

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟ ΤΑ  
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ**



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:**

**ΔΗΜΗΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΙΣΣΑΒΕΤ, ΑΜ 10423**

**ΙΚΚΑ ΕΥΘΥΜΙΑ, ΑΜ 10420**

**ΜΠΟΥΡΑ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ, ΑΜ 10106**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:**

**ΒΑΦΕΙΑΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2015**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα.

Προκειμένου να φτιάξουμε τον κύριο άξονα της εργασίας αυτής προβήκαμε στην μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας και συγγραμμάτων και όχι μόνο. Καθότι οι αλλαγές στην νομολογία και φορολογία είναι πυκνές μελετήσαμε και αξιοποιήσαμε όποια άρθρα ήταν σχετικά με το θέμα αυτό, είτε προέρχονταν από ενημερωτικές και οικονομικές εφημερίδες και οικονομικά περιοδικά είτε από το διαδίκτυο.

Σύμφωνα με το νόμο Φορολογίας Εισοδήματος από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αφαιρούνται (εκπίπτουν) οι δαπάνες που διενεργεί η επιχείρηση, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες προστίθενται στα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, έτσι ώστε να αναμορφώσουν τη βάση υπολογισμού του φόρου.

Η έκπτωση δαπανών είναι ένα θέμα αρκετά σημαντικό για την κάθε επιχείρηση και για τον κάθε ελεύθερο επαγγελματία. Αφού λοιπόν συνυπολογιστούν οι δαπάνες οι οποίες ενέχονται έκπτωσης, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα και έτσι στο τέλος κάθε χρήση υπολογίζεται ορθώς το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης της κάθε επιχείρησης και ξεκινάει η διαδικασία διανομής του και εξεύρεσης του φόρου εισοδήματος εάν το αποτέλεσμα είναι θετικό. Επίσης η καταγραφή των δαπανών αυτών κατοχυρώνει ελεγκτές και ελεγχόμενους και εξυπηρετεί καλύτερα το στόχο της αντικειμενικότητας και της διαφάνειας.

Στην συνέχεια λοιπόν θα αναλυθούν έννοιες και ζητήματα σχετικά με τις δαπάνες και τα έξοδα που η κάθε επιχείρηση καλείται να αντιμετωπίσει κατά την διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης.

Τα έξοδα αυτά παρακολουθούνται μέσα από το ελληνικό λογιστικό σχέδιο και διαχωρίζονται σε βασικές ομάδες: στα οργανικά έξοδα τα οποία ομαδοποιούνται στην ομάδα 6 του ελληνικού λογιστικού σχεδία και στα ανόργανα ή αλλιώς έκτακτα έξοδα τα οποία παρακολουθούνται στην ομάδα 8 του ελληνικού λογιστικού σχεδίου.

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

---

Με την ολοκλήρωση της εργασίας αυτής, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας προς, στον καθηγητή μας κο Βαφειάδη Νικόλαο, για την βοήθεια που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συλλογής στοιχείων και πληροφοριών, επεξεργασίας και συγγραφής τους, καθώς επίσης και για τα σχόλιά του και την σωστή καθοδήγησή του κατά την εκπόνηση της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε τόσο την αγάπη μας όσο και την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

---

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με το ζήτημα της έκπτωσης δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα. Κατά την διάρκεια των σπουδών μας σε πολλά μαθήματα ασχοληθήκαμε με τα έσοδα και τα έξοδα που η κάθε επιχείρηση έχει κατά την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης. Εξειδικεύοντας λοιπόν τα όσα κατά την διάρκεια των σπουδών μας μάθαμε και με την μελέτη σχετικών συγγραμμάτων προβήκαμε στην συγγραφή της εργασίας αυτής.

Στο πρώτο λοιπόν κεφάλαιο της εργασίας μας ασχοληθήκαμε με τις δαπάνες. Δώσαμε την έννοιά τους και αναλύσαμε πως τα έξοδα παρακολουθούνται σε μια επιχείρηση μέσω του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου.

Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύσαμε βάση των σχετικών διαταγμάτων που από την νομοθεσία έχουν εκδοθεί, με τις δαπάνες που εκπίπτουν αλλά και με αυτές που δεν εκπίπτουν.

Στο τρίτο κεφάλαιο ασχοληθήκαμε με το σημαντικό ζήτημα της φορολογικής αναμόρφωσης των εξόδων και πόσο σημαντική είναι αυτή για την εξαγωγή του αποτελέσματος χρήσης.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναφερθήκαμε στα πλαστά και εικονικά τιμολόγια τα οποία συχνά παρατηρείται να υπάρχουν σε πολλές επιχειρήσεις και έτσι να αυξάνεται το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ενώ στο πέμπτο κεφάλαιο που είναι και ο επίλογος της εργασίας αναλυτικά μία προς μία παρουσιάσαμε ποιες είναι ακριβώς οι δαπάνες που εκπίπτουν.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

---

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ</b>	<b>1</b>
1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	1
1.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	3
1.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ (Ομάδα 6)	9
1.4 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ (Ομάδα 6)	10
1.5 ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ Η ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ της ΧΡΗΣΗΣ	11
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>13</b>
2.1 ΟΙ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	13
2.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΗΠΤΟΥΝ	32
2.3 ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΚΠΕΣΤΕΕΣ	37
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	<b>41</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> ΕΙΚΟΝΙΚΑ- ΠΛΑΣΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ</b>	<b>51</b>
4.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	51
4.2 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΟΙΝΕΣ	54
4.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	61
4.4 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΛΟΙΣΤΗ ΣΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	62
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b>	<b>66</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ</b>	<b>67</b>

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

---

## 1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώληση του<sup>1</sup>.

Δηλαδή, έξοδο είναι το κόστος που εξέπνευσε για την προσδοκία δημιουργίας εσόδου ή κατ' άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση η ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στην διαδικασία αποκτήσεως εσόδων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, έξοδο υφίσταται:

(α) Όταν το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει χάριν της πραγματοποιήσεως εσόδων και όχι χάριν της παραγωγής ενσώματων προϊόντων ή πάγιων επενδύσεων. Έτσι λ.χ. το κόστος της εργασίας ενός τεχνίτη παραγωγής υποδημάτων σε ένα εργοστάσιο υποδηματοποιίας δεν εκπνέει γιατί ενσωματώνεται σε στοιχείο του ενεργητικού που δημιουργήθηκε με την παραγωγή των υποδημάτων και ενώνεται με τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους αυτών.

Αντίθετα, το κόστος της εργασίας μιας πωλήτριας, το οποίο κόστος αναλώθηκε για την πραγματοποίηση της πωλήσεως των υποδημάτων δεν υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού και γι' αυτό δεν ενσωματώνεται στο κόστος των υποδημάτων . Το κόστος αυτό εκπνέει ταυτόχρονα με την παροχή της υπηρεσίας από την πωλήτρια και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως τα οποία ευνοούνται από τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση υποδημάτων.

---

<sup>1</sup>[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

(β) Όταν μια επένδυση, πάγια (λ.χ. μηχανήμα) ή τρέχουσα (λ.χ. προϊόντα) πωλείται, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση παύει να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχειρήσεως. Έτσι το κόστος της πάγιας επενδύσεως (λ.χ. του μηχανήματος που πωλείται) μετατρέπεται σε έξοδο κατά την στιγμή της πώλησεως, όπως επίσης μετατρέπεται σε έξοδο το κόστος των προϊόντων που πωλούνται κατά την στιγμή της πώλησεως.

Επειδή τα πάγια δεν προορίζονται για πώληση και πωλούνται μόνο κατ' εξαίρεση, κυρίως μετά τη διαπίστωση ακαταλληλότητας τους για την επιχείρηση, ενώ τα προϊόντα και εμπορεύματα παράγονται ή αγοράζονται με σκοπό την πώληση, όταν λέμε κόστος πωλημένων εννοούμε το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων τα οποία πωλήθηκαν.

Οι σπουδαιότερες κατηγορίες των εξόδων είναι το κόστος των στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των εσόδων (π.χ. κόστος πωλημένων, έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως, τόκοι ξένων κεφαλαίων), τα έξοδα από ετεροβαρείς μεταβιβάσεις στοιχείων από τις οποίες δεν αναμένονται έσοδα και τα ατυχήματα (π.χ. φόροι, πυρκαγιές, κλοπές), το κόστος στοιχείων άλλων εκτός από προϊόντα (π.χ. πάγια ή συμμετοχές σε άλλες εταιρείες) που μεταβιβάστηκαν, το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε ανεπιτυχείς προσπάθειες καθώς και η πτώση στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων που κατέχονται για πώληση.

Δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα οι καταβολές έναντι δανείων, οι δαπάνες για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού, τα ποσά που διανέμονται στους μετόχους και οι προσαρμογές στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

## 1.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Οι δαπάνες διακρίνονται στις πιο κάτω βασικές κατηγορίες<sup>2</sup>:

1. Με κριτήριο τον σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής:

α) Οργανικό κόστος-έξοδο, είναι εκείνο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως.

Τα οργανικά έξοδα είναι τα τακτικώς επαναλαμβανόμενα έξοδα που είναι αναγκαία για την ύπαρξη και δραστηριοποίηση της επιχειρήσεως. Μπορούμε να παρομοιάσουμε τα έξοδα της κατηγορίας αυτής με την τροφή που αναγκαίως πρέπει να λαμβάνει σε τακτική βάση ο ζων οργανισμός για την ύπαρξη και δραστηριοποίησή του. Εάν η επιχείρηση παύσει να πραγματοποιεί οργανικά έξοδα ασφαλώς θα βάλει λουκέτο, όπως και ο ζων οργανισμός αν δεν παίρνει την απαραίτητη τροφή ασφαλώς θα οδηγηθεί στον θάνατο.

β) Ανόργανο κόστος-έξοδο, είναι εκείνο που δεν αναγράφεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτό το κόστος-έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες, όπως π.χ. η αγορά λαχείου από βιομηχανική επιχείρηση.

Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με την βασική και ενδεχόμενα τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η επιχείρηση, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά π.χ. ευκαιριακή αγορά ακινήτου με σκοπό την άμεση πώληση.

---

<sup>2</sup>ΠΟΜΟΝΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ, 2010, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ



2. Με κριτήριο την ενσωμάτωση τους ή μη στο λειτουργικό κόστος, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής:

α) Ομαλό κόστος-έξοδο, είναι εκείνο που ενσωματώνεται στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της επιχειρήσεως με την μορφή που προϋπάρχει, δηλαδή τη μορφή του κόστους, επειδή βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές.

Η ενσωμάτωση δηλαδή αυτή εξαρτάται από την ομαλότητα ή μη της σχέσεως που υπάρχει μεταξύ του έργου που παράγεται από μια δραστηριότητα ή μια λειτουργία και του κόστους αυτής. Με άλλα λόγια, ομαλό κόστος-έξοδο είναι αυτό που βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το αντιστοίχως παραγόμενο έργο.

β) Ανώμαλο κόστος-έξοδο, είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται. Αυτό το κόστος-έξοδο εμφανίζει έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης ή μη οργανικής ζημίας, όπως π.χ. στην περίπτωση της υποαπασχολήσεως της επιχειρήσεως ή τμημάτων της, το κόστος των σταθερών εξόδων που αντιστοιχεί στο βαθμό υποαπασχολήσεως.

Έτσι αν το σταθερό κόστος του τμήματος Α, που υποαπασχολείται κατά 50% είναι 1.000.000 ευρώ, το μισό (1/2) του κόστους αυτού, δηλαδή 500.000 ευρώ, δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, χαρακτηρίζεται ως ανώμαλο έξοδο και βαρύνει τελικά τα αποτελέσματα χρήσεως.

Στην κατηγορία των ανώμαλων εξόδων εντάσσονται και τα τυχαία, απρόβλεπτα, εξαιρετικά και ακανόνιστα έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα αυτά χαρακτηρίζονται ως έκτακτα ή ως έκτακτες ζημιές και μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εξόδων είναι οι ακόλουθες :

- Τα πρόστιμα κάθε είδους και οι προσαυξήσεις φόρων.
- Οι τόκοι υπερημερίας.

- Οι ποινικές ρήτρες.
- Οι καταπτώσεις εγγυήσεων.
- Οι προσαυξήσεις λόγω καθυστερήσεως καταβολής εισφορών και συνεισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.
- Οι υπερβολικές φύρες αποθηκείσεως, μεταφοράς και βιομηχανοποίησεως υλικών.
- Τα πέρα από το κανονικό έξοδα ερευνών, πειραμάτων και δοκιμών αναπτύξεως και βελτιώσεως των ειδών που παράγονται.
- Οι μειώσεις της αξίας αποθεμάτων λόγω παλαιότητας ή ποιοτικών αλλοιώσεων ή άλλων αιτίων.
- Η επιβολή εφάπαξ έκτακτων φόρων.
- Η πληρωμή ημερών απεργίας του προσωπικού.
- Η καταβολή αποζημιώσεως στην πελατεία για αποκατάσταση ζημιών που προκαλούνται από προϊόντα ελαττωματικής ποιότητας.
- Η επισκευή μηχανημάτων ή εγκαταστάσεων για αποκατάσταση ανώμαλων φθορών ή καταστροφών.
- Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές.
- Οι δωρεές και εισφορές για κοινωφελείς σκοπούς, που θεωρούνται ασυνήθιστα υψηλές σε σχέση με το μέγεθος της οικονομικής μονάδας.
- Οι αποζημιώσεις στο προσωπικό που δεν καλύπτονται από σχετικές προβλέψεις.
- Οι απώλειες από πυρκαγιές ή μεταφορές που δεν καλύπτονται ασφαλιστικά.

- Οι υπερημερίες που καταβάλλονται στο τελωνείο ή στην ελεύθερη ζώνη λόγω καθυστέρησης παραλαβής φορτίων.

- Τα ελλείμματα ταμείου.

- Οι κλοπές και υπεξαιρέσεις.

- Οι απώλειες από πιστώσεις οι οποίες χορηγούνται πέρα από τα όρια που θεωρούνται κανονικά

3. Με κριτήριο την φορολογία εισοδήματος, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής;

α) Εκπιπτόμενα: είναι τα έξοδα που συγκεντρώνουν όλες τις προϋποθέσεις που επιβάλλει ο νόμος για την αναγνώριση τους και τα οποία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

β) Μη εκπιπτόμενα: είναι τα έξοδα που δεν συγκεντρώνουν όλες τις προϋποθέσεις που επιβάλλει ο νόμος για την αναγνώριση τους και τα οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Τα έξοδα αυτά, κατά την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσεως, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές.

4. Με κριτήριο τον χρόνο ανάλωσης του, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής<sup>3</sup>:

α) δεδουλευμένα: είναι τα έξοδα που έχουν αναλωθεί συνολικά κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης διαχειριστικής περιόδου, ανεξάρτητα αν έχουν καταβληθεί ή οφείλονται.

β) Μη δεδουλευμένα: είναι τα έξοδα που δεν έχουν αναλωθεί κατά την εξεταζόμενη διαχειριστική περίοδο, έχουν όμως καταβληθεί.

---

<sup>3</sup>[www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1\\_5\\_kostos.htm](http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm)

5. Με κριτήριο τον τρόπο εκδήλωσης τους, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής:

α) Εμφανή καλούνται τα έξοδα που γίνονται άμεσα αντιληπτά, διότι η δημιουργία τους έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση αξιών ή την ανάληψη υποχρεώσεων από την επιχείρηση π.χ αμοιβές προσωπικού, ενοίκια κ.α.

β) Υπολογιστικά ονομάζονται τα έξοδα που η δημιουργία τους αποτελεί έσοδα άλλου κλάδου της επιχείρησης, π.χ οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων, το τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτου κ.α.

6. Με τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τη μεταβαλλόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης:

α) Σταθερά έξοδα καλούνται εκείνα που συνολικά δεν ακολουθούν τις μεταβολές της παραγωγικής δραστηριότητας, αλλά παραμένουν σταθερά ως έναν ορισμένο βαθμό παραγωγικής δραστηριότητας και μετά μεταβάλλονται. Το χαρακτηριστικό των σταθερών εξόδων είναι ότι η μεταβλητότητά τους συσχετίζεται κυρίως με το χρόνο και όχι με τις μεταβολές του βαθμού της δραστηριότητας, π.χ το ενοίκιο του εργοστασίου παραμένει σταθερό για όσο καιρό ισχύει το συμβόλαιο μίσθωσης και στη συνέχεια αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τον πληθωρισμό, οι τόκοι που πληρώνονται ανά μήνα ή εξάμηνο κ.α.

β) Μεταβλητά έξοδα καλούνται εκείνα που συνολικά ακολουθούν τις μεταβολές της παραγωγικής δραστηριότητας, π.χ οι πρώτες ύλες που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος. Τα μεταβλητά έξοδα διακρίνονται σε:

- αναλογικά, όταν ο ρυθμός μεταβολής τους είναι ίδιος με το ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας,

- αύξοντα, όταν ο ρυθμός μεταβολής τους είναι μεγαλύτερος από το ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας,

- φθίνοντα, όταν ο ρυθμός μεταβολής τους είναι μικρότερος από το ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας,

- παλίνδρομα, όταν η μεταβολή τους εναλλάσσεται, δηλ. είναι αύξουσα μέχρι ενός σημείου παραγωγικής δραστηριότητας και στη συνέχεια φθίνει κ.ο.κ.

γ) Ημιμεταβλητά έξοδα καλούνται εκείνα που αποτελούνται από ένα σταθερό τμήμα και από ένα μεταβλητό, π.χ ο λογαριασμός της ΔΕΗ αποτελείται από ένα σταθερό τμήμα (το πάγιο) και από ένα μεταβλητό (την κατανάλωση του ρεύματος) κ.α.

7. Με κριτήριο τον φορέα ευθύνης, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής<sup>4</sup> :

α) Ελεγχόμενα καλούνται τα έξοδα τα οποία επηρεάζονται από τον υπεύθυνο ενός τμήματος ή μιας λειτουργίας μέσα σε ορισμένο χρονικό διάστημα, π.χ η κατανάλωση γραφικής ύλης για ένα μήνα κ.α.

β) Μη ελεγχόμενα καλούνται τα έξοδα τα οποία δεν επηρεάζονται (ελέγχονται) από τον αρμόδιο ενός τμήματος ή μιας λειτουργίας και είναι ανεξάρτητα από την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, π.χ οι αποσβέσεις χρήσης κ.α.

8. Με κριτήριο τον προορισμό ή την λειτουργία τους, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής:

α) Έξοδα εφοδιασμού καλούνται εκείνα που γίνονται προκειμένου η επιχείρηση να αποκτήσει τις πρώτες και βοηθητικές ύλες για την παραγωγική διαδικασία, π.χ μεταφορικά έξοδα αγορών κτλ.

β) Έξοδα παραγωγής καλούνται όλα τα έμμεσα έξοδα που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων, δηλαδή από την έναρξη της παραγωγής μέχρι του σημείου όπου τα προϊόντα είναι έτοιμα για αποθήκευση, π.χ έμμεση εργασία, αποσβέσεις, ασφάλιστρα εγκαταστάσεων παραγωγής, ενοίκια κτιρίων εργοστασίου κ.α.

γ) Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης καλούνται εκείνα που γίνονται για την έρευνα και ανάπτυξη νέων προϊόντων, νέων διαδικασιών παραγωγής, για τη βελτίωση των ήδη παραγόμενων προϊόντων, τη διείσδυση σε νέες αγορές κ.α.

---

<sup>4</sup>[www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1\\_5\\_kostos.htm](http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm)

δ) Έξοδα διάθεσης καλούνται εκείνα που γίνονται με σκοπό την προώθηση των παραγόμενων προϊόντων στους τελικούς καταναλωτές, την εκτέλεση των παραγγελιών των πελατών και τη λειτουργία του δικτύου διανομής της επιχείρησης, π.χ αμοιβές και μισθοί των πωλητών, έξοδα μετακινήσεων, έξοδα προώθησης κ.α.

ε) Έξοδα διοίκησης καλούνται εκείνα που πραγματοποιούνται από τη διοίκηση της επιχείρησης και το διοικητικό προσωπικό, που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τη διοίκηση και οικονομική διαχείριση της επιχείρησης, π.χ μισθοί γραμματέων, λογιστηρίου, διευθυντών κ.α.

στ) Έξοδα χρηματοοικονομικά καλούνται εκείνα που γίνονται με σκοπό την εξεύρεση των απαραίτητων και κατάλληλων πηγών κεφαλαίων, προκειμένου να καλυφθούν οι χρηματοοικονομικές ανάγκες της επιχείρησης, π.χ τόκοι δανείων, έξοδα έκδοσης δανείων κ.α.

### **1.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ (Ομάδα 6)**

Με την έκτη ομάδα περνάμε στην περιοχή του Ε.Γ.Λ.Σ. όπου διαμορφώνονται τα οικονομικά μεγέθη από τα οποία θα προσδιοριστούν τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα αποτελέσματα χρήσεως.

Ειδικότερα στην ομάδα αυτή εγγράφονται πρωτογενώς και παρακολουθούνται τα Οργανικά Έξοδα κατ' είδος που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά), πραγματοποιούμενα μέσα στην τρέχουσα χρήση, καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για την διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Πιο συγκεκριμένα στην ομάδα 6 παρακολουθούνται οι αμοιβές και έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές και έξοδα τρίτων, οι φόροι-τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι τόκοι και συναφή έξοδα, οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος, οι προβλέψεις εκμετάλλευσης.

Αντίθετα στους λογαριασμούς της παραπάνω ομάδας δεν καταχωρούνται ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις, ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, προβλέψεις που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση, φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως, υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα .

#### **1.4 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ (Ομάδα 6)**

Οι λόγοι που επιβάλλουν την παρακολούθηση στην γενική λογιστική των εξόδων κατ' είδος και όχι απ' ευθείας κατά προορισμό είναι κυρίως οι ακόλουθοι<sup>5</sup>:

- Για ορισμένα έξοδα δεν είναι εκ των προτέρων γνωστό που και πως θα αναλωθούν (π.χ. ασφάλιστρα προσωπικού, αναλώσιμα υλικά).
- Για κάθε πληρωμή εξόδου αντιστοιχεί συνήθως ένα δικαιολογητικό (τιμολόγιο, απόδειξη, μισθοδοτική κατάσταση κ.λ.π.) και θα ήταν άστοχη η διασπορά σε πολλούς (κατά προορισμό) λογαριασμούς της πηγαίας, αφηρητικής εγγραφής που στηρίζεται σε ένα δικαιολογητικό. Μια τέτοια διασπορά θα καθιστούσε τον έλεγχο των εξόδων δαιδαλώδη.
- Η κατ' είδος κατάταξη των εξόδων επιτρέπει τη διαχρονική σύγκριση των ομοειδών λογαριασμών κατά περιόδους και έτσι καθίσταται ευχερής η διαπίστωση διογκώσεων εξόδων , ο εντοπισμός των καταχρήσεων, κ.λ.π.
- Ο σπουδαιότερος όμως λόγος, για τον οποίο το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την κατ' είδος λογιστική παρακολούθηση των εξόδων είναι ότι με την παρακολούθηση αυτή καθίσταται δυνατή η κατάρτιση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως) με μεγέθη εξόδων (και εσόδων) αντικειμενικά κατά φύση και είδος εκφρασμένα και συνεπώς συγκρίσιμα ενδοκλαδικά και διακλαδικά, αφού οι λογαριασμοί των κατ' είδος εξόδων παραμένουν ανεπηρέαστοι από τις μεταβολές που διαχρονικά επέρχονται στη λειτουργική διάρθρωση της επιχειρήσεως.

---

<sup>5</sup>[www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1\\_5\\_kostos.htm](http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm)

Μια τέτοια σύγκριση δεν είναι δυνατή όταν τα έξοδα παρακολουθούνται κατά προορισμό , γιατί τα κατά προορισμό έξοδα (λειτουργικό κόστος) εξαρτώνται από την λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων.

Μια μεταβολή λ.χ. στη δομή των παραγωγικών τμημάτων ή στην οργανωτική δομή των λειτουργιών διοικήσεως και διαθέσεως και στη συνέπεια αυτής μεταβολή των λογαριασμών των κέντρων (ή θέσεων) κόστους, θα καθιστούσε αδύνατη την διαχρονική σύγκριση των εξόδων όταν αυτά παρακολουθούνται κατά προορισμό.

## **1.5 ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ Η ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ**

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως»<sup>6</sup>. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εξόδων περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλευμένων εξόδων, επειδή θα πληρωθούν κατά τις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εξόδων εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει.

Οι εγγραφές τακτοποιήσεως της προηγούμενης περιπτώσεως γίνονται με τη βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λογαριασμός 36) και παθητικού (λογαριασμός 56).

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του ΚΦΑΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, των εκπιπτόμενων δαπανών.

Συνεπώς για την διαμόρφωση των κερδών ακολουθούμε την εξής διαδικασία:

---

<sup>6</sup>ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΟΕ,2004, ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ



Ακαθάριστα έσοδα – εκπιπόμενες δαπάνες = Κέρδη χρήσης.

Στο πόσο αυτό που προκύπτει γίνεται η διανομή των κερδών.

Όσο πιο πολλές οι δαπάνες που εκπίπτουν τόσο μικρότερο το ποσό των καθαρών κερδών που θα διανεμηθεί.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

---

### 2.1 ΟΙ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Με το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) ο οποίος ισχύει από 1/1/2014 αλλάζει το φορολογικό τοπίο των επιχειρηματικών δαπανών καθώς ότι ίσχυε με βάση το άρθρο 31 του ν. 2238/1994, δεν ισχύει πλέον<sup>7</sup>.

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες<sup>8</sup>.

Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό.

Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει.

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

---

<sup>7</sup>[www.forologikanea.gr](http://www.forologikanea.gr)

<sup>8</sup>[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

#### Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 εκπίπτουν όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες οι οποίες :

- Πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης και αποτελούν συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Εδώ θα πρέπει να παρατηρήσουμε πώς το συμφέρον της επιχείρησης δεν μπορεί να το κρίνει ο ελεγκτής και η συγκεκριμένη διάταξη παρουσιάζει μία επικίνδυνη υποκειμενικότητα καθώς ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι μία δαπάνη δεν είναι προς το συμφέρον της επιχείρησης και να την προσθέσει στις λογιστικές διαφορές. Ελπίζουμε ότι ο νομοθέτης αναφέρεται σε μη νόμιμες δαπάνες για τις οποίες ,προφανώς , έχει δικαιοδοσία ο ελεγκτής.

- Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας αξίας. Η αξία της συναλλαγής δεν πρέπει να είναι υποτιμολογημένη ή υπερτιμολογημένη με βάση τα στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

- Εγγράφονται στα βιβλία της περιόδου που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Οποιαδήποτε εγγραφή (ακόμα κι αν είναι πραγματική) η οποία

δεν συνοδεύεται από κατάλληλα δικαιολογητικά (άρθρο 2, παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.) δεν αναγνωρίζεται.

Το άρθρο 22Α δίνει κίνητρο στις επιχειρήσεις να κατευθυνθούν προς την επιστημονική και τεχνολογική έρευνα αναγνωρίζοντας τις σχετικές δαπάνες προσαυξημένες κατά 30%. Σε περίπτωση αγοράς παγίου εξοπλισμού, προκειμένου οι δαπάνες να προσαυξηθούν, θα πρέπει να κατανεμηθούν ισόποσα στα επόμενα 3 έτη. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των δαπανών αυτών θα οριστούν με σχετικό Προεδρικό Διάταγμα. Ο έλεγχός τους, γίνεται με την σχετική υποβολή τους στο Υπουργείο Παιδείας, το οποίο είναι υποχρεωμένο να απαντήσει εντός 6 μηνών. Μετά την παρέλευση του συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος και εφόσον το Υπουργείο δεν έχει απαντήσει, θεωρείται ότι οι δαπάνες έχουν εγκριθεί.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΟΙ ΕΚΠΗΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΕΞΗΣ<sup>9</sup>:

#### ΑΜΟΙΒΕΣ – ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, δηλαδή εάν έχουν πληρωθεί στον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα ή εάν από την επιχείρηση έχουν καταχωρηθεί λογιστικά ως δουλευμένα και πληρωτέα, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

Η υπηρεσία που διενεργεί το φορολογικό έλεγχο, τακτικό ή προσωρινό, υποχρεούται, αμέσως μετά την ολοκλήρωσή του, να ενημερώσει τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό σχετικά με την απόδοση ή μη των ασφαλιστικών εισφορών. Η παραβίαση της υποχρέωσης του προηγούμενου εδαφίου συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών.

2. Η αποζημίωση σε τρίτους βάση δικαστικών αποφάσεων.

3. Αποζημιώσεις απολυθέντων υπαλλήλων.

---

<sup>9</sup> [www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20807](http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20807)

4. Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση – συνεπεία σεισμού - κτιρίου ιδιοκτησίας της.
5. Αποζημίωση βάσει νόμου που καταβάλει εκμισθώτρια στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης.
6. Αμοιβές προς άλλους ελεύθερους επαγγελματίες (δικηγόρων, συμβολαιογράφων, λογιστών κ.λπ.).
7. Αμοιβές μηχανικών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους και εφόσον δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος οικοδομής (π.χ. σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, επιμετρήσεις, οριοθετήσεις, κλπ.).
8. Αμοιβές προς τρίτους οι οποίοι λόγω ύψους αμοιβών (έως 5000€) δεν εκδίδουν οι ίδιοι φορολογικά στοιχεία (καθαρίστριες, ευκαιριακά απασχολούμενοι κ.λ.π.)
9. Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των μελών ή εταίρων των εταιριών ελευθέρων επαγγελμάτων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σχετ. 1006184/ 122/A0012/22.1.02 έγγραφο).

#### ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ

1. Ασφάλιστρα για την ασφάλιση των περιουσιακών τους στοιχείων.
2. Ασφάλιστρα πυρός.
3. Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων.
4. Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής του εργατοτεχνικού προσωπικού και για μέλη διοικητικού συμβουλίου ΑΕ μέχρι του ποσού 1.500€

## ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ

1. Ενοίκια επαγγελματικών εγκαταστάσεων με βάση το μισθωτήριο συμβόλαιο που έχει κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ. ακόμη και αν η μεταγενέστερη τροποποίηση του αρχικού μισθωτηρίου δεν έχει κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ.

2. Τεκμαρτό μίσθωμα επί ιδιοχρήσεως (εφόσον δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα ). Συνοπτικά διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις όπου μπορεί να προκύψει τεκμαρτό εισόδημα από μίσθωση ακινήτου:

(α) στη δωρεάν παραχώρηση κατοικίας για χρήση ως κατοικία,

(β) στην δωρεάν παραχώρηση μέρους κατοικίας για επαγγελματική έδρα,

(γ) στη δωρεάν παραχώρηση επαγγελματικής στέγης,

(δ) ιδιοχρησιμοποίηση επαγγελματικής στέγης

(ε) παραχώρηση αγροτικών γαιών.

Το τεκμαρτό μίσθωμα υπολογίζεται ως ποσοστό επί της αξίας του ακινήτου με τον τύπο:

**(Τετραγωνικά μέτρα ) \* (τιμή ζώνης) \* (διορθωτικός συντελεστής)\* (συντελεστής παλαιότητας) \* 3,5%**

3. Ενοίκια μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Η **χρηματοδοτική μίσθωση** (Αγγλικά: leasing) είναι μια σύγχρονη μέθοδος μεσομακροπρόθεσμης χρηματοδότησης επιχειρήσεων και επαγγελματιών για την απόκτηση παγίων στοιχείων, δηλαδή εξοπλισμού και ακινήτων για επαγγελματική χρήση. Με αυτήν ο μισθωτής μισθώνει από μια εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης πράγμα κινητό ή ακίνητο για συγκεκριμένη χρονική περίοδο και στο τέλος της περιόδου αυτής μπορεί με μονομερή του δήλωση να το αγοράσει σε προσυμφωνημένο τίμημα (δικαίωμα προαίρεσης, *option*). Το μίσθωμα είναι έτσι υπολογισμένο, ώστε στο διάστημα της μίσθωσης να καλυφθούν τα έξοδα αγοράς και το κέρδος της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Η επιχείρηση επιλέγει τον εξοπλισμό ή το ακίνητο που θεωρεί κατάλληλο για τις ανάγκες του, η εταιρεία leasing αγοράζει τον εξοπλισμό αυτόν από τον προμηθευτή ή το ακίνητο από τον ιδιοκτήτη του και στη συνέχεια ενοικιάζει το μεν εξοπλισμό για περίοδο τουλάχιστον τριών χρόνων, το δε ακίνητο τουλάχιστον για δέκα χρόνια. Στο τέλος της μισθωτικής

περιόδου, ο μισθωτής μπορεί είτε να εξαγοράσει το πάγιο (εξοπλισμός - ακίνητο) συνήθως έναντι συμβολικού τιμήματος είτε να ανανεώσει τη σύμβαση για ορισμένο χρόνο.

Οι διαδικασίες συνεργασίας μεταξύ του επενδυτή και της εταιρίας leasing είναι απλές και το κόστος αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης. Η έγκριση μιας σύμβασης leasing εξαρτάται από την πιστοληπτική ικανότητα του μισθωτή και το είδος της επένδυσης, αξιολογείται δε με τραπεζικά κριτήρια.

Η σύμβαση leasing για εξοπλισμό δεν επιβαρύνεται με χαρτόσημο. Η αντίστοιχη σύμβαση για ακίνητο καταρτίζεται με συμβολαιογραφική πράξη.

4. Ενοίκια λοιπών κινητών πραγμάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης

5. Για χρηματοδοτική μίσθωση σε εταιρείες leasing.

## ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ

1. Προσωπικού

2. Υλικών, αγαθών με μεταφορικά με μέσα τρίτων

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

1. Ασφαλιστικές εισφορές που υποχρεούνται να καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στο ΤΣΜΕΔΕ για τους έμμισθους μηχανικούς που απασχολούν ( εργοδοτικές εισφορές ) .

2. Δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος και τηλεφώνου, έστω και αν το τηλέφωνο ή ο μετρητής έχει παραμείνει στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου

3. Ταχυδρομικών υπηρεσιών - σταθερών τηλεφώνων, ADSL γραμμές

4. Έξοδα κινητής τηλεφωνίας (50% της δαπάνης)

5. Αποθήκευσης, φύλαξης, εκθέσεων

6. Γραφείου (γραφική ύλη, έντυπα, αναλώσιμα, υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων )

7. Καύσιμα και υλικά θέρμανσης, υλικά καθαριότητας, φαρμακείου
8. Κοινόχρηστα
9. Προμήθειες τραπεζών
10. Προμήθειες τρίτων για αγορές, πωλήσεις, μεσιτείες, κλπ.
11. Δημοσίευσης αγγελιών και ανακοινώσεων
12. Δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ. ισολογισμών
13. Κρατήσεις, φόροι - τέλη (εκτός του φόρου εισοδήματος)
14. Συνδρομές σε επιστημονικά περιοδικά
15. Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις ( ΤΕΕ, σύλλογοι κλαδικοί , σύλλογοι εργασιακοί)
16. Χορηγίες με προϋποθέσεις και εφόσον δεν εκπίπτουν ως δαπάνη μείωσης φορολογητέου εισοδήματος.
17. Έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού
18. Έξοδα διανυκτερεύσεων και διατροφής πελατών κ.λ.π.
19. Συντήρηση και λειτουργία παγίων που ενδείκνυται αποκλειστικά με το αντικείμενο των εργασιών
20. Μεταφορικά έξοδα λόγω αλλαγής της επαγγελματικής εγκατάστασης (ως έδρας)
21. Διαμονής, διατροφής, μετακίνησης όταν μετακινούνται μακριά από την έδρα τους στα πλαίσια της εκτέλεσης της εργασίας



22. Τα ποσά των διαφημίσεων που βαρύνουν τον ελεύθερο επαγγελματία

23. Τα ποσά των δαπανών για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού .

24. Οι δαπάνες οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή τους πελάτες.

25. Οι κρατήσεις 2% υπέρ του ΤΕΕ επί μελετών και επιβλέψεων τεχνικών έργων .

26. Κρατήσεις 2% υπέρ Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε. και 1% υπέρ Ε.Μ.Π.

Αποδείξεις Λιανικής μέχρι 50 € περνάνε στα επαγγελματικά έξοδα. Σε αυτή την περίπτωση βέβαια δεν έχουμε δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ.

#### ΔΑΠΑΝΕΣ Ε.Ι.Χ. ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ - ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ LEASING.

Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων leasing Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων εκπίπτουν κατά ποσοστό 70% από το ακαθάριστο εισόδημα για αυτοκίνητα έως 1600 κυβικά και 35% για τα αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού<sup>10</sup>.

Παράδειγμα : Ελεύθερος επαγγελματίας με αυτοκίνητο 1600 κυβικών πραγματοποιεί δαπάνες συντήρησης, κυκλοφορίας κλπ μέσα στο έτος 10.000,00 €. Από αυτό το ποσό αναγνωρίζεται φορολογικά το 70% ενώ το υπόλοιπο 30% αναγνωρίζεται ως λογιστική διαφορά.

Προϋπόθεση για την αναγνώριση προς έκπτωση των ανωτέρω δαπανών είναι η χρησιμοποίηση των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων για την εξυπηρέτηση των επαγγελματικών αναγκών του ελεύθερου επαγγελματία. Συνεπώς στην περίπτωση που τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα εξυπηρετούν αποκλειστικά ατομικές και οικογενειακές ανάγκες αυτού, κανένα ποσό από τις ανωτέρω δαπάνες των αυτοκινήτων δεν θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεύθερου επαγγελματία.

---

<sup>10</sup> [www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11769](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11769)

Η διαπίστωση αν τα Ε.Ι.Χ αυτοκίνητα χρησιμοποιούνται για τις επαγγελματικές ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία και σε ποια έκταση είναι θέμα πραγματικό και σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση θα εξετάζεται με την επιβαλλόμενη αντικειμενικότητα.

Οι δαπάνες των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων των εταίρων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της εταιρίας εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα της εταιρίας.- Προϋπόθεση για την αναγνώριση για έκπτωση από τα έσοδα της εταιρίας των δαπανών για έξοδα Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που ανήκουν στους εταίρους είναι η χρησιμοποίηση αυτών για την εξυπηρέτηση των αναγκών της εταιρίας και η απόδειξη της καταβολής των δαπανών από σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΦ.Α.Σ. Η διαπίστωση της χρησιμοποίησης ή όχι των πιο πάνω Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων για τις ανάγκες της εταιρίας είναι θέμα πραγματικό, το οποίο υπάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Τα μισθώματα που καταβάλλει ελεύθερος επαγγελματίας σε εταιρία ενοικίασης αυτοκινήτων για μακροχρόνια μίσθωση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου εκπίπτουν κατά ποσοστό 70 % για αυτοκίνητα έως 1600 κε και κατά 35% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού. Το υπόλοιπο πόσο προστίθεται ως λογιστική διάφορα στο τέλος του έτους .

#### Μισθώματα leasing ακινήτων

Τα μισθώματα για leasing διαμερίσματος το οποίο μετά την ανακαίνιση του θα χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική στέγη εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.- Ελεύθερος επαγγελματίας αγόρασε με το σύστημα leasing ένα διαμέρισμα και το ανακαινίζει, προκειμένου να μεταφέρει το γραφείο του εκεί και να το χρησιμοποιήσει ως επαγγελματική εγκατάσταση.

Η ανακαίνιση αυτή θα διαρκέσει λίγους μήνες. Στην περίπτωση αυτή τα μισθώματα leasing που καταβάλλει κατά τους μήνες αυτούς της ανακαίνισης του διαμερίσματος το οποίο δεν χρησιμοποιείται ακόμη ως επαγγελματική εγκατάσταση, εφόσον αυτό θα χρησιμοποιηθεί στη συνέχεια ως επαγγελματική στέγη, εκπίπτουν σύμφωνα με την §2 του άρθρου 49 και την περίπτ. ιστ' της §1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. από τα ακαθάριστα έσοδα του. Τούτο όμως ως θέμα πραγματικό θα κριθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στα πλαίσια της εξελεγκτικής του αρμοδιότητας (σχετ. 1062387/1124/Α0012/22.8.2001 έγγραφο).

## Δαπάνη τόκων δανείου

Οι τόκοι δανείου που καταβάλλει ελεύθερος επαγγελματίας δεν εκπίπτουν από το εισόδημα από ακίνητα (ιδιόχρηση) όταν δεν δηλώνει εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.- Με την περίπτ. Δ της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν, μεταξύ άλλων και οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά.

Διευκρινίζεται ότι, όπως έχει γίνει δεκτό από την διοίκηση (σχετ.1014005/248/A0012/ΠΟΛ 1039/8.2.2001 διαταγή) όταν εμπορικές επιχειρήσεις αποκτούν εισόδημα μόνο από ακίνητα (Α'πηγή) οι τόκοι του δανείου δεν εκπίπτουν από το εισόδημα αυτό και κατά ανάλογη εφαρμογή στην περίπτωση που ελεύθερος επαγγελματίας δεν δηλώνει εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, οι τόκοι αυτών δεν μπορούν να εκπέσουν από τα εισοδήματα από ακίνητα (ιδιόχρηση) (σχετ. 1086630/2201/A0012/4.1.2005 έγγραφο).

Οι τόκοι δανείου για την έκδοση των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της § 2 του άρθρου 49 και την περίπτ. δ' της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. μεταξύ των επαγγελματικών δαπανών περιλαμβάνονται και οι τόκοι των δανείων που χορηγούνται στους συγγραφείς – καθηγητές Α.Ε.Ι. για την έκδοση των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων. Τα ποσά αυτών των τόκων οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να εκπίπτουν κατά τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος τους από τις αμοιβές που εισπράττουν, οι οποίες αποτελούν και το ακαθάριστο εισόδημά τους (σχετ. Π. 8904/1.2.1984έγγραφο).

## Λοιπές Δαπάνες

Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των μελών των εταιριών ελεύθερων επαγγελματιών δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.. Σύμφωνα με τοτελευταίο εδάφιο της υποπερίπτωσης. αα' της περίπτωσης. α' της § 1 του άρθρου 31 τουΚ.Φ.Ε., όπως προστέθηκε με την § 5 του άρθρου 10 του ν. 2065/1992 και ισχύει για ταιισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/1992 και εφαρμόζεται ανάλογα και για τους ελεύθερουςεπαγγελματίες σύμφωνα με το άρθρο 49 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεωντης § 4 του άρθρου 2 του

Κ.Φ.Ε. που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρότους εισόδημα (σχετ. 1006184/122/A0012/22.1.2002 έγγραφο).

Το τεκμαρτό ενοίκιο από την ιδιοχρησιμοποίηση ιδιόκτητου χώρου ως γραφείου, εκπίπτει ως δαπάνη εφόσον δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα.

- Σύμφωνα με την υποπερίπτ. ββ' της περίπτ. α' της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., στα γενικά έξοδα διαχείρισης της επιχείρησης περιλαμβάνεται και το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα. Σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., εφόσον το τεκμαρτό ενοίκιο που προκύπτει από την χρησιμοποίηση του ιδιόκτητου χώρου ως ιατρείου, δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα, τότε θα εκπίπτει ως δαπάνη του ελευθέριου επαγγέλματος και με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης (σχετ. