

Βιβ
Αριθ. Εγ. 588
Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
Αριθ. Εισαγωγής

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 2214/1994**



**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΔΑΝΙΗΛ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:
ΜΑΛΦΑΣ Σ.
ΧΡΟΝΟΠΟΥΛΟΥ Κ.**

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 1997

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
Α. Πηγές του συστήματος.....	4
Β. Συνταγματικότητα του νόμου.....	4
Γ. Λόγοι εισαγωγής του αντικειμενικού συστήματος φορολόγησης.....	5

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Γενικές παρατηρήσεις	6
2. Επιχειρήσεις που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα.....	7
3. Επιχειρήσεις που δεν υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα.....	7
4. Προσδιορισμός ελαχίστου εισοδήματος και βασικοί παράμετροί του.....	8
i) Τιμή Ζώνης	8
ii) Επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης.....	9
5. Μισθωτική Αξία	9
Α. Μειώσεις της μισθωτικής αξίας.....	9
Β. Εμπορική αμοιβή	10
Γ. Συντελεστής εμπορικότητας.....	11
Δ. Συντελεστής απόδοσης.....	11
Ε. Διευκρινιστικές διατάξεις.....	12
ΣΤ. Περιορισμός της μισθωτικής αξίας.....	15
Ζ. Ελάχιστο εισόδημα προσωπικών εταιρειών, κοινοπραξιών	17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Α. Ελάχιστο εισόδημα επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών	19
Β. Ελάχιστο εισόδημα μεικτών επιχειρήσεων.....	20
Γ. Ελάχιστο εισόδημα υποκαταστημάτων.....	21
Δ. Ελάχιστο εισόδημα επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν Ι.Χ.	22
Ε. Μειώσεις του ελαχίστου εισοδήματος.....	24

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗΝ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ

Γενικά	29
Α. Επιχειρήσεις ενοικιαζόμενων δωματίων - κάμπινγκ.....	29
Β. Επιχειρήσεις εκμετάλευσης αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης.....	30
Γ. Εξαίρεση από τις μειώσεις - Αναπροσαρμογή του κατ' αποκοπήν εισοδήματος.....	32
Δ. Κατ' αποκοπήν φόρος λιανοπωλητών.....	33

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

A. Έννοια εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.....	36
B. Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων.....	37
Γ. Χρόνος απόκτησης εισοδήματος.....	38
Δ. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	39

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

A. Γενικές παρατηρήσεις.....	42
B. Πρόσωπα και αμοιβές υπαγόμενες στο αντικειμενικό σύστημα.....	43
Γ. Προσδιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος - Έννοια.....	45
Δ. Αντικειμενικός, εξωλογιστικός και τεκμαρτός προσδιορισμός.....	46
Ε. Η επαγγελματική αμοιβή.....	47
ΣΤ. Προσαύξηση της επαγγελματικής αμοιβής.....	48
Z. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης.....	49
H. Περιορισμός της μισθωτικής αξίας.....	50
Θ. Κλιμάκωση του ελάχιστου εισοδήματος.....	52
I. Διαδικασία υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος.....	54

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

A. Ελάχιστο εισόδημα δικηγόρων.....	56
B. Ελάχιστο εισόδημα γιατρών - οδοντιάτρων.....	58
Γ. Ελάχιστο εισόδημα οικονομολόγων - λογιστών ή φοροτεχνικών.....	60
Δ. Ελάχιστο εισόδημα κτηνιάτρων, φυσιοθεραπευτών, ψυχολόγων.....	61
Ε. Ελάχιστο εισόδημα καλλιτεχνών, τραγουδιστών.....	61
ΣΤ. Μείωση ελάχιστου εισοδήματος.....	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

A. Ποια πρόσωπα εξαιρούνται από τον προσδιορισμό ελάχιστου εισοδήματος.....	64
B. Ελάχιστο εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών.....	66

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

Αντικειμενικά κριτήρια.....	69
Παραδείγματα.....	70
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	89

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η μεγάλη έκταση φοροδιαφυγής από το σύστημα φορολογίας (άμεσων και έμμεσων φόρων) καθώς και η έλλειψη σταθερού φορολογικού συστήματος αποτελεί ένα από τα σοβαρότερα προβλήματα του φορολογικού μας συστήματος και της ελληνικής κοινωνίας.

Δημιουργεί προβλήματα στον κοινωνικό «ιστό» στην οικονομική ανάπτυξη και δρα αποτρεπτικά στις επενδυτικές πρωτοβουλίες. Παράλληλα ο κυκλώνας διατάξεων που λαμβάνουν χώρα στο φορολογικό μας σύστημα δημιουργεί προβλήματα συσχετισμού, χρονικής ισχύος, ερμηνείας με άμεση συνέπεια την δημιουργία προβλημάτων στην σύννομη απονομή φορολογικής μερίδας ευθύνης αλλά και έγκαιρης απονομής δικαιοσύνης.

Χαρακτηριστικό σημείο αποτελεί το γεγονός ότι τα τελευταία τρία χρόνια ψηφίστηκαν οκτώ φορολογικοί νόμοι. Δύο από αυτούς άφησαν νωπές τις επιπτώσεις τους. Ο πρώτος είναι ο νόμος 2065/92 ο οποίος κατέργησε τον προοδευτικό τρόπο φορολογίας εισοδήματος. Ο δεύτερος είναι και ο νόμος με τον οποίο ασχολείται η εργασία.

Ο Ν.2214/1994 που τόσες αντιδράσεις έχει προκαλέσει μέχρι τώρα και ουσιαστικά έφερε επανάσταση στον τρόπο φορολογίας εισοδήματος. Ο νόμος αυτός εκτός από τις επιμέρους μεταβολές που έφερε εισήγαγε και τον αυτόματο προσδιορισμό του καθαρού κέρδους που αποκτούν οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας.

Με την εισαγωγή του Ν.2214/94 διατάξεις του Ν.3323/1955 καθίστανται ανενεργές και αυτό διότι όταν το καθαρό εισόδημα που προκύπτει από τον αντικειμενικό προσδιορισμό είναι μεγαλύτερο από εκείνο το οποίο δηλώνεται το εισόδημα αυτό καθίσταται οριστικό.

Πρέπει να αναφερθεί ότι πολλές διατάξεις των άρθρων 1 και 2 είναι διατυπωμένες κακότεχνα και η ερμηνευτική εγκύκλιος που δόθηκε δεν δίνει πολλές λύσεις.

Στόχος αυτής της εργασίας είναι η ορθή προβολή των διατάξεων του νόμου και η ανάλυσή τους.

Η εργασία χωρίζεται σε τρία μέρη. Στα δύο πρώτα αναλύεται η διαδικασία υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών σε αντιπαραβολή πολλές φορές με τις διατάξεις του Ν.3323/1955.

Στο τρίτο μέρος παρατίθενται παραδείγματα υπολογισμού καθαρού εισοδήματος και γίνεται μία μικρή ανάλυση των επιπτώσεων που επέφερε η εφαρμογή του.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Α. ΠΗΓΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Το σύστημα προσδιορισμού ελαχίστου εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο δεν ήταν πρωτοποριακό έργο Έλληνα νομοθέτη. Είναι μια αντιγραφή του Ν.Δ. 384/1992 το οποίο θεσπίστηκε για πρώτη φορά στην Ιταλία. Οι παραπλήσιες δημοσιονομικές συνθήκες που επικρατούν στην γείτονα χώρα υπαγόρευσαν το σύστημα ελαχίστου φόρου (*minimum tax*) και συνεπώς την υποβολή σε φόρο ευρύτατης κατηγορίας φορολογουμένων στο κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα με το γνωστό τυποποιημένο τρόπο που εισήγαγε στην Ελλάδα ο Ν.2214/94. Μεταξύ των δύο πανομοιότυπων μεθόδων υπάρχουν μερικές διαφορές κυρίως ως προς τα χρησιμοποιούμενα κριτήρια. Το σημαντικό όμως είναι ότι η όλη φιλοσοφία του συστήματος παρέμεινε αναλλοίωτη από την μεταφορά της στην Ελληνική πραγματικότητα.

Στην Ιταλία ισχύει το **Contributo diretto lavorativo**, δηλαδή στις συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων το δηλωθέν εισόδημα αναλογεί τουλάχιστον στην «άμεση εργατική συνεισφορά». Το αντίστοιχο στην Ελλάδα είναι η ελάχιστη αμοιβή της προσωπικής εργασίας. Παρόλα αυτά η «άμεση εργατική συνεισφορά», η οποία αποτελεί και τη βάση του Ιταλικού συστήματος, καθορίζεται και εξαρτάται από κριτήρια υποκειμενικά και αντικειμενικά όπως: επαγγελματική και επιχειρηματική οργάνωση, ηλικία υπαγομένων στο σύστημα, είδος ασκούμενης εργασίας, εάν στην επιχείρηση υπάρχει απασχολούμενο εργατικό δυναμικό, εάν ο ελεύθερος επαγγελματίας κατέχει πτυχίο ή όχι κ.α. Υπάρχουν και συντελεστές αυξομειώσεως ανάλογα τον τόπο επαγγελματικής στέγης. Το σύστημα δεν έχει εφαρμογή για τους υπαγόμενους σε φόρο κάτω των 21 ετών, και υπάρχει μια περίοδος χάριτος για αυτούς που πρωτοξεκινούν την επαγγελματική δραστηριότητα για τα τρία πρώτα χρόνια.

Έτσι παρατηρούμε τις πάμπολλες ομοιότητες μεταξύ των δύο συστημάτων.

Στην Ελληνική επικράτεια όμως υπήρξαν πολλές αντιδράσεις από τους ενδιαφερομένους και τέθηκε έντονα σε αμφισβήτηση η συνταγματικότητα του νόμου. Η συνέχεια στα δικαστήρια που προβλέπουμε να χαρακτηρίσει το νόμο αντισυνταγματικό και εξηγούμε ευθύς αμέσως το γιατί.

Β. ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ

Οι Έλληνες πολίτες, όλοι αδιακρίτως, συνεισφέρουν ανάλογα του αποκτούμενου εισοδήματος στα φορολογικά βάρη και ο φόρος επιβάλλεται και εισπράττεται πάντα με νόμο. Νόμος που υποχρεούται να κα-

θορίζει το υποκείμενο της φορολογίας, είδος περιουσίας, δαπάνες, εισόδημα κ.λ.π.

Επομένως από εδώ προκύπτει ότι ο νομοθέτης φιλοδοξεί ο φόρος να είναι το πραγματικά αποκτηθέν εισόδημα. Το εισόδημα αυτό προκειμένου για τους επιτηδευματίες προσδιορίζεται με λογιστικές ή εξωλογιστικές διαδικασίες.

Ο υπολογισμός όμως του φόρου από μια τυποποιημένη φόρμουλα και τυποποιημένα κριτήρια γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι παραβιάζει τα παραπάνω και αποτελεί δημοσιονομική εκτροπή. Με την εισαγωγή του νέου συστήματος υπολογίζεται ένα πλασματικό εισόδημα που υποτίθεται ότι αποκτά ο υποκείμενος σε φόρο με συνέπεια να παραβιάζεται η συνταγματική αρχή της φορολογίας στο πραγματικό εισόδημα.

Για να είμαστε πιο δίκαιοι πρέπει να παρατηρήσουμε ότι παρεκκλίσεις υπήρξαν και παλιότερα μια και υπήρξαν μέθοδοι όπου η φορολογητέα ύλη προσδιορίστηκε με αντικειμενικά κριτήρια. Κλασσική περίπτωση η καθιέρωση ελάχιστου δηλωθέντος εισοδήματος για τους επιτηδευματίες με το άρθρο του Ν.1591/1986.

Άρα το ζητούμενο πλέον από τα δικαστήρια είναι ποιο το ανεκτό όριο παρέκκλισης του νομοθέτη από τα άρθρα 4 και 5 του Συντάγματος. Η συνέχεια στα δικαστήρια.

Γ. ΛΟΓΟΙ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ

Τους λόγους εισαγωγής του νέου συστήματος κλήθηκε να εξηγήσει η Εισηγητική έκθεση του Ν.2214/1994.

Πράγματι τα αίτια είναι αξιόπιστα. Η προκλητική συμμετοχή στο φόρο εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών σε αντιπαράθεση με την συμμετοχή μισθοσυντηρητών και συνταξιούχων είναι αντικείμενο που επιβάλλει εισαγωγή νέου συστήματος φορολόγησης.

Εύλογα κανείς δεν μπορεί να κρατά μια επιχείρηση όταν δεν του προσφέρει ετησίως το ύψος βασικού μισθού εργατοϋπαλλήλου. Όμως στο τελευταίο μέρος της εργασίας θα αποδειχτεί ότι η εκτεταμένη φοροδιαφυγή οφείλεται κυρίως στις υπάρχουσες δομές, στην πολυνομία και στην αδυναμία των ελεγκτικών υπαλλήλων να συλλάβουν το εισόδημα που διαφεύγει.

Θα πρέπει ωστόσο να αναφερθεί και ο ταμειακός ρόλος του συστήματος. Η κυβερνητική θέληση σύμφωνα με τους όρους σύγκλισης είναι η μείωση του δημοσίου ελλείμματος στο ύψος του 2,4% στο Α.Ε.Π. το 1998(1) και η φιλοδοξία του συστήματος είναι στα ταμεία του κράτους το νέο σύστημα να αποφέρει ετησίως γύρω στα 120 δις. δραχμές επιπλέον.

(1) Το 1984 το έλλειμμα υπολογιζόταν στο 12% επί του Α.Ε.Π.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Αντικειμενικός προσδιορισμός του εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων.

1. Γενικές παρατηρήσεις

Από το οικονομικό έτος 1995 με τον νόμο 2214/94 εισάγεται ο αντικειμενικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων. Η εφαρμογή του δεν καθαιρεί ούτε αναιρεί την λογιστική ή εξωλογιστική μεθοδολογία προσδιορισμού εισοδήματος.

Έτσι φέτος οι επιχειρήσεις δήλωσαν δύο ποσά καθαρού εισοδήματος. Αυτό που προκύπτει από τα δεδομένα των βιβλίων που τηρούν και αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή της αντικειμενική μεθόδου. Όταν το δηλούμενο εισόδημα είναι μεγαλύτερο του ελαχίστου τότε φορολογείται αυτό ενώ στην αντίθετη περίπτωση φορολογείται το ελάχιστο. Δηλαδή στην δεύτερη περίπτωση το δηλούμενο εισόδημα προσαυξάνεται κατά την διαφορά που προκύπτει με το ελάχιστο καθαρό εισόδημα. Σημαντική παρατήρηση είναι η εξής: Ως δηλούμενο εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πάντα το θετικό. Δηλαδή αν μια επιχείρηση παροχής υπηρεσιών δηλώσει ζημιά για την χρήση του 1994 τότε ως φορολογητέο εισόδημα θα παρθεί το εισόδημα που προέκυψε μέσω του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Έτσι εδώ οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.3323/55 απενεργοποιούνται. Δηλαδή η ζημιά δεν θα μεταφερθεί για συμψηφισμό μέσα στα επόμενα 5 έτη. Εάν όμως οι επιχειρήσεις αυτές (παροχής υπηρεσιών) έχουν μεταφερόμενες ζημιές προηγούμενων χρήσεων τότε επέρχεται συμψηφισμός. Δηλαδή έστω ότι κατά το οικονομικό έτος 1994 επιχείρηση παροχής υπηρεσιών δήλωσε ζημιά 20.000.000 δρχ. και το οικονομικό έτος 1995 έχει ελάχιστο καθαρό εισόδημα που προκύπτει από τον αντικειμενικό προσδιορισμό 18.000.000 δρχ., τότε το η ζημιά θα μηδενίσει το ελάχιστο εισόδημα και το υπόλοιπο (2.000.000) θα μεταφερθεί για συμψηφισμό στα επόμενα έτη.

Επίσης ο αντικειμενικός προσδιορισμός ελαχίστου καθαρού εισοδήματος δεν αποκλείει σε καμιά περίπτωση τον επαναπροσδιορισμό του υποκείμενου στον φόρο εισοδήματος με βάση τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης και κτήσεις περιουσιακών στοιχείων. Η παράλληλη εφαρμογή του τεκμαρτού προσδιορισμού αφορά μόνο ατομικές επιχειρήσεις και όχι νομικών προσώπων. Έτσι αν υποθέσουμε ότι ο έμπορος δήλωσε φέτος εισόδημα 4.000.000 δρχ. και με το αντικειμενικό σύστημα προέκυψε εισόδημα 4.500.000 δρχ. καταρχήν υπάγεται σε φόρο στα 4.500.000 δρχ. Όμως αν π.χ. εμφανίσει τεκμαρτή δαπάνη 8.000.000 δρχ. τότε φορολογείται στα 8.000.000 δρχ.

2. Επιχειρήσεις που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα

Στο σύστημα υπάγονται οι επιχειρήσεις τηρούντες Α' και Β' κατηγορίας βιβλία ή δεν τηρούν βιβλία ανεξάρτητα από την φύση της δραστηριότητας τους. Στο σύστημα υπάγονται και οι κοινοπραξίες τις οποίες ο Κ.Β.Σ. τις θεωρεί επιτηδευματίες. Επίσης υπάγονται όλες οι επιχειρήσεις που λειτουργούν σε τουριστικές περιοχές όπως ορίζεται από τα Π.Δ.899/76 και 664/77, οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εθνικές οδούς και οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε παραλίες. Ακόμη στο σύστημα υπάγονται:

α.) Οι απασχολούμενοι στο σύστημα φασών εφόσον συνδέονται με τον εργοδότη με μίσθωση έργου και όχι εξαρτημένης εργασίας.

β.) Οι dealers, δηλαδή τα πρόσωπα που μεσολαβούν μεταξύ αγοραστή και πωλητή για την διάθεση των προϊόντων, εάν συνδέονται με σύμβαση μίσθωσης ανεξάρτητων υπηρεσιών διότι έτσι φαίνεται ότι αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Πότε υπάρχει μίσθωση ανεξάρτητων υπηρεσιών και πότε απλή μίσθωση εργασίας. Αυτό υπόκειται στην κρίση της φορολογικής αρχής.

3. Επιχειρήσεις που δεν υπάγονται στον αντικειμενικό προσδιορισμό.

Αναφέρθηκε προηγουμένως ότι στον Ν.2214/94 υπάγονται οι επιχειρήσεις που τηρούν Α' και Β' κατηγορίας κατά τον Κ.Β.Σ. Οι τηρούντες Γ' κατηγορίας βιβλία επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την νομική του μορφή δεν υπάγονται στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του εισοδήματος της. Και αυτό ισχύει ακόμη και για τις επιχειρήσεις που τα βιβλία τους κρίνονται ανειλικρινή. Βέβαια ο Ν.2214/94 στην παρ. 16 αναφέρει ρητά ποιες επιχειρήσεις και επαγγέλματα εξαιρούνται από το αντικειμενικό σύστημα. Έτσι εξαιρούνται :

α.) Οι εκμεταλλετές θεάτρων, κινηματογράφων και λεωφορείων ενταγμένων σε ΚΤΕΛ. Όχι όμως όσοι διατηρούν κυλικεία που λειτουργούν μέσα σε θέατρα ή κινηματογράφους.

β.) Οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων του Δημοσίου, Δήμων και Κοινοτήτων κ.λ.π. Επίσης εάν αυτές οι επιχειρήσεις ενοικιάζουν απούλητες οικοδομές εξαιρούνται των αντικειμενικών κριτηρίων.

Από εδώ προκύπτει ότι οι τεχνικές εταιρείες που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων ιδιωτών δεν εξαιρούνται από τα αντικειμενικά κριτήρια.

γ.) Παραγωγοί ή μεσίτες ασφαλειών άνευ επαγγελματικής στέγης, οι περιοδεύοντες αντιπρόσωποι, εκτελωνιστές, πράκτορες εφημε-

ρίδων και περιοδικών, εφημεριδοπώλες, πρακτορεία ειδήσεων, λαχείων και ΠΡΟΠΟ, πρακτορεία ιπποδρομιακών στοιχημάτων και πλανόδιοι μικροπωλητές.

δ.) Επιχειρήσεις ή υποκαταστήματα που είναι εγκατεστημένα σε περιοχές με πληθυσμό λιγότερο των 4.000 κατοίκων, εκτός και αν η περιοχή έχει χαρακτηριστεί τουριστική.

ε.) Οι ενοικιαστές, όχι κατά κύριο επάγγελμα, μοτοποδηλάτων, αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων πραγμάτων.

ζ.) Οι εισπράκτορες των συνδρομών των περιοδικών που αποκτούν από αυτήν την δραστηριότητα αμοιβή που καθορίζεται από τον εργοδότη τους όπως καθορίζεται και ο τρόπος είσπραξης των συνδρομών από αυτών.

4. Προσδιορισμός ελαχίστου εισοδήματος και βασικοί παράμετροί του.

Η βασική μαθηματική έκφραση με την οποία υπολογίζεται το ελάχιστο εισόδημα είναι η παρακάτω.

Το ελάχιστο εισόδημα ισούται με το άθροισμα της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης με την εμπορική αμοιβή πολλαπλασιαζόμενο με τους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης. Δηλαδή:

$$\underline{\underline{ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ = (Μ.Α.+Ε.Α.) \times \Sigma.Α. \times \Sigma.Ε.}}$$

Εδώ πρέπει να τονίσουμε ότι η μισθωτική αξία προέρχεται από τον πολλαπλασιασμό των τετραγωνικών μέτρων της επαγγελματικής εγκατάστασης με την τιμή ζώνης μέσα στην οποία βρίσκεται , επί 6%. Δηλαδή:

$$\underline{\underline{Μ.Α. = Τιμή ζώνης \times Τ.Μ. \times 6\%}}$$

Επίσης σε περίπτωση όπου έχουμε αλλαγή επαγγελματικής εγκατάστασης, τότε ως τιμή ζώνης λαμβάνεται εκεί που είχε τον περισσότερο χρόνο, μέσα στο έτος, επαγγελματική εγκατάσταση ο επιτηδευματίας.

Όμως αν αναλύσουμε την έννοια δύο βασικών παραμέτρων στον υπολογισμό της Μ.Α.: την τιμή ζώνης και την έννοια της επιφάνειας της επαγγελματικής εγκατάστασης.

Ι. ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ

Η τιμή ζώνης είναι ένα σύστημα κατά το οποίο οι εντός σχεδίου περιοχές κάθε δύο χωρίζονται σε ζώνες κυκλικές και οριζόντιες και αφορούν ακίνητα που μεταβιβάζονται. Οι κυκλικές ζώνες περιλαμβάνουν οικοδομικά τετράγωνα και οι γραμμικές δρόμους κ.λ.π. Για κάθε ζώνη

ορίζεται μια τιμή, π.χ. Ο δρόμος της Χαριλάου Τρικούπη στο Μεσολόγγι κατά το οικονομικό έτος 1995 έχει 75.000 δρχ. τιμή. Οι τιμές ζώνης που ισχύουν ορίζονται κάθε δύο χρόνια με υπουργική απόφαση. Αξιοσημείωτη παρατήρηση είναι ότι αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται μεταξύ δύο ζωνών τότε ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η μικρότερη που ισχύει στην πρωτεύουσα του νομού.

II. ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

Ως επιφάνεια επαγγελματικής εγκατάστασης νοείται: κάθε επιφάνεια συστεγασμένη ή μη, η οποία εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησης. Εάν δεν έχει δηλωθεί επαγγελματική στέγη τότε ως επαγγελματική εγκατάσταση λαμβάνεται το 1/3 της οικίας του επιτηδευματία.

Έτσι στην έννοια της επαγγελματικής εγκατάστασης περιλαμβάνονται οι κτιριακές εγκαταστάσεις, βοηθητικοί χώροι, αποθήκες, κοινόχρηστοι χώροι εξυπηρέτησης προσωπικού, εγκαταστάσεις θέρμανσης και κλιματισμού, πυρασφάλειας, εκθεσιακοί χώροι, χώροι φύλαξης πρώτων και βοηθητικών υλών, φορτοεκφόρτωσης κ.λ.π. Επίσης περιλαμβάνεται και η επιφάνεια παταριού εάν υπάρχει μέσα σε επαγγελματική εγκατάσταση.

5. Μισθωτική αξία.

A. Μειώσεις μισθωτικής αξίας

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του Άρθρου 1, στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης επέρχεται μείωση της μισθωτικής αξίας κατά 50%. Το παραπάνω δικαίωμα έχουν όλες οι επιχειρήσεις που παρέχουν εκπαίδευση εκτός των παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών. Σίγουρα όμως επειδή ο όρος παροχής εκπαιδευτικής υπηρεσίας είναι ευρύτατος, ο νομοθέτης όρισε ρητώς κάποιες δραστηριότητες όπως οι υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης. Όμως άξιο αναφοράς είναι το ότι ναι μεν η παροχή τέτοιου είδους υπηρεσίας προέκυψε από τον Ν.1566/85 «Για την δομή και λειτουργία Πρωτοβάθμιας και Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης», όμως το θέμα είναι πραγματικό και αφήνεται στην κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φυσική απόρροια των παραπάνω είναι ότι στην έννοια επιχείρησης που παρέχει εκπαίδευση νοούνται και τα εργαστήρια ελευθέρων σπουδών όταν οι απόφοιτοι τους μπορούν να εξασκήσουν κάποιο επάγγελμα. Εάν όμως εκτός από επαγγελματική εκπαίδευση στον ίδιο χώρο παρέχεται και ερασιτεχνική τότε η επιχείρηση δεν έχει το δικαίωμα μείωσης. Επίσης στην έννοια επιχείρησης παροχής εκπαίδευσης περιλαμβάνονται:

- Οι σχολές και λύκεια τεχνικής και επαγγελματικής εκπαίδευσης όπως προβλέπονται από τον Ν.576/77.
- Οι επιχειρήσεις που διοργανώνουν επιμορφωτικά σεμινάρια. Όταν όμως η επαγγελματική επιμόρφωση ανατίθεται σε τρίτο πρόσωπο, φυσικό ή μη, το οποίο επιφορτίζεται στο να βρει καθηγητές, τότε αυτό δεν έχει την μείωση του 50%.
- Ινστιτούτα και σχολές ξένων γλωσσών.
- Σχολές χορού που εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού. Έτσι υπάγονται στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών οι ανώτερες σχολές χορού των οποίων η δομή και λειτουργία ορίσθηκε με το Π.Δ.372/83 και οι ερασιτεχνικές σχολές χορού που και αυτών η δομή και λειτουργία διέπεται από το Π.Δ.457/83.
- Ωδεία και μουσικές σχολές με τα παραρτήματα τους που διέπονται από τις Β.Δ. του 16/1966.
- Επιχειρήσεις παροχής άσκησης και αγωγής σε προβληματικά παιδιά όπως σπαστικά κ.λ.π.

Εξαίρεση στην μείωση αποτελούν οι επιχειρήσεις που τιτλοφορούνται ως σχολές που παρέχουν γνώσεις επιστημονικού και ψυχαγωγικού χαρακτήρα μια και δεν θεωρούνται ότι παρέχουν εκπαίδευση.

Εκτός όμως από την παραπάνω «σωρεία» επιχειρήσεων που έχουν την γενική μείωση της μισθωτικής τους αξίας υπάρχουν και ειδικές μειώσεις ανάλογα με την διαμόρφωση της επαγγελματικής κατάστασης αυτών των επιχειρήσεων.

B. Εμπορική αμοιβή

Η εμπορική αμοιβή εκφράζει το εισόδημα που θα είχε ο επιχειρηματίας εφόσον ασχολούνταν σε εναλλακτική εργασία και ισούται με την αμοιβή ενός εργατοϋπαλλήλου με προϋπηρεσία 5 χρόνια χωρίς επιδόματα πολυετίας, οικογένειας κ.λ.π. Βέβαια η αμοιβή προσδιορίζεται με βάση την συλλογική σύμβαση κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Η αμοιβή αυτή κατά το οικονομικό έτος 1995 (1/1-31/12/1994) με στρογγυλοποίηση ανέρχεται στο ποσό του 1.700.000 δρχ. Για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών(1) η παραπάνω αμοιβή προσαυξάνεται κατά 30%. Δηλαδή για το οικονομικό έτος 1995 ανέρχεται στο ύψος των 2.210.000 δρχ. Στον νόμο διευκρινίζεται ότι όταν στις επιχειρήσεις αυτές τα χρησιμοποιούνται υλικά (κόστος) δεν υπερβαίνουν το 1/3 της συνολικής αμοιβής τότε μιλάμε για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Αντίθετα εάν, την χρησιμοποίηση υλικών, οποιουδήποτε κόστους, παράγεται νέο προϊόν τότε έχουμε παραγωγή και πώληση αγαθού, όχι παροχή υπηρεσίας.

(1) Εξαιρούνται οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης.

Γ. Συντελεστής εμπορικότητας.

Ο συντελεστής εμπορικότητας μιας επιχείρησης προσδιορίζεται ανάλογα με τον συντελεστή εμπορικότητας της οδού στην οποία βρίσκεται ή της ζώνης σε περίπτωση που για την οδό δεν προβλέπεται συντελεστής. Ο συντελεστής εμπορικότητας της περιοχής προβλέπεται από τις διατάξεις φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων. Για επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε περιοχές όπου έχουν ενταχθεί στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ο συντελεστής είναι ένα (1).

Για τις ενταγμένες περιοχές στο σύστημα ο συντελεστής εμπορικότητας για το οικονομικό έτος 1995 διαμορφώνεται ως εξής :

Για επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε περιοχές με Συντελεστή Εμπορικότητας	Συντελεστής Εμπορικότητας της Επιχείρησης
1	1
1,1-2	1,2
2,1-3	1,4
3,1-4	1,6
Άνω από 4	1,8

Για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν υπάρχει συντελεστής εμπορικότητας.

Δ. Συντελεστής απόδοσης.

Ο συντελεστής απόδοσης, όπως ορίζεται από το Υπουργείο Οικονομικών, επηρεάζεται από τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους. Για επιχειρήσεις με παραπάνω από έναν συντελεστή καθαρού κέρδους υπόψη λαμβάνεται αυτός που προσδιορίζεται από την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης.* Εάν υπάρχουν επαγγέλματα που δεν έχουν περιληφθεί στους πίνακες συντελεστών που αφορούν ακαθάριστα έσοδα, τότε εφαρμόζεται ο συντελεστής του περισσότερου συγγενούς επαγγέλματος. Όταν δεν συμβαίνει τίποτα από τα παραπάνω τότε ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που υπάρχουν.

** Κύρια δραστηριότητα λαμβάνεται αυτή που αποφέρει μεγαλύτερα έσοδα στην επιχείρηση.*

Βασικό σημείο είναι ότι υπάρχουν διαφορετικοί συντελεστές για εμπορικές επιχειρήσεις από επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Οι συ-

ντελεστές λοιπόν, για το οικονομικό έτος 1995, ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ως εξής:

ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Για επιχειρήσεις με μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους	Συντελεστής απόδοσης
Μέχρι 5%	1
5% - 10%	1,15
10% - 15%	1,3
15% - 20%	1,45
πάνω από 20%	1,6

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Για επιχειρήσεις με μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους	Συντελεστής απόδοσης
Μέχρι 20%	1
20% - 30%	1,2
30% - 40%	1,4
πάνω από 40%	1,6

Ε. Διευκρινιστικές διατάξεις.

Για την εξομάλυνση ορισμένων ακραίων περιπτώσεων και την διευκρίνιση περιπτώσεων που γεννούνται ο νόμος 2214/1994 προβλέπει τα εξής:

Ε1.

Σε καμιά περίπτωση η μισθωτική αξία δεν μπορεί να υπερβεί την προβλεπόμενη εμπορική αμοιβή η οποία κατά το οικονομικό έτος 1995 είναι 1.700.000 (Άρθρο 1 παρ. 4). Στην παράγραφο 7 του εν λόγω άρθρου ορίζεται ότι σε επιχείρηση με υποκαταστήματα το ελάχιστο καθαρό κέρδος υπολογίζεται χωριστά για το καθένα με εμπορική αμοιβή μειωμένη κατά 50%. Η εν λόγω μείωση δεν λαμβάνεται υπόψη για την μισθωτική του αξία δεν μπορεί να υπερβεί το ακέραιο ποσό της εμπορικής αμοιβής.

Το ίδιο ισχύει και για τις επιχειρήσεις παροχής εκπαίδευσης ενώ στις υπόλοιπες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η μισθωτική αξία για το οικονομικό έτος 1995 δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των 2.210.000.

Ε2.

Προκειμένου για συστεγαζόμενες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η μισθωτική αξία επιμερίζεται με βάση τον αριθμό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων και όχι με βάση την χρησιμοποιούμενη επιφάνεια από κάθε επιχείρηση. Ο επιμερισμός αυτός αφορά επιχειρήσεις που διέπονται από τα ακόλουθα χαρακτηριστικά γνωρίσματα:

1ον) Είναι από την φύση τους αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών.

2ον) Είναι μικτές αλλά όλες οι δραστηριότητες ενεργούνται στον ίδιο χώρο και κρίνεται ως κύρια δραστηριότητα η παροχή υπηρεσιών (στην παράγραφο 9 διευκρινίζεται ότι η προσαύξηση από τις άλλες δραστηριότητες δύναται μεγαλύτερη του 20% των ακαθάριστων εσόδων.

3ον) Μικτές αλλά στον συστεγαζόμενο χώρο διενεργούνται δραστηριότητα μόνο παροχής υπηρεσιών. Βέβαια αντιληπτή καθίσταται η διαπίστωση ότι ο επιμερισμός σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις αφορά μόνο την μισθωτική αξία, και μόνο αυτή.

Σε περίπτωση που η συστέγαση δεν είναι δωδεκάμηνης διάρκειας τότε γίνεται ανάλογος επιμερισμός, ενώ σημαντική λεπτομέρεια είναι ότι ο σχετικός επιμερισμός ισχύει όταν οι συστεγαζόμενες επιχειρήσεις είναι όλες παροχής υπηρεσιών.

Για τον ορισμό της συστέγασης λαμβάνεται η διάταξη του Κ.Β.Σ.: «Κοινή επαγγελματική στέγη έχουμε όταν οι πελάτες εξυπηρετούνται από κοινή είσοδο του χώρου ή ο χώρος είναι ενιαίος ή επικοινωνεί με εσωτερικές εισόδους».

Έτσι η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης μειώνεται κατά 30% όταν:

I.) Η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε όροφο οικοδομής.

II.) Αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε μεσοπάτωμα ή ημιώροφο χωρίς να επικοινωνεί με το ισόγειο κατάστημα.

Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση επικοινωνίας η μείωση δεν ισχύει. Η μισθωτική αξία μειώνεται κατά 50% αποκλειστικά αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε υπόγειο οικοδομής ανεξάρτητα εάν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας ή όχι. Η έννοια του υπογείου χαρακτηρίζεται στην άδεια που εκδίδεται από την πολεοδομία.

Κατά ποσοστά 75% για τους αποθηκευτικούς χώρους. Ως αποθήκη χαρακτηρίζεται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης στην οποία δεν εκδηλώνεται καμία συναλλακτική δραστηριότητα (αγορά ή πώληση αγαθών, είσπραξη χρημάτων κλπ.), αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη συλλογή και αποθήκευση αγαθών. Στην επαγγελματική αυτή εγκατάσταση διενεργούνται απλώς παραλαβές και παραδόσεις αγαθών.

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

Οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης στις οποίες δίνεται γι' αυτόν το λόγο μείωση της μισθωτικής αξίας κατά ποσοστά 50%, έχουν ταυτόχρονα γι' αυτόν τον λόγο μείωση της μισθωτικής αξίας κατά ποσοστό 30% ή 50% ανάλογα με τη θέση τους μέσα στην οικοδομή και τις πιο πάνω μειώσεις να λειτουργούν σωρευτικά. Έτσι, π.χ., για ένα ιστιτούτο ξένων γλωσσών που βρίσκεται στον πρώτο όροφο πολυώροφου οικοδομής και η μισθωτική του αξία έχει προσδιοριστεί με βάση την τιμή ζώνης, το εμβαδόν και το ποσοστό 6% σε 800.000 δρχ. αυτή η αξία θα μειωθεί κατά ποσοστό 30% λόγω θέσεως, δηλαδή θα γίνει 560.000 δρχ., και στη συνέχεια αυτό το ποσό θα μειωθεί λόγω της γενικής μείωσης λόγω της γενικής μείωσης που παρέχεται στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης κατά ποσοστό 50%, οπότε η μισθωτική αξία η οποία θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του ελαχίστου εισοδήματος θα είναι 280.000 δρχ.

Αν, ακόμη μια επιχείρηση παροχής εκπαίδευσης έχει και αποθηκευτικό χώρο, τότε θα μειωθεί κατά ποσοστό 50%, οπότε η μισθωτική αξία της έδρας κατά ποσοστό 75% η αξία του αποθηκευτικού χώρου, οι δύο μισθωτικές αξίες θα αθροισθούν και το άθροισμα. Θα αποτελέσει τη μισθωτική αξία η οποία θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2214/1994 η μισθωτική αξία του αποθηκευτικού χώρου προσαυξάνει τη μισθωτική αξία της έδρας, εκτός αν στην περιοχή όπου βρίσκεται ο αποθηκευτικός χώρος υπάρχει υποκατάστημα οπότε αυξάνει τη μισθωτική αξία του υποκαταστήματος.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, αν το λογιστήριο της επιχείρησης βρίσκεται σε ιδιαίτερο χώρο, η μισθωτική αξία του λογιστηρίου θα προσαυξήσει τη μισθωτική αξία της κύριας επαγγελματικής εγκατάστασης, χωρίς να υπολογισθεί καμία από τις πιο πάνω μειώσεις, ανεξάρτητα αν το λογιστήριο βρίσκεται σε όροφο ή υπόγειο χώρο. Δηλαδή, κύρια εγκατάσταση της επιχείρησης και λογιστήριο θεωρούνται ενιαίος χώρος για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας.

ΣΤ. Περιορισμός της μισθωτικής αξίας

Η μισθωτική αξία που προκύπτει με βάση την τιμή ζώνης, το εμβαδόν της επαγγελματικής εγκατάστασης και το ποσοστό 6% περιορίζεται σε ορισμένες περιπτώσεις που αναφέρονται περιοριστικά στις διατάξεις των παρ. 4, 5 και 6 άρθρου 1 Ν.2214/1994. Έτσι:

- Η μισθωτική αξία δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να υπερβεί το ύψος της εμπορικής αμοιβής. Η εμπορική αμοιβή αποτελεί την δεύτερη παράμετρο υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος, για την οποία θα γίνει λόγος αμέσως πιο κάτω και η οποία για το οικονομικό έτος 1995 (χρήση 1994) έχει ορισθεί σε 1.700.000 δρχ. Αν, κατά συνέπεια, η μισθωτική αξία μιας εμπορικής επιχείρησης έχει προσδιορισθεί σε 2.000.000 δρχ., το ποσό αυτής που θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος θα είναι το 1.700.000 δρχ.

Ως μισθωτική αξία η οποία περιορίζεται στο ύψος της εμπορικής αμοιβής λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από το άθροισμα της μισθωτικής αξίας της έδρας και της μισθωτικής αξίας του εμπορικού χώρου ή από το άθροισμα της μισθωτικής αξίας του υποκαταστήματος και της μισθωτικής αξίας του αποθηκευτικού χώρου. Έτσι αν προκύψει μισθωτική αξία κύριας εγκατάστασης 1.500.000 δρχ. και μισθωτική αξία αποθηκευτικού χώρου 500.000 δρχ., τότε για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος της έδρας θα ληφθεί υπόψη το ποσό της εμπορικής αμοιβής, δηλαδή για το οικονομικό έτος 1995 το ποσό του 1.700.000 δρχ. Αν η ίδια επιχείρηση διατηρεί υποκατάστημα του οποίου η μισθωτική αξία έχει προσδιορισθεί σε 450.000 δρχ. για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος του υποκαταστήματος θα ληφθεί ως μισθωτική αξία πάλι το ποσό της εμπορικής αμοιβής, δηλαδή για το οικονομικό έτος 1995 το ποσό του 1.700.000 δρχ.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η μείωση της εμπορικής αμοιβής κατά 50%, η οποία προβλέπεται για τα υποκαταστήματα σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 άρθρου 1 Ν.2214/1994 δεν επηρεάζει το συσχετισμό αυτής με την μισθωτική αξία. Δηλαδή στις περιπτώσεις υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος υποκαταστημάτων η σύγκριση της μισθωτικής αξίας για τον περιορισμό της ή όχι θα γίνεται με το ακέραιο ποσό της εμπορικής αμοιβής και όχι με το μειωμένο κατά 50% ποσό αυτής. Έτσι αν υποθεθεί ότι η μισθωτική αξία ενός υποκαταστήματος έχει προσδιορισθεί σε 1.000.000 δρχ., αυτή η μισθωτική αξία θα συγκριθεί με το ακέραιο ποσό της εμπορικής αμοιβής, δηλαδή με το ποσό του 1.700.000 δρχ. και όχι με το μειωμένο κατά 50% ποσό της εμπορικής αμοιβής που ισχύει για τα υποκαταστήματα. Δηλαδή σε αυτή την περίπτωση δεν θα έχουμε περιορισμό της μισθωτικής αξίας.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης ως μισθωτική αξία η οποία θα συγκριθεί με την εμπορική αμοιβή, προκειμένου να περιορισθεί ή όχι στο ύψος αυτής, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει μετά την μείωση της κατά 50% λόγω της φύσης των υπηρεσιών που παρέχουν. Αν η μισθωτική αξία αυτών των επιχειρήσεων μειώνεται περαιτέρω με τα ποσοστά 30% ή 50% λόγω της θέσης τους στην οικοδο-

μή στην οποία είναι εγκατεστημένες, τότε λαμβάνεται υπόψη η μειωμένη αυτή μισθωτική αξία. Σε όλες τις άλλες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών η μισθωτική τους αξία συγκρίνεται με την εμπορική αμοιβή η οποία προκύπτει μετά στην προσαύξηση της κατά 30%, με εξαίρεση τις επιχειρήσεις οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης. Κατά συνέπεια η μισθωτική αξία των επιχειρήσεων αυτών θα περιορισθεί ως το αυξημένο αυτό όρθιο, το οποίο για το οικονομικό έτος 1995 ανέρχεται σε 2.210.000 δρχ.

- Η μισθωτική αξία επιχείρησης η οποία παρέχει υπηρεσίες περιορίζεται στο ποσοστό που της αναλογεί εφόσον αυτή συστεγάζεται με άλλες επιχειρήσεις. Ως κριτήριο περιορισμού της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται ο αριθμός των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων και όχι το εμβαδόν που χρησιμοποιεί κάθε συστεγαζόμενη επιχείρηση. Έτσι, αν σε μια εγκατάσταση εμβαδού 150 τ.μ. συστεγάζονται τρεις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και η μισθωτική αξία της εγκατάστασης έχει προσδιορισθεί σε 1.200.000 δρχ. η μισθωτική αξία που θα ληφθεί υπόψη για το υπολογισμό του ελαχίστου εισοδήματος κάθε μιας θα είναι 400.000 δρχ., ανεξάρτητα αν κάποια από τις επιχειρήσεις χρησιμοποιεί μεγαλύτερο εμβαδόν από αυτό που χρησιμοποιούν οι άλλες επιχειρήσεις. Αν οι επιχειρήσεις αυτές παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, τότε η μισθωτική αξία που αναλογεί σε κάθε μία θα μειωθεί περαιτέρω κατά 50%.

Ο επιμερισμός της μισθωτικής αξίας επιτρέπεται:

- Στις επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες.
- Στις μεικτές επιχειρήσεις εφόσον όλες οι δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών και εμπορίας ή παραγωγής αγαθών διεξάγονται στον ίδιο χώρο και εφόσον είναι κατά κύριο λόγο επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από την άσκηση της εμπορίας ή από την παραγωγή αγαθών.
- Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και εμπορίας ή παραγωγής αγαθών εφόσον στον χώρο της συστέγασης παρέχονται μόνο υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών, ενώ οι άλλες δραστηριότητες διεξάγονται σε άλλες εγκαταστάσεις.

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

Θα πρέπει να σημειωθεί πως σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 31 άρθρου 43 Ν.2214/1994, με την οποία συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της παρ. 8 άρθρου 36 του ΚΒΣ σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 66 του ίδιου πιο πάνω νόμου, από 1.1.1995 δεν θα θεωρούνται βιβλία και στοιχεία στις επιχειρήσεις παραγωγής ή εμπορίας αγαθών οι οποίες συστεγάζονται στον ίδιο επαγγελματικό χώρο εφόσον οι πελάτες των επιχειρήσεων αυτών εξυπηρετούνται από κοινή είσοδο ή ο επαγγελματικός χώρος είναι ενιαίος ή επικοινωνεί με εσωτερικές εισό-

δους. Δηλαδή με βάση την πιο πάνω διάταξη, από 1.1.1995 απαγορεύεται η λειτουργία συστεγαζόμενων επιχειρήσεων που εμπορεύονται ή παράγουν όμοια αγαθά. Στις επιχειρήσεις που ήδη συστεγάζονται η πιο πάνω διάταξη δίνει προθεσμία 6 μηνών, δηλαδή μέχρι 30 Ιουνίου 1995, για να αποκτήσουν ανεξάρτητη εγκατάσταση.

Η διάταξη αυτή αφορά επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εμπορία ή την παραγωγή αγαθών και δεν επηρεάζει τον επιμερισμό της μισθωτικής αξίας, διότι ο επιμερισμός αυτός αναφέρεται σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Ωστόσο, για τον ορισμό της έννοιας της συστέγασης των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εφαρμοστεί ο επιμερισμός της μισθωτικής αξίας, η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/1994 χρησιμοποιεί τα όσα αναφέρονται στην διάταξη της παρ. 31 άρθρου 43 του πιο πάνω νόμου. Δηλαδή απαιτεί για να θεωρηθεί ότι υπάρχει συστέγαση των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών να έχουν αυτές κοινή είσοδο των πελατών ή ο χώρος στον οποίο συστεγάζονται να είναι ενιαίος ή να επικοινωνεί με εσωτερικές εισόδους.

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

Z. Ελάχιστο εισόδημα προσωπικών εταιρειών, κοινοπραξιών κλπ.

Στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του ελαχίστου εισοδήματος υπάγονται, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 19 άρθρου 1 Ν. 2214/1994, και τα πρόσωπα της παρ. 3 άρθρου 3 Ν.Δ. 3323/1955, δηλαδή οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς και οι κοινοπραξίες. Προϋπόθεση είναι να τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ή να μην τηρούν βιβλία.

Όλες οι παράμετροι που αναφέρθηκαν στα προηγούμενα, δηλαδή η μισθωτική αξία, η εμπορική αμοιβή και οι συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης, θα χρησιμοποιηθούν και για τον υπολογισμό του ελαχίστου εισοδήματος των πιο πάνω προσώπων. Το ελάχιστο εισόδημα που θα προκύψει από την εφαρμογή των παραμέτρων αυτών θα φορολογηθεί στο όνομα των προσώπων αυτών, γιατί από το οικονομικό έτος 1993 αυτά τα πρόσωπα αποτελούν ίδια υποκείμενα φόρου. Ο φόρος σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 16α Ν.Δ. 3323/1955, θα

υπολογισθεί με αναλογικό συντελεστή 35% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

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

1. Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί να υπερβεί την εμπορική αμοιβή, δηλαδή για το οικονομικό έτος 1995 το ποσό του 1.700.000 δρχ. Αν οι επιχειρήσεις αυτές παρέχουν υπηρεσίες και συστεγάζονται στον ίδιο επαγγελματικό χώρο, η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με την αριθμό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων, ενώ, αν οι υπηρεσίες που παρέχουν αφορούν εκπαίδευση, η μισθωτική αξία της επαγγελματικής στέγης μειώνεται κατά 50%. Ακόμη και για τις επιχειρήσεις αυτές ισχύουν οι μειώσεις της μισθωτικής αξίας λόγω θέσης και η μείωση κατά 75% του αποθηκευτικού χώρου τους.
2. Εμπορική αμοιβή, δηλαδή το ποσό του 1.700.000 δρχ. για το οικονομικό έτος 1995, αυξάνεται κατά 30% αν οι πιο πάνω επιχειρήσεις παρέχουν υπηρεσίες, εκτός από υπηρεσίες εκπαίδευσης.
3. Ο συντελεστής εμπορικότητας δεν λαμβάνεται υπόψη και για τις επιχειρήσεις αυτές αν παρέχουν υπηρεσίες.
4. Εξαιρούνται της εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος αν ασκούν επάγγελμα από αυτά που αναφέρονται στην παρ. 16 άρθρου 1 Ν. 2214/1994, για τα οποία έγινε λόγος στα προηγούμενα, ή είναι εγκατεστημένες σε δήμους ή κοινότητες με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους, εκτός αν η επαγγελματική τους εγκατάσταση βρίσκεται σε τουριστική περιοχή ή σε παραλία ή κατά μήκος των εθνικών οδών, οπότε υπάγονται στο σύστημα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Α. Ελάχιστο εισόδημα επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών

Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών θεωρούνται, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 33α Ν.Δ. 33323/1955, αυτές που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στερούνται αξιολογών αποθεμάτων, ενώ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 του ΚΒΣ ως παροχή υπηρεσίας θεωρείται και η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται υλικά των οποίων το συνολικό κόστος δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση αυτή δεν παράγεται νέο είδος αγαθού. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 Ν. 1642/1986, ως παροχή υπηρεσίας θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών.

Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/1994 θεωρεί ως επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υπαγόμενες στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος αυτές που:

-είτε παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες,
-είτε είναι μεικτές, εφόσον όλες οι δραστηριότητες τους διεξάγονται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση και έχουν κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών, η οποία κρίνεται από το ύψος των ακαθαρστών εσόδων των δύο ή περισσοτέρων δραστηριοτήτων.

Ο προσδιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος των επιχειρήσεων αυτών παρουσιάζει κάποιες ιδιομορφίες. Βασικό χαρακτηριστικό είναι ότι κατά τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος των επιχειρήσεων αυτών, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή με την οποία λειτουργούν δεν λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής εμπορικότητας ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος όλων των άλλων επιχειρήσεων. Έτσι το ελάχιστο εισόδημα των επιχειρήσεων αυτών δίνεται από τον τύπο:

$$\text{ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ} = (\text{ΜΑΕΕ} + \text{ΕΑ}) \times \Sigma \text{Α}$$

Για τις επιχειρήσεις αυτές ισχύουν τα εξής ειδικότερα χαρακτηριστικά:

- Η μισθωτική αξία σε περίπτωση όπου συστεγάζονται στον ίδιο επαγγελματικό χώρο επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων. Αν παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης μειώνεται κατά 50%.
- Η εμπορική αμοιβή προσαυξάνεται κατά 30%, με εξαίρεση τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, για τις οποίες δεν ισχύει η προσαύξηση αυτή.

Κατά τα λοιπά ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα για τον προσδιορισμό του ελαχίστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων.

B. Ελάχιστο εισόδημα μεικτών επιχειρήσεων

Μεικτές θεωρούνται, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ. 1 άρθρου 3 του ΚΒΣ, οι επιχειρήσεις που πωλούν αγαθά και παρέχουν υπηρεσίες. Για τις επιχειρήσεις αυτές ο Ν. 2214/1994 στην παρ. 9 άρθρου 1 προβλέπει ιδιαίτερο τρόπο υπολογισμού του ελαχίστου εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι και οι δύο δραστηριότητες ασκούνται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση.

Ελάχιστο εισόδημα προσδιορίζεται για την κύρια δραστηριότητα, το ποσό του οποίου προσαυξάνεται με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά ακαθάριστα κέρδη της επιχείρησης.

Έτσι, κατ' αρχήν προσδιορίζεται ποια είναι η κύρια δραστηριότητα της μεικτής επιχείρησης, αν δηλαδή αυτή είναι της παροχής υπηρεσιών ή της παραγωγής και πώλησης αγαθών. Ο προσδιορισμός αυτός γίνεται με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων των δύο δραστηριοτήτων. Ως κύρια δραστηριότητα θεωρείται εκείνη στην οποία αναλογούν τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα. Αν τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από την εμπορία, τότε κύρια δραστηριότητα είναι η παροχή υπηρεσιών και αντιστρόφως.

Με βάση τη διαπίστωση αυτή, προσδιορίζεται το ελάχιστο εισόδημα της κύριας δραστηριότητας σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα. Έτσι, αν διαπιστωθεί ότι κύρια δραστηριότητα είναι η παροχή υπηρεσιών, για τον προσδιορισμό του ελαχίστου εισοδήματος θα εφαρμοσθούν οι ειδικότερες προϋποθέσεις προσδιορισμού του ελαχίστου εισοδήματος που εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις αυτές. Δηλαδή για τον προσδιορισμό του ελαχίστου εισοδήματος δεν θα ληφθεί υπόψη η συντελεστής εμπορικότητας, η εμπορική αμοιβή θα προσαυξηθεί κατά 30%, εφόσον η παροχή υπηρεσιών δεν αφορά εκπαίδευση, θα εφαρμοσθεί ο επιμερισμός στην περίπτωση συστέγασης και ακόμη θα μειωθεί κατά 50% η μισθωτική αξία αν η παροχή υπηρεσιών αφορά εκπαίδευση.

Αν η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι η παραγωγή ή η εμπορία αγαθών, το ελάχιστο εισόδημα της θα προσδιορισθεί με τα κριτήρια που ισχύουν για όλες τις άλλες επιχειρήσεις σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν.

Για τη δευτερεύουσα δραστηριότητα δεν προσδιορίζεται ελάχιστο εισόδημα. Απλώς υπολογίζεται το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δραστηριότητας αυτής στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με τον τύπο:

(Ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης X 100/Συνολικά ακαθάριστα έσοδα) και με το ποσοστό που προκύπτει προσαυξάνεται το ελάχιστο εισόδημα της κύριας δραστηριότητας. Το ποσοστό της προσαύξησης δεν μπορεί να υπερβεί το 20%, δηλαδή σε κάθε περίπτωση το ελάχιστο εισόδημα της κύριας δραστηριότητας θα προσαυξηθεί κατ' ανώτατο όριο με το ποσοστό 20%.

Γ. Ελάχιστο εισόδημα υποκαταστημάτων

Η έννοια του υποκαταστήματος δίνεται από τη διάταξη της παρ. 1 άρθρου 9 του ΚΒΣ. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, υποκατάστημα θεωρείται οποιαδήποτε εκτός έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης ενεργείται συναλλακτική, δραστηριότητα όταν απλώς πραγματοποιούνται μόνο παραλαβές και παραδόσεις αγαθών. Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, η επιχείρηση (ο επιτηδευματίας γενικά) που τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας τηρεί και στο υποκατάστημα όμοια βιβλία με την έδρα και κατά τις διακρίσεις των αντιστοιχών βιβλίων της έδρας.

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

Η διάταξη της παρ. 7 άρθρου 2214/1994 ορίζει ότι για τα υποκαταστήματα υπολογίζεται ελάχιστο εισόδημα ιδιαίτερω, το οποίο προστίθεται στο ελάχιστο εισόδημα της έδρας για να υπολογισθεί το συνολικό ελάχιστο εισόδημα της επιχείρησης. Δηλαδή για τις επιχειρήσεις που διατηρούν υποκαταστήματα υπολογίζεται ιδιαίτερω το ελάχιστο εισοδήματα της έδρας της επιχείρησης και ιδιαίτερω το ελάχιστο εισόδημα του υποκαταστήματος και τα δύο αυτά ελάχιστα εισοδήματα αθροίζονται για να βρεθεί το συνολικό ελάχιστο εισόδημα της επιχείρησης. Αν το υποκατάστημα βρίσκεται σε δήμο ή κοινότητα με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους, δεν υπολογίζεται ελάχιστο εισόδημα, εκτός αν ο δήμος ή η κοινότητα έχουν χαρακτηρισθεί τουριστικές περιοχές ή εκτός αν το υποκατάστημα είναι εγκατεστημένο σε παραλία ή κατά μήκος της εθνικής οδού, δεν θα υπολογισθεί ελάχιστο εισόδημα για την έδρα της επιχείρησης, αλλά μόνο για το υποκατάστημα. Το ελάχιστο εισόδημα του υποκαταστήματος θα προστεθεί στο καθαρό εισόδημα της έδρας που έχει προκύψει ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων και το άθροισμα των δύο εισοδημάτων θα υπαχθεί σε φόρο.

Για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος κάθε υποκαταστήματος, η εμπορική αμοιβή μειώνεται κατά ποσοστό 50%. Στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, εκτός αυτών που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, η μείωση με το πιο πάνω ποσοστό υπολογίζεται στο ποσό της εμπορικής αμοιβής που προκύπτει μετά την προσαύξηση κατά ποσοστό 30% η οποία προβλέπεται από το τελευταίο εδάφιο της περιπτώσεως β' παρ. 4 άρθρου 1 Ν. 2214/1994. Έτσι, αν μια επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες και διατηρεί υποκατάστημα, για τον υπολογισμό, για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος του υποκαταστήματος η εμπορική αμοιβή του 1.700.000 δρχ., που ισχύει για το οικονομικό έτος 1995, θα προσαυξηθεί πρώτα κατά 30%, δηλαδή θα γίνει 2.200.000 δρχ. και αυτό το ποσό θα μειωθεί κατά 50% προκειμένου να υπολογισθεί το ελάχιστο εισόδημα του υποκαταστήματος.

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

Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/1994 αποσαφηνίζει ότι δεν θεωρείται πως υπάρχει υποκατάστημα στην περίπτωση όπου η επιχείρηση χρησιμοποιεί ισόγειο χώρο, καθώς και τον χώρο πρώτου ορόφου ή χώρο ισόγειου εντός κτιρίου και οι χώροι αυτοί επικοινωνούν εσωτερικώς, έστω και αν εξυπηρετούνται από ξεχωριστή είσοδο. Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι υπάρχει ενιαία εγκατάσταση. Ακόμη, σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο του ίδιου νόμου θεωρείται ότι υπάρχει ενιαία εγκατάσταση της επιχείρησης, έστω και αν οι χώροι τους οποίους χρησιμοποιεί δεν είναι συνεχόμενοι, π.χ. πρώτος και τρίτος όροφος, αρκεί να επικοινωνούν εσωτερικά έστω και με την κοινόχρηστη σκάλα, καθώς και όταν χρησιμοποιούνται χώροι επί διαφορετικών κτιρίων εφόσον αυτοί επικοινωνούν εσωτερικά. Προϋπόθεση είναι ότι η επιχείρηση από πλευράς ΚΒΣ δεν υποχρεούται να τηρεί για τους ιδιαίτερους αυτούς χώρους ξεχωριστά βιβλία.

Δ. Ελάχιστο εισόδημα επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν ιδιωτικής χρήσεως φορτηγά αυτοκίνητα

Ειδικός τρόπος αντικειμενικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος έχει προβλεφτεί με το τελευταίο εδάφιο της περιπτώσεως δ' παρ. 13 άρθρου 1 Ν. 2214/1994 για τις εμπορικές επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν πετρελαιοκίνητα φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως για την εξυπηρέτηση των επιχειρηματικών αναγκών τους. Σύμφωνα με την διάταξη, εξαιρετικά για τις επιχειρήσεις που για τις ανάγκες τους χρησιμοποιούν πετρελαιοκίνητα φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως τα ακαθάριστα έσοδα που δηλώνονται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν μπορούν να είναι κατώτερα για δύο συνεχή έτη και για κάθε αυτοκίνητο από το 80% των ακαθάριστων

εσόδων που είναι απαραίτητο να δηλωθούν για την έκδοση της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων αυτών, όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Η διάταξη αυτή είναι διατυπωμένη κακότεχνα και τοποθετημένη στο κείμενο του νόμου κατά τρόπο μετέωρο και οπλωσδήποτε σε σημείο εντελώς άσχετο με την όλη δομή του κειμένου. Από την κατά γράμμα ερμηνεία της διάταξης σε συνδυασμό με του σημείο που έχει τοποθετηθεί στο σημείο που έχει τοποθετηθεί δίνεται κατ' αρχήν η εντύπωση ότι για τις εμπορικές επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για τις ανάγκες τους πετρελαιοκίνητα φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως προσδιορίζονται με ειδική μεθοδολογία ελάχιστα ακαθάριστα εισοδήματα τα οποία, αν είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων, υπόκεινται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955 που ισχύουν για τις εμπορικές επιχειρήσεις.

Η έννοια της διάταξης όμως δεν είναι η πιο πάνω, διότι ο νομοθέτης απέβλεψε στο να υπαχθούν και αυτές οι επιχειρήσεις στον αντικειμενικό προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος. Κατά συνέπεια από την ερμηνεία της διάταξης προκύπτει ότι για τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος γίνεται ως εξής:

Πρώτον: Προσδιορίζεται και για τις επιχειρήσεις αυτές ελάχιστο εισόδημα με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια, δηλαδή τη μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης, την εμπορική αμοιβή και τους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης.

Δεύτερον: Επαναπροσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, τα οποία έχουν προκύψει ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα που είναι απαραίτητο να έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση για να της χορηγηθεί άδεια κυκλοφορίας πετρελαιοκίνητου φορτηγού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσεως. Δηλαδή η άδεια κυκλοφορίας πετρελαιοκίνητου φορτηγού ιδιωτικής χρήσεως δίνεται στις επιχειρήσεις ανάλογα με το ύψος των πραγματοποιηθέντων ακαθάριστων εσόδων. Έτσι, για το οικονομικό έτος 1995 απαιτείται η επιχείρηση να έχει πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα 1.000.000 δρχ. για κάθε τόνο μεικτού βάρους του πετρελαιοκίνητου φορτηγού αυτοκινήτου για το οποίο έχει ζητηθεί η άδεια κυκλοφορίας. Δηλαδή για άδεια κυκλοφορίας φορτηγού μεικτού βάρους 10 τόνων θα πρέπει η επιχείρηση να έχει πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα ύψους 10 εκατομμυρίων δραχμών.

Τρίτον: Συγκρίνονται τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν προκύψει ως αποτέλεσμα των βιβλίων για δύο συνεχή έτη με το 80% των ακαθάριστων εσόδων που είναι απαραίτητο να έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση για κάθε τόνο μεικτού βάρους και για 800.000 ανά τόνο για κάθε χρησιμοποιούμενο πετρελαιοκίνητο φορτηγό αυτοκίνητο ($1.000.000 \times 80\% = 800.000$ ανά τόνο). Αν τα τελευταία αυτά ακαθάριστα έσοδα είναι μεγαλύτερα των ακαθαρίστων εσόδων που έχουν προκύψει ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων, υπολογίζεται με βάση

αυτά και τον ισχύοντα συντελεστή καθαρού κέρδους της επιχείρησης το καθαρό εισόδημα το οποίο θα ληφθεί υπόψη για την σύγκριση με το ελάχιστο εισόδημα που θα έχει προκύψει με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων.

Τέταρτον: Αν το ελάχιστο εισόδημα που έχει προκύψει με τα αντικειμενικά κριτήρια είναι μεγαλύτερο του καθαρού εισοδήματος που έχει προκύψει με την πιο πάνω μεθοδολογία, σε φόρο υπόκειται το ελάχιστο εισόδημα. Διαφορετικά, σε φόρο υπόκειται είτε το εισόδημα που έχει προκύψει ύστερα από τη σύγκριση των ακαθάριστων εσόδων των βιβλίων με τα ακαθάριστα έσοδα που πρέπει να δηλώνονται για τη λήψη της άδειας κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου.

Συμπερασματικά, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περιπτώσεως δ' παρ. 13 άρθρου 1 Ν. 2214/1994 καθορίζει απλώς μια ειδικότερη μεθοδολογία προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν για τις ανάγκες τους πετρελαιοκίνητα φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως, το οποίο θα συγκριθεί με το ελάχιστο εισόδημα που προκύπτει με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων προκειμένου να κριθεί ποιο από τα δύο εισοδήματα θα υπαχθεί σε φόρο.

Ε. Μειώσεις του ελάχιστου εισοδήματος

Το ελάχιστο εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα μειώνεται σε ορισμένες περιπτώσεις οι οποίες αναφέρονται στις παρ. 10, 11 και 12 του άρθρου 1 Ν. 2214/1994. Έτσι, μειώνεται:

α. Κατά ποσοστό 50% όταν αποκτάται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το τελευταίο αυτό εισόδημα είναι ανώτερο ή ίσο με την εμπορική αμοιβή. Είναι αυτονόητο ότι η μείωση αυτή αφορά εμπορικές επιχειρήσεις που ασκούνται ατομικώς.

β. Κατά ποσοστό 30% εφόσον η εμπορική επιχείρηση, ατομική ή εταιρική, λειτουργεί από ένα έως τρία έτη.

γ. Περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας της ατομικής ή εταιρικής επιχείρησης, εφόσον αυτή έκανε έναρξη εργασιών ή διέκοψε η λειτουργία της εντός της κρινόμενης διαχειριστικής χρήσης.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι παραπάνω μειώσεις του ελάχιστου εισοδήματος μπορεί να εφαρμοσθούν σωρευτικά, εφόσον η εμπορική επιχείρηση συγκεντρώνει δύο ή τρεις από τις προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. Έτσι, αν ο επιτηδευματίας ασκεί ατομική εμπορική επιχείρηση και αποκτά ταυτόχρονα και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες το οποίο είναι ανώτερο από την εμπορική αμοιβή - η οποία για το οικονομικό έτος 1995 ανέρχεται σε 2.210.000 δρχ. για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και σε 1.700.000 δρχ. για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις - και έκανε έναρξη εργασιών την 1η Ιουλίου 1994, το ελάχιστο

εισόδημα που θα προκύψει από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων θα μειωθεί κατά ποσοστό 50%, στη συνέχεια κατά ποσοστό 30% και το υπόλοιπο που θα προκύψει θα περιορισθεί σε 6/12 .

Ας δούμε τι ισχύει για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση:

Α' περίπτωση: Μείωση κατά 50%. Η μείωση αυτή αφορά ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις οποιουδήποτε αντικειμένου, εφόσον το πρόσωπο που ασκεί την επιχείρηση αποκτά και εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις και το εισόδημα αυτό είναι ίσο ή ανώτερο από την ισχύουσα κάθε φορά εμπορική αμοιβή.

Για την σύγκριση αυτή λαμβάνεται υπόψη, σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 2214/1994, παρ' ότι στον νόμο αυτόν δεν αποσαφηνίζεται, το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δηλαδή αυτό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών κρατήσεων και του χαρτόσημου, όχι όμως και του επ' αυτού αναλογούντος και παρακρατηθέντος φόρου. Δηλαδή λαμβάνονται υπόψη οι καθαρές ετήσιες αποδοχές ή η καθαρή ετήσια σύνταξη κύριας και επικουρικής ασφάλισης ή αθροιστικά και τα 2 αυτά εισοδήματα από μισθό και σύνταξη.

Περιλαμβάνονται επίσης στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες το οποίο λαμβάνεται υπόψη για την μείωση του ελάχιστου εισοδήματος τα απαλλασσόμενα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, όπως οι αμοιβές του κατώτερου πληρώματος των εμπορικών πλοίων, το επίδομα που χορηγείται από τον ΟΑΕΔ στους ανέργους, τα βοηθήματα που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς ανάπηρα, τα εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο (αμοιβές αξιωματικών εμπορικού Ναυτικού και ιπτάμενου προσωπικού πολιτικής αεροπορίας), καθώς και το ποσό μείωσης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που προβλέπεται από τις διατάξεις τις παρ. 3 άρθρου 4 Ν.Δ. 3323/1955, δηλαδή το ποσό με το οποίο μειώνεται το καθαρό εισόδημα των συντακτών ημερησίων εφημερίδων Αθηνών κτλ. Και των εικονοληπτών επικαίρων τηλεόρασης.

Δεν λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 40 Ν.Δ. 3323/1955, τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου δεν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δηλαδή:

α. Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί.

β. Η υπό μορφή εξόδων κίνησης αποζημίωση, καθώς και η εκτός έδρας αποζημίωση.

γ. Η αποζημίωση που καταβάλλεται λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας.

δ. Ποσοστό 20% από αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις.

Ζήτημα υπάρχει ποιο ύψος καθαρών αποδοχών ή συντάξεων θα ληφθεί υπόψη για την σύγκριση του με την εμπορική αμοιβή στις περιπτώσεις όπου μέσα στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο καταβλήθηκαν στον επιτηδευματία που αποκτά και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις είτε λόγω εφαρμογής Συλλογικής Σύμβασης Εργασίας είτε λόγω δικαστικής απόφασης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο.

Ο Ν. 2214/1994 καθώς και η ερμηνευτική εγκύκλιος του δεν δίνουν λύση στο θέμα. Κατά τη δική μας άποψη, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το μέρος των αναδρομικών αποδοχών ή συντάξεων που αφορά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο και όχι το σύνολο των καθαρών αποδοχών που θα αναγράφει στη φορολογική δήλωση μετά την μείωση αυτών των αποδοχών κατά ποσοστό 20%.

Είναι αυτονόητο ότι για να μειωθεί το ελάχιστο εισόδημα του αντικειμενικού συστήματος κατά 50% θα προηγηθεί ο υπολογισμός του με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια.

Β' περίπτωση: Μείωση κατά 30%. Η μείωση αυτή παρέχεται στις εμπορικές επιχειρήσεις οποιασδήποτε νομικής μορφής και οποιουδήποτε αντικείμενου εργασιών κατά τα τρία πρώτα έτη άσκησης της λειτουργίας τους. Ως πρώτο έτος για τον υπολογισμό της τριετίας λαμβάνεται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο η επιχείρηση για πρώτη φορά υπέβαλε δήλωση έναρξης επαγγέλματος. Δηλαδή ουσιαστικά η μείωση αυτή δίνεται για τέσσερα οικονομικά έτη. Έτσι, αν είχε υποβληθεί δήλωση έναρξης άσκησης του επαγγέλματος την 1η Μαρτίου 1996, η μείωση αυτή δίνεται για τα οικονομικά έτη 1995, 1996, 1997 και 1998.

Όσοι υπέβαλαν δήλωση έναρξης επαγγέλματος εντός του 1991 δικαιούνται μείωση του ελάχιστου εισοδήματος μόνο για το οικονομικό έτος 1995. Αν η δήλωση έναρξης επαγγέλματος έχει υποβληθεί πριν από το 1991 και η επιχείρηση διέκοψε για ένα διάστημα την λειτουργία της και επαναλειτούργησε μεταγενέστερα, θεωρείται ότι η επιχείρηση λειτουργεί πάνω από τρία έτη και δεν θα έχει την μείωση του 30%.

Ακόμη, η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν.2214/1994 διευκρινίζει ότι για τον υπολογισμό της τριετίας λαμβάνονται υπόψη όλα τα έτη από την υποβολή της πρώτης δήλωσης έναρξης επαγγέλματος, ανεξάρτητα αν αυτή η δήλωση υπεβλήθη σε πόλη με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους, όπου υπάρχει αλλαγή από το αντικειμενικό σύστημα, και κατόπιν λόγω μεταφοράς της έδρας σε πόλη με πληθυσμό πάνω από 4.000 κατοίκους υπεβλήθη δήλωση μεταβολών. Εξάλλου ως δήλωση έναρξης επαγγέλματος φυσικού προσώπου θεωρείται και η αναγραφή του ως μέλους σε δήλωση μεταβολών που έχει υποβληθεί σε νομικό πρόσωπο. Αν δηλαδή, για παράδειγμα, ομόρρυθμος εταιρεία τροποποίησε το καταστατικό της με σκοπό να συμμετάσχει σε αυτήν και άλλο μέλος και υπέβαλε δήλωση μεταβολών, για το νέο μέλος θα ληφθεί ως πρώτο έτος έναρξης επαγγέλματος το έτος κατά το οποίο συμπεριλήφθη στη δήλωση μεταβολών.

Σε περίπτωση όπου δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος ή η δήλωση αυτή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα μετά

πάροδο 6 μηνών από την πραγματική έναρξη άσκησης επαγγέλματος, θα υπολογίζεται ελάχιστο εισόδημα για την εμπορική επιχείρηση χωρίς να χορηγείται η έκπτωση του 30%. Ως ημερομηνία πραγματικής έναρξης του επαγγέλματος προκειμένου να διαπιστωθεί αν η σχετική δήλωση έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα ή όχι θα λαμβάνεται η ημερομηνία πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Ως πρώτη συναλλαγή θεωρείται όχι μόνο η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, αλλά και η αγορά αγαθών ή η λήψη υπηρεσιών. Η υπογραφή της πράξης μίσθωσης της επαγγελματικής εγκατάστασης δεν θεωρείται συναλλαγή.

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες, δεν θεωρούνται νέες επιχειρήσεις εφόσον προέρχονται από λύση ή μετατροπή υφιστάμενης επιχείρησης, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή και το αντικείμενο εργασιών, εφόσον συμμετέχει σε αυτές ένα τουλάχιστον μέλος από αυτά που μετείχαν στην επιχείρηση που λύθηκε ή μετατράπηκε. Στις περιπτώσεις αυτές δεν παρέχεται η κατά 30% μείωση του ελαχίστου εισοδήματος. Ακόμη, δεν χορηγείται η μείωση αυτή του ελαχίστου εισοδήματος στις περιπτώσεις όπου η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία.

Γ' περίπτωση: Περιορισμός σε δωδέκατα. Σε περίπτωση όπου η επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών μέσα στην κρινόμενη διαχειριστική χρήση, το ελάχιστο εισόδημα που προκύπτει από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από 15 μέρες λογίζεται σαν ολόκληρος μήνας. Στην περίπτωση αυτή η εμπορική επιχείρηση, εκτός από τον περιορισμό του ελαχίστου εισοδήματος σε δωδέκατα, θα έχει και την αμέσως προηγούμενη μείωση κατά 30% ως νέα επιχείρηση. Αν, για παράδειγμα υποθεθεί ότι ατομική εμπορική επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών στις 10 Μαρτίου 1994, θα υπολογισθεί για την επιχείρηση αυτή ελάχιστο εισόδημα το οποίο θα περιορισθεί σε 10/12. Το ελάχιστο αυτό ποσό εισοδήματος θα μειωθεί περαιτέρω κατά ποσοστό 30% επειδή η επιχείρηση είναι νέα.

Περιορισμός του ελαχίστου εισοδήματος σε δωδέκατα ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης θα γίνει και στην περίπτωση όπου μέσα στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο αυτή έκανε παύση των εργασιών της. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση όπου ατομική ή εταιρική εμπορική επιχείρηση μετατραπεί μέσα στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο σε νομικό πρόσωπο που δεν υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα, δηλαδή σε ΕΠΕ ή ΑΕ. Για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχικά δεν ισχύει ο περιορισμός σε δωδέκατα. Για τις επιχειρήσεις αυτές υπολογίζεται ελάχιστο εισόδημα για όλο το έτος.

Στο τελευταίο εδάφιο της πρ. 12 άρθρου 1 Ν. 2214/1994 ορίζεται ότι ο περιορισμός σε δωδέκατα ισχύει και για τα υποκαταστήματα, καθώς και για τις άλλες εγκαταστάσεις της επιχείρησης, δηλαδή τους αποθηκευτικούς χώρους. Έτσι, για τα υποκαταστήματα θα περιορισθεί

το ελάχιστο εισόδημα που προκύπτει γι' αυτά με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες λειτουργίας τους, ενώ για τους αποθηκευτικούς χώρους θα περιορισθεί σε δωδέκατα η μισθωτική αξία που προκύπτει μετά την μείωση της κατά 75%.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗΝ ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ

Γενικά

Αναφέρθηκε στα προηγούμενα η μεθοδολογία προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων, ατομικών και εταιρικών, που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ή δεν τηρούν βιβλία, το οποίο, αν είναι μεγαλύτερο από το καθαρό εισόδημα που προκύπτει ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων, υπόκειται σε φόρο. Το ελάχιστο αυτό εισόδημα προσδιορίζεται με την εφαρμογή αντικειμενικών κριτηρίων όπως είναι η μισθωτική αξία της επαγγελματικής στέγης, η εμπορική αμοιβή και οι συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης.

Κατ' εξαίρεση για ορισμένες εμπορικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας ή δεν τηρούν βιβλία ο Ν. 2214/1994 έχει ορίσει ένα ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗΝ ελάχιστο εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο εφόσον είναι μεγαλύτερο από το καθαρό εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία, ενώ για ορισμένες άλλες επιχειρήσεις έχει ορίσει κατ' αποκοπήν ποσό φόρου με τη μορφή του φόρου επιτηδεύματος. Κριτήριο για την υπαγωγή των εμπορικών επιχειρήσεων στην φορολογία με κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα ή κατ' αποκοπήν ελάχιστο ποσό φόρου είναι το είδος επαγγέλματος και όχι η νομική μορφή με την οποία αυτό ασκείται.

A. Επιχειρήσεις ενοικιαζόμενων δωματίων - κάμπινγκ

Οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις εφόσον μαζί με την ενοικίαση παρέχονται και κάποιες στοιχειώδεις έστω υπηρεσίες, όπως καθαριότητας, αλλαγής κλινοσκεπασμάτων κλπ. Σε διαφορετική περίπτωση το εισόδημα από την ενοικίαση επιπλωμένων δωματίων θεωρείται σύμφωνα με την διάταξη της πρ. 4 άρθρου 17 Ν.Δ. 3323/1955 ως εισόδημα από ακίνητα και κατά συνέπεια τα πρόσωπα ή οι επιχειρήσεις που εκμισθώνουν επιπλωμένα δωμάτια χωρίς να παρέχονται και υπηρεσίες δεν υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας.

Για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια, σύμφωνα με την πιο πάνω έννοια, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης τους, έχει ορισθεί ελάχιστο εισόδημα 150.000 δρχ. ετησίως για κάθε δωμάτιο. Έτσι, η επιχείρηση που εκμεταλλεύεται 10 ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια όπου παρέχονται και υπηρεσίες θα

έχει καθαρό ετήσιο εισόδημα 1.500.000 δρχ. το οποίο θα υπαχθεί σε φόρο.

Δεν θεωρούνται επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια τα ξενοδοχεία κλασσικού τύπου, τα ξενοδοχεία τύπου μοτέλ, τα ξενοδοχεία τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων και τα ξενοδοχεία κλασσικού τύπου και επιπλωμένων δωματίων, οι χώροι οργανωμένης κατασκήνωσης με ή χωρίς οικισμούς, οι τουριστικές επιπλωμένες επαύλεις ή κατοικίες και τα επιπλωμένα ενοικιαζόμενα διαμερίσματα, καθώς και τα ξενοδοχεία που λειτουργούν με την μορφή ξενώνα. Για όλες αυτές τις επιχειρήσεις, εκτός από αυτές που εκμεταλλεύονται οργανωμένους χώρους κατασκήνωσης με ή χωρίς οικισμούς, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται με τα αντικειμενικά κριτήρια (μισθωτική αξία, εμπορική αμοιβή κλπ.).

Για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται κάμπινγκ, δηλαδή οργανωμένους χώρους κατασκήνωσης με ή χωρίς οικισμούς, το κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα έχει ορισθεί σε 50.000 δρχ. ετησίως για κάθε θέση εγκατάστασης σκηνής ή τροχόσπιτου ή αυτοκινήτου. Αν στον ίδιο χώρο ασκούνται και άλλες δραστηριότητες, γι' αυτές προσδιορίζεται ελάχιστο εισόδημα σύμφωνα με τα αντικειμενικά κριτήρια και το ελάχιστο εισόδημα και το ελάχιστο εισόδημα των δραστηριοτήτων αυτών προστίθεται στο κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα της κύριας δραστηριότητας που είναι η εκμετάλλευση του κάμπινγκ. Έτσι, αν υποτεθεί ότι στον χώρο της οργανωμένης κατασκήνωσης λειτουργεί εστιατόριο, μπαρ, παντοπωλείο κλπ., για κάθε μία από τις δραστηριότητες αυτές θα υπολογισθεί ιδιαίτερος ελάχιστο εισόδημα με τα αντικειμενικά κριτήρια και το άθροισμα αυτών των εισοδημάτων θα προστεθεί στο κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα που θα προκύψει από τον πολλαπλασιασμό του αριθμού των θέσεων εγκατάστασης σκηνής, τροχόσπιτου ή αυτοκινήτου με το ποσό των 50.000 δρχ., ώστε να προκύψει το συνολικό ελάχιστο εισόδημα της επιχείρησης.

B. Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης αυτοκινήτων δημοσίας χρήσης

Κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα έχει ορισθεί και για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται δημοσίως χρήσεως αυτοκίνητα. Ο Ν 2214/1994 διακρίνει τα αυτοκίνητα αυτά σε δύο κατηγορίες, επιβατικά και φορτηγά, για κάθε μία από τις οποίες έχει ορίσει κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα με βάση ορισμένα κριτήρια. Έτσι, για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσεως το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος ορίζει ως εξής:

- 3.000.000 δρχ. για επιβατικό αυτοκίνητο δημοσίας χρήσεως με άδεια κυκλοφορίας 100% και οδηγό τον ιδιοκτήτη.
- 2.500.000 δρχ. για επιβατικό αυτοκίνητο δημοσίας χρήσεως με άδεια κυκλοφορίας 100% και οδηγό τρίτο πρόσωπο.

- 2.400.000 δρχ. για επιβατικό αυτοκίνητο δημοσίας χρήσεως με άδεια κυκλοφορίας 100% και οδηγό τον ιδιοκτήτη.
- 1.800.000 δρχ. για επιβατικό αυτοκίνητο με άδεια κυκλοφορίας 100% και οδηγό τρίτο πρόσωπο.

Τα παραπάνω ποσά ελάχιστου εισοδήματος μειώνονται κατά 30% προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσεως που έχουν την έδρα τους σε πόλη με πληθυσμό κάτω των 200.000 κατοίκων και κατά 50% για επιβατικά αυτοκίνητα που έχουν την έδρα τους σε πόλη με πληθυσμό κάτω των 50.000 κατοίκων. Το κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα όλων των πιο πάνω κατηγοριών επιβατικών αυτοκινήτων δημοσίας χρήσεως προσαυξάνεται κατά 50% εφόσον τα αυτοκίνητα είναι ενταγμένα σε ΚΤΕΛ. Έτσι, της πρώτης περίπτωσης το ελάχιστο εισόδημα γίνεται 4.500.000 δρχ., της δεύτερης 3.750.000 δρχ., της τρίτης 3.600.000 δρχ. και της τέταρτης περίπτωσης 2.700.000 δρχ.

Στην κατηγορία των επιβατικών αυτοκινήτων μη ενταγμένων σε ΚΤΕΛ περιλαμβάνονται και τα τουριστικά λεωφορεία, ενώ για τα επιβατικά λεωφορεία τα οποία δεν είναι ενταγμένα σε ΚΤΕΛ ισχύει η μείωση κατά 30%, ανάλογα με τον πληθυσμό της πόλης όπου η επιχείρηση έχει την έδρα της. Ακόμη, στην εγκύκλιο του Ν 2214/1994 ορίζεται ότι στα ποσά του κατ' αποκοπήν ελάχιστου εισοδήματος που αναφέρθηκαν πιο πάνω, όπως αυτά έχουν ορισθεί κατά περίπτωση είτε μετά τη μείωση κατά 30% λόγω έδρας, προστίθενται και τα τυχόν εισοδήματα που αποκτώνται από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών.

Με βάση τα παραπάνω, οι ιδιοκτήτες των ταξί, που κυκλοφορούν στη Αθήνα, στον Πειραιά και στη Θεσσαλονίκη θα φορολογηθούν για το οικονομικό έτος 1995 για ελάχιστο εισόδημα από 1.800.000 δρχ. έως και 3.000.000 δρχ. ανάλογα με τις πιο πάνω διακρίσεις.

Για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσεως το κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα έχει ορισθεί ανάλογα με το ωφέλιμο φορτίο του αυτοκινήτου ως εξής:

Ωφέλιμο φορτίο (τόνοι)	Με οδηγό τον ιδιοκτήτη	Με οδηγό τρίτο πρόσωπο
Ως 5	2.200.000	1.500.000
Άνω των 5 ως 11	2.800.000	2.000.000
Άνω των 11 ως 16,5	3.400.000	2.400.000
Άνω των 16,5	4.000.000	2.600.000

Τα πιο πάνω ποσά ελάχιστου εισοδήματος μειώνονται κατά ποσοστό 20% για τις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους. Η περιοχή τέως διοικήσεως Πρωτευούσης θεωρείται ως μια πόλη.

Τα πιο πάνω ποσά κατ' αποκοπήν ελάχιστου εισοδήματος έχουν όλες οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσεως κάθε είδους, δηλαδή είτε αυτά είναι αυτοκίνητα εθνικών μεταφορών, είτε είναι διεθνών μεταφορών, είτε είναι τετράτροχα,

είτε τρίτροχα, είτε οι ιδιοκτήτες τους είναι ενταγμένοι στις Ιδιότυπες Μεταφορικές Επιχειρήσεις. Στις περιπτώσεις μεταφοράς της έδρας των φορτηγών αυτοκινήτων δημοσίας χρήσεως κατά την διάρκεια του έτους από μια πόλη σε μια άλλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 Ν. 1959/1991, ως κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα θα ληφθεί αυτό που προκύπτει σύμφωνα με τις πιο πάνω διακρίσεις για την πόλη με τον μεγαλύτερο πληθυσμό. Δηλαδή, αν η έδρα του φορτηγού αυτοκινήτου δημοσίας χρήσεως ήταν πόλη με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα μείωσης του κατ' αποκοπήν ελάχιστου εισοδήματος.

Γ. Εξαίρεση από τις μειώσεις - Αναπροσαρμογή του κατ' αποκοπήν εισοδήματος

Το ελάχιστο εισόδημα που προκύπτει για τις εμπορικές επιχειρήσεις με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων, μειώνεται σε ορισμένες περιπτώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 άρθρου 1 Ν. 2214/1994, δηλαδή στην περίπτωση όπου η επιχείρηση ασκείται ατομικώς και ο επιτηδευματίας αποκτά και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, στις περιπτώσεις των νέων επιχειρήσεων για τα τρία πρώτα χρόνια λειτουργίας τους και στις περιπτώσεις όπου η εμπορική επιχείρηση υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών ή δήλωση παύσης εργασιών μέσα στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Ο Ν. 2214/1994 δεν ορίζει ρητά αν οι πιο πάνω μειώσεις αφορούν και τις περιπτώσεις όπου προσδιορίζεται κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα ούτε βεβαίως ρητά εξαιρεί αυτές τις επιχειρήσεις από τις πιο πάνω μειώσεις. Ωστόσο η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/1994 δέχεται τα εξής:

- Για τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια, κάμπινγκ και επιβατικά ή φορτηγά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσεως το κατ' αποκοπήν ελάχιστο εισόδημα που ορίζεται κάθε φορά δεν μειώνεται στο μισό όταν οι επιχειρήσεις αυτές ασκούνται ατομικώς και ο επιτηδευματίας αποκτά και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Η εξαίρεση αυτή θα πρέπει να θεωρείται αυτονόητη διότι για την μείωση του ελάχιστου εισοδήματος η σχετική διάταξη θέτει ως προϋπόθεση το εισόδημα από μισθούς οι συντάξεις να είναι ίσο ή ανώτερο από την εμπορική αμοιβή. Το ελάχιστο εισόδημα των πιο πάνω επιχειρήσεων όμως προσδιορίζεται κατ' αποκοπήν χωρίς να χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του τα κριτήρια υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος ούτε βεβαίως η εμπορική αμοιβή.
- Για τις ίδιες πιο πάνω επιχειρήσεις δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση κατά ποσοστό 30% που παρέχεται στις νέες επιχειρήσεις κατά τα τρία πρώτα έτη άσκησης του επαγγέλματος.
- Ο περιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος σε δωδέκατα ανάλογα με την διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης μέσα στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, δεν αναγνωρίζεται για τις επιχειρήσεις που εκμεταλ-

λεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια, κάμπινγκ, καθώς και τις επιχειρήσεις των παρ. 14 και 15 άρθρου 1 όπου ο φόρος υπολογίζεται κατ' αποκοπήν όπως θα αναφερθεί αμέσως πιο κάτω. Αντίθετα ο περιορισμός του κατ' αποκοπήν εισοδήματος σε δωδέκατα εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται δημοσίας χρήσεως φορτηγά ή επιβατικά αυτοκίνητα, αν η εκμετάλλευση αυτών διήρκεσε λιγότερο από 12 μήνες λόγω αγοράς ή πώλησης των αυτοκινήτων αυτών κατά την διάρκεια του έτους.

Τα ποσά του κατ' αποκοπήν ελάχιστου εισοδήματος που έχουν ορισθεί με τις διατάξεις της παρ. 13 άρθρου 1 αποτελούν αυτά που θα υπαχθούν σε φόρο κατά το οικονομικό έτος 1995. Ωστόσο με την διάταξη της παρ. 5 άρθρου 3 Ν. 2214/1994 έχει δοθεί εξουσιοδότηση στον υπουργό Οικονομικών με απόφαση του να αναπροσαρμόζει τα ποσά αυτά. Η αναπροσαρμογή αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει κάθε φορά τη μεταβολή του δείκτη τιμών καταναλωτή, όπως αυτός προκύπτει από τα στοιχεία της ΕΣΥΕ.

Η διάταξη δεν είναι δεσμευτική για τον υπουργό Οικονομικών. Η αναπροσαρμογή αφήνεται στην ελεύθερη κρίση του, σύμφωνα με τις επικρατούσες κάθε φορά δημοσιονομικές συνθήκες.

Δ. Κατ' αποκοπήν φόρος λιανοπωλητών

Σε ορισμένες κατηγορίες μικροεπαγγελματιών οι οποίοι πωλούν αγαθά πλανοδίως χωρίς μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση επιβάλλεται με τις διατάξεις των παρ.14 και 15 άρθρου 1 Ν.2214/1994 κατ' αποκοπήν ελάχιστος φόρος χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο ετήσιος κύκλος εργασιών. Στις περιπτώσεις αυτές δεν προσδιορίζεται ελάχιστο ποσό εισοδήματος, αλλά έχει ορισθεί κατά περίπτωση ένα ελάχιστο ποσό φόρου το οποίο προκαταβάλλεται με την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

Για την επιβολή του κατ' αποκοπήν φόρου ο Ν. 2214/1994 διακρίνει τους λιανοπωλητές σε δύο κατηγορίες, για κάθε μία από τις οποίες επιβάλλει ορισμένο ποσό φόρου. Οι κατηγορίες αυτές είναι :

- Οι αποκλειστικά πλανόδιοι λιανοπωλητές στους οποίους επιβάλλεται ποσό φόρου 75.000 δρχ. κατ' έτος, με την καταβολή του οποίου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των προσώπων αυτών για την συγκεκριμένη δραστηριότητα του λιανοπωλητή. Το ποσό αυτό περιορίζεται σε 50.000 δρχ. κατ' έτος για τους λιανοπωλητές που έχουν την έδρα τους σε πόλη με πληθυσμό κάτω των 200.000 κατοίκων. Ως έδρα άσκησης του επαγγέλματος του λιανοπωλητή θεωρείται ο τόπος άσκησης της δραστηριότητας αυτής με βάση την άδεια που έχει χορηγηθεί.

Ο πιο πάνω κατ' αποκοπήν φόρος επιβάλλεται σε όλους τους πλανόδιους λιανοπωλητές ανεξάρτητα από το είδος των αγαθών που εμπορεύονται και του γεγονότος ότι τα αγαθά που πωλούν έχουν παραχθεί από τους ίδιους δεν αποτελούν προϊόντα τρίτων τα οποία έχουν αγορασθεί προς μεταπώληση. Ακόμη είναι αδιάφορο αν η δραστηριότητα τους σκεύεται σε δήμους ή κοινότητες ή οικισμούς με πληθυσμό

κάτω από 4.000 κατοίκους. Επίσης δεν έχει καμιά σημασία για την επιβολή του φόρου αυτού αν τα υποκείμενα στον κατ' αποκοπήν ελάχιστο φόρο πρόσωπα της περίπτωσης αυτής έχουν εφοδιαστεί με άδεια λιανοπωλητή ή όχι ή κατέχουν την άδεια νόμιμα ή παράνομα .

- Οι αποκλειστικά λιανοπωλητές σε κινητές λαϊκές αγορές στους οποίους επιβάλλεται κατ' αποκοπήν ελάχιστος φόρος 100.000 δρχ. κατ' έτος, με την καταβολή του οποίου εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση για την δραστηριότητα αυτή. Το ποσό αυτό περιορίζεται σε 50.000 δρχ. ετησίως αν η δραστηριότητα αυτή ασκείται σε πόλη με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους. Και στην περίπτωση των λιανοπωλητών στις κινητές λαϊκές αγορές, για την επιβολή του κατ' αποκοπήν φόρου είναι αδιάφορο το είδος των αγαθών που εμπορεύονται και ακόμη αν τα αγαθά είναι προϊόντα δικής τους παραγωγής ή τρίτων και έχουν αγορασθεί προς μεταπώληση. Ακόμη, αδιάφορο είναι αν η δραστηριότητα ασκείται σε δήμους, κοινότητες ή οικισμούς με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους.

Προκειμένου να κριθεί αν ο λιανοπωλητής κινητής λαϊκής αγοράς έχει την έδρα του σε πόλη με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, εξετάζεται σε ποια πόλη ανήκουν οι κινητές λαϊκές αγορές όπου προσέρχεται ο λιανοπωλητής για να ασκήσει τη δραστηριότητα του με βάση την άδεια που του έχει χορηγηθεί και όχι το τόπος κατοικίας του. Η περιοχή τέως διοικήσεως Πρωτεύουσας λαμβάνεται ως μια πόλη.

Στην κατηγορία των λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές περιλαμβάνονται και αγρότες οι οποίοι διαθέτουν προϊόντα δικής τους παραγωγής, ανεξάρτητα αν η άδεια που τους έχει χορηγηθεί αφορά όλο το έτος ή μέρος αυτού. Δηλαδή τα πιο πάνω ποσά του φόρου επιβάλλονται ανάλογα αν η δραστηριότητα του λιανοπωλητή ασκείται ολόκληρο το έτος ή εποχικά. Στην περίπτωση των αγροτών οι οποίοι πωλούν σε κινητές λαϊκές αγορές προϊόντα δικής τους παραγωγής, το ποσόν του κατ' αποκοπήν ελαχίστου φόρου αποτελεί την φορολογική τους επιβάρυνση για την δραστηριότητα αυτήν αποκλειστικά, γεγονός που σημαίνει ότι οι αγρότες θα υπαχθούν σε φόρο και για το εισόδημα που αποκτούν από τη γεωργική δραστηριότητα είτε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955 είτε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 Ν. 2214/1994.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο κατ' αποκοπήν ελάχιστος φόρος επιβάλλεται σε πρόσωπα που ασκούν τη δραστηριότητα του λιανοπωλητή σε κινητές λαϊκές αγορές, δηλαδή σε αγορές που αλλάζουν θέση και όχι σε λαϊκές αγορές που έχουν μόνιμη εγκατάσταση. Αν η δραστηριότητα του λιανοπωλητή ασκείται σε λαϊκή αγορά με μόνιμη εγκατάσταση και τηρούνται βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ή δεν τηρούνται βιβλία, προσδιορίζεται ελάχιστο εισόδημα με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια και όχι κατ' αποκοπήν ελάχιστος φόρος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως γ' παρ. 16 άρθρου 1 Ν. 2214/1994, το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας δεν εφαρμόζεται εκτός των άλλων στους εφημεριδοπώλες και στους μικροπωλητές λαχείων. Κατά συνέπεια τα πρόσωπα αυτά δεν υπάγονται ούτε και στην κατ' αποκοπήν φορολογία.

Θα πρέπει τέλος να σημειωθεί ότι ο Ν. 2214/1994, ενώ προβλέπει τη δυνατότητα αναπροσαρμογής του κατ' αποκοπήν ελάχιστου εισοδήματος με βάση τη μεταβολή του δείκτη τιμών καταναλωτή, δεν κάνει μνεία για αναπροσαρμογή και του κατ' αποκοπήν ελάχιστου φόρου.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Α. Έννοια εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα

Ο νόμος που διέπει τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, το Ν.Δ. 3323/1955, δεν προσδιορίζει την έννοια του ελευθέρου επαγγέλματος ούτε την έννοια του εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Απλώς στο άρθρο 45 ορίζει περιοριστικά ποια πρόσωπα θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα αυτής της πηγής. Έτσι στην κάθε αμοιβή που αποκτούν από την άσκηση του επαγγέλματος τους τα εξής πρόσωπα: ο ιατρός, ο οδοντογιατρός, ο κτηνίατρος, ο φυσιοθεραπευτής, ο βιολόγος, ο ψυχολόγος, η μαία, ο δικηγόρος, ο δικολάβος, ο συμβολαιογράφος, ο άμισθος υποθηκοφύλακας, ο δικαστικός επιμελητής, ο αρχιτέκτονας, ο πολιτικός μηχανικός, το τοπογράφος μηχανικός, ο χημικός, ο γεωπόνος, ο γεωλόγος, ο δασολόγος, ο ωκεανογράφος, ο σχεδιαστής, ο δημοσιογράφος, ο συγγραφέας, ο διερμηνέας, ο ξεναγός, ο μεταφραστής, ο καθηγητής, ο δάσκαλος, ο γλύπτης, ο ζωγράφος, ο σκίτσογράφος, ο χαράκτης, ο ηθοποιός, ο εκτελεστής μουσικών έργων, ο καλλιτέχνης των κέντρων διασκέδασης, ο χορευτής, ο χορογράφος, ο σκηνοθέτης, ο σκηνογράφος, ο ενδυματολόγος, ο διακοσμητής, ο οικονομολόγος, ο αναλυτής-προγραμματιστής, ο ερευνητής ή σύμβουλος επιχειρήσεων, ο λογιστής ή φοροτέχνης, ο αναλογιστής, ο κοινωνιολόγος και ο εμπειρογνώμονας.

Το εισόδημα που αποκτούν τα πρόσωπα αυτά δεν θεωρείται αυτονόητα ότι προέρχεται από ελευθέριο επάγγελμα, ότι υπάγεται δηλαδή στη Ζ' πηγή εισοδήματος, απαιτείται να ασκούν τα πρόσωπα αυτά ελευθέριο επάγγελμα, να παρέχουν δηλαδή υπηρεσίες κατά τρόπο ανεξάρτητο. Αν παρέχουν υπηρεσίες σε τρίτο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό (εργοδότη), με το οποίο συνδέονται με σχέση εξαρτήσεως, τότε είναι μισθωτοί και το εισόδημα που αποκτούν προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες, υπάγεται δηλαδή στη φορολογία της Στ' πηγής.

Είναι αυτονόητο ότι ορισμένα από τα πιο πάνω πρόσωπα είναι δυνατόν να αποκτούν εισόδημα και από τις δύο τις πιο πάνω πηγές, διότι ενδέχεται να παρέχουν ταυτόχρονα υπηρεσίες με σχέση εξαρτήσεως και ανεξάρτητες υπηρεσίες. Έτσι, για παράδειγμα, ο γιατρός ενδέχεται να παρέχει τις υπηρεσίες του σε νοσοκομείο ή κλινική με σχέση μίσθωσης εργασίας και τον ελεύθερο χρόνο του να προσφέρει ανεξάρτητες υπηρεσίες, να ασκεί δηλαδή ελευθέριο επάγγελμα.

Ειδικά όσον αφορά τους γιατρούς του ΙΚΑ, η διοίκηση έχει δεχτεί ότι αυτοί συνδέονται με το ίδρυμα με σχέση έμμισθου εντολής και όχι με

σύμβαση μίσθωσης εργασίας, κατά συνέπεια η αμοιβή που τους καταβάλλεται από αυτό θα πρέπει να φορολογείται στη Ζ΄ πηγή εισοδήματος. Με πρόσφατη εξάλλου ρύθμιση (άρθρο 19 παρ. 10) του Ν. 2214/1994 ορίστηκε ότι θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες η πάγια αντιμισθία που αποκτούν οι δικηγόροι για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί που υπάρχουν στις διατάξεις του άρθρου 37 Ν. 1545/1985.

Κατά γενικό κανόνα προκειμένου να κριθεί αν τα πρόσωπα που ορίζονται στην παρ. 1 άρθρου 45 Ν.Δ. 3323/1955 αποκτούν εισόδημα της Ζ΄ ή της Στ΄ πηγής, θα ερευνάται εάν η σχέση που τα συνδέει με τον εργοδότη τους είναι σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή σύμβαση έργου ή εντολής. Στην πρώτη περίπτωση το εισόδημα που αποκτούν θα υπαχθεί στη φορολογία της Στ΄ πηγής, ενώ στη δεύτερη περίπτωση στη φορολογία της Ζ΄ πηγής.

B. Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

Με τις διατάξεις των παρ. 2,3 και 4 του άρθρου 45 Ν.Δ. 3323/1955 ορίζεται πως θεωρείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και κάθε αμοιβή που αποκτάται από:

- Πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές εν γένει, ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά εν γένει δικαιώματα. Η εξειδικευμένη όμως απαρίθμηση των προσώπων αυτών θεωρείται πλεονασμό, διότι τα πρόσωπα αυτά ορίζονται ως ελεύθεροι επαγγελματίες από την διάταξη της παρ. 1 του ίδιου άρθρου.
- Αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε πάσης φύσεως επιτροπές ή συμβούλια του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματείων, ιδρυμάτων, συνεταιρισμών και οργανισμών εν γένει.
- Την σύζυγο ή το σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία έχει εκδικασθεί ή έχει συμφωνηθεί συμβολαιογραφικά. Το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται στα παιδιά, οποιοδήποτε και αν είναι το ύψος της, δεν θεωρείται επίδομα και δεν υπόκειται σε φόρο.
- Αρχιτέκτονες, πολιτικούς μηχανικούς και μηχανολόγους οι οποίοι ασχολούνται ατομικώς με την ανέγερση οικοδομών προς πώληση, για τη νόμιμη αμοιβή που δικαιούνται ως αντάλλαγμα της μελέτης που εκπόνησαν ή της επίβλεψης των εργασιών ανέγερσης της οικοδομής.

Ακόμη, στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 45 η οποία προσετέθη με το άρθρο 12 παρ. 2 Ν. 2065/1992 ορίζεται ότι αποτελούν εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται στους αρχιτέκτονες, στους τοπογράφους και στους πολιτικούς μηχανικούς λόγω της μη έγκαιρης είσπραξης της αμοιβής τους. Η διάταξη αυτή έχει τεθεί κατ' αναλογία της διάταξης της παρ. 4 άρθρου 26 Ν.Δ. 3323/1955, σύμφωνα με την οποία θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις οι τόκοι από συναλλαγματικές και γραμμά-

τια, οι τόκοι από πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση, καθώς και οι τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης καταβολής του πιστωθέντος τιμήματος.

Εξάλλου στη διάταξη της παρ. 3 άρθρου 45 του πιο πάνω νομοθετικού διατάγματος ορίζεται ότι θεωρείται εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε μία από τις κατηγορίες Α έως Ζ του νόμου. Με τη ρύθμιση αυτή επιδιώχθηκε η υπαγωγή σε φόρο όλων των εισοδημάτων, έστω και αν ορισμένα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως προερχόμενα από μια συγκεκριμένη πηγή εισοδήματος. Για να υπαχθούν σε φόρο αυτά τα έσοδα πρέπει να φέρουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος.

Γ. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από ελεύθερο επάγγελμα θεωρείται, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 45 Ν.Δ. 3323/1955, εκείνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε την αμοιβή. Μόνο εξαιρετικά για την διατροφή έχει ορισθεί ότι σε περίπτωση όπου αυτή καταβάλλεται αναδρομικά, χρόνος κτήσεως της θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγεται. Εξάλλου αν η αμοιβή που οφείλεται σε ελεύθερο επάγγελμα πιστώθηκε στα βιβλία του φυσικού ή νομικού προσώπου που την οφείλει, ως χρόνος πίστωσης θεωρείται ο χρόνος όπου έγινε η πίστωση, αρκεί να έχει γίνει αναγγελία “επί αποδείξει” στον δικαιούχο ελεύθερο επαγγελματία .

Ειδικά εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών το οποίο αντιπροσωπεύει εργασία δύο ή περισσότερων ετών και το οποίο καταβάλλεται εκ των υστέρων κατανέμεται για να φορολογηθεί:

- στο έτος εισπράξης και στο αμέσως προηγούμενο έτος σε περίπτωση εργασίας δύο ετών.
- στο έτος εισπράξης και στα αμέσως προηγούμενα αυτού δύο έτη σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση το εισόδημα που αναλογεί σε καθένα από τα δύο προηγούμενα έτη θα δηλωθεί με συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οι οποίες θα υποβληθούν μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης του έτους στο οποίο έγινε η κατανομή, χωρίς να επιβληθεί πρόσθετος φόρος ή πρόστιμο.

Εξάλλου σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 άρθρου 45 Ν.Δ. 3323/1955 , ειδικά στις περιπτώσεις συγγραφέων, μουσουργών, ζωγράφων, γλυπτών και χαρακτών, το ακαθάριστο εισόδημα τους από τα έργα της πνευματικής παραγωγής τους κατανέμεται να φορολογηθεί ισομερώς στο πρώτο έτος απόκτησης του εισοδήματος και στα αμέσως επόμενα τρία έτη, εκτός αν τα πιο πάνω πρόσωπα επιθυμούν να φορολογηθούν στο έτος απόκτησης του εισοδήματος για το σύνολο του εισοδήματος.

Δ. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση αυτού του επαγγέλματος όπως προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία. Ο ελεύθερος επαγγελματίας, τηρεί υποχρεωτικά, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 2 άρθρου 4 του ΚΒΣ, βιβλία Β' κατηγορίας (Εσόδων-Εξόδων) και εκδίδει, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 1 άρθρου 13 του ΚΒΣ, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στις οποίες αναγράφει το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη.

Καθαρό εισόδημα είναι αυτό που προκύπτει αν από το ακαθόριστο αφαιρεθούν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 35 Ν.Δ. 3323/1955. Δηλαδή το καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών αποτελεί την διαφορά μεταξύ του συνόλου των ακαθαρίστων αμοιβών μιας διαχειριστικής χρήσης και των επαγγελματικών δαπανών οι οποίες αναφέρονται στο πιο πάνω άρθρο. Οι διατάξεις του άρθρου 35 Ν.Δ. 3323/1955 αφορούν τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων, αλλά εφαρμόζονται, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 2 άρθρου 46 και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών.

Έτσι, από το ακαθάριστο εισόδημα αφαιρούνται τα γενικά έξοδα διαχειρίσεως, οι δαπάνες για την επισκευή και συντήρηση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων και μηχανημάτων, τα ποσά των φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν τον ελεύθερο επαγγελματία, με εξαίρεση φόρους που έχουν καταβληθεί από αυτόν και βαρύνουν τρίτους, οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων και πιστώσεων με εξαίρεση τους τόκους υπερημερίας, οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς κάθε είδους εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και κάθε είδους φθαρτών υλικών, η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου, τα ποσά των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, οι δαπάνες διαφημίσεων και γενικά κάθε δαπάνη η οποία προβλέπεται από το άρθρο 35 Ν.Δ. 3323/1955. Προϋπόθεση για την έκπτωση των δαπανών είναι να έχει εκδοθεί το νόμιμο φορολογικό στοιχείο και αυτό να έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων - εξόδων.

Ειδικά για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής και απόσβεσης των ιδιωτικής χρήσεως επιβατικών αυτοκινήτων που χρησιμοποιούν οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τις ανάγκες του επαγγέλματος τους, εφόσον η καταβολή τους αποδεικνύεται με νόμιμο παραστατικό, εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το 3% του δηλωθέντος από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος ακαθάριστου εισοδήματος.

Οι δαπάνες κατά γενικό κανόνα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους κατά το οποίο αυτές πραγματοποιήθηκαν. Μοναδική εξαίρεση από τον πιο πάνω κανόνα προβλέπει η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 άρθρου 46 Ν.Δ. 3323/1955 για τις δαπάνες που πραγματοποιούν οι συγγραφείς, οι μουσουργοί, οι ζωγράφοι, οι γλύπτες και οι χαράκτες, οι οποίες βαρύνουν το κόστος του καλλιτεχνικού έργου και αποδεικνύονται με νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Οι επαγγελματικές δαπάνες των προσώπων αυτών κατανέμονται ισομερώς για να εκπέσουν στο πρώτο έτος απόκτησης του εισοδήματος και στα τρία επόμενα έτη, εφόσον τα πρόσωπα αυτά επιλέξουν να φορολογηθούν με ισομερή κατανομή και των ακαθαρίστων εσόδων τους.

Το ποσό που απομένει μετά την έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα των πιο πάνω δαπανών αποτελεί το καθαρό εισόδημα που υπόκειται σε φόρο. Αν από την έκπτωση αυτή προκύψει αρνητικό ποσό, δηλαδή ζημιά, αυτή συμψηφίζεται με το εισόδημα που τυχόν απέκτησε ο ελεύθερος επαγγελματίας από άλλες πηγές, όπως από μισθωτές υπηρεσίες, από ακίνητα κλπ. Αν δεν υπάρχουν εισοδήματα από άλλες πηγές, η ζημιά δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη, ρύθμιση που ισχύει για τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Από τα πιο πάνω προκύπτει ότι το καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών θα προσδιορίζεται "λογιστικώς", ως διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων και των δαπανών, με την προϋπόθεση ότι τα τηρούμενα βιβλία είναι ακριβή και επαρκή. Κατά συνέπεια οι συντελεστές καθαρών αμοιβών που έχουν ορισθεί με την υπ. Αριθμ. Ε 16382/29.12.1987 υπουργική απόφαση χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος στις περιπτώσεις όπου τα βιβλία και στοιχεία κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 άρθρου 46 Ν.Δ. 3323/1955, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων και των πολιτικών μηχανικών που προέρχεται από την σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών ή λοιπών τεχνικών έργων, τη διενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικά με τέτοιου είδους έργα, υπολογίζεται τεκμαρτως με τη χρήση συντελεστών, το ύψος των οποίων κυμαίνεται ανάλογα με το ύψος της αμοιβής, σύμφωνα με τα εξής ποσοστά :

- 38% για αμοιβές που προέρχονται από τη μελέτη και επίβλεψη τεχνικών έργων.
- 22% για αμοιβές που προέρχονται από μελέτη-επίβλεψη χωροταξικών έργων, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για τις ακαθάριστες αμοιβές από τη διεύθυνση έργου.
- 26% για αμοιβές που προέρχονται από τη μελέτη - επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων.
- 17% για αμοιβές που προέρχονται από τη μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων.
- 60% για αμοιβές αρχιτεκτόνων και πολιτικών μηχανικών που προσφέρουν ανεξάρτητες υπηρεσίες σε οργανωμένα γραφεία και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών.

Στο καθαρό εισόδημα που προκύπτει με τον πιο πάνω τρόπο προστίθενται και οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις και η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου.

Εάν από τα βιβλία και στοιχεία των αρχιτεκτόνων και των πολιτικών μηχανικών προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθαρίστων αμοιβών που προκύπτουν από την εφαρμογή των πιο πάνω συντελεστών, ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ δικαιούται να προσαυξήσει τους πιο πάνω συντελεστές κατά ποσοστό 30%. Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και των τεκμαρτών δαπανών είναι ως ποσοστό 20% των τεκμαρτών δαπανών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Α. Γενικές παρατηρήσεις.

Αναφέρθηκε συνοπτικά στο προηγούμενο κεφάλαιο η έννοια του εισοδήματος από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, τα πρόσωπα που θεωρούνται ότι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα και ακόμη η διαδικασία λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού αυτού του εισοδήματος.

Από το οικονομικό έτος 1995 το καθαρό εισόδημα ορισμένων ελεύθερων επαγγελματιών περιοριστικά αναφερόμενων στις διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 2 Ν. 2214/1994 θα προσδιορίζεται κατ' αρχήν λογιστικώς ως διαφορά των ακαθαρίστων αμοιβών και των δαπανών, και παράλληλα θα προσδιορίζεται ένα ελάχιστο εισόδημα με την εφαρμογή ορισμένων αντικειμενικών κριτηρίων τα οποία έχουν σχέση με τη λειτουργία του ελευθέρου επαγγέλματος και άλλα κριτήρια συναφή με την επαγγελματική ειδικότητα και τους πανεπιστημιακούς τίτλους. Δηλαδή από το οικονομικό έτος 1995 θα προσδιορίζεται με αντικειμενική μεθοδολογία ένα ελάχιστο εισόδημα για ορισμένους ελεύθερους επαγγελματίες, κατ' αναλογία του ελάχιστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων, το οποίο θα υπόκειται σε φόρο εφόσον το ύψος του θα είναι μεγαλύτερο του καθαρού εισοδήματος το οποίο θα δηλώνεται ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων.

Στην παρ. 11 άρθρου 2 Ν. 2214/1994 ορίζεται ότι, αν το δηλούμενο εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, όταν δεν τηρούνται βιβλία αν και ο ελεύθερος επαγγελματίας είναι υπόχρεος ή τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ, είναι μικρότερο από το ελάχιστο εισόδημα όπως αυτό προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα, η διαφορά προσαυξάνει το εισόδημα που δηλώνεται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος και ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό εισόδημα που προκύπτει με αυτόν τον τρόπο. Δηλαδή, αν από ελεύθερο επαγγελματία υπαγόμενο στο αντικειμενικό σύστημα δηλωθεί καθαρό εισόδημα 5.000.000 δρχ ως λογιστικό αποτέλεσμα των τηρουμένων βιβλίων του και με εφαρμογή της αντικειμενικής μεθόδου προσδιορισθεί ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος 7.000.000 δρχ, η διαφορά των 2.000.000 δρχ θα προσαυξήσει το δηλωθέν εισόδημα των 5.000.000δρχ και ο φόρος θα υπολογισθεί στο εισόδημα αυτό.

Ως δηλούμενο εισόδημα το οποίο υπόκειται στην πιο πάνω προσ αύξηση θεωρείται το καθαρό θετικό εισόδημα το οποίο προκύπτει από τα βιβλία που τηρεί ο ελεύθερος επαγγελματίας ο οποίος υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα. Κατά συνέπεια, αν κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύψει ζημία, αυτή δεν θα ληφθεί υπόψη για τη σύγκριση με το ελάχιστο εισόδημα, δεν θα συμψηφισθεί με αυτό και το

ποσό του ελάχιστου εισοδήματος θα υπαχθεί σε φόρο χωρίς καμιά μείωση. Εξάλλου οι ελεύθεροι επαγγελματίες δεν δικαιούνται να μεταφέρουν προς συμψηφισμό ζημίες που έχουν προκύψει κατά τα προηγούμενα οικονομικά έτη. Κατά συνέπεια το ελάχιστο εισόδημα που θα προκύψει με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος θα υπαχθεί σε φόρο χωρίς να συμψηφισθεί με την τυχόν ζημία της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου ούτε με τις ζημίες προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων.

Β. Πρόσωπα και αμοιβές υπαγόμενες στο αντικειμενικό σύστημα.

Στην παρ.1 του άρθρου 45 Ν.Δ. 3323/1955 απαριθμούνται περιοριστικά τα πρόσωπα τα οποία θεωρείται ότι ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, ενώ στις άλλες παραγράφους αυτού του άρθρου απαριθμούνται οι αμοιβές οι οποίες κατά πλάσμα του νόμου θεωρείται ότι αποτελούν εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος.

Στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας δεν υπάγονται όλα τα πρόσωπα που απαριθμούνται στις πιο πάνω διατάξεις, παρά μόνον ορισμένα από αυτά επιλεκτικά οριζόμενα στην παρ. 1 άρθρου 2 Ν. 2214/1994. Τα πρόσωπα αυτά είναι οι δικηγόροι, οι γιατροί, οι οδοντίατροι, οι κτηνίατροι, οι οικονομολόγοι, οι σύμβουλοι επιχειρήσεων, οι λογιστές οι φοροτέχνες και οι αναλυτές-προγραμματιστές. Από το οικονομικό έτος 1995 το εισόδημα των προσώπων αυτών θα προσδιορίζεται λογιστικώς ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων και αντικειμενικώς με βάση ορισμένα κριτήρια. Δηλαδή η εφαρμογή της αντικειμενικής μεθόδου προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος δεν αναιρεί ούτε καταργεί την υποχρέωση των προσώπων αυτών να τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που υποχρεούνται με βάση τις διατάξεις του ΚΒΣ, να τα ενημερώνουν στις οριζόμενες προθεσμίες και να προσδιορίζουν το καθαρό εισόδημα τους, το οποίο και θα αναγράφουν στη δήλωση φόρου εισοδήματος. Με την εφαρμογή της αντικειμενικής μεθόδου, η οποία εφαρμόζεται παράλληλα, θα προσδιορίζεται ένα ελάχιστο εισόδημα το οποίο θα συγκρίνεται με το δηλούμενο ώστε να αξιολογηθεί ποιο από τα εισοδήματα θα υπόκειται σε φόρο.

Όλα τα άλλα πρόσωπα που απαριθμούνται στην Παρ. 1 του άρθρου 45 Ν.Δ. 3323/1995 εξαιρούνται του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος και θα φορολογούνται με βάση τα όσα αναφέρθηκαν στο πρώτο κεφάλαιο αυτού του τμήματος, δηλαδή με βάση το εισόδημα που προκύπτει από τα επαρκώς και ακριβώς τηρούμενα βιβλία τους.

Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/1994 αποσαφηνίζει κάποιες ειδικότερες περιπτώσεις υπαγωγής στο αντικειμενικό σύστημα επαγγελματιών ή αμοιβών για τις οποίες προέκυψαν αμφισβητήσεις. Έτσι, αποσαφηνίζεται ότι, σε περίπτωση παράλληλης άσκησης ατομικώς περισσότερων του ενός από τα επαγγέλματα που αναφέρθηκαν πιο πάνω στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση, θεωρείται ότι ασκείται

ένα μόνο ελεύθερο επάγγελμα και στο αντικειμενικό σύστημα υπάγεται εκείνο το επάγγελμα για το οποίο προκύπτει το μεγαλύτερο ελάχιστο εισόδημα. Έτσι αν, για παράδειγμα, στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση ασκείται ατομικώς το επάγγελμα του ιατρού ψυχιάτρου και το επάγγελμα του ψυχολόγου, στο αντικειμενικό σύστημα θα υπαχθεί το επάγγελμα για το οποίο προκύπτει το μεγαλύτερο ελάχιστο εισόδημα. Αντίθετα σε περίπτωση παράλληλης άσκησης περισσότερων του ενός από τα επαγγέλματα που αναφέρθηκαν πιο πάνω αλλά σε διαφορετικές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, θεωρείται ότι ασκούνται περισσότερα του ενός επαγγέλματα υπαγόμενα στο αντικειμενικό σύστημα, για κάθε ένα από τα οποία θα προσδιορισθεί ελάχιστο εισόδημα. Τα επαγγέλματα για τα οποία γίνεται η πιο πάνω αποσαφήνιση είναι του δικηγόρου, του γιατρού, του οδοντιάτρου, του κτηνιάτρου, του ψυχολόγου, που είναι στην πράξη αδύνατον να ασκούνται παράλληλα στην ίδια ή ξεχωριστή επαγγελματική εγκατάσταση. Ο δικηγόρος δεν μπορεί να ασκεί παράλληλα το επάγγελμα του γιατρού ή του οδοντιάτρου ή του κτηνιάτρου κ.ο.κ.

Αντίθετα αποσαφηνίζεται στην εγκύκλιο ότι για τους ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν το επάγγελμα του οικονομολόγου, του συμβούλου επιχειρήσεων, του λογιστή ή φοροτέχνη, καθώς και του αναλυτή-προγραμματιστή θεωρείται ότι τα πρόσωπα αυτά ασκούν ένα μόνο επάγγελμα υπαγόμενο στο αντικειμενικό σύστημα, ανεξάρτητα αν η παράλληλη απασχόληση ασκείται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση ή σε ξεχωριστή. Για τους πιο πάνω ελεύθερους επαγγελματίες ισχύει το ίδιο ύψος επαγγελματικής αμοιβής και τα ίδια ποσοστά προσαύξησης με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος ή με βάση τους τίτλους σπουδών. Κατά συνέπεια στις περιπτώσεις όπου οι πιο πάνω ελεύθεροι επαγγελματίες ασκούν παράλληλη δραστηριότητα σε ξεχωριστή επαγγελματική εγκατάσταση θα προσδιορισθεί ελάχιστο εισόδημα για ένα μόνο επάγγελμα. Σε αυτή την περίπτωση για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος ως μισθωτική αξία θα ληφθεί υπόψη το άθροισμα της μισθωτικής αξίας όλων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

Ακόμη, στην ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν2214/1994 αποσαφηνίζεται ότι:

- Δεν υπάγονται στον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος οι συνταξιούχοι δικηγόροι οι οποίοι μετά τη συνταξιοδότηση τους εισέπραξαν αμοιβές για δικηγορικές υποθέσεις τις οποίες είχαν αναλάβει όταν ασκούσαν το ελευθέριο επάγγελμα.
- Δεν θεωρείται ότι ασκούν δυο ιδιαίτερες επαγγελματικές δραστηριότητες (του ελευθέριου επαγγέλματος και της εμπορίας) οι κτηνίατροι οι οποίοι παράλληλα με την άσκηση αυτού του επαγγέλματος πωλούν και κτηνιατρικά φάρμακα, εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά τεκμηριώνεται ότι δεν υπάρχουν ιδιαίτεροι κλάδοι εκμετάλλευσης. Κατά συνέπεια στις περιπτώσεις αυτές θα προσδιορισθεί ελάχιστο εισόδημα μόνο για την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος.
- Οι αναλυτές-προγραμματιστές οι οποίοι αποκτούν αμοιβές από την συγγραφή προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, είτε με σχέση ανεξάρτητη υπηρεσιών είτε με σχέση μίσθωσης έργου, υπάγονται

στον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Οι αμοιβές πρέπει να προέρχονται αποκλειστικά από τη συγγραφή προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών γιατί, αν αυτές αποτελούν έσοδα από την εγγραφή και πώληση δισκετών, τότε αυτοί θεωρούνται ότι ασκούν εμπορία και το ελάχιστο εισόδημά τους προσδιορίζεται με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος των επιχειρήσεων.

- Δεν υπάγονται στον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματος τα πρόσωπα της παρ. 2 άρθρου 45 Ν.Δ. 3323/1995, δηλαδή οι πραγματογνώμονες, οι διαιτητές, οι εκκαθαριστές εν γένει, οι ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών, οι εκτελεστές διαθηκών, οι εκκαθαριστές κληρονομιών, οι συγγραφείς και οι μουσουργοί.
- Ακόμη, η ερμηνευτική εγκύκλιος αποσαφηνίζει ότι από τους καλλιτέχνες και τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης δεν υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα οι μουσικοί των ορχηστρών, καθώς και οι τραγουδιστές και οι καλλιτέχνες του θεάτρου και οι πλανόδιοι οργανοπαίκτες.

Γ. Προσδιορισμός του ελάχιστου εισοδήματος - Έννοια.

Ως ελάχιστο εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος από εκείνα που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα θεωρείται αυτό που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, το οποίο στη συνέχεια προσαυξάνεται με ορισμένα ποσοστά που έχουν ορισθεί με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και ακόμη με βάση την ειδικότητα, τον επιστημονικό τίτλο και άλλα κριτήρια.

Δηλαδή το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης αποτελούν την φορολογική βάση προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών που υπάγονται στο νέο σύστημα. Η βάση αυτή κλιμακώνεται στη συνέχεια ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, ενώ αυξομειώνεται σύμφωνα με ειδικότερα κριτήρια για τα οποία θα γίνει λόγος πιο κάτω κατά περίπτωση.

Ειδικά για τους δικηγόρους η φορολογική βάση κλιμακώνεται όχι με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, αλλά με ειδικότερα κριτήρια τα οποία έχουν σχέση με τον αριθμό των παραστάσεων στα δικαστήρια, καθώς και με τον επιστημονικό τίτλο του δικηγόρου.

Ειδικός τρόπος προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος έχει ορισθεί και για τους καλλιτέχνες και τους τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης. Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/1994 ορίζει ότι ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος των καλλιτεχνών και των τραγουδιστών των κέντρων διασκέδασης εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν το εισόδημα των προσώπων αυτών προέρχεται από την παροχή ανεξαρτήτων υπηρεσιών ή υπηρεσιών με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Θεωρούμε ότι η αποσαφήνιση αυτή της ερμηνευτι-

κής εγκυκλίου βρίσκεται έξω από το γράμμα και το πνεύμα του νομοθέτη, αποτελεί υπερβάλλουσα διασταλτική ερμηνεία η οποία παραβιάζει όχι μόνο τις διατάξεις του Ν. 2214/1994 αλλά και τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955, σύμφωνα με τις οποίες το εισόδημα που προκύπτει από την παροχή εξαρτημένης εργασίας θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρο 40 παρ.1) και όχι εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος των προσώπων αυτών συνίσταται στον πολλαπλασιασμό της επαγγελματικής αμοιβής με τον συντελεστή δισκογραφικής δραστηριότητας, το ύψους του οποίου έχει ορισθεί ανάλογα με τον αριθμό των δίσκων που έχουν κυκλοφορήσει κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο και την αμέσως προηγούμενη. Δηλαδή για τα πρόσωπα αυτά δεν θα υπολογίζεται μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης ανεξάρτητα αν διατηρούν ή όχι τέτοια εγκατάσταση.

Δ. Αντικειμενικός, εξωλογιστικός και τεκμαρτός προσδιορισμός.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 άρθρου 3 Ν.2214/1994, αν το ελάχιστο εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία το οποίο προσδιορίστηκε με το αντικειμενικό σύστημα είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και δηλώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, θεωρείται οριστικό με την έννοια ότι αυτό το εισόδημα υπόκειται σε φόρο, με την προϋπόθεση ότι εντός μιας πενταετίας δεν θα διαπιστωθεί παράβαση του ΚΒΣ η οποία θα θίγει το κύρος των βιβλίων, δηλαδή κατά τον φορολογικό έλεγχο τα βιβλία κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή. Σε ποιες περιπτώσεις υπάρχει ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων η οποία θίγει το κύρος των βιβλίων ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 4 άρθρου 30 του ΚΒΣ, οι οποίες έχουν αναλυθεί στο πρώτο μέρος.

Ωστόσο η διάταξη της παρ.1 άρθρου 3 Ν.2214/ 1994 ορίζει ότι ο προσδιορισμός ελάχιστου εισοδήματος δεν αποκλείει τον λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα. Αυτό σημαίνει ότι η εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δεν αναιρεί ούτε καταργεί το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος μεγαλύτερου από το ελάχιστο. Για να ανακύψει όμως ζήτημα του ελέγχου των βιβλίων του ελεύθερου επαγγελματία θα πρέπει εντός μια πενταετίας, αρχής γενομένης από το οικονομικό έτος 1995, να έχει διαπιστωθεί παράβαση η οποία θα θίγει το κύρος των βιβλίων του σύμφωνα με την πιο πάνω έννοια. Σε μια τέτοια περίπτωση το εισόδημα δεν θα προσδιορισθεί λογιστικώς αλλά εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 ΝΔ 3323/ 1995, οι οποίες προβλέπουν δύο μεθόδους εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ποια από τις δυο μεθόδους εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος θα εφαρμοσθεί είναι ζήτημα επιλογής του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ.

Θα πρέπει ακόμη να σημειωθεί ότι ο αντικειμενικός προσδιορισμός ελάχιστου εισοδήματος δεν αποκλείει και τον τεκμαρτό προσδιορισμό εισοδήματος, μεγαλύτερου από το ελάχιστο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 Ν.Δ. 3323/1955. Η τεκμαρτή μεθοδολογία προσδιορισμού του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού αποτελεί παράλληλο τρόπο προσδιορισμού του υποκείμενου σε φόρο εισοδήματος των φυσικών προσώπων, η οποία έχει εφαρμογή είτε το εισόδημα προσδιορισθεί λογιστικώς ως αποτέλεσμα των βιβλίων είτε αν αυτό προσδιορισθεί με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος. Αν, για παράδειγμα, ελεύθερος επαγγελματίας υπαγόμενος στο αντικειμενικό σύστημα δηλώσει καθαρό εισόδημα 4.000.000 δρχ. και με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων προσδιορισθεί ελάχιστο εισόδημα 6.000.000 δρχ σε φόρο θα υπαχθεί κατ' αρχήν το ελάχιστο εισόδημα. Αν όμως ο ελεύθερος επαγγελματίας έχει στην κατοχή του επιβατικό αυτοκίνητο 14 φορολογήσιμων ίππων του οποίου η τεκμαρτή δαπάνη ανέρχεται σε 4.300.000δρχ. και καταβάλλει ετησίως τοκοχρεολυτική δόση 3.000.000δρχ για την απόσβεση δανείου που πήρε από τράπεζα για την ανέγερση εξοχικής κατοικίας εμβαδού 100 τ.μ., τότε σε φόρο δεν θα υπαχθεί το ελάχιστο εισόδημα των 6.000.000δρχ. αλλά το τεκμαρτό εισόδημα των 7.300.000δρχ που αποτελεί την συνολική τεκμαρτή δαπάνη.

Είναι αυτονόητο ότι θέμα τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος ανακύπτει για τους ελεύθερους επαγγελματίες οι οποίοι ασκούν το επάγγελμα ατομικώς, διότι αν το επάγγελμα ασκείται από εταιρία ελεύθερων επαγγελματιών οι διατάξεις του άρθρου 5 Ν.Δ. 3323/1955 δεν έχουν εφαρμογή.

Ε. Η επαγγελματική αμοιβή

Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης και η επαγγελματική αμοιβή αποτελούν την φορολογική βάση για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών, η οποία στη συνέχεια κλιμακώνεται ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και αυξομειώνεται με ορισμένα άλλα κριτήρια.

Το ύψος της επαγγελματικής αμοιβής για κάθε κατηγορία ελευθέρων επαγγελματιών οι οποίοι υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα έχει ορισθεί από τις διατάξεις της παρ. 3 άρθρου 2 Ν. 2214/ 1994. Έτσι για:

- τους γιατρούς ισχύει το ποσό των 2.500.000 δρχ., το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές γιατρού επιμελητή Β' του ΕΣΥ στο πρώτο έτος υπηρεσίας.
- τους οδοντιάτρους και τους ψυχολόγους το ποσό των 1.800.000δρχ, το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές του οδοντιάτρου επιμελητή Γ' του ΕΣΥ στο πρώτο έτος υπηρεσίας.
- τους δικηγόρους το ποσό του 1.800.000 δρχ, το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί σε εισόδημα δικηγόρου με 30 παραστάσεις.

- τους φυσιοθεραπευτές και τους κτηνιάτρους το ποσό των 1.800.000 δρχ. , το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού - νοσηλευτή στο πρώτο έτος υπηρεσίας και κτηνιάτρου μισθωτού στο Δημόσιο κατά το πρώτο έτος υπηρεσίας, προσαυξημένες κατά 30%.
- του οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες και αναλυτές - προγραμματιστές το ποσό των 1.800.000 δρχ, το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες τακτικές αποδοχές μισθωτού λογιστή κατά το πρώτο έτος υπηρεσίας.
- τους καλλιτέχνες ή τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης το ποσό των 2.500.000δρχ , το οποίο θεωρείται ότι αντιστοιχεί στις ετήσιες ακαθάριστες αποδοχές μουσικού με βάση το κατώτερο προβλεπόμενο ημερομίσθιο προσαυξημένο κατά 30%.

ΣΤ. Προσαύξηση της επαγγελματικής αμοιβής.

Τα πιο πάνω ποσά της επαγγελματικής αμοιβής κάθε κατηγορίας ελεύθερων επαγγελματιών υπαγομένων στο αντικειμενικό σύστημα αποτελούν τα μεγέθη τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος της διαχειριστικής χρήσης 1.1.1994-31.12.1994

Η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ 3 άρθρου 2 Ν. 2214/1994 ορίζει ότι κάθε έτος τα ποσά της επαγγελματικής αμοιβής αναπροσαρμόζονται με το συνολικό ποσοστό αύξησης του μισθού των δημοσίων υπαλλήλων, με βάση την εισοδηματική πολιτική που εξαγγέλλεται από την κυβέρνηση. Το ποσοστό αύξησης των αποδοχών των δημοσίων υπαλλήλων ορίζεται με απόφαση του υπουργού Οικονομικών η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις έχει ορισθεί ότι ως εμπορική αμοιβή, που αποτελεί ανάλογο κριτήριο για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος τους, λαμβάνεται αυτή που ισχύει κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους με βάση την αύξηση που έχει δοθεί σε εμποροϋπάλληλο με 5 χρόνια υπηρεσίας χωρίς προσαύξηση επιδομάτων πολυετίας κλπ. Κάτι ανάλογο δεν έχει ορισθεί για την επαγγελματική αμοιβή, δεν έχει ορισθεί δηλαδή ως αφετηρία υπολογισμού της προσαύξησης η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, γεγονός που σημαίνει ότι αυτή θα προσαυξάνεται με τα ποσοστά αύξησης των αποδοχών των δημοσίων υπαλλήλων ανεξάρτητα από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του ποσοστού αύξησης των αποδοχών τους εντός κάθε ημερολογιακού έτους.

Έτσι, με βάση την εισοδηματική πολιτική που έχει εξαγγείλει η κυβέρνηση για το 1995, τα ποσοστά αύξησης των αποδοχών των δημοσίων υπαλλήλων για το έτος αυτό είναι: ποσοστό 1% από 1.1.1995 ως διορθωτική αύξηση, ποσοστό 3% από την ίδια ημερομηνία κι ποσοστό 3% από 1ης Ιουλίου 1995. Με βάση τα ποσοστά αυτά θα αναπροσαρμοσθούν τα ποσά της επαγγελματικής αμοιβής που αναφέρθη-

καν πιο πάνω για κάθε κατηγορία ελεύθερων επαγγελματιών και τα ποσά που θα προκύψουν από την αναπροσαρμογή αυτή στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας θα αποτελέσουν την επαγγελματική αμοιβή για τη διαχειριστική χρήση 1.1.1995-31.12.1995. Ωστόσο δεν ορίζεται στον Ν. 2214/1994 ούτε αποσαφηνίζεται στην ερμηνευτική εγκύκλιο του αν τα ποσοστά αύξησης που θα γίνονται κατ' έτος στους δημόσιους υπαλλήλους θα εφαρμόζονται για την προσαύξηση της επαγγελματικής αμοιβής σωρευτικά, δηλαδή για το έτος 1995 ποσοστό προσαύξησης 7%, ή θα ακολουθείται η διαδικασία που εφαρμόζεται για την αύξηση των αποδοχών των δημοσίων υπαλλήλων, δηλαδή για το έτος 1995 αύξηση 1% επί των αποδοχών της 31.12.1994, 3% αύξηση των αποδοχών της 1.1.1995 και 3% αύξηση επί των αποδοχών της 30.6.1995. Οποιαδήποτε όμως μεθοδολογία από τις δύο εφαρμοσθεί, η επαγγελματική αμοιβή για τη χρήση 1.1.1995-31.12.1995 θα διαμορφωθεί για τους γιατρούς και τους καλλιτέχνες των κέντρων διασκέδασης σε 2.7000.000δρχ ενώ για όλες τις άλλες κατηγορίες των ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα θα διαμορφωθεί σε 1.900.000.δρχ

Z. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης

Δεύτερη παράμετρο της φορολογικής βάσης η οποία χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα αποτελεί η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης, η οποία υπολογίζεται όπως ακριβώς υπολογίζεται και η μισθωτική αξία των εμπορικών επιχειρήσεων. Λαμβάνεται δηλαδή υπ όψη η τιμή ζώνης που ισχύει κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους της οδού όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση του ελεύθερου επαγγελματία, το εμβαδόν αυτής και το ποσοστό 6%. Κατά συνέπεια, για τους υπαγόμενους στο αντικειμενικό σύστημα ελεύθερους επαγγελματίες η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης δίνεται από τον τύπο $M.A.E.E = T.Z. \times m^2 \times 6\%$ Έτσι αν υποτεθεί ότι δικηγόρος έχει την επαγγελματική εγκατάσταση εμβαδού 50τ.μ. στον Πειραιά στην οδό Τσαμαδού (από Ηρώων Πολυτεχνείου μέχρι Καραϊσκού) όπου η τιμή ζώνης είναι 145.000 ανά τ.μ. τότε η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης του είναι : $M.A.E.E = 145.000 \times 50 \times 6\% = 435.000$ δρχ.

Αν η επαγγελματική εγκατάσταση του ελεύθερου επαγγελματία βρίσκεται σε περιοχή η οποία δεν έχει ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η κατώτερη τιμή ζώνης που ισχύει για την πρωτεύουσα του νομού όπου ασκείται το επάγγελμα. Έτσι αν, για παράδειγμα, οδοντίατρος έχει την επαγγελματική εγκατάσταση εμβαδού 35.τμ στο χωριό Λούρος του νομού Πρεβέζης όπου δεν έχει επεκταθεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, ως τιμή ζώνης θα ληφθεί η κατώτερη του νομού, η οποία ανέρχεται σε

45.000δρχ ανά τ.μ. οπότε η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης θα είναι ίση με: $45.000 \times 35 \times 6\% = 94.500$ δρχ.

Σε περίπτωση όπου ελεύθερο, επαγγελματίας υπαγόμενος στο αντικειμενικό σύστημα διατηρεί περισσότερες από μια επαγγελματικές εγκαταστάσεις, ως μισθωτική αξία λαμβάνεται το άθροισμα της μισθωτικής αξίας όλων των εγκαταστάσεων. Έτσι αν, για παράδειγμα, γιατρός έχει μια επαγγελματική εγκατάσταση εμβαδού 90 τ.μ. στην οδό Σκουφά(από Ηρακλείου μέχρι Πινδάρου) όπου η τιμή ζώνης είναι 225.000 δρχ ανά τ.μ.. και μία ακόμη επαγγελματική εγκατάσταση εμβαδού 50 τ.μ. στην Ηλιούπολη στην οδό Ελ. Βενιζέλου (από Πλατεία Εθνικής Αντιστάσεως έως Κανάρη - Κουντουριώτη) όπου η τιμή ζώνης είναι 125.000 δρχ ανά τ.μ. για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος θα ληφθεί υπόψη το άθροισμα της μισθωτικής αξίας των δύο επαγγελματικών εγκαταστάσεων, δηλαδή: $(225.000 \times 90 \times 6\%) + (125.000 \times 50 \times 6\%) = 1.590.000$ δρχ

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

Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης υπολογίζεται για όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα με εξαίρεση τους καλλιτέχνες και τους τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης, για τους οποίους δεν υπολογίζεται μισθωτική αξία, ανεξάρτητα αν αυτοί στεγάζονται σε επαγγελματικό χώρο ή όχι.

Η. Περιορισμός της μισθωτικής αξίας.

Ο Ν. 22/1994 στο δεύτερο εδάφιο της περιπτώσεως γ' παρ 3 άρθρου 2 προβλέπει δυο περιπτώσεις περιορισμού της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης: όταν υπάρχει συστέγαση ελεύθερων επαγγελματιών υπαγόμενων στο αντικειμενικό σύστημα και ακόμη όταν ως επαγγελματική εγκατάσταση χρησιμοποιείται η κατοικία του ελεύθερου επαγγελματία. Έτσι:

Α' Περίπτωση: Για τους ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν το επάγγελμα του φυσιοθεραπευτή, του οικονομολόγου, του συμβούλου επιχειρήσεων, του λογιστή ή φοροτέχνη και του αναλυτή προγραμματιστή, σε περίπτωση συστέγασης το συνολικό ποσό της μισθωτικής

αξίας επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση ελευθέρων επαγγελματιών. Αν για παράδειγμα, δύο λογιστές συστεγάζονται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση, εμβαδού 80 τ.μ. της οποίας η τιμή ζώνης είναι 90.000 τ.μ. σε αυτή τη περίπτωση θα προσδιορισθεί η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης και το ποσό που θα προκύψει μερισθεί σε ίσα μέρη. Δηλαδή $ΜΑΕΕ = (90.000 \times 80 \times 6\%) = 432.000 \times \frac{1}{2} = 216.000$ δρχ μισθωτική αξία για κάθε λογιστή.

Κατά διαφορετικό τρόπο προβλέπεται ο μερισμός της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης σε περίπτωση συστέγασης δικηγόρων, γιατρών, οδοντιάτρων, κτηνιάτρων και ψυχολόγων. Για τις κατηγορίες αυτές των ελευθέρων επαγγελματιών σε περίπτωση συστέγασής τους ο μερισμός της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης γίνεται με βάση το εμβαδόν της εγκατάστασης και με κατώτερο όριο εμβαδού για κάθε περίπτωση. Έτσι για τους δικηγόρους έχει ορισθεί ότι σε περίπτωση συστέγασής τους για κάθε συστεγαζόμενο δικηγόρο δεν μπορεί να αναλογεί εμβαδόν μικρότερο από 20 τ.μ. και για τους γιατρούς, τους οδοντιάτρους, τους κτηνιάτρους και τους ψυχολόγους δεν μπορεί να αναλογεί για κάθε συστεγαζόμενο εμβαδόν μικρότερο από 40τμ.

Αν, για παράδειγμα, δυο δικηγόροι συστεγάζονται σε γραφείο εμβαδού 20 τ.μ. το οποίο βρίσκεται σε περιοχή όπου η τιμή ζώνης είναι 110.000δρχ ανά τ.μ., σε κάθε δικηγόρο θα αναλογεί μισθωτική αξία ίση με $(110.000 \times 20 \times 6\%) = 132.000$ δρχ. Αν όμως το γραφείο όπου συστεγάζονται είναι 70τμ τότε η μισθωτική αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης για κάθε δικηγόρο είναι: $(110.000 \times 70 \times 6\%) \times \frac{1}{2} = 231.000$ δρχ.

Κατά τον ίδιο τρόπο θα γίνεται και ο μερισμός της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης για τους γιατρούς, τους οδοντιάτρους, τους κτηνιάτρους και τους ψυχολόγους, με κατώτερο όριο εμβαδού για κάθε συστεγαζόμενο τα 40 τ.μ.

Β' Περίπτωση: Περιορισμός της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης ισχύει και στις περιπτώσεις όπου ορισμένοι ελεύθεροι επαγγελματίες υπαγόμενοι στο αντικειμενικό σύστημα χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους. Έτσι για τους γιατρούς, τους οδοντιάτρους και τους ψυχολόγους έχει ορισθεί ότι, αν χρησιμοποιούν για επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνονται 40 τ.μ. ανεξάρτητα από την επιφάνεια της κατοικίας, ενώ για τους δικηγόρους λαμβάνονται 20 τ.μ. Αν υποθεθεί ότι ο γιατρός έχει την επαγγελματική του εγκατάσταση στην κατοικία του η οποία είναι εμβαδού 120 τ.μ. και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνη 120.000δρχ τότε η μισθωτική αξία θα είναι ίση με: $(120.000 \times 40 \times 6\%) = 288.000$ δρχ

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, αν οι πιο πάνω ελεύθεροι επαγγελματίες δεν συστεγάζονται και μισθώνουν εγκατάσταση ή ασκούν το επάγγελμά τους σε δωρεάν παραχωρούμενη εγκατάσταση, δεν τίθεται θέμα κατώτατου ορίου τετραγωνικών μέτρων, καθώς και όταν ιδιοχρησιμοποιούν ιδιόκτητα γραφεία, ιατρεία κτλ. Στις περιπτώσεις αυτές για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπόψη η πραγματική

επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης. Ακόμη δεν τίθεται θέμα κατώτατου ορίου τετραγωνικών μέτρων για τον φυσιοθεραπευτή, τον οικονομολόγο, τον κτηνίατρο, τον σύμβουλο επιχειρήσεων, τον λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή -προγραμματιστή όταν ως επαγγελματική εγκατάσταση χρησιμοποιούν την κατοικία τους. Για τα πρόσωπα αυτά θα λαμβάνεται για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας το εμβαδόν που έχει ορισθεί με τη δήλωση έναρξης επαγγέλματος ότι χρησιμοποιείται ως επαγγελματική εγκατάσταση. Αν και δεν έχει ορισθεί κατ' αυτόν τον τρόπο το εμβαδόν της επαγγελματικής αποκατάστασης, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας θα λαμβάνεται το σύνολο του εμβαδού της κατοικίας.

Θ. Κλιμάκωση του ελάχιστου εισοδήματος.

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

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ 4 άρθρου 2 Ν. 2214/1994 η φορολογική βάση προσαυξάνεται για τους γιατρούς, τους οδοντιάτρους, τους κτηνιάτρους, τους ψυχολόγους, τους φυσιοθεραπευτές, τους οικονομολόγους, τους συμβούλους επιχειρήσεων, τους λογιστές ή φοροτέχνες και τους αναλυτές-προγραμματιστές, ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος: από το 4ο έτος μέχρι και το 20ό κατά 10% ανά έτος, ενώ μειώνεται από το 21ο έτος κατά 10% ανά έτος. Εξαιρούνται από την κλιμάκωση αυτή εκτός από τους καλλιτέχνες και τους τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης και οι δικηγόροι, για τους οποίους εφαρμόζονται άλλα κριτήρια κλιμάκωσης της φορολογικής κλίμακας. Έτσι για παράδειγμα ελεύθερος επαγγελματίας που έκανε έναρξη εργασιών μέσα στο 1985, για το οικονομικό έτος 1995 κατατάσσεται στο 6ο κλιμάκιο, με προσαύξηση 6X10% ανά έτος =60%. Ακόμη, σε περίπτωση ελεύθερου επαγγελματία με 24 έτη άσκησης του επαγγέλματος η προσαύξηση θα ανέλθει σε 120%, δηλαδή: από το 4ο έως το 20ο έτος προσαύξηση 160% και από το 21ο έως το 24 μείωση 40%, οπότε συνολικά προσαύξηση 120%.

Σημειώνεται ότι, σε περίπτωση διακοπής του ελεύθερου επαγγέλματος και επανέναρξης του με το ίδιο αντικείμενο εργασιών ή με συναφές αντικείμενο από αυτά που υπάγονται στην κλιμάκωση της φορολογικής κλίμακας, η κλιμάκωση υπολογίζεται με τα συνολικά έτη πραγματικής άσκησης του επαγγέλματος, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη τα έτη διακοπής άσκησης του. Ακόμη, σε περίπτωση μεταβολής του αντικείμενου εργασιών δεν λαμβάνονται υπόψη τα έτη άσκησης του προηγούμενου επαγγέλματος εφόσον το νέο επάγγελμα δεν είναι συναφές

με το προηγούμενο. Έτσι, αν ο οικονομολόγος ο οποίος άσκησε αυτό το επάγγελμα για μια πενταετία, στη συνέχεια πήρε πτυχίο γιατρού και έκανε έναρξη εργασιών το 1989, η προσαύξηση θα αρχίσει να μετράει με αφετηρία το έτος αυτό.

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

Για τον υπολογισμό της προσαύξησης της φορολογικής βάσης (μισθωτική αξία συν επαγγελματική αμοιβή) με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, στην παρ. 10 του άρθρου 2 ορίζεται ότι υπολογίζονται και τα έτη απασχόλησης του γιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, ψυχολόγου, φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή-προγραμματιστή, με σχέση μίσθωσης εργασίας ή με άλλη σχέση π.χ. μίσθωσης έργου, με την προϋπόθεση ότι η απασχόληση αυτή υπερβαίνει τα 10 έτη. Σε αυτή την περίπτωση τα πιο πάνω πρόσωπα κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης του επαγγέλματος.

Έτσι, για παράδειγμα, αν γιατρός έχει δεκαετή απασχόληση ως μισθωτός σε ιδιωτική κλινική και στη συνέχεια άσκησε το επάγγελμα αυτό ελευθέρως για δυο έτη, θα καταταγεί στο 10ο έτος και η προσαύξηση της φορολογικής βάσης θα είναι $10-4=6 \times 10\%=60\%$. Ακόμη, αν ελεύθερος επαγγελματίας υπαγόμενος στην προσαύξηση με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος έχει απασχοληθεί ως μισθωτός 10 έτη αλλά τα έτη άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος είναι περισσότερα, π.χ. 12, τότε θα καταταγεί στο 12ο έτος χωρίς να προστεθούν τα έτη απασχόλησής του ως μισθωτού. Αν δηλαδή, για παράδειγμα, φορολογούμενος από το έτος 1968 ως το 1978 (έτη 11) εργάστηκε ως λογιστής σε ιδιωτική επιχείρηση και από το έτος 1979 ως και το έτος 1994 (έτη 16) ασκεί το επάγγελμα του λογιστή ως ελεύθερος επαγγελματίας, θα καταταγεί με βάση τα έτη άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος, οπότε η προσαύξηση θα είναι $16-4=12 \times 10\%=120\%$.

Για την εφαρμογή της ρύθμισης αυτής η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/1994 αποσαφηνίζει τα εξής:

- Σε περίπτωση διακεκομμένης χρονικά απασχόλησης του ελεύθερου επαγγελματία, με σχέση μίσθωσης εργασίας ή με άλλη σχέση, για την κατάταξή του λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα του χρόνου απασχόλησης ως μισθωτού ή με άλλη σχέση, ανεξάρτητα από το πρόσωπο του εργοδότη.
- Για τον υπολογισμό της δεκαετίας προσμετρείται ο χρόνος παροχής υπηρεσιών με σχέση μίσθωσης εργασίας ή με άλλη σχέση, εφόσον αυτές οι εργασίες είναι όμοιες ή συναφείς με το ασκούμενο ελεύθερο επάγγελμα. Δεν προσμετρείται, για παράδειγμα, ο χρόνος εργασίας με σχέση μίσθωσης εργασίας που είχε παρασχεθεί με την ιδιότητα του λογιστή για ελεύθερο επάγγελμα ο οποίος ήδη ασκεί το επάγγελμα του φυσιοθεραπευτή. Αν όμως λογιστής απασχολήθηκε με σχέση μίσθωσης εργασίας και στη συνέχεια απασχολήθηκε ως σύμβουλος

επιχειρήσεων είτε με σχέση μίσθωσης εργασίας είτε με σχέση μίσθωσης έργου, για τον υπολογισμό της δεκαετίας θα προσμετρηθεί ο χρόνος απασχόλησης και στις δυο αυτές απασχολήσεις. Έτσι για τον ελεύθερο επαγγελματία που ασκεί το επάγγελμα του συμβούλου επιχειρήσεων υπολογίζεται όλος ο χρόνος της προηγούμενης απασχόλησης τους ως μισθωτού ή της παροχής υπηρεσιών με άλλη σχέση, ως οικονομολόγου, λογιστή, φοροτέχνη ή αναλυτή-προγραμματιστή.

- Στην περίπτωση όπου τα πιο πάνω πρόσωπα έχουν συμπληρώσει δεκαετή υπηρεσία ως μισθωτοί ή με άλλη σχέση κατατάσσονται στο 10ο έτος άσκησης τους επαγγέλματος και υπολογίζεται γι' αυτούς ελάχιστο εισόδημα, ανεξάρτητα αν έχει συμπληρωθεί τριετία άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος, η οποία σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.9 άρθρου 2 αποτελεί προϋπόθεση υπαγωγής τους στο αντικειμενικό σύστημα. Δηλαδή τα πιο πάνω πρόσωπο εφόσον έχουν συμπληρώσει δεκαετή υπηρεσία ως μισθωτοί ή με άλλη σχέση θα καταταγούν στο δέκατο έτος άσκησης του επαγγέλματος και θα υπολογισθεί γι αυτά ελάχιστο εισόδημα έστω και αν το ελεύθερο επάγγελμα το άσκησαν μερικούς μόνο μήνες μέσα στο 1994. Έτσι, για παράδειγμα, λογιστής ο οποίος πήρε το πτυχίο του το 1989 και έκανε έναρξη εργασιών το 1993, με βάση την απαλλακτική διάταξη της παρ.9 άρθρου 2 δεν υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα. Αν όμως ο λογιστής αυτός έχει δεκαετή απασχόληση σε λογιστήριο ιδιωτικής επιχείρησης, θα υπολογισθεί γι' αυτόν ελάχιστο εισόδημα και θα καταταγεί στο 10ο έτος, οπότε προσαύξηση της φορολογικής βάσης με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος θα είναι ίση με: $10-4=6 \times 10\%=60\%$.

I. Διαδικασία υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος

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

Γι' αυτές τις δύο κατηγορίες ελευθέρων επαγγελματιών εφαρμόζεται ειδικότερος τρόπος υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος. Για τους δικηγόρους η φορολογική βάση προσαυξάνεται με ειδικά κριτήρια

τα οποία έχουν σχέση με τον αριθμό των παραστάσεων στα δικαστήρια και με τον επιστημονικό τίτλο που τυχόν φέρει ο δικηγόρος, ενώ για τους καλλιτέχνες και τους τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης η επαγγελματική αμοιβή που κάθε φορά ισχύει προσαυξάνεται με τον λεγόμενο συντελεστή δισκογραφικής δραστηριότητας.

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Α. Ελάχιστο εισόδημα δικηγόρων

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

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

- Κατά ποσοστό 11% για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης είτε αυτό είναι σε ειρηνοδικείο είτε σε πρωτοδικείο είτε σε εφετείο ή κακουργιοδικείο κλπ πέραν των 30 κατ' έτος. Ως γραμμάτιο προείσπραξης νοείται παράσταση στο δικαστήριο κατά τη δικονομική έννοια.

Δεν περιλαμβάνεται στον υπολογισμό της προσαύξησης τα γραμμάτια προείσπραξης που αφορούν διεξαγωγές, παραστάσεις ενώπιον πταισματοδικείου και μεταβιβάσεις ακινήτων, οι κατ' αποκοπήν παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, των δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, των ασφαλιστικών εταιρειών, του επικουρικού κεφαλαίου, των τραπεζών και εργατικών υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλεται το εργολαβικό συμβόλαιο στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία. Ετσι, για παράδειγμα, για δικηγόρο με 45 υπαγόμενα γραμμάτια προείσπραξης, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής του εγκατάστασης θα προσαυξηθεί κατά 15%, δηλαδή $45-30=15 \times 1\%=15\%$.

Για τους δικηγόρους που έχουν λιγότερα από 30 υπαγόμενα με την πάνω έννοια γραμμάτια προείσπραξης κατ' έτος, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης μειώνεται κατά 1,5% για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης κάτω των 30 κατ' έτος. Για παράδειγμα, αν δικηγόρος έχει 20 γραμμάτια προείσπραξης, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης θα μειωθεί κατά ποσοστό 15%, δηλαδή $30-20=10 \times 1,5\%=15\%$. Ακόμη, αν υποθεθεί ότι δικηγόρος έχει 45 γραμμάτια προείσπραξης από τα οποία τα 20 είναι μη υπαγόμενα, δηλαδή αφορούν παραστάσεις σε πταισματοδικείο, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης θα μειω-

θεί κατά ποσοστό 7,5%, δηλαδή $45-20=25$ υπαγόμενα, οπότε $30-25=5 \times 1,5\%=7,5\%$.

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

- Κατά ποσοστό 10% για κάθε παράσταση σε εφετεία κακουρηγημάτων, κακουρηγοδικεία και ανώτατα δικαστήρια. Δεν προσμετρούνται και στην περίπτωση αυτή οι παραστάσεις οι οποίες εξαιρούνται, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω.

Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν 2214/1994 διευκρινίζει ότι οι ειδικότερες προσαυξήσεις 3%,5% και 10% υπολογίζονται και στις περιπτώσεις όπου τα υπαγόμενα γραμμάτια προείσπραξης είναι κάτω των 30. Αν δηλαδή δικηγόρος έχει συνολικά γραμμάτια προείσπραξης 28 από τα οποία τα 27 είναι μη υπαγόμενα και το ένα αφορά παράσταση σε εφετείο κακουρηγημάτων, το ελάχιστο εισόδημα του θα προσδιορισθεί ως εξής: α) μείωση του αθροίσματος της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας για τα μη υπαγόμενα γραμμάτια, δηλαδή $30-1=29 \times 1,5\%=43,5\%$. Και β) αύξηση του πιο πάνω αθροίσματος κατά ποσοστό 10% ($1 \times 10\%$) για το γραμμάτιο προείσπραξης που έχει στο εφετείο κακουρηγημάτων.

- Προσαύξηση κατά 10.000 δρχ ανά ομαδικό στις περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί το εργολαβικό συμβόλαιο. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στις περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων όπου ο δικηγόρος αμείβεται με εργολαβικό συμβόλαιο υποχρεούται από την ισχύ του Ν.2214/1994 να υποβάλλει αντίγραφο του συμβολαίου αυτού στην αρμόδια ΔΟΥ. Το Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ, οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, οι ΟΤΑ και τα ΝΠΙΔ υποχρεούνται να παρακρατούν ποσοστό 15% επί της αμοιβής του δικηγόρου, να αποδίδουν τον φόρο αυτόν στην αρμόδια ΔΟΥ και με τη δήλωση απόδοσης να συνυποβάλλουν και αντίγραφο της απόφασης του δικαστηρίου.

Έτσι στις περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων για τις οποίες ο δικηγόρος αμείβεται με εργολαβικό προσύμφωνο και αυτό δεν το έχει υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ όπως υποχρεούται, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης προσαυξάνεται κατά 10.000δρχ ανά ομαδικό των υποθέσεων αυτών.

- Με το 50% του ποσού που προκύπτει από τις κατ' αποκοπήν παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων οργανισμών και επιχειρήσεων, ασφαλιστικών εταιρειών και τραπεζών, εφόσον το ποσό αυτό προκύ-

ππει από σχετική βεβαίωση, και με το 50% του μερίσματος που διανέμεται κατ' έτος από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο.

β. Προσαυξήσεις με βάση τον πανεπιστημιακό τίτλο.

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

Κατά ποσοστό 30% για τους καθηγητές πανεπιστημίων οποιασδήποτε βαθμίδας.

Κατά ποσοστό 10% για τους λέκτορες.

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

B. Ελάχιστο εισόδημα γιατρών - οδοντιάτρων.

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

- Προσαύξηση με βάση την ειδικότητα. Ανάλογα με την ειδικότητα του γιατρού ο Ν. 2214/1994 προβλέπει τα εξής ποσοστά προσαύξησης του ποσού που θα προκύψει από την κλιμάκωση της φορολογικής βάσης, με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος:

- Ποσοστό 40% για τους χειρουργούς όλων των ειδικοτήτων, εφόσον ασκούν χειρουργική ειδικότητα σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα, μαιευτήρες, ορθοδοντικούς και γναθοχειρουργούς οδοντιάτρους. Η προσαύξηση αυτή δεν υπολογίζεται και για όσους οδοντιάτρους εκτελούν ορθοδοντικές εργασίες χωρίς να εκτελούν την ειδικότητα του ορθοδοντικού.

- Ποσοστό 20% για όλες τις κλινικές ειδικότητες των γιατρών, όπως η αιματολογία, ακτινοδιαγνωστική - ογκολογία, αλλεργιολογία, αναισθησιολογία, γαστρεντερολογία, γενική ιατρική, δερματολογία, αφροδισιολογία, ενδοκρινολογία, ιατροδικαστική, καρδιολογία, γυναικολογία, νευρολογία, νεφρολογία, ορθοπαιδική, ουρολογία, οφθαλμολογία, παθολογία, παιδιατρική, παιδοψυχιατρική, πνευμονολογία - φυματιολογία, πυρηνική ιατρική, ρευμα-

τολογία, φυσική ιατρική και αποκατάσταση, ψυχιατρική, ωτορινολαρυγγολογία, ιατρική της εργασίας, κοινωνική ιατρική.

Δεν υπάγονται στην πιο πάνω προσαύξηση σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 2214/1994 οι γιατροί που ασκούν αποκλειστικά τις εργαστηριακές ειδικότητες της κυτταρολογίας, μικροβιολογίας και παθολογικής ανατομικής, καθώς και οδοντίατροι οι οποίοι δεν αποκτούν ειδικότητα, με εξαίρεση τους γναθοχειρουργούς και τους ορθοδοντικούς.

Επισημάνση: Ο Ν.2214/1994 στη διάταξη της παρ.6 άρθρου 2 προβλέπει την προσαύξηση λόγω ειδικότητας του ποσού που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης, το οποίο κλιμακώνεται με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, μόνο για τους γιατρούς. Ωστόσο η ερμηνευτική εγκύκλιος του πιο πάνω νόμου με διασταλτική ερμηνεία έχει επεκτείνει την προσαύξηση αυτή και στους οδοντίατρους οι οποίοι έχουν την ειδικότητα του ορθοδοντικού ή του γναθοχειρουργού.

- Προσαύξηση με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους. Το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας, προσαυξημένο με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, προσαυξάνεται περαιτέρω με βάση τους πανεπιστημιακούς και επαγγελματικούς τίτλους που κατέχει ο γιατρός. Έτσι προσαυξάνεται κατά ποσοστό:
 - 50 % για τους καθηγητές πανεπιστημίου οποιασδήποτε βαθμίδας, δηλαδή αυτή η προσαύξηση γίνεται και για τους αναπληρωτές και για τους επίκουρους καθηγητές.
 - 30% για τους λέκτορες καθώς και για όσους γιατρούς κατέχουν μεταπτυχιακούς και επαγγελματικούς τίτλους. Ως επαγγελματικός τίτλος θεωρείται η θέση υπευθύνου διεύθυνσης ή τμήματος που κατείχε ο γιατρός πριν από την έναρξη άσκησης του ελευθερίου επαγγέλματος, σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα.

Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν.2214 αποσαφηνίζει ότι:

- Για τους γιατρούς καθηγητές πανεπιστημίου εκτός από την προσαύξηση λόγω πανεπιστημιακού τίτλου δεν υπολογίζεται και προσαύξηση λόγω επαγγελματικού τίτλου.
- Οι προσαυξήσεις που προβλέπονται λόγω ειδικότητας υπολογίζονται ανεξάρτητα από τις προσαυξήσεις που προβλέπονται λόγω πανεπιστημιακού ή επαγγελματικού τίτλου.
- Σε περίπτωση συνεργασίας δύο οδοντιάτρων σε κοινό οδοντιατρείο, υπολογίζεται ελάχιστο εισόδημα για κάθε οδοντίατρο ιδιαίτερα.
- Για τους οδοντίατρους δεν υπολογίζεται καμιά προσαύξηση με εξαίρεση τις ειδικότητες του ορθοδοντικού και του γναθοχειρουργού.

Επισημάνση: Ο Ν.2214/1994 στην υποπερίπτωση ββ της Α' περίπτωσης της παρ 6. Άρθρου 2 ορίζει ότι η προσαύξηση κατά 20% παρέχεται « στους λέκτορες τους κατέχοντες μεταπτυχιακούς και επαγγελματικούς τίτλους». Από την κατά γράμμα ερμηνεία της διάταξης αυτής προκύπτει ότι η προσαύξηση 20% δίνεται στους λέκτορες που κα-

τέχουν μεταπτυχιακό ή επαγγελματικό τίτλο. Αν είναι λέκτορες χωρίς να κατέχουν μεταπτυχιακό ή επαγγελματικό τίτλο ή αν κατέχουν μεταπτυχιακό ή επαγγελματικό τίτλο, δεν πρέπει σύμφωνα με τη διάταξη να έχουν την προσαύξηση του 20%. Ο νόμος απαιτεί δηλαδή να υφίστανται σωρευτικά οι προϋποθέσεις που θέτει στη διάταξη αυτή για να υπάρξει προσαύξηση κατά 20%.

Ωστόσο η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/1994 κάνει και στο σημείο αυτό διασταλτική ερμηνεία και δίνει την προσαύξηση 20% στους λέκτορες ανεξάρτητα αν κατέχουν μεταπτυχιακό ή επαγγελματικό τίτλο και ακόμη στους γιατρούς όπου δεν είναι λέκτορες αλλά κατέχουν μεταπτυχιακό τίτλο, π.χ. διδακτορικό.

Γ. Ελάχιστο εισόδημα οικονομολόγων, λογιστών ή φοροτεχνών κ.λ.π

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

Εξαίρεση από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προβλέπεται για τα πρόσωπα αυτά στις περιπτώσεις όπου αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ανεξαρτήτως ύψους και χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους. Σε αυτή την περίπτωση δεν προσδιορίζεται ελάχιστο εισόδημα.

Για τα πιο πάνω πρόσωπα η περίπτωση Γ' της παρ.6 άρθρου 2 Ν. 2214/1994 προβλέπει προσαύξηση του ποσού που προκύπτει από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης, ύστερα από την κλιμάκωση του με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, με ορισμένα ποσοστά ανάλογα με τους τίτλους σπουδών. Έτσι το ποσοστό που προκύπτει από την κλιμάκωση της φορολογικής βάσης με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος προσαυξάνεται κατά ποσοστό:

10% για τους πτυχιούχους ελληνικών ή ξένων πανεπιστημίων

5% για τους πτυχιούχους των ΤΕΙ ή αντιστοίχων σχολών εξωτερικού.

Αν τα παραπάνω πρόσωπα κατέχουν περισσότερους τίτλους σπουδών, λαμβάνεται υπόψη ο τίτλος σπουδών που αντιστοιχεί στην μεγαλύτερη προσαύξηση.

Δ. Ελάχιστο εισόδημα κτηνιάτρων, φυσιοθεραπευτών, ψυχολόγων.

Για τα ελεύθερα επαγγέλματα του κτηνιάτρου, του φυσιοθεραπευτή και του ψυχολόγου οι διατάξεις του Ν. 2214/1994 δεν προβλέπουν καμιά προσαύξηση εκτός εκείνης η οποία αφορά τα έτη άσκησης του επαγγέλματος. Έτσι το ελάχιστο εισόδημα των προσώπων αυτών προσδιορίζεται από το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης (φορολογική βάση) με κλιμάκωση αυτού του αθροίσματος ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος.

Ε. Ελάχιστο εισόδημα καλλιτεχνών, τραγουδιστών

Το ελάχιστο εισόδημα των προσώπων που ασκούν το επάγγελμα του καλλιτέχνη και του τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης προσδιορίζεται κατά ειδικό τρόπο. Η επαγγελματική αμοιβή που ισχύει κάθε έτος για τα πρόσωπα αυτά, η οποία για τη διαχειριστική χρήση 1.1.1994-31.12.1994 έχει ορισθεί σε 2.500.000δρχ πολλαπλασιάζεται με τον λεγόμενο συντελεστή δισκογραφικής δραστηριότητας και το ποσό που προκύπτει αποτελεί το ελάχιστο εισόδημά τους.

Ο συντελεστής αυτός έχει ορισθεί ανάλογα με την κυκλοφορία των δίσκων και των συναφών εκδόσεών τους, όπως των κασετών, κατά το έτος κυκλοφορίας και το αμέσως προηγούμενο έτος, ως εξής: αν έχει δισκογραφήσει σε οποιοδήποτε χρόνο, συντελ. δισκογρ. αλλά δεν έχει κυκλοφορία κατά το έτος δραστηριότητας φορολογίας και το αμέσως προηγούμενο έτος 1,5

με κυκλοφορία ως 5.000 τεμάχια	3
με κυκλοφορία από 5.001 ως 10.000 τεμάχια	4
με κυκλοφορία από 10.001 ως 15.000 τεμάχια	5
με κυκλοφορία από 15.001 ως 20.000 τεμάχια	7
με κυκλοφορία από 20.001 ως 30.000 τεμάχια	9
με κυκλοφορία πάνω από 30.000 τεμάχια	11

Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/1994 ορίζει με διασταλτική ερμηνεία της σχετικής διατάξεις του νόμου ότι στον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος υπάγονται οι καλλιτέχνες και οι τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης οι οποίοι τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας ή δεν τηρούν βιβλία, ανεξάρτητα από το αν παρέχουν ανεξάρτητες υπηρεσίες ή συνδέονται με τον εργοδότη τους με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Σύμφωνα δηλαδή με την ερμηνευτική εγκύκλιο υπάγονται στον προσ-

διορισμό του ελάχιστου εισοδήματος τα πρόσωπα αυτά ακόμη και στην περίπτωση που είναι μισθωτοί. Η ερμηνεία αυτή είναι έξω από το γράμμα και το πνεύμα του Ν. 2214/1994 αφού το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εφαρμόζεται μόνο σε ορισμένες εμπορικές επιχειρήσεις και σε ορισμένους ελεύθερους επαγγελματίες.

Ακόμη η ερμηνευτική εγκύκλιος αποσαφηνίζει ότι υπάγονται στον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος μόνο οι καλλιτέχνες και οι τραγουδιστές και όχι οι λοιποί εκτελεστές μουσικών έργων, όπως για παράδειγμα οι μουσικοί των ορχηστρών αυτών, και ότι ως κέντρα διασκέδασης νοούνται αυτά με ευρεία έννοια (αναψυκτήρια, μπαρ, κοσμικές ταβέρνες, συναυλίες κλπ).

Δεν υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος οι τραγουδιστές και οι καλλιτέχνες των θεάτρων καθώς και οι πλανόδιοι οργανοπαίκτες.

ΣΤ. Μείωση ελάχιστου εισοδήματος.

Η διάταξη της παρ.7 άρθρου 2 Ν. 2214/ 1994 προβλέπει δύο περιπτώσεις μείωσης του ελάχιστου εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας. Έτσι το ελάχιστο εισόδημα των προσώπων αυτών μειώνεται με ορισμένο ποσοστό εφόσον αποκτούν και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και με ορισμένο ποσοστό εφόσον κατοικούν και ασκούν το επάγγελμα σε παραμεθόριες περιοχές.

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

- τους γιατρούς, οδοντιάτρους, κτηνιάτρους και ψυχολόγους κατά 50%. Το συνολικό όμως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το υπόλοιπο μετά τη μείωση ελάχιστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι μικρότερο του συνολικού εισοδήματος που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος. Έτσι αν για παράδειγμα, γιατρός απέκτησε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 3.000.000δρχ. και το ελάχιστο εισόδημά του από το ελεύθερο επάγγελμα προσδιορίστηκε σε 5.000.000δρχ., αυτό το εισόδημα θα μειωθεί κατά 50% και το συνολικό καθαρό εισόδημα και από τις δύο πηγές το οποίο θα υπαχθεί σε φόρο θα ανέλθει σε 5.500.000δρχ. Αν όμως υποτεθεί ότι ο γιατρός αυτός απέκτησε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 1.500,000δρχ., τότε δεν θα υπαχθεί σε φόρο για συνολικό καθαρό εισόδημα 4.000.000δρχ., αλλά για εισό-

δημα 5.000.000δρχ., το οποίο αποτελεί το ελάχιστο εισόδημα.

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

Θα πρέπει να επαναληφθεί ότι, αν τα πιο πάνω πρόσωπα αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ελεύθερο επάγγελμα και έχουν επαγγελματική εγκατάσταση στην κατοικία τους, δεν υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα.

- Ακόμη, μείωση του ελάχιστου εισοδήματος κατά ποσοστό 30% προβλέπει η διάταξη της περιπτώσεως γ' παρ.7 άρθρου 2 Ν.2214/1994 ειδικά για τους γιατρούς, οδοντιάτρους, κτηνιάτρους, ψυχολόγους και φυσιοθεραπευτές, εφόσον τα πρόσωπα αυτά κατοικούν και ασκούν το επάγγελμα σε παραμεθόριες περιοχές.

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

Παραμεθόριες περιοχές είναι αυτές που αναφέρονται στην παρ.2 του άρθρου 9 Ν.Δ. 3323/1955, δηλαδή οι νομοί Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου, Λέσβου, Χίου Σάμου και Δωδεκανήσου, καθώς και οι περιοχές Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλωρίνης, Πέλλης, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας, οι οποίες περιλαμβάνονται στην ζώνη βάθους 20 χλμ. Από τη μεθοριακή γραμμή.

- Ακόμη, μείωση του ελάχιστου εισοδήματος όλων των ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας προβλέπει η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 9 άρθρου 2 Ν. 2214/1994.

Στη διάταξη αυτή ορίζεται ότι το ελάχιστο εισόδημα περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες άσκησης του επαγγέλματος (και όχι λειτουργίας της επιχείρησης όπως αναφέρεται στον νόμο) εντός της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου στις περιπτώσεις έναρξης ή διακοπής άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Ετσι αν, για παράδειγμα, γιατρός διέκοψε την άσκηση του επαγγέλματος του λόγω συνταξιοδότησης στις 10 Μαΐου 1994 και το ελάχιστο εισόδημά του με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορίστηκε σε 6.000.000δρχ., αυτό θα περιορισθεί σε $6.000.000 \times 8/12 = 4.000.000$ δρχ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Α. Ποια πρόσωπα εξαιρούνται από τον προσδιορισμό ελάχιστου εισοδήματος

Στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος δεν υπάγονται όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες που αναφέρονται στο άρθρο 54 παρ. 1 Ν.Δ. 3323/1955. Ο Ν. 2214/1994 στην παρ.1 άρθρο 2 περιοριστικά αναφέρει για ποιους ελεύθερους επαγγελματίες προσδιορίζεται ελάχιστο εισόδημα. Ποια είναι τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα και υπάγονται στο νέο σύστημα φορολογίας και ακόμη πως προσδιορίζεται το ελάχιστο εισόδημά τους αναφέρεται σε προηγούμενα κεφάλαια.

Όστος και για τα πρόσωπα που υπάγονται στον αντικειμενικό προσδιορισμό τους εισοδήματος ο Ν. 2214/1994 έχει προβλέψει μια γενική απαλλαγή και ειδικότερες απαλλαγές για ορισμένες κατηγορίες ελεύθερων επαγγελματιών. Ετσι, σύμφωνα με τη διάταξη του παρ.9 άρθρου 2 του πιο πάνω νόμου, το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος δεν εφαρμόζεται για όλους τους ελεύθερους επαγγελματίες που προβλέπει η διάταξη της παρ. 1 άρθρου 2 κατά τα τρία πρώτα έτη άσκησης του επαγγέλματος με την προϋπόθεση ότι δεν έχει παρέλθει δεκαετία από τη λήψη του πτυχίου. Για τη χορήγηση της απαλλαγής οι δύο αυτές προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά. Αυτό σημαίνει με κατ'αντιδιαστολή επιχείρημα ότι, αν έχει παρέλθει δεκαετία από τη λήψη του πτυχίου, το αντικειμενικό σύστημα θα εφαρμοσθεί έστω και αν το ελευθέριο επάγγελμα ασκείται λίγους μόνο μήνες εντός της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Για τον υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος λαμβάνεται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος. Ετσι, για το οικονομικό έτος 1995 (διαχειριστική χρήση 1.1.1994-31.12.1994), πρώτο έτος εφαρμογής του νέου συστήματος φορολογίας, η απαλλαγή από τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος δίνεται στους ελεύθερους επαγγελματίες οι οποίοι υπέβαλαν δήλωση έναρξης επαγγέλματος εντός του 1991 και με την προϋπόθεσή ότι μέχρι 31.12.1993 δεν έχουν συμπληρωθεί δέκα έτη από την απόκτηση του πτυχίου τους. Αν δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης επαγγέλματος ή αυτή έχει υποβληθεί μετά πάροδο εξαμήνου από την πραγματική άσκηση του επαγγέλματος, η απαλλαγή για τα τρία πρώτα έτη άσκησης του επαγγέλματος δεν ισχύει.

Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2214/ 1994 αποσαφηνίζει ότι για την αξιολόγηση των προϋποθέσεων της απαλλαγής αυτής ισχύουν τα εξής:

- Για τη μέτρηση της τριετίας λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης έναρξης επαγγέλματος για οποιοδήποτε ελεύθερο επάγγελμα και αν έχει υποβληθεί αυτή είτε αυτό υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα είτε όχι. Ετσι, για παράδειγμα, αν το 1988 έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης του ε-

παγγέλματος του δημοσιογράφου και από το 1992 με δήλωση μεταβολών ο ελεύθερος επαγγελματίας ασκεί το επάγγελμα του συμβούλου επιχειρήσεων, θα υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα γιατί έχει παρέλθει τριετία από την υποβολή της πρώτης δήλωσης έναρξης επαγγέλματος.

- Για όσα επαγγέλματα δεν είναι αναγκαία η κατοχή πτυχίου για την άσκησή τους (π.χ. του λογιστή ή φοροτέχνη και του συμβούλου επιχειρήσεων), η απαλλαγή χορηγείται με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος. Έτσι, εμπειροτέχνης λογιστής που υπέβαλε δήλωση έναρξης επαγγέλματος το 1991 δεν θα υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 1995. Η υπαγωγή του στο σύστημα αυτό θα έχει ως αφετηρία το οικονομικό έτος 1996.
- Για την αξιολόγηση της δεύτερης προϋπόθεσης, που απαιτεί η σχετική διάταξη για τη χορήγηση της απαλλαγής, λαμβάνονται υπόψη τα πτυχία που έχουν χορηγηθεί από ελληνικά ή ξένα πανεπιστήμια, καθώς και τα πτυχία που χορηγούνται από τα ΤΕΙ ή τις αντίστοιχες σχολές του εξωτερικού.
- Ως δήλωση έναρξης του επαγγέλματος για τη μέτρηση της τριετίας λαμβάνεται υπόψη και η αναγραφή του υπαγόμενου στο αντικειμενικό σύστημα ελεύθερου επαγγελματία ως μέλους σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ή σε δήλωση μεταβολών.

Ειδικότερα απαλλαγή έχει προβλεφεί για τους δικηγόρους. Έτσι η διάταξη της παρ. 8 άρθρου 2 Ν. 2214/1994 ορίζει ότι δεν προσδιορίζεται ελάχιστο εισόδημα για τους δικηγόρους οι οποίοι ασκούν «το επάγγελμα παράλληλα και με πάγια αντιμισθία ή είναι μισθωτοί ή συνταξιούχοι και έχουν πραγματοποιήσει συνολικά λιγότερες από 5 παραστάσεις σε εφετεία κακουργημάτων, κακουργιοδικεία και ανώτατα δικαστήρια».

Η διάταξη αυτή είναι διατυπωμένη κακότεχνα, διότι κατά τον Κώδικα περί δικηγόρων το επάγγελμα του δικηγόρου είναι λειτουργήμα και είναι ασυμβίβαστο με κάθε έμμισθο υπηρεσία. Κατά συνέπεια οι δικηγόροι που παρέχουν υπηρεσίες σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα με αμοιβή η οποία ενδέχεται να φέρει το χαρακτήρα μισθού, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να χαρακτηρισθούν ως μισθωτοί. Για τους δικηγόρους προκύπτει μόνο για το προηγούμενο της συνταξιοδότησης διαχειριστικό έτος κατά το οποίο παρείχαν υπηρεσίες ελεύθερου επαγγέλματά. Από τη συνταξιοδότηση τους αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Κατά συνέπεια η ειδική απαλλαγή που προβλέπεται από την πιο πάνω διάταξη αφορά κατά κυριολεξία τους δικηγόρους οι οποίοι ακούν το ελευθέριο επάγγελμα και παράλληλα αμείβονται με πάγια αντιμισθία για υπηρεσίες που παρέχουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Από το οικονομικό έτος 1995 η πάγια αντιμισθία τους φορολογείται σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 10 άρθρου 19 Ν.2214/1994 ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ωστόσο το άθροισμα του εισοδήματός τους από την πάγια αντιμισθία και την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο του ελάχιστου εισοδήματος που προκύπτει από την εφαρμογή τους αντικειμενικού συστήματος. Θα προσδιορίζεται δηλαδή και για τους δικηγόρους που αμείβονται με πάγια αντιμισθία ελάχιστο εισόδημα σύμφωνα με όσα αναφέρονται στα προηγούμενα και αν αυτό είναι μεγαλύτερο από το πιο πάνω άθροισμα θα φορολογούνται για το ελάχιστο εισόδημα.

Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν.2214/1994 αποσαφηνίζει ακόμη ότι το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος δεν έχει εφαρμογή και για τα εξής πρόσωπα:

- Τους οικονομολόγους, τους φυσιοθεραπευτές, τους συμβούλους επιχειρήσεων, τους λογιστές ή φοροτέχνες και τους αναλυτές-προγραμματιστές, εφόσον αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ανεξάρτητα από το ύψος αυτού του εισοδήματος, και χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους.

Β. Ελάχιστο εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών

Με τις διατάξεις της παρ.12 άρθρου 2 Ν.2214/1994 καθορίζεται ειδική διαδικασία προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος όταν ο ελεύθερος επαγγελματίας αποκτά εισόδημα αποκλειστικά από συμμετοχή του σε εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών και ακόμη ειδική διαδικασία όταν ο ελεύθερος επαγγελματίας αποκτά εισόδημα από την ατομική άσκηση του επαγγέλματος ενώ παράλληλα αποκτά εισόδημα και από συμμετοχή σε εταιρεία ελεύθερων επαγγελματιών.

Η διαδικασία προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος που προβλέπεται από τις πιο πάνω διατάξεις αφορά τους ελεύθερους επαγγελματίες που αναφέρονται στην παρ. 1 άρθρου 2 Ν. 2214/1994, δηλαδή δικηγόρους, γιατρούς, οδοντιάτρους, κτηνιάτρους, ψυχολόγους, φυσιοθεραπευτές, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες και αναλυτές - προγραμματιστές εφόσον αυτοί συμμετέχουν σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη ή συμμετοχική ή αφανή εταιρεία, και όχι όλα τα πρόσωπα της παρ. 3 άρθρου 3 Ν.Δ. 3323/1955 (κοινώνιες, κοινοπραξίες κλπ.). Εξάλλου η προβλεπόμενη από τις πιο πάνω διατάξεις ειδική διαδικασία προσδιορισμού ελάχιστου εισοδήματος έχει εφαρμογή για συμμετοχή των πιο πάνω προσώπων σε εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών οι οποίες έχουν ως αντικείμενο εργασιών την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, διότι στην περίπτωση όπου οι εταιρείες αυτές αποτελούν οργανωμένη επιχείρηση με την απασχόληση προσωπικού κλπ. θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και εφόσον τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 1 Ν.2214/1994. Δηλαδή προσδιορίζεται

ελάχιστο εισόδημα με τα κριτήρια που ισχύουν για τις εμπορικές επιχειρήσεις.

Α΄ Περίπτωση: Συμμετοχή αποκλειστικά σε εταιρεία ελεύθερων επαγγελματιών

Σύμφωνα με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 12 άρθρου 2 Ν.2214/1994, στην περίπτωση όπου ελεύθερος επαγγελματίας υπαγόμενος στο αντικειμενικό σύστημα δεν ασκεί ατομικώς ελευθέριο επάγγελμα αλλά το εισόδημά του προέρχεται από τη συμμετοχή του σε μία ή περισσότερες από τις εταιρείες που αναφέρθηκαν πιο πάνω, ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος θεωρείται αυτό που θα προέκυπτε αν ασκούσε το ελευθέριο επάγγελμα ατομικώς. Αν συμμετέχει σε περισσότερες εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών του αυτού όμως αντικειμένου εργασιών, ελάχιστο εισόδημα θα προσδιορισθεί για τη συμμετοχή του στη μία μόνον εταιρεία. Στην περίπτωση αυτή ως επαγγελματική εγκατάσταση θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί στην εταιρεία όπου συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό. Έτσι, αν συμμετέχει σε μια εταιρεία ελεύθερων επαγγελματιών της οποίας η επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης είναι 70 τ.μ., για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας θα ληφθεί υπόψη το εμβαδόν αυτό. Αν όμως συμμετέχει σε δύο εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών με ποσοστό συμμετοχής στη μία 50% και στην άλλη 20%, για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας θα ληφθεί υπόψη το εμβαδόν της επαγγελματικής εγκατάστασης της εταιρείας στην οποία συμμετέχει με το ποσοστό 50%.

Εξάλλου στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 12 άρθρου 2 Ν.2214/1994 ορίζεται ότι το εμβαδόν της επαγγελματικής εγκατάστασης της εταιρείας, το οποίο θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας, δεν μπορεί να είναι κάτω των 40 τ.μ. για γιατρό, οδοντίατρο, κτηνίατρο, ψυχολόγο και 20 τ.μ. για όλα τα άλλα ελευθέρια επαγγέλματα που υπάγονται στο αντικειμενικό σύστημα. Δηλαδή, ενώ στην περίπτωση ατομικής άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος ορίζεται κατώτατο όριο εμβαδού επιλεκτικά για ορισμένους ελευθέρους επαγγελματίες (γιατρούς, δικηγόρους κλπ.), στην περίπτωση συμμετοχής σε εταιρεία ελεύθερων επαγγελματιών ορίζεται κατώτατο όριο εμβαδού για όλους τους ελευθέρους επαγγελματίες χωρίς καμία εξαίρεση.

Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος θα ληφθούν υπόψη εκτός από τη μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης και τα άλλα κριτήρια που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος σε περίπτωση άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος ατομικώς, δηλαδή η επαγγελματική αμοιβή, η προσαύξηση με βάση τα έτη άσκησης του επαγγέλματος κλπ. Σε περίπτωση συμμετοχής του ελεύθερου επαγγελματία σε εταιρείες με διάφορο αντικείμενο εργασιών θα ληφθούν υπόψη τα κριτήρια με τα οποία προκύπτει το μεγαλύτερο ελάχιστο εισόδημα. Δηλαδή, αν ο ελεύθερος επαγγελματίας συμμετέχει σε δύο ή περισσότερες εταιρείες με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών, θα προσδιορισθεί ελάχιστο εισόδημα για όλες τις εταιρείες και ως ελάχιστο εισόδημα θα ληφθεί το ελάχιστο εισόδημα της εταιρείας για την οποία προέκυψε το μεγαλύτερο ποσό. Το εισόδημα αυτό θα συ-

γκριθεί με το άθροισμα των εισοδημάτων που απέκτησε από τη συμμετοχή του σε όλες τις εταιρίες και, αν είναι μεγαλύτερο, αυτό θα υπαχθεί σε φόρο.

Από το ελάχιστο εισόδημα που θα προκύψει με την πιο πάνω διαδικασία, θα αφαιρεθεί το εισόδημα που αποκτήθηκε από την εταιρεία με το μεγαλύτερο ελάχιστο εισόδημα, μειούμενο αυτό το ποσό με το ποσό του φόρου που βεβαιώθηκε σε βάρος της εταιρείας (συντελεστής 35%).

Β΄ Περίπτωση: Ατομική άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος και συμμετοχή σε εταιρεία ελεύθερων επαγγελματιών

Στο εδάφιο 1 της παρ. 12 άρθρου 2 Ν.2214/1994 ορίζεται ότι το ελάχιστο εισόδημα ελεύθερου επαγγελματία ο οποίος ασκεί το επάγγελμα ατομικώς και συμμετέχει σε μία ή περισσότερες εταιρίες ελεύθερων επαγγελματιών δεν μπορεί να είναι κατώτερο του ελάχιστου εισοδήματος το οποίο προκύπτει για την ατομική άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος. Δηλαδή, αν το άθροισμα του δηλούμενου καθαρού εισοδήματος που προκύπτει ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων και του καθαρού εισοδήματος που προκύπτει από τη συμμετοχή σε εταιρεία ή εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών είναι μεγαλύτερο από το ελάχιστο εισόδημα το οποίο προσδιορίζεται με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων για την ατομική άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, ως υποκείμενο σε φόρο εισόδημα θα ληφθεί το άθροισμα των εισοδημάτων από την ατομική άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος και από τη συμμετοχή στην εταιρεία.

Αντίθετα αν το άθροισμα των πιο πάνω εισοδημάτων είναι μικρότερο του ελάχιστου εισοδήματος που προκύπτει με την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων για την ατομική άσκηση του επαγγέλματος, τότε σε φόρο θα υπαχθεί το ελάχιστο εισόδημα. Στην περίπτωση αυτή από το ελάχιστο εισόδημα αφαιρείται το ποσό του εισοδήματος που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρεία, το οποίο φορολογήθηκε στο όνομά της.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ *Σήμανε η ώρα της φοροδιαφυγής ;*

Κάθε σύστημα φορολογικής πολιτικής έχει τα υπέρ του και τα κατά του. Για τον προσδιορισμό ελαχίστου καθαρού εισοδήματος όμως, που εισάγεται φέτος για πρώτη φορά, οι συζητήσεις και οι αντιδράσεις είναι αρκετές. Τώρα φαίνεται ότι τα αντικειμενικά κριτήρια σε ορισμένα πράγματα πέτυχαν τον σκοπό τους, αλλά το κράτος για πρώτη φορά έκανε σαφές το εξής πράγμα: την αδυναμία του να περιορίσει την φοροδιαφυγή, κάτι που θα εκθέσουμε εκτενώς παρακάτω.

Επίσης ένα πρόβλημα που δεν συζητήθηκε καν και είναι σοβαρό είναι το εξής. Το κράτος στην προσπάθειά του να αντλήσει χρήματα στα δημόσια ταμεία, ακολουθώντας την συγκεκριμένη φορολογική πολιτική, κατέστησε τα δεδομένα των βιβλίων των επιχειρήσεων αναληθή. Αυτό είναι πρόβλημα ηθικό γιατί ούτε λίγο ούτε πολύ μέσω αυτού του συστήματος ασκεί φορολογική πολιτική κατ' εκτίμηση. Και ένα εύλογο ερώτημα είναι το εξής. *Στις επιχειρήσεις που ο αντικειμενικός προσδιορισμός ελαχίστου εισοδήματος ξεπερνά κατά πολύ το ύψος του εισοδήματος που προέκυπτε μέσω του παλαιού συστήματος θα τολμήσει να θεωρήσει τα βιβλία ανεπαρκή εάν ο φορολογούμενος δεν δικαιωθεί με δικαστική απόφαση;* *

*** Αρκετές επιχειρήσεις έχουν ήδη προσφύγει στην δικαιοσύνη θεωρώντας το ποσό φόρου που καλούνται να εισφέρουν ως υπέρογκο.**

Όμως ας δούμε τα πράγματα με τη γλώσσα των αριθμών. Τα αντικειμενικά κριτήρια πέτυχαν έναν διπλό στόχο. Αφενός έφεραν στα δημόσια ταμεία ένα ποσό που με έγκυρες εκτιμήσεις ανέρχεται στα 150 δις. Αφετέρου έκαναν δικαιότερη την κατανομή των φορολογικών βαρών. Υπολογίζεται ότι οι μισθωτοί φέτος πλήρωσαν το 40,5% του συνολικού φόρου έναντι του 44,1% πέρυσι. Οι έμποροι - βιοτέχνες το 25,2% έναντι 20,5% πέρυσι και οι ελεύθεροι επαγγελματίες το 13% έναντι 12,3% πέρυσι. Βέβαια οι αριθμοί δεν μιλούν πάντα την γλώσσα της αλήθειας και δεν αποδίδουν συμπέρασμα φορολογικής δικαιοσύνης, κάτι που θα αποδείξουμε παρακάτω με πραγματικά παραδείγματα επιχειρήσεων. Όμως δεν παραγνωρίζουμε ότι έγινε ένα βήμα για την βελτίωση του άδικου φορολογικού συστήματος. Ένα βήμα που είχε και ένα όφελος για τους μισθωτούς που από το 1990 και μετά σηκώνουν μαζί με τους συνταξιούχους πάνω από το 55% του συνόλου των φόρων. Φέτος εμφανίστηκε μια αύξηση στο μέσο εισόδημα τους περίπου 10%, ο δε φόρος που πλήρωσαν 11% (ρυθμός πληθωρισμού 11%). Έτσι τουλάχιστον δεν επιδεινώθηκε περαιτέρω η κατάσταση τους.

Η ουσία όμως της επιβολής των αντικειμενικών κριτηρίων έδειξε ότι σε έλεγχο υπήχθησαν οι γνωστοί στις Δ.Ο.Υ επιτηδευματίες, ενώ

αντίθετα, όσοι συστηματικά φοροδιαφεύγουν δεν ελέγχθηκαν. Η γλώσσα των αριθμών σ' αυτήν την περίπτωση μας δίνει τα εξής δεδομένα:

α.) Για το οικονομικό έτος 1995 το μέσο φορολογητέο εισόδημα που δηλώθηκε από εμπόρους - βιοτέχνες και ελεύθερους επαγγελματίες ήταν 2507.000 έναντι 2.313.500 δρχ. πέρυσι. Δηλαδή αύξηση 7,7%.

β.) Το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν σε τιμές αγοράς όμως, αυξήθηκε κατά 12,7% φέτος. Συμπέρασμα: Η διαφορά των πέντε αυτών ποσοστιαίων μονάδων δείχνει ότι η φοροδιαφυγή όχι απλώς δεν περιορίστηκε αλλά και αυξήθηκε. Επομένως γεννάται εύλογα το ερώτημα: *είχαμε φέτος φορολογικό σύστημα δικαιότερο και αποδοτικότερο;*

Μάλλον η εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων δεν συνοδεύτηκε από δραστικό περιορισμό της φοροδιαφυγής. Επίσης αν αποδειχθεί ότι η εφαρμογή τους πλήττει κυρίως τις πιο αδύνατες επιχειρήσεις αναγκάζοντας τες να βάλουν «λουκέτο» θα έχουμε περισσότερα οφέλη ή ζημιά; Και εδώ πλέον μπαίνει το ζήτημα της φορολογικής δικαιοσύνης. Ένα δεδομένο όμως που δύσκολα κατανοείτε από τους εμπόρους είναι το εξής. Όταν αυξάνονται οι αντικειμενικές αξίες ακινήτων θα αυξηθεί εύλογα και η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης μιας επιχείρησης. Πως είναι δυνατόν μια απλή διοικητική ρύθμιση που ανεβάσει το ενοίκιο (σημαντική δαπάνη για την επιχείρηση) να μεταμορφώνεται και ως έσοδο της επιχείρησης;

Παράδειγμα 1ο

Ατομική επιχείρηση ή εταιρεία (Ο.Ε., Ε.Ε.) με κατάσταση επιφάνειας 60 τ.μ. ή 100 τ.μ. ή και 283 τ.μ. και μεγαλύτερο, που λειτουργεί πάνω από 3 χρόνια, στην οδό Αλικοκράτους (από Λυκούργου μέχρι Ευριπίδου), με αντικείμενο εργασιών εμπόριο γαλακτομικών προϊόντων γενικά, λιανικώς ή με οποιοδήποτε αντικείμενο εργασίας που ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι από 5% μέχρι 10%.

Τιμή Ζώνης	= 100.000
Συντελεστής εμπορικότητας	= 1,8
Μ.Σ.Κ.Κ.	= 6%

Προσδιορισμός ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος

Μισθωτική αξία	= 100.000 δρχ.χ6%χ60 τ.μ.=360.000
Εμπορική αμοιβή	= 1.700.000
Συντελεστής εμπορικότητας	= 1,20
Συντελεστής απόδοσης	= 1,15

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = (360.000+1.700.000)χ1,2χ1,15=2.842.800
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = 2.842.800 για 60 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = (600.000+1.700.000)χ1,2χ1,15=3.174.000
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. 3.174.000 για 100 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= (1.698.000 + 1.700.000) \times 1,2 \times 1,15 = 4.689.240$
 ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= 4.689.240$ για 283 τ.μ. και μεγαλύτερο

Παράδειγμα 2ο

Ατομική επιχείρηση με κατάσταση επιφάνειας 60 τ.μ. ή 100 τ.μ. ή και 141 τ.μ. και μεγαλύτερο, που λειτουργεί πάνω από 3 χρόνια, στην οδό Σταδίου (από Δραγατσανίου μέχρι Αιόλου), με αντικείμενο εργασιών εμπόριο ετοιμών ανδρικών ενδυμάτων, λιανικώς ή με οποιοδήποτε αντικείμενο εργασίας που ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι από 10% μέχρι 15%.

Κατάστημα Σταδίου

Τιμή Ζώνης $= 200.000$
 Συντελεστής εμπορικότητας $= 4$
 Μ.Σ.Κ.Κ. $= 15\%$

Προσδιορισμός ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος

Μισθωτική αξία $= 200.000 \text{ δρχ.} \times 6\% \times 60 \text{ τ.μ.} = 720.000$
 Εμπορική αμοιβή $= 1.700.000$
 Συντελεστής εμπορικότητας $= 1,60$
 Συντελεστής απόδοσης $= 1,30$

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= (720.000 + 1.700.000) \times 1,6 \times 1,3 = 5.033.600$
 Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= 5.033.600$ για 60 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= (1.200.000 + 1.700.000) \times 1,6 \times 1,3 = 6.032.000$
 Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= 6.032.000$ για 100 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= (1.692.000 + 1.700.000) \times 1,6 \times 1,3 = 7.055.360$
 ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= 7.055.360$ για 141 τ.μ. και μεγαλύτερο

Για τα 3 πρώτα χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος διαμορφώνεται ως εξής:

Μειώνεται κατά 30%

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= 5.033.600 - (5.033.600 \times 30\%) = 3.523.520$
 για 60 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= 6.032.000 - (6.032.000 \times 30\%) = 4.222.400$
 για 100 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $= 7.055.360 - (7.055.360 \times 30\%) = 4.938.752$
 για 141 τ.μ. και μεγαλύτερο

Παράδειγμα 3ο

Ατομική επιχείρηση με κατάσταση επιφάνειας 50 τ.μ. ή 100 τ.μ. ή και 270 τ.μ. και μεγαλύτερο, που λειτουργεί πάνω από 3 χρόνια, στην οδό Δημοσθένους στην Καλιθέα (από Σπάρτης μέχρι Σκρα), με αντικείμενο εργασιών εμπόριο ετοιμών ανδρικών ενδυμάτων, λιανικώς ή με

οποιοδήποτε αντικείμενο εργασίας που ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι από 10% μέχρι 15%.

Τιμή Ζώνης	= 105.000
Συντελεστής εμπορικότητας	= 1,9
Μ.Σ.Κ.Κ.	= 15%

Προσδιορισμός ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος

Μισθωτική αξία	= 105.000 δρχ.χ6%χ50 τ.μ.=315.000
Εμπορική αμοιβή	= 1.700.000
Συντελεστής εμπορικότητας	= 1,20
Συντελεστής απόδοσης	= 1,30

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $(315.000+1.700.000) \times 1,2 \times 1,3 = 3.143.000$
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = 3.143.000 για 50 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $(630.000+1.700.000) \times 1,2 \times 1,3 = 3.634.800$
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = 3.634.800 για 100 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $(1.700.000+1.700.000) \times 1,2 \times 1,3 = 5.304.000$
ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = 5.304.000 για 270τ.μ. και μεγαλύτερο .

Για τα 3 πρώτα χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος διαμορφώνεται ως εξής:

Μειώνεται κατά 30%

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $3.143.000 - (3.143.000 \times 30\%) = 2.200.100$
για 50 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $3.634.800 - (3.634.800 \times 30\%) = 2.544.360$
για 100 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $5.304.000 - (5.304.000 \times 30\%) = 3.712.800$
για 270 τ.μ. και μεγαλύτερο

Παράδειγμα 4ο

Ατομική επιχείρηση ή εταιρεία (Ο.Ε., Ε.Ε.) με αίθουσα επιφάνειας 60 τ.μ. ή 100 τ.μ. ή και 300 τ.μ. (σε όροφο) που λειτουργεί πάνω από 3 χρόνια, στην οδό Δουκ. Πλακεντίας στους Αμπελοκήπους και αντικείμενο εργασιών φροντιστήριο ξένων γλωσσών ή με οποιοδήποτε αντικείμενο εργασιών που αφορά εκπαίδευση (παροχή υπηρεσιών) που ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι από 30% μέχρι 40%.

Τιμή Ζώνης	= 115.000
Μ.Σ.Κ.Κ.	= 32%

Προσδιορισμός ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος

Μισθωτική αξία = $115.000 \text{ δρχ.} \times 6\% \times 60 \text{ τ.μ.} = 414.000$ η οποία μειώνεται με $(414.000 \times 30\%) = 124.200$ επειδή είναι σε όροφο και $(414.000 \times 50\%) = 207.000$ γιατί αφορά εκπαίδευση. Άρα

Μισθωτική αξία = $414.000 - 124.200 - 207.000 = 83.000$ δρχ.
Εμπορική αμοιβή = $1.700.000 + (1.700.000 \times 30\%) = 2.210.000$
Συντελεστής απόδοσης = 1,40

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $(83.000 + 2.210.000) \times 1,4 = 3.210.200$
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = 3.210.200 για 60 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $(138.000 + 2.210.000) \times 1,4 = 3.287.200$
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = 3.287.200 για 100 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $(414.000 + 2.210.000) \times 1,4 = 3.673.600$
ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = 3.673.600 για 300 τ.μ. και μεγαλύτερο

Για τα 3 πρώτα χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος διαμορφώνεται ως εξής:

Μειώνεται κατά 30%

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $3.210.200 - (3.210.200 \times 30\%) = 2.247.140$
για 60 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $3.287.200 - (3.287.200 \times 30\%) = 2.301.040$
για 100 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $3.673.600 - (3.673.600 \times 30\%) = 2.571.520$
για 300 τ.μ. και μεγαλύτερο

Παράδειγμα 5ο

Ατομική επιχείρηση με επιφάνειας 60 τ.μ. ή 100 τ.μ. ή και 250 τ.μ. (σε όροφο) που λειτουργεί πάνω από 3 χρόνια, στην οδό Θηβών στο Αιγάλεω με αντικείμενο εργασιών Γυμναστήριο αθλήσεως ή με οποιοδήποτε αντικείμενο εργασιών (παροχή υπηρεσιών) που ο Μ.Σ.Κ.Κ. είναι από 30% μέχρι 40%.

Τιμή Ζώνης = 80.000
Μ.Σ.Κ.Κ. = 30%

Προσδιορισμός ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος

Μισθωτική αξία = $80.000 \text{ δρχ.} \times 6\% \times 60 \text{ τ.μ.} = 414.000 -$
 $(414.000 \times 30\%) = 201.600$

Εμπορική αμοιβή = $1.700.000 + (1.700.000 \times 30\%) = 2.210.000$
Συντελεστής απόδοσης = 1,40

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $(201.600 + 2.210.000) \times 1,4 = 3.376.240$
Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = 3.376.240 για 60 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $(336.000 + 2.210.000) \times 1,4 = 3.564.400$

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. =3.564.400 για 100 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $(840.000+2.210.000)\times 1,4=4.270.000$
ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = 4.270.000 για 250 τ.μ.

Για τα 3 πρώτα χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος διαμορφώνεται ως εξής:

Μειώνεται κατά 30%

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $3.376.240-(3.376.240\times 30\%)=2.363.368$
για 60 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. = $3.564.400-(3.564.400\times 30\%)=2.495.080$
για 100 τ.μ.

Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδ. $43.270.000-(4.270.000\times 30\%)=2.989.000$
για 250 τ.μ. και μεγαλύτερο

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Αλλαγές στα αντικειμενικά κριτήρια που θα ισχύσουν για τον προσδιορισμό του Ε.Π.Κ.Ε. για το οικονομικό έτος 1997 (Ν. 2459/97).

(Συνοπτική παρουσίαση)

ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟ

Α. Εμπορικές Επιχειρήσεις

1. Για τις εμπορικές επιχειρήσεις (Αγορά - Πώληση Εμπ.- Βιοτεχνικές)

1. Εμπορική αμοιβή

Για το οικονομικό έτος 1997 το ποσό εμπορικής αμοιβής καθορίστηκε στο ποσό 2.100.000 (Διαταγή Υπ. Οικ. 1062661/1322/ΠΟΛ. 1171/30.5.1996).

2. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης

α. Για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας θα ληφθούν οι ίδιες τιμές ζώνης που ίσχυσαν και στο έτος 1995 για τον προσδιορισμό του Ε.Π.Κ.Ε.

β. Για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται ποσοστό 6,75% επί του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της τιμής ζώνης της περιοχής της επαγγελματικής εγκατάστασης, με τον αριθμό των τ.μ. της επιφάνειας της επαγγελματικής εγκατάστασης, ήτοι:

Μισθωτική αξία = (Τιμή ζώνης X αριθμό τ.μ. επιφάνειας επαγ. εγκατάστασης) X 6,75%

γ. Μειώσεις της μισθωτικής αξίας

Η ως άνω προσδιοριζόμενη μισθωτική αξία μειώνεται ως ακολούθως:

- Κατά ποσοστό 30%, όταν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται αποκλειστικά σε όροφο οικοδομής, πάνω από το ισόγειο.
- Κατά ποσοστό 30%, όταν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται τυφλή στοά.
- Κατά ποσοστό 50%, όταν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται αποκλειστικά σε υπόγειο οικοδομής.
- Κατά ποσοστό 75%, προκειμένου για αποθηκευτικό χώρο.

δ. Σε περίπτωση αλλαγής της επαγγελματικής εγκατάστασης κατά τη διάρκεια της χρήσης, λαμβάνεται υπόψη η μισθωτική αξία της εγκατάστασης που χρησιμοποιήθηκε κατά το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα αυτής.

ε. Όταν ως επαγγελματική στέγη της επιχείρησης χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογουμένου, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας δε μπορεί να υπερβαίνει το 60 τ.μ.

στ. Ανώτατο ποσό μισθωτικής αξίας 2.100.000 δρχ., λόγω αύξησης της εμπορικής αμοιβής.

3. Συντελεστής εμπορικότητας

Το άθροισμα εμπορική αμοιβή + μισθωτική αξία πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή εμπορικότητας.

Για τη χρήση 1996 θα ληφθεί ο ίδιος συντελεστής εμπορικότητας που χρησιμοποιήθηκε και για τον προδιορισμό του Ε.Π.Κ.Ε. του προηγούμενου έτους.

4. Συντελεστής απόδοσης

Το προκύπτει ως άνω εισόδημα, πολλαπλασιάζεται περαιτέρω με το συντελεστή απόδοσης. Ισχύει η ίδια κλίμακα, όπως διαμορφώθηκε με το Ν. 2390/1996.

<u>ΜΣΚΚ</u>	<u>Συντ. Απόδοσης</u>
Μέχρι 5%	1
Πάνω από 5% μέχρι 10%	1,15
Πάνω από 10% μέχρι 15%	1,30
Πάνω από 15% μέχρι 20%	1,40
Πάνω από 20%	1,50

Β. Για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών

1. Εμπορική αμοιβή

Για το οικονομικό έτος 1997 το ποσό της εμπορικής αμοιβής καθορίστηκε στο ποσό 2.730.000, ήτοι $2.100.000 + (2.100.000 \times 30\%) = 2.730.000$ (Διαταγή Υπ. Οικον. 1062661/1322/ΠΟΛ. 1171/30.5.1996).

Η ανωτέρω προσαύξηση κατά 30% δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, ήτοι για τις επιχειρήσεις αυτές η εμπορική αμοιβή ανέρχεται σε 2.100.000 δρχ.

2. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης

α. Ισχύουν τα ανωτέρω αναφερόμενα στις περιπτώσεις α', β', γ', δ' και ε'.

β. Σε περίπτωση συστέγασης επιχειρήσεων αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών, η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζομένων επιχειρήσεων. Σε κάθε άλλη περίπτωση συστέγασης επιχειρήσεων, λαμβάνεται ο χώρος που πραγματικά χρησιμοποιείται από κάθε συστεγαζόμενη επιχείρηση.

γ. Για τις επιχειρήσεις που εκμισθώνουν θαλάσσια ποδήλατα, ταξί θαλάσσης, ακνό, τζετ-σκι, σκάφη για θαλάσσια σπορ και συναφή είδη και ομπρέλλες, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπόψη επιφάνεια 60 τ.μ. (Άρθρο 7, παρ.2, Σχ.Ν.).

δ. Ανώτατο ποσό μισθωτικής αξίας δρχ. 2.730.000.

3. Συντελεστής απόδοσης

Το προκύπτει άθροισμα εμπορικής αμοιβής + μισθωτικής αξίας πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή απόδοσης.

Ισχύει η ίδια κλίμακα, όπως διαμορφώθηκε με το Ν. 2390/1996.

Ετσι, η κλίμακα υπολογισμού που ισχύει, είναι η ακόλουθη:

<u>ΜΣΚΚ</u>	<u>Συντ. Απόδοσης</u>
Μέχρι 20%	1
Πάνω από 20% μέχρι 30%	1,20
Πάνω από 30% μέχρι 40%	1,40
Πάνω από 40%	1,50

- Για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εκπαίδευσης

α. Η εμπορική αμοιβή δεν έχει προσαύξηση 30%, ήτοι για το οικονομικό έτος 1997 2.100.000 δρχ.

β. Η προσδιοριζόμενη μισθωτική αξία μειώνεται κατά 50%.

- Για τις επιχειρήσεις εκπαίδευσης οδηγών αυτοκινήτων για τη χρήση 1996 και μετά, το προσδιοριζόμενο Ε.Π.Κ.Ε. προσαυξάνεται κατά ποσοστό 10% για κάθε αυτοκίνητο πέραν από το πρώτο (Ν. 2390/1996).

Γ. Μικτές επιχειρήσεις

Κατ' αρχήν, προσδιορίζεται πρώτα η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης. Ως κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, θεωρείται εκείνη η δραστηριότητα στην οποία αντιστοιχούν τα περισσότερα ακαθάριστα έσοδα.

Με βάση την κρίση αυτή, προσδιορίζεται το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης για την κύρια δραστηριότητά της. Στη συνέχεια, το προσδιοριζόμενο αυτό ποσό καθαρού εισοδήματος προσαυξάνεται με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης:

Ακαθάριστα έσοδα δευτερεύουσας δραστηριότητας X 100

Συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης

Το ποσοστό, όμως, της προσαύξησης αυτής δε μπορεί να υπερβαίνει το ποσοστό 20%.

Δ. Επιχειρήσεις με Υποκαταστήματα

α. Υποκατάστημα με αντικείμενο την εμπορία

- Εμπορική αμοιβή $2.100.000 \times 50\% = 1.050.000$ δρχ.
- Ανώτατο ποσό μισθωτικής αξίας 2.100.000 δρχ.

β. Υποκατάστημα με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών

- Εμπορική αμοιβή $2.730.000 \times 50\% = 1.365.000$ δρχ.
- Ανώτατο ποσό μισθωτικής αξίας 2.730.000 δρχ.

Ε. Νέες επιχειρήσεις

Με τις ισχύουσες διατάξεις το Ε.Π.Κ.Ε. μειώνεται κατά 30% για τα 3 πρώτα χρόνια λειτουργίας της επιχείρησης. Για τον υπολογισμό της τριετίας, ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος.

Διευκρινίζεται ότι, για τον υπολογισμό της τριετίας λαμβάνονται υπόψη όλα τα έτη από την υποβολή της πρώτης δήλωσης έναρξης άσκησης επαγγέλματος. Επίσης, ως δήλωση έναρξης επαγγέλματος φυσικού προσώπου θεωρείται και η αναγραφή του ως μέλους στην υποβαλλόμενη δήλωση έναρξης νομικού προσώπου ή στη δήλωση μεταβολών αυτού.

Η μείωση του 30% με το Ν. 2390/1996 επεκτάθηκε και στις εξής περιπτώσεις:

α. Όταν ο φορολογούμενος αλλάζει επαγγελματική εγκατάσταση και μεταβληθεί το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης.

β. Όταν διακοπεί η δραστηριότητα και μεταγενέστερα υποβληθεί νέα δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος, με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών, σε διαφορετική επαγγελματική εγκατάσταση.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, για τον υπολογισμό της τριετίας, ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε τη δήλωση μεταβολών ή τη νέα δήλωση έναρξης άσκησης του επαγγέλματος.

Περαιτέρω, από το νόμο προβλέπεται ότι η μείωση κατά 30% του προσδιοριζόμενου ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος δεν ισχύει στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Αν δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης άσκησης επαγγέλματος ή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα, μετά την πάροδο εξαμήνου από την πραγματική έναρξη άσκησης του επαγγέλματος.

β. Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., αν και έχουν υποχρέωση τήρησης ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία.

γ. Για τις Ο.Ε. και Ε.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και τις κοινοπραξίες οι οποίες προέρχονται από τη λύση ή μετατροπή υφιστάμενης επιχείρησης, εφόσον μετέχει σε αυτές ένα τουλάχιστον μέλος από αυτά που μετείχαν στην επιχείρηση που λύθηκε ή μετατράπηκε ή όταν η νέα επιχείρηση λειτουργεί στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση με την επιχείρηση που λύθηκε ή μετατράπηκε.

δ. Για τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 13 έως και 15, του άρθρου 33, του Ν. 2238/1994, ήτοι:

- Στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα.
- Στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται καμπινγκ.
- Στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά ή φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ.
- Στις επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανωδίων λιανοπωλητών ή λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές.

ΣΤ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και μισθωτές υπηρεσίες.

Με την παρ. 3, του άρθρου 7, του Σχ. Νόμου, ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος, εκτός από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις που προέρχεται από την άσκηση της ατομικής επιχείρησής του, δηλώνει και εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το Ε.Π.Κ.Ε. περιορίζεται κατά ποσοστό 50%. Το άθροισμα, όμως, του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του υπολοίπου, μετά τον περιορισμό αυτό του Ε.Π.Κ.Ε., δεν μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει από

τα αντικειμενικά κριτήρια, με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 12, του άρθρου 33, του Ν. 2238/1994.

Η. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερο επάγγελμα

Με την παρ. 3, του άρθρου 7, του Σχ. Νόμου, ορίζεται ότι αν ο φορολογούμενος δηλώνει εισοδήματα από εμπορική επιχείρηση και ελεύθερο επάγγελμα, ως Ε.Π.Κ.Ε., για τις δραστηριότητες αυτές, λαμβάνεται το ελάχιστο ποσό της δραστηριότητας με το μεγαλύτερο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων (άρθρων 33 και 51, Ν. 2238/1994) προσαυξημένο με το 50% του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος της άλλης δραστηριότητας.

Θ. Έναρξη ή διακοπή εργασιών μέσα στη χρήση

Με τις ισχύουσες διατάξεις ορίζεται ότι η επιζήτηση έκανε έναρξη λειτουργίας ή διακοπή εργασιών της μέσα στην κρινόμενη διαχειριστική χρήση, το Ε.Π.Κ.Ε. περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες λειτουργίας της επιχείρησης. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 15 ημερών, λογίζεται ολόκληρος μήνας.

Με την παρ. 5, του άρθρου 7, του Σχ. Νόμου, επεκτείνεται ο περιορισμός του Ε.Π.Κ.Ε. ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας και στις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια ή διαμερίσματα, κάμπινγκ και αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, όταν η επιχείρηση έκανε έναρξη ή παύση εργασιών μέσα στο έτος.

ΤΜΗΜΑ ΔΕΥΤΕΡΟ

Επιχειρήσεις υπαγόμενες σε κατ' αποκοπή ελάχιστο εισόδημα.

Με την αρ. 1125973/2330/ΠΟΛ. 1301/21.11.1996 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, αναπροσαρμόστηκαν τα ποσά των επιχειρήσεων που υπάγονται σε κατ' αποκοπή ελάχιστο εισόδημα ως ακολούθως:

α. Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια, από 165.000 δρχ. σε 178.000 δρχ. ετησίως κατά δωμάτιο.

β. Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα διαμερίσματα, ως ακολούθως:

- Για κάθε μονόχωρο (STUDIO) διαμέρισμα, από 225.000 σε 243.000 δρχ.
- Για κάθε δίχωρο διαμέρισμα, από 350.000 σε 378.000 δρχ.
- Για κάθε τρίχωρο διαμέρισμα, από 550.000 σε 594.000 δρχ.

Με την παρ. 4, του άρθρου 7, του Σχ. Νόμου, ορίζεται ότι αν η επιχείρηση εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων επιπλωμένων δωματίων και διαμερισμάτων, ασχολείται παράλληλα μέσα στον ενιαίο χώρο του οικοπέδου που βρίσκονται αυτά και με την εκμετάλλευση Σνακ - Μπάρ ή Καφέ - Μπάρ, το Ε.Π.Κ.Ε. των ενοικιαζομένων δωματίων ή διαμερισμάτων προαυξάνεται κατά ποσοστό 30%. Η προσαύξηση, όμως, αυτή δε μπορεί να υπερβεί το Ε.Π.Κ.Ε. που προσδιορίζεται για το Σνακ - Μπάρ ή Καφέ - Μπαρ.

Επίσης, με την παρ. 11, του άρθρου 7, του Σχ. Νόμου, προβλέπεται ότι, για τη διαχειριστική χρήση 1996, εξαιρούνται από τα αντικειμενικά κριτήρια οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια ή διαμερίσματα, εφόσον έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα όλες οι σχετικές δηλώσεις απόδοσης του φόρου προστιθέμενης αξίας του έτους αυτού και από αυτές προκύπτει ότι δεν πραγματοποιήθηκαν ακαθόριστα έσοδα από αυτές τις εκμεταλλεύσεις.

γ. Για επιχειρήσεις εκμετάλλευσης κάμπινγκ, από 55.000 δρχ. σε 59.000 δρχ., για κάθε θέση εγκατάστασης σκηνής ή τροχόσπιτου ή αυτοκινήτου, ετησίως.

δ. Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσεως, ως ακολούθως:

αα) Για αυτοκίνητα με άδεια κυκλοφορίας 100% και οδηγό τον ιδιοκτήτη, σε 3.565.000 δρχ.

ββ) Για αυτοκίνητα με άδεια κυκλοφορίας 100% και οδηγό τρίτο πρόσωπο, σε 2.970.000 δρχ.

γγ) Για αυτοκίνητα με άδεια κυκλοφορίας 50% και οδηγό τον ιδιοκτήτη, σε 2.860.000 δρχ.

δδ) Για αυτοκίνητα με άδεια κυκλοφορίας 50% και οδηγό τρίτο πρόσωπο, σε 2.155.000 δρχ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 1, του Ν. 2390/1996, προβλέπεται ότι τα ποσά 2.970.000 δρχ. και 2.155.000 δρχ., που αναφέρονται παραπάνω στις περιπτώσεις ββ' και δδ', εφαρμόζονται ανάλογα και

στους μη ιδιοκτήτες εκμεταλλευτές επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσεως.

Τα παραπάνω ποσά μειώνονται, προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, κατά ποσοστό 30% και για επιβατικά αυτοκίνητα που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 50.000 κατοίκους κατά ποσοστό 50%.

Προκειμένου για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται επιβατικά λεωφορεία μη ενταγμένα σε ΚΤΕΛ, τα ποσά της πεερίπτωσης δ' που αναφέρονται παραπάνω, προσαυξάνονται κατά 50% και αποτελούν το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων αυτών.

ε. Για επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, ως ακολούθως:

<u>Ωφέλιμο Φορτίο (τόνοι)</u>	<u>Με οδηγό Ιδιοκτ.</u>	<u>Με οδηγό τρίτο</u>
Μέχρι 5	2.625.000	1.794.000
Πάνω από 5 μέχρι 11	3.350.000	2.378.000
Πάνω από 11 μέχρι 16,5	4.064.000	2.875.000
Πάνω από 16,5	4.788.000	3.113.000

Τα παραπάνω ποσά μειώνονται κατά ποσοστό 20%, για τις επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους.

ΤΜΗΜΑ ΤΡΙΤΟ

Επιχειρήσεις υπαγόμενες σε καταβολή ορισμένου ποσού φόρου

α. Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου 90.000 δρχ. ετησίως. Εάν οι επιχειρήσεις αυτές έχουν την έδρα του σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, το ποσό αυτό ορίζεται σε 60.000 δρχ. ετησίως.

β. Σε επιχειρήσεις αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές, είτε διαθέτουν ίδια προϊόντα τρίτων, επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου φόρου 150.000 δρχ. ετησίως, εάν πρόκειται για επαγγελματίες πωλητές και 120.000 δρχ. ετησίως, εάν πρόκειται για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων.

- Εάν οι επιχειρήσεις αυτές έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό κάτω από 200.000 κατοίκους, το ποσό του φόρου αυτού ορίζεται σε 75.000 δρχ. ετησίως, εάν πρόκειται για επαγγελματίες πωλητές και σε 60.000 δρχ. ετησίως, εάν πρόκειται για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων.
- Ειδικά για παραγωγούς αγροτικών προϊόντων, εάν η άδεια εκδίδεται ή ανανεώνεται για χρονικό διάστημα μέχρι και έξι (6) μηνών, τα ανωτέρω ποσά καταβάλλονται στο μισό πριν από την έκδοση ή την ανανέωση της άδειας.

Περαιτέρω, για τις ανωτέρω επιχειρήσεις λιανοπωλητών, πρέκυψε το θέμα ποιο ποσό εισοδήματος θα συμπεριλάβουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που προέρχεται από αυτή τη δραστηριότητά τους.

Επί του θέματος αυτού, από το Υπουργείο Οικονομικών, με την αρ. 11130390/2461/ΠΟΛ.1316/6.12.1996 διαταγή του, έγιναν δεκτά τα κάτωθι:

α. Τα ποσά φόρου που οφείλουν να καταβάλλουν ετησίως οι λιανοπωλητές, αναγόμενα σε ετήσιο καθαρό εισόδημα, με βάση τη φορολογική κλίμακα του άρθρου 9, του Ν. 2238/1994, προσεγγίζουν στα παρακάτω ποσά καθαρού εισοδήματος:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φόρος λιανοπωλητών	Αντίστοιχο εισόδημα
30.000	1.600.000
50.000	2.000.000
60.000	2.200.000
75.000	2.500.000
90.000	2.600.000
100.000	2.700.000
120.000	2.800.000
150.000	3.000.000

β. Τα ποσά των 50.000 και 100.000 δρχ., που αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα, ισχύουν για τους λιανοπωλητές που κατέβαλλαν το φόρο έτους μέχρι 20.3.1996 με τις προϊσχύσασες διατάξεις.

γ. Το ποσό του εισοδήματος που αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που καταβλήθηκε από το φορολογούμενο, με βάση τον παραπάνω πίνακα,

θα γραφτεί από αυτόν στους κωδικούς 659-660 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1997. Τούτο, προκειμένου με το ποσό αυτό εισοδήματος ο φορολογούμενος να μειώσει την ετήσια δαπάνη διαβίωσης, με την οποία ενδέχεται να επιβαρύνεται στη συγκεκριμένη χρήση ή να επικαλεσθεί αυτό στο μέλλον για μείωση του τεκμηρίου ως κεφάλαιο που απαλασσόταν από το φόρο και δεν αναλώθηκε.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει παιδιά που συνοικούν μαζί του και τον βαρύνουν, τα παραπάνω ποσά εισοδήματος θα προσαυξάνονται κατά 150.000 δρχ. για κάθε παιδί.

Εξαιρέσεις από τα αντικειμενικά κριτήρια

Με την παράγραφο 16, του άρθρου 33, του Ν. 2238/1994, ορίζονται οι εξαιρέσεις από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος φορολογίας, είτε λόγω του αντικειμένου της δραστηριότητας των επιχειρήσεων, είτε λόγω του τόπου εγκατάστασης αυτών.

Συγκεκριμένα, η αντικειμενοποίηση της φορολογίας του εισοδήματος, που προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ. 1 έως και 12, του άρθρου 33, του Ν. 2238/1994, δεν ισχύει μετά το Ν. 2390/1996 και το άρθρο 7, του Σχ. Νόμου, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Για τα καθαρά κέρδη που αποκτούν οι δικαιούχοι από εκμετάλλευση θεάτρου, θεάτρου σκιών, κινηματογράφου, κυλικείου θεάτρου και κινηματογράφου, λεωφορείου ενταγμένου σε ΚΤΕΛ ή από παροχή υπηρεσιών αποκλειστικά στο Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και τα κρατικά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου με μίσθωση έργου ή από την παροχή υπηρεσιών με μίσθωση έργου αποκλειστικά προς ένα μόνο αντισυμβαλλόμενο, χωρίς να απασχολούν προσωπικό.

β) Για τα καθαρά κέρδη που αποκτούν οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών, καθώς και οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων του Δημοσίου, Δήμων και Κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και Ν.Π.Δ.Δ. γενικά.

γ) Για τα καθαρά κέρδη που αποκτούν:

- Οι παραγωγοί ή μεσίτες ασφαλειών ή συντονιστές ασφαλιστικών συμβούλων χωρίς επαγγελματική εγκατάσταση.
- Οι λογιστές ή φοροτέχνες ή σύμβουλοι επιχειρήσεων από την παρεπόμενη δραστηριότητα παραγωγού ή μεσίτη ασφαλειών ή εκμετάλλευσης φωτοαντιγραφικού μηχανήματος.
- Οι απασχολούμενοι στο σπίτι τους με φασόν, χωρίς να απασχολούν προσωπικό.
- Οι ντίλερ χωρίς επαγγελματική εγκατάσταση.
- Οι περιοδεύοντες αντιπρόσωποι (πλασιέ).
- Οι εκτελωνιστές.
- Οι επιχειρήσεις έκδοσης επαρχιακών εφημερίδων, εκτός ημερισίων και εβδομαδιαίων.
- Τα πρακτορεία εφημερίδων και περιοδικών.

- Οι εφημεριδοπώλες.
- Τα πρακτορεία ειδήσεων και λοιπού δημοσιογραφικού υλικού.
- Τα πρακτορεία λαχείων γενικά.
- Τα πρακτορεία ΠΡΟ-ΠΟ και ιπποδρομιακών στοιχημάτων.
- Οι πλανόδιοι μικροπωλητές λαχείων.

δ) Για επιχειρήσεις ή υποκαταστήματα αυτών που είναι εγκαταστημένα σε Δήμους, Κοινότητες ή οικισμούς με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους, εκτός αν οι Δήμοι ή οι Κοινότητες ή οι οικισμοί αυτοί έχουν χαρακτηρισθεί τουριστικοί τόποι, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκαταστημένες σε παραλιακές περιοχές ή κατά μήκος των εθνικών οδών, εκτός αυτών που αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις α', β' και γ', δεν εξαιρούνται από τα αντικειμενικά κριτήρια.

- Ειδικά επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ελαιοτριβελιού, οι οποίες είναι εγκαταστημένες σε παραλιακές περιοχές ή τουριστικούς τόπους με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους, εξαιρούνται από τα αντικειμενικά κριτήρια (Άρθρο 1, Ν. 2390/1996).
- Ομοίως, επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους, εξαιρούνται από τα αντικειμενικά κριτήρια (Άρθρο 7, παρ. 6, Σχ. Νόμου).
- Για τις επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες σε μη παραλιακές περιοχές Δήμων, Κοινοτήτων ή οικισμών με πληθυσμό κάτω από 4.000 κατοίκους, που βρίσκονται σε νησιά που έχουν χαρακτηρισθεί τουριστικοί τόποι, το προσδιοριζόμενο ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος μειώνεται κατά ποσοστό 50% (Άρθρο 7, παρ. 6, Σχ. Νόμου).

ε) Για αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες.

στ) Για επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια, δηλαδή αυτές που, μέσα στην κρινόμενη διαχειριστική χρήση, δεν πραγματοποίησαν αγορές και πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών.

ζ) Για επιχειρήσεις που πραγματικά δε λειτούργησαν και μέχρι την έκδοση της απαιτούμενης σχετικής άδειας λειτουργίας από αρμόδια αρχή.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 22, του άρθρου 33, του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι τα αντικειμενικά κριτήρια (των παρ. 1 έως και 12) δεν εφαρμόζονται:

- Για ατομικές επιχειρήσεις που ασκούνται από άτομα ηλικίας άνω των 65 ετών, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ασκούν την επιχείρηση για μία συνεχή δεκαετία.
- Για τα άτομα που είναι τυφλοί και είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών της οικείας νομαρχίας ή είναι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας πάνω από 80%.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.3, του άρθρου 7, του Σχ. Νόμου, προβλέπεται μείωση κατά 20% του Ε.Π.Κ.Ε. για τους φορολογούμενους που ασκούν δραστηριότητα σε παραμεθόρια περιοχή.

ΤΜΗΜΑ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ

Για τους ελεύθερους επαγγελματίες οι κυριότερες μεταβολές που επήλθαν με το Ν. 2390/1996, με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 7, του Σχ. Νόμου και με την αναπροσαρμογή της επαγγελματικής αμοιβής, αναφορικά με τον προσδιορισμό του Ε.Π.Κ.Ε., είναι οι ακόλουθες:

1. Επαγγελματική αμοιβή

Με την αρ. 1125973/2330/ΠΟΛ.130/21.11.1996 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, αναπροσαρμόσθηκε η επαγγελματική αμοιβή των ελεύθερων επαγγελματιών, ως ακολούθως:

α. Για τους δικηγόρους, οδοντίατρους, κτηνιάτρους, ψυχολόγους, φυσιοθεραπευτές, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες και αναλυτές - προγραμματιστές, από 1.900.000 δρχ σε 2.000.000 δρχ.

β. Για τους ιατρούς και τους καλλιτέχνες ή τραγουδιστές κέντρων διασκέδασης, από 2.700.000 δρχ. σε 2.900.000 δρχ.

2. Μισθωτική αξία επαγγελματικής εγκατάστασης

α. Ως μισθωτική αξία λαμβάνεται ποσοστό 6,75% επί του ποσού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της τιμής ζώνης της περιοχής που βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση με τον αριθμό των τ.μ. της επιφάνειας της εγκατάστασης του ελεύθερου επαγγελματία, ήτοι:

Μισθωτική αξία = τιμή ζώνης περιοχής επαγ. εγκατάστασης X
αριθμό τ.μ. επιφάνειας X 6,75%.

Για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας της χρήσης 1996, θα ληφθούν οι ίδιες τιμές ζώνης που ίσχυσαν και στο προηγούμενο έτος 1995.

Για τις περιοχές που δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η κατώτερη τιμή ζώνης που ίσχυε για την πρωτεύουσα του νόμου, όπου ασκείται το επάγγελμα και στο προηγούμενο έτος 1995.

β. Όταν χρησιμοποιούν ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία τους, ως επιφάνεια που υπολογίζεται η μισθωτική αξία λαμβάνονται υπόψη 40 τ.μ. για τον ιατρό, οδοντίατρο και ψυχολόγο και 20 τ.μ. για τους λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες (κτηνιάτρους, φυσιοθεραπευτές, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες, αναλυτές - προγραμματιστές και δικηγόρους). Ειδικά για τους φυσιοθεραπευτές, προβλέπεται μείωση κατά ποσοστό 30% της μισθωτικής αξίας που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος, ανεξάρτητα που βρίσκεται η επαγγελματική τους εγκατάσταση.

γ. Όταν οι ελεύθεροι επαγγελματίες συστεγάζονται στην ίδια επαγγελματική εγκατάσταση, η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζομένων ελευθέρων επαγγελματιών. Στην περίπτωση αυτή, η αντιστιχούσα έκταση της επαγγελματικής εγκατάστασης δε μπορεί να είναι μικρότερη από 40 τ.μ. για τον ιατρό, οδοντίατρο, κτηνίατρο και ψυχολόγο και από 20 τ.μ. για το δικηγόρο.

Για τους λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες δεν τίθεται κατώτερο όριο τετραγωνικών μέτρων επιφανείας.

δ. Όταν αλλάξουν επαγγελματική εγκατάσταση μέσα στη χρήση, λαμβάνεται εκείνη που χρησιμοποιήθηκε το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

3. Η προβλεπόμενη από το νόμο προσαύξηση κατά 20% για όλες τις κλινικές ειδικότητες των ιατρών, μειώνεται σε 15%.

4. Για τους στρατιωτικούς ιατρούς, στρατιωτικούς οδοντίατρους και στρατιωτικούς κτηνιάτρους, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος μειώνεται περαιτέρω κατά ποσοστό 25% εφόσον αυτοί ασκούν το ελεύθερο επάγγελμά τους λιγότερο από πέντε (5) έτη στην ίδια πόλη. Η περιοχή της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας θεωρείται ως μία πόλη.

5. Για τους φυσιοθεραπευτές, τους οικονομολόγους, τους συμβούλους επιχειρήσεων, τους λογιστές ή φοροτέχνες και τους αναλυτές - προγραμματιστές, οι οποίοι δε διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση και δηλώνουν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το συνολικό δηλούμενο εισόδημα, που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος, δε μπορεί να είναι κατώτερο από αυτό που προκύπτει με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια.

6. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που είναι εγκατεστημένοι σε νησιά με πληθυσμό μέχρι 500 κατοίκους, εξαιρούνται των αντικειμενικών κριτηρίων.

7. Για τους καλλιτέχνες ή τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης, ο προσδιορισμός του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος, που θα ισχύσει για το οικονομικό έτος 1997, θα γίνει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 2, του Ν. 2390/1996. Ειδικότερα:

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ρητά πλέον ότι ο καλλιτέχνης και ο τραγουδιστής των κέντρων διασκέδασης υπάγεται στα αντικειμενικά κριτήρια, ανεξάρτητα από τη σχέση με την οποία παρέχει τις υπηρεσίες τους σε αυτά, δηλαδή ανεξάρτητα αν πρόκειται για μισθωτό συνδεδεμένο με τον εργοδότη του με σχέση μίσθωσης εργασίας (εισόδημα ΣΤ' κατηγορίας) ή αν πρόκειται για ελεύθερο επαγγελματία που παρέχει υπηρεσίες με μίσθωση έργου (εισόδημα Ζ' κατηγορίας) και εφόσον βέβαια στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Συνεπώς, για να προσδιοριστεί το εισόδημα του καλλιτέχνη ή τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης από την άσκηση του επαγγέλματός του, το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος συγκρίνεται με το συνολικό δηλούμενο εισόδημά του από την άσκηση του επαγγέλματός του με σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών σε κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια, συναυλίες, δίσκους κ.τ.λ.

Περαιτέρω, με τις νέες αυτές διατάξεις ορίζεται πλέον ρητά ότι στα αντικειμενικά κριτήρια υπάγονται επίσης και οι καλλιτέχνες ή τραγουδιστές οι οποίοι ασκούν το επάγγελμά τους σε χώρους αναψυκτηρίων ή συναυλίες, πράγμα το οποίο έχει γίνει ήδη δεκτό από τη Διοίκηση, κατά την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 2, του Ν. 2214/1994, με την 1122241/2246/Α0012/ΠΟΛ.1238/31.10.1994 εγκύκλιο διαταγή.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην έννοια του όρου καλλιτέχνης των κέντρων διασκέδασης, αναψυκτηρίων ή συναυλιών περιλαμβάνονται και οι λοιποί συντελεστές της παρουσίασης του έργου, όπως π.χ. πα-

ρουσιαστές, χορευτές, μέλη μπαλέτων, μίμοι κ.τ.λ., εκτός των μουσικών των ορχηστρών.

Τέλος, όσον αφορά τον τρόπο υπολογισμού αυτού του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος του καλλιτέχνη ή τραγουδιστών κέντρων διασκέδασης, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι το εισόδημα αυτό προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της επαγγελματικής αμοιβής με τους συντελεστές εμφάνισης (Σ.Ε.), δισκογραφίας (Σ.Δ.) και προβολής (Σ.Π.).

- Ως συντελεστής εμφάνισης ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των εμφανίσεων του καλλιτέχνη ή τραγουδιστή στα κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες και παρανομαστή τον αριθμό τριακόσια (330)

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

- Ως συντελεστής δισκογραφίας ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή τον αριθμό των διατεθέντων στην αγορά δίσκων, κασσετών και λοιπών συναφών, μειωμένου όμως κατά τον αριθμό χίλια πεντακόσια (1.500) και παρανομαστή τον αριθμό τριάντα χιλιάδες (30.000)

$$(1 + \frac{\text{αριθμός διατεθέντων δίσκων, κασσετών και λοιπών συναφών} - 1.500}{30.000})$$

- Ως συντελεστής προβολής ορίζεται η μονάδα προσαυξημένη με κλάσμα που έχει αριθμητή το γινόμενο του αριθμού εμφανίσεων στα κέντρα διασκέδασης, αναψυκτήρια ή συναυλίες με τον αριθμό των διατεθέντων δίσκων, κασσετών και λοιπών συναφών και παρανομαστή το διπλάσιο ποσό της επαγγελματικής αμοιβής

$$(1 + \frac{\text{αριθμ. εμφαν.} \times \text{αριθμ. διατεθέντων δίσκων, κασσετών \& λοιπών συναφών}}{\text{επαγγελματική αμοιβή} \times 2})$$

Ειδικότερα, η εμφάνιση του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή σε:

α) Κάθε συναυλία προσμετράται με τρεις (3) εμφανίσεις.

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

Τονίζεται ότι ως αριθμός δίσκων κ.τ.λ., για τον προσδιορισμό του συντελεστή δισκογραφίας και του συντελεστή προβολής, λαμβάνεται υπόψη όχι το άθροισμα των δίσκων κ.τ.λ. που κυκλοφόρησε ο τραγουδιστής ή καλλιτέχνης κατά το έτος φορολογίας και το αμέσως προηγούμενο έτος, αλλά ο μέσος όρος αυτών που διατέθηκαν στην αγορά τα έτη αυτά, ενώ ως αριθμός εμφανίσεων λαμβάνεται ο αριθμός των εμφανίσεων που πραγματοποίησε ο καλλιτέχνης ή τραγουδιστής στα κέντρα διασκέδασης, τα αναψυκτήρια ή σε συναυλίες κατά το έτος φορολογίας. Περαιτέρω, με τις νέες αυτές διατάξεις, προβλέπεται ότι, εξαιρετικά, στις περιπτώσεις που καλλιτέχνες ή τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης έχουν πραγματοποιήσει μέχρι και σαράντα εμφανίσεις και παράλληλα ο αριθμός των διατεθέντων στην αγορά δίσκων,

κασσετών και λοιπών συναφών είναι μέχρι 1.500, τότε το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος είναι ίσο με την επαγγελματική αμοιβή. Για την εφαρμογή αυτής της εξαίρεσης, απαιτείται η αθροιστική ύπαρξη και των δύο παραπάνω προϋποθέσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΛΟΓΙΣΤΗΣ, ΤΕΥΧΟΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ 1995
2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ
3. ΒΗΜΑ ΤΗΣ ΚΥΡΙΑΚΗΣ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΗΣ 1995
4. ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΥΠ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
5. ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ, (ΤΕΥΧΟΣ 1ο) 16/9/1994
6. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΝΤ. ΣΙΩΜΟΠΟΥΛΟΣ