

PL 2000 0639

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ  
ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ  
ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ  
ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΚΑΙ ΑΝΕΠΑΡΚΗ ΒΙΒΛΙΑ**



**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ**

ΑΝΔΡΕΑΣ ΤΣΙΜΠΛΗΣ

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ**

ΑΝΤΩΝΙΑ ΤΣΟΛΕΝΟΥ

ΔΗΡΩΝ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΙΟΥ

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 1999**

**Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**  
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ  
Αριθμ. Εισαγωγής -

# ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ  
ΕΚΛΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ  
ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ  
ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΚΑΙ ΑΝΕΠΑΡΚΗ ΒΙΒΛΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ  
ΑΝΔΡΕΑΣ ΤΣΩΛΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ  
ΛΟΥΚΙΑ ΤΣΙΑΓΚΛΗ  
ΑΡΓΥΡΩ ΤΖΑΝΑΚΗ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΓΚΡΙΣΕΩΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

1. ....
2. ....
3. ....
4. ....

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	1
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	4
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄</b>	
<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>	<b>6</b>
1.1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ – ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	7
1.2. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ & ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ	8
1.3. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΥΠΟ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ	9
1.4. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΚΑΙ ΜΕ ΤΟΚΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ	10
1.5. ΑΚΥΡΩΣΗ ΠΡΑΞΗΣ Ή ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	10
1.6. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΚΑΙ ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ	11
1.7. ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	11
1.8. ΠΟΤΕ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ Η ΠΩΛΗΣΗ	12
1.9. ΠΩΛΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΗΚΗ	13
1.10 ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑ (Φ.Π.Α)	13
1.11 ΈΣΟΔΑ ΠΡΟΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΑ	14
1.12. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ & ΑΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ	14
1.13. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΚΒΣ	16

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄</b>	
<b>ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ Ή Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.</b>	<b>17</b>

ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

2.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	18
---	----

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄</b>	
<b>ΔΑΠΑΝΕΣ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>41</b>

ΔΑΠΑΝΕΣ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

3.1. ΠΟΙΕΣ ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	42
3.2. ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ. ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΕ ΑΛΛΗ ΧΡΗΣΗ ΠΡΟΠΛΗΡΩΜΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ	44
3.3. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε. ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	46
3.4. ΠΟΙΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΈΣΟΔΑ	49

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

3.5. ΕΞΟΔΑ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	52
3.5.1. Τι περιλαμβάνεται στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης	53
3.5.2. Ορισμός εξόδων πολυετούς απόσβεσης κατά το Γ.Λ.Σ.	53
3.5.3. Τόκοι δανείων και πιστώσεων προπαραγωγικού σταδίου με τον αναπτυξιακό νόμο 4171/1961	56
3.5.4. Δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης παγίων στοιχείων	56

3.5.5. Έξοδα βελτίωσης παγίων όταν αυτά έχουν αποσβεστεί ολοσχερώς	57
3.6. ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ	58
3.6.1. Έννοια δαπανών συντήρησης, επισκευής, βελτίωσης παγίων στοιχείων	58
3.5.2. Δαπάνες για συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών εγκατα- στάσεων, μηχανημάτων και αυτ/των οχημάτων, από χρήσει που κλείνουν από 31-12-1996 και μετά	59
3.5.3. Ποσοστά αναγνώρισης δαπανών αυτ/των για συντήρηση, επισκευή κυκλοφορία και απόσβεση από χρήσεις που κλείνουν 31-12-1996 και μετά	61
3.7. ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	63
3.7.1. Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού	63
3.7.2. Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η μισθοδοσία του προσωπικού, αν δεν καταβληθούν ή βεβαιωθούν ή καταλογιστούν οι ασφαλιστικές εισφορές	65
3.7.3. Η αποζημίωση λόγω αποχώρησης υπαλλήλων από την επιχείρηση είναι παραγωγική δαπάνη, έστω και αν είναι μεγαλύτερη της νομίμου	65
3.7.4. Βοήθημα σε χήρα υπαλλήλου δημιουργεί κίνητρο παραγωγικότητας στο προσωπικό και θεωρείται έξοδο διαχείρισης	66
3.7.5. Καταβολή ποσού σε συνταξιούχους υπαλλήλους πέρα των συμβατικών υποχρεώσεων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση ως παραγωγική δαπάνη, γιατί δημιουργεί κίνητρο αποδοτικής συνεργασίας με το προσωπικό	66
3.8. ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	67
3.8.1. Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας	67

3.8.2. Για να χαρακτηριστούν τα έξοδα κίνησης, πρέπει να επιδειχθούν στον έλεγχο, πέραν των αποδείξεων δαπανών και δικαιολογητικά στοιχεία, ότι έλαβε χώρα η δαπάνη αυτή	71
3.8.3. Δαπάνες κίνησης σε υπαλλήλους δεν υπόκειται σε ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ. Ποσό κάλυψης αποσβέσεων, τελών κυκλοφορίας, ασφαλιστρών, συντηρήσεων αυτοκινήτων υπαλλήλων που χρησιμοποιούνται για λογαριασμό της εταιρείας	72
3.8.4. Έξοδα κίνησης και έξοδα ταξιδίων πωλητών για να αναγνωριστούν πρέπει να προκύπτει, ότι έγιναν για λογαριασμό της επιχείρησης και να υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά	72
3.8.5. Δαπάνες διατροφής υπαλλήλων που καταβλήθηκαν κατ' αποκοπή εάν καλύπτονταν με αποδείξεις δαπανών του ΚΒΣ, αναγνωρίζοντας προς έκπτωση μέχρι την ισχύ του ν. 2965/1992	73
<b>3.9. ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΝ</b>	
3.9.1. Δαπάνες διαφημίσεων	73
3.9.2. Τα έξοδα διαφήμισης δεν υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση εκτός αυτών που γίνονται στο προκαταρκτικό στάδιο λειτουργίας	74
3.9.3. Για να αναγνωρισθεί δαπάνη διαφημιστικών εντύπων, πρέπει να έχει καταβληθεί το τέλος διαφήμισης. Η καταβολή πρέπει να γίνει μέχρι την ημερομηνία που υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της συγκεκριμένης χρήσης	75
3.9.4. Δαπάνη διαφήμισης που έγινε στο εσωτερικό, θεωρείται ως παραγωγική δαπάνη εξ ολοκλήρου της ελληνικής επιχείρησης, έστω και αν εμμέσως ωφελούνται και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που παράγουν και πωλούν τα αγαθά αυτά	76

3.10. ΕΞΟΔΑ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ	76
3.10.1. Έξοδα φιλοξενίας και δεξιώσεων πελατών, αντιπροσώπων και τρίτων προσώπων εν γένει	76
3.10.2. Έξοδα κοινωνικής παράστασης και μικροδωρεές	77
3.11. ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	78
3.11.1. Βασική αρχή ύπαρξης δικαιολογητικών στοιχείων δαπανών κατά ΚΒΣ	78
3.11.2. Ποια στοιχεία προβλέπονται από τον ΚΒΣ και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως δικαιολογητικών εγγραφών	79
3.11.3. Έλεγχος δαπανών, σύμφωνα με έκθεση του ΟΟΣΑ. Γενικές παρατηρήσεις	82

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄**

<b>ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ-ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ-ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ- ΕΠΙΤΡΟΠΗ- ΑΠΟΡΡΗΤΟ – ΚΥΡΩΣΕΙΣ</b>	85
---	----

#### **ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

4.1. ΚΥΡΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗΣ ΔΥΝΑΜΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	86
4.1.1. Γενικές επισημάνσεις επί του κύρους των βιβλίων και των διατάξεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.	92
4.2. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΕΣ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΕΣ	94

#### **ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ**

4.3. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΚΡΙΘΟΥΝ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΩΣ ΑΝΕΠΑΡΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΗ ΕΓΚ. Κ.Β.Σ ΠΑΡ. 30.3.	98
4.3.1. Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών	101

4.3.2. Ανεπάρκεια παρελθουσών χρήσεων. Κρίση και με το νέο Κ.Β.Σ.	102
4.4. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΕΤΑΙ ΕΞΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ, ΓΙΑΤΙ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΔΥΝΑΜΙΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΝ	105

#### ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

4.5. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΓΙΑ ΝΑ ΚΡΙΘΟΥΝ ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ	113
4.5.1. Ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων	115
4.5.2. Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών	120

#### ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΥΡΟΥΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

4.6. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΑΡΑΠΟΜΠΗΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΚΑΙ ΚΡΙΣΗΣ ΑΠ' ΑΥΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ ΤΡΙΤΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΠΟΥ ΑΜΦΙΣΒΗΤΕΙΤΑΙ ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΟΥΣ	122
4.6.1. Σύσταση και λειτουργία διαφόρων Επιτροπών	124
4.6.2. Όροι λειτουργίας των Επιτροπών	124
4.7. ΑΠΟΡΡΗΤΟ	127
4.8. ΚΥΡΩΣΕΙΣ	128
4.9. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΞΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	135
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	141



## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η σημερινή οικονομική εξέλιξη δημιούργησε σειρά επιχειρήσεων κυρίως κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, οι οποίες καλύπτουν όλο το φάσμα των οικονομικών δραστηριοτήτων.

Η λογιστική ως εφαρμοσμένη επιστήμη απεικονίζει με ακρίβεια όλες τις οικονομικές πράξεις και την οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων, οι οποίες, κάτω απ' το διεθνή οξύ ανταγωνισμό, είναι υποχρεωμένες να αναπροσαρμόζονται συνεχώς προκειμένου ως επιβιώσουν.

Το δημόσιο ως «ουσιαστικός μέτοχος» εφόσον δικαιούται μέρος των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, με τη μορφή φόρου, έχει θέσει, μέσω της νομοθεσίας, κανόνες και προϋποθέσεις αναγνώρισης των επιχειρηματικών δαπανών-εξόδων, οι οποίοι κανόνες εάν δεν τηρηθούν, οι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Η μη αναγνώριση των δαπανών οδηγεί σε αύξηση του φορολογητέου αποτελέσματος, δηλαδή αναμορφώνονται για τη φορολογία τα κέρδη ή οι ζημιές.

Επειδή στη χώρα μας η φορολογική νομοθεσία είναι διάσπαρτη, πολύπλοκη και συνεχώς μεταβαλλόμενη, καθίσταται δύσκολο το έργο των υπευθύνων, κυρίως των οικονομικών τμημάτων των επιχειρήσεων, στην αντιμετώπιση

των φορολογικών τους θεμάτων. Εμείς προσπαθήσαμε να συγκεντρώσουμε όλα τα θέματα που αφορούν την αναγνώριση ή όχι των δαπανών των επιτηδευματιών, παραθέτοντας όλες τις σχετικές διατάξεις, οι οποίες εκτός απ' τη φορολογία εισοδήματος, βρίσκονται διάσπαρτες σε διάφορα νομοσχέδια, αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας και διοικητικές λύσεις.

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

Ειδικότερα η πτυχιακή εργασία διαιρείται σε τέσσερα κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αφορά τα ακαθάριστα έσοδα και επιχειρήσεων την έννοια και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Το δεύτερο κεφάλαιο αφορά το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων. Το τρίτο κεφάλαιο αφορά τις δαπάνες των επιχειρήσεων και πιο συγκεκριμένα περιλαμβάνει τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας οι οποίες σχετίζονται με την αναγνώριση ή όχι των επιμέρους δαπανών ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα και το τέταρτο κεφάλαιο αφορά την ανεπάρκεια και την ανακρίβεια των βιβλίων και τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης Γ' κατηγορίας, το κύρος, το απόρρητο των βιβλίων και στοιχείων καθώς επίσης

και τις κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση που τα βιβλία κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή.

Τελειώνοντας θέλουμε να πιστεύουμε πως με την εργασία αυτή συμβάλλαμε στη δημιουργία μιας ακόμα πηγής πληροφοριών σχετικά με το υπό διαπραγμάτευση θέμα και ενός βοηθήματος το οποίο θα φανεί χρήσιμο σε όλους όσους εφαρμόζουν τις φορολογικές διατάξεις.

Μεσολόγγι, Ιούνιος 1999

<b>ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ</b>
-----------------------

Ν.Π.Δ.Δ. :	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Γ.Λ.Σ.:	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Λ.:	Λογαριασμός
Φ.Π.Α.:	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Κ.Β.Σ.:	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Δ.Ο.Υ.:	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Σ.Σ.:	Σημείωση Συντάκτη
Σ.τ.Ε.:	Συμβούλιο της Επικρατείας
Εγκ. Κ.Β.Σ.:	Βασική Ερμηνευτική Εγκύκλιος Κ.Β.Σ.
Κ.Φ.Δ.:	Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας
Κ.Φ.Σ.:	Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων
Α.Υ.Ο.:	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Σ.Κ.Κ.:	Συντελεστής Καθαρού Κέρδους
Η/Υ:	Ηλεκτρονικός Υπολογιστής
παρ.:	παράγραφος
περ.:	περίπτωση
Α.Α.Π.:	Απόδειξη Λιανικής Πώλησης
Π.Ο.Λ.:	Πολυγραφημένη διαταγή της Διόικησης
Φ.Ε.Κ.:	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Ι.Κ.Α.:	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Ν.Δ.:	Νομοθετικό Διάταγμα
Α.Ε.:	Ανώνυμη Εταιρεία

Ο.Ε.:	Ομόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Ε.:	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Π.Ε.:	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Α.Κ.:	Αστικός Κώδικας
Δ.Α.:	Δελτίο Αποστολής
Τ.Π.Υ.:	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών
Α.Π.Υ.:	Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών
Ε.Ι.Χ.:	Επιβατικό Ιδιωτικής Χρήσης

# *ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'*

## *ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ*

<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ</b>
--

**1.1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ – ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.Δ. 3323/1955 και το άρθρο 8 του Ν.Δ. 3843/58, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις εμπορικές συναλλαγές. Ειδικότερα ακαθάριστα έσοδα είναι:

α. το τίμημα των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν οριστικά, προκειμένου για επιχειρήσεις που αντικείμενο των εργασιών τους είναι η πώληση εμπορευμάτων ή πρώτων υλών αυτοσίων όπως αγοράστηκαν ή μετά από προηγούμενη επεξεργασία.

β. το σύνολο των αμοιβών από παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν οριστικά, προκειμένου για επιχειρήσεις που αντικείμενο εργασιών τους είναι η προς τρίτους παροχή υπηρεσιών εν γένει, δηλαδή το σύνολο από τόκους, συναλλαγματικές διαφορές, προεξοφλήματα, προμήθειες κ.τ.λ.

γ. το σύνολο του τιμήματος πώλησης και των αμοιβών από παροχή υπηρεσιών, προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν έσοδα από τις παραπάνω περιπτώσεις.

Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όχι μικρά αλλά καθαρά, δηλαδή μειωμένα κατά την αξία των εμπορευμάτων που επεστράφησαν και κατά τις εκπτώσεις που χορηγήθηκαν στους αγορασιές. Συνεπώς για να καθοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα, θα ληφθούν υπόψη όχι οι μικτές αλλά οι καθαρές πωλήσεις.

## **1.2. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ**

Τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι απαλλαγμένα από οποιοδήποτε αρνητικό στοιχείο που μειώνει την αξία τους. Συνεπώς ως ακαθάριστα έσοδα θα λαμβάνεται το καθαρό προϊόν από την πώληση εμπορευμάτων ή την παροχή υπηρεσιών, δηλαδή τα έσοδα που απομένουν αφού προηγουμένως αφαιρεθούν απ' αυτά οι τυχόν προς τους αγορασιές χορηγούμενες εκπτώσεις καθώς και η αξία των εμπορευμάτων που τυχόν επιστρέφονται. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται, σύμφωνα με ισχύοντα στη λογιστική στη χρέωση του λογαριασμού της εκμετάλλευσης, δηλαδή σε χρέωση των εμπορευμάτων, περιορίζοντας ανάλογα τα ακαθάριστα έσοδα.

Αμφισβήτηση γεννήθηκε σχετικά με τις εκπτώσεις που χορηγούνται στους αγορασιές, εάν δηλαδή θα πρέπει αυτές



να αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, οποτεδήποτε και αν χορηγηθούν, έστω και εκ των υστέρων ή μόνο εφ' όσον αυτές αναγράφονται εκ των' προτέρων στο τιμολόγιο. Κατά την επικρατούσα αντίληψη, όταν παρέχεται η έκπτωση και σε οποιοδήποτε χρονικό στάδιο, δεν πάύει να αποτελεί μείωση τις τιμής που αρχικά είχε συμφωνηθεί και το ποσό της μειώνει αντίστοιχα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

### **1.3. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΥΠΟ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ**

Ιδιαίτερη κατηγορία εκπτώσεις την οποία προβλέπει το Ελληνικό Λογιστική Σχέδιο είναι οι εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό. Τις εκπτώσεις αυτές δικαιούνται οι πελάτες της επιχείρησης των οποίων όμως κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, δεν είναι γνωστό το ακρίβές ποσό. Οι εκπτώσεις αυτές θα οριστικοποιηθούν κατά την επόμενη χρήση, οπότε θα μεταφερθούν σε πίστωση των δικαιούχων πελατών.

#### 1.4. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ ΚΑΙ ΜΕ ΤΟΚΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΘΥΣΤΕΡΗΣΗ

Όταν οι πωλήσεις γίνονται με πίστωση, στις σχετικές συμβάσεις και τιμολόγια αναγράφονται, μόνο το τίμημα που συμφωνήθηκε χωρίς να καθορίζονται οι τόκοι που οφείλονται για την καθυστέρηση στην εξόφληση του τιμήματος. Σ' αυτή την περίπτωση θα φορολογηθεί ολόκληρο το τίμημα της πώλησης κατά το έτος που συνομολογήθηκε η σύμβαση της πώλησης χωρίς να αφαιρεθούν από αυτό οι μη δεδουλευμένοι τόκοι που αντιστοιχούν στις οφειλόμενες δόσεις.

#### 1.5. ΑΚΥΡΩΣΗ ΠΡΑΞΗΣ Ή ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ

Σε περίπτωση που ακυρώνεται μια πράξη ή μια συναλλαγή, το ποσό της θα πρέπει να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα για να μην υπαχθεί σε φορολογία το ποσό εισοδήματος που δεν έχει πραγματοποιηθεί.

## **1.6. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΚΑΙ ΜΕ ΠΙΣΤΩΣΗ**

Για να θεωρηθεί η πώληση ως ακαθάριστο έσοδο, δεν απαιτείται να έχει γίνει σε μετρητά. Και η πώληση με πίστωση θεωρείται τέλεια πώληση και τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται απ' αυτή υπόκεινται σε φόρο.

## **1.7. ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Τόσο από τη θεωρία όσο και από τη νομολογία προκύπτει ότι ο χρόνος κτήσης των εσόδων είναι εκείνος κατά τον οποίο πραγματοποιείται η πώληση, ο οποίος συμπίπτει με την παράδοση του εμπορεύματος στον αγοραστή, άσχετα αν το τίμημα εισπράχθηκε ή όχι.

Ως βάση υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων λαμβάνεται το συμφωνηθέν τίμημα και όχι εκείνο που θα μπορούσε να απαιτήσει η επιχείρηση με βάση την αντικειμενική αξία των αγαθών ή υπηρεσιών και το οποίο αυτό το τελευταίο τίμημα δυνατόν να είναι μεγαλύτερο από το αντάλλαγμα που συμφωνήθηκε.

## **1.8. ΠΟΤΕ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ Η ΠΩΛΗΣΗ**

Το χρονικό σημείο κατά το οποίο η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη, αποτελεί ένα από τα πλέον λεπτά ζητήματα του δικαίου, της λογιστικής και της ιδιωτικής οικονομίας. Τρία είναι τα βασικά στάδια της συμβάσεως της πώλησης. Η κατάρτιση αυτής, η παράδοση του εμπορεύματος και η είσπραξη του τιμήματος. Ο χρόνος της πραγματοποίησης της πώλησης, πρέπει να καθορίζεται με εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων για να διαχωρίζονται τα αποτελέσματα (κέρδη και ζημιές) από την κάθε αγοραπωλησία και να καταλογίζονται αυτά στη χρήση στην οποία ανήκουν. Στην πρακτική των επιχειρήσεων συνιστάται να θεωρείται ως κριτήριο για την πραγματοποίηση της πώλησης και συνεπώς και του κέρδους το χρονικό σημείο κατά το οποίο λαμβάνει χώρα η παράδοση του εμπορεύματος στον αγοραστή με την προϋπόθεση ότι υπάρχει και η πρόθεση να μεταβιβασθεί η κυριότητα των εμπορευμάτων που παραδίδονται. Η πρόθεση αυτή είναι απαραίτητη για να αποκλειστεί η πώληση με παρακατάθεση, η πώληση με δοκιμή κ.τ.λ.

### **1.9. ΠΩΛΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΠΑΡΑΚΑΤΑΘΗΚΗ**

Η αξία των εμπορευμάτων που στέλνονται σε παρακαταθήκη δεν περιλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά το χρόνο της αποστολής τους, αλλά κατά τον χρόνο κατά τον οποίο θα πωληθούν τα εμπορεύματα αυτά στην κατανάλωση από εκείνο στον οποίο είχαν αποσταλεί (αντιπρόσωπο κ.τ.λ.).

### **1.10. ΈΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)**

Ο Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1642/86, δεν αποτελεί ούτε στοιχείο κόστους των αγαθών ούτε ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης. Ο Φ.Π.Α. μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό και αποδίδεται τελικά στο Δημόσιο. Συνεπώς έσοδο προερχόμενο από είσπραξη Φ.Π.Α. δεν περιλαμβάνεται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

### **1.11. ΈΣΟΔΑ ΠΡΟΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝΤΑ**

Με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων τα έσοδα που προεισπράχθηκαν ή προκαταβολές που έχουν ληφθεί έναντι μελλοντικών εσόδων, δεν θα θεωρούνται ως έσοδο της υπόλοιπης χρήσης, μέσα στην οποία εισπράχθηκαν, αλλά ως έσοδο των επόμενων χρήσεων στις οποίες αυτά ανήκουν και γίνονται απαιτητά.

### **1.12. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΚΑΙ ΑΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ**

Η επιχείρηση λόγω της ενιαίας διαχείρισης της περιουσίας της αναγκάζεται να περιλάβει στα ακαθάριστα έσοδά και το εισόδημα άλλων πηγών, τα οποία, όμως έχουν έκπτωση από το ποσό αυτό για να μην υποβληθούν σε διπλή φορολόγηση. Πιο συγκεκριμένα τέτοια εισοδήματα είναι, από οικοδομές, εδαφικές εκτάσεις και κινητές αξίες, τα οποία περιλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων τα οποία πρέπει να διαχωρίζονται και να εκπίπτουν από αυτά, να ανήκουν σε άλλες πηγές (Α, Β, Γ). Τα εισοδήματα αυτά θα περιληφθούν στο συνολικό εισόδημα του επιτηδευματία σαν εισόδημα της πηγής στην οποία ανήκουν και θα φορολογηθούν σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για την

κάθε πηγή εισοδήματος. Ωστόσο, έξοδα που γίνονται από την διαχείριση περιουσιακών στοιχείων από τα οποία προκύπτουν τα εισοδήματα των άλλων πηγών, δεν βαρύνουν το εισόδημα Δ' πηγής (εμπορικών επιχειρήσεων), αλλά το εισόδημα της πηγής Α.Β.Γ. κατά περίπτωση και ανήκουν σε αυτό.

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

**1.13. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ**  
**ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ**  
**ΚΒΣ**

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. προσδιορίζονται λογιστικά, δηλαδή με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα όλων των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την επιχείρηση και είναι δουλεμένες.

**Σημείωση:** Το ποσό των οφειλών που προέρχεται από τόκους υπερημερίας και αποτελεί ακαθάριστο έσοδο για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας ή και Β΄ κατηγορίας εφόσον αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης, την κάλυψη των οποίων έχει αναλάβει το Δημόσιο, κατανέμεται ισόποσα και φορολογείται στη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία αποκτήθηκε και στις επόμενες 4 διαχειριστικές περιόδους (Εγκ. Υπ. Οικ. 1046832/ΠΟΛ 1194/12-7-95).



# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄**

**ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

**ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄**

**ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ Ή Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ**

**ΤΟΥ Κ.Β.Σ.**

<b>ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ</b>
---

**2.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. καθώς και των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εφόσον αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

**Α)** Τών γενικών εξόδων διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται και:

**αα)** Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Επίσης, τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού

προσωπικού της επιχείρησης που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι τον τέταρτο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο ΙΚΑ ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Προκειμένου για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η διάταξη εφαρμόζεται στην περίπτωση που η συγγενική σχέση υπάρχει μεταξύ εργαζομένου και κάποιου από τα μέλη της εταιρίας, κοινοπραξίας ή κοινωνίας.

Κατ' εξαίρεση δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ κοινωνιών και κοινοπραξιών.

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

**γγ)** Η αξία των ακινήτων, που μεταβιβάζονται, καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από

τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

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

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

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς και σε οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.

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

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

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

Ειδικώς, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, λαμβάνονται υπόψη μόνον

εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα. Τα ποσά αυτών των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εφόσον υφίστανται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

ι) Το πρωτότυπο του παραστάτικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.

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

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

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

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών, που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτού του ποσού των δωρεών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής χρήσης.

δδ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η

χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα, μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων, εκπίπτουν κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ετήσιων ακαθάριστων αμοιβών ενός εκάστου των ως άνω ασφαλιζομένων και μέχρι ποσού ασφαλίστρων εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) δραχμών.

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

Β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων, που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια τετρακόσια (1.400) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητα τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

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

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

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

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

ΣΤ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών



υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992. Πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, δύνανται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1-1-1993 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

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

Εξαιρετικά, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών και μόνο κατά τις δύο συνεχείς χρήσεις που λήγουν μετά

τις 30 Δεκεμβρίου 1992, δύναται να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που έχουν αποκτήσει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1992, με οποιοδήποτε συντελεστή απόσβεσης προκρίνουν, υπό την προϋπόθεση ότι το σύνολο των αποσβέσεων αυτών των πάγιων στοιχείων δεν δύναται να υπερβεί το είκοσι τοις εκατό (20%) των καθαρών κερδών του μεταποιητικού κλάδου σε κάθε χρήση, όπως αυτά προκύπτουν πριν από τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών.

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

Η) Της ζημιάς που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα για τον υπολογισμό της ζημιάς αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

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

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

αα) Των επιστροφών ή εκπτώσεών

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

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

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501-503, 521-528, και 721-726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993-1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφονται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών. Το ποσό αυτό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της

επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) του συνολικού χρεωστικού υπόλοιπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, Δήμους ή Κοινότητες, Δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

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

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

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

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

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

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

ββ) Από λοιπές επιχειρήσεις:

- ι) στη μητρική τους, προκειμένου για θυγατρικές,
- ii) στο κεντρικό τους, προκειμένου για κατάστημα αλλοδαπής και
- iii) σε αλλοδαπή ή ημεδαπή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο, αναγνωρίζονται προς έκπτωση μέχρι ποσοστού τέσσερις τοις εκατό (4%) επί των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος και μη δυνάμενο το ποσό αυτό να υπερβεί τα εκατό εκατομμύρια (100.000.000) δραχμές ετησίως.

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

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

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

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

Για την έκπτωση των δικαιωμάτων και αποζημιώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, αρκεί η πίστωση αυτών στο όνομα του δικαιούχου, εφόσον έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις απόδοσης του

παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί σε αυτά, χωρίς να απαιτείται και η καταβολή τους.

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

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

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

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

ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων

και κοινοτήτων δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο βείσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

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

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

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

ιη) Τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης και γενικά των υπηρεσιών που προέρχονται στην επιχείρηση, από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλό ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου, εκπίπτουν από το εισόδημα της επιχείρησης αυτής, μόνο εάν και στο βαθμό που ωφελείται η ίδια από τη διενέργεια των δαπανών αυτών μέχρι ποσοστού πέντε τοις εκατό (5%) των αντίστοιχων δαπανών αυτής και για συνολικό ποσό μη δυνάμενο να υπερβεί τα είκοσι εκατομμύρια (20.000.000)



δραχμές. Για έκπτωση ποσών πέρα των ορίων αυτών απαιτείται προέγκριση της Επιτροπής.

2. Στις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεως β', γ', δ' και στ' αναγνωρίζεται, από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1997 έως και την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1999, έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες, λόγω της φύσεως τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, υπολογιζόμενη στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

Για τις επιχειρήσεις των κάτω περιπτώσεων α' και ε', η ως άνω έκπτωση υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι επτακόσια πενήντα εκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%), πάνω από επτακόσια πενήντα εκατομμύρια και μέχρι τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

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

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

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

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

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

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

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

Εξαιρετικά, για τις επιχειρήσεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων και για τις μεταφορικές

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

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

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

Σε περίπτωση αδυναμίας διαχωρισμού των καθαρών κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, τα κέρδη αυτά

υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των καθαρών κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

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

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

6. Η ζημιά των επιχειρήσεων οι οποίες αναφέρονται στις παραγράφους 4 και 5 που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στις παραγράφους

2,3 4 και 5, δε συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα κέρδη από τη συμμετοχή της σε άλλες επιχειρήσεις ή με τα εισοδήματα από άλλες πηγές. Η ζημιά αυτή μπορεί να μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πιο πάνω κλάδων της επιχείρησης στις πέντε (5) επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και σε αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στην περίπτωση των μικτών επιχειρήσεων, ο συμψηφισμός ενεργείται με τα κέρδη των κλάδων αυτών. Αν υπάρχει αδυναμία λογιστικού διαχωρισμού των κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε κλάδο.

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

α. Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη

φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

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

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

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

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

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

11. Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των εταιριών του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') επιτρέπεται να ενεργείται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεών τους έκπτωση έως και δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στην οικεία διαχειριστική χρήση. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης

για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

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

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

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

13. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.



# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄**

**ΔΑΠΑΝΕΣ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

**ΕΚΠΗΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ**

## ΔΑΠΑΝΕΣ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

### 3.1. ΠΟΙΕΣ ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

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

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική π.χ. η διπλή καταχώρηση μιας δαπάνης δεν είναι κατά το  $\frac{1}{2}$  πραγματική ή η καταχώρηση στα βιβλία μιας δαπάνης που δεν πραγματοποιήθηκε, δεν είναι πραγματική στο σύνολό της.

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

γιατί δεν συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, αλλά στην ικανοποίηση προσωπικών αναγκών, επιδιώξεων ή κοινωνικών υποχρεώσεών του.

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη του νόμου. Οι διατάξεις του Ν. 2234/94 (άρθρο 31) και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **3.2. ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ. ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΣΕ ΑΛΛΗ ΧΡΗΣΗ ΠΡΟΠΛΗΡΩΜΗ ΔΑΠΑΝΩΝ**

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

Οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίσταται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται:

Πολλές φορές οι επιχειρήσεις προπληρώνουν κάποια έξοδα, όπως συμβαίνει π.χ. με τα ενοίκια, όπου ο ιδιοκτήτης μπορεί να ζητήσει την καταβολή των ενοικίων του ενός χρόνου προκαταβολικά. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνει κατανομή της δαπάνης ανάλογα με τους μήνες που αντιστοιχούν σε κάθε χρήση και να επιβαρυνθούν οι χρήσεις με τα ενοίκια που τους αναλογούν. Δηλαδή, δεν ασκεί επίδραση το γεγονός του χρόνου πληρωμής ενός εξόδου ή αν αυτό οφείλεται, αλλά το χρονικό διάστημα στο οποίο αντιστοιχεί και καθίσταται αυτό δεδουλευμένο, οριστικό, βέβαιο και εκκαθαρισμένο.

Π.χ. την 1-7-97 καταβάλλονται ενοίκια 12 μηνών δρχ. 2.400.000 για το χρονικό διάστημα 1-7-97 έως 30-6-98.

Στα έξοδα θα μεταφερθούν για το χρονικό διάστημα 1-7-97 έως 31-12-97 1.200.000 δρχ. που στην επόμενη χρήση, για το διάστημα από 1-1-98 έως 30-6-98, 1.200.000 δρχ.

Εξαίρεση αποτελούν και εκπίπτουν στον χρόνο καταβολής οι δαπάνες:

- Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής προσωπικού
- Φόροι τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση
- Δικαιώματα ή αποζημιώσεις για χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, σημάτων, σχεδίων κ.τ.λ.

### 3.3. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε. ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΚΠΗΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

➤ Μη βέβαιες και μη εκκαθαρισμένες δαπάνες δεν εκπίπτονται

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

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

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

➤ Μη αναγνώριση δαπάνης, συνολικά ή εν μέρει, όταν η φορολογική αρχή με συγκεκριμένα στοιχεία αποδεικνύει, ότι η δαπάνη δεν πραγματοποιήθηκε ή δεν είναι παραγωγική εν όλω ή εν μέρει.

Με απόφαση του Σ.τ.Ε. 1293/1988 κρίθηκε ότι για να μην αναγνωρισθεί μια δαπάνη πρέπει η φορολογική αρχή να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι η δαπάνη, συνολικά

ή εν μέρει δεν πραγματοποιήθηκε ή δεν είχε χαρακτήρα παραγωγικής δαπάνης.

➤ Δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή και στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3735/1988 κρίθηκε ότι δεν επιτρέπεται στο φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα κατά τη συγκεκριμένη εκάστοτε περίπτωση, και το προσήκον μέτρο των δαπανών των επιχειρήσεων.

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

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

**Σ.Σ.:** Οι εκπτώσεις για να αναγνωριστούν σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, πρέπει να συντρέχουν ειδικοί λόγοι χορήγησής τους, οι οποίοι να καθιστούν βεβαία και εκκαθαρισμένη την έκπτωση σε μεταγενέστερο χρόνο από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, γιατί διαφορετικά παρέχεται η ευχέρεια στην επιχείρηση να επηρεάζει και διαμορφώνει κατά το δοκούν τα αποτελέσματα των χρήσεων, κάτι που αντιβαίνει στις βασικές αρχές της αυτοτέλειας

των χρήσεων, αλλά και της σύνταξης ειδικρινούς ισολογισμού για την εμφάνιση των αποτελεσμάτων της.

➤ Εκπτώσεις για προηγούμενη διαχειριστική χρήση.

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

➤ Εκπτώσεις που χορηγούνται σε επόμενη χρήση αναγνωρίζονται ως δαπάνες, εφόσον στη χρήση που χορηγήθηκαν έγιναν βέβαιες και εκκαθαρισμένες

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1470/1989 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, ως γενικά έξοδα διαχείρισης, οι εκπτώσεις που χορηγούσε σε επόμενη χρήση, εφόσον κατά τη χρήση αυτή η δαπάνη καθίστατο βεβαία και εκκαθαρισμένη με την προσκόμιση της σχετικής διασάφησης του τελωνείου.



### **3.4. ΠΟΙΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΈΣΟΔΑ**

Το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 απαριθμεί τις δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την αναγνώριση αυτών.

#### **1. Γενικά έξοδα διαχείρισης:**

Ως έξοδα διαχείρισης θεωρούνται γενικά όλες οι παραγωγικές δαπάνες που κρίνονται απαραίτητες από τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, την βελτίωση της θέσης της επιχείρησης στην αγορά στιγμιαία ή μακροπρόθεσμα, εν γένει δηλαδή όλες εκείνες οι δαπάνες, οι οποίες θα δημιουργήσουν συνθήκες κέρδους όχι κατ' ανάγκη άμεσα.

Ο φορολογικός νόμος δεν περιγράφει πια είναι τα έξοδα αυτά, απλώς αναφέρει ότι στα έξοδα διαχείρισης περιλαμβάνονται και:

- Έξοδα μισθοδοσίας
- Λοιπές αμοιβές προσωπικού
- Εργοδοτικές εισφορές
- Τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτων
- Δωρεές ακινήτων και χρηματικών ποσών προς το Δημόσιο, Ο.Τ.Α., Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, Νοσοκομεία, Ταμείο, Αρχαιολογικών Πόρων.

- Χρηματικά ποσά σε κοινωφελή ιδρύματα κ.λ.π.
- Δωρεές σε πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς
- Δωρεές σε αθλητικά σωματεία
- Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλεια ζωής προσωπικού
- Δαπάνες για συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων
- Αξία εμπορευσίμων αγαθών, πρώτων και βοηθητικών υλών
- Τόκοι δανείων ή πιστώσεων δεδουλευμένοι
- Φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση
- Αποσβέσεις εγκαταστάσεων, μηχανημάτων, φθαρτών υλικών και γενικά κινητής ή ακινήτου περιουσίας.
- Μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιριών
- Ζημιά από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου
- Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων
- Δικαιώματα ή αποζημιώσεις για χρήση ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, βιομηχανικών μεθόδων, τεχνικής βοήθειας (Know How)
- Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας
- Απόσβεση εξόδων πρώτης εγκατάστασης και απόκτησης ακινήτων
- Δαπάνες επισκευής και συντήρησης μισθωμένων ακινήτων
- Απόσβεση δαπανών βελτίωσης και προσθηκών και προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα
- Ποσά διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση

- Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- Μισθώματα από συμβάσεις σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης

## **2. Ειδικές δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά**

- Εξαγωγικών επιχειρήσεων
- Επιχειρήσεων τύπου
- Επιχειρήσεων ραδιοφώνου-τηλεόρασης
- Ξενοδοχειακών επιχειρήσεων
- Γραφείων γενικού τουρισμού
- Πετρελαϊκών επιχειρήσεων
- Διεθνών οδικών μεταφορών
- Επιχειρήσεων επεξεργασίας αγαθών για λογαριασμό αλλοδαπών επιχειρήσεων (φασόν)
- Επιχειρήσεων μεσολάβησης σε εξαγωγή αγαθών

**ΕΚΠΗΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ****3.5. ΞΕΟΔΑ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ  
ΑΚΙΝΗΤΩΝ**

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. Ιβ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης: «Τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία».

Για τις διατάξεις αυτές στην ερμηνευτική εγκύκλιο 1018050/189/ΠΟΛ.1042/1993 (ερμηνεία ν. 2065/1992 άρθρο 10 παρ.13) αναφέρονται τα εξής:

Με τις διατάξεις της περίπτωσης Ιβ' προσαρμόσθηκαν οι φορολογικές διατάξεις ως προς τον τρόπο απόσβεσης των εξόδων πρώτης εγκατάστασης προς τις αντίστοιχες διατάξεις του α.κ.ν. 2190/1920 (άρθρο 43 παρ. 3). Έτσι, τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης θα αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε 5 χρόνια, ενώ, με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις (Σ.Σ. μέχρι 31-12-1991), γίνονται είτε εφάπαξ είτε μέσα σε δέκα χρόνια. Επίσης, τα έξοδα που

πραγματοποιούνται κατά την απόκτηση ακινήτων θα αποσβένονται όπως και τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

### **3.5.1. Τι περιλαμβάνεται στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης**

Στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης περιλαμβάνονται δαπάνες που ενεργούνται στο προκαταρκτικό στάδιο της επιχείρησης και μέχρι την έναρξη λειτουργίας αυτής. Δηλαδή: Διαφήμισης, έξοδα δικηγόρων, συμβολαιογραφικά, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, έξοδα δημοσίευσης εταιρικού, έξοδα εκτύπωσης μετοχών, έξοδα διοίκησης μέχρι την έναρξη της δράσεως τη επιχείρησης, έξοδα εκπόνησης οργανωτικών, τεχνικών, εμπορικών μελετών κ.τ.λ. Επίσης περιλαμβάνεται η καταβληθείσα αποζημίωση για εξαγορά φίρμας ή εμπορικής επωνυμίας.

Σημείωση: Έξοδα πρώτης εγκατάστασης θεωρούνται και τα έξοδα επέκτασης των εγκαταστάσεων ήδη λειτουργουσών επιχειρήσεων.

### **3.5.2. Ορισμός εξόδων πολυετούς απόσβεσης κατά το Γ.Λ.Σ.**

Έξοδα πολυετούς αποσβέσεως εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας,

την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο, οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά.

Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (Λ.16-10) θεωρούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής και ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως.

Στον ίδιο λογαριασμό (16-10) παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Ειδικά, προκειμένου για έξοδα τεχνικών μελετών, αν το έργο για το οποίο πραγματοποιούνται κατασκευαστεί, τα έξοδα μελέτης τους δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 16-10, αλλά ενσωματώνονται στο κόστος του έργου και αποσβένονται όπως αυτό.

Έξοδα λοιπών ερευνών (16-12) θεωρούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία.

Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων (Λ.16-130 θεωρούνται τα έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο.

Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων (Λ. 16-24) θεωρούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως τους.

Έξοδα αναδιοργάνωσης (Λ 16.17) θεωρούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργάνωσης ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγιστο της οικονομικής μονάδας που αποτέλεσε σημαντικό επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα.

Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου (Λ.16.18) θεωρούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18 και 16.19, αποσβένονται, είτε εφάπαξ

κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

### **3.5.3. Τόκοι δανείων και πιστώσεων πρόπαραγωγικού σταδίου με τον αναπτυξιακό νόμο 4171/1961**

Με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 1775 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 του Ν.Δ. 916/1971) ορίζεται ότι:

Για την εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, οι τόκοι των δανείων και πιστώσεων της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα μέχρι τη λήξη της χρήσης, μέσα στην οποία αρχίζει η παραγωγική δράση της, λογίζονται ως έξοδα πρώτης εγκαταστάσεως και αποσβένονται μέσα σε δέκα χρόνια σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Αυτό εφαρμόζεται και για τις δαπάνες ίδρυσης και οργάνωσης της εταιρείας μέχρι την έναρξη της παραγωγικής δράσης της.

### **3.5.4. Δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης παγίων στοιχείων**

Οι δαπάνες που γίνονται με σκοπό την βελτίωση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων ή την βελτίωση ή επέκταση ή



συμπλήρωση εγκαταστάσεων, προσαυξάνουν την αξία των παγίων στοιχείων, αποτελούν δηλαδή επαύξηση της περιουσίας της επιχείρησης και αποσβένονται σε περισσότερες χρήσεις και όχι εξολοκλήρου στη χρήση που πραγματοποιούνται.

Δεν πρέπει να συγχέονται με τις δαπάνες συντήρησης και επισκευής, οι οποίες αποβλέπουν στην διατήρηση ή επαναφορά του παγίου στοιχείου στην αρχική του κατάσταση, ενώ ως δαπάνες βελτίωσης θεωρούνται εκείνες που αποβλέπουν στην βελτίωση του παγίου στοιχείου σε σχέση με την αρχική μορφή και δυναμικότητα αυτού.

### **3.5.5. Έξοδα βελτίωσης παγίων όταν αυτά έχουν αποσβεστεί ολοσχερώς**

Οι δαπάνες βελτίωσης παγίου στοιχείου επαυξάνουν την αξία αυτού και υπόκεινται σε τμηματικές αποσβέσεις με το συντελεστή του παγίου.

Όταν πραγματοποιούνται δαπάνες βελτίωσης ήδη αποσβεσμένου φορολογικά παγίου στοιχείου, η αξία βελτίωσης λαμβάνεται αυτοτελώς για τον υπολογισμό του ποσοστού απόσβεσης, αφού το πάγιο στοιχείο αναβιώνει με αξία πλέον αυτή της βελτιώσεως.

Εάν πρόκειται περί επισκευής ή συντήρησης παγίου στοιχείου, τότε οι δαπάνες αφαιρούνται εξολοκλήρου στη

χρήση πραγματοποίησης των επισκευών ή συντηρήσεως (Σχετική Εγκ. Σ. 5486/1965 Φ.Ε. σελ.415/65).

### **3.6. ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ**

#### **3.6.1. Έννοια δαπανών συντήρησης, επισκευής, βελτίωσης παγίων στοιχείων**

Ως δαπάνες συντηρήσεως θεωρούνται εκείνες οι οποίες γίνονται για να διατηρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης σε καλή κατάσταση και για να παρεμποδισθούν ή να προληφθούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις τους από τη χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου.

Ως δαπάνες επισκευής θεωρούνται εκείνες οι οποίες γίνονται για να επανέλθουν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης που τυχόν υπέστησαν βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική καλή τους κατάσταση.

Κατ' αντιδιαστολή προς τις δαπάνες αυτές, οι οποίες αποβλέπουν στη διατήρηση της υφιστάμενης αξίας των περιουσιακών στοιχείων, οι δαπάνες βελτιώσεως, οι οποίες δεν αφαιρούνται εξ ολοκλήρου κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν, αλλά μπορεί να αποσβεσθούν σε περισσότερες χρήσεις, αποβλέπουν στην

αύξηση ή επέκταση ή συμπλήρωση των εγκαταστάσεων της επιχείρησης, δηλαδή στην αύξηση των περιουσιακών της στοιχείων.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2581/1994 αναγνωρίστηκε σαν δαπάνη (άρθρο 31 παρ. 1β'ν. 2238/1994) η επισκευή των ηλεκτρικών εγκαταστάσεων, των ειδών εξοπλισμού και των μηχανημάτων, τα οποία υφίστανται φθορά εξαιτίας της συνεχούς χρήσεώς τους που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της καλής λειτουργίας τους.

### **3.6.2. Δαπάνες για συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων, από χρήσεις που κλείνουν από 31-12-1996 και μετά**

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν. 2459/1997, ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης:

«Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων, που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια τετρακόσια (1400) κυβικά

εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

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

Συμπεράσματα - επισημάνσεις επί των νέων αυτών διατάξεων.

- (1) Περιορίζεται ο κυβισμός των αυτοκινήτων από 2.000 κυβικά εκατοστά σε 1400 και το ποσοστό έκπτωσης των δαπανών των αυτοκινήτων αυτών από το 80% στο 60%.
- (2) Για αυτοκίνητα άνω των 1400 κυβικών εκατοστών αναγνωρίζεται ποσοστό των δαπανών 25%.
- (3) Ο περιορισμός των δαπανών αυτοκινήτων δεν ισχύει στα μισθώματα που καταβάλλονται γενικά σε επιχειρήσεις ενοικίασης Ι.Χ. αυτοκινήτων, επειδή στο νόμο γίνεται ρητή αναφορά για μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing) (Εγκ. ΠΟΛ 1142/24-4-1997).

(4) Οι πιο πάνω περιορισμοί, όπως και με τις προηγούμενες διατάξεις, δεν εφαρμόζονται:

- Σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση αυτοκινήτων ι.χ.
- Σε σχολές οδήγησης για αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών

### **3.6.3. Ποσοστά αναγνώρισης δαπανών αυτοκινήτων για συντήρηση, επισκευή, κυκλοφορία και απόσβεση από χρήσεις που κλείνουν 31-12-1996 και μετά**

Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων από επιχειρήσεις Leasing για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα αναγνωρίζονται κατά ένα μέρος:

(α) Αυτοκίνητα επιβατικά και μικτής χρήσης έως 1400 κυβικά εκατοστά αναγνωρίζεται το 60% και πρέπει να δηλωθεί ως λογιστική διαφορά το 40% κατά την αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

(β) Αυτοκίνητα επιβατικά και μικτής χρήσης μεγαλύτερου κυβισμού των 1400 κυβικών εκατοστών αναγνωρίζεται το 25% των πιο πάνω δαπανών και πρέπει να δηλωθεί ως λογιστική διαφορά το 75% αυτών.

Ο περιορισμός αυτός ισχύει για επιβατικά ι.χ. και μικτής χρήσης τα οποία είναι:

- Στην ιδιοκτησία της επιχείρησης
- Μισθωμένα με το σύστημα Leasing (δεν ισχύει, περιορισμός για τα μισθωμένα από τις λοιπές επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων).

Βασική προϋπόθεση για να αναγνωριστούν τα επί μέρους προαναφερόμενα ποσά είναι, τα αυτοκίνητα να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για προσωπικές ανάγκες των επιχειρηματιών ή των εταίρων ή τρίτων προσώπων, δηλαδή σε μη επαγγελματικούς σκοπούς. Εάν ένα αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις επιχειρηματικές ανάγκες, αλλά συγχρόνως και για τις προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία κ.λ.π. τότε κρίνεται από τον έλεγχο κατά ποιο ποσοστό συμβαίνει αυτό και στη συνέχεια στο αναγνωριζόμενο ως κατ' αρχήν έξοδο της επιχείρησης εφαρμόζονται οι οριζόμενοι συντελεστές (Σχετ. εγκ. 1018050/189 ΠΟΛ. 1042/1993).

Π.χ. Δαπάνες αυτοκινήτου 2000 cc δρχ. 500.000. Το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις επιχειρηματικές ανάγκες, αλλά και για την εξυπηρέτηση των ιδιωτικών αναγκών του επιχειρηματία.

Κρίνεται εκ του ελέγχου (σε αμφισβήτηση από το Δικαστήριο) με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας (χρόνος απασχόλησης του Ε.Ι.Χ. στην επιχείρηση, πραγματοποιούμενα χιλιόμετρα, είδος εργασίας κ.λ.π.), ότι κατά το ½

απασχολείται στην επιχείρηση και το άλλο  $\frac{1}{2}$  για ιδιωτικές ανάγκες του επιχειρηματία. Άρα: Ποσό δαπανών που δεν αναγνωρίζεται  $500.000 \times \frac{1}{2} = 250.000$ .

Αναγνωριζόμενο κατ' αρχήν ποσό 250.000 δρχ.  
 Προσαρμογή αυτού με βάση τις διατάξεις  $250.000 \times 25\% = 62.500$  δαπάνη επιχείρησης και 187.500 δρχ. διαφορά μη αναγνωριζόμενη.

Σύνολο λογιστικής διαφοράς  $250.000 + 187.500 = 437.500$  δρχ.

### **3.7. ΞΕΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ**

#### **3.7.1. Ξεοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού**

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. Α' υποπεριπτ. α' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης:

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

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

Κατ' εξαίρεση, από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2<sup>1</sup> και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους».

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έξοδα εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης:

«Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε ανώνυμη εταιρία και συνδεδεμένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό

<sup>1</sup> Άρθρο 2 παρ. 4 ν. 2238/1994: Σε φόρο υπόκεινται επίσης οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α'84)



εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνο εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς»..

### **3.7.2. Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η μισθοδοσία του προσωπικού, αν δεν καταβληθούν ή βεβαιωθούν ή καταλογιστούν οι ασφαλιστικές εισφορές**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3243/1988 κρίθηκε για να εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα η μισθοδοσία του προσωπικού πρέπει να έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί ή καταλογιστεί οι ασφαλιστικές εισφορές, έστω και εάν η καταβολή των αποδοχών του προσωπικού αποδεικνύεται από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

### **3.7.3. Η αποζημίωση λόγω αποχώρησης υπαλλήλων από την επιχείρηση είναι παραγωγική δαπάνη, έστω και αν είναι μεγαλύτερη της νομίμου**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2993/1991 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τα επιπλέον ποσά που καταβλήθηκαν στους υπαλλήλους που

αποχώρησαν λόγω συνταξιοδότησης πέρα από τις νόμιμες αποζημιώσεις του ν. 2112/1920.

#### **3.7.4. Βοήθημα σε χήρα υπαλλήλου δημιουργεί κίνητρο παραγωγικότητας στο προσωπικό και θεωρείται έξοδο διαχείρισης**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 431/1981 κρίθηκε ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η χορήγηση δώρου σε οικογένεια θανόντων υπαλλήλων της ως παραγωγική δαπάνη, γιατί δημιουργεί κίνητρο παραγωγικότητας για το προσωπικό της επιχείρησης.

#### **3.7.5. Καταβολή ποσού σε συνταξιούχους υπαλλήλους πέρα των συμβατικών υποχρεώσεων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση ως παραγωγική δαπάνη, γιατί δημιουργεί κίνητρο αποδοτικής συνεργασίας με το προσωπικό**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1227/1995 κρίθηκε ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως παραγωγική δαπάνη, η καταβολή ποσού σε συνταξιούχους υπαλλήλους, πέραν των προς αυτούς συνταξιοδοτικών παροχών, γιατί δημιουργεί κίνητρο για την αποδοτική συνεργασία του προσωπικού και συμβάλλει έτσι στην επιτυχή

λειτουργία της επιχείρησης και την καλύτερη απόδοση έργου.

### **3.7.6. Δαπάνη για δώρα Χριστουγέννων θεωρείται παραγωγική δαπάνη**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1227/1995 κρίθηκε ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως παραγωγική δαπάνη, η χορήγηση δώρων λόγω Χριστουγέννων σε είδος και χρήμα, γιατί συμβάλλουν στην απόδοση των εργασιών και την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία της επιχείρησης.

