οι παροχές στο προσωπικό για την κάλυψη δαπανών αναληφθείσης υπηρεσίας, η συμμετοχή σε σεμινάρια καθώς και οι παροχές σε είδος στο προσωπικό δωρεάν, αποτελούν καποιές από τις παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης.

Ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται και τα έξοδα αυτοκινήτων των υπαλλήλων, εφόσον χρησιμοποιούνται για την επαγγελματική εξυπηρέτηση της επιχείρησης και αποδεικνύονται με αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών, υπογραφόμενες από τους δικαιούχους υπαλλήλους ή με εντάλματα πληρωμής, εφόσον συγκεντρώνουν τα στοιχεία των εν λόγω αποδείξεων.

Γενικά έξοδα, εκπιπτόμενα από τα έσοδα της επιχείρησης αποτελούν και οι τόκοι δανείων και πιστώσεων, ενυπόθηκων ή όχι επί οικοδομών, εφόσον τα δάνεια συνάπτονται από τον φορέα της επιχείρησης προς εξυπηρέτηση των σκοπών της.

Δαπάνες άσχετες προς τη λειτουργία της επιχείρησης, που δεν συντελούν στην παραγωγή κέρδους, δεν εκπίπτονται.

Οι δαπάνες που εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα είναι εκείνες που γίνονται για να επεκταθούν οι εργασίες της επιχείρησης και

γενικά, για να δημιουργηθούν οι συνθήκες εκείνες που είναι κατάλληλες για να αυξηθούν έτσι οι πωλήσεις και το κέρδος της επιχείρησης. Επομένως, οι δαπάνες αυτές λέγονται **«παραγωγικές»**. Αμέσως παρακάτω δίνονται διάφορες περιπτώσεις που αποφάνθηκε κυρίως το Συμβούλιο της Επικρατείας, για να γίνει αντιληπτό ποιές είναι οι παραγωγικές δαπάνες.

- Για να εκπέσει μια δαπάνη ως φορολογικά αναγνωρίσιμη από τα ακκαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, θα πρέπει η δαπάνη αυτή να είναι όχι μόνο παραγωγική, αλλά να έχει εκδοθεί και το νόμιμο στοιχείο που προβλέπει ο Κ.Β.Σ. Μόνο στην περίπτωση που δεν προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, τότε η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, που εκτιμάται φυσικά στη συνέχεια από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και από τα διοικητικά δικαστήρια.
- Για να απορρίψει ο φορολογικός ελεγκτής μια δαπάνη ως λογιστική διαφορά με το αιτιολογικό ότι δεν έχει εκδοθεί το νόμιμο στοιχείο του Κ.Β.Σ., θα πρέπει συγχρόνως να αναφέρει στην έκθεση και ποιιά είναι τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία που θα έπρεπε να εκδόσει, αλλιώς η δαπάνη αυτή δεν απορρίπτεται και γίνεται φορολογικά αποδεκτή από τα φορολογικά δικαστήρια.
- Όταν διαπιστώσει ο φορολογικός ελεγκτής ότι ορισμένα έξοδα είναι εικονικά, δηλαδή ότι δεν καταβλήθηκαν τα έξοδα αυτά από την επιχείρηση (π.χ. όταν πρόκειται για άτομα της ίδιας οικογένειας κλπ., ή ότι καταβλήθηκε μεν το ποσό αλλά όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό τη επιχείρησης αλλά για άλλο σκοπό που δεν είναι παραγωγικός), τότε ο φορολογικός

ελεγκτής έχει δικαίωμα να μην δεχτεί την έκπτωση των εξόδων αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, ακόμα και αν έχει εκδοθεί το νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Πάντως όταν η επιχείρηση αποδεικνύεται ότι είναι εικονική, τότε και τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, από αυτόν και μόνο το λόγο θεωρούνται εικονικά.

- Για να θεωρηθεί μια δαπάνη ως παραγωγική και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα, δεν είναι υποχρεωτικό να υπάρχει σχετική σύμβαση για την καταβολή της δαπάνης αυτής.
- Όταν κάποιος εταίρος εισφέρει αγαθά αντί μετρητά για συμμετοχή του κεφάλαιο της εταιρίας, τότε για την εισφορά αυτή δεν εκδίδεται κανένα στοιχείο, και ούτε θεωρείται αυτή η εισφορά ως πώληση ή ως δαπάνη κλπ.
- Όταν πωλούνται μετοχές που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τότε ως έσοδο θεωρείται, για την επιχείρηση που πουλάει τις μετοχές, το καθαρό ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση πρώτα του φόρου 1,5 ‰. Αυτό σημαίνει ότι ο φόρος 1,5 ‰ δεν καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης και κατά συνέπεια δεν εκπίπτει ως έξοδο από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Όταν είναι πραγματική η δαπάνη, αλλά το τιμολόγιο όμως εκδόθηκε από άλλη επιχείρηση, τότε δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, διότι το φορολογικό στοιχείο θεωρείται ως εικονικό και διότι δεν έγινε πραγματική συναλλαγή με την επιχείρηση που εξέδωσε το φορολογικό στοιχείο, αρκεί μόνο να υπάρχει η σχετική απόδειξη για την εικονική αυτή συναλλαγή.

- Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) για να αποτελέσει το νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο και για να εκπέσει έτσι η σχετική δαπάνη, θα πρέπει να περιλαμβάνει εκτός των άλλων και επαρκή προσδιορισμό των υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί και για ποιές πωλήσεις ή συναλλαγές αφορούν, χωρίς να είναι απαραίτητο να γράφονται και οι αριθμοί των τιμολογίων πώλησης. Απορρίπτεται δηλαδή ως φορολογικά μη αναγνωρίσιμη η δαπάνη από το φορολογικό ελεγκτή, όταν στο αντίστοιχο Τ.Π.Υ. δεν γράφεται επαρκής προσδιορισμός των υπηρεσιών που παράσχονται αλλά ένας ένας γενικός και αόριστος προσδιορισμός, με το αιτιολογικό ότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί η συμβολή της δαπάνης αυτής στην αύξηση των εσόδων της επιχείρησης αλλά ούτε και το ύψος της δαπάνης αυτής. Όταν όμως πρόκειται για πολλαπλές συναφείς υπηρεσίες, τότε δεν χρειάζεται να γράφεται στο Τ.Π.Υ. επαρκής προσδιορισμός των υπηρεσιών που παράσχονται, αλλά θα πρέπει όμως στις περιπτώσεις αυτές, να αναγράφεται στο Τ.Π.Υ. και η σχετική σύμβαση. Δεν απορρίπτεται η δαπάνη ως φορολογικά μη αναγνωρίσιμη με το αιτιολογικό ότι δεν εκδόθηκε και η σχετική φορτωτική, αρκεί όπως προαναφέρεται να υπάρχει στο Τ.Π.Υ. επαρκής προσδιορισμός των υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί.

- Τα έξοδα, που καταβάλλονται για αποκατάσταση της ζημίας σε αυτοκίνητα της επιχείρησης, καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης με τις φωτοτυπίες των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, ενώ τα πρωτότυπα δίνονται στην ασφαλιστική εταιρία για να εισπραχθεί έτσι η σχετική αποζημίωση, η οποία είναι έσοδο για την επιχείρηση. Τα έξοδα αυτά παρόλο που είναι σε φωτοτυπία συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις των προμηθευτών.

- Γενικά, όταν χάνεται το πρωτότυπο από το φορολογικό στοιχείο, τότε ο αγοραστής μπορεί να καταχωρήσει τη σχετική συναλλαγή στα λογιστικά του βιβλία με βάση μια φωτοτυπία επικυρωμένη από τον ίδιο τον εκδότη του στοιχείου.
- Οι κοινόχρηστες δαπάνες αναγνωρίζονται ως παραγωγικές δαπάνες φορολογικά αναγνωρίσιμες με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., με καταχώρηση μόνο της αθεώρητης κατάστασης που εκδίδει ο διαχειριστής της πολυκατοικίας.
- Ως νόμιμα δικαιολογητικά για δαπάνες που καταβάλλονται στο εξωτερικό, θεωρούνται τα στοιχεία εκείνα που εκδίδονται στο κράτος του εξωτερικού (φυσικά ευρωποιημένα με την επίσημη τιμή που έχει το συνάλλαγμα την ημέρα της συναλλαγής) επισυναπτόμενα σε μία απόδειξη δαπάνης του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. Δηλαδή, τα στοιχεία για αγορές και δαπάνες από το εξωτερικό γίνονται αποδεκτά χωρίς να μεταφραστούν στηνελληνική γλώσσα, αρκεί μόνο να καταχωρούνται μετατρεπόμενα σε αξία ευρώ με την επίσημη τιμή του συναλλάγματος κατά την ημέρα της συναλλαγής. Έτσι με τα στοιχεία αυτά δικαιολογούνται οι αντίστοιχες δαπάνες ως φορολογικά αναγνωρίσιμες, εφόσον φυσικά αποδεικνύεται ότι είναι παραγωγικές. Για να απορριφτεί η δαπάνη, θα πρέπει ο φορολογικός ελεγκτής να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι η συγκεκριμένη δαπάνη δεν είναι παραγωγική. Το ίδιο γίνεται και με τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από εκμεταλευτές φορτηγών Δημόσιας Χρήσης (διόδια, καύσιμα, κλπ.), που μετατρέπονται σε ευρώ μόνο όταν καταχωρούνται με την τιμή της ημέρας της συναλλαγής.

- Για να προστεθεί κάποιο ποσό ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης με την αιτιολογία της υποτιμολόγησης (όταν πρόκειται για επιχειρήσεις συγγενικές του ίδιου ομίλου), θα πρέπει το τίμημα ή το αντάλλαγμα να ορίζεται στις σχετικές συμβάσεις αδικαιολόγητα και να είναι καταφανώς κατώτερο από το κανονικό, δηλαδή μικρότερο από εκείνο που θα πραγματοποιούνταν αν η σύμβαση γινόταν με άλλα πρόσωπα (τρίτα ή πελάτες). Αυτό θα πρέπει να το αποδείξει ο φορολογικός ελεγκτής με συγκεκριμένα στοιχεία, αλλιώς δεν μπορεί να αυξήσει τα κέρδη με τις λογιστικές διαφορές λόγω υποτιμολόγησης. Ο φορολογικός ελεγκτής για να προσδιορίσει τη λογιστική διαφορά λόγω υποτιμολόγησης, θα πρέπει να αναφέρει ποιές εξέδωσαν τα σχετικά τιμολόγια, ποιάς χώρας, σε ποιές τιμές, σε ποιά ποσότητα και με ποιούς συναλλακτικούς όρους και επίσης οι τιμές να απορρέουν από συμβάσεις μεταξύ συγκεκριμένων ανεξάρτητων επιχειρήσεων και όχι μόνο από απλές προσφορές. Η λογιστική διαφορά που προκύπτει προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων που τηρούνται από αυτήν.
- Οι δαπάνες (όπως οι πληρωμές πρακτόρων, τα μεσιτικά έξοδα κλπ.), που αφορούν υποκατάστημα στο εξωτερικό και γίνονται από το κεντρικό που βρίσκεται στην Ελλάδα, αναγνωρίζονται φορολογικά ως παραγωγικές δαπάνες, αφού συμβάλλουν στην αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης αυτής που φορολογείται στην Ελλάδα.
- Για να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη που πραγματοποιεί το υποκατάστημα της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και ένα τμήμα από τα

γενικά έξοδα της αλλοδαπής επιχείρησης τα οποία βρίσκονται με επιμερισμό των πιο πάνω γενικών εξόδων με βάση τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων του υποκαταστήματος της Ελλάδας και του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων της αλλοδαπής επιχείρησης. Το ποσό όμως αυτό που εκπίπτει φορολογικά δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 5% των εξόδων της διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης.

- Ο αντιπρόσωπος, που πουλάει αγαθά για λογαριασμό τρίτων, στο τέλος του κάθε μήνα, με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του αντίστοιχου μήνα που πέρασε και μέσα σε δέκα ημέρες, εκδίδει εκκαθάριση όπου αναγράφει και τις δαπάνες που πραγματοποίησε για λογαριασμό της αντιπροσωπευόμενης επιχείρησης. Για τις δαπάνες αυτές, ο αντιπρόσωπος θα πρέπει να εκδόσει επιπλέον και τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, γιατί αλλιώς οι δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αντιπροσωπευόμενης επιχείρησης.
- Τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ.1 του Ν. 2238/94 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί κλπ.), δικαιούνται να αφαιρούν από το συνολικό εισόδημά τους, επομένως και από το εισόδημα Α' κατηγορίας που προκύπτει από την εκμίσθωση οικοδομών, όλα τα γενικά έξοδα διαχείρισης.
- Ως ποσό δαπάνης που εκπίπτει θεωρείται το ποσό που πράγματι έχει καταβληθεί από την επιχείρηση και όχι το τυχόν μικρότερο ποσό που ανταποκρίνεται στην αξία της α' ύλης,

εκτός φυσικά αν αμφισβητηθεί αιτιολογημένα το παραπάνω ποσό δαπάνης ως εικονικό.

- Για να αναγνωριστεί μια δαπάνη, δεν χρειάζεται σύμβαση.
- Τα ποσά που δίνουν οι επιχειρήσεις, με αντικείμενο τη βαφή και τον εξευγενισμό των υφασμάτων και νημάτων σε πελάτες τους για να καλύψουν έτσι τις ζημιές που προξενούν κατά την επεξεργασία των υφασμάτων, αναγνωρίζονται προς έκπτωση χωρίς προηγούμενα να έχει κατατεθεί συμφωνητικό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή, οι πιο πάνω επιχειρήσεις εκδίδουν πιστωτικό τιμολόγιο που αφορά στα βαφικά των υφασμάτων που προξένησαν ζημιά (π.χ. λανθασμένη απόχρωση) με τα οποία έχουν χρεώσει τους πελάτες τους.
- Το αποθεματικό, που σχηματίζει η επιχείρηση για να αποκαταστήσει το μέρος εκείνο από το ενεργητικό της που θα περιέλθει στο Δημόσιο ή σε τρίτους, χωρίς να καταβληθεί αποζημίωση στην επιχείρηση, σχηματίζεται κάθε χρόνο και για όσα χρόνια διαρκεί η σύμβαση εκμετάλευσης του έργου. Το αποθεματικό αυτό εκπίπτει, ως δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδα και κατά συνέπεια δεν σχηματίζεται από τα κέρδη της επιχείρησης. Η έκπτωση αυτή αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.
- Το κόστος που έχουν τα προγράμματα των Η/Υ (software), τα οποία εισάγει η επιχείρηση από άλλες συγγενείς εταιρίες του εξωτερικού και τα οποία πωλεί, στη συνέχεια, αυτούσια σε πελάτες στην Ελλάδα, βαρύνει τη χρήση που αυτά διατίθενται

στον πελάτη, διότι θεωρούνται πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών.

- Οι αγορές από αλλοδαπή εταιρία που βρίσκεται σε κράτος – φορολογικό παράδεισο, αναγνωρίζονται ως κανονικές αγορές εφόσον είναι πραγματικές και δεν αμφισβητείται η τιμολόγησή τους.
- Όταν στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που δεν φορολογούνται, τότε ένα μέρος από τις δαπάνες της επιχείρησης, που θεωρείται ότι αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα, δεν εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Σε πελάτες που πραγματοποιούν πωλήσεις πάνω από ένα συγκεκριμένο ελάχιστο όριο, οι εκπτώσεις που χορηγούνται, μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης που πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις.
- Η έκπτωση που γίνεται από τα εκκοκιστήρια προς αγρότες πάνω στο βαμβακόσπορο που πωλούν σ'αυτούς, μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που παραδίδεται το σύσπορο βαμβάκι (και όχι από τα έσοδα της χρήσης που πωλήθηκε ο βαμβακόσπορος).

1.2 Απαγόρευση στους φορολογικούς ελεγκτές και δικαστές

Δεν επιτρέπεται στους φορολογικούς ελεγκτές από τα ελεγκτικά κέντρα των Δ.Ο.Υ. (Π.Ε.Κ. κλπ.) ούτε στους δικαστές να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και να θέτουν ανώτατο όριο στις παραγωγικές δαπάνες. Φυσικά, επιτρέπεται στους φορολογικούς ελεγκτές να μην

αναγνωρίσουν μια δαπάνη ως φορολογικά εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά ένα μέρος ή στο σύνολό της με το αιτιολογικό ότι δεν πραγματοποιήθηκε στο σύνολό ή κατά ένα μέρος, εφόσον όμως αυτό το αποδείξουν με συγκεκριμένα στοιχεία μη αμφισβητήσιμα ή εφόσον με συγκεκριμένα στοιχεία αποδείξουν ότι η δαπάνη ήταν εικονική.

1.2.1 Οικοδομικές τεχνικές εταιρίες (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ.) (για οικοδομές που η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από 01/01/2004 και μετά).

Οι Α.Ε., οι Ε.Π.Ε., οι αλλοδαπές επιχειρήσεις και τα λοιπά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του Ν. 2238/94, καθώς και οι κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν, για τις οικοδομές που ανεγείρουν, φορολογούνται ως εξής:

- Όταν ακόμα κατασκευάζεται η οικοδομή και πραγματοποιούνται έσοδα από πωλήσεις διαμερισμάτων, καταστημάτων κλπ., τότε στα χρόνια αυτά (για κάθε χρόνο χωριστά), θα προσδιορίζονται τα κέρδη τεκμαρτά. Δηλαδή, θα δηλώνονται ως καθαρά κέρδη αυτά που προκύπτουν αν πολλαπλασιαστούν τα ακαθάριστα έσοδα που ανγράφονται στα οριστικά βιβλία με το συντελεστή 15%. Ο συντελεστής 15% διπλασιάζεται και γίνεται 30% όταν δεν τηρούνται τα σωστά βιβλία και αυξάνεται μέχρι 60% και γίνεται μέχρι 24% από τον προιστάμενο της Δ.Ο.Υ. όταν οι δαπάνες που δηλώνονται είναι δυσανάλογες (μικρότερες από το πραγματικό κόστος).
- Τη χρονιά όμως που ολοκληρώνεται η οικοδομή, θα υπολογίζεται το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα, με βάση

δηλαδή τα πραγματικά λογιστικά έσοδα και έξοδα και θα υποβάλλεται η δήλωση με αυτό το πραγματικό αποτέλεσμα. Από το φόρο που θα προκύπτει στη δήλωση αυτού του έτους, θα εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί από το νομικό πρόσωπο (Α.Ε., Ε.Π.Ε., αλλοδαπή επιχείρηση, κοινοπραξία κλπ.) και ο οποίος φόρος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής που ολοκληρώθηκε η ανέγερση.

- Φυσικά, τα διαμερίσματα, τα γραφεία, τα καταστήματα κλπ. που πωλούνται στα χρόνια που η οικοδομή ακόμα βρίσκεται στο στάδιο της κατασκευής, δεν θα πρέπει να απεικονίζονται στην απογραφή με 31/12 του έτους που πωλήθηκαν, διότι δεν υπάρχουν. Θα απεικονίζονται όμως στην απογραφή αυτή με 31/12 τα υπόλοιπα διαμερίσματα κλπ. Με το κόστος κατασκευής που αυτά φέρουν μέχρι εκείνη τη στιγμή. Έτσι, το κόστος πωλημένων ήδη κτισμάτων μειώνει έμμεσα τα έσοδα από την πώληση των ίδιων διαμερισμάτων και απεικονίζεται το πραγματικό αποτέλεσμα μέχρι τη στιγμή εκείνη από την πώληση, το οποίο φυσικά δεν φορολογείται, διότι το τεκμαρτό κέρδος, όπως αναφέρεται πιο πάνω. Απεικονίζεται όμως ένα πλασματικό αποτέλεσμα με τον τρόπο αυτό που ισούται με το κόστος που απομένει να πραγματοποιηθεί μέχρι να οριστικοποιηθεί η κατασκευή των κτισμάτων αυτών που πωλήθηκαν στο στάδιο της κατασκευής.

1.2.2 Κοινές δαπάνες σε τεχνικές εταιρίες

Όταν τεχνικές εταιρίες είναι μέλη κοινοπραξίας και πραγματοποιούν κοινές δαπάνες που αφορούν τα μηχανήματα, τα λοιπά πάγια, τις δαπάνες προσωπικού κλπ., που ανήκουν σ'αυτές τις εταιρίες αλλά χρησιμοποιούνται όμως για να εκτελεστεί το κοινό έργο που έχει εισφερθεί στην κοινοπραξία, τότε θα πρέπει να κατανέμονται οι κοινές αυτές δαπάνες μεταξύ της εταιρίας – μέλους και της κοινοπραξίας με βάση τα πραγματικά κοστολογικά στοιχεία που είναι ανάλογα με τη χρήση των μηχανημάτων ή του προσωπικού τους κλπ.

Συνήθως ο τρόπος κατανομής των κοινών δαπανών μεταξύ της εταιρίας – μέλους και της κοινοπραξίας αναγράφεται με λεπτομέρειες στο κοινοπρακτικό ή σε κάποιο άλλο πρόσφορο έγγραφο. Έτσι, η κάθε εταιρία – μέλος με βάση το έγγραφο αυτό θα πρέπει να συντάσσει σε τακτά χρονικά διαστήματα (π.χ. κάθε μήνα) κατάσταση – εκκαθάριση ειδικά γραμμογραφημένη για την κατανομή των κοινών δαπανών. Στην κατάσταση αυτή επισυνάπτονται και φωτοαντίγραφα από τα πρωτότυπα παραστατικά που εκδόθηκαν για τις συγκεκριμένες κοινές δαπάνες. Στην κατάσταση, γράφεται χωριστά και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ'αυτές τις κοινές δαπάνες, καθώς και η ένδειξη ότι δεν έχει εκπεστεί από την εταιρία – μέλος ή από την κοινοπραξία, ανάλογα ποιός ήταν ο αρχικός αποδέκτης, κατά το μέρος που τους βαρύνει και κατά το μέρος που δεν τους βαρύνει η κοινή δαπάνη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΤΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Οι δαπάνες που αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση, περιλαμβάνονται κυρίως στο Άρθρο 31 του Ν. 2238/94. Επίσης, στο παράρτημα της Α.Υ.Ο. 1003821/ πολ. 1005/14.01.05 περιλαμβάνονται αναλυτικά και όλες οι δαπάνες εκείνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών. Για όσες δαπάνες δεν συμπεριλαμβάνονται στην Α.Υ.Ο. πολ. 1005/14.01.05 ή στις υπουργικές αποφάσεις που θα εκδοθούν μεταγενέστερα, θα γίνεται κανονικά ο φορολογικός έλεγχος από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και ανάλογα αναγνωρίζονται ή απορρίπτονται. Σε περίπτωση απόρριψης της δαπάνης, η επιχείρηση μπορεί να προσφύγει στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια για την αναγνώρισή της.

Η οποιαδήποτε λοιπόν δαπάνη που πραγματοποιείται από την επιχείρηση, για να είναι φορολογικά αναγνωρίσιμη και να εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της όταν θα προσδιορίζονται τα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματά της, θα πρέπει να καλύπτεται από τις παρακάτω προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

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

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

- Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου. Οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρο 31) και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία.

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

Δεν επιτρέπεται η αναγνώριση μιας δαπάνης, κατά διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή άλλων φορολογικών διατάξεων. 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). Η φορολογούσα αρχή έχει το δικαίωμα να ελέγξει τη σκοπιμότητα και το «προσήκον» μέτρο της δαπάνης.

Β' ΜΕΡΟΣ

**ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑ ΟΜΑΔΑ
ΤΟΥ Γ.Λ.Σ.**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΟΜΑΔΑ 1

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Στο λογ/μό 16 καταχωρούνται τα άυλα στοιχεία της επιχείρησης, τα δικαιώματα, τα έξοδα ίδρυσης και οργάνωσης, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά έξοδα κ.λπ. που πραγματοποιούνται για να αποκτηθεί κάποιο πάγιο στοιχείο, οι συν/κές διαφορές από πάγια στοιχεία, τα προγράμματα των Η/Υ, οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου κ.λπ. Συνήθως, οι ασώματες ακινητοποιήσεις αποσβένονται είτε εφάπαξ, είτε μέσα σε 5 χρήσεις.

1.1 16.01 Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας (δικαιώματα, διπλώματα, άδειες παραγωγής, σήματα, σχέδια, μέθοδοι κ.λπ.)

Τα δικαιώματα που οφείλονται στο εξωτερικό αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη, αρκεί να διαπιστωθεί ότι καταβλήθηκαν τα δικαιώματα αυτά ή ότι πιστώθηκαν οι οφειλές γι'αυτά.

Η δαπάνη για την αγορά νέου σήματος από την επιχείρηση, αποσβένεται ισόποσα σε 10 ετήσιες χρήσεις, αρχής γενομένης από αυτή μέσα στο μήνα της οποίας άρχισε η εκμετάλευση ή η χρήση του σήματος.

1.2 16.03 Λοιπές παραχωρήσεις

Για τη χρησιμοποίηση τηλεοπτικής ταινίας αλλοδαπής επιχείρησης, ως δικαιολογητικό για να εκπέσει η δαπάνη της χρήσης θεωρείται το τιμολόγιο της αλλοδαπής επιχείρησης ευρωπαϊσμένο με την επίσημη τιμή της ημέρας συναλλαγής μαζί με τα διάφορα συμφωνητικά.

1.3 16.04 Δικαιώματα χρήσης ενσώματων παγίων στοιχείων

Κατά την εισφορά χρήσης ακινήτου σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε., για ορισμένο χρονικό διάστημα, επειδή το ακίνητο αυτό θα περιέλθει στον κύριο αυτού μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειας της εισφοράς χωρίς αποζημίωση, η συγκεκριμένη αυτή εταιρεία εκπίπτει την αξία χρήσης που έχει το εισφερόμενο κατά χρήση ακίνητο από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων που διαρκεί η εισφορά. Το ποσό αυτό που εκπίπτει σε κάθε διαχειριστική χρήση από τα ακαθάριστα έσοδα είναι ίσο με το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου με τα έτη που διαρκεί η εισφορά.

Όταν εισφέρεται η χρήση ακινήτου σε Α.Ε. για ορισμένο χρονικό διάστημα, πάνω στο οποίο η Α.Ε. δεν αποκτά κανένα εμπράγματο δικαίωμα, τότε αυτός που εισφέρει τη χρήση λαμβάνει από την Α.Ε. μετοχές έκδοσής της. Οι μετοχές αυτές έχουν ονομαστική αξία ίση με γτη μισθωτική αξία του ακινήτου, δηλαδή ίση με τα τεκμαρτά ενοίκια που υπολογίζονται για το χρονικό διάστημα που θα χρησιμοποιεί η Α.Ε. το ακίνητο αυτό. Στη συνέχεια η Α.Ε. θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κάθε χρόνο ένα ποσό που θα προκύπτει από το πηλίκο της διαίρεσης της μισθωτικής αξίας του ακινήτου δια του αριθμού των ετών για τα οποία εισφέρεται η χρήση αυτού.

1.4 16.10 Έξοδα ίδρυσης και Α' εγκατάστασης

Τα έξοδα ίδρυσης και Α' εγκατάστασης αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά μέσα σε μια 5ετία. Η απόσβεση αρχίζει να υπολογίζεται από την πρώτη διαχειριστική χρήση που αρχίζει μετά την έναρξη της παραγωγικής δραστηριότητας, διότι από τότε αρχίζουν να προκύπτουν τα ακαθάριστα έσοδα. Όταν στη συνέχεια η επιχείρηση που ήδη λειτουργεί, προβαίνει σε επέκταση των εγκαταστάσεων της και πραγματοποιεί τέτοια έξοδα (π.χ. έξοδα για επέκταση της δραστηριότητας της επιχείρησης, έξοδα δημόσιας προβολής, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, έξοδα εκτύπωσης μετοχών κ.λπ.), τότε αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Ως έξοδα Α'εγκατάστασης θεωρούνται:

Η δαπάνη εκπαίδευσης σε ΚΕΚ που πραγματοποιεί φυσικό πρόσωπο για να αποκτήσει άδεια ασκήσης δραστηριότητας μεσίτη ασφαλίσεων, καθώς και η δαπάνη για να εγγραφεί στο οικείο επιμελητήριο. Επίσης, εκπίπτουν ως δαπάνες και η συνδρομή στο επιμελητήριο, στο οικείο επαγγελματικό σύνδεσμο, καθώς και οι συνδρομές στον κλαδικό τύπο.

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε ιδιοκτήτες ακινήτων ως «αέρα», επειδή τα αυτά καταβάλλονται με βασικό σκοπό να αναπτυχθεί η επιχείρηση.

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση ως «αέρα» σε μισθωτές ακινήτων για να ξενοικιάσουν τα ακίνητα που έχουν ήδη μισθωμένα, με σκοπό να τα ενοικιάσει στη

συνέχεια η ίδια επιχείρηση και να ιδρύσει στους χώρους αυτούς δικά της υποκαταστήματα.

Τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να ιδρύσει νέα υποκαταστήματα.

Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η Α.Ε. για να εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, καθώς και αυτές που πραγματοποιούνται όταν γίνεται απορρόφηση άλλης Α.Ε.

Οι δαπάνες μισθοδοσίας και διαφήμισης και τα έξοδα που πραγματοποιεί εκδοτική επιχείρηση για τη σύνταξη μελέτης με σκοπό την έκδοση και την κυκλοφορία νέου περιοδικού.

Η δαπάνη που πραγματοποιείται από την τράπεζα για να συνταχθούν τεchnοοικονομικές μελέτες που θα αποτελέσουν πηγή πληροφοριών για το μέλλον και για την αξιοποίηση κτιρίων και οικοπέδων ιδιοκτησίας της.

1.5 16.12 Έξοδα λοιπών ερευνών

Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, όταν αυτές χαρακτηρίζονται ως πάγιος εξοπλισμός, καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 16.12 και αποσβένονται ισόποσα μέσα σε 3 χρόνια. Όταν τηρείται βιβλίο εσόδων-εξόδων, τότε οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας καταχωρούνται σε ιδιαίτερη στήλη σαν πάγιο στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, με τίτλο «Δαπάνες Έρευνας». Στο τέλος του έτους και μέχρι να υποβληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το 1/3 από το ποσό αυτό καταχωρείται στη στήλη «Αποσβέσεις» και αρνητικά στη στήλη «Δαπάνες Έρευνας», οπότε το υπόλοιπο από τη

στήλη «Δαπάνες Έρευνας» μεταφέρεται σε αντίστοιχη στήλη του βιβλίου εσόδων-εξόδων στην επόμενη χρήση.

1.6 16.13 Έξοδα αύξησης κεφαλαίου και έκδοσης ομολογιακών δανείων

Οι δαπάνες διαφήμισης που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να επιτύχει αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου, μέσω του χρηματιστηρίου, θεωρούνται έξοδα Α' εγκατάστασης.

Οι δαπάνες, που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να πετύχει αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου (π.χ. εκτύπωση ενημερωτικών φυλλαδίων, καταχωρήσεις στον τύπο, έξοδα δημοσίευσης κ.λπ), εκπίπτουν ως έξοδα Α' εγκατάστασης.

1.7 16.14 Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται κυρίως τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά, ο Φ.Μ.Α., οι αμοιβές δικηγόρων και μελετητών που πραγματοποιούνται για την αγορά ακινήτων. Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ, μέσα στο έτος που πραγματοποιούνται, είτε μέσα σε 5 έτη και εκπίπτουν στο σύνολό τους ως παραγωγική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχείρησης.

1.8 16.15 Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων

Απεικονίζονται στο λογαριασμό 16.15 οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Οι συναλλαγματικές αυτές διαφορές αποσβένονται τμηματικά και ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική διάρκεια της κάθε πίστωσης ή δανείου χωριστά.

1.9 16.18 Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

Όταν πραγματοποιείται κάποια επένδυση και η κατασκευαστική περίοδος διαρκεί πέρα από το έτος εκείνο που άρχισε η κατασκευή της επένδυσης, τότε οι τόκοι δανείων για όλες τις χρήσεις της κατασκευαστικής περιόδου μέχρι και τη λήξη της χρήσης μέσα στην οποία αρχίζει η παραγωγική δράση της επιχείρησης, θεωρούνται ως έξοδα Α' εγκατάστασης.

Όταν η επιχείρηση πραγματοποιεί επένδυση για να επεκτείνει τις υφιστάμενες εγκαταστάσεις του εργοστασίου της, τότε οι τόκοι από το τυχόν δάνειο που έχει πάρει για την επένδυση αυτή, για το χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσης της νέας αυτής επένδυσης, θεωρούνται ως έξοδα Α' εγκατάστασης.

Σε περίπτωση που η Α.Ε. παίρνει δάνειο για να αποκτήσει την άδεια εκμετάλλευσης κινητής τηλεφωνίας για 20 χρόνια από το Δημόσιο, καθώς και για να αγοράσει τον αναλογο μηχανολογικό εξοπλισμό που

χρειάζεται για την κινητή τηλεφωνία, τότε οι τόκοι αυτοί καταβάλλονται από την Α.Ε. μέχρι τη λήξη της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική δράση της, θεωρούνται ως έξοδα Α' εγκατάστασης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΟΜΑΔΑ 2

2.1 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

Όταν ορισμένα εμπορεύματα χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ως πάγια στοιχεία και δεν προορίζονται πλέον για μεταπώληση, τότε πάνω στα εμπορεύσιμα αυτά αγαθά υπολογίζονται και αποσβέσεις.

Τα ελλείμματα εμπορευμάτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως παραγωγικές δαπάνες, μόνο στην περίπτωση που έχουν εκδοθεί τα στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή αποδεικνύονται από δημόσια έγγραφα ή από άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Αν τα εμπορεύματα της επιχείρησης, για ειδικούς πραγματικούς ή οικονομικούς λόγους π.χ. λόγω προέλευσης της μόδας, παλαιότητας, ελαττωματικότητας κ.λπ. υφίστανται σοβαρή μείωση της αξίας τους, η αποτίμησή τους στην απογραφή, θα πρέπει να γίνει στην πιθανή τιμή της πωλησής τους. Στην περίπτωση όμως αυτή, θα πρέπει ο επιχειρηματίας να αποδείξει την απαξίωση.

2.2 21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, για να προσδιοριστεί το κόστος των μενόντων προϊόντων, συνυπολογίζονται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής όπου περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις.

2.3 24 Α΄ & Β΄ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Τα ποσοτικά ελλείμματα, στην περίπτωση που τηρείται βιβλίο αποθήκης, όταν δεν μπορούν να δικαιολογηθούν από τη φυσική απομείωση των α΄ υλών ή από την καταστροφή τους, τότε ο φορολογικός ελεγκτής τα προσθέτει ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να αποδείξει την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών. Αν όμως το έλλειμμα οφείλεται στην απομείωση της α΄ ύλης κατά τη βιομηχανοποίηση, τότε ο φορολογικός ελεγκτής μπορεί να μην αναγνωρίσει το έλλειμμα μόνο αν αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών στα βιβλία.

Η αξία από τις α΄ και β΄ ύλες και από τα λοιπά αγαθά που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. εκπίπτουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΟΜΑΔΑ 6

3.1 60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

Οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού εκπίπτουν ως έξοδα φορολογικά αναγνωρίσιμα, μόνο στην περίπτωση που έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί (πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου) οι ασφαλιστικές εισφορές του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού (π.χ. του Τ.Σ.Α. κ.λπ), εκτός αν υπάρχει απαλλαγή από την υποχρέωση για καταβολή εισφορών. Για να αναγνωριστούν οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού ως φορολογικά αναγνωρίσιμες δαπάνες, θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης των δαπανών αυτών, δηλαδή να υπάρχει σχέση μίσθωσης εργασίας, να υπάρχει προσφορά πραγματικής υπηρεσίας και να υπάρχει ανάλογο ύψος αμοιβής με τις προσφερόμενες υπηρεσίες.

3.1.1 60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού

3.1.2 60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού

Παρακάτω αναρτώνται οι δαπάνες που αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης.

- Οι μισθοί, που αφορούν πρόσωπα που συνδέονται συγγενικά με τον εργοδότη εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι τον τέταρτο βαθμό.
- Οι αμοιβές προσωπικού που καταβάλλονται σε σύζυγο και σε τέκνα ατομικής επιχείρησης, εφόσον η σχέση εξαρτημένης

εργασίας είναι πραγματική και εύλογη η αμοιβή και εφόσον έχουν καταβληθεί οι εισφορές στο Ι.Κ.Α.

- Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε Α.Ε. που συνδέεται με κάποιο μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Ε. με συγγενικό δεσμό εξ' αίματος ή εξ' αγχιστείας μέχρι και τον 4^ο βαθμό, εκπίπτουν, μόνο εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή σε άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.
- Οι προκαταβολές σε αμοιβές προσωπικού μόνο στη χρήση που αφορούν και εφόσον φυσικά γίνουν δεδουλευμένες δαπάνες.
- Οι μισθοί και τα ημερομίσθια δικαιολογούνται ως δαπάνη με βάση τη μισθολογική κατάσταση, στην οποία δεν χρειάζεται να είναι γραμμένες οι διευθύνσεις και τα επαγγέλματα των μισθωτών.
- Οι έκτακτες αμοιβές που καταβάλλονται στο προσωπικό, αρκεί να έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α.
- Τα επιπλέον ποσά που δίνουν οι επιχειρήσεις στο προσωπικό τους για να σπουδάσουν τα παιδιά τους, μόνο στην περίπτωση που έχουν καταβληθεί οι αντίστοιχες εισφορές στο Ι.Κ.Α.
- Οι αποδοχές προσωπικού που είναι πάνω από την ανώτατη ασφαλιστική κλάση και για το οποίο ποσό φυσικά δεν καταβάλλεται κανένα ποσό ως εισφορά στο Ι.Κ.Α.
- Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος της επιχείρησης προς τους εργαζομένους της για επιβράβευση της απόδοσής τους, με την προϋπόθεση όμως ότι έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές που αναλογούν.
- Τα ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό ως έκτακτη χρηματική παροχή για επιβράβευση της αποδοτικότητάς τους, αποτελούν μισθό, και κατά συνέπεια για να εκπέσουν, θα πρέπει να έχουν καταβληθεί στο Ι.Κ.Α. οι αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές.

- Τα έξοδα μισθοδοσίας που καταβάλλονται στο προσωπικό που απασχολείται στην έπαυλη ιδιοκτήτη που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για διαμονή των μελών της επιχείρησης και για φιλοξενία ταξιδιωτικών πρακτόρων με τους οποίους συνεργάζεται η επιχείρηση για να προσελκύσει πελάτες στα ξενοδοχεία της.
- Τα δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα θεωρούνται ως παραγωγική δαπάνη φορολογικά αναγνωρίσιμη, διότι συμβάλλουν στην απόδοση των εργασιών και την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία της επιχείρησης.
- Η δαπάνη μισθοδοσίας του προσωπικού μιας έπαυλης που χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τις ανάγκες της ξενοδοχειακής επιχείρησης (π.χ. για διαμονή των μελών της και για φιλοξενία σε ταξιδιωτικούς πράκτορες και γενικά σε πρόσωπα με τα οποία συνεργάζεται το ξενοδοχείο επαγγελματικά κ.λπ.) είναι δαπάνη που εκπίπτει.
- Οι προμήθειες που καταβάλλονται για πωλήσεις σε υπάλληλο επιχείρησης, που βρίσκεται κάτω από την εξάρτηση του εργοδότη και υποκείμενος στο διευθυντικό του δικαίωμα, τότε οι προμήθειες αυτές θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- Οι αποδοχές προσωπικού, που επιδοτούνται από τον ΟΑΕΔ κ.π., αναγνωρίζονται κατά το μέρος που δεν επιδοτούνται.
- Οι εργοδοτικές εισφορές στο Ι.Κ.Α. και στα λοιπά ταμεία κύριας ή επικουρικής ασφάλισης.
- Το ποσοστό του φιλοδωρήματος που παίρνουν οι σερβιτόροι, συμπεριλαμβάνεται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και αφαιρείται από αυτά ως έξοδο μισθοδοσίας.
- Όταν υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας προσλαμβάνει εργαζομένους από Κράτος – Μέλος της Ε.Ε. και καταβάλλει σ'αυτούς μισθούς, τότε οι μισθοί αυτοί εκπίπτουν από τα

ακαθάριστα έσοδά τους, ακόμα και αν δεν έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση φυσικά ότι υπάρχει έγγραφη απαλλαγή του Ι.Κ.Α. από την υποχρέωση ασφάλισης τους στη χώρα μας.

- Η αποζημίωση που καταβάλλει η επιχείρηση σε υπάλληλο της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, κατά το μέρος που καλύπτεται η αποζημίωση αυτή με δικαιολογητικά του Κ.Β.Σ. ως γενικό έξοδο (λογ/μός 64).
- Οι μισθοί ή οι αμοιβές που καταβάλλουν οι Ε.Π.Ε. στους εταίρους τους, εφόσον οι εταίροι αυτοί είναι ασφαλισμένοι σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο (Ι.Κ.Α., Τ.Ε.Β.Ε, Τ.Α.Ε., κλ.π) για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες που παρέχουν σ'αυτές τις εταιρίες.
- Οι μισθοί που καταβάλλει η Α.Ε. στα μέλη του Διοικητικού της Συμβουλίου, για εξαρτημένη εργασία που παρέχουν προς την εταιρεία πέραν των καθηκόντων τους που απορρέουν από την ιδιότητά τους ως μέλη του Δ.Σ., χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη προέγκρισης από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της.
- Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε υπαλλήλους τους για να καλύψουν τις στεγαστικές ανάγκες τους, θεωρούνται ως πρόσθετη αμοιβή και επομένως αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε υπαλλήλους και είναι πάνω από τις συμβατικές ή τις νόμιμες αμοιβές, εφόσον φυσικά έχουν καταβληθεί οι εισφορές και συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις.
- Οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολεί η επιχείρηση που λειτουργεί ως υπεργολάβος, αρκεί να έχουν καταβληθεί οι σχετικές ασφαλιστικές εισφορές, ανεξάρτητα αν τις ασφαλιστικές αυτές εισφορές έχει καταβάλλει ο εργολάβος μετά από σχετική συμφωνία.

- Οι εισφορές που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης.

3.1.3 60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

(Είδη ένδυσης, έξοδα στέγασης, έξοδα ψυχαγωγίας, έξοδα επιμόρφωσης, ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, ασφάλιστρα, αξία χορηγούμενων αποθεμάτων, κ.λπ.)

Τα ποσά που ακολουθούν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης.

1. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για να μεταβιβαστούν και να παραμείνουν στο εξωτερικό υπάλληλοι της επιχείρησης με σκοπό να πάρουν μέρος σε διεθνές συνέδριο με εκπαιδευτικό χαρακτήρα, όχι όμως και το μέρος από τις δαπάνες αυτές που αντιστοιχεί στις δαπάνες μετάβασης και παραμονής των συζύγων τους που δεν είναι υπάλληλοι της επιχείρησης.
2. Τα ποσά που καταβάλλονται ως οικονομικές ενισχύσεις από τις επιχειρήσεις στους μισθωτούς τους (π.χ. λόγω πλημμύρας, σεισμού, φωτιάς, κλ.π), διότι αποτελούν ένα σοβαρό κίνητρο για αύξηση της παραγωγικότητάς τους.
3. Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για βραβεία σε υπαλλήλους της επιχείρησης, για το λόγο ότι συμβάλλουν στην αύξηση των εσόδων της επιχείρησης.
4. Τα ποσά που καταβάλλονται ως παροχές στο προσωπικό με σκοπό να καλυφτούν οι δαπάνες εκείνες που αναφέρονται σε υπηρεσίες οι οποίες έχουν αναληφθεί.
5. Τα έξοδα που καταβάλλονται για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη προσωπικού αναγνωρίζονται από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που πραγματοποιούνται.
6. Οι δωρεάν παροχές σε είδος που δίνονται στο προσωπικό αναγνωρίζονται από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης.

7. Τα έξοδα που καταβάλλονται για ψυχαγωγία του προσωπικού.
8. Τα ποσά που καταβάλλονται από την επιχείρηση για στέγαση και εξυπηρέτηση των εργατοϋπαλλήλων της, όταν το εργοστάσιο είναι μακριά από τη μόνιμη διαμονή τους, διότι αποσκοπούν κυρίως στην εύρυθμη και καλή διεξαγωγή των εργασιών της επιχείρησης και συνεπώς στη δημιουργία κέρδους.
9. Τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους, με την προϋπόθεση η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής να απέχει από τη μόνιμη κατοικία τουλάχιστον 100 χιλιόμετρα και πάνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.
10. Τα ποσά που καταβάλλονται ως έξοδα διαμονής εκτός έδρας (ενοίκια, Δ.Ε.Η., τηλέφωνα και κοινόχρηστα πολυκατοικίας) για τον διευθύνοντα σύμβουλο, διότι επιτυγχάνεται έτσι η καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης.
11. Οι παροχές σε είδος, που καταβάλλονται στο προσωπικό σαν αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που προσφέρει με την ιδιότητα της εξαρτημένης εργασίας.
12. Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε συνταξιούχους υπαλλήλους της, τα οποία είναι πάνω από τις συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται σ'αυτούς, με το αιτιολογικό ότι δημιουργείται έτσι κίνητρο για αποδοτική συνεργασία του προσωπικού με απότερο σκοπό την επιτυχή λειτουργία της επιχείρησης και την καλύτερη απόδοση του έργου.
13. Τα ποσά που καταβάλλονται από την επιχείρηση ως έξοδα μεταβίβασης στο εξωτερικό υπαλλήλου της επιχείρησης καθώς και της συζύγου του που η μεταβίβασή της θεωρείται απαραίτητη λόγω της φύσης και της σοβαρότητας της ασθένειας του συζύγου

της, καθώς και τα έξοδα νοσηλείας του, διότι η δαπάνη αυτή κεντρίζει τον ζήλο και την φιλοτιμία των υπαλλήλων για την απόδοση της επιχείρησης και τη δημιουργία κέρδους.

- 14.** Τα ποσά που καταβάλλονται από την επιχείρηση ως συμπλήρωμα σε τροφή και σε πρόσθετη ιατρική περίθαλψη στο προσωπικό της.
- 15.** Οι στολές εργασίας που αγοράζονται για το προσωπικό, χωρίς να υπαχθούν σε εισφορές του Ι.Κ.Α., στην περίπτωση που η δαπάνη αυτή δεν αποτελεί προσαύξηση του μισθού.
- 16.** Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση ως ενοίκια για κατοικίες στο προσωπικό της, παρόλο που δεν θεωρούνται μισθός και ούτε καταβάλλονται εισφορές στο Ι.Κ.Α. για τα ποσά αυτά. Ακόμα και οι αγορές επίπλων, που αφορούν μισθώσεις οικιών για αλλοδαπούς διευθυντές, αναγνωρίζονται φορολογικά, εφόσον φυσικά τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.
- 17.** Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε βρεφονηπιακούς σταθμούς, παιδικές χαρές, κ.λπ., για να φυλάσσονται τα παιδιά των μισθωτών της, εφόσον έχουν καταβληθεί οι αντίστοιχες εισφορές στο Ι.Κ.Α. Επίσης, το κόστος ανέγερσης από την ίδια την επιχείρηση ιδιόκτητων χώρων ψυχαγωγίας – αναψυχής (όπως παιδικοί σταθμοί, παιδικές χαρές, γυμναστήρια, κ.λπ.) για τις ανάγκες των τέκνων ή του ίδιου του προσωπικού της επιχείρησης, αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη, οπότε οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
- 18.** Το ποσό που καταβάλλεται για συμμετοχή στη δαπάνη σεμιναρίου που διοργανώνεται στο εξωτερικό, μόνο με την επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας και με μία απόδειξη του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. Πάντως, δεν είναι υποχρεωτικό να το αποφασίσει η Γενική Συνέλευση για να παρακολουθήσει ο γενικός διευθυντής σεμινάριο στο εξωτερικό.

- 19.** Τα ποσά που καταβάλλονται ως δώρα σε υπαλλήλους της επιχείρησης, διότι έχουν ως τελικό σκοπό την αύξηση του κέρδους και την προώθηση των εργασιών της επιχείρησης. Θα πρέπει όμως τα δώρα αυτά να έχουν κάποια λογική σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και να κατονομάζονται οι υπάλληλοι που παίρνουν τα δώρα, για να μπορεί έτσι να γίνεται ο έλεγχος της παραγωγικότητας της δαπάνης από το φορολογικό ελεγκτή και αν πράγματι τα πρόσωπα αυτά ήταν υπάλληλοι της επιχείρησης. Διότι αν δεν είναι υπάλληλοι ή δεν υπάρχει επαγγελματική σχέση, τα δώρα αυτά δεν θεωρούνται δαπάνη φορολογικά αναγνωρίσιμη.
- 20.** Τα ποσά που καταβάλλονται από την επιχείρηση για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της μέχρι 1.500 ευρώ για τον καθένα.
- 21.** Τα έξοδα περίθαλψης που καταβάλλει οικειοθελώς η επιχείρηση για το προσωπικό της.
- 22.** Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για κατασκηνώσεις του προσωπικού της.
- 23.** Οι ασφαλιστικές εισφορές, που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στο ΤΣΜΕΔΕ για τους έμμισθους μηχανικούς που απασχολούν.
- 24.** Οι οικονομικές ενυσχίσεις που καταβάλλει η επιχείρηση στο σύνολο του προσωπικού της.
- 25.** Τα ποσά που καταβάλλουν εφάπαξ ή περιοδικά οι επιχειρήσεις σε άγαμα τέκνα του προσωπικού τους και μέχρι να συμπληρώσουν αυτά το 25^ο έτος της ηλικίας τους, λόγω θανάτου, από σεισμό ή από άλλο λόγο ανωτέρας βίας, του γονέα – εργαζόμενου. Το ποσό που επιτρέπεται να εκπίπτει είναι μέχρι 3.000 ευρώ ανά ημερολογιακό έτος για κάθε δικαιούχο τέκνο, με την προϋπόθεση ότι ο θάνατος επήλθε κατά τη διάρκεια της εργασίας του θανόντος και μάλιστα μέσα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης.

- 26.** Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για να επιμορφώσει το προσωπικό της, με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση αυτή έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση Η/Υ ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.
- 27.** Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς για παιδιά του προσωπικού της επιχείρησης, μόνο που θα πρέπει η απόδειξη παροχής υπηρεσιών να εκδίδεται προς την επιχείρηση και στην αιτιολογία να αναφέρονται και τα στοιχεία του τέκνου.
- 28.** Τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλει η επιχείρηση σε εργαζομένους της, επειδή είχαν εξαιρετικές επιδόσεις στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι 3.000 ευρώ για κάθε εργαζόμενο. Ως αποδεικτικό της εξαιρετικής επίδοσης μπορεί να είναι π.χ. το πιστοποιητικό της αναλυτικής βαθμολογίας, η χορήγηση υποτροφίας από το εκπαιδευτικό ίδρυμα ή από κάποιον άλλο φορέα.
- 29.** Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για να αγοράσει ειδική ενδυμασία στο προσωπικό της, η οποία για λόγους υγιεινής, ασφάλειας και ομοιόμορφης εμφάνισης, επιβάλλεται ως απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του (π.χ. η αγορά ειδικής ενδυμασίας για τους χημικούς ή παρασκευαστές στις βιομηχανίες, για το νοσηλευτικό προσωπικό στις κλινικές, για το προσωπικό εργαστηρίων στα αρτοποιεία, ζαχαροπλαστεία, για όλο το προσωπικό στα ξενοδοχεία κ.λπ.).
- 30.** Οι παροχές σε είδος που καθορίζονται από τον ίδιο τον εργοδότη επειδή το θέλει ο ίδιος και χορηγούνται αυτούσιες στο προσωπικό, όπως είναι π.χ. η χορήγηση τροφής (ελαφρό γεύμα, γεύμα, δείπνο) κατά τη διάρκεια του ημερίσιου εργάσιμου χρόνου και κατά την ώρα του διαλείμματος, ανεξάρτητα αν ο χρόνος του

διαλείμματος είναι αμοιβόμενος, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε εισφορές στο Ι.Κ.Α. ή σε άλλους οργανισμούς. Εκπίπτουν όμως ως παραγωγικές και λειτουργικές δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

31. Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι και ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν της επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι το ποσό που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Για να αναγνωριστούν τα ποσά αυτά φορολογικά ως δαπάνη, θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

3.1.4 60.05 Αποζημιώσεις απόλυσης ή εξόδου από την επιχείρηση

1. Η αποζημίωση που καταβάλλεται σε μερικούς ή σε όλους τους υπαλλήλους που αποχωρούν από την επιχείρηση λόγω συνταξιοδότησης αναγνωρίζεται, έστω και αν είναι πάνω από τη νόμιμη αποζημίωση του Ν.2112/20, διότι θεωρείται ως παραγωγική δαπάνη με το αιτιολογικό ότι η αυξημένη αποζημίωση των υπαλλήλων που φεύγουν για σύνταξη συμβάλλει στην τόνωση της απόδοσης και της παραγωγικότητας του προσωπικού που παραμένει στην επιχείρηση.
2. Σε περίπτωση που απολύεται κάποιος υπάλληλος και καταβάλλεται σ'αυτόν αποζημίωση λόγω απόλυσης μεγαλύτερη από τη νόμιμη, τότε το ποσό που καταβάλλεται και το οποίο είναι πάνω από τη νόμιμη αποζημίωση θεωρείται ως παραγωγική δαπάνη, με το σκεπτικό ότι δημιουργεί κίνητρο για μεγαλύτερη αποδοτικότητα και συμβάλλει έτσι στην επαύξηση του

ενδιαφέροντος του προσωπικού για προώθηση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των κερδών της.

3.2 61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

Στο λογ/μό 61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ, καταχωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλονται σε τρίτους (δηλαδή, όχι για εργασίες που προσφέρονται από το προσωπικό της επιχείρησης που συνδέεται μ'αυτήν με σχετική σύμβαση εξαρτημένης εργασίας). Τέτοιες αμοιβές είναι αυτές που καταβάλλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες (γιατρούς, δικηγόρους, λογιστές, κ.λπ.), σε μέλη του Δ.Σ., για προμήθειες, για επεξεργασίες (εργασίες φασόν) κ.λπ. Σε άλλες περιπτώσεις γίνεται παρακράτηση φόρου 20% και σε άλλες περιπτώσεις δεν γίνεται παρακράτηση φόρου, αλλά σε όλες όμως τις περιπτώσεις αναγνωρίζονται οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων ως δαπάνες παραγωγικές και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον και όταν πραγματοποιούνται για τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης.

Αμέσως παρακάτω, ακολουθούν περιπτώσεις αμοιβών και εξόδων που έχουν δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης:

3.2.1 61.00 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκειμένες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος

1. Όταν υπάλληλος μιας εταιρείας είναι συγχρόνως και ελεύθερος επαγγελματίας (π.χ. λογιστής, δικηγόρος, κ.λπ), τότε για την αμοιβή που παίρνει ο υπάλληλος αυτός με την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία εκδίδει απόδειξη παροχής υπηρεσιών.
2. Για την αμοιβή του συγγραφέα που είναι υπάλληλος και δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία, εκδίδεται από την

επιχείρηση απόδειξη του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. και γίνεται και παρακράτηση φόρου 20%.

3. Η αμοιβή του ελεύθερου επαγγελματία, καθώς και η αμοιβή και τα έξοδα του συμβολαιογράφου, με την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί η νόμιμη απόδειξη παροχής υπηρεσιών.
4. Η αμοιβή του ορκωτού ελεγκτή, που ελέγχει υποκατάστημα πολυεθνικής επιχείρησης στην Ελλάδα, αναγνωρίζεται κατά ένα μέρος μόνο που είναι ανάλογο με τη συμμετοχή του στα γενικά έξοδα διαχείρισης του κεντρικού καταστήματος.
5. Οι αμοιβές για έρευνα, μελέτη και εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος της εταιρείας.
6. Η τυχόν δαπάνη που καταβάλλεται ως αμοιβή σε μηχανικό για την τεχνική μελέτη και την έκδοση άδειας οικοδομής, έστω και αν η ανέγερση της οικοδομής μταιώνεται.
7. Οι δαπάνες για μελέτες, που αφορούν τη ζήτηση ή μακροπρόθεσμο πρόγραμμα, την ίδια χρήση που έγιναν.
8. Ο γιατρός που συνεργάζεται με διαγνωστικό κέντρο, όταν εισπράττει ποσά από τους ασθενείς, εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, διότι θεωρούνται τα ποσά αυτά ως έσοδα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματός του. Στη συνέχεια, όταν τα ποσά αυτά τα δίνει στην εταιρεία – διαγνωστικό κέντρο, τότε η εταιρεία θα πρέπει να εκδόσει προς τον γιατρό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ), με περιγραφή της συγκεκριμένης εργασίας. Το ποσό που αναγράφεται στο Τ.Π.Υ. αναγνωρίζεται ως δαπάνη προς έκπτωση από το γιατρό.
9. Οι δαπάνες για επιστημονική και τεχνολογική έρευνα, κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται, εκτός αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οπότε αποσβένονται σε 3 χρόνια.
10. Όταν ο δικηγόρος αποκτά εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (Ζ΄ πηγής) καθώς και από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ΄ πηγής), τότε οι δαπάνες του μερίζονται πρώτα με βάση τα ακαθάριστα έσοδα

που προκύπτουν από την κάθε πηγή εισοδήματος και στη συνέχεια αφαιρείται ως ποσό δαπάνης μόνο το ποσοστό που αναλογεί στα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος.

11. Οι δαπάνες που καταβάλλονται από δικηγόρο σε άλλους δικηγόρους για να τον καλύψουν και να τον εκπροσωπήσουν σε Διοικητικά δικαστήρια.

3.2.2 61.01 Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος

1. Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται κατά τη διάρκεια της χρήσης στα μέλη του Δ.Σ., καθώς επίσης και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους των ιδρυτικών τίτλων και στους προνομιούχους μετόχους.
2. Οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. τα οποία δεν είναι ασφαλισμένα στο Ι.Κ.Α. αλλά σε οποιοδήποτε άλλο ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. Από 1-1-2003 και μετά εξομοιώνονται και οι μισθοί των εταίρων Ε.Π.Ε. με τους μισθούς των μελών Δ.Σ. Α.Ε.
3. Οι αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες, που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. Α.Ε., μόνο εφόσον έχει προεγκρίνει τη σχετική σύμβαση μίσθωσης εργασίας η Γενική Συνέλευση των μετόχων.
4. Οι αμοιβές που καταβάλλονται από Α.Ε. σε ελεγκτές οικονομολόγους που δεν ασκούν το επάγγελμα του ελεύθερου επαγγελματία, και εφόσον οι αμοιβές τους ως ελεγκτές δεν ξεπερνούν συνολικά μέσα στο ίδιο έτος το ποσό των 3.000 ευρώ.
5. Οι αμοιβές μηχανικών για τις υπηρεσίες που παρέχουν στην επιχείρηση και εφόσον οι αμοιβές αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος οικοδομής. Τέτοιες αμοιβές είναι αυτές που καταβάλλονται π.χ. για σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, για επιμετρήσεις σε οικόπεδα, για οριοθετήσεις κ.λπ.

6. Οι αμοιβές λογιστών όταν δεν ανήκουν στο προσωπικό και εφόσον έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στοιχείο του Κ.Β.Σ. (Α.Π.Υ). Όταν η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, τότε οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται και επιβάλλεται πρόστιμο στο λογιστή μέχρι το ¼ των ετήσιων αποδοχών του.

3.3 62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

Στο λογ/μό 62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται για ενοίκια, για ασφάλιστρα, για ΔΕΗ, ΟΤΕ, ύδρευση, για αποθήκευτρα, επισκευές και συντηρήσεις κ.λπ. Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογ/μό αυτό αναγνωρίζονται φορολογικά ως παραγωγικές δαπάνες και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της ίδιας χρήσης, εφόσον πραγματοποιούνται για τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης.

Παρακάτω ακολουθούν οι δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης:

3.3.1 62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής

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

3.3.2 62.02 Ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας

Η δαπάνη ύδρευσης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

3.3.3 62.03 Τηλεπικοινωνίες

(τηλεφωνικά, ταχυδρομικά, κ.λπ)

1. Οι δαπάνες ταχυδρομικών υπηρεσιών.
2. Τα ποσά που καταβάλλονται στα ΕΛ.ΤΑ. για να αγοραστούν γραμματόσημα, με το έντυπο «ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΠΟΣΟΥ» που εκδίδεται από τα ΕΛ.ΤΑ.
3. Τα έξοδα τηλεφώνου, άσχετα αν ο λογαριασμός από τα τηλέφωνα αυτά ερχόταν σε άλλο όνομα (π.χ. στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου εκμισθωτή κ.λπ). Αυτό γίνεται, διότι τα τηλέφωνα αυτά χρησιμοποιούσε η συγκεκριμένη επιχείρηση και κατά συνέπεια για την επιχείρηση αυτή ήταν παραγωγική δαπάνη που συνέβαλε στην απόκτηση εισοδήματος.
4. Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων της. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση μόνο το 50% από ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

3.3.4 62.04 Ενοίκια

(έξοδα από ενοίκια, μισθώματα από κτίρια, μηχανήματα, leasing, κ.λπ)

1. Τα μισθώματα, δηλαδή τα ενοίκια που καταβάλλει ο μισθωτής, μετά από σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, στην εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, όταν τα μισθώματα αυτά αφορούν φορτηγά αυτοκίνητα ή λεωφορεία, αναγνωρίζονται και εκπίπτουν στο συνολό τους. Όταν όμως τα μισθώματα αυτά αφορούν ΙΧΕ αυτοκίνητα, τότε εκπίπτουν μόνο κατά το 60% εφόσον το ΙΧΕ

αυτοκίνητο είναι μέχρι 1600 κ.ε. ή μόνο κατά το ποσοστό 25% εφόσον το ΙΧΕ αυτοκίνητο πάνω από 1600 κ.ε.

2. Τα ενοίκια για κτίρια ή μηχανήματα κ.λπ. που καταβάλλει ο μισθωτής, μετά από σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, στην εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης.
3. Το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου με β' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ., μόνο στην περίπτωση που καταχωρείται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, το αργότερο μέσα στον επόμενο μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
4. Το μίσθωμα που καταβάλλει ελληνική αεροπορική εταιρεία σε εξωχώρια εταιρεία για την εκμίσθωση αεροσκαφών τα οποία είναι νηολογημένα στην Ελλάδα και εκτελούν δημόσιες αερομεταφορές στο εσωτερικό της χώρας και στο εξωτερικό.
5. Τα ενοίκια κτιρίων, μηχανημάτων και λοιπών κινητών πραγμάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.
6. Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για ενοίκιο γραφείου του συλλόγου των υπαλλήλων της, για ψυχαγωγικά προγράμματα του ίδιου συλλόγου και ποσά για παραθερισμό των τέκνων των υπαλλήλων της, καθώς και η έκτακτη οικονομική ενίσχυση σε συνταξιούχους υπαλλήλους της στις γιορτές Χριστουγέννων και Πάσχα, διότι αποτελούν κίνητρο για αύξηση της αποδοτικότητας των υπαλλήλων με απότερο σκοπό την αύξηση του κέρδους της επιχείρησης.

Σημειώσεις:

α) Όταν προεξοφλούνται μισθώματα leasing, τότε εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τα μισθώματα εκείνα που αντιστοιχούν στην τρέχουσα χρήση με βάση τη σύμβαση. Τα μισθώματα που προεξοφλούνται καιβαρύνουν τις επόμενες χρήσεις, θα εκπέσουν αντίστοιχα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που αφορούν.

β) Τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για αυτοκίνητο που ανήκει 50% σε δύο ελεύθερους επαγγελματίες (π.χ. δικηγόρους) που το χρησιμοποιούν από κοινού ηγια τις επαγγελματικές τους ανάγκες, εκπίπτουν κατά ποσοστό 50% για το καθένα.

3.3.5 62.05 Ασφάλιστρα

(Ασφάλιστρα πυρός, μεταφορικών μέσων, κ.λπ.)

1. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η ανώνυμη εταιρεία για να ασφαλιστεί η σύνταξη στους διευθύνοντες συμβούλους της και στα πρόσωπα που νόμιμα την εκπροσωπούν.
2. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η επιχείρηση για να αγοράσει μηχανήματα από το εξωτερικό με σκοπό να επεκτείνει τις εγκαταστάσεις της που ήδη λειτουργούν (π.χ. δημιουργία δευτέρου εργοστασίου κ.λπ).
3. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρείες για να ασφαλίσουν τα περιουσιακά τους στοιχεία.
4. Τα ασφάλιστρα πυρός, τα ασφάλιστρα για τα μεταφορικά μέσα και τα ασφάλιστρα για τις μεταφορές.

3.3.6 62.06 Αποθήκευτρα

Οι δαπάνες για αποθήκευση και για φύλαξη των προϊόντων, εμπορευμάτων, κ.λπ.

3.3.7 62.07 Επισκευές και συντηρήσεις

(Επισκευές σε κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα, εμπορεύματα, κ.λπ)

Υπάρχει διαφορά μεταξύ των δαπανών επισκευής και συντήρησης και των δαπανών βελτίωσης. Δαπάνες επισκευής είναι εκείνες που γίνονται για να επανέλθουν τα περιουσιακά στοιχεία που τυχόν υπέστησαν βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική καλή τους κατάσταση και αναγνωρίζονται φορολογικά ως δαπάνη παραγωγική που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Δαπάνες συντήρησης (μηχανημάτων, εγκαταστάσεων, κ.λπ) είναι εκείνες που γίνονται για να διατηρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης σε καλή κατάσταση και για να προληφτούν και να παπεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις τους από τη χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου και εκπίπτουν ως παραγωγικές δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Επίσης **δαπάνες εκπιπτόμενες** είναι:

1. Η επισκευή και η αποκατάσταση των φθορών και ζημιών σε πυθμένες καθώς και οι σωληνώσεις σε εγκαταστάσεις.
2. Τα έξοδα επισκευής σε μισθωμένο ακίνητο (όπως είναι π.χ. οι ελαιοχρωματισμοί κ.λπ).
3. Η αμοιβή στα διάφορα συνεργεία για την επισκευή μηχανημάτων, εφόσον στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εκδίδονται, προσδιορίζονται επακριβώς οι υπηρεσίες που παρέχονται, χωρίς να χρειάζεται επιπλέον και περιγραφή των μηχανημάτων που επισκευάζονται με τα τυχόν ατομικά τους χαρακτηριστικά.
4. Οι δαπάνες λειτουργίας κ.λπ. που πραγματοποιούν επιχειρήσεις για τα δίκυκλα μοτοποδήλατά τους που χρησιμοποιούν για την εκτέλεση του σκοπού τους.

5. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης σε μισθωμένα από εταιρείες ενοικίασης Ι.Χ.Ε. αυτοκίνητα, μέχρι το ποσοστό 60% για Ι.Χ.Ε αυτοκίνητα μέχρι 1.600 κ.ε. και μέχρι 25% για Ι.Χ.Ε αυτοκίνητα με μεγαλύτερο κυβισμό.
6. Οι δαπάνες για προσθήκες και βελτιώσεις που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένονται ισόποσα.
7. Οι δαπάνες βελτίωσης (γυψοσανίδες, ηλεκτρική εγκατάσταση, κ.λπ) που πραγματοποίησε η επιχείρηση σε μισθωμένο ακίνητο.
8. Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που κάνουν οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ενοικίαση (εκμίσθωση) Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων τους, καθώς και οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητα τους αποκλειστικά για να εκπαιδεύουν υποψήφιους οδηγούς. (εκπίπτουν ολόκληρες)
9. Οι δαπάνες συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων ιδιοκτησίας μετόχων Α.Ε., τα οποία χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της Α.Ε., εφόσον το δικαίωμα χρησιμοποίησής τους προκύπτει από έγγραφες σύμβασης μίσθωσης των αυτοκινήτων αυτών και εφόσον έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται μίσθωμα.

3.4 63 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση (όπως είναι π.χ. τα τέλη κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, οι δημοτικοί φόροι, το χαρτόσημο κερδών, τα χαρτόσημα δανείων, ο ΦΠΑ που δεν εκπίπτει, κ.λπ). Οι φόροι και τέλη και τα δικαιώματα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρονιάς εκείνης που καταβάλλονται.

Οι κάθε είδους φόροι – τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση θεωρούνται ως παραγωγικές δαπάνες και φορολογικά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, κατά το χρόνο

που καταβάλλονται στο Δημόσιο ή στους τρίτους. Δεν εκπίπτουν οι κάθε είδους φόροι που καταβάλλονται από την επιχείρηση αλλά βαρύνουν όμως τρίτους, εκτός μόνο από τον ειδικό φόρο τραπεζικών που αφορά μετοχικούς τίτλους, ο οποίος εκπίπτει. Δηλαδή, εκπίπτει ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, τα τέλη χαρτοσήμου λόγω αγοράς αγαθών από ιδιώτες, το τέλος για ψυχαγωγικά τεχνικά παιχνίδια, κ.λπ. Δεν εκπίπτει όμως ο φόρος εισοδήματος, οι παρακρατούμενοι φόροι διότι βαρύνουν τους τρίτους, αλλά ούτε και η προκαταβολή φόρου διότι είναι απαίτηση από το Δημόσιο και συγχρόνως ποσό που θα συμψηφιστεί με το φόρο εισοδήματος της επόμενης χρονιάς.

Αμέσως παρακάτω, ακολουθούν και διάφοροι άλλοι φόροι – τέλη οι οποίοι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης:

1. Η εισφορά δακοκτονίας (αφορά γεωργικές επιχειρήσεις).
2. Το χαρτόσημο συναλλαγματικών
3. Το χαρτόσημο των μισθωμάτων.
4. Οι φόροι – τέλη που προκύπτουν μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται όταν μετατρέπεται Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. σε Α.Ε. ή γίνεται συγχώνευση Α.Ε.
5. Τα ανταποδοτικά τέλη υπέρ της Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις.
6. Το ετήσιο ψυχαγωγικό τέλος που καταβάλλεται κάθε χρόνο από τις επιχειρήσεις με παιγνιόχαρτα.

3.5 64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

Στο λογαριασμό 64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ, καταχωρούνται όλα τα κατ'είδος έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6. Τέτοια έξοδα είναι τα έξοδα μεταφοράς, τα έξοδα εκθέσεων,

τα έξοδα ταξιδίων, οι δωρεές, η γραφική ύλη, τα υλικά καθαριότητας, τα έξοδα δημοσιεύσεων, τα υλικά φαρμακείου, κ.λπ.

Πολλά ποσά, από αυτά που καταχωρούνται στο λογαριασμό 64, αμφισβητούνται και δε γίνονται αποδεκτά προς έκπτωση από τη φορολογική αρχή καθώς και από τα διάφορα δικαστήρια. Γι'αυτό το λόγο, δίνονται πιο κάτω διάφορες περιπτώσεις, για τις οποίες αποφάνθηκαν τα δικαστήρια, έτσι ώστε να γίνεται γνωστό ποιά ποσά από αυτά που καταχωρούνται στο λογαριασμό 64 είναι δυνατόν να αμφισβητηθούν από το φορολογικό ελεγκτή και να μην γίνει αποδεκτή η έκπτωση τους, έτσι ώστε τα ποσά που καταχωρούνται στο λογ/μό 64 να θεωρούνται ως παραγωγικές δαπάνες και φορολογικά αναγνωρίσιμες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Οι κυριότερες από τις περιπτώσεις που αποφάνθηκαν τα φορολογικά δικαστήρια ότι θεωρούνται δαπάνες φορολογικά αναγνωρίσιμες, αναφέρονται παρακάτω:

3.5.1 64.00 Έξοδα μεταφορών

(καύσιμα, έξοδα μεταφοράς προσωπικού και αγαθών, διόδια, κ.λπ)

1. Το μηνιαίο ποσό που καταβάλλει η επιχείρηση σε ορισμένους υπαλλήλους της για να καλυφθούν τα πάγια έξοδα των αυτοκινήτων τους (π.χ. ασφάλιστρα, τέλη κυκλοφορίας, κ.λπ), για ταχύτερη και αποδοτικότερη διεξαγωγή των εργασιών της.
2. Τα έξοδα κίνησης, εφόσον καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά, που να αποδεικνύουν την καταβολή τους και ότι έγιναν για λογαριασμό της επιχείρησης.
3. Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να μεταφέρει στην Ελλάδα φυσικό αέριο.

4. Τα έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων (μισθωμένα λεωφορεία).
5. Τα έξοδα μεταφοράς υλικών αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων.
6. Τα έξοδα κίνησης μεταφορικών μέσων της ίδιας της επιχείρησης.

3.5.2 64.01 Έξοδα ταξιδίων

(Έξοδα για ταξίδια στο εσωτερικό και εξωτερικό, για μετακίνηση προσωπικού, κ.λπ)

1. Τα οδοιπορικά – εστιατόρια κ.λπ, μόνο αν πραγματοποιούνται στα πλαίσια της λειτουργίας της επιχείρησης και όχι για τον επιχειρηματία και αν φέρουν μια απλή απόδειξη του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. επισυνάπτοντας στην απόδειξη αυτή τις τυχόν αποδείξεις του σέρβις κ.λπ.
2. Τα έξοδα ταξιδίων στο εξωτερικό, εφόσον καλύπτονται στο σύνολό τους από νόμιμα παραστατικά στοιχεία που εκδίδονται στη χώρα του εξωτερικού, τα οποία επισυνάπτονται σε μια απλή απόδειξη δαπάνης του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ.
3. Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδίων που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι και ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδίου να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης και μέχρι το ποσό που αντιστοιχεί στο κόστος της διαμονής.

3.5.3 64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης

(Διαφημίσεις, φωτεινές επιγραφές, δώρα σε συνεργάτες, έξοδα συνεδρίων, φιλοξενίας, προβολής, δείγματα, κ.λπ)

1. Οι δαπάνες για εξωτερικό φωτισμό, για δαπάνες διαμόρφωσης, για διαφημιστικές πινακίδες, κ.λπ., που γίνονται σε τρίτους οι οποίοι πωλούν αποκλειστικά τα προϊόντα της επιχείρησης.
2. Τα ποσά που καταβάλλονται για δώρα σε συνεργάτες, πελάτες, αντιπροσώπους, κ.λπ., διότι έχουν τελικό στόχο την αύξηση του κέρδους και την προώθηση των εργασιών της επιχείρησης. Η παραγωγικότητα της δαπάνης αγοράς των δώρων μπορεί να διαπιστωθεί και από τη σχέση που έχουν τα δώρα με τους σκοπούς της επιχείρησης.
3. Τα δώρα που κάνει η επιχείρηση στους πελάτες της, εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβληθεί το δημοτικό τέλος που αναλογεί στη συνολική αξία των δώρων αυτών. Όμως η δαπάνη αυτή δεν μπορεί να ξεπερνάει τα 15 ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.
4. Οι δαπάνες για βραβεία σε πρατηριούχους (που δεν είναι υπάλληλοι), γιατί γίνονται με σκοπό την αύξηση των εσόδων της επιχείρησης.
5. Τα ποσά που καταβάλλονται για ψυχαγωγία πελατών.
6. Τα ποσά που καταβάλλονται ως έξοδα φιλοξενίας σε τουριστικούς πράκτορες ή συνεργάτες, διότι συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση της επιχείρησης και την αύξηση του κέρδους.
7. Τα έξοδα φιλοξενίας για μέλη του προσωπικού.
8. Τα έξοδα διαφήμισης σε ραδιόφωνα, τηλεοράσεις, εφημερίδες και περιοδικά, μόνο αν έχει καταβληθεί ο ειδικός φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων και το αγγελιόσημο ανάλογα.

9. Τα ποσά που διατέθηκαν για να αγοραστούν δώρα, εισιτήρια, προσκλήσεις, λαχεία ή δώρα σε αθλητικά σωματεία, συλλόγους, κ.λπ.
10. Οι χορηγίες σε ιατρικά συνέδρια, σε αθλητικά σωματεία, σε πολιτιστικούς ομίλους, κ.λπ., γιατί υποκρύπτεται κάποια προβολή και διαφήμιση για την επιχείρηση που κάνει τις χορηγίες. Τότε θα πρέπει να εκδοθεί τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από το πρόσωπο που δέχεται τη χορηγία, που να είναι ίσο με το ποσό της χορηγίας.
11. Το ποσό που αφορά έξοδα για δεξίωση που έγινε επειδή αποχώρησε ο γενικός διευθυντής και ήρθε άλλος στη θέση του.
12. Οι δαπάνες που γίνονται για να οργανωθούν ενημερωτικές ημερίδες και συναντήσεις για τους εργαζόμενους ή τους πελάτες της.
13. Τα έξοδα για συμμετοχή σε σεμινάρια.
14. Τα ποσά που καταβάλλονται για αγορά αναψυκτικών, που θα χρησιμοποιηθούν από τα μέλη του Δ.Σ.
15. Τα ποσά που καταβάλλονται για ψυχαγωγία των πελατών και του προσωπικού, καθώς και για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και ασφάλιστρα ζωής για το προσωπικό, αρκεί να έχουν κάποια λογική αναλογία με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.
16. Τα ποσά που καταβάλλονται για να χορηγηθούν υποτροφίες σε αριστούχους άπορους σπουδαστές, εφόσον είναι ποσά εύλογα και ανάλογα με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης, διότι τότε τα ποσά αυτά θεωρούνται ως μικροβοηθήματα.
17. Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε επιχειρήσεις SUPER MARKET για να τοποθετηθούν τα εμπορεύματά τους σε ειδικά ράφια – εμφανή σημεία, εφόσον πληρωθεί το τέλος διαφήμισης.

- 18.** Τα έπαθλα σε χρήμα ή σε είδος που καταβάλλουν οι τηλεοπτικές επιχειρήσεις σ' αυτούς που συμμετέχουν στα τηλεοπτικά παιχνίδια τους.
- 19.** Οι δαπάνες διαφήμισης που πραγματοποιούν συνδρομητικοί τηλεοπτικοί σταθμοί μέσω των τηλεοπτικών σταθμών ή μέσω του γραπτού τύπου για τα κωδικοποιημένα προγράμματά τους.
- 20.** Η δαπάνη αγοράς υλικών συσκευασίας (τσάντες, χαρτί περιτυλίγματος, κ.λπ), πάνω στα οποία αναγράφονται τα στοιχεία της επιχείρησης και τα πωλούμενα από αυτήν προϊόντα, χωρίς να αναζητείται αποδεικτικό για την καταβολή δημοτικού τέλους διαφήμισης.
- 21.** Ο τιμοκατάλογος που αποστέλλεται από την επιχείρηση σε εμπόρους για να γνωρίζουν έτσι τα πωλούμενα είδη της (βιβλία, CD, κ.λπ) και να υποβάλλουν στη συνέχεια τις παραγγελίες τους.
- 22.** Η δαπάνη για τη διανομή CD τα οποία είναι ένθετα σε περιοδικά.
- 23.** Οι δαπάνες κατασκευής διαφημιστικών πινακίδων και σημαίων που πραγματοποιεί εταιρεία πετρελαιοειδών και τοποθετεί στα πρατήρια τρίτων που εμπορεύονται δικά της προϊόντα, οι οποίες δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης.
- 24.** Η δαπάνη διαφήμισης εισαγόμενων αγαθών που γίνεται στο εσωτερικό της χώρας.

3.5.4 64.03 Έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων

Τα έξοδα για εκθέσεις, επιδείξεις, κ.λπ., εφόσον υπάρχουν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

3.5.5 64.05 Συνδρομές – Εισφορές

(σε εφημερίδες, περιοδικά, επαγγελματικές οργανώσεις, κ.λπ.)

1. Οι εισφορές που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης, διότι η καταβολή αυτή είναι υποχρεωτική.
2. Οι συνδρομές σε επιστημονικά περιοδικά που έχουν σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης.
3. Οι συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις που ανήκει η επιχείρηση.
4. Οι εισφορές εγγραφής στον Οργανισμό Διεθνούς Οικονομικής Συνεργασίας.
5. Μικροποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε σύλλογο συνταξιούχων υπαλλήλων της για να αντιμετωπιστούν με τον τρόπο αυτό έκτακτες ανάγκες του συλλόγου αυτού.

3.5.6 64.06 Δωρεές – Επιχορηγήσεις

(δωρεές και επιχορηγήσεις για κοινωφελείς σκοπούς, κ.λπ.)

- Τα ποσά που καταβάλλονται ως δωρεές σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς.
- Οι δωρεές σε χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στο Δημόσιο, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά κι δημοτικά ιδρύματα και τ νοσοκομεία που είναι Ν.Π.Ι.Δ. και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.
- Οι μικροδωρεές και τα μικροβοηθήματα που κρίνονται εύλογα και ανάλογα με τη φύση της επιχείρησης και τον κύκλο εργασιών της, εφόσον φυσικά συνοδεύονται και με τα νόμιμα δικαιολογητικά.

- Τα δώρα που παρέχονται σε οικογένεια θανόντος, διότι έχουν απώτερο σκοπό την απόκτηση κέρδους.
- Οι χορηγίες για τις οποίες δεν υποκρύπτεται κανένα είδος αντιπαροχής από αυτόν που δέχεται τις χορηγίες.
- Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις μέχρι το ποσοστό 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν στους ισολογισμούς τους, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, τα οποία επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς και ορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού.
- Τα είδη διατροφής που δωρίζονται από τις επιχειρήσεις, οι οποίες παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά, προς το ίδρυμα «Τράπεζα Τροφίμων – Ίδρυμα για την καταπολέμηση της πείνας». Ως αξία, για τα δωριζόμενα είδη διατροφής, λαμβάνεται το κόστος απόκτησης ή παραγωγής τους και εκδίδεται δελτίο αποστολής και στοιχείο αυτοπαράδοσης.
- Οι δωρεές κινητών μνημείων στο δημόσιο ή σε μουσεία, μέχρι 15% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών του ισολογισμού.
- Τα ιατρικά μηχανήματα και τα ασθενοφόρα αυτοκίνητα που δωρίζονται στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και στα νοσοκομεία που αποτελούν Ν.Π.Ι.Δ. και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.
- Οι χρηματικές δωρεές που καταβάλλονται στα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο της Κωνσταντινούπολης, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά μονή Σινά, τα ημεδαπά Ν.Π.Δ.Δ., τα ημεδαπά Ν.Π.Ι.Δ. τα οποία

επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς, τα ερευνητικά κέντρα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και τα αθλητικά σωματεία που είναι αναγνωρισμένα από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού.

- Τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται από τις τεχνικές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. στην τράπεζα για τους σεισμοπαθείς.
- Οι χρηματικές δωρεές προς την Ύπατη Αρμοστεία των Ηνωμένων Εθνών για τους πρόσφυγες.
- Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις ως δωρεές στα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι Ν.Π.Ι.Δ. και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και στο Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.
- Οι δωρεές χρηματικών ποσών που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις στις Σχολικές Επιτροπές.
- Η δωρεάν διάθεση εμπορεύσιμων αγαθών στους πελάτες ως επιβράβευση για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις των αγαθών της επιχείρησης από αυτούς.

3.5.7 64.07 Έντυπα και γραφική ύλη

Για αγορά μη εμπορεύσιμων αγαθών (π.χ. για αγορά γραφικής ύλης, κ.λπ.) μέχρι 50 ευρώ για κάθε συναλλαγή, μπορεί να καταχωρηθεί και να εκτέσει η δαπάνη ως φορολογικά αναγνωρίσιμη χωρίς τιμολόγιο αλλά με απλή απόδειξη λιανικής πώλησης. Για ποσό που ξεπερνά τα 50 ευρώ πρέπει να υπάρχει το προβλεπόμενο από το νόμο δικαιολογητικό.

3.5.8 64.08 Υλικά άμεσης ανάλωσης

(Καυσιμά και υλικά θέρμανσης, υλικά καθαριότητας, φαρμακείου, κ.λπ.)

Τα καύσιμα και τα υλικά θέρμανσης, καθώς και τα υλικά καθαριότητας και του φαρμακείου, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον υπάρχει για την κάθε περίπτωση το προβλεπόμενο δικαιολογητικό στοιχείο.

3.5.9 64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων

(ισολογισμών, προσκλήσεων, αγγελιών, ανακοινώσεων, κ.λπ.)

Τα έξοδα για δημοσιεύσεις ισολογισμών στο Φ.Ε.Κ., για προσκλήσεις συμμετοχής στη Γενική Συνέλευση, καθώς και τα έξοδα δημοσίευσης αγγελιών και ανακοινώσεων της επιχείρησης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

3.5.10 64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων

Η ζημία που προκύπτει από την πώληση μετοχών ή ομολόγων μπορεί να δικαιολογηθεί με οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. πινακίδια αγοράς και πώλησης, συμφωνητικά μεταβίβασης, κ.λπ.).

3.5.11 64.98 Διάφορα έξοδα

Τα κοινόχρηστα σε γραφεία, καταστήματα, κ.λπ., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

3.6 65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

Στο λογ/μό 65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ, καταχωρούνται όλων των μορφών οι τόκοι και συναφή έξοδα (π.χ. τόκοι δανείων, έξοδα τραπεζής, προμήθειες εγγυητικών επιστολών, κ.λπ.), και όσα ποσά από αυτά είναι δουλευμένα εκπίπτουν από ακαθάριστα έσοδα.

Οι τόκοι δανείων αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον τα αντίστοιχα δάνεια λαμβάνονται στο όνομα της επιχείρησης και χρησιμοποιούνται για να καλύψουν τις οικονομικές ανάγκες της και όχι ανάγκες του επιχειρηματία.

Οι τόκοι δανείων ή πιστώσεων της επιχείρησης που είναι δουλευμένοι, όπως επίσης και οι τόκοι υπερημερίας που προέρχονται από δάνεια ή από πιστώσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης.

Παρακάτω γίνεται αναφορά των περιπτώσεων των τόκων που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων:

1. Οι τόκοι που καταβάλλονται σε κατόχους προνομιούχων μετοχών μιας Α.Ε., ακόμα και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν κέρδη.
2. Οι τόκοι δανείου, που παίρνει μια επιχείρηση για να αγοράσει άλλη επιχείρηση ή για να συμμετάσχει στην αύξηση κεφαλαίου άλλης επιχείρησης.
3. Οι τόκοι δανείου που συνολογήθηκε με σκοπό την επέκταση εγκαταστάσεων λειτουργούσας επιχείρησης (αγορά μηχανημάτων από το εξωτερικό για τη δημιουργία δεύτερου εργοστασίου).
4. Οι τόκοι δανείων για αγορά ακινήτων από νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί, υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις), καθόσον πρόκειται για απόκτηση περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης του ακινήτου, αφού το εισόδημα αυτών των νομικών προσώπων σε

κάθε περίπτωση θεωρείται περιεχόμενο από εμπορικές επιχειρήσεις.

5. Οι τόκοι δανείων που χορηγούνται στους συγγραφείς – καθηγητές Α.Ε.Ι. για να εκδώσουν τα πανεπιστημιακά τους συγγράμματα.
6. Οι δουλευμένοι τόκοι δανείου, το οποίο λαμβάνει ημεδαπή Α.Ε. για να συστήσει θυγατρική εταιρία στην αλλοδαπή, καθώς και για να εξαγοράσει ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις.
7. Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου, το οποίο λαμβάνει επιχείρηση για να αγοράσει τις μετοχές ημεδαπής Α.Ε.
8. Οι τόκοι υπερημερίας που προέρχονται από καθυστέρηση οφειλής δανείου ή πίστωσης.
9. Οι προμήθεια και τα προεξοφλητικά έξοδα (τόκοι) που χρεώνουν οι τράπεζες, όταν προεξοφλούν τις δόσεις από κάρτες πελατών Α.Ε.

3.7 66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Στο λογ/μό αυτό καταχωρούνται οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων που είναι ιδιοκτησίας της επιχείρησης. Οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται φορολογικά ως παραγωγική δαπάνη και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον έγιναν αντίστοιχες οριστικές εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης. Πάγια μέχρι 600 ευρώ μπορούν να αποσβένονται εξολοκλήρου μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν ή που τέθηκαν σε λειτουργία.

Οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές από αυτές επιχειρήσεις, για τα καινούρια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1/1/98 και μετά μπορούν να εφαρμόζουν τη σταθερή ή τη φθίνουσα

μέθοδο αποσβέσεων, ενώ σε όλες τις άλλες περιπτώσεις εφαρμόζεται μόνο η σταθερή μέθοδος αποσβέσεων.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αρχίζουν να αποσβένονται από το μήνα που μπαίνουν για πρώτη φορά σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο χωριστά (αρχική αξία, αποσβέσεις, αναπόσβεστη αξία), εκτός από τα έπιπλα, στα οποία οι αποσβέσεις μπορούν να υπολογίζονται κατά συντελεστή απόσβεσης χωριστά (π.χ. για όλα τα έπιπλα με τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης συνολικά κ.λπ., και όχι κατά τραπέζι ή κατά καρέκλα χωριστά). Οι τακτικές αποσβέσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα αν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής ή όχι.

Τα εργαλεία που αγοράζονται και χρησιμοποιούνται ως ανταλλακτικά στα μηχανήματα, τόσο στις επιχειρήσεις, όσο και στα ελευθέρια επαγγέλματα, αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν αυτά.

Οι επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά (π.χ. ξενοδοχεία, εστιατόρια, ενοικιάσεις αυτοκινήτων, κ.λπ.) υποχρεούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις για ολόκληρο το έτος (για 12 μήνες).

3.7.1 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων – εγκαταστάσεων κτιρίων – τεχνικών έργων

1. Οι αποσβέσεις στα ακίνητα των επιχειρήσεων υπολογίζονται μόνο πάνω στην αξία των κτισμάτων και όχι πάνω στην αξία των οικοπέδων (διότι τα ακίνητα αποτελούνται από κτίσματα και οικόπεδα).
2. Όταν κατεδαφίζεται κτίριο που δεν έχει αποσβεστεί πλήρως, τότε η αναπόσβεστη αξία αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε μέσα σε 5

χρόνια, αλλά οι αποσβέσεις όμως αυτές δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση. Αντίθετα, τα έξοδα κατεδάφισης αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση και αν γίνεται νέο κτίριο τότε προσαυξάνουν το κόστος του νέου κτιρίου.

3. Τα ποσά που καταβάλλονται για ανακαίνιση, διαρρύθμιση και γενικά για βελτίωση με μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση.
4. Στις περιπτώσεις που οι εταίροι ή οι μέτοχοι εισφέρουν στην εταιρεία τους μόνο τη χρήση ενός ακινήτου (π.χ. ξενοδοχείου, κ.λπ.), τότε η εταιρεία δεν υπολογίζει αποσβέσεις πάνω στην αξία του ακινήτου αυτού και το πάγιο αυτό παρακολουθείται στα βιβλία της επιχείρησης με λογαριασμούς τάξης και όχι ουσίας, διότι η κυριότητα του κτιρίου ανήκει στους εταίρους ή μετόχους.

3.7.2 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού.

1. Όταν το μηχάνημα βρίσκεται σε αδράνεια, τότε δεν υπολογίζονται αποσβέσεις για το διάστημα αυτό, διότι δεν υπάρχει λειτουργική φθορά. Όλο το χρονικό διάστημα που το μηχάνημα επισκευάζεται, υπολογίζονται κανονικά οι αποσβέσεις.
2. Σε εποχιακές επιχειρήσεις (εργοστάσια κονσερβοποιείας, ξενοδοχεία, κ.λπ.), η απόσβεση των παγίων στοιχείων υπολογίζεται για ολόκληρο το χρόνο και αυτό διότι θεωρείται ότι βρίσκονται σε ετοιμότητα για δράση καθόλη τη διάρκεια της χρήσης.
3. Τα καλούπια από πλαστικά ύλη, που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων ως εργαλεία και ανταλλακτικά, αποσβένονται εξολοκλήρου μέσα στη χρήση που πρωτοχρησιμοποιήθηκαν.

3.7.3 66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

1. Τα σεντόνια, οι πετσέτες και τα λοιπά είδη των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων αποσβένονται σε περισσότερες από μία χρήσεις, ενώ όταν χρησιμοποιούνται άλλου είδους επιχειρήσεις αποσβένονται εξολοκλήρου μέσα στην ίδια χρήση που πρωτοχρησιμοποιούνται. Αν όμως η αξία του καθενός από αυτά τα είδη είναι μέχρι 1.200 ευρώ μπορούν να αποσβεστούν εφάπαξ.
2. Τα ποσά που καταβάλλονται για αγορά Η/Υ και λογισμικού που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης για τηλεργασία (δηλαδή να τους χρησιμοποιούν στα σπίτια τους) εκπίπτουν μέσω αποσβέσεων 100% ως δαπάνες στην ίδια χρήση που άρχισαν να χρησιμοποιούνται.
3. Οι δαπάνες για αγορά, εγκατάσταση και για σύνδεση φορολογικών μηχανισμών αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε σε 3 διαχειριστικές χρήσεις ισομερώς.

3.7.4 66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων

1. Τα προγράμματα Η/Υ (software) που εισάγει η επιχείρηση από συγγενείς εταιρείες του εξωτερικού και τα χρησιμοποιεί για ενοικίαση σε τρίτους, έναντι περιοδικού μισθώματος, θεωρούνται για την εκμισθώτρια επιχείρηση πάγια στοιχεία και αποσβένονται με τους νόμιμους συντελεστές απόσβεσης.
2. Οι Η/Υ και τα ηλεκτρονικά συγκροτήματα γενικά, καθώς και τα λογισμικά τους, αποσβένονται με συντελεστή απόσβεσης 30% ή με συντελεστή απόσβεσης 100%.

3.8 68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ

Στο λογαριασμό 68 καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται για το προσωπικό που πρόκειται να αποχωρήσει από την επιχείρηση λόγω σύνταξης, καθώς και οι προβλέψεις για υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων.

Οι επιχειρήσεις μπορούν να σχηματίζουν, στο τέλος της κάθε χρήσης, προβλέψεις φορολογικά αναγνωρίσιμες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης ως παραγωγική δαπάνη, το ανώτερο μέχρι το ποσό που μπορεί να καλύπτει τις αποζημιώσεις που προβλέπεται να καταβληθούν στο προσωπικό εκείνο το οποίο πρόκειται να αποχωρήσει λόγω πλήρους συνταξιοδότησης μέσα στον επόμενο χρόνο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΟΜΑΔΑ 7

4.1 71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

- 71.98 Εκπτώσεις πωλήσεων

Οι εκπτώσεις πωλήσεων που γίνονται σε επόμενες χρήσεις, αναγνωρίζονται ως δαπάνες φορολογικά εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση του πελάτη είναι πραγματική και εκκαθαρισμένη.

4.2 72 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ

- 72.00 Πωλήσεις άχρηστου υλικού

Το ποσό που εισπράττεται από την εκποίηση άχρηστου αγαθού θεωρείται έσοδο και πιστώνεται με αυτό ο αντίστοιχος λογ/μός εσόδων.

4.3 74 ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

- 74.03 Ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις

Τα ποσά που εισπράττει η επιχείρηση μέσω του ΟΑΕΔ για τη δημιουργία νέων θέσεων, θεωρείται ως μειωτικό στοιχείο των αμοιβών προσωπικού.

4.4 76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

- 76.98 Λοιπά έσοδα κεφαλαίων

Όταν επιστρέφουν στη επιχείρηση φόροι – τέλη κ.λπ., τα οποία είχαν καταβληθεί στο Δημόσιο ενώ δεν έπρεπε να καταβληθούν, τότε τα ποσά αυτά προστίθενται στα καθαρά κέρδη μόνο στη περίπτωση εκείνη που είχαν προηγούμενα αναγνωριστεί από το φορολογικό ελεγκτή ως δαπάνες και είχαν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα των προηγούμενων χρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΟΜΑΔΑ 8

81. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Στο λογαριασμό 81 καταχωρούνται όλα τα ανόργανα έσοδα και έξοδα, όπως είναι τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις, οι κλοπές, οι ποινικές ρήτρες και οι συναλλαγματικές διαφορές, καθώς επίσης και όλα τα έκτακτα κέρδη και ζημίες της επιχείρησης, όπως είναι τα κέρδη από πώληση ακινήτων, οι ζημίες από πώληση επίπλων, κ.λπ.

Πολλά από τα ποσά που απεικονίζονται στο λογ/μό 81 αμφισβητούνται από το φορολογικό ελεγκτή ή από τα διάφορα φορολογικά δικαστήρια και δεν αναγνωρίζονται η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης που πραγματοποιούνται.

Παρακάτω παρατίθενται τα ποσά αυτά τα οποία εκπίπτουν φορολογικά.

5.1 81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα

1. Η κατάσταση τραπεζικής εγγύησης, λόγω εκπρόθεσμης παράδοσης εμπορευμάτων.
2. Το πρόστιμο που καταβάλλεται από την επιχείρηση στον αντισυμβαλλόμενο για κακοτεχνίες που έγιναν σε εργασίες φασόν, διότι αποτελεί μία συνηθισμένη παραγωγική δαπάνη στη συναλλακτική δράση της επιχείρησης.
3. Οι συναλλαγματικές διαφορές, όταν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις καθίστανται βέβαιες και εκκαθαρισμένες και έχουν γίνει οι εγγραφές τακτοποίησης στα βιβλία της επιχείρησης.

4. Η ποινική ρήτρα, εφόσον έχει σχέση με τη λειτουργία της επιχείρησης (π.χ. αγοραπωλησία, κ.λπ.).
5. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε τρίτους για ζημίες που προξενήθηκαν σ'αυτούς μέσα στα πλαίσια της λειτουργίας της επιχείρησης, έστω και αν οι ζημίες αυτές οφείλονται σε αμέλεια των στελεχών και λοιπών εργαζομένων της.

5.2 81.02 Έκτακτες ζημίες

1. Η καταστροφή των αγαθών που θεωρούνται εντελώς άχρηστα.
2. Ο Φ.Π.Α. που προέρχεται από διακανονισμό παγίων στοιχείων, διότι θεωρείται παραγωγική δαπάνη.
3. Το ποσό που καταβάλλει ο εκμισθωτής στο μισθωτή για να λυθεί η μισθωτική σχέση.
4. Η αποζημίωση που καταβάλλεται σε οικογένεια φονευθέντος μετά από σύγκρουση του αυτοκινήτου του με αυτοκίνητο της εταιρείας κατά την ώρα της εργασίας ή λόγω πτώσης κτιρίου ιδιοκτησίας της από σεισμό.
5. Η ζημία από πώληση ακινήτου της επιχείρησης, με τη προϋπόθεση ότι ως τιμή πώλησης δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο από τη αξία που προσδιορίζεται στη φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων.
6. Η ζημία επιχείρησης η οποία προέρχεται από την εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας της οποίας κατείχε μετοχές, καθόσον η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη.
7. Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις εφάπαξ ή περιοδικά σε τέκνα (μέχρι 25 ετών) αποθανόντων εργατοϋπαλλήλων τους κατά τη διάρκεια της εργασίας τους και μέσα στα γραφεία ή στις λοιπές εγκαταστάσεις της επιχείρησης, λόγω σεισμού ή άλλου λόγου

ανώτερης βίας. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από τα 3.000 ευρώ για κάθε τέκνο δικαιούχο.

Γ' ΜΕΡΟΣ

**ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
(ΕΙΣΟΔΗΜΑ)**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΝΟΜΩΝ

1.1 Αποσβέσεις παγίων

1. Στις επιχειρήσεις που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή άλλων επιχειρήσεων, οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερόμενων από την μετατρεπόμενη ή συγχωνευμένη επιχείριση παγίων περιουσιακών στοιχείων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή συγχώνευση.
2. Οι αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων που αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
3. Οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις από τις τραπεζικές, ασφαλιστικές και τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ανώνυμες εταιρείες, που αναπροσάρμοσαν την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά το μέρος που αναλογούν στην προκύψουσα υπεραξία.

1.2 Αποζημιώσεις

Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει – βάσει νόμου – εκμισθώτρια επιχείρηση στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το μέρος που υπερβαίνει το ακαθάριστο εισόδημα που αποκτά από συγκεκριμένο μίσθιο κατά το έτος κατβολής της αποζημίωσης.

1.3 Αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις

Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ασφαλιστική επιχείρηση σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αν οι αποζημιώσεις αυτές δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

1.4 Ζημία από πώληση – αποτίμηση μετοχών

1. Η ζημία που προκύπτει από την πώληση μετοχών, εισηγμένων ή μη, συμψηφίζεται με το αποθεματικό από την πώληση μετοχών, που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης και το τυχόν απομένον υπόλοιπο αυτής ή ολόκληρο το ποσό, αν δεν υφίσταται αποθεματικό, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.
2. Η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών, εισηγμένων ή μη μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού από χρεόγραφα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, και τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά

μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφιστεί με αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον.

1.5 Ζημία αλλοδαπής

Η ζημία ημεδαπής επιχείρησης που προέρχεται από αλλοδαπή, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

1.6 Δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία

Οι δαπάνες που πραγματοποιούν επιχειρήσεις για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλουν σε εξωχώρια εταιρία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

1.7 Διαφήμιση

Η δαπάνη διαφήμισης που υπόκειται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης, δεν αναγνωρίζεται αν δεν έχει καταβληθεί το τέλος μέχρι το χρόνο υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

1.8 Δωρεές

Η αξία των ακινήτων που δωρίζουν οι επιχειρήσεις προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα Α.Ε.Ι., τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για δωρεές που πραγματοποιούνται από 1 Ιανουαρίου 2003 και μετά.

1.9 Μισθοί

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, αν δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού.
2. Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εάν τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στην εταιρία δεν έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε οργανισμό ή ταμείο. Ισχύουν για καταβαλλόμενα ποσά από 1/1/2003 και μετά.
3. Ο μισθός του λογιστή, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αν δεν υπογραφεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

1.10 Τόκοι

Οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

1.11 Υποτίμηση κεφαλαίου

Η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντος κτιρίου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

1.12 Φόροι – Τέλη - Δικαιώματα

1. Ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.
2. Ο φόρος αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.
3. Ο φόρος μεγάλης κίνητης περιουσίας, επίσης, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.
4. Τέλος, φόροι, —τέλη και δικαιώματα που δεν βαρύνουν την επιχείρηση, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ (Σ.Τ.Ε)

2.1 Με βάση τις διοικητικές λύσεις

Οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με βάση τις διοικητικές λύσεις, είναι οι εξής :

2.1.1 Αποσβέσεις παγίων

Αν η επιχείρηση δεν διενεργήσει αποσβέσεις ή διενεργήσει με μικρότερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο, δεν έχει το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων για το ποσό αυτό στις επόμενες χρήσεις. Ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997.

Στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

2.1.1.1 Πάγια σε αδράνεια

Αποσβέσεις σε ακίνητο που βρίσκεται σε αδράνεια δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

2.1.1.2 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων νέων επιχειρήσεων

Η αγορά ή ενοικίαση μηχανημάτων και λοιπών παγίων από υφιστάμενη επιχείρηση δεν θεωρείται για τους σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων «νέων» επιχειρήσεων, δηλαδή είτε να μην προβαίνουν σε αποσβέσεις των παγίων στοιχείων είτε να υπολογίζουν τις αποσβέσεις με 50% επί του συντελεστή απόσβεσης για τις τρεις (3) πρώτες χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία.

2.1.1.3 Αποσβέσεις επιχορηγηθέντων παγίων

Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για το λόγο αυτό, τα ποσά επιχορηγήσεων καταχωρούνται σε πίστωση 41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων, και στο τέλος κάθε χρήσης ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκε, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων.

2.1.1.4 Αποσβέσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back)

Πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale

and lease back) και επαναγορά αυτού πριν από τη λήξη της μίσθωσης.

Οι αποσβέσεις, που ενεργεί επιχείρηση στο κόστος επαναγοράς αινήτου (κτιρίου), πριν από τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back), δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακθάριστα έσοδα της μέχρι του ποσού της υπεραξίας του κτιρίου για το οποίο έτυχε απλλαγής κατά την αρχική πώληση του ακινήτου προς τη εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης.

2.1.2 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

1. Σε περίπτωση που σε μία διαχειριστική χρήση οι πράγματι ανεπίδεκτες είσπραξης απαιτήσεις έστω και αν είχαν προέλθει από τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις είναι μεγαλύτερες των σχηματισθείσων προβλέψεων, η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της το μέρος εκείνο απαιτήσεων που δεν μπορεί να κλυφθεί με τις προβλέψεις.
2. Οι επιχειρήσεις δεν δικαιούνται να σχηματίζουν πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί των εγγυήσεων επιστροφής μη τιμολογημένων ειδών συσκευασίας που ελάμβαναν από τους πελάτες τους.

2.1.3 Γενικά έξοδα

2.1.3.1 Αποζημιώσεις

α. Η αποζημίωση που καταβλήθηκε από ανώνυμη εταιρεία προς ασφαλιστική εταιρεία και συγγενείς φονευθέντος από

ατύχημα που προκάλεσε, εκτός ωραρίου εργασίας, υπάλληλος της με αυτοκίνητο Ε.Ι.Χ. της εταιρείας.

β. Η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση μετά από δικαστικό συμβιβασμό, λόγω καταστροφής ή απώλειας ορισμένων μηχανημάτων που είχαν παραμείνει στο ακίνητο που αγόρασε.

2.1.3.2 Δώρα

Η δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση για την αγορά δώρων τα οποία στη συνέχεια προσφέρει δωρεάν, μετά από κλήρωση, σε πωλητές – εργαζόμενους άλλης εταιρείας η οποία είναι πελάτης της.

α. Η αξία των δώρων (ακίνητο, αυτοκίνητο κ.λ.π.) που χορηγεί δωρεάν επιχείρηση σε πελάτες της, μετά από κλήρωση.

β. Τα χρηματικά ποσά και η αξία των δώρων που χορηγούν, μετά από κλήρωση, τα Καζίνο στους πελάτες τους.

2.1.3.3 Ζημιές

α. Η ζημιά που προκύπτει από συμβάσεις επί παραγώγων που διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Παραγώγων Αθηνών Α.Ε., δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

β. Η ζημιά που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της σε άλλη επιχείρηση, έναντι τιμήματος μικρότερου του ύψους των απαιτήσεων αυτών, δεν εκπίπτει ως γενικό έξοδο διαχείρισης.

2.1.3.4 Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

- α.** Οι εισφορές προς το ΤΕΒΕ που βρύνουν τα μέλη του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας και καταβάλλει προαιρετικά η εταιρεία.
- β.** Οι προσωπικές ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει για το άτομό του ο πρόεδρος – γενικός διευθυντής ανώνυμης εταιρείας στα ασφαλιστικά ταμεία.
- γ.** Το ποσό των ασφαλίσεων που καταβάλλει επιχείρηση για την πληρωμή επενδυτικού προγράμματος (συμβολαίου) ασφαλιστικής εταιρείας, στο οποίο τυγχάνει συμβαλλόμενος και δικαιούχος η ίδια η επιχείρηση.
- δ.** Τα ποσά που διατίθενται οικειοθελώς από την επιχείρηση για τη δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, το οποίο θα χρησιμοποιείται για την χορήγηση επικουρικής σύνταξης στους απερχόμενους της υπηρεσίας μισθωτούς της.
- ε.** Οι προμήθειες και τα έξοδα στα οποία υπόκεινται οι επιχειρήσεις κατά την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ, δεν εκπίπτουν, αλλά διαμορφώνουν το αποτέλεσμα που προκύπτει από τις πωλήσεις αυτές, το οποίο και εμφανίζεται στη συνέχεια σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού.
- στ.** Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο όνομα αλλοδαπής ετερόρρυθμης εταιρείας που είναι μέλος αντίστοιχης ελληνικής ετερόρρυθμης εταιρείας, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής ετερόρρυθμης εταιρείας.
- ζ.** Η χορήγηση υποτροφίας από επιχείρηση σε σπουδαστή εις μνήμη υπαλλήλου της, Διευθυντή, Γενικού Διευθυντή.
- η.** Το μέρος του στεγαστικού δανείου, από την είσπραξη του οποίου παραιτείται η τράπεζα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της τράπεζας, ούτε αποσβένεται ισόποσα στις χρήσεις διάρκειας του δανείου.

- θ. Το ποσό που καταβάλλει επιχείρηση για την κατασκευή δημοτικού έργου, το οποίο δε χρησιμοποιεί η ίδια για την εκπλήρωση του σκοπού της.
- ι. Τα ποσά που παρακρατούν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη για το σχηματισμό ειδικού λογαριασμού αποθεματικού αυτασφάλισης με σκοπό την κάλυψη ζημιών.
- κ. Το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επιχείρησης για το οποίο συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής του από το Ελληνικό Δημόσιο.
- λ. Τα ποσά φόρου εισοδήματος που βαρύνουν εργολήπτρια επιχείρηση και τα οποία αναλαμβάνει να καταβάλλει για λογαριασμό της.
- μ. Η δωρεάν ασφαλιστική κάλυψη που παρέχει επιχείρηση σε παιδιά μη εργαζομένων σε αυτή που σπουδάζουν στα ΙΕΚ ή φιλοξενούνται στους παιδικούς σταθμούς.
- ν. Σε περίπτωση εξαγοράς θυγατρικής εταιρίας από τη μητρική της, η χρεωστική διαφορά (ζημία) που προκύπτει μεταξύ του καταβαλλόμενου τιμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρείας, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εξαγοράζουσας εταιρίας.

2.1.4 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά

2.1.4.1 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά – Γενικά

1. Οι επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών, δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά, που αφορούν τη χορήγηση στην Ελλάδα τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη

χώρα μάς, καθόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται στην αλλοδαπή.

2. Επιχείρηση η οποία διαμεσολαβεί για την προώθηση της εξαγωγικής δραστηριότητας άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες όμως τελικά διενεργούν επ'ονόματι τους τις εξαγωγές ελληνικών προϊόντων, δεν δικαιούνται, επί των προμηθειών που λαμβάνει από την παροχή των ως άνω υπηρεσιών της, ποσοστού έκπτωσης ειδικών δαπανών χωρίς δικαιολογητικά, καθόσον αποκλειστικά δικαιούχος της έκπτωσης των δαπανών αυτών, είναι οι καθ'έκαστον φορείς – επιχειρήσεις που προβαίνουν στην εξαγωγή ελληνικών προϊόντων .
3. Οι επιχειρήσεις που πωλούν προϊόντα (καλλυντικά, αρώματα, τσιγάρα, ποτά κλπ) στην εταιρία «ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΔΩΝ Α.Ε.», ανεξάρτητα αν τα προϊόντα αυτά είναι ίδιας παραγωγής ή τρίτων, δεν δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους ποσοστό για την κάλυψη εξόδων χωρίς δικαιολογητικά, καθόσον η προμήθεια των καταστημάτων αφορολόγητων ειδών από Έλληνες κατασκευαστές ή αντιπροσώπους ξένων οίκων δεν αποτελεί εξαγωγή.
4. Οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις που ανελάμβαναν την κατασκευή βιοτεχνικών προϊόντων για λογαριασμό αλλοδαπών οίκων (ΦΑΣΟΝ), δεν είχαν δικαίωμα έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά επί της αξίας των εξαγομένων προϊόντων , καθόσον οι επιχειρήσεις αυτές είχαν δικαίωμα έκπτωσης χωρίς δικαιολογητικά με ποσοστό 3% επί της αμοιβής.
5. Οι μη καταχωρηθείσες στα βιβλία δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

2.1.4.2 Δαπάνες που αφορούν πωλήσεις εφοδίων και λιπαντικών σε πλοία

1. Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά που αφορούν πωλήσεις λιπαντικών σε πλοία, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης στην περίπτωση που τα πιο πάνω εφόδια είναι αλλοδαπής προέλευσης ή με αυτά εφοδιάζονται πλοία που εκτελούν πλόες εσωτερικού.
2. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν έσοδα από πρακτορεύσεις πλοίων που εκτελούν πλόες εξωτερικού, δεν δικαιούνται έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά, καθόσον οι εργασίες αυτές παρέχονται στην Ελλάδα και όχι στην αλλοδαπή.
3. Επιχειρήσεις που πραγματοποιούν έσοδα από πωλήσεις TRANSITO εφοδίων και τοφίμων αλλοδαπής προέλευσης σε πλοία και αεροσκάφη που εκτελούν πλόες ή πτήσεις εξωτερικού ή μικτούς δεν δικαιούνται να εκπίπτουν, δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά.

2.1.4.3 Δαπάνες ξενοδοχειακών επιχειρήσεων

Ημεδαπή ξενοδοχειακή επιχείρηση δεν δύναται να προβεί, σε υπολογισμό ποσοστού δαπανών χωρίς δικαιολογητικά επί των εσόδων που αποκτά από αλλοδαπούς πελάτες της λόγω της συμμετοχής τους σε εκδρομές, καθόσον τα έσοδα από την πραγματοποίηση εκδρομών δεν περιλαμβάνονται στα διακεκριμένα ακαθάριστα έσοδα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που λαμβάνονται ως βάση για τον υπολογισμό του ποσοστού δαπανών χωρίς δικαιολογητικά που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

2.1.4.4 Δαπάνες εξαγωγικών επιχειρήσεων

1. Οι αντιπρόσωποι οίκων του εξωτερικού, για τις υπηρεσίες που παρέχουν στη χώρα μας, δεν δικαιούνται να εκπέττουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά έστω και αν εισάγεται συνάλλαγμα, καθόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται στην αλλοδαπή.
2. Οι χρηματιστηριακές και κτηματομεσιτικές επιχειρήσεις δεν εκπέττουν, από τα ακαθάριστα έσοδά τους, δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά, για τις αμοιβές που εισπράττουν σε συνάλλαγμα, καθόσον οι υπηρεσίες των επιχειρήσεων αυτών δεν προσφέρονται στην αλλοδαπή.

2.1.5 Δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών κ.λπ από εξωχώρια εταιρία

Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εξωχώριες εταιρείες για την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από τις εταιρείες αυτές, καθώς και τα διακαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλουν αυτές σε εξωχώρια εταιρεία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσυντεχνιών, σημάτων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, δεν ανάγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Τα ανωτέρω ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2003 και μετά. Ως «εξωχώρια εταιρεία» νοείται η εταιρεία εκείνη που έχει τη έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

Ο ΟΟΣΑ κοινοποίησε λίστα των Κρατών που έχουν χαρακτηριστεί ως φορολογικοί παράδεισοι. Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να ερευνούν αν η

αλλοδαπή επιχείρηση από την οποία πρόκειται να προμηθευτούν αγαθά ή να λάβουν υπηρεσίες έχει έδρα σε κάποιο από τα αναφερόμενα πιο κάτω Κράτη ή εδάφη, ούτως ώστε να εξετάζεται στη συνέχεια αν πρόκειται περί εξωχώριας εταιρείας. Η λίστα αυτή περιέχει τα παρακάτω Κράτη:

Ανδόρα, Ανγκουίλα (εξαρτώμενο έδαφος του Ην.Βασιλείου), Αντίγκουα και Μπαρμπούντα, Αρούμπα (που ανήκει στην Ολλανδία), Κοινοπολιτεία των Μπαχάμες, Μπαχρέϊν, Μπελίζ, Βρετανικοί Παρθένοι νήσοι (εδάφη του Ην.Βασιλείου), Νήσοι του Κουκ (εξαρτώμενο έδαφος της Ζηλανδίας), Δομινικανή Κοινοπολιτεία, Γιβραλτάρ (εξαρτώμενο έδαφος του Ην.Βασιλείου), Γρενάδα, Γκερνσέι – Σαρκ – Αλδερνέι (εξαρτώμενα εδάφη από το στέμμα της Αγγλίας), Νήσος του Μαν (εξαρτώμενο έδαφος από το στέμμα της Αγγλίας), Τσέρσει (εξαρτώμενο έδαφος από το στέμμα της Αγγλίας), Λιβερία, Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν, Δημοκρατία των Μαλβίδων, Δημοκρατία των νήσων Μάρσαλ, Πριγκιπάτο του Μονακό, Μοντσεράτ (έδαφος του Ην.Βασιλείου), Δημοκρατία του Ναούρου, Ολλανδικές Αντίλλες (έδαφος της Ολλανδίας), Νίουι (συνδεδεμένο με τη Ν.Ζηλανδία), Παναμάς, Σαμόα, Δημοκρατία των Σεϊχέλες, Αγ.Λουκία, Ομοσπονδία του Αγ.Χριστόφορου και Νέβις, Αγ.Βικέντιος και Γκρεναντίνες, Τόνγκα, Τούρκς και Κάικος (εδάφη του Ην.Βασιλείου), Παρθένα νησιά των Η.Π.Α., Δημοκρατία του Βανουάτου.

2.1.6 Διαφήμιση

2.1.6.1 Δαπάνες διαφήμισης γενικά

1. Η αναγραφή σε αναπτήρες και στυλό της επωνυμίας επιχείρησης αποτελεί διαφήμιση και η σχετική δαπάνη αγοράς των πιο πάνω αντικειμένων, δεν εκπίπτει, από τα ακαθάριστα

έσοδά της, όταν δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης.

2. Η δαπάνη διαφήμισης η οποία γίνεται με ένθετα έντυπα σε εφημερίδες και περιοδικά, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης.

3. Οι διαφημιστικές δαπάνες που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα πλαίσια προβολής τους για γευστικές δοκιμές προϊόντων σε κέντρα διασκέδασης, τοποθέτηση ειδικών stands σε σούπερ μέρκετ και happenings υπάγονται σε τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων και δεν εκπίπτουν, όταν δεν έχει καταβληθεί.

4. Οι δαπάνες διαφήμισης επιχείρησης για τη διεύρυνση των πωλήσεων των προϊόντων της στις χώρες όπου είναι εγκατεστημένες ή θα ιδρυθούν θυγατρικές της εταιρείες δεν εκπίπτουν, όταν δεν πραγματοποιούνται εξαγωγές προς τα ανωτέρω κράτη.

5. Η αναγραφή στα υλικά συσκευασίας στοιχείων ξένων προς την επωνυμία και κυρίως προς το αντικείμενο της επιχείρησης ή του καταστήματος ή εμφατικής προβολής μεμονωμένου και ειδικά προσδιορισμένου προϊόντος, συνιστά διαφήμιση και η σχετική δαπάνη δεν εκπίπτει, όταν δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης.

2.1.6.2 Χρηματικά έπαθλα σε τηλεοπτικά – ραδιοφωνικά παιχνίδια

Τα χρηματικά έπαθλα που καταβάλλουν επιχειρήσεις – δωροθέτες στους συμμετέχοντες σε τηλεοπτικά ή ραδιοφωνικά παιχνίδια, δεν εκπίπτουν, όταν δεν έχει καταβληθεί από το διαφημιστή ή διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως ο

ειδικός φόρος και το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων καθώς και το δημοτικό τέλος διαφήμισης εφόσον οφείλονται.

2.1.7 Δωρεές

2.1.7.1 Δωρεές χρηματικών ποσών κ.λπ. σε κοινωφελή ιδρύματα, σωματεία, κ.λπ.

- Οι χρηματικές δωρεές επιχείρησης προς σωματείο το οποίο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί κοινωφελές λόγω του ότι από τη δραστηριότητά του ωφελούνται μόνο τα μέλη του και όχι το κοινωνικό σύνολο. Ο χαρακτηρισμός του κοινωφελούς σκοπού σωματείου, γίνεται από τη Φορολογούσα Αρχή βάσει του καταστατικού του και των προσκομιζομένων στοιχείων και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα φορολογικά δικαστήρια.
- Οι χρηματικές δωρεές προς αλλοδαπά κοινωφελή ιδρύματα.
- Οι δωρεές λογισμικών προγραμμάτων από επιχειρήσεις σε νοσηλευτικά ιδρύματα.

2.1.7.2 Δωρεές χρηματικών ποσών κ.λπ. δωρεών σε Δημόσιο, ΟΤΑ, ΑΕΙ, κ.λπ.

1. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλει τεχνική επιχείρηση της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ για την ανέγερση κτιρίου σε οικόπεδο Δήμου για τη στέγαση των αρχαιολογικών ευρυμάτων του δήμου.
2. Η αξία οικοπέδου του οποίου η κυριότητα μεταβιβάζεται από επιχείρηση σε δήμο με αντάλλαγμα τη μεταφορά του

συντελεστή δόμησης για τα παραχωρούμενα τμήματα του οικοπέδου και την ανάληψη υποχρεώσεων εκ μέρους του δήμου.

3. Η δαπάνη που αφορά δωρεάν κατασκευή αίθουσας υπέρ του Δημοσίου.
4. Οι δωρεές ηλεκτρονικών υπολογιστών στα Πανεπιστημιακά Νοσοκομεία.
5. Η αξία των δομικών υλικών (αμμοχάλικα, τσιμέντα, σίδηρα κ.λπ.) που προσφέρονται από επιχείρηση καθώς και η κατασκευή δημόσιου σχολείου.
6. Τα χρηματικά ποσά δωρεών που καταβάλλουν οι τεχνικές επιχειρήσεις (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.) δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα όταν τα κέρδη τους προσδιορίζονται τεκμαρτά.
7. Οι δωρεές ηλεκτρονικών υπολογιστών και απορριμματοφόρων από επιχειρήσεις προς το Δημόσιο και τους ΟΤΑ.

2.1.7.3 Δωρεές σε χρήμα ή σε είδος γενικά

1. Οι δωρεές υγειονομικού υλικού σε κρατικά και δημοτικά νοσοκομεία που αποτελούν ΝΠΙΔ.
2. Οι δωρεές επιχειρήσεων σε μη κερδοσκοπικές εταιρείες του Αστικού Κώδικα.
3. Οι δωρεές χρηματικών ποσών προς ξένα κράτη.

2.1.7.4 Χορηγίες

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλουν, λόγω χορηγίας, επιχειρήσεις στην Ελλάδα προς Πρεσβεία άλλου κράτους για

τη διοργάνωση πολιτιστικού φεστιβάλ, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των χορηγών – επιχειρήσεων.

2.1.8 Μισθοί

Αποδοχές προσωπικού που επιδοτούνται από τον ΟΑΕΔ κ.λπ., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το ποσό της επιδότησης.

Μισθοί, απολαβές μελών ΔΣ Ανώνυμης Εταιρείας και εταίρων ΕΠΕ

Οι αμοιβές που καταβάλλει ΕΠΕ σε εταίρους της – ελεύθερους επαγγελματίες (π.χ. μηχανικοί, λογιστές) για υπηρεσίες που της παρέχουν ανάλογες με τα ελεύθερα επαγγέλματα τα οποία ασκούν, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον οι εταίροι αυτοί είναι ασφαλισμένοι σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, όχι για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρεία, αλλά λόγω του επαγγέλματος που ασκούν (μηχανικοί, λογιστές). Συνέπεια δε της ασφαλίσεώς τους σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο λόγω του επαγγελάτος τους και όχι για τις παρεχόμενες στην ΕΠΕ υπηρεσίες τους, η αμοιβή τους αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι από εμπορικές επιχειρήσεις, στο ακαθάριστο ποσό της οποίας διενεργείται παρακράτηση φόρου 20%.

Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων (ιατρών – εταίρων κλινικών κ.λπ.) Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων 2002 και προηγούμενων.

2.1.9 Μισθώματα σε εταιρίες Leasing

Μισθώματα που αναλογούν στην αξία οικοπέδου ακινήτου

Τα μισθώματα που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για ακίνητο που έχει γίνει αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. Στα καταβαλλόμενα μισθώματα περιλαμβάνεται τόσο το μέρος που αναφέρεται στο κτίριο (εκπιπτόμενη δαπάνη), όσο και αυτό που αναφέρεται στο οικόπεδο επί του οποίου έχει ανεγερθεί το κτίριο (μη εκπιπτόμενη δαπάνη), άσχετα τελικά αν έχει συνομολογηθεί με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου ότι η αξία του οικοπέδου θα καταβληθεί εξ ολοκλήρου κατά τη λήξη της σύμβασης.

2.1.10 Τόκοι

Οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών.

2.1.11 Υποτίμηση κεφαλαίου

2.1.11.1 Μείωση ονομαστικής αξίας μετοχών

Η ζημιά από τη μείωση της ονομαστικής αξίας μετοχών Ανώνυμης Εταιρείας τις οποίες κατέχει άλλη Ανώνυμη Εταιρεία, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της δεύτερης, ως ζημιά πραγματοποιηθείσα από υποτίμηση κεφαλαίου, καθόσον η ζημιά αυτή, εφόσον δεν έλαβε χώρα και εκποίηση των πιο πάνω μετοχών στην υποτιμηθείσα αξία τους, δεν

θεωρείται ότι υφίσταται κατά το χρόνο μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου.

2.1.11.2 Έλλειμμα ταμείου

Το χρηματικό έλλειμμα ταμείου επιχείρησης, εφόσον είναι βέβαιο και οριστικό ώστε να μη γεννιέται αμφιβολία σχετικά με την ύπαρξη και την έκτασή του, το οποίο όμως αντισταθμίζεται από απαίτηση της επιχείρησης κατά ορισμένου προσώπου (π.χ. από τον υπάλληλο που το καταχράστηκε) έναντι του οποίου γεννιέται έννομο δικαίωμα της επιχείρησης να απαιτήσει την είσπραξη του ποσού, δεν εκπίπτει, καθόσον στην περίπτωση αυτή η απώλεια του κεφαλαίου αντισταθμίζεται από τη νόμιμη απαίτηση της διεκδίκησης του καταχρασθέντος ποσού.

2.1.11.3 Ζημία από συμμετοχή σε εκκαθαρισθείσα αλλοδαπή επιχείρηση

Η ζημία που προκύπτει σε βάρος εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, από τη συμμετοχή της σε εκκαθαρισθείσα αλλοδαπή εταιρεία, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, καθόσον προέρχεται από πηγή κείμενη στην αλλοδαπή. Το ποσό δε της ζημίας το οποίο επιβαρύνθηκε τελικά ανώνυμη εταιρεία λόγω της συμμετοχής της στην πιο πάνω ημεδαπή ΕΠΕ, η οποία λύθηκε, δεν αλλοιώνει το χαρακτήρα και την προέλευσή της από την αλλοδαπή και επομένως το ως άνω ποσό της ζημίας δεν εκπίπτει έστω και αν περιήλθε σε αυτή μέσω της λυθείσας ημεδαπής ΕΠΕ στην οποία συμμετείχε.

2.1.11.4 Ζημία από αποτίμηση μετοχών

Από την 1-1-2003 ενδέχεται να προκύπτει ζημία από την αποτίμηση των μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Η ζημία αυτή μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού «αποθεματικά από χρεόγραφα». Τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφισθεί με αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον.

2.1.12 Φόροι – Τέλη – Δικαιώματα

2.1.12.1 Πρόσθετοι φόροι – πρόστιμα, κ.λπ.

1. Οι πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα που καταλογίζονται σε βάρος επιχείρησης μετά από φορολογικό έλεγχο.
2. Το ποσό των προσαυξήσεων που κατέβαλε επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών προς το ΙΚΑ.

2.1.12.2 Ειδικός φόρος κατανάλωσης

Σε περίπτωση καταβολής (εξόφλησης) του ειδικού φόρου κατανάλωσης εισαγομένων αλκοολούχων ποτών στο Δημόσιο μετά από την εξαγωγή των ποτών αυτών από το καθεστώς της φορολογικής αποθήκης, δεν επηρεάζεται ο χρόνος έκπτωσης του πιο πάνω φόρου από τα ακαθάριστα έσοδα της εισαγωγικής εταιρείας και εκπίπτει κατά το μέρος που συμμετέχει κάθε φορά στο κόστος των πωληθέντων

εμπορευμάτων, καθόσον ο φόρος αυτός προσαυξάνει την τιμολογιακή αξία των πιο πάνω εμπορευμάτων.

2.2 Με βάση τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας

2.2.1 Αποσβέσεις παγίων

1. Στην αξία του οικοπέδου επί του οποίου ευρίσκονται κτίσματα (διαμερίσματα, γραφεία κ.λπ.) δεν υπολογίζονται αποσβέσεις.
2. Σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του ακινήτου σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, δεν αναγνωρίζονται αποσβέσεις.
3. Κτίρια που περιήλθαν σε τράπεζα από πλειστηριασμό για ικανοποίηση απαιτήσεών της, δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, εφόσον δεν χρησιμοποιούνται.
4. Επί εισφερθείσας χρήσης ακινήτου από τους μετόχους στην εταιρεία, δεν δύναται να διενεργήσει απόσβέσεις λόγω φθοράς του ακινήτου επί της αποτιμηθείσας αξίας της εισφερόμενης χρήσης. Αναγνώριση στο παρελθόν δεν δεσμεύει την φορολογική αρχή.

2.2.2 Γενικά έξοδα

2.2.2.1 Αποζημιώσεις

Καταβολή αποζημίωσης, επιπλέον της νομίμου, στο απολυθέν προσωπικό δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

2.2.2.2 Δικαιολογητικά δαπανών

1. Πραγματικές δαπάνες για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από άλλους επιτηδευματίες δεν αναγνωρίζονται.
2. Το ποσό που κατέβαλε επιχείρηση πρακτόρευσης διαφόρων ανωνύμων ασφαλιστικών εταιρειών, ως προμήθεια σε διάφορους υπαλλήλους, συγγενείς και φίλους, οι οποίοι συνέβαλαν στη σύναψη ασφαλιστικών συμβολαίων, δεν εκπίπτει, όταν δεν καλύπτεται με τα προβλεπόμενα από τον ΚΦΣ αποδεικτικά στοιχεία. Δεν καθίσταται εκπεστέα η πιο πάνω δαπάνη εκ του λόγου ότι η έκδοση των στοιχείων, ήταν τυχόν, λόγω των συντρεχουσών περιστάσεων, δυσχερής ή ανέφικτη.
3. Δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσάγεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να απαιτείται γι'αυτό ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νομίμων δικαιολογητικών.

2.2.2.3 Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική.
2. Δαπάνη για εκχώρηση επωνυμίας, η οποία αποδुकνύεται ως εικονική, δεν αναγνωρίζεται.
3. Δεν εκπίπτει ποσό εξαγοράς ποινής για αγορανομική παράβαση.
4. Αμοιβή σε αλλοδαπούς ορκωτούς ελεγκτές δεν εκπίπτει γιατί δεν αφορά μόνο το υποκατάστημά της στην

Ελλάδα, αλλά και τη μητρική επιχείρηση, η οποία ωφελείται από τον έλεγχο αυτό.

5. Παράνομη ιδιοποίηση ποσού από υπάλληλο, δεν μπορεί να εκπέσει. Πρέπει να απαιτηθεί απ'αυτόν και εν τέλει να αντιμετωπιστεί ως επισφαλής απαίτηση.
6. Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μιν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό.
7. Χρέος υπαλλήλων που δεν αναζητάται από την επιχείρηση. Όταν από μια επιχείρηση χαρίζονται στο προσωπικό της ποσά, που προέρχονται από υπόλοιπα δανείων ή προκαταβολές, τα ποσά αυτά δεν θεωρούνται ως παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης, γιατί δεν πρόκειται για δαπάνη που έχει σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης, αλλ'α δαπάνη από χαριστική αιτία.

2.2.3 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά

1. Πωλήσεις στα καταστήματα αφορολόγητων ειδών δεν θεωρούνται ως εξαγωγές για τον υπολογισμό εκπτώσεων επί εξαγωγών.
2. Για να αναγνωρισθούν οι δαπάνες επί εξαγωγών χωρίς δικαιολογητικά πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία.
3. Δαπάνες εξαγωγών δεν αναγνωρίζονται σε επιχειρήσεις φασόν. Οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις που ανελάμβαναν την κατασκευή βιοτεχνικών προϊόντων για λογαριασμό αλλοδαπών οίκων

(ΦΑΣΟΝ), δεν εδικαιούνται έκπτωσης δαπάνων χωρίς δικαιολογητικά επί της αξίας των εξαγομένων προϊόντων, καθόσον οι επιχειρήσεις αυτές εδικαιούνται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά με ποσοστό 3% επί της αμοιβής.

4. Δεν επιτρέπεται η έκπτωση δαπανών χωρίς δικαιολογητικά στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προϊόντα που προέρχονται από το εξωτερικό εναποτίθενται σε τελωνιακό χώρο υπό καθεστώς ελεύθερης ζώνης, όπου κατόπιν επεξεργασίας αυτών, παράγονται νέα προϊόντα, που διατίθενται στο εξωτερικό, χωρίς προηγουμένως να εισαχθούν στο λοιπό έδαφος της Ελληνικής Επικράτειας και να καταβληθούν οι σχετικοί δασμοί κ.λπ., δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν πρόκειται περί εξαγωγών, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.
5. Για τα έσοδα από εξαγόμενα εμπορεύματα τα οποία έχει αγοράσει ημεδαπή επιχείρηση—από την αλλοδαπή δεν αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά.

2.2.4 Διαφήμιση

1. Η δαπάνη εκτύπωσης φυλλαδίου στο εξωτερικό, το οποίο όμως διανεμήθηκε στην Αθήνα, δεν αναγνωρίζεται εφόσον δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης.
2. Τα διαφημιστικά έντυπα που διανέμονται δωρεάν με εφημερίδες και περιοδικά, συρραμένα ή μη μεταξύ των σελίδων τους δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την καταβολή του σχετικού τέλους διαφήμισης.
3. Επώνυμα διαφημιστικά δώρα είναι τα δώρα επί των οποίων τίθεται όχι μόνον ολόκληρη η επωνυμία ή το σήμα της επιχείρησης, αλλά και οποιαδήποτε ένδειξη που υποδηλώνει την ταυτότητα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ή όχι η διαφήμιση, στην οποία απέβλεψε

κατ'αρχήν η επιχείρηση και η σχετική δαπάνη διαφήμισης δεν εκπίπτει αν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης.

2.2.5 Μισθοί

1. Τα ποσά που καταβάλλει επιχείρηση σε υπαλλήλους της για τα παιδιά αυτών που σπουδάζουν στην αλλοδαπή, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.
2. Οι έκτακτες αμοιβές που κατέβαλε στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α.
3. Η μισθοδοσία του προσωπικού, αν δεν καταβληθούν ή βεβαιωθούν ή καταλογιστούν οι ασφαλιστικές εισφορές.
4. Τα ποσά που διατέθηκαν από επιχείρηση για τη δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, για χορήγηση επικουρικής σύνταξης σε όσους υπαλλήλους συνταξιοδοτούνται και εξέρχονται από την υπηρεσία, δεν εκπίπτουν γιατί δεν θεωρούνται βέβαια και εκκαθαρισμένα.
5. Οι δαπάνες για συμπλήρωμα τροφής και πρόσθετη ιατροφαρμακευτική περίθαλψη προσωπικού της, για τις οποίες δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές.
6. Προκειμένου να εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κονδύλια τα οποία αποτελούν πράγματι δαπάνες μισθοδοσίας για εργασία παρασχεθείσα με σχέση εξηρημένης εργασίας πρέπει η επιχείρηση να αποδείξει, είτε ότι καταβλήθηκαν γι'αυτά οι οικείες ασφαλιστικές εισφορές, είτε ότι για τα πρόσωπα που απασχόλησε δεν οφείλονται κατά νόμο ασφαλιστικές εισφορές.
7. Ο οικονομικός έφορος υποχρεούται να μην εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας επιχειρήσεως τους μισθούς και τα

ημερομίσθια που κατέβαλε αυτή στο προσωπικό της, εάν δεν καταβλήθηκαν οι σχετικές ασφαλιστικές εισφορές, στον φορολογούμενο δε, απόκειται να ισχυρισθεί και να αποδείξει ότι δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής εισφορών, είτε λόγω απαλλαγής, είτε εξ άλλης νομίμου αιτίας.

8. Η πάγια μηνιαία αποζημίωση καταβαλλόμενη όχι εκτάκτως, αλλά τακτικώς κατά μήνα, συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού και επομένως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.

2.2.6 Τόκοι

1. Οι τόκοι υπερημερίας για οφειλή φόρων, δασμών και εισφορών δεν εκπίπτουν.
2. Οι τόκοι δανείου, το οποίο στη συνέχεια χορηγήθηκε στους εταίρους.
3. Όταν τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται τεκμαρτά με ειδικό τρόπο (οικοδομικές, τεχνικές επιχειρήσεις), δεν αφαιρούνται οι τόκοι δανείων.
4. Οι τόκοι δανείου που αντιστοιχούν σε προηγούμενες χρήσεις.
5. Η προσαύξηση λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εργοδοτικών εισφορών.
6. Οι προσαυξήσεις για εκπρόθεσμη εξόφληση χρεών προς το Δημόσιο.
7. Οι τόκοι δανείου που χρησιμοποιήθηκε από επιτηδευματία για τη συμμετοχή του σε κοινοπραξία με σκοπό την ανέγερση πολυκατοικιών, δεν εκπίπτουν από το εισόδημα του κοινοπρακτούντος μέλους.
8. Οι τόκοι δανείου, το οποίο στη συνέχεια χορηγήθηκε άτοκα σε θυγατρικές εταιρείες, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, γιατί

ακόμα και οι θυγατρικές θεωρούνται τρίτες επιχειρήσεις ως προς τη μητρική.

Δ' ΜΕΡΟΣ

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΟΥ ΦΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΦΠΑ – ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1.1 Γενικά

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) ορίζεται από το Νόμο υπ' αριθμόν 2859 του 2000 (σύμφωνα με την πιο πρόσφατη αναθεώρησή του) και είναι είδος έμμεσου φόρου που επιβάλλεται στις συναλλαγές. Πρόκειται για φόρο κύκλου εργασιών και επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Καταβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο συναλλαγής στην προστιθέμενη αξία και επιρρίπτεται ολόκληρος στην τελική κατανάλωση. Με αυτόν τον τρόπο κάθε βαθμίδα παραγωγής ή συναλλαγής φορολογείται κατ' αποτέλεσμα μόνο ως προς το επιπλέον τίμημα που εισπράττει ο προμηθευτής, δηλαδή ως προς την αξία που προστίθεται στο αγαθό κατά την κάθε βαθμίδα επεξεργασίας του. Υπολογίζεται ουσιαστικά μόνο στην αξία η οποία προστίθεται από κάθε επιχείρηση, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ αξίας παράδοσης των αγαθών και αξίας κτήσης τους.

Γι' αυτό ονομάζεται και φόρος προστιθέμενης αξίας. Με τον Φ.Π.Α. το κράτος εισπράττει φόρο από κάθε συναλλαγή, ενώ από το 2006 και έπειτα επιβαρύνει και τις οικοδομικές εργασίες και υλικά.

Αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών σφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα), μέσα στην ελληνική επικράτεια (εσωτερικό της χώρας) από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί τις πράξεις αυτές με την ιδιότητα του αυτή, δηλαδή σαν υποκείμενος στο φόρο μέσα στα πλαίσια άσκησης του επαγγέλματός του.

Ο ΦΠΑ καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών στο εσωτερικό της χώρας αφού επιβάλλεται σε όλες τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, με εξαίρεση τις απαλλασσόμενες πράξεις.

1.2 Πράξεις που υπόκεινται στο ΦΠΑ

1.2.1 Ορισμοί

Στο φόρο υπόκεινται κατ' αρχήν μόνο οι πράξεις που γίνονται με αντάλλαγμα και όχι από χαριστική αιτία (π.χ. δωρεά). Στην έννοια ανταλλάγματος περιλαμβάνεται όχι μόνο το χρήμα αλλά και οποιαδήποτε άλλη μορφή αντιπαροχής (π.χ. είδος). Η ύπαρξη όμως ανταλλάγματος δεν είναι πάντοτε αναγκαία για να θεωρηθεί ως φορολογητέα η παράδοση. Ορισμένες πράξεις φορολογούνται αν και δεν γίνονται με αντάλλαγμα, όπως π.χ. οι αυτοπαραδόσεις.

Ως φορολογητέες πράξεις θεωρούνται οι συναλλαγές που γίνονται από υποκείμενο στο φόρο στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας και όχι οποιεσδήποτε πράξεις που γίνονται ευκαιριακά από μη υποκείμενους στο φόρο (ιδιώτες), ή από υποκείμενους στο φόρο που δεν ενεργούν με την ιδιότητά τους αυτή. Έτσι, π.χ. η πώληση από έναν έμπορο ξυλείας του ιδιωτικού του αυτοκινήτου του δεν αποτελεί υποκείμενη στο φόρο πράξη, αφού για την πράξη αυτή δεν ενεργεί στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επίσης, η πώληση από ιδιώτη του παλαιού ιδιωτικού του αυτοκινήτου ή άλλου παλαιού κινητού πράγματος, δεν υπάγεται σε καθεστώς ΦΠΑ, γιατί ο ιδιώτης δεν είναι υποκείμενος στο φόρο. Η περαιτέρω όμως πώληση του ιδίου πράγματος από τον αγοραστή θα υπαχθεί σε ΦΠΑ, αν βέβαια αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο και ενεργεί την πώληση αυτή στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

1.2.2. Παραδόσεις αγαθών

Ο ΦΠΑ επιβάλλεται στις παραδόσεις αγαθών, δηλαδή στις πωλήσεις αγαθών και γενικά στις πράξεις εκείνες που μεταβιβάζεται η κυριότητα ενσώματων κινητών ή ακίνητων αγαθών.

Πιο συγκεκριμένα σε ΦΠΑ υπόκεινται οι παρακάτω πράξεις:

1. Η πώληση αγαθών (εμπορευμάτων, προϊόντων, κ.λπ).
2. Η παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, αερίου, ψύχους και θερμότητας που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής.
3. Η πώληση αγαθών που γίνεται με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι αποπληρωμής του τιμήματός τους. Ο ΦΠΑ θα επιβάλλεται εφάπαξ σε ολόκληρη την αξία του τιμήματος κατά το χρόνο που θα γίνεται η πώληση.
4. Η αγορά ή πώληση αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στ' όνομά του, οπότε αυτός θεωρείται αγοραστής ή πωλητής, ανάλογα με την περίπτωση, ως προς την παραγγελία.
5. Η νόμιμη αποζημίωση που καταβάλλεται για την μεταβίβαση της κυριότητας κινητών ή ακίνητων αγαθών π.χ. λόγω αναγκαστικής απαλλοτρίωσης κ.λπ. με τον όρο φυσικά ότι τα αγαθά αυτά ανήκουν σε υποκείμενο στο ΦΠΑ και όχι σε ιδιώτη. Ειδικά για τα ακίνητα, απαραίτητη επιπλέον προϋπόθεση είναι να πρόκειται για καινούργια. Η απαλλοτρίωση δηλαδή θα πρέπει να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ'αυτά. Σ'αυτήν την περίπτωση η νόμιμη αποζημίωση υπόκειται σε ΦΠΑ.
6. Η παράδοση αγαθών σε κληρονόμο που προτίθεται να τα αναλώσει για προσωπικές του ανάγκες, υπόκειται σε ΦΠΑ. Επίσης, η μεταβίβαση υπόκειται σε ΦΠΑ, όταν το

πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε περίπτωση που μια επιχείρηση του κανονικού καθεσώτος απόδοσης ΦΠΑ, απορροφάται από μια άλλη επιχείρηση που ανήκει στις απαλλασσόμενες λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων (έσοδα κάτω από 9.000 ευρώ), η μεταβίβαση αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ γιατί η επιχείρηση που απορροφά είναι απαλλασσόμενη.

1.2.3. Πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών

A) Παράδοση αγαθών που υπόκειται σε ΦΠΑ θεωρείται και η διάθεση από την επιχείρηση παραγμένων δικών της προϊόντων για τις ανάγκες της, όταν πρόκειται για τα αγαθά εκείνα που δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, σε περίπτωση αγοράς τους από άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο ΦΠΑ (άρθρο 7).

Τέτοια αγαθά είναι τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα, τα ποτά, οι δεξιώσεις, οι ψυχαγωγίες και οι φιλοξενίες γενικά, η στέγαση, η τροφή, η μετακίνηση και ψυχαγωγία για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. μέχρι 9 θέσεων κ.λπ.

Όταν οι επιχειρήσεις που παράγουν τα παραπάνω είδη και διαθέτουν π.χ. στο προσωπικό τους ορισμένα από αυτά, για την αξία των ειδών αυτών υπόκεινται σε ΦΠΑ.

B) Παραδόσεις αγαθών που υπόκεινται σε ΦΠΑ θεωρούνται και οι παρακάτω, εφόσον ο ΦΠΑ που βάρυνε τα υλικά κατασκευής τους έχει εκπέσει κατά την αγορά τους, την παραγωγή τους ή την κατασκευή τους.

1. Η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο ΦΠΑ δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη, της ίδιας πάντα επιχείρησης, υπόκειται σε ΦΠΑ.
2. Η δωρεάν διάθεση αγαθών της επιχείρησης προς τον ίδιο τον επιχειρηματία, το προσωπικό ή προς τρίτους, για σκοπούς δηλαδή ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Η αξία των αγαθών αυτών υπόκειται σε ΦΠΑ το οποίο αποδίδεται με την περιοδική δήλωση.
3. Σε περίπτωση ιδιοκατοίκησης, ιδιόχρησης ή παράδοσης σε μη φορολογητέα δραστηριότητα της ίδιας επιχείρησης ή μίσθωσης ή δωρεάν παραχώρησης της χρήσης ή χρησιμοποίησης για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση των καινούριων ακινήτων που χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά, η αξία τους υπόκειται σε ΦΠΑ.
4. Η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο ή μέτοχο, ήκληρονόμο σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρίας ή αποχώρησης ή θανάτου του εταίρου από την εταιρία, κοινοπραξία, συνεταιρισμό ή κοινωνία, υπόκειται σε ΦΠΑ. Ο εταίρος ή μέτοχος που αναλαμβάνει τη μερίδα του σε αγαθά, καταβάλλει τον ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία των αναλαμβανόμενων αγαθών. Αυτό γίνεται γιατί ο εταίρος ή μέτοχος παίρνοντας τη μερίδα του σε αγαθά θεωρείται ότι ενεργεί φορολογητέα αυτοπαράδοση για την κάλυψη προσωπικών του αναγκών και εξομοιώνεται με τον τελικό καταναλωτή.

1.2.4. Μεταβιβάσεις αγαθων επιχείρησης σαν σύνολο

Σύμφωνα με Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών (10082931/90 και 1003966/94), δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις αγαθών επιχείρησης ως «συνόλου», και κατα συνέπεια υπόκεινται στο ΦΠΑ οι παρακάτω πράξεις:

1. Η ανάληψη των περιουσιακών στοιχείων της εμπορικής εταιρίας (στοιχεία ενεργητικού και παθητικού) από έναν ή περισσότερους εταίρους λόγω διάλυσής της, με σκοπό να συνεχίσουν την επιχείρηση.
2. Η ταυτόχρονη μεταβίβαση (εκχώρηση) των εταιρικών μεριδίων όλων των εταίρων εμπορικής εταιρίας (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ) σε τρίτα πρόσωπα, τα οποία θα καταστούν με τον τρόπο αυτό νέα μέλη της επιχείρησης.
3. Η μεταβίβαση της εμπορικής εταιρίας ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, κατα το στάδιο της εκκαθάρισης αυτής, σε άλλη εταιρία.
4. Η, λόγω θανάτου του επιχειρηματία, περιέλευση της ατομικής του επιχείρησης στους κληρονόμους του υπάγεται σε ΦΠΑ, εφόσον οι κληρονόμοι δεν επιθυμούν τη συνέχιση της λειτουργίας της επιχείρησης του κληρονομούμενου.

1.3 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υποκείμενες σε ΦΠΑ

Ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, που υπόκειται σε ΦΠΑ, θεωρείται η πράξη με την οποία αποκτά ένα πρόσωπο το δικαίωμα να κατέχει ως κύριος ένσώματα κινητά αγαθά που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από άλλο κράτος – μέλος στην Ελλάδα από τον πωλητή ή τον αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Για να θεωρείται μια πράξη ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, θα πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

1. Να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στη Ελλάδα από άλλο κράτος – μέλος.
2. Ο αγοραστής και ο πωλητής να είναι πρόσωπα υποκείμενα στο ΦΠΑ.
3. Η συναλλαγή να γίνεται με αντάλλαγμα, μέσα στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.

1.3.1 Πράξεις που θεωρούνται ως ενδοκοινοτικές προκτήσεις και υπόκεινται σε ΦΠΑ

α) Παραλαβή αγαθού από υποκείμενο στο ΦΠΑ

Όταν ο υποκείμενος στο ΦΠΑ μεταφέρει από εγκατάστασή του σε κράτος – μέλος αγαθά της επιχείρησής του και τα παραλαμβάνει στην Ελλάδα, η παραλαβή αυτή εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

1. Τα αγαθά αυτά να έχουν αποκτηθεί με οποιοδήποτε τρόπο (αγορά, εισαγωγή κ.λπ.), στο άλλο κράτος – μέλος.
2. Τα αγαθά αυτά να προορίζονται για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησης.

β) Παραλαβή αγαθού από μη υποκείμενο στο ΦΠΑ νομικό πρόσωπο

Για τα αγαθά που παραλαμβάνει νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο ΦΠΑ, ισχύουν όσα αναφέρθηκαν και στην προηγούμενη περίπτωση.

γ) Η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος – μέλος στο εσωτερικό της χώρας θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

1.4 Παροχές υπηρεσιών υποκείμενες σε ΦΠΑ

1. Γενικά θεωρούνται παροχές υπηρεσιών οι πράξεις εκείνες που δεν αποτελούν παραδόσεις αγαθών. Τέτοιες πράξεις που θεωρούνται παροχές υπηρεσιών και υπόκεινται σε ΦΠΑ είναι οι εργασίες π.χ. των ελεύθερων επαγγελματιών, των ελεύθερων τεχνιτών, των μεσιτών, των μεταφορέων, των συμβούλων γενικά, των γραφείων μελετών, επεξεργασίας στοιχείων και πληροφοριών, των κομμωτηρίων, των ινστιτούτων καλλονής, των διαφημιστικών επιχειρήσεων, των δημόσιων θεαμάτων και ακροαμάτων, των επιχειρήσεων παροχής οδικής βοήθειας, της μίσθωσης ενσώματων κινητών αγαθών κ.λπ.
2. Επίσης, ως παροχή υπηρεσιών που υπόκειται σε ΦΠΑ είναι και η μεταφορά προσώπων στο εσωτερικό της χώρας που γίνεται με αυτοκίνητα τα οποία εκτελούν συγκοινωνία σε υπεραστικές οδικές γραμμές που δεν εξυπηρετούνται από λεωφορεία των ΚΤΕΛ, καθώς και οι μεταφορές προσώπων που γίνονται από τα ειδικά τουριστικά λεωφορεία Δ.Χ. μέσα στα νησιά. Στο ΦΠΑ υπάγονται και οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών με πλοία κάτω των 50 κόρων.
3. Η μεταβίβαση ή η εκχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, όπως π.χ. η εκχώρηση της χρήσης ενός εμπορικού σήματος ή ενός διπλώματος ευρεσυντεχνίας κ.λπ. υπόκειται σε ΦΠΑ.
4. Η αμοιβή της υποχρέωσης για παράλληλη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης θεωρείται παροχή υπηρεσιών και υπόκειται σε ΦΠΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΦΠΑ

2.1 Περιπτώσεις στις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ

2.1.1 Γενικές διατάξεις

Η επιχείρηση δικαιούται να αφαιρέσει από το ΦΠΑ που εισέπραξε από τις υποκείμενες στο ΦΠΑ πωλήσεις της ή από τις παροχές υπηρεσιών της, ή από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και λήψεις υπηρεσιών, το ΦΠΑ που πλήρωσε κατά την αγορά ή κατά την εισαγωγή των αγαθών της και παγίων της, καθώς επίσης και το ΦΠΑ των δαπανών της. Αν η επιχείρηση υποβάλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας και κατέχει τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια κ.λπ.) που έχουν εκδοθεί μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης, δεν χάνει το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ, αν τυχόν δεν τα έχει καταχωρήσει εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία ή αν υποβάλει εκπρόθεσμα τις δηλώσεις του ΦΠΑ.

Αν η επιχείρηση ενεργεί υποκείμενες και μη υποκείμενες στο ΦΠΑ πράξεις, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ περιορίζεται κατ'αναλογία των εσόδων που αντιστοιχούν μόνο στις υπαγόμενες στο ΦΠΑ πράξεις της. Πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ είναι π.χ. οι πωλήσεις προϊόντων και εμπορευμάτων που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας, ενώ πράξεις μη υποκείμενες στο ΦΠΑ π.χ. τα έσοδα από εκμετάλευση ιαματικών πηγών, οι αμοιβές από ασφαλιστικές εργασίες που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας κ.λπ.

Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών (αγορών) γεννάται και κατά συνέπεια ο υποκείμενος έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ, τη στιγμή που πραγματοποιείται η φορολογητέα πράξη της παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και της ενδοκοινοτικής απόκτησης των αγαθών.

2.1.2 Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις

Για τα εισαγόμενα αγαθά το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που γίνεται αποδεκτό το παραστατικό της εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν καταβάλλεται ουσιαστικά ο ΦΠΑ που αναλογεί σ'αυτές αλλά γίνεται απλά και μόνο μια λογιστική τακτοποίηση του ΦΠΑ που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αυτών αποκτήσεων χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται ο ΦΠΑ αυτός. Κατά συνέπεια, με την παραλαβή ή αποστολή των αγαθών και την έκδοση του σχετικού τιμολογίου από τον προμηθευτή άλλου κράτους – μέλους, πιστώνεται ο λογαριασμός του ΦΠΑ και ταυτόχρονα με την πίστωση γίνεται ισόπωση χρέωη του λογαριασμού ΦΠΑ. Όσον αφορά της αξία της ενδοκοινοτικής απόκτησης, καταχωρείται στα βιβλία του υποκείμενου ως εισροή, σε χωριστό λογαριασμό και λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία της συγκεκριμένης αυτή που προσδιορίζεται, και ως εκροή (πλασματική) σε χωριστό λογαριασμό το ίδιο ποσό.

Τα παραπάνω ισχύουν και στις λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στην καταβολή του ΦΠΑ καθίσταται ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον βέβαια ο λήπτης έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αυτού.

Ο ΦΠΑ της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή γίνεται

επιμερισμός του ΦΠΑ που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού ΦΠΑ κοινών εισροών.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ένας ιδιώτης «Α» αγόρασε στις 15/01/07 νέο ΕΙΧ αξίας 50.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.500 ευρώ. Στις 25/03/07 πωλεί το αυτοκίνητο αυτό σε πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ιταλία αντί 40.000 ευρώ με απαλλαγή από ΦΠΑ. Ο ιδιώτης αυτός δικαιούται να ζητήσει, κατά το χρόνο της παράδοσης (25/03/07) να του επιστραφεί ο ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία των 40.000 ευρώ, δηλαδή 7.600 ευρώ. Η επιστροφή θα πραγματοποιηθεί από τη ΔΟΥ που ανοίκει η κατοικία του, αφού προηγουμένως υποβάλλει σ'αυτή σχετική έκτακτη περιοδική δήλωση ΦΠΑ και αίτηση, προσκομίζοντας και τα αποδεικτικά στοιχεία της συναλλαγής αυτής.

2.1.3 Εξαιρέσεις του γενικού κανόνα

Πόλλες φορές παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αγορών και δαπανών και για το μέρος εκείνο που τα αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση ορισμένων απαλλασσόμενων από το ΦΠΑ πράξεων. Αυτές οι πράξεις είναι:

- α) Η πραγματοποίηση δραστηριοτήτων στο εξωτερικό, δηλαδή οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού ή του εμπόρου, με την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.
- β) Η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, δηλαδή των υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των

εισαγόμενων αγαθών καθώς και των παραδόσεων αγαθών των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.

γ) Οι πράξεις που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Για τις πράξεις αυτές, εκτός από την απαλλαγή παρέχεται ταυτόχρονα και δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που τις επιβάρυνε.

Αναλυτικότερα:

1. Για τις εξαγωγές αγαθών παρέχεται πλήρης απαλλαγή, δηλαδή αφενός απαλλάσσεται από το ΦΠΑ αυτή καθαυτή η πράξη της εξαγωγής αγαθών και οι εξομοιούμενες με αυτή πράξεις και αφετέρου για τις ίδιες πράξεις παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που τις επιβάρυνε σε όλα τα προηγούμενα στάδια εισαγωγής, παραγωγής ή εμπορίας.
2. Για όλες τις απαλλασσόμενες πράξεις που αφορούν την εισαγωγή αγαθών και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.
3. Για όλες τις απαλλασσόμενες πράξεις που καλύπτουν τις ειδικές απαλλαγές πράξεων παράδοσης αγαθών, ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών σε πλοία και αεροσκάφη, καθώς και των ιδίων πράξεων που γίνονται στα πλαίσια των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων.

δ) Οι εργασίες που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, για τις περιπτώσεις που αφορούν ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες και για το μεγαλύτερο μέρος των χρηματοοικονομικών εργασιών, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ παρόλο που οι εργασίες αυτές είναι απαλλασσόμενες, εφόσον ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας.

ε) Η διάθεση δώρων μέχρι του ποσού των 10 ευρώ και δειγμάτων. Δηλαδή για τα δώρα αξίας μέχρι 10 ευρώ και για τα δείγματα, παρόλο που η διαθεσή τους απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές τους.

2.2 Περιπτώσεις στις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ

(με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αντίστοιχες εισροές, δηλαδή αγορές, δαπάνες κ.λπ.)

Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ δεν δικαιούται να εκπέσει το ΦΠΑ με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι παρακάτω δαπάνες – αγορές.

1. Η αγορά, η εισαγωγή ή η ενδοκοινοτική απόκτηση καπνοβιομηχανικών προϊόντων που αναφέρονται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 44 του Ν.2859/00. Τέτοια προϊόντα είναι τα τσιγάρα, τα πούρα, τα πουράκια, ο καπνός μασήματος κ.λπ. που αγοράζονται και εισάγονται από πρατηριούχους, λιανοπωλητές ή από αυτούς που θέλουν να τα κάνουν δώρα σε πελάτες τους κ.λπ. Για όλα αυτά δεν εκπίπτει ο ΦΠΑ των αγορών από το ΦΠΑ των εκροών (πωλήσεων), αλλά προστίθεται στην αντίστοιχη αξία αγορών και αυξάνει το κόστος τους.
2. Η αγορά, η εισαγωγή ή η ενδοκοινοτική απόκτηση οινοπνευματωδών ποτών εφόσον αυτά διατέθηκαν για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων. Για παράδειγμα, η αγορά ή η εισαγωγή και στη συνέχεια η διάθεση οινοπνευματωδών ποτών (μπύρες, κρασιά, λικέρ, τζίν, βότκα, κ.λπ ή οποιουδήποτε άλλου ποτού που περιέχει

οινόπνευμα) για μια δεξίωση που κάνει η επιχείρηση ή για δώρα που στέλνει στους πελάτες της. Και σ' αυτές τις περιπτώσεις ο ΦΠΑ των αγορών προστίθεται στο κόστος τους, δηλαδή δεν εκπίπτει.

3. Οι δαπάνες για δεξιώσεις, ψυχαγωγία και φιλοξενία, γενικά. Ο ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες αυτές δεν εκπίπτει αλλά προστίθεται στο κόστος αγοράς τους.
4. Οι δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης. Και ο ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες αυτές δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση, αλλά προστίθεται και αυξάνει το κόστος των αντίστοιχων δαπανών.

Εξαιρούνται οι δαπάνες που γίνονται σε εκτέλεση αναγκαστικής υποχρέωσης της επιχείρησης, π.χ. η χορήγηση ειδικού κράνους στους τεχνίτες της ΔΕΗ ή η χορήγηση γάλατος στους εργαζομένους σε τυπογραφεία κ.λπ., καθώς και οι δαπάνες μεταφοράς του προσωπικού των επιχειρήσεων με Ι.Χ. αυτοκίνητα άνω των 9 θέσεων από την κατοικία του στον τόπο της δουλειάς και την επιχτροφή του. Σ' αυτές τις περιπτώσεις δηλαδή, η επιχείρηση εκπίπτει το ΦΠΑ των δαπανών αγοράς ή μεταφοράς.

Επίσης, η επιχείρηση εκπίπτει το ΦΠΑ και όταν η μεταφορά του προσωπικού γίνεται με μισθωμένα Δημόσιας χρήσης αυτοκίνητα (πούμαν). Όταν όμως η μεταφορά του προσωπικού πραγματοποιείται με ΤΑΧΙ τότε για να εκπέσει το ΦΠΑ της δαπάνης αυτής θα πρέπει να μην υπάρχει άλλο μεταφορικό μέσο Δημοσίας χρήσης (Αστικό, ΚΤΕΛ κ.λπ.).

5. Οι δαπάνες αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης (ΙΧ) μέχρι 9 θέσεων

(μαζί με του οδηγού), μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς επίσης και οι δαπάνες για καύσιμα, επισκευή, συντήρηση, μίσθωση και κυκλοφορία των μέσων αυτών. Το ίδιο ισχύσει και για τα αυτοκίνητα μεικτής χρήσης. Δηλαδή, και στα αυτοκίνητα που στην άδεια τους χαρακτηρίζονται ως «αυτοκίνητα μικτής χρήσης», δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει την αγορά τους, τη μίσθωση ή την επισκευή και τη συντήρησή τους κ.λπ.

Έτσι, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί κατά την εισαγωγή, την ενδοκοινοτική απόκτηση ή την αγορά καθώς και για δαπάνες λειτουργίας (καύσιμα, συντήρηση, επισκευή κ.λπ.) όλων των παραπάνω μεταφορικών μέσων, αλλά προστίθεται και προσαυξάνει το αντίστοιχο κόστος αγοράς ή δαπάνης. Οι σχολές οδηγών και οι επιχειρήσεις που αγοράζουν επιβατικά αυτοκίνητα μέχρι 9 θέσεων για μίσθωση ή μεταφορά προσωπικού, έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε η αγορά τους και του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής και συντήρησης αυτών.

6. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί η αγορά, η ενδοκοινοτική απόκτηση ή η εισαγωγή ειδών συσκευασίας, εφόσον αυτά επιστρέφονται και η επιστροφή τους καλύπτεται με εγγύηση που καταβάλλει ο αγοραστής. Στην περίπτωση αυτή όμως ο υποκείμενος στο ΦΠΑ πωλητής θα πρέπει να μην αναγράφει στο τιμολόγιο πώλησης ΦΠΑ για τα επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας.

Σημειώσεις:

α) Παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις δαπάνες τροφοδοσίας των πληρωμάτων των πλοίων που εκτελούν εσωτερικούς πλόες.

β) Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναγράφεται στο πλαστό στοιχείο (π.χ. τιμολόγιο κ.λπ.), διότι το συγκεκριμένο αυτό στοιχείο είναι μη νόμιμο.

γ) Αν μια επιχείρηση ανεγείρει κτίσμα σε ξένο οικόπεδο ή αποπερατώνει ημιτελές ακίνητο που το μισθώνει στη συνέχεια για λιγότερο από 9 έτη σαν επαγγελματική στέγη ή αγοράζει κινητά αγαθά που τα ενσωματώνει στη συνέχεια στο πιο πάνω ακίνητο ώστε να καταστούν συστατικά του, τότε το ΦΠΑ, δεν έχει δικαίωμα να το εκπέσει από το ΦΠΑ των πωλήσεων της, οπότε ο ΦΠΑ αυτός προσυξάνει το κόστος κατασκευής του ακινήτου. Ο ΦΠΑ όμως των κινητών πραγμάτων που τοποθετούνται στα πιο πάνω ακίνητα κυριότητας τρίτων (π.χ. μηχανημάτων κ.λπ.) εκπίπτει κανονικά.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Χειρισμός του ΦΠΑ αγοράς ΙΧ αυτοκινήτου μέχρι 9 θέσεων

Μια εμπορική επιχείρηση Α αγοράζει στις 15/9/07 από τον εισαγωγέα Β ένα επιβατικό αυτοκίνητο ΙΧ 8 θέσεων αντί ποσού 30.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.700 ευρώ. Μέχρι τις 30/9/07 πλήρωσε για έξοδα συντήρησης, καύσιμα κ.λπ. 500 ευρώ πλέον ΦΠΑ 95 ευρώ. Κατά την υποβολή της περιοδικής δήλωσης η επιχείρηση Α δεν δικαιούται να εκπέσει (αφαιρέσει) το ΦΠΑ της αγοράς (5.700 ευρώ) καθώς και της δαπάνης συντήρησης και καυσίμων (95 ευρώ).

Το ίδιο θα συνέβαινε αν ο εισαγωγέας αυτοκινήτων Β χρησιμοποιούσε το αυτοκίνητο αυτό για τις ανάγκες της επιχείρησής του (π.χ. διάθεση αυτοκινήτου στον διευθύνοντα σύμβουλο της επιχείρησής).

Αν όμως η επιχείρηση Α ασχολούνταν με την αγορά και τη μεταπώληση αυτοκινήτων (εμπορία αυτοκινήτων) τότε, τα 5.700 ευρώ της αξίας αγοράς θα αφιρευθούν από το ΦΠΑ των πωλήσεων της περιοδικής δήλωσης του μήνα που το αγόρασε.

Αν το παραπάνω μεταφορικό μέσο προοριζόταν για μίσθωση ή για σχολή οδηγών, ή για μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, τότε και σ'αυτή την περίπτωση θα αφαιρούνταν τα 5.700 ευρώ καθώς επίσης και τα 95 ευρώ.

2.3 Προϋποθέσεις που πρέπει να ισχύουν για να γίνει η έκπτωση του ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ των αγορασμένων αγαθών και ληφθέντων υπηρεσιών αφαιρείται από το ΦΠΑ των πωλήσεων, εφόσον ο υποκείμενος στο ΦΠΑ κατέχει:

1. Βεβαίωση ότι έχει υποβάλλει πριν από τη συγκεκριμένη πράξη στην αρμόδια ΔΟΥ δήλωση έναρξης των εργασιών του, που προβλέπεται από το άρθρο 36 παρ. 1^α του Ν.2859/00.
2. Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ (π.χ. εκκαθάριση, απόδειξη ΟΤΕ ή ΔΕΗ ή ΕΥΔΑΠ ή Τράπεζας, φορτωτική, συμβόλαιο κ.λπ.), από το οποίο να αποδुकνύεται, δηλαδή να αναγράφεται χωριστά η αξία της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που γίνονται σ'αυτόν και χωριστά ο ΦΠΑ από την αξία αυτή. Αν ο αγοραστής εφοδιαστεί με άλλο

στοιχείο αντί του νομίμου (π.χ. αντί τιμολογίου έχει πάρει απόδειξη λιανικής πώλησης κ.λπ.), τότε δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ του στοιχείου αυτού.

Επίσης, δεν είναι δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ που εμπεριέχεται στην αξία των αποδείξεων λιανικής πώλησης και γενικά κάθε στοιχείου που ο ΦΠΑ δεν αναγράφεται χωριστά από την αξία.

3. Διασάφηση ή άλλο τελωνειακό παραστατικό, από τα οποία να αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από τον υποκείμενο, καθώς επίσης και ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά αυτά κατά την εισαγωγή τους.
4. Νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και τις λήψεις υπηρεσιών καθώς και το ΦΠΑ που τις έχει επιβαρύνει, μπορεί να ληφθεί υπόψη η αντίστοιχη περιοδική δήλωση που υποβάλλεται, στην οποία περιλαμβάνονται και οι εν λόγω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Απαραίτητη προϋπόθεση έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι να έχουν καταχωρηθεί οι πράξεις αυτές στα τηρούμενα βιβλία του ΚΒΣ και να έχει πιστωθεί ο λογαριασμός του ΦΠΑ με το αντίστοιχο ποσό του ΦΠΑ και να έχει συνυπολογιστεί το ποσό αυτό στο ΦΠΑ εκρών της περιοδικής δήλωσης.

Το ίδιο ισχύει και για τις λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος καθίσταται ο λήπτης (δηλαδή, όταν δεν είναι

φορολογικός αντιπρόσωπος), εφόσον δεν προβλέπεται η άμεση καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ με έκτακτη περιοδική δήλωση.

5. Κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης από την οποία να αποδεικνύεται η καταβολή του ΦΠΑ, όπου προβλέπεται καταβολή ΦΠΑ με έκτακτη περιοδική δήλωση.

Επομένως, για να εκπεσθεί ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε με έκτακτη δήλωση όπως π.χ. στην περίπτωση των πλειστηριασμών, των ROYA – LTIES κ.λπ. απαιτείται κυρωμένο από την αρμόδια ΔΟΥ αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, με βάση την οποία καταβλήθηκε ο ΦΠΑ, που αναλογεί στη συγκεκριμένη πράξη.

Ε΄ ΜΕΡΟΣ

PRORATA

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ PRORATA

1.1 Ερμηνεία

Το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. αναγνωρίζεται βασικά για τις εισροές (δαπάνες) που χρησιμοποιούνται σε πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Συνέπεια της βασικής αυτής αρχής είναι ότι όταν πρόκειται για κοινές εισροές που χρησιμοποιούνται σε πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και σε πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα, ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει να περιορίσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αναλογικά μόνο στις πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης.

Πιο συγκεκριμένα στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φορολογητέες, απαλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, φορολογητέες εκτός Ελλάδας) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου.

Το ποσοστό αυτό που θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή του ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς Φ.Π.Α., που αφορά πράξεις για τις οποίες

παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. (PRORATA)

Οι πράξεις που από τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους είναι φορολογητέες (πωλήσεις με Φ.Π.Α., παροχές υπηρεσιών με Φ.Π.Α., κ.λπ.), απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 1 και 2 του ίδιου κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες αποφάσεις και εγκυκλίους (εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις σε πρεσβείες, κ.λπ) καθώς και πράξεις φορολογητέες εκτός Ελλάδος.

Εάν η επιχείρηση εκτός από πράξεις που αναφέρθηκαν, πραγματοποιεί και πράξεις που από τις διατάξεις του ίδιου κώδικα δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει κλάσμα που προαναφέρθηκε, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών, δηλαδή των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς και για την πραγματοποίηση πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (PRORATA).

Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, μπορεί να αναφερθούν:

1. Οι πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, παράδοση εφημερίδων και περιοδικών σε περίπτερα, εφημεριδοπώλες και λοιποί λιανοπωλητές, κ.λπ).
2. Παραδόσεις νέων ακινήτων για Α' κατοικία (πώληση νέων διαμερισμάτων με Φ.Μ.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του

Φ.Π.Α. των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της).

3. Για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζίδικα, περίπτερα, κ.λπ.) στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Η λέξη PRORATA είναι λατινική λέξη και σημαίνει κατ'αναλογία, όπου η αναλογία (επιμερισμός ή ποσοστό) του Φ.Π.Α. των κοινών εισροών υπολογίζεται με βάση το κλάσμα των εσόδων για τα οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (αριθμητής) και των συνολικών εσόδων (παρονομαστής) μιας επιχείρησης σε ετήσια βάση. Αυτός ο υπολογισμός γίνεται κατ'αυτόν τον τρόπο επειδή είναι εφικτός ο προσδιορισμός της σχέσης (αναλογίας) εσόδων με δικαίωμα έκπτωσης ως προς τα συνολικά έσοδα, ενώ αντίθετα είναι πρακτικά ανέφικτος ο απευθείας προσδιορισμός των κοινών εισροών (δαπανών) που χρησιμοποιούνται και για φορολογητέες και για αφορολόγητες πράξεις. Κατά συνέπεια η αναλογία PRORATA στα έσοδα χρησιμοποιείται και για τον επιμερισμό του Φ.Π.Α. των κοινών εισροών που δεν μπορούν να διαχωριστούν.

Ο εν λόγω υπολογισμός γίνεται με βάση τα πραγματικά απολογιστικά στοιχεία που έχει στη διάθεση της η επιχείρηση και δεν υπάρχει υποχρέωση να καταγράφεται σε κάποιο ειδικό έντυπο ή σε κάποιο ειδικό έντυπο ή σε κάποιο ειδικό λογαριασμό.

Η υποχρέωση εξαντλείται στη χρησιμοποίηση του ποσοστού της PRORATA (εφόσον προκύπτει) στις δηλώσεις Φ.Π.Α., προκειμένου να γίνει ο διαχωρισμός του Φ.Π.Α. των κοινών εισροών σε Φ.Π.Α. εκπιπτόμενο και σε Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενο.

1.2 Παραδείγματα εφαρμογής του κλάσματος PRORATA

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1°

Επιχείρηση πραγματοποίησε κατά το έτος 2006 ακαθάριστα έσοδα:

| | |
|--------------------------|------------------------|
| α) από πωλήσεις τροφίμων | 400.000,00 ευρώ |
| β) από ενοίκια | 60.000,00 ευρώ |
| Σύνολο | 460.000,00 ευρώ |

Το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης ανέρχεται σε:

$(400.000/460.000) \times 100 = 86,9\%$. Το ποσοστό αυτό στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραιη μονάδα, δηλαδή 87%. Εάν λοιπόν οι κοινές δαπάνες (Διοικητικά έξοδα, λογιστήριο, ΔΕΗ, ΟΤΕ, κ.λπ.) ανέρχονται σε 60.000,00 ευρώ και ο αναλογών Φ.Π.Α. π.χ. σε 10.000,00 ευρώ, ο Φ.Π.Α. που δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση είναι $(10.000 \times 87\%) = 8.700,00$ ευρώ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2°

Πρατήριο καπνοβιομηχανικών προϊόντων εμπορεύεται τσιγάρα, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, καθώς και άλλα είδη π.χ. ζαχαρώδη, για τα οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Κατά το 2006 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα:

| | |
|---------------------------|-----------------------|
| α) από πωλήσεις ζαχαρωδών | 7.000,00 ευρώ |
| β) από πωλήσεις τσιγάρων | 5.000,00 ευρώ |
| Σύνολο | 12.000,00 ευρώ |

Το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης ανέρχεται σε:

$(7.000/12.000 \times 100) = 58,33\%$. Στρογγυλοποιημένο 59%.

Η επιχείρηση αγόρασε έναν Η/Υ για την παρακολούθηση των πωλήσεων και των δύο δραστηριοτήτων της και έχει δικαίωμα έκπτωσης 59% του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αγοράς του Η/Υ.

Ο Η/Υ κοστίζει 1.500,00 ευρώ και ο ΦΠΑ (19%) 285,00 ευρώ, τότε ο ΦΠΑ που δικαιούται να εκπέσει η επιχείρηση είναι $(285 \times 59\%) = 168,15$ ευρώ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3^ο

Επιχείρηση που εκμεταλεύεται ξενοδοχείο (κλάδος που υπόκειται στο φόρο) και θεραπευτικά λουτρά (κλάδος που δεν υπόκειται στο φόρο) πραγματοποιεί κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης 2005 ακαθάριστα έσοδα:

| | |
|--|------------------|
| α) από τον κλάδο του ξενοδοχείου χωρίς ΦΠΑ | 12.000,00 |
| ευρώ | |
| β) από τον κλάδο των θεραπευτικών λουτρών | 3.600,00 |
| ευρώ | |
| Σύνολο | 15.600,00 |
| ευρώ | |

Το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης ανέρχεται σε 77%

$(12.000/15.600 \times 100 = 76,92\%)$. Εάν υποτεθεί ότι η επιχείρηση είχε κοινές δαπάνες αξίας 3.000,00 ευρώ και ο αναλογών ΦΠΑ είναι π.χ. 470,00 ευρώ, τότε ο ΦΠΑ που δικαιούται να εκπέσει είναι 361,90 ευρώ $(470 \times 77\%)$.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ PRORATA

2.1 Χρησιμοποίηση της αναλογίας έκπτωσης (PRORATA) στις δηλώσεις ΦΠΑ

Το ποσοστό έκπτωσης του ΦΠΑ που προκύπτει στο τέλος του έτους εφαρμόζεται για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου ΦΠΑ μέσω της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ. Το οριστικό αυτό ποσοστό εφαρμόζεται στις περιοδικές δηλώσεις του επόμενου έτους. Πιο συγκεκριμένα:

- **Εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ**

Η εκκαθάριση του εκπιπτόμενου ΦΠΑ γίνεται μέσω του πίνακα Z της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 25^η μέρα του δεύτερου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (για Α' και Β' κατηγορίας βιβλία) και μέχρι τη 10^η μέρα του μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (για τα Γ' κατηγορίας βιβλία).

- **Περιοδική δήλωση ΦΠΑ**

Το ποσοστό που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση λαμβάνεται υπόψη στην υποβολή των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, προκειμένου να προσδιοριστεί ο ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάση PRORATA. Ο μη εκπιπτόμενος ΦΠΑ αναγράφεται στον κωδικό 411 του πίνακα Β , ε, της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

2.2 Ποσά που περιλαμβάνονται ή δεν περιλαμβάνονται στο κλάσμα της PRORATA

Ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος ενεργεί φορολογητέες και μη φορολογητέες πράξεις έχει δικαίωμα να εκπέσει από το φόρο των εκροών του, μέρος των κοινών εισροών του, η αναλογία του οποίου βρίσκεται με βάση το κλάσμα:

Φορολογητέες εκροές (χωρίς ΦΠΑ) + απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης
Φορολογητέες εκροές (χωρίς ΦΠΑ) + απαλ/νες με ή χωρίς δικ.έκπτωσης

Το ποσό που προκύπτει από το πιο πάνω κλάσμα, λαμβάνεται υπόψη για την οριστική εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου κοινών εισροών του έτους που αφορά, καθώς και την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

Στο πιο πάνω κλάσμα δεν πρέπει να περιλαμβάνονται σε καμία περίπτωση τα ποσά:

- α) Από παράδοση (πώλησης κ.λπ.) αγαθών τα οποία χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για πάγια εκμετάλευση στην επιχείρηση.
- β) Από αυτοπαραδόσεις
- γ) Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις
- δ) Πράξεις λήπτη και επιστροφές φόρων
- ε) Από παρεπόμενες ή από χρηματοδοτικές πράξεις σε ακίνητα.

Την υποχρέωση της δημιουργίας του κλάσματος PRORATA, έχει ο υποκείμενος ο οποίος εκτός από τα έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης έχει και έσοδα που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, όπως πωλήσεις νέων ακινήτων σαν Α' κατοικία, εκπαίδευση, υγεία, ασφάλειες,

χρηματοοικονομικές υπηρεσίες και πράξεις πώλησης εφημερίδων και περιοδικών.

Σημειώνεται ότι δεν υπάρχει υποχρέωση δημιουργίας του κλάσματος PRORATA, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο έχει εκτός από έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης και έσοδα εξαιρούμενα του ΦΠΑ (π.χ. αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, κ.λπ.).

Τονίζεται ότι, στην περίπτωση που ο υποκείμενος έχει την υποχρέωση δημιουργίας του κλάσματος, δεν θα συμπεριλάβει στον παρονομαστή του κλάσματος τυχόν εξαιρούμενα ποσά, παρά μόνο τις επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις που δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας.

2.3 Χρόνος εφαρμογής του οριστικού ποσοστού της PRORATA

Το ποσοστό έκπτωσης που προκύπτει στο τέλος του έτους (μέσω της εκκαθαριστικής δήλωσης) χρησιμοποιείται στις φορολογικές περιόδους του επόμενου έτους.

Όπως είναι γνωστό η εκκαθαριστική δήλωση υποβάλλεται σε κάθε περίπτωση μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου (55 ή 135 ημέρες κατά περίπτωση) και στο μεσοδιάστημα θα έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Για το λόγο αυτό η Διοίκηση έχει δεχτεί το ποσοστό της PRORATA που προκύπτει από τη εκκαθαριστική δήλωση χρησιμοποιείται από τη φορολογική περίοδο που κατά τη διάρκεια της υποβάλλεται η εκκαθαριστική δήλωση.

Έτσι για παράδειγμα, επιχείρηση με Γ' κατηγορίας βιβλία και διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/03, υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση 2003 στις 14/05/04. Το οριστικό ποσοστό της PRORATA θα χρησιμοποιείται για τις περιοδικές δηλώσεις Μαΐου, Ιουνίου κ.λπ. μέχρι και τη δήλωση του Απριλίου του έτους 2005. Στη συνέχεια το νέο οριστικό ποσοστό θα χρησιμοποιηθεί στις περιοδικές δηλώσεις Μαΐου, Ιουνίου κ.λπ.

Πρόκειται δηλαδή, για μία μετάθεση του χρόνου χρησιμοποίησης του οριστικού ποσοστού από το τέλος του έτους σε μία ενδιάμεση φορολογική περίοδο του επόμενου έτους, η οποία γίνεται για πρακτικούς λόγους.

2.4 Πότε δεν υπολογίζεται PRORATA

Όταν ένας υποκείμενος στο φόρο διενεργεί πράξεις που υπάγονται στο ΦΠΑ ή απαλλασσόμενες πράξεις, για τις οποίες όμως παρέχεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ο υποκείμενος εκπίπτει ολόκληρο το φόρο των εισροών του και δεν απαιτείται να υπολογίσει PRORATA.

Οι πράξεις που από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με ΦΠΑ, παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ.λπ.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (άρθρο 30, παρ. 1 και 2 του Κώδικα ΦΠΑ) (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις σε πλοία, τελωνειακά καθεστώτα, κ.λπ) καθώς και οι πράξεις που φορολογούνται εκτός Ελλάδος (π.χ. αμοιβή για αρχιτεκτονικό σχέδιο από Έλληνα αρχιτέκτονα για ακίνητο που βρίσκεται στην Ιταλία, αμοιβή

για υπηρεσίες συμβούλων από ελληνική επιχείρηση σε επιχείρηση εγκατεστημένη στη Γερμανία κ.λπ.).

2.5 Πότε υπολογίζεται PRORATA

Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο ΦΠΑ διενεργεί ταυτόχρονα πράξεις φορολογητέες και απαλλασσόμενες από το φόρο, για τις οποίες από το νόμο δεν προβλέπεται έκπτωση φόρου (δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών) είναι υποχρεωμένος να υπολογίσει PRORATA ώστε να εκπέσει μέρος μόνο του ΦΠΑ των κοινών εισροών.

Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να αναφερθούν κυρίως :

α) Οι πράξεις του άρθρου 22 Ν. 2859/2000. Τέτοιες πράξεις είναι οι υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές, κ.λπ.

β) Παραδόσεις νέων ακινήτων σαν Α' κατοικία δεδομένου ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών για τις πράξεις αυτές (πώληση νέων διαμερισμάτων με ΦΜΑ, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της) και

γ) Για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζίδικα, περίπτερα, κ.λπ.) στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

2.6 PRORATA στην αγορά παγίων

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου. (κλάσμα της PRORATA).

Εξυπακούεται ότι ο προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου γίνεται μόνο στο φόρο των κοινών εισροών. Ως κοινές εισροές χαρακτηρίζονται οι εισροές εκείνες που ο υποκείμενος χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση πράξεων που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης καθώς και πράξεων που δεν του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Εφόσον τα πάγια που αγοράζονται από την επιχείρηση χρησιμοποιούνται καθ'ολοκληρία για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως κοινή δαπάνη (κοινή εισροή) ακόμη και αν επιδοτείται το κόστος τους κι κατά συνέπεια δεν υπολογίζεται PRORATA.

Εάν όμως τα πάγια χρησιμοποιούνται από κοινού σε πράξεις φορολογητέες και σε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε θα πρέπει να εφαρμόζεται PRORATA.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Επιχείρηση πώλησης ζαχαρωδών προϊόντων (φορολογητέες) και τσιγάρων (απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) είχε κατά τη διαχειριστική περίοδο έσοδα από:

| | |
|-----------------------|----------------------|
| α) Πωλήσεις τσιγάρων | 3.500,00 ευρώ |
| β) Πωλήσεις ζαχαρωδών | 3.500,00 ευρώ |
| Σύνολο | 7.000,00 ευρώ |

Το ποσοστό του ΦΠΑ που διακαιούται να εκπέσει για τις κοινές εισροές είναι 50% ($3.500/7.000 \times 100$).

Έστω ότι η εν λόγω επιχείρηση αγόρασε έναν Η/Υ για τις ανάγκες της αξίας 1.000,00 ευρώ με ΦΠΑ 190,00 ευρώ. Επειδή ο Η/Υ χρησιμοποιείται ταυτόχρονα και σε φορολογητέες και σε απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα πράξεις, η επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης μόνο το 50% του ΦΠΑ αγοράς, δηλαδή 95,00 ευρώ.

2.7 PRORATA στα ακίνητα

Ο νόμος 3427 που επιβάλλει ΦΠΑ στα νεόδμητα ακίνητα εφαρμόζεται από την 01/01/06. Κατά τη διάρκεια του 2006 αλλά και ενδεχομένως στα επόμενα έτη, ο εργολάβος κατασκευαστής (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) θα πραγματοποιεί πωλήσεις ακινήτων με ΦΠΑ (υπαγόμενα σε ΦΠΑ νέα ακίνητα) και πωλήσεις χωρίς ΦΠΑ (παλαιά ακίνητα με άδεια πρὶν από την 01/01/06). Κατά συνέπεια θα πρέπει να υπολογίζει PRORATA για τις κοινές εισροές με ποσοστό PRORATA κατ'εκτίμηση για το 2006, αφού δεν θα υπάρχουν οριστικά στοιχεία.

2.8 Ειδική PRORATA για την απαλλαγή Α΄ κατοικίας

Ο υποκείμενος στο φόρο θα πρέπει να ενεργήσει την έκπτωση ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή των υπηρεσιών που λαμβάνει.

Ένας εργολάβος – κατασκευαστής, εφόσον πωλεί νέα ακίνητα με ΦΠΑ και νέα ακίνητα με απαλλαγή Α΄ κατοικίας (πράξη απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης), θα πρέπει να υπολογήσει ειδική PRORATA, ώστε να επιβαρυνθεί το ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στα νέα ακίνητα που πωλεί σε δικαιούχους απαλλαγής Α΄ κατοικίας.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Εργολάβος κατασκευαστής πωλεί διαμέρισμα χωρίς ΦΠΑ σε δικαιούχο απαλλαγής Α΄ κατοικίας. Το ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί σ'αυτό το διαμέρισμα θα πρέπει να τον συμπεριλάβει στην περιοδική δήλωση (Αφαιρούμενα ποσά του φόρου εισροών) της φορολογικής περιόδου που πωλήθηκε το διαμέρισμα. Το ποσό του ΦΠΑ θα προκύψει από το ποσοστό σε χιλιοστά του διαμερίσματος στο οικόπεδο της οικοδομής και από το συνολικό ΦΠΑ της οικοδομής.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1^ο

ΑΥΠΟΙΚΟΙΚ 1030440/10391/Β0012/

Πολ. 1056/23.03.2007

**«Συμπλήρωση της αριθμ. 1003821/10037/Β0012/Πολ.
1005/2005**

**Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών,
σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα
έσοδα των επιχειρήσεων»**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- α) Τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- β) Τις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 9 του Ν 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/14.12.2004).
- γ) Τις γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής που συστήθηκε με την αριθμ. 1037612/10552/Β0012/ Πολ. 1061/6.4.2005(ΦΕΚ Β' 515).
- δ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

1. Οι δαπάνες για τις οποίες γνωμοδότησε η ως άνω Επιτροπή ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.
2. Κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους η αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό από τα

ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

3. Η απόφαση αυτή, μαζί με το παράρτημά της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Ασφάλιστρα

Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η επιχείρηση σε ασφαλιστική εταιρεία για την καταβολή αποζημίωσης σε πελάτες, λόγω ενδεχόμενης βλάβης τους, οποιασδήποτε μορφής, από τη χρήση προϊόντων της επιχείρησης.

Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Διατακτικές μέχρι έξι (6) ευρώ ανα εργαζόμενο, που προβλέπονται από την αριθ.1017618/10261/Β0012/Πολ. 1028/17.2.2006 (ΦΕΚ Β' 252) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και αφορούν στη χορήγηση τροφής κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας, μπορούν να καλύπτονται και με την αγορά άλλων συναφών προϊόντων (π.χ. γάλα, νερό, αναψυκτικά).
2. Δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται εταιρεία πώλησης χημικών προϊόντων για την αγορά χημικών αναλωσίμων (αντιδραστήριων, δοκιμαστικών σωλήνων κ.λπ.), που τα χρησιμοποιεί για τον έλεγχο της σωστής λειτουργίας των πωλουμένων προϊόντων ή εμπορευμάτων της.
3. Οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε Εμπορικά Επιμελητήρια για την έκδοση πιστοποιητικών προέλευσης εισαγωγών, προορισμού εξαγωγών, θεώρησης ξενόγλωσσων τιμολογίων εισαγωγών ή εξαγωγών και επίσημης μετάφρασής τους.
4. Οι δαπάνες που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις Ραδιοτηλεοπτικών Μέσων για μετρήσεις ακροαματικότητας και δημοσκοπήσεις των προγραμμάτων που προβάλλουν ή εκπέμπουν.

5. Οι δαπάνες διοργάνωσης εκθέσεων για την προβολή προϊόντων επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους, ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αυτές.
6. Οι δαπάνες διοργάνωσης συνεδρίων, ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.
7. Οι δαπάνες μελετών και ερευνών, για την εγκατάσταση αιολικών πάρκων σε περίπτωση απορρίψεως της αιτήσεως για τη χορήγηση των τελικών αδειών. Οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν στη χρήση εντός της οποίας απορρίπτεται η αίτηση για τη χορήγηση των τελικών αδειών από τις αρμόδιες αρχές.
8. Οι δαπάνες και τα συναφή έξοδα των επιχειρήσεων για την απόκτηση άδειας σχετικής με την εκπομπή αερίων θερμοκηπίου, έτσι ώστε αυτές να λειτουργούν σύμφωνα με τους ισχύοντες περιορισμούς εκπομπής αερίων του θερμοκηπίου στο πλαίσιο της 2003/87/ΕΚ οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ενσωματώθηκε στην Ελληνική νομοθεσία με την Η.Π.54409/2632 (ΦΕΚ 1931/27.12.2004) κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων.
9. Η δαπάνη διακόσμησης προθήκης καταστήματος, ανεξάρτητα από το χρόνο διάρκειας της διακόσμησης, εφόσον πρόκειται για λειτουργούσα επιχείρηση. Η δαπάνη αυτή εκπίπτει από τα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου που πραγματοποιείται.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Μηχανημάτων

Το κόστος αγοράς μηχανημάτων, που η επιχείρηση στη συνέχεια χρησιμεύει σε επιχειρήσεις – πελάτες της με σκοπό να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τον εφοδιασμό τους με προϊόντα αυτής, υπόκειται σε απόσβεση σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν 2238/1994. Στην περίπτωση αυτή δεν εκπίπτουν τα μηχανήματα και ο εξοπλισμός γενικά που χρησιμεύουν οι επιχειρήσεις σε άλλες επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διαγνωστικών κέντρων, κλινικών ή θεραπευτηρίων.

Οχημάτων

Οι δαπάνες σε ιδιόκτητα οχήματα που πραγματοποιούνται για την προσαρμογή τους προς τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης αποσβένονται ισόποσα σε πέντε συνεχείς χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση εντός της οποίας έγινε η προσαρμογή (π.χ. αυτοκίνητα επιχειρήσεων παροχής ασφαλείας, πυρασφάλειας κ.λπ.).

Λοιπές περιπτώσεις

Το κόστος κατασκευής μαρίνας εκπίπτει τμηματικά και ισόποσα, σύμφωνα με τα χρόνια που απομένουν από το χρόνο έναρξης εκμετάλλευσης της μέχρι τη λήξη της μίσθωσής του αιγιαλού.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Οι δαπάνες που αφορούν τη συντήρηση και λειτουργία παγίων, που συνδέονται αποκλειστικά με το αντικείμενο εργασιών του ελεύθερου επαγγελματία, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.
2. Τα μεταφορικά έξοδα που πραγματοποιούνται λόγω της αλλαγής της έδρας ελεύθερου επαγγελματία και για το σκοπό αυτό, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του.
3. Τα έξοδα διαμονής, διατροφής και μετακίνησης ελεύθερου επαγγελματία που μετακινείται μακριά από την έδρα του στα πλαίσια εκτέλεσης σύμβασης έργου με φορέα που έχει έδρα διαφορετική από τη δική του εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του, εφόσον αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Για την έκπτωση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν απαιτείται η πιστοποίηση τους από το Υπουργείο Ανάπτυξης, ενώ για την έκπτωση από τα καθαρά κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου και επόμενα της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν 2238/1994, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησής τους από την Γενική Γραμματεία Έρευνας και

Τεχνολογίας, μετά από αίτηση που υποβάλλουν οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις απευθείας στο Υπουργείο Ανάπτυξης.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΤΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΓΕΝΙΚΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ κ.λπ.

Οι δαπάνες κίνησης, επισκευής, συντήρησης και λοιπές δαπάνες των μισθούμενων φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, εφόσον βαρύνουν τη μισθώτρια επιχείρηση.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

Επιχειρήσεις έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών

Η δαπάνη που εκπίπτει χωρίς δικαιολογητικά, των επιχειρήσεων έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών, με βάση την εφαρμογή της διάταξης της υποπερ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 31 του ΚΦΕ υπολογίζεται στα ακαθάριστα έσοδα από καταχωρήσεις και από πωλήσεις εντύπων όπως αυτές προκύπτουν από τις αναγραφόμενες τιμές πώλησης, ανεξάρτητα αν διατίθενται ή όχι μαζί με ένθετα (περιοδικά, CD κ.λπ.).

ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ

Δαπάνες διαφήμισης γενικά

1. Οι δαπάνες παραγωγής και διανομής ενημερωτικών εντύπων που αποστέλλουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πελάτες τους και όχι στο ευρύτερο κοινό, με σκοπό την ενημέρωσή τους για τα χαρακτηριστικά των προϊόντων αυτών, χωρίς να υφίσταται η υποχρέωση καταβολής τέλους διαφήμισης.
2. Οι δαπάνες διαφήμισης προβολής νέου προϊόντος, που δεν πραγματοποιήθηκαν κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο σύστασης της επιχείρησης, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης και εκπίπτουν εξ ολοκλήρου κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου πραγματοποίησης τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν 2238/1994.

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ

Οφειλές του Ελληνικού Δημοσίου προς φαρμακευτικές επιχειρήσεις

Οι φαρμακευτικές επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην ρύθμιση των οφειλών του Ελληνικού Δημοσίου με βάση το άρθρο 17 του Ν 3301/2004, έχουν την δυνατότητα να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους τις διενεργηθείσες κρατήσεις υπέρ του Δημοσίου (ΜΤΠΥ), κατά την εξόφληση των πιο πάνω ρυθμιζόμενων οφειλών, είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε τρεις συνεχείς χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορά ισολογισμούς που κλίνουν με 31.12.2005 και μετά.

ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΣΕ ΕΤΑΙΡΙΕΣ LEASING

Μισθώματα αυτοκινήτων

Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικιάσεως αυτοκινήτων (εκτός leasing), ανεξάρτητα αν οι εταιρείες αυτές έχουν αγοράσει τα ενοικιαζόμενα αυτοκίνητα ή τα έχουν μισθώσει από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα στο συνολό τους.

ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ – ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Τέλη

Το τέλος που ορίζεται στις παρ. 1 και 3 του άρθρου 6 του Ν 2773/1999 (ΦΕΚ Α΄ 286) και καταβάλλει επιχείρηση στη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας. Η έκπτωση γίνεται κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας κατεβλήθη το τέλος αυτό.

Κρατήσεις υπέρ τρίτων

Οι προβλεπόμενες από διατάξεις νόμου κρατήσεις υπέρ τρίτων, που βαρύνουν την επιχείρηση.

Δικαιώματα

Τα συγγραφικά δικαιώματα που καταβάλλουν εκδοτικές επιχειρήσεις στην ημεδαπή, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης έντος της οποίας οι δαπάνες καθίστανται βέβαιες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα από το χρόνο καταβολής.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2^ο

ΑυπΟικΟικ 1030442/10392/Β0012/

Πολ. 1057/23 Μαρτίου 2007

**«Συμπλήρωση της
αριθ.1017621/10262/Β0012/Πολ.1029/17.2.2006 Απόφασης του
Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τις
δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα
ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων»**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- α) Τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- β) Τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 24 του Ν 3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312).
- γ) Τις γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής που συστήθηκε με την αριθμ. 1037612/10552/Β0012/Πολ. 1061/6.4.2005 (ΦΕΚ Β' 515).
- δ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

1. Οι δαπάνες για τις οποίες γνωμοδότησε η ως άνω Επιτροπή ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.
2. Η μη αναγνώριση των υπόψη δαπανών από τις ελεγκτικές αρχές, δεν στερεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής.
3. Η απόφαση αυτή, μαζί με το παράρτημά της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

1. Οι δαπάνες των ασφαλιστικών επιχειρήσεων με τις οποίες καλύπτεται ολικά ή μερικά συνταξιοδοτικό πρόγραμμα ασφαλειών με τους οποίους συνεργάζονται.
2. Τα έξοδα ταξιδίων που προσφέρονται σε πελάτες ως μέσο προώθησης των πωλήσεων της επιχείρησης.
3. Οι δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών, ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο αυτές πραγματοποιούνται.
4. Η δαπάνη δεξίωσης προς τιμή στελεχών της επιχείρησης, λόγω αποχώρησης ή ανάληψης καθηκόντων σε αυτή.
5. Τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνεται η επιχείρηση για την κάλυψη ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης συνταξιούχων, πρώην εργαζόμενων της, καθώς και τα ποσά που καταβάλλει σε αυτούς για τη συμπλήρωση της σύνταξής τους.
6. Χρηματικά ποσά ή είδη που χορηγούνται δωρεάν από επιχείρηση σε συνεργάτες, το προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, εφόσον τα δώρα αυτά δεν εμπίπτουν στην περίπτωση μ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ.
7. Η δαπάνη, που πραγματοποιεί οικειοθελώς επιχείρηση για την εξαγορά προϋπηρεσίας ασφαλιστικών ταμείων των υπαλλήλων της, ενόψει συνταξιοδότηση τους.

ΖΗΜΙΕΣ

Η ζημία που προκύπτει από την πώληση και αποτίμηση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ – ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Αγγελιόσημο

Το αγγελιόσημο δεν αποτελεί εκπεστέα δαπάνη για τις εκδοτικές επιχειρήσεις, καθόσον βαρύνει τους πελάτες τους και οι υπόψη επιχειρήσεις απλώς μεσολαβούν για την είσπραξη και την απόδοση του αγγελιόσημου στον Ενιαίο Δημοσιογραφικό Οργανισμό Επικουρικής Ασφάλισης και Περίθαλψης.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3^ο

Εφαρμογή PRORATA

Ας υποθέσουμε ότι την 1-1-07 μια ατομική επιχείρηση με είδος δραστηριότητας μίνι μάρκετ, έχει ακαθάριστα έσοδα 70.000,00 ευρώ, εκ των οποίων οι 40.000,00 ευρώ είναι φορολογητέες εκροές (ζαχαρώδη, γαλακτοκομικά, αναψυκτικά, κ.λπ) και οι υπόλοιπες 30.000,00 ευρώ είναι εκροές απαλλαγμένες από το φόρο (τσιγάρα). Επίσης, εκτός από τις αναγκές αγορές εμπορευμάτων και προϊόντων που έχει κάνει, έχει διενεργήσει και διάφορα έξοδα (ΔΕΗ, Τηλεφωνικά, ΕΥΔΑΠ, κ.λπ.) ύψους 2.500,00 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 345,00 ευρώ.

Ας δούμε πως θα εφαρμοστεί το κλάσμα της PRORATA σε αυτή την επιχείρηση μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου 2006, κατά την συμπλήρωση της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.

| | |
|--|------------------|
| Πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης | 40.000,00 |
| Πράξεις απαλλαγμένες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης | 30.000,00 |
| ΣΥΝΟΛΟ → | 70.000,00 |

$$40.000 / 70.000 = 0,5714$$

$$0,5714 \times 100 = 57,14 \rightarrow 58 \%$$

$$\text{Οριστικό ποσοστό μείωσης \%} \rightarrow 100 - 58 = 42$$

Διάφορα έξοδα : $345 \times 42\% = 144,90 \rightarrow$ Αυτό είναι το σύνολο του φόρου των εισροών που δεν εκπίπτει.

Γ1. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΦΡΩΣΗ - ΕΙΣΡΟΩΝ με τους συντελεστές ΦΠΑ που ίσχυαν μέχρι και 31/3/2005

| ΕΚΦΡΑΣΗ φορολογητέας (πώλησης αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ.), ΕΝΔΟΧ. ΔΙΟΚΤ. & ΠΡΑΣ. ΔΗΠΤΗ | ΕΙΣΡΟΗ ΦΠΑ % | ΦΟΡΟΣ ΕΚΦΡΩΣΗ που αναλογεί | ΕΙΣΡΟΗ φορολογητέας (για ενοχ. εισοδήματα) ΕΝΔΟΧΟΙΝΟ ΤΑΥΤΟ ΚΤΗ-ΣΕΙΣ & ΠΡΑΣ. ΔΗΠΤΗ | ΕΙΣΡΟΗ ΦΠΑ % | ΦΟΡΟΣ ΕΚΦΡΩΣΗ που αναλογεί |
|---|--------------|----------------------------|---|--------------|----------------------------|
| 1. ΕΚΦΡΑΣ. ΕΝΔΟΧ. ΑΥΤΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΣ. ΔΗΠΤΗ σε λοιπές κ.ε.ε. εκτός από τα κ.ε.ε. Αγ.σού | 101 | 8 | ΕΚΦΡΑΣ. από τη λοιπή ΕΛΛΑΔΑ εκτός οριστού χρόνου Αγ.σού | 151 | 8 |
| | 102 | 4 | | 152 | 4 |
| | 103 | 18 | ΕΚΦΡΑΣ. από τη λοιπή ΕΛΛΑΔΑ | 153 | 18 |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ | | ΣΥΝΟΛΟ | ΕΝΔΟΧ. ΑΥΤΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΑΣ. ΔΗΠΤΗ στην Ελλάδα εκτός από τοπικά Αιγιάλου | 154 | 8 |
| | | | | 155 | 4 |
| | | | | 156 | 18 |
| | | | ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ | | ΣΥΝΟΛΟ |

ΠΡΟΣΟΧΗ:

για το έτος 2005, ο Πίνακας Ε'

"διακανονισμού επί μεταβίβασης στο κανονικό καθεστώς με βιβλία Β' κατηγορίας", που υπήρχε σ' αυτή τη θέση, θα συνταχθεί σε ξεχωριστό έντυπο.

ΣΤ. ΠΙΝΑΚΑΣ τακτοποίησης του φόρου των "πακέτων" των πρακτορείων ταξιδιών αρθ. 43 παρ. 2 και 3, ν. 2859/00, με βάση οριστικά ποσοστά της διαχ. περιόδου.

| Ταξιδιωτικά πακέτα που πραγματοποιήθηκαν | Σύνολο ακαθάρτων εισοδήμων με φόρο (1) | Σύνολο κόστους με φόρο (2) | Σύνολο κόστους με φόρο από Ευρωπ. Ένωση & Ελλάδα (3) | Σύνολο κόστους με φόρο από χώρες εκτός Ευρωπ. Ένωσης (4) | Συνολική μεικτή αξία (1)-(2) (5) | Μεικτή αξία (1) υπαχόμενη σε ΦΠΑ (5) x [(3)/(2)]* (6) | Φορολ. αξία υπαχόμενη σε ΦΠΑ (6) x (4 συνολ. ΦΠΑ) (7) | Αναλογών ΦΠΑ (7) x συνολ. ΦΠΑ (8) | Άμειβη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ (5) x [(4)/(2)]* (9) |
|---|--|----------------------------|--|--|----------------------------------|---|---|-----------------------------------|---|
| 351 Σε χώρες Ευρωπ. Ένωσης & Ελλάδα | | | (3)=(2) | | | (6)=(5) | | | |
| 352 Σε χώρες εκτός Ευρωπ. Ένωσης | | | | (4)=(2) | | | | | (9)=(5) |
| 353 Μετά από Α.ε.α. Β.α. Ένωσης | | | | | | | | | |
| 357 ΣΥΝΟΛΟ | | | | | | | | | |
| 359 ΦΠΑ που καταβλήθηκε κατά τις φορολογικές περιόδους για ταξιδιωτικά πακέτα | | | | | 359 ΔΙΑΦΟΡΑ κωδ. (357-8) - 358 | | 1 ο β.π. κωδ. 359 μεταφέρεται στον κωδ. 702 2 ο β.π. κωδ. 359 μεταφέρεται ως β.π. κωδ. 702 | | |

Ζ. ΠΙΝΑΚΑΣ διακανονισμού κοινών εισοδήμων αρθ. 33 παρ. 1α & 1β βάσει της αναλογίας (Pro-rata) αρθ. 31 παρ. 1 και αρθ. 33 παρ. 3 δεύτερο εδάφιο ν. 2859/00.

| Πρόβλες φορολογητέας με δικαιώμα έκπτωσης | 401 | 400.000 | Αριθμός: 405 | 40000 Χ 100 | Πηλίκο κλάσματος (οριστικό ποσοστό έκπτωσης) | Στραγγιστοποίηση οριστικού ποσοστού έκπτωσης | 408 | 56,00 | Οριστικό ποσοστό μείωσης % (100 - κωδ. 408) | 409 | 44 |
|---|-----|---------|--------------|-------------|--|--|-----|-------|---|-----|----|
| Πρόβλες απολλασσόμενες με δικαιώμα έκπτωσης | 402 | | | | | | | | | | |
| Πρόβλες απόλλες χωρίς δικαιώμα έκπτωσης | 403 | 30.000 | | | | | | | | | |
| ΣΥΝΟΛΟ | 404 | 370.000 | 406 | 70000 | | | | | | | |

Αρ. αρμόζοντα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισοδήμων

| Ποσό φόρου εισοδήμων που πρέπει να μειωθούν | Μείωση βάσει άρθρ. 31 | Πηλίκος κατά τοιςάς | Πηλίκος βάσει λογισμικών | Πηλίκος λοιπών επιμερισμών | Φόρος εισοδήμων που δεν εκπίπτει | Σύνολο φόρου εισοδήμων που δεν εκπίπτει κωδ. (421-6) + (422-6) |
|---|-----------------------|---------------------|--------------------------|----------------------------|----------------------------------|--|
| 421 | 345 | 42 | | | 144,90 | 423 144,90 |
| 422 | | | | | | |

Αν ο κωδ. 423 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 706
Αν ο κωδ. 423 < 0 μεταφέρεται ως β.π. κωδ. 702

Η. ΠΙΝΑΚΑΣ πενταετούς διακανονισμού του φόρου εισοδήμων των επενδυτικών αγαθών (παγίων) άρθρ. 33 παρ. 2 & 3, ν. 2859/00.

| Έτος χρησιμοποίησης παγίων (διακανονισμού) | Pro-rata έτος προ της χρησιμοποίησης | | ΦΠΑ αγοράς παγίων που χρησιμοποιούνται ως το τέλος της χρήσης | ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑ ΕΣΟΔΗ PFD-RATA | | ΠΟΣΑ ΑΠΟ 100% PFD-RATA ΥΠΟΛ. ΕΤΩΝ | | ΠΟΣΑ ΑΠΟ 0% PRO-RATA ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΕΤΩΝ | |
|--|--------------------------------------|------------------|---|--|--|---|---|--|--|
| | Μονο-βίση % | Μη Μονο-βίση (0) | | στήλη (4) X (κωδ. (501-2) - στήλη (2))%: 5 | στήλη (5) X (κωδ. (501-2) - στήλη (2))%: 5 | στήλη (6) X [100 - στήλη(2)]% X [8 - στήλη(1)]: 6 | στήλη (6) X [100 - στήλη(2)]% X [8 - στήλη(1)]: 6 | στήλη (6) X στήλη (2)% X [8 - στήλη(1)]: 6 | ΦΠΑ παγίων που εισπράττεται από παράδοση παγίων που θεωρείται ότι διατέθηκαν σε επενδυτικές δραστηριότητες |
| 501 | 10 | | | | | | | | |
| 502 | 20 | | | | | | | | |
| 503 | 30 | | | | | | | | |
| 504 | 40 | | | | | | | | |
| 505 | 50 | | | | | | | | |
| 506 | ΣΥΝΟΛΟ | | | | | | | | |
| 507 | | | Ποσά βάσει: (506-6) + (506-7) - (506-6) + (506-10) | | Αν ο κωδ. 507 > 30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται στον κωδ. 702 Αν ο κωδ. 507 < -30 ΕΥΡΩ μεταφέρεται ως β.π. κωδ. 706 | | | | |

Θ. ΠΙΝΑΚΑΣ με πληροφορικά, οικονομικά & στατιστικά στοιχεία της επένδυσης.

| Αξία (χωρίς ΦΠΑ) αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (Μόνο κανονικών) | Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) κτισμών, Απονεκνών, επικαταστάσεων, ΕΙΧ αυτών μέχρι 9 θέσεων | Αξία (χωρίς ΦΠΑ) πώλησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων | Δαπάνη (χωρίς ΦΠΑ) για χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων | Μέσος αριθμός (πληθυσ) του συνολικού απασχολούμενου προσωπικού της επένδυσης |
|--|---|--|--|--|
| | | | | |
| Αξία (χωρίς ΦΠΑ) γονδρών πωλημένων αγαθών & υπηρεσιών εσωτερικού | ΑΠΑΓΟΡΕΥΟΜΕΝΟΝ | Αξία αγοράς μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (συμπληρώνονται από τους μεταπωλητές του αρθρ. 45) | Αξία αγοράς μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων (Δεν συμπεριλαμβάνονται οι αγορές από ιδιώτες) | Αριθμός υποκαταστημάτων (χωρίς το κεντρικό) |
| | | | | Άδραγμα των κωδ. 801 έως και 810 |

*Το κλάσμα εκφράζεται σε ποσοστό (%) με δύο δεκαδικά ψηφία, Αν οποιοδήποτε ποσό που καταχωρείται είναι αρνητικός αριθμός, σημειώστε το πρόσημο πλην (-) πριν απ' αυτό.

Υ.Π.Ε.Α. - ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Γκλεζάκος Δ.Θ. (2006). *Φ.Π.Α. Ερμηνεία και εφαρμογή*. Αθήνα.
- Καραγιάννης Δ.Ι., Καραγιάννης Ι.Δ., & Καραγιάννη Α.Δ. (2006). *Αφορολόγητα αποθεματικά – επιχορηγήσεις. Αυτόματη περαίωση φορολογικών δηλώσεων. Δαπάνες φορολογικά αναγνωρίσιμες. Φορολογικός έλεγχος επιχειρήσεων. Στην πράξη*. (4^η έκδ.). Θεσσαλονίκη.
- Οικονομική βιβλιοθήκη. (2007). *Πλήρης οδηγός επιχείρησης*. Αθήνα : Έκδοση περιοδικού Επιχείρηση.
- Ρουσσάκη α. (2005). *Φόρος προστιθέμενης αξίας*. (2^η έκδ.). Αθήνα: Οικονομική βιβλιοθήκη.
- Σταματόπουλος Δ., & Καραβικύρης Α. (2006). *Δαπάνες επιχειρήσεων. Ανάλυση – ερμηνεία*. (3^η έκδ.). Αθήνα.
- Σταματόπουλος Δ., & Καραβοκύρης Α. (2007). *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Ανάλυση – ερμηνεία. Τόμος Β΄. Άρθρα 24-55*. (5^η έκδ.). Αθήνα.