## **3.8. ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ**

### **3.8.1. Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας**

α. Τα έξοδα κίνησης αφορούν την κίνηση των υπαλλήλων και λοιπών εργαζομένων με σχέση εξαρτημένης εργασίας για την εκτέλεση υπηρεσίας.

Τα έξοδα αυτά καθορίζονται από τις πραγματικές συνθήκες προς κάλυψη των οδοιπορικών για μετάβαση και παραμονή του προσωπικού σε διαταχθείσα υπηρεσία, για

λογαριασμό της επιχείρησης στην οποία εργάζονται. Τα ποσά αυτά, όταν δεν καλύπτονται από δικαιολογητικά και η καταβολή τους γίνεται τακτικά για μεγάλο συνεχόμενο χρονικό διάστημα, θεωρούνται πλέον ως τακτικές αποδοχές του προσωπικού.

β. Τα έξοδα κίνησης και παραμονής εκτός έδρας του προσωπικού μιας επιχείρησης καταβάλλονται με αποδείξεις δαπανών.

γ. Οι υπάλληλοι θα πρέπει να συγκεντρώνουν όλα τα δικαιολογητικά στοιχεία για τα έξοδα που πραγματοποιούν και να τα καταθέτουν στην επιχείρηση, για να αποδεικνύεται η ανάλυση των ποσών που λαμβάνουν ως έξοδα κίνησης, γιατί διαφορετικά θεωρούνται ως μισθός του υπαλλήλου.

Με το άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 2065/1992 (παρ. 4<sup>α</sup> άρθρου 45 του ν. 2234/1994) ορίζεται ότι, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες η αποζημίωση που καταβάλλεται σε υπαλλήλους για δαπάνες υπηρεσίες που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. Δηλαδή μετά την ισχύ του ως άνω νόμου, αν καταβάλλονται έξοδα κίνησης στο προσωπικό, χωρίς να υπάρχουν τα αντίστοιχα δικαιολογητικά ανάλωσης των εξόδων αυτών (ξενοδοχεία, εστιατόρια, καύσιμα κ.τ.λ.), τα επιπλέον ποσά θεωρούνται μισθός των υπαλλήλων.

**Παράδειγμα:** Υπάλληλος επιχείρησης με έδρα την Αθήνα λαμβάνει ως έξοδα κίνησης, με απόδειξη δαπάνης, το ποσό των 120.000 δρχ. για τριήμερη παραμονή του στη Θεσ/νίκη. Προσκομίζει δικαιολογητικά στοιχεία Α.Π.Υ. ξενοδοχείου 45.000, Α.Λ.Π. εστιατορίων, καφενείων κ.τ.λ. 32.000 δρχ., διόδια 2.400 δρχ., τιμολόγια βενζίνης 18.000 δρχ. Δηλαδή σύνολο 97.400 δρχ. Άρα, το ποσό των 22.600 δρχ. (120.000 - 97.400) δεν καλύπτεται με δικαιολογητικά στοιχεία και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις θεωρείται μισθός του υπαλλήλου και πρέπει, εφόσον η επιχείρηση επιθυμεί να αναγνωρισθεί η δαπάνη αυτή, να μεταφέρει το ποσό αυτό ως μισθό του υπαλλήλου και να παρακρατηθούν οι αναλογούντες φόροι μισθωτών υπηρεσιών..

**δ.** Το ποσό που δεν καλύπτεται από δικαιολογητικά, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δε σημαίνει αυτόματα υπαγωγή του σε ασφαλιστικές εισφορές. Πολλές φορές έχει κριθεί από το Σ.τ.Ε, ότι τα έξοδα κίνησης δεν υπάγονται σε ασφαλιστικές εισφορές αλλά πάντοτε εξετάζονται και τα πραγματικά περιστατικά.

**ε.** Όταν οι υπάλληλοι των επιχειρήσεων κινούνται με δικά τους αυτοκίνητα, δικαιούνται καταβολής και των εξόδων συντήρησης των αυτοκινήτων τους (καθορισμένα service, αλλαγή λαδιών κ.τ.λ.) και τίθεται το ερώτημα πως θα καταβληθούν τα έξοδα αυτά, αφού κατ' αρχήν δεν υπάρχουν δικαιολογητικά. Στην περίπτωση αυτή πρέπει τα ποσά αυτά να καταβάλλονται, όταν πραγματοποιούνται με

προσκόμιση της απόδειξης του συνεργείου. Βέβαια, επειδή δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι το 100% των εξόδων αυτών, πρέπει να καταβληθούν από την επιχείρηση, σωστό κρίνεται να λαμβάνεται απόφαση εκ των προτέρων με το ύψος των εξόδων που καλύπτει η επιχείρηση και να καταχωρούνται αυτά σε αντίστοιχα πρακτικά (π.χ. για τους πωλητές το  $\frac{1}{2}$  των εξόδων συντήρησης, για τους εισπράκτορες το  $\frac{1}{3}$  κ.λ.π.). Για τα ποσά που καταβάλλονται θα εκδίδεται απόδειξη δαπάνης στο όνομα του υπαλλήλου με συνημμένα δικαιολογητικά στοιχεία των Α.Π.Υ. του συνεργείου της Α.Λ.Π. για ανταλλακτικά κ.λ.π.

στ. Μετά από το νέο νομικό καθεστώς, δεν μπορούν οι επιχειρήσεις να καταβάλλουν έξοδα κίνησης στο προσωπικό τους, με βάση τα διανυθέντα χιλιόμετρα και εν γένει υπολογισμούς κατ' αποκοπήν.

Για τις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους αναφέρουμε, ότι είχε νομολογηθεί, ότι για την καταβολή εξόδων κίνησης στο προσωπικό μιας επιχείρησης, είτε αυτά υπολογίζονται με βάση τα διανυθέντα χιλιόμετρα, είτε κατ' αποκοπή, έπρεπε να εκδίδεται απόδειξη δαπάνης ΣτΕ 46/83 και 2756/87.

ζ. Η έκδοση μηνιαίων εκκαθαρίσεων και αποδείξεων δαπανών, που υπογράφονται από τους υπαλλήλους που δικαιούνται τα έξοδα κίνησης, είναι νόμιμο δικαιολογητικό δαπάνης (Σ.τ.Ε. 2756/87).

η. Έξοδα αυτοκινήτων των υπαλλήλων της εταιρείας, για εκτέλεση υπηρεσίας, νομίμως δικαιολογούνται με απόδειξη δαπάνης (Σ.τ.Ε 2945/88 - 43, 45, 46/83):

θ) Κατά την καταβολή των εξόδων κίνησης με απόδειξη δαπάνης δεν τίθεται θέμα παρακράτησης φόρους εισοδήματος, αφού δεν πρόκειται για αμοιβή των υπαλλήλων, αλλά για καταβολή των εξόδων, τα οποία ανέλωσαν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους.

ι) Επίσης δεν τίθεται θέμα χαρτοσήμου, αφού καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά του Κ.Β.Σ. όλες οι δαπάνες, οι οποίες έχουν υπαχθεί στο καθεστώς του Φ.Π.Α.

ια) Τέλος, τα επιπλέον ποσά που δεν καλύπτονται με δικαιολογητικά ανάλωσης, μεταφέρονται στους μισθούς των υπαλλήλων και γι' αυτά ισχύουν οι διατάξεις για παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών και χαρτοσήμου 12, %.

**3.8.2. Για να χαρακτηριστούν τα έξοδα κίνησης, πρέπει να επιδειχθούν στον έλεγχο, πέραν των αποδείξεων δαπανών και δικαιολογητικά στοιχεία, ότι έλαβε χώρα η δαπάνη αυτή.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 614/1990 κρίθηκε ότι για να αναγνωρισθούν σαν γενικά έξοδα διαχείρισεως (άρθρο 31 παρ. 1 ν. 2238/1994) τα έξοδα κίνησης υπαλλήλων της επιχείρησης, πρέπει πέραν των αποδείξεων δαπανών που εξέδωσε η επιχείρηση, να επιδειχθούν κατά τον έλεγχο και

δικαιολογητικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες.

**3.8.3. Δαπάνες κίνησης σε υπαλλήλους δεν υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές Ι.Κ.Α. Ποσό κάλυψης αποσβέσεων, τελών κυκλοφορίας, ασφαλίσεων, συντηρήσεων αυτοκινήτων υπαλλήλων που χρησιμοποιούνται για λογαριασμό της εταιρείας**

Με την απόφαση του Σ.Ι.Ε. 2945/1998 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τα έξοδα κίνησης, ασφαλίσεων, αποσβέσεων κ.τ.λ. των αυτοκινήτων των υπαλλήλων της, που χρησιμοποιούσαν για τις ανάγκες της επιχείρησης, γιατί δεν αποτελούν προσαύξηση των αποδοχών των υπαλλήλων.

**3.8.4. Έξοδα κίνησης και έξοδα ταξιδίων πωλητών για να αναγνωριστούν, πρέπει να προκύπτει, ότι έγιναν για λογαριασμό της επιχείρησης και να υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1861/1982 κρίθηκε ότι για να αναγνωριστούν τα έξοδα κίνησης και ταξιδίων πωλήσεων σαν γενικά έξοδα διαχείρισεως (άρθρο 31 παρ. 1 ν. 2238/1994), πρέπει να περιγράφεται επαρκώς η φύση των εξόδων.



### **3.8.5. Δαπάνες διατροφής υπαλλήλων που καταβλήθηκαν κατ' αποκοπή, εάν καλύπτονταν με αποδείξεις δαπανών του Κ.Β.Σ., αναγνωρίζοντας προς έκπτωση μέχρι την ισχύ του ν. 2965/1992**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 819/1995 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τα έξοδα διατροφής των υπαλλήλων γιατί αποτελούσαν κατ' αποκοπή αποζημίωση έναντι δαπανών αναληφθείσης υπηρεσίας.

## **3.9. ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΩΝ**

### **3.9.1. Δαπάνες διαφημίσεων**

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. ιδ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης:

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

Στην εγκ. 1018050/89 ΠΟΛ. 1042/1993 (ερμηνεία ν. 2065/1992 άρθρο 10 παρ. 13) ορίζονται τα εξής:

Με τις διατάξεις της περίπτωσης ιδ' προβλέπεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτεται η δαπάνη διαφημίσεως, όπως άλλωστε συνέβαινε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις ως γενικό έξοδο.

Όμως, με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι, το ποσό της δαπάνης αυτής θα εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, εντός της οποίας εκδίδεται το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχείο.

Τονίζεται ότι, για την αναγνώριση της δαπάνης αυτής εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις του β.δ. 24/1958, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 4 του ν.δ. 978/1971 και το ν. 1144/1981, σύμφωνα με τις οποίες, η δαπάνη αυτή δεν αναγνωρίζεται προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του αναλογούντος τέλους με τριπλότυπο εισπράξεως του οικείου Δήμου ή Κοινότητας.

### **3.9.2. Τα έξοδα διαφήμισης δεν υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση, εκτός αυτών που γίνονται στο προκαταρκτικό στάδιο λειτουργίας**

Σύμφωνα με την παρ. 1 περ. ιδ' του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι, τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων

**3.9.4. Δαπάνη διαφήμισης που έγινε στο εσωτερικό, θεωρείται ως παραγωγική δαπάνη εξ ολοκλήρου της ελληνικής επιχείρησης, έστω και αν εμμέσως ωφελούνται και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που παράγουν και πωλούν τα αγαθά αυτά.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3735/1988 κρίθηκε ότι, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως παραγωγική δαπάνη, η δαπάνη διαφήμισης εισαγομένων αγαθών, έστω και αν από την διαφήμιση ωφελούνται εμμέσως και οι αλλοδαπές εταιρίες που παράγουν και πωλούν τα διαφημιζόμενα προϊόντα.

### **3.10. ΕΞΟΔΑ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ**

#### **3.10.1. Έξοδα φιλοξενίας και δεξιώσεων πελατών, αντιπροσώπων και τρίτων προσώπων εν γένει**

Κάθε επιχείρηση στα πλαίσια του επιδιωκόμενου σκοπού πραγματοποιεί δεξιώσεις και φιλοξενίες πελατών, προμηθευτών, αντιπροσώπων και εν γένει προσώπων, τα οποία έχουν άμεση ή έμμεση σχέση με το επαγγελματικό της αντικείμενο. Άρα, οι δαπάνες αυτές αφού βρίσκονται εντός του επιδιωκόμενου σκοπού, κατ' αρχήν θεωρούνται παραγωγικές. Το ποσό όμως της δαπάνης, πρέπει να είναι εύλογο και ανάλογο με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης.

εκπίπτονται στο χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, δηλαδή με την πραγματοποίηση της διαφήμισης. Συνεπώς, τα ποσά των διαφημίσεων, ανεξάρτητα από το ύψος τους και τη διάρκεια της απόδοσής τους αποτελούν γενικό έξοδο διαχείρισης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν, εκτός αυτών που έγιναν στο προκαταρκτικό στάδιο λειτουργίας, τα οποία ακολουθούν τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης.

Σημειώνεται επίσης ότι, και οι διαφημίσεις που γίνονται για επέκταση της επιχείρησης σε νέα αγαθά, δεν θεωρούνται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης και πρέπει να εκπεστούν στο χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης.

### **3.9.3. Για να αναγνωρισθεί δαπάνη διαφημιστικών εντύπων, πρέπει να έχει καταβληθεί το τέλος διαφήμισης. Η καταβολή πρέπει να γίνει μέχρι την ημερομηνία που υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της συγκεκριμένης χρήσης**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2649/1988 κρίθηκε ότι, για να εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το τέλος διαφήμισης, πρέπει αυτό να πληρωθεί το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος για τη χρήση, κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η δαπάνη, ανεξαρτήτως του αν η δαπάνη έγινε απ' ευθείας από τον διαφημιζόμενο ή μέσω διαφημιστή.

31 του ν. 2238/1994, και έτσι από 1-7-1992 απαιτούνται για την δικαιολόγηση τους παραστατικά στοιχεία.

Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. ως δικαιολογητικά στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία του Κ.Β.Σ., δημόσια έγγραφα ή άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Στην περίπτωση αυτή, μόνο με άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να δικαιολογηθούν τα μικροέξοδα αυτά για την καταβολή των ποσών, αν δεν παραδίδεται κανένα αποδεικτικό στοιχείο, να εκδίδεται απλή απόδειξη δαπάνης (άρθρο 15 Κ.Β.Σ.), δεδομένου ότι δεν ορίζεται ίδιο στοιχείο για την περίπτωση αυτή.

### **3.11. ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ**

#### **3.11.1. Βασική αρχή ύπαρξης δικαιολογητικών στοιχείων δαπανών κατά Κ.Β.Σ.**

Για να αναγνωριστούν οι εκπτώσεις των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να έχουν αναγραφεί στα βιβλία.

➤ Κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται:

- α) Σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή
- β) Σε δημόσια έγγραφα ή

γ) Σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

- Επί πλέον από το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπεται, ότι για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού δικαιολογητικού πραγματοποιήσεως του εσόδου, εξόδου κ.τ.λ.

### **3.11.2. Ποια στοιχεία προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως δικαιολογητικών εγγραφών**

Τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., θεωρούνται επαρκή για την απόδειξη μιας δαπάνης, εφόσον περιέχουν περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών και έχουν εκδοθεί για πραγματικές και όχι εικονικές συναλλαγές.

Τα στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. και χρησιμεύουν ως δικαιολογητικά δαπανών είναι τα εξής:

- Τιμολόγιο- Δελτίο Αποστολής
- Τιμολόγιο (εφόσον υπάρχει και το προβλεπόμενο δελτίο αποστολής που εκδόθηκε για την διακίνηση των αγαθών.
- Τιμολόγιο τεχνικών έργων (αρκεί και απλό τιμολόγιο δεδομένου ότι τα υλικά συνοδεύονται με δελτία αποστολής στα εργοτάξια στο όνομα του εργολάβου).
- Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών
- Τιμολόγιο προμήθειας αντιπροσώπου

- Απόδειξη παροχής υπηρεσιών ελεύθερων επαγγελματιών (γιατροί, λογιστές, φοροτέχνες, δικηγόροι, σύμβουλοι επιχειρήσεων, μηχανικοί κ.λ.π.)
- Απόδειξη παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν πρόσθετα-κλασικά βιβλία (ξενοδοχεία, εκπαιδευτήρια, νοσοκομεία, εκμεταλλευτές αποθηκών - ψυγείων, συνεργεία οχημάτων, πωλητές-μεσολαβητές μεταχειρισμένων οχημάτων, πλυντήρια οχημάτων, σχολές οδηγών, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, κέντρα αισθητικής, γυμναστήρια, εκκοκκιστήρια βάμβακος, συνεργεία σκαφών θαλάσσης, φυσιοθεραπευτές, εκμεταλλευτές μηχανημάτων έργων).
- Το συμβόλαιο, όταν αναγράφεται σ' αυτό η αμοιβή του συμβολαιογράφου ή Α.Π.Υ. του συμβολαιογράφου.
- Απόδειξη παροχής υπηρεσιών γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοιώσεως ρυζιού.
- Απόδειξη παροχής υπηρεσιών χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων.
- Τιμολόγιο αγοράς αγαθών από ιδιώτες
- Τιμολόγιο αγοράς, όταν ο υπόχρεος αρνήθηκε να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης ή εξέδωσε ανακριβές
- Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων
- Τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών
- Εκκαθάριση πώλησης για λογαριασμό τρίτου

- Εκκαθάριση αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών
- Εκκαθάριση για επεξεργασία αγαθών
- Εκκαθάριση μεταφορικών επιχειρήσεων
- Φορτωτική. Μόνο το τρίτο αντίγραφο της φορτωτικής το οποίο αναγράφει «αποδεικτικό δαπάνης». Το πρώτο αντίτυπο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε καμιά περίπτωση ως αποδεικτικό δαπάνης, γιατί στην περίπτωση αυτή ο νομοθέτης θα έδινε πιθανόν τη δυνατότητα να εκπέσουν τα έξοδα της μεταφοράς και ο αποστολέας καταχωρώντας το πρωτότυπο, καθώς και ο παραλήπτης καταχωρώντας το τρίτο αντίτυπο της φορτωτικής.
- Απόδειξη δαπάνης για αμοιβές σε μη επιτηδευματίες
  - Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας
  - Δαπάνες για τις οποίες δεν προβλέπεται έκδοση ιδίου στοιχείου
- Εισιτήριο θεαμάτων
- Εισιτήριο μεταφορικών μέσων (λεωφορείων, πλοίων, τραινών)
- Απόδειξη πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων
- Συμβόλαια αγοράς ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών εξοπλισμών.
- Απόδειξη λιανικής πώλησης, έφόσον αφορά αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών και η αξία κάθε μιας είναι μέχρι 5.000 δρχ.
- Τιμολόγια αλλοδαπών επιχειρήσεων



### 3.11.3. Έλεγχος δαπανών, σύμφωνα με έκθεση του ΟΟΣΑ. Γενικές παρατηρήσεις

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

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

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

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

Η επιχείρηση φέρει το βάρος της απόδειξης για:

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

Ο φορολογικός ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει αν η παρασχεθείσα υπηρεσία χρησιμοποιήθηκε πραγματικά από την επιχείρηση που τη δέχτηκε.

Εμμεσα και απομακρυσμένα οφέλη δεν πρέπει να θεωρούνται ικανά για την αποδοχή της δαπάνης.

Οι δαπάνες που γίνονται από τη μητρική (από την ίδια ή μέσω τρίτων) για την παρακολούθηση, διεύθυνση και προστασία της επένδυσης (συμμετοχής) πρέπει να βαρύνουν αυτή, και όχι τη θυγατρική της.

Κάποιες δαπάνες είναι φυσικό να ωφελούν και τη θυγατρική, οπότε κατά το μέρος αυτό θα πρέπει να γίνονται δεκτές, αφού βέβαια το όφελος τεκμηριωθεί με στοιχεία.

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

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

Ο προσδιορισμός της πραγματικότητας που κρύβεται πίσω από τις ενδοομιλικές συμφωνίες για παροχή υπηρεσιών ή για το μερισμό του κόστους είναι μια κρίσιμη ερώτηση που πρέπει να απαντηθεί από τις φορολογικές αρχές, προκειμένου να αποφασίσουν αν θα δεχθούν ή όχι τις δαπάνες ως εκπεστέες από το εισόδημα της επιχείρησης.

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

Στην περίπτωση όμως που η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι οι αναγραφόμενοι στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών εκδότες των στίχειών είναι άγνωστα πρόσωπα στην εφορία, τότε πρέπει ο αγοραστής να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής και ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε.

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄**

**ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ-ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ**

**ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ – ΕΠΙΤΡΟΠΗ**

**ΑΠΟΡΡΗΤΟ-ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

## ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

### 4.1. ΚΥΡΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗΣ ΔΥΝΑΜΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Άρθρο 30 Κ.Β.Σ. Διατάξεις

1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων και κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν απ' αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθεσης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο· εφόσον αυτό προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφου.

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

α. Δεν τηρεί τα ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή δεν τηρεί ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το γενικό καθολικό, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού.

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

γ. Εφόσον χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει, εκτός από τα οριζόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις α,β,γ τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, δεν παραδίδει στο φορολογικό έλεγχο το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή το εγχειρίδιο

οδηγιών που παραδίδει δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών

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

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

α. Δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς

β. Δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς

γ. Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία

δ. Δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του.

ε. Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του παρόντος κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν.2065/1992.

στ. Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τα ημερολόγια

όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή ή μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου».

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

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

5. Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή Επιτροπή, πριν από την



κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφαση της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

«Στην έδρα κάθε Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. συνιστάται τριμελής Επιτροπή αποτελούμενη από:

α) Τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. ως πρόεδρο, αναπληρούμενο από το νόμιμο αναπληρωτή του.

β) Έναν Επιθεωρητή Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών που εποπτεύει Δ.Ο.Υ., η οποία βρίσκεται μέσα στην ίδια περιφέρεια διοικήσεως, ή από ο νόμιμο αναπληρωτή του.

γ) Έναν εκπρόσωπο του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου της πόλης όπου εδρεύει η Διεύθυνση

Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από αυτό».

«Στις περιπτώσεις α' και β' όταν υπάρχει αδυναμία συγκρότησης της Επιτροπής λόγω έλλειψης Επιθεωρητών της οικείας διεύθυνσης Επιθεώρησης και συντονισμού Δ.Ο.Υ., μπορεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, να ορίζεται Πρόεδρος και μέλος της Επιτροπής με τους αναπληρωτές αυτών, επιθεωρητής από άλλη Νομαρχία». (Σ.Σ.: Το εδάφιο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 17 παρ. 4 του Π.Ν. 134/4-6-96).

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

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

Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά των Επιτροπών εφαρμόζονται οι διατάξεις του

Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.

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

#### **4.1.2. Γενικές επισημάνσεις επί του κύρους των βιβλίων και των διατάξεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.**

1. Τα βιβλία και τα στοιχεία των επιτηδευματιών είναι ειδικρινής εξ ορισμού
2. Για να αμφισβητηθεί το κύρος τους το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογικός έλεγχος, ο οποίος πρέπει να στηριχθεί σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε αόριστες υποθέσεις (τελευταίο εδάφιο παρ. 3 και ΣΤΕ 770/69, 242/67).
3. Να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος και όχι απλώς δυσχερής (παρ. 3 προτελευταίο εδάφιο, ΣΤΕ 890175, 3298170 και παρ. 39.9 Εγκ. Κ.Β.Σ.).
4. Η αδυναμία ελέγχου να αναφέρεται σε συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο (παρ. 3 τελευταίο εδάφιο, 39.9 Εγκ. Κ.Β.Σ.).

5. Η μη εμφάνιση εσόδων ή εξόδων, η καταχώρηση εικονικών εξόδων ή μη έκδοση στοιχείων ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη κ.τ.λ.) ώστε να επηρεάζει σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης.
6. Εφόσον ο έλεγχος καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα βιβλία τρίτης κατηγορίας είναι ανεπαρκής ή ανακριβή κοινοποιεί σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.
7. Ο επιτηδευματίας δικαιούται εντός 20 ημερών να ζητήσει την κρίση της τριμελούς επιτροπής της παρ. 5
8. Τα βιβλία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται εφόσον το ζητήσει ο επιτηδευματίας από τριμελή επιτροπή (παρ. 5). Η κρίση αυτή είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ο επιτηδευματίας δεν δεσμεύεται από την αίτησή του για κρίση από την επιτροπή και στην περίπτωση που διαφωνεί μπορεί στη συνέχεια να προσφύγει στα φορολογικά δικαστήρια (κατά του φύλλου ελέγχου). Επίσης δικαιώματα προσφυγής, σύμφωνα με το άρθρο 74 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4125/60), υπέρ του Δημοσίου μπορεί να ασκήσει, κατά της πράξης, ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής.
9. Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία ως ανεπαρκώς δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια, αλλά πρέπει αυτές να καθιστούν

αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις (Σ.τ.Ε. 2190/90) και να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

10. Τα βιβλία πλέον είναι δυνατόν να απορριφθούν ως ανακριβή με κριτήριο μόνο την πρόθεση της τέλεσης των πράξεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4, εκτός από την ήδη προΐσχύουσα (και ισχύουσα) διάταξη με την οποία πρέπει οι πράξεις ή παραλείψεις να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

#### **4.2. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΕΣ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΕΣ**

Εφόσον τα βιβλία και τα στοιχεία είναι εξ ορισμού ειλικρινή, τότε, όλες οι περιπτώσεις στις οποίες δεν αποδεικνύεται αδυναμία ελέγχου για τι ανεπάρκειες ή η έκτασή τους είναι μικρή σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο, όπως επίσης για τις ανακρίβειες αν δεν αποδειχθούν πράξεις τέτοιας έκτασης, που να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, επισύρουν μόνο οικονομικές κυρώσεις ή προστίθενται στα κέρδη ως λογιστικές διαφορές, κατά περίπτωση.

Μετά το παραπάνω σκεπτικό αναφέρουμε μόνο μερικές χαρακτηριστικές περιπτώσεις:

1. Υπερτίμηση ή υποτίμηση εμπορευσίμων στοιχείων
2. Καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε άλλη χρήση
3. Η αναγραφή πραγματικών εξόδων τα οποία δεν έχουν νόμιμο φορολογικό στοιχείο ή δεν εκπίπτονται σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις.
4. Η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων
5. Πράξεις που οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη
6. Ελλείμματα στο βιβλίο αποθήκης, όταν δεν υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία ότι προέρχονται από αποκρυβείσες πωλήσεις, υπολογίζονται στα έσοδα (ΣτΕ 1818/70).
7. Μεμονωμένη παράβαση έστω και ουσιαστική, όχι όμως από μόνη της να δικαιολογεί απόκρυψη εσόδων κ.λ.π. μεγάλης έκτασης, δεν μπορεί να οδηγήσει σε ανακρίβεια των βιβλίων. Σχετικές αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 2785/69, 1140/71, 2920/73
8. Πράξεις που οφείλονται στην ιδιομορφία των εργασιών της επιχείρησης και όχι σε πρόθεση απόκρυψης κερδών (Σ.τ.Ε. 4074/83).
9. Η μη απογραφή εμπορευμάτων τρίτων δεν καθιστά ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό (Σ.τ.Ε. 363/78).
10. Οι πλημμέλειες οικειοθελώς τηρηθέντος βιβλίου (Σ.Σ. αποθήκης) τότε μόνο μπορούν να θεμελιώσουν δικαίωμα της φορολογικής αρχής να προβεί σε εξωλογιστικό

προσδιορισμό, όταν απ' αυτές προκύπτει ανακρίβεια των εγγραφών των επισήμων βιβλίων (Σ.τ.Ε. 3013/89).

11. Η αναγραφή του είδους μόνο με τη χρήση κωδικών αριθμών στα τιμολόγια και στα δελτία αποστολής συνιστά μεν παράβαση του Κ.Φ.Σ. για την οποία δικαιολογείται η επιβολή προστίμου, όχι όμως και λόγω απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών, που μπορεί να δικαιολογήσει εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. Οι κωδικοί αριθμοί είχαν καταχωρηθεί σε θεωρημένο βιβλίο (Σ.τ.Ε. 3033/86).
12. Η μη σύνταξη απογραφής ένταξης σε Α.Ε. που προκύπτει από συγχώνευση εταιρειών δεν οδηγεί αναγκαστικά σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, αν υπάρχουν άλλα στοιχεία ή αναπληρούνται από άλλες εγγραφές (Σ.τ.Ε. 3079/80).
13. Η πρόσκαιρη και δικαιολογημένη αδυναμία επίδειξης βιβλίων και στοιχείων (Σ.τ.Ε. 2035/71).
14. Η μη επίδειξη των προαιρετικά τηρούμενων βιβλίων (Σ.τ.Ε. 2791/76)
15. Μικρή καθυστέρηση ενημέρωσης του βιβλίου αποθήκης (Σ.τ.Ε. 705/77)
16. Η μη κανονική ενημέρωση βιβλίου ελεύθερου επαγγελματία δεν καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή, όταν εκδίδονται θεωρημένα στοιχεία, τα οποία δεν μπορούν να αλλοιωθούν (Φορ. Εφ. Θεσ/νίκης 391/62).
17. Η μη τήρηση αποθήκης ειδών συσκευασίας δεν συνεπάγεται αναγκαία εξωλογιστικό προσδιορισμό, εφόσον

η αναλογία των ειδών συσκευασίας προς τα παραχθέντα προϊόντα είναι ακριβής (Σ.τ.Ε. 2960/74)

18. Το ότι δεν κλείστηκαν στο τέλος του χρόνου οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης δεν συνιστά πλημμέλεια (Σ.τ.Ε. 2694/74).



**ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ****4.3. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΚΡΙΘΟΥΝ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΩΣ ΑΝΕΠΑΡΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΗ ΕΓΚ. Κ.Β.Σ. ΠΑΡ. 30.3**

Μόνη η διαπίστωση πλημμελειών (παρ. 3 άρθρο 30) δεν δικαιολογεί σε καμιά περίπτωση την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων.

Αποτελούν απλώς την τυπική βάση για την απόρριψη, εάν και εφόσον συντρέχουν και οι εξής ουσιαστικές προϋποθέσεις:

1. Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλήψεις να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, να οφείλονται δηλαδή σε πρόθεση.
2. Να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο.
3. Η ανεπάρκεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στη σχετική έκθεση ελέγχου. Η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρης και εξειδικευμένη και να μην αποτελεί γενικόλογη κρίση για την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων. Πρέπει επομένως να προσδιορίζεται τόσο η πλημμέλεια όσο και το συγκεκριμένο οικονομικό μέγεθος που καθίσταται αβέβαιο

και ανασφαλές όπως και ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της πλημμέλειας και της αδυναμίας. Επίσης να επεξηγεί γιατί η συγκεκριμένη αδυναμία οδηγεί σε απόρριψη και μη παραδοχή του γενικότερου οικονομικού αποτελέσματος.

4. Η ανεπάρκεια να αφορά οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων.

Ακόμα στην ερμηνευτική εγκύκλιο αναφέρεται πως:

«Είναι αυτονόητο ότι οι κανόνες του Κ.Β.Σ. τίθενται για να καθίσταται δυνατή και ευχερής η λογιστικής παρακολούθηση των συναλλαγών και των πράξεων του επιτηδευματία σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία.

Επομένως, κάθε απόκλιση από τους υποχρεωτικούς κανόνες του Κ.Β.Σ. κατ' ανάγκη δημιουργεί παραμορφώσεις στη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών της επιχειρήσεως. Αυτό όμως όπως προαναφέρθηκε δεν αποτελεί απαραίτητως αδυναμία επαληθεύσεων.

Π.χ. Καθυστερημένη και μετά την εξόφλησή του καταχώρηση δικαιολογητικού δαπάνης εντός του ίδιου διαχειριστικού έτους έχει ως συνέπεια ότι το υπόλοιπο ταμείου ορισμένης μέρας δεν είναι ακριβές. Αυτή όμως η παράβαση δεν οδηγεί σε αδυναμία προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων του επιχειρηματία και σε ανάγκη εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Έκθεση ελέγχου επομένως η οποία δεν αιτιολογεί το συγκεκριμένο λόγο εξαιτίας του οποίου μια τέτοια

καταχώρηση οδηγεί σε αδυναμία επαληθεύσεων και το οικονομικό μέγεθος που αφορά, είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. Αυτό ισχύει και για κάθε καθυστερημένη ή γενικότερα ετεροχρονισμένη καταχώρηση, η οποία μόνο όταν υποκρύπτει συγκεκριμένη ουσιαστική αταξία των βιβλίων μπορεί να οδηγεί σε απόρριψή τους. Η συγκεκριμένη αυτή αταξία πρέπει να αποτελεί ο περιεχόμενος της αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου, η οποία, εν ελλείψει της αιτιολογίας αυτής, δεν είναι πλήρης.

Επίσης μη τήρηση ενός ημερολογίου ή μη τήρησή του στον τόπο που ορίζει ο νόμος (π.χ. στο Υποκατάστημα) δεν δημιουργεί καθ' αυτή αδυναμία επαληθεύσεως, εφόσον οι σχετικές εγγραφές περιλαμβάνονται σε άλλο βιβλίο της επιχειρήσεως ή διασταυρώνονται με θεωρημένα στοιχεία, εκτός ένα αποδεδειγμένα ή εσφαλμένη καταχώρηση αποκαλύπτει ή αποκρύπτει διαφορετική συναλλαγή και διαφορετικό αποτέλεσμα, πράγμα το οποίο πρέπει να συγκεκριμενοποιείται στην έκθεση ελέγχου.

Ακόμα καταχώρηση εξαγωγών στο βιβλίο αποθήκης με χρονική ανακολουθία δεν δημιουργεί αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων εκτός αν υπάρχει συγκεκριμένος λόγος προς τούτο. Π.χ. ορθή καταχώρηση θα έδειχνε αδικαιολόγητα αρνητικά υπόλοιπα αποθήκης. Έλλειψη της σχετικής αιτιολογίας και εξειδικεύσεως καθιστά την έκθεση ελέγχου όχι πλήρη σύμφωνα με το νέο Κ.Β.Σ. και επομένως δεν

επιτρέπεται στην περίπτωση αυτή ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος».

#### **4.3.1. Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανεπαρκών**

α. Δεν γίνεται δεκτό το λογιστικό αποτέλεσμα

β. Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα. Ο συντελεστής λαμβάνεται όπως προκύπτει από τους πίνακες χωρίς να προσαυξάνεται (Α.Υ.Ο. 17418/23-12-1985).

Σε περίπτωση μη τήρησης βιβλίων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας ο Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται κατά 100%.

γ. Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία, χωρίς καμιά προσαύξηση δεδομένου ότι όπως έχουμε αναφέρει ανεπάρκεια σημαίνει ουσιαστική αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων από πράξεις ή παραλείψεις του επιτηδευματία και όχι απόδειξη ότι ο επιτηδευματίας αυτός απέκρυψε φορολογητέα ύλη. Για την αδυναμία αυτή υπολογίζονται τα κέρδη με τους Σ.Κ.Κ. και δεν λαμβάνονται υπόψιν τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία του.

#### 4.3.2. Ανεπάρκεια παρελθουσών χρήσεων. Κρίση και με το νέο Κ.Β.Σ.

Άρθρο 39 παρ. 11 Κ.Β.Σ.

Εφόσον τα βιβλία των παρελθουσών χρήσεων (μέχρι και τη χρήση 1992) κριθούν ως ανεπαρκή, στη συνέχεια θα ακολουθεί νέα κρίση με το νέο Κ.Β.Σ. και μόνο αν και με τις νέες διατάξεις κρίνονται ως ανεπαρκή θα απορρίπτονται.

Στην παρ. 39,9 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. αναφέρονται τα παρακάτω χαρακτηριστικά παραδείγματα:

1. «Αν ελέγχονται οι φορολογικές υποθέσεις των χρήσεων 1989 και 1990 επιτηδευματία, ο οποίος τήρησε βιβλία τρίτης κατηγορίας και κατασκεύαζε και πωλούσε κατόπιν παραγγελίας εξειδικευμένα είδη, συνεπεία δε του τρόπου της κατασκευής των προϊόντων του είχε, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του π.δ. 99.1977, υποχρέωση να τηρήσει βιβλίο παραγγελιών, το οποίο όμως δεν τήρησε, ο αρμόδιος προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κρίνοντας τα βιβλία και τα στοιχεία, με βάση τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 43 του παλιού Κ.Φ.Σ. αποφαινεται (λόγω της μη τήρησης του πρόσθετου βιβλίου παραγγελιών) ότι τα βιβλία και στοιχεία αυτού του επιτηδευματία είναι ανεπαρκή, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις της διάταξης αυτής. Στην περίπτωση αυτή τα βιβλία πρέπει να επανακριθούν με βάση τις

διατάξεις του νέου Κώδικα και επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10, όπου ορίζονται τα πρόσθετα βιβλία, δεν προβλέπεται τήρηση βιβλίου παραγγελιών για τον κατασκευαστή ειδών επί παραγγελία, τα βιβλία και στοιχεία δεν μπορούν να κριθούν, εκ του λόγου αυτού ( της μη τήρησης του πρόσθετου βιβλίου), ως ανεπαρκή».

2. «'Αν επιτηδευματίας δεν έχει διαφυλάξει ορισμένα δελτία αποστολής ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 2 εδάφιο δεύτερο του π.δ. 99/1977, μπορούσε να κρίνει τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή. Έχει όμως υποχρέωση να επανακρίνει τις υποθέσεις αυτές με βάση τις διατάξεις του νέου Κώδικα και ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3, να εξετάσει αν η παράλειψη αυτή καθιστά αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστική έλεγχο ακόμα δε και αν η ανεπάρκεια αυτή αφορά οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων. Έτσι, μπορεί να κρίνει ότι η μη διαφύλαξη ορισμένων δελτίων αποστολής, που αντιπροσωπεύουν μικρό ποσοστό του ετήσιου συνόλου δελτίων αποστολής είναι μικρής έκτασης και ότι τα βιβλία και στοιχεία μπορούν να κριθούν ως επαρκή. Στην κρίση αυτή θα ληφθούν υπόψη και άλλα στοιχεία, όπως π.χ. ο χρόνος του ελέγχου σε σχέση με την κρινόμενη

χρήση, ο οργάνωση της επιχειρήσεως, η μηχανογραφική έκδοση των στοιχείων κ.λ.π.».

Άλλα παραδείγματα που δεν οδηγούν σε ανεπάρκεια με το νέο Κ.Β.Σ., όπως αναφέρονται στην ίδια παρ. 39.9 της εγκ. Κ.Β.Σ.

3. Η μη ύπαρξη βιβλίου παραγωγής-κόστολογίου, του οποίου η τήρηση δεν είναι πια υποχρεωτική (Σ.Σ. Από 1-1-95 επανήλθε η υποχρέωση αυτή άρθρο 8 παρ. 12).
4. Η έκδοση τιμολογίου πωλήσεως αντί τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, δεδομένου ότι οι δύο τύποι έχουν συγχωνευθεί σε ένα (Σ.Σ. Η περίπτωση αυτή δεν μπορούσε να οδηγήσει σε ανεπάρκεια με τις προηγούμενες διατάξεις).
5. Η ενημέρωση πέρα των προθεσμιών του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., αλλά εντός των προθεσμιών του Κ.Β.Σ.
6. Η εκτύπωση του βιβλίων επαγγελματικής εγκατάστασης στην κεντρική μονάδα Η/Υ με την οποία παρακολουθούνται τα στοιχεία όλων των επαγγελματικών εγκαταστάσεων.
7. Η μη τήρηση ημερολογίου μεταφοράς κ.λ.π.

**4.4. ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΕΤΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ, ΓΙΑΤΙ ΥΠΑΡΧΕΙ ΑΔΥΝΑΜΙΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΝ**

- (1) Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των απαραίτητων βιβλίων
- (2) Μη τήρηση των συνοδευτικών στοιχείων (αγοραζομένων και πωλουμένων αγαθών), καθώς και των στοιχείων αξίας με τα οποία διενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια. Η απώλεια των στοιχείων αυτών πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολό τους.
- (3) Η τήρηση και έκδοση των βιβλίων και στοιχείων κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Δεν επαρκεί οποιαδήποτε παράβαση ακόμα και ουσιαστική αν είναι σε μικρή έκταση, αλλά παράβαση που να οδηγεί σε αντικειμενική αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων και να αναφέρεται σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολο.
- (4) Η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας
- (5) Η μη τήρηση των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού ή τις μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, επί μηχανογραφικής τήρησης, με την προϋπόθεση ότι εφαρμόζει τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 24.
- (6) Η μη παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή όταν το εγχειρίδιο οδηγιών δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών με την προϋπόθεση όμως ότι θα καταστεί αντικειμενικά αδύνατος ο έλεγχος ή οι ελλείψεις του



εγχειριδίου θα αναφέρονται σε σοβαρά μεγέθη ως προς την έκτασή τους.

- (7) Απώλεια βιβλίων λόγω κλοπής εξομοιώνεται ως προς τις συνέπειες με την μη τήρηση (Σ.τ.Ε. 2928/78).
- (8) Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων από ανωτέρα βία εξομοιώνεται ως προς την επίπτωση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, με τη μη τήρηση, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων (Σ.τ.Ε. 3428-31/75, 2490-2/84, 429-430/89).
- (9) Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων πριν από την πάροδο του χρόνου διαφύλαξης εξομοιώνεται ως προς τις συνέπειες με τη μη τήρηση (Σ.τ.Ε. 3419/77). Από 4/6/96 η περίπτωση αυτή οδηγεί σε ανακρίβεια όπως ορίζει η περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30.
- (10) Τήρηση αθεώρητου βιβλίου απογραφής (Σ.τ.Ε. 2646. 2651/75).
- (11) Καταχώρηση των ειδών στην απογραφή ή στο βιβλίο αποθήκης με κωδικούς χωρίς να τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης (Σ.τ.Ε. 3344/78 - Σ.τ.Ε. 1417/84).
- (12) Μη σύνταξη απογραφής για κάθε αποθηκευτικό χώρο χωριστά (Σ.τ.Ε. 711/77).
- (13) Μη καταχώρηση αγαθών (σε μεγάλη έκταση) στο βιβλίο απογραφής κατά ποιοτική διάκριση (Σ.τ.Ε. 2004/76).
- (14) Μη τήρηση βιβλίου αποθήκης (Σ.τ.Ε. 591/68, 1440/64)
- (15) Μονάδα μέτρησης, στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης, διαφορετικής της αναγραφόμενης στα τιμολόγια των

προμηθευτών (Σ.τ.Ε. 451/74), εφόσον βέβαια η μετατροπή της μια μονάδας στην άλλη δεν παρέχει δυνατότητα ελεγκτικής επαλήθευσης.

(16) Πιστωτικά υπόλοιπα στις καρτέλες αποθήκης δείχνουν αποκρύψεις αγορών (Σ.τ.Ε. 909/77). Εξετάζεται η έκταση, αφού είναι βέβαιο ότι αυτό το τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης αντιβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..

(17) Η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης για κάθε είδος αγαθού (κατά την ποιοτική διάκριση) Σ.τ.Ε. 3227/6. Εξετάζεται η έκταση.

(18) Η μη τήρηση της αποθήκης κατά ποιότητα των ειδών, συνεπάγεται αδυναμία ελέγχου του κόστους και είναι ουσιώδης πλημμέλεια (Σ.τ.Ε. 3027/73).

(19) Η μη τήρηση βιβλίου παραλαβής αν δεν βρίσκονται τα στοιχεία καταχωρημένα σε άλλα θεωρημένα βιβλία (Σ.τ.Ε. 4201/79), γιατί καθιστά αδύνατο τον έλεγχο των παραλαμβανομένων εμπορευσίμων αγαθών χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.

(20) Πιστωτικά υπόλοιπα στο βιβλίο ταμείου σαφώς αντιβαίνουν τις αρχές της λογιστικής επιστήμης και κατά επέκταση του Κ.Β.Σ.

(21) Μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων (βιβλίο πελατών, μαθητών, σταθμεύσεως κ.τ.λ.) ή μη ενημέρωσή τους με ένα ικανό αριθμό πελατών κ.τ.λ. σε σχέση με το συνολικό τους αριθμό. Από 1-1-95 η μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων έχει ενταχθεί στις διατάξεις περί ανακρίβειας.

- (22) Οι εγγραφές στα βιβλία και στοιχεία γίνονται με μελάνι ή μηχανή ή με τη χρήση Η/Υ. Δεν επιτρέπεται η χρήση κοινού μολυβιού, γιατί είναι δυνατόν να διορθωθούν οι εγγραφές (Σ.τ.Ε. 256-9/71). Απαιτούνται βέβαια πρόσθετες αποδείξεις (Σ.τ.Ε. 2894/73).
- (23) Μη σύνταξη ισολογισμού (Σ.τ.Ε. 3066/79).
- (24) Η μη αναγραφή στα τιμολόγια του είδους των πωλούμενων αγαθών, γιατί καθιστά ανέφικτα την παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησης των ειδών αυτών, καθώς και την εξακρίβωση της τιμής πώλησης κατά ποιότητα (Σ.τ.Ε. 142/65, 1477/66, 124/75, 3292/79). Εξετάζεται η έκταση της παράβασης αυτής.
- (25) Η μη αναγραφή στα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων του είδους και της ποιότητας των αγοραζομένων αγαθών (Σ.τ.Ε. 2490/66), εξετάζεται η έκταση της παράβασης.
- (26) Η μη αναγραφή της οξύτητας του ελαίου στην απογραφή οδηγεί νόμιμα σε εξωλογιστικό προσδιορισμό (Σ.τ.Ε. 390/61).
- (27) Η μη αναγραφή του είδους και της ποσότητας των αγαθών στις Α.Λ.Π. από τους υπόχρεους τήρησης βιβλίου αποθήκης (Σ.τ.Ε. 2367/70).
- (28) Διορθώσεις και ξέσματα σε μεγάλη έκταση στο στέλεχος των τιμολογίων (Σ.τ.Ε. 1372/77).
- (29) Μη έκδοση δελτίων αποστολής από το κεντρικό στο υποκατάστημα (Σ.τ.Ε. 1300/60).

(30) Μη αναγραφή της ώρας εκκίνησης (Σ.Σ. με μεγάλη έκταση) γιατί είναι δυνατόν να μεταφερθούν εμπορεύματα δύο ή περισσότερες φορές με συνέπεια να είναι αδύνατος ο έλεγχος της διακίνησης των αγαθών (Σ.τ.Ε. 2528/86). Σημειώνεται ότι έχει επιτραπεί απ' τη Διοίκηση (Εγκ. ΠΟΛ. 315/86 και από 1/7/92 αναφέρεται ρητά στην παρ. 5β' του άρθρου 11) αναγραφή της ώρας παράδοσης ή έναρξης αποστολής να γίνεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο, με αποτέλεσμα η διαπίστωση αυτής της παράβασης να είναι δύσκολη στον τακτικό έλεγχο, και απαιτείται διασταύρωση στοιχείων, ιδιαίτερα για την έκταση αυτής.

(31) Η μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής για παραληφθέντα αγαθά χωρίς τιμολόγιο (Σ.Σ. συνοδευτικά στοιχεία) καθιστά αδύνατο τον έλεγχο της διακίνησης των αγαθών αυτών (Σ.τ.Ε. 3214/80), εκτός αν τα ζητούμενα στοιχεία προκύπτουν και είναι καταχωρημένα σε άλλα βιβλία (Σ.τ.Ε. 3293/78, 4201/79) Σ.Σ. Στην πρώτη περίπτωση εξετάζεται η έκταση της παράβασης.

(32) Μη αναγραφή των αγαθών στα τιμολόγια κατ' είδος. Η πλημμέλεια της μη αναγραφής του είδους καθιστά «αδύνατο τον έλεγχο των ποσοτήτων που διακινήθηκαν από κάθε είδος από τα προϊόντα αυτά και των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν με βάση αυτά, δεδομένου ότι κάθε κατηγορία ομοίων προϊόντων (όπως βραχιόλια, σταυροί, καδένες, δαχτυλίδια κ.λ.π.) έχει διαφορετικό κόστος, αφού σχηματίζεται σε ειδικές μήτρες, δέχεται

διαφορετική επεξεργασία και αποτελεί εξαιτίας του κόστους, ιδιαίτερο είδος. Για το λόγο αυτό, έκρινε το Διοικητικό Εφετείο, δεν επιτρέπεται να χαρακτηρίζονται διαφορετικά είδη ως ένα είδος, μόνο με βάση το βαθμό καθαρότητας του πολύτιμου μετάλλου, που περιέχουν όπως κοσμήματα χρυσού καρατίων 24 (K-24) ή κοσμήματα αργύρου βαθμού 950 η (Σ.τ.Ε. 592/90).

Η παράβαση στην περίπτωση αυτή αφορούσε τη μη αναγραφή του είδους κατά Κ.Φ.Σ., σε 95 τιμολόγια στα οποία ανεγράφετο «κοσμήματα χρυσού καρατίων 24 ή 18 κ.λ.π.» και δεν καταχωρούσε τις ποσότητες από κάθε ειδικότερο πωλούμενο προϊόν, όπως βραχιόλια ή σταυροί ή καδένες κ.λ.π. και το βάρος κάθε είδους απ' αυτά.

(33) Μη καταχώρηση στην απογραφή των αγαθών κατ' είδος.

Επιχείρηση «δεν καταχώρησε στην απογραφή έναρξης της 1-10-1997 τα έτοιμα και ημιέτοιμα προϊόντα που εισφέρθηκαν από τις συγχωνευόμενες επιχειρήσεις αναλυτικώς, δηλ. κατ' είδος ποσότητα και αξία, ως βραχιόλια, σταυροί, δαχτυλίδια κ.τ.λ. αλλά κατά τρόπο αόριστο και γενικό, όπως χρυσός καρατίων 14 (K-14) ή K-18 ή K-19 ή άργυρος 950 βαθμών. Για την πλημμέλεια αυτή το Διοικητικό Εφετείο δέχθηκε ότι η καταχώρηση αυτή αντίκειται στα οριζόμενα από το άρθρο 40 παρ. 2 και 6 του Κ.Φ.Σ. (π.δ. 99/1977) και ότι για το λόγο αυτό «είναι αδύνατη η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τόσο ως προς την ποσότητα

που διακινήθηκε κάθε είδους εντός ολόκληρου της διαχειριστικής περιόδου, όσον και ως προς την αξία, με απώτερη συνέπεια τη μη ύπαρξη δυνατότητας εξακρίβωσης της αλήθειας των εμφανισθέντων οικονομικών αποτελεσμάτων» (Σ.τ.Ε/ 592/90).

(34) Διαφορετική κρίση ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων, σε διαφορετικές διαχειριστικές περιόδους. Από καμιά διάταξη δεν αποκλείεται η αρχή τα βιβλία μιας χρήσης να απορριφθούν σαν ανεπαρκή, αν και είχαν τηρηθεί κατά τον ίδιο τρόπο στις προηγούμενες χρήσεις και είχαν κριθεί επαρκή (Σ.τ.Ε. 3645/83, 1417/84).

(35) Κρίση ενιαία κατά διαχειριστική περίοδο. Ο καθορισμός των φορολογητέων κερδών γίνεται ενιαία για κάθε διαχειριστική περίοδο και η κρίση για το εφικτό ή όχι του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων βάση των τηρούμενων βιβλίων είναι ενιαία. Η ανεπάρκεια των βιβλίων για τμήμα της διαχειριστικής περιόδου καθιστά τα τηρηθέντα βιβλία ανεπαρκή για ολόκληρη τη χρήση (Σ.τ.Ε. 3031/81).

(36) Μη θεώρηση βιβλίων. Τα βιβλία που προβλέπονται να είναι θεωρημένα, όταν δεν θεωρηθούν πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα. Άρθρο 19 παρ. 2 (Σ.τ.Ε. 2651/75).

(37) Απόρριψη των βιβλίων μόνο με κρίση αιτιολογημένη. Δεν είναι αρκετή ανωμαλία ή πλημμέλεια των βιβλίων και

στοιχείων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 1463-4185). Με απλή δυσχέρεια του ελέγχου των δεδομένων δεν απορρίπτονται τα βιβλία (Σ.τ.Ε. 3298/70). Τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται η αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων πρέπει να είναι συγκεκριμένα και να παρέχουν απόδειξη για την ανεπάρκεια αυτών και να μη αναφέρονται σε αόριστες διαπιστώσεις (Σ.τ.Ε. 121-2/75).

(38) Εξολογιστικός προσδιορισμός μόνο των εσόδων, με έκπτωση των δαπανών των βιβλίων, χωρίς τη χρήση ΣΚΚ, για να υπολογιστούν τα κέρδη.

(39) Κρίση για λογιστικό προσδιορισμό κατά κλάδο. Με την παρ. 39.9 της εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. επισημαίνεται ότι: «Σε περίπτωση υπάρξεως περισσότερων κλάδων στην επιχείρηση, ανεπάρκειες που αφορούν τον ένα κλάδο της επιχειρήσεως, δεν μπορούν να οδηγήσουν σε εξολογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος και των υπόλοιπων κλάδων. Αν επομένως στην έκθεση ελέγχου διαπιστώνονται παραλείψεις και πλημμέλειες οι οποίες σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. δεν αποτελούν παραβάσεις, θα πρέπει να προσδιοριστεί λογιστικώς το εισόδημα του κλάδου αυτού.

## ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ

### 4.5. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ Κ.Β.Σ. ΓΙΑ ΝΑ ΚΡΙΘΟΥΝ ΑΝΑΚΡΙΒΗ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Για να κριθούν τα βιβλία ως ανακριβή, απαιτείται, ως αναγκαία προϋπόθεση οι πράξεις ή οι παραλήψεις αυτές να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

Όταν όμως υφίσταται πρόθεση του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης τότε δεν γίνεται λόγος για κρίση και σύγκριση των πράξεων ή παραλήψεων με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Έτσι, η πρόθεση και μόνο του επιτηδευματία είναι αρκετή ώστε να κριθούν τα βιβλία και τα στοιχεία του ως ανακριβή.

Λέγοντας πρόθεση εννοούμε τη συνειδητή και ηθέλημένη πράξη ή παράλειψη του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Το βάρος της απόδειξης της πρόθεσης φέρει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και κατ' επέκταση τα ελεγκτικά όργανα, εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά κάτω απ' τα οποία έγιναν οι πράξεις ή οι παραλήψεις και ειδικότερα αν αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.



Έτσι, η υποτροπή ή η συχνότητα μιας πράξης ή παράλειψης μπορεί να θεωρηθεί ως πρόθεση του επιτηδευματία. Για παράδειγμα η μη λήψη φορολογικού στοιχείου αξίας (τιμολόγιο προμηθευτή), για την οποία παράλειψη είχε τιμωρηθεί ο επιτηδευματίας οριστικά και σε προγενέστερο χρόνο μέσα στην ίδια χρήση (υποτροπή), έχει ως αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση αγορών και γενικότερα τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων. Επίσης, οι συνεχείς μη εκδόσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης έχουν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Ακόμη και μεμονωμένη πράξη μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει το στοιχείο της πρόθεσης εξετάζοντά την κάτω από τις συνθήκες ή τις περιστάσεις που έλαβε χώρα.

Οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για να κριθούν ανακριβή τα βιβλία και τα στοιχεία των επιτηδευματιών είναι οι παρακάτω.

1. Μη εμφάνιση εσόδων ή εξόδων ή ανακριβής εμφάνιση
2. Μη απογραφή ή ανακριβής απογραφή περιουσιακών στοιχείων
3. Μη έκδοση στοιχείων αξίας ή διακίνησης.
4. Ανακριβής έκδοση ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων αξίας ή διακίνησης, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο.
5. Λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων αξίας ή διακίνησης (δεν περιλαμβάνονται τα πλαστά στην περίπτωση αυτή, γιατί εφόσον γίνεται η συναλλαγή, ο αγοραστής μπορεί να μη γνωρίζει την πλαστότητα).

6. Μη εμφάνιση πραγματικής κατάστασης π.χ. πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου, αποθήκης (από 1-1-95).
7. Μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων άρθρου 10 παρ. 5 Κ.Β.Σ. και 64 παρ. 11 Ν. 2065/92 (κλαδικά βιβλία). Από 1-1-1995
8. Μη διαφύλαξη των πρόσθετων βιβλίων άρθρου 10 παρ. 5 Κ.Β.Σ. και 64 παρ. 11 Ν. 2065/92. Από 1-1-1995
9. Μη διαφύλαξη ημερολογίων πρωτογενών εγγραφών (εξαιρείται η ανωτέρα βία - ανεπάρκεια). Από 4/6/96
10. Μη διαφύλαξη συνοδευτικών στοιχείων και παραστατικών με τα οποία διενεργούνται πρωτογενείς εγγραφές. (Εξαιρετικά η ανωτέρα βία - ανεπάρκεια). Από 4-6-96
11. Μη επίδειξη των ημερολογίων πρωτογενών εγγραφών ή του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή των αγορών ή των συνοδευτικών στοιχείων ή των παραστατικών εγγραφών στον τακτικό έλεγχο εντός ορισμένου, από τον έλεγχο, εύλογου χρόνου (εξαιρείται η ανωτέρα βία - ανεπάρκεια). Από 4/6/96.

#### **4.5.1. Ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων**

Στην ανακρίβεια το ζητούμενο στοιχείο είναι αν οι πράξεις που οδηγούν στην ανακρίβεια είναι «μεγάλης έκτασης» σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη και αν μεν δεν

οφείλονται σε πρόθεση πρέπει να επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα.

Πιο κάτω, αναφέρουμε περιπτώσεις που είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε ανακρίβεια των βιβλίων. Όμως όταν οι πράξεις αυτές οφείλονται σε πρόθεση αρκεί το γεγονός αυτό και δεν εξετάζεται αν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα.

1. Δεν εμφανίζονται στα βιβλία έσοδα ή εμφανίζονται ανακριβώς, Καταχώρηση εσόδου άλλης χρήσεως δεν συνιστά ανακρίβεια.
2. Δεν εμφανίζονται έξοδα (περιλαμβάνονται και οι αγορές) ή εμφανίζονται αυτά ανακριβώς ή καταχωρούνται έξοδα, που δεν έγιναν, με τη λήψη εικονικών στοιχείων δαπάνης. Καταχώρηση εξόδου άλλης χρήσης δεν συνιστά ανακρίβεια.
3. Δεν απογράφονται περιουσιακά στοιχεία ή απογράφονται αυτά ανακριβώς. Η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων δεν αποτελεί ανακρίβεια.
4. Δεν εκδίδονται ή εκδίδονται ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ως προς την ποσότητα, την αξία και τον αντισυμβαλλόμενο (Σ.τ.Ε. 390/61, 210/78, 1039/79 κ.λ.π.).
5. Πιστωτικό υπόλοιπο στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης δείχνει απόκρυψη αγορών (ΣτΕ 909/77). Εξετάζεται η έκταση.

6. Ποσοτικά ελλείμματα που δεν δικαιολογούνται από τη φυσική απομείωση ή λόγω φθοράς ή καταστροφής υπολογίζονται στα έσοδα, αν δεν αποδείχθεί ότι αφορούν αποκρυβείσες πωλήσεις (ΣτΕ 1818/70). Αν υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία ότι προέρχονται από πωλήσεις οδηγούν σε ανακρίβεια (ΣτΕ 3956/73), εφόσον είναι σε μεγάλη έκταση, ως προς το σύνολο.
7. Αναγραφεί ανακριβών ή ανύπαρκτων διευθύνσεων, επί των τιμολογίων των προμηθευτών και μη ανεύρεση αυτών από τη φορολογική υπηρεσία, συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων, λόγω εικονικότητας των τιμολογίων Φορ. Εφ. 5667/70. Εξετάζεται η έκταση ως προς το σύνολο ή η πρόθεση.
8. Καταχώρηση στα βιβλία τιμολογίου του οποίου ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο (ΣτΕ 491/75).
9. Τιμολόγια αγνώστων στην εφορία των εκδοτών, εκτός και αν ο αγοραστής αποδείξει ότι βρισκόταν σε καλή πίστη ΣτΕ 690-2/88
10. Έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων (ΣτΕ 390/61)
11. Υπερβολική φύρα εφόσον στηρίζεται σε βάσιμα στοιχεία επιστημονικά παραδειγμένα (ΣτΕ 1080/72)
12. Η ανακρίβεια για τμήμα περιόδου καθιστά ανακριβή τα βιβλία όλης της διαχείρισης (ΣτΕ 172/57, 11/79, 3031/81).
13. Τα πιστωτικά υπόλοιπα του ταμείου συνεπάγονται σοβαρές ανακρίβειες των βιβλίων και στοιχείων που

επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό τους, δοθέντος ότι υποδηλούν, είτε απόκρυψη εσόδων από 'πωλήσεις, είτε εμφάνιση μη πραγματικών δαπανών (ΣτΕ 1259/87)

Στην παρ. 39.9 της Εγκ. Κ.Β.Σ. αναφέρεται ως παράδειγμα ότι δεν είναι λόγος απόρριψης η «διαπίστωση υπολοίπου ταμείου, λόγω καταχωρήσεως παραστατικού σε ταμείο υποκαταστήματος αντί του κεντρικού και το αντίθετο αλλά η αδυναμία προσδιορισμού του τελικού αποτελέσματος, δηλαδή του φορολογητέου εισοδήματος. Δηλαδή ζητείται από τους ελεγκτές να επαληθεύουν μήπως τα πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου οφείλονται σε λανθασμένες εγγραφές μεταξύ κεντρικού και υποκαταστήματος, οπότε είναι λογιστικά και όχι πραγματικά και δεν οδηγούν σε απόρριψη τα βιβλία. Σημειώνεται όμως ότι σ' αυτές τις περιπτώσεις οι επιχειρήσεις οφείλουν να τακτοποιήσουν τις λανθασμένες εγγραφές άμεσα και να μην περιμένουν να κάνουν οι ελεγκτές μετά από χρόνια αυτό που η λογιστική τάξη αλλά και το ίδιο το συμφέρον επιβάλλει να κάνουν οι ίδιες.

14. Κάθε πράξη ή παράλειψη (απόκρυψη εσόδων, εξόδων, μη απογραφή περιουσιακών στοιχείων, ανακριβής απογραφή, μη έκδοση, ανακριβής έκδοση, έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων αξίας ή διακίνησης, λήψη ανακριβών ή εικονικών στοιχείων), εφόσον ο έλεγχος αποδείξει ότι

οφείλεται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, αρκεί μόνο το γεγονός της πρόθεσης για να χαρακτηριστούν τα βιβλία ανακριβή, χωρίς να εξετάζεται η έκταση της πράξης αυτής σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων.

15. Από 1-1-1995 με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 24 του Ν. 2214/94 προστέθηκε στο άρθρο 30 παρ. 4 του ΚΒΣ, περίπτωση δ', με την οποία ορίζεται ότι τα βιβλία κρίνονται ανακριβή όταν δεν εμφανίζεται σ' αυτά η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης (π.χ. πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου).

16. Από 1-1-1995 με τις ίδιες πιο πάνω διατάξεις προστέθηκε και περίπτωση ε', με την οποία ορίζεται ότι τα βιβλία μιας επιχείρησης κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. (κλαδικά βιβλία: πόρτας ξενοδοχείων, μητρώο μαθητών, εισερχόμενων αυτοκινήτων κ.λ.π.) και της παρ. 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992 (βιβλίο επίσκεψης ασθενών, για τους γιατρούς).

17. Από 4-6-1996 με το άρθρο 17 παρ. 3 του Π.Δ. 134/96 προστέθηκε στο άρθρο 30 παρ. 4 νέα περίπτωση στ', με την οποία στηρίζεται ότι τα βιβλία κρίνονται ανακριβή, όταν ο υπόχρεος δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός ευλόγου χρόνου, που ορίζεται σε σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.:

(α) Τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές

(β) Τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών

(γ) Τα παραστατικά με τα οποία διενεργούνται πρωτογενώς οι εγγραφές στα ημερολόγια.

**Σημείωση:** Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη που οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας (εμπίπτει στις ανεπάρκειες) (άρθρο 30 παρ. 4 στ').

#### **4.5.2. Συνέπειες χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών**

- (1) Δεν γίνεται δεκτό το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία
- (2) Προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα ανάλογα με το ύψος των διαπιστωθεισών ανακριβειών (άρθρο 30 παρ. 2γ' του Ν. 2238/94).
- (3) Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικά με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα (Α.Υ.Ο. Ε. 17417/1770/23-12-1985 και Ε 17418/1771/23-12-1985).
- (4) Ο Σ.Κ.Κ. που αναφέρεται στους πίνακες, από 1-1-1992 με την παρ. 19 του άρθρου 10 του Ν. 2065/92 (άρθρο 31

παρ. 2 Ν. 2238/94) προσαυξάνεται: «Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κ.Β.Σ. ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

- α. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων
  - β. Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα
  - γ. Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
  - δ. Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκησης σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε
  - ε. Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%)
- Στις υπόλοιπες περιπτώσεις που τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».
- στ. Ποινικές συνέπειες εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο που προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων 20% σε σχέση μ' αυτά που δηλώθηκαν και πάντως όχι μικρότερη από ένα εκατομμύριο (1.000.000) δρχ. (άρθρο 31 παρ. 12 ν. 1591/86 ήδη άρθρο 93 παρ. 1γ' Ν. 2238/1994).



## ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΥΡΟΥΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

### 4.6. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΑΡΑΠΟΜΠΗΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΚΑΙ ΚΡΙΣΗΣ ΑΠ' ΑΥΤΗΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ ΤΡΙΤΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ, ΠΟΥ ΑΜΦΙΣΒΗΤΕΙΤΑΙ ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΟΥΣ

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5, εδάφιο α του άρθρου 30 προβλέπονται τα εξής:

(α) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, όταν διαπιστώσει ότι στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας υπάρχουν πράξεις ή παραλήψεις, οι οποίες, κατά τη γνώση του, συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα για τις διαπιστώσεις αυτές. Τονίζεται ότι, για κάθε πράξη ή παράλειψη, η παράβαση θα δικαιολογείται πλήρως και θα αναφέρεται η επίδρασή της στο κύρος των βιβλίων.

(β) Ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του προηγούμενου σημειώματος, να ζητήσει την κρίση των βιβλίων και στοιχείων από την επιτροπή του άρθρου αυτού. Η κρίση από την επιτροπή του κύρους των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών ή ανακριβών ή ανεπαρκών και ανακριβών εναπόκειται στη διακριτική

ευχέρεια του επιτηδευματία να υποβάλλει ή όχι σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

(γ) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., μετά την υποβολή της αίτησης του επιτηδευματία και πριν από κάθε άλλη διαδικαστική ενέργεια, υποχρεούται να παραπέμπει την υπόθεση στην αρμόδια για κρίση επιτροπή σε σχετικό έγγραφο του, στο οποίο, εκτός των άλλων, αναφέρει του λόγους απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων με όλο το περιεχόμενο που απαιτεί ο νόμος. Συγχρόνως διαβιβάζει στην επιτροπή το φάκελο της υπόθεσης με όλα τα σχετικά στοιχεία.

(δ) Η επιτροπή, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών απ' το χρόνο περιέλευσης της υπόθεσης σ' αυτήν, αποφαινεται αιτιολογημένα αν οι πράξεις ή παραλείψεις που διαπράχθηκαν αποτελούν λόγους ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Η επιτροπή έχει δικαίωμα να διατάξει συμπληρωματικό έλεγχο σε όσες περιπτώσεις κρίνει ότι ορισμένα σημεία της υπόθεσης χρήζουν περαιτέρω ελέγχου και διευκρινήσεων.

Η απόφαση της επιτροπής, που υπογράφεται απ' τον Πρόεδρο και τον Γραμματέα, κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και είναι απολύτως δεσμευτική γι' αυτόν (Εγκ. Κ.Β.Σ. παρ. 30.5.1.)

#### 4.6.1. Σύσταση και λειτουργία διαφόρων Επιτροπών

Οι Επιτροπές λειτουργούν στην έδρα κάθε Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., εκτός της Αττικής που επιτρέπεται να λειτουργούν στο Υπουργείο Οικονομικών.

Για την Αττική με την απόφαση 1099934/1189/12-10-1992 ως πρόεδρος των Επιτροπών των Νομαρχιών Αθηνών, Πειραιώς και Ανατολικής και Δυτικής Αττικής ορίστηκαν οι Προϊστάμενοι της Διεύθυνσης Ελέγχων, βιβλίων και Στοιχείων και Φορολογίας Εισοδήματος αντίστοιχα. Επομένως οι Δ.Ο.Υ. της Νομαρχίας Αθηνών θα διαβιβάσουν τις υποθέσεις τους στη Διεύθυνση Ελέγχων, οι Δ.Ο.Υ. της Νομαρχίας Πειραιώς στη Διεύθυνση Βιβλίων και στοιχείων και οι Δ.Ο.Υ. των Νομαρχιών Ανατολικής και Δυτικής Αττικής στη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος (Εγκ. Κ.Β.Σ. παρ. 30.5.2.).

#### 4.6.2. Όροι λειτουργίας των Επιτροπών

α. Οι επιτροπές συνεδριάζουν στο κατάστημα της Διεύθυνσης Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. Ειδικά, οι Επιτροπές των Νομαρχιών, Αθηνών, Πειραιώς, Ανατολικής και Δυτικής Αττικής μπορούν να συνεδριάζουν στο Υπουργείο Οικονομικών

- β. Η επιτροπή βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει όταν ο αριθμός των παρόντων μελών είναι μεγαλύτερος των απόντων
- γ. Γραμματέας κάθε επιτροπής, με τον αναπληρωτή του, ορίζεται φοροτεχνικός υπάλληλος Π.Ε. κατηγορίας από τον Πρόεδρο της Επιτροπής
- δ. Εισηγητής των υποθέσεων, που παραπέμπονται στις επιτροπές, ορίζεται ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή υπάλληλος που διενήργησε το φορολογικό έλεγχο. Ο πρόεδρος της επιτροπής μπορεί να καλεί στις συνεδριάσεις και τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο για την παροχή πληροφοριών, σχετικά με την υπόθεση που έχει παραπεμφθεί στην επιτροπή
- ε. Κατά τη συνεδρίαση της επιτροπής δικαιούται να παραστεί και να αναπτύξει τις απόψεις του ο επιτηδευματίας ή ο εκπρόσωπος του, ο οποίος πρέπει να έχει έγγραφη εξουσιοδότηση, εφόσον δεν παρίσταται με αυτόν
- στ. Ο επιτηδευματίας δικαιούται να υποβάλλει στην επιτροπή υπόμνημα μέχρι την προηγούμενη μέρα της συνεδρίασεως αυτής, κατά την οποία θα κριθεί η υπόθεσή του. Το υπόμνημα αυτό κατατίθεται στο Γραμματέα της επιτροπής
- ζ. Οι αποφάσεις της επιτροπής λαμβάνονται κατά πλειοψηφία με φανερή ψηφοφορία και διατυπώνονται σε πρακτικά συνεδρίασεως, στα οποία γράφονται τα ονόματα των μελών

που συμμετέχουν και καταχωρίζονται σ' αυτά η γνώμη του μέλους που μειοψήφησε. Τα πρακτικά υπογράφονται από τον Πρόεδρο και το Γραμματέα αυτής

η. Κάθε επιτροπή κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της αλληλογραφίας, μέσω του Προέδρου της, απ' ευθείας με κάθε Δημόσια Αρχή ή Υπηρεσία και νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, που έχουν υποχρέωση να παρέχουν τις πληροφορίες που ζητούνται

θ. Σε κάθε επιτροπή τηρούνται από το γραμματέα τα εξής βιβλία:

1. Βιβλία πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγραφών,

2. Βιβλίο διεκπεραίωσης των εγγραφών που παραδίδονται με απόδειξη

3. Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων. Τα πρακτικά μπορεί να συντάσσονται και σε κινητά φύλλα

ι. Για όσα θέματα δε ρυθμίζονται με την εγκύκλιο αυτή, σε ότι αφορά τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία γενικά της επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 89 του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομικών (π.δ. 284/1988, ΦΕΚ Α 128) για τα συλλογικά όργανα (Εγκ. Κ.Β.Σ. παρ. 30.5.3).

#### **4.7. ΑΠΟΡΡΗΤΟ**

##### Άρθρο 31. Απόρρητο βιβλίων και στοιχείων

Δικαίωμα να λαμβάνει γνώση του περιεχομένου των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα έχει ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. και άλλες συναρμόδιες αρχές που εξομοιώνονται μ' αυτόν.

Για οποιαδήποτε άλλη δημόσια αρχή χρειάζεται σχετική διάταξη νόμου ή έγκριση του Υπουργού Οικονομικών.

Κατ' εξαίρεση δεν χρειάζονται έγκριση οι δημόσιες αρχές, όταν ανακύπτουν θέματα προστασίας του δημόσιου συμφέροντος (εθνικού, οικονομικού, φορολογικού, ασφάλειας, τάξης κ.τ.λ.), οι ειδικά εξουσιοδοτημένοι υπάλληλοι του ΙΚΑ για τις «αμοιβές προσωπικού» του εργοδότη (άρθρα 44, 69 του Ν.Δ. 3323/1955) και οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης για διεκδίκηση πόρων ή άλλων έννομων δικαιωμάτων τους (άρθρο 47 του Ν 1416/1984 για επιβολή φόρων, τελών, δικαιωμάτων ή εισφορών και τον έλεγχο των δηλώσεων). Δεν επιτρέπεται ποτέ, όμως σ' αυτές τις Αρχές να αφαιρέσουν ή να κατάσχουν τα παραπάνω βιβλία και στοιχεία.

Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση 550/89, δεν ισχύουν οι διατάξεις περί απορρήτου έναντι των μελών Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε. για την ενημέρωσή τους από το φορολογικό φάκελο της εταιρείας, ούτε και για την περίπτωση πτώχευσης της

εταιρείας. Παράλληλο δικαίωμα έχει ο σύνδικος πτώχευσης για την εταιρεία, ενώ με τη γνωμοδότηση 762/85 (Ν. 2473/ΠΟΛ 214/85) τέτοιο δικαίωμα δεν έχει ο σύνδικος της ένωσης των πιστωτών.

Επίσης, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Γνωμ. 927/92) έκανε δεκτό ότι ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν μπορεί να χορηγήσει στοιχεία από το φάκελο φορολογίας σε πρόσωπο που τελεί υπό δικαστική απαγόρευση κατ' άρθρο 1686 Α.Κ., ενώ αντιθέτως μπορεί να χορηγήσει τα στοιχεία αυτά σε φορολογούμενο ο οποίος έχει πτωχεύσει (ΠΟΛ. 1302/93).

#### **4.8. ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

##### Άρθρο 32. Πρόστιμα γενικών παραβάσεων

Ο παραβάτης διατάξεων αυτού του Κώδικα τιμωρείται για κάθε είδος παράβασης, με πρόστιμο μέχρι 300.000 δρχ., αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας.

##### Παραδείγματα:

- α. Μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων στα δελτία αποστολής (Δ.Α.) Σημ. η μη αναγραφή σε 200 ΔΑ συνεπάγεται 1 πρόστιμο και όχι 200

- β. Μη αναγραφή του α/α του σχετικού Δ.Α. επί των τιμολογίων
- γ. Μη αναγραφή της ώρας στα συνοδευτικά στοιχεία
- δ. Μη αναγραφή της αξίας ολογράφως στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.)
- ε. Μη παράδοση στοιχείων (Α.Π.Υ. κ.λ.π.) στον αντισυμβαλλόμενο
- στ. Μη ανάλυση των πράξεων στο βιβλίο εσόδων - εξόδων κατά μοναδικό συντελεστή.

Κατ' εξαίρεση, αν πρόκειται για απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής (ανακρίβεια ή μη έκδοση στοιχείων) που η αξία της προσδιορίζεται και ξεπερνά τις 300.000 δρχ., επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της αξίας που αποκρύφτηκε, αρκεί η διαπίστωση της παράβασης να γίνεται κατά το χρόνο διακίνησης των αγαθών και όχι από μεταγενέστερο έλεγχο (π.χ. έλεγχος ανεπισημών στοιχείων, έλεγχος μετά από καταγγελία, τακτικός έλεγχος κ.τ.λ.).

Το πρόστιμο επιβάλλεται ανεξάρτητα από το σκοπό της διακίνησης (π.χ. διακίνηση αγορασθέντων ή πωληθέντων ή προοριζόμενων για πώληση ή από εγκατάσταση του ίδιου του επιτηδευματία ή για επεξεργασία ή για δειγματισμό κ.τ.λ.) όταν δεν συνοδεύεται με το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο (δελτίο αποστολής απλό ή συγκεντρωτικό ή συνενωμένο με τιμολόγιο).



Σε περίπτωση τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την οριζόμενη, τα πρόστιμα που προβλέπονται διπλασιάζονται.

Για τις παραβάσεις σε έγγραφα μεταφοράς, τα πρόστιμα επιβάλλονται τόσο στο μεταφορέα ή στο μεταφορικό γραφείο, όσο και στον οδηγό.

Στις περιπτώσεις υποτροπής (επανάληψης παράβασης της ίδιας ακριβώς μορφής που τιμωρήθηκε οριστικά στην τρέχουσα ή στις δύο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους), το πρόστιμο μπορεί να φθάσει μέχρι το τριπλάσιο του ανώτατου ορίου ή της αξίας συναλλαγής κατά περίπτωση.

Τέλος, δεν επιβάλλεται πρόστιμο για περιπτώσεις εκ παραδρομής έκδοσης στοιχείων, χωρίς τήρηση ενιαίας αρίθμησης, εφόσον τα εκδοθέντα στοιχεία έχουν εμπρόθεσμα καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία και ο φορολογούμενος δηλώσει το γεγονός εγγράφως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

### Άρθρο 33. Αυτοτελείς Παραβάσεις

Οι παρακάτω περιπτώσεις θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις και επιβάλλεται για κάθε παράβαση το πρόστιμο που ορίζεται στο προηγούμενο άρθρο.

➤ Παράλειψη έκδοσης οποιουδήποτε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή άλλων νομοθετημάτων που

τροποποιούν και συμπληρώνουν αυτόν (νόμοι, προεδρικά διατάγματα ή υπουργικές αποφάσεις).

- Έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου που προβλέπεται η θεώρησή του. Εξαιρούνται τα εκ παραδρομής, που έχουν καταχωρηθεί, όμως, στα βιβλία εμπρόθεσμα και εκείνα που δηλώθηκαν στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. πριν από τη διαπίστωσή τους.
- Ανακρίβεια ή μη αναγραφή στα προηγούμενα του ονοματεπωνύμου ή της επωνυμίας, καθώς και της διεύθυνσης του αντισυμβαλλομένου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής.
- Άρνηση του υπόχρεου να διευκολύνει τον έλεγχο ή να παραδώσει σ' αυτόν στοιχεία που υπέπεσαν στην αντίληψή του. Για τη χρήση που συνέβη το γεγονός καταλογίζεται μια παράβαση, ανεξάρτητα από το αν τα μη επιδειχθέντα βιβλία και στοιχεία καλύπτουν συναλλαγές περισσότερων διαχειριστικών περιόδων. Αν, όμως, ζητηθούν βιβλία και στοιχεία συγκεκριμένων στοιχείων χρήσεων π.χ. 1990, 1991, 1992 και δεν τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, τότε καταλογίζονται 3 παραβάσεις.
- Κάθε ανύπαρκτη ή ανακριβής καταχώρηση, για την οποία δεν επιβλήθηκε πρόστιμο στις παραπάνω περιπτώσεις.
- Μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των 50 φύλλων ή ανά 50 κινητά φύλλα για το χρόνο που ορίζεται, εκτός αν οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρω βία (π.χ. πυρκαγιά, πλημμύρα). Συνεπώς η κλοπή βιβλίων

από το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο του υπόχρεου στις περισσότερες περιπτώσεις δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μη επισύρουσα πρόστιμο, αφού τα βιβλία πρέπει να τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάστασή του. Αν π.χ. κάποιος δεν διαφύλαξε το βιβλίο εσόδων -εξόδων, το βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας) και 20 στελέχη Α.Π.Υ., θα τους επιβληθούν 22 πρόστιμα.

- Η μη διαφύλαξη στοιχείων αφορά τόσο στα στοιχεία που έχει εκδώσει ο υπόχρεος, όσο και στα στοιχεία που έχει λάβει. Για τα μη διαφυλαχθέντα στοιχεία καθοριστικό είναι το πλήθος αυτών που δεν διαφυλάχθηκαν, ανεξάρτητα αν είναι συνεχόμενο ή μη. Μετρώντας, δηλαδή, τα μη διαφυλαχθέντα στοιχεία και το άθροισμά τους διαιρείται με το 50. Το πηλίκο δίνει τον αριθμό των προστίμων. Σε περίπτωση δεκαδικού αριθμού στρογγυλοποιείται στον επόμενο ακέραιο αριθμό.
- Ειδικά η απώλεια στις ταινίες ταμειακών μηχανών, που χρησιμοποιούνται ως στελέχη των Α.Λ.Π. και Α.Π.Υ. θεωρείται ότι δεν διαφυλάχθηκαν τόσα στοιχεία, όσο το πλήθος των συναλλαγών που προκύπτει από το ημερήσιο δελτίο «Ζ». Αν δεν προκύπτει, τότε καταλογίζεται τουλάχιστον ένα πρόστιμο ανά ταινία.
- Μη εμπρόθεσμη ποσοτική ενημέρωση του βιβλίου απογραφών συνιστά αυτοτελή παράβαση για κάθε μια ημέρα καθυστέρησης.

➤ Διευκρινίζεται ότι η έννοια της μη καταχώρησης είναι διαφορετική από τις έννοιες της μη ενημέρωσης ή της εμπρόθεσμης ενημέρωσης και σημαίνει την παράλειψη καταχώρησης στοιχείων (επιλεκτικά ή όχι), που διαπιστώνεται κατά τον έλεγχο σε βιβλία που τυπικά εμφανίζονται ενημερωμένα. Έτσι κάθε στοιχείο ή έγγραφο (παραστατικό) που δεν έχει καταχωρηθεί επισύρει αυτοτελές πρόστιμο

Αντίθετα η μη ενημέρωση των βιβλίων ή η εμπρόθεσμη ενημέρωσή τους δεν είναι αυτοτελείς παραβάσεις, αλλά γενικές και επισύρουν ένα πρόστιμο κατά διαχειριστική περίοδο. Αυτονόητο είναι ότι η διαπίστωση της ίδιας παράβασης (μη ενημέρωση ή εμπρόθεσμη ενημέρωση) από άλλο (επόμενο) έλεγχο συνιστά νέα παράβαση.

Σε μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων, αυτοτελή παράβαση συνιστούν επιπλέον:

α. Η μη εκπρόθεσμη εκτύπωση βιβλίων, μηνιαίων ισοζυγίων, του γενικού καθολικού και της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου αποθήκης, για καθένα απ' αυτά. Έτσι π.χ. αν διαπιστωθεί ότι δεν έχει εκτυπωθεί το ημερολόγιο πωλήσεων και το ισοζύγιο Γ.Κ. θα επιβληθούν 2 πρόστιμα

β. Η μη εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί των βιβλίων ή πληροφοριών μέσα στην προθεσμία που όρισε ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή,

επιβάλλεται ένα πρόστιμο για όλα τα βιβλία και για όλες τις πληροφορίες που δεν εκτυπώθηκαν εμπρόθεσμα

γ. Η μη παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών (manual) στον έλεγχο.

Για όσες πράξεις ή παραλείψεις δεν γίνεται αναφορά στις διατάξεις αυτού του άρθρου επιβάλλεται ένα πρόστιμο, κατά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος των περιπτώσεων.

- Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών τιμολογίων ή δελτίων αποστολής θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιφέρει πρόστιμο μέχρι το 5πλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου. Στο πρόστιμο υπόκειται και όποιος αποδεδειγμένα συμπράττει στις παραπάνω πράξεις ή παραλήψεις (π.χ. Διευθυντής, νομικός ή λογιστικός ή οικονομικός σύμβουλος, κατασκευαστής προγράμματος κ.α.).
- Τέλος όταν οι πράξεις ή οι παραλείψεις αφορούν περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους, κρίνονται αυτοτελώς και εκδίδεται χωριστή κατά περίοδο απόφαση επιβολής προστίμου.

#### 4.9. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ

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

➤ Κείμενο Νόμου (Άρθρο 33<sup>α</sup> παράγραφος 1γ)

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

➤ Κείμενο Νόμου (Άρθρο 36 παράγραφος 1)

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

1. Στις επιχειρήσεις οι οποίες δεν τηρούν τα προβλεπόμενα βιβλία που ορίζει ο κώδικας φορολογικών στοιχείων.
2. Στις επιχειρήσεις, των οποίων τα βιβλία κρίθηκαν από το φορολογικό έλεγχο ως ανεπαρκή ή ανακριβή και εφ' όσον η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη την διεξαγωγή των ελεγκτικών επαληθεύσεων
3. Στις επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν βιβλία της πρώτης κατηγορίας (βιβλίο αγορών), γιατί, επειδή δεν υπάρχει βιβλίο απογραφών σε αυτή την κατηγορία, καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του κέρδους.
4. Στις επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτή στην οποία ανήκουν.
5. Στις επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΦΣ - εκτός και αν αυτές παρέχουν αποκλειστικές υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων -όποτε το κέρδος βρίσκεται δι' εκπτώσεως εκ των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν.Δ. 3323/55 αναφερομένων εξόδων.

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

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

Σ' αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα παρακάτω ποσά εσόδων:

1. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις
2. Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης.
3. Τα ποσά που εισπράχθηκαν έναντι των επισφαλών απαιτήσεων που αποσβέσθηκαν τα οποία έγιναν δεκτά από τον Οικονομικό Έφορο για τον προσδιορισμό του φορολογικού εισοδήματος.
4. Τα ποσά που εισπράχθηκαν ως αχρεωστήτως καταβληθέντα δια τέλη εισφοράς και φόρους που βαρύνουν την επιχείρηση, εφαρμόζοντας την διάταξη της προηγούμενης περίπτωσης κατά αναλογία.

Τα ποσά των παραπάνω περιπτώσεων 1 έως 4 προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης που προκύπτει με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους.

Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό



πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του υπουργείου εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

1. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων
2. Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα.
3. Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
4. Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε.
5. Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

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

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερα από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων από πυρκαγιά μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων.

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

περιπτώσεων). Προς την άποψη αυτή έχει ευθυγραμμιστεί η νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) και Κύρος Βιβλίων

Δημήτρη Σταματόπουλου - Αντώνη Καραβοκύρη

Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα 1997

- Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Παναγιώτη Βασ. Παπαδέα

Δεύτερη έκδοση Αθήνα 1996

- Φορολογικά - Φοροτεχνικά- Αντικειμενικά Κριτήρια - Φορολογικές Δηλώσεις - Παραδείγματα - Εφαρμογές στην Πράξη

Δημήτρη Ι. Καραγιάννη

2<sup>η</sup> έκδοση, Θεσσαλονίκη 1996

- Φορολογία των Ανώνυμων Εταιρειών (Σημειώσεις)

Κώστα Μπαλαφούτη 1996 - 1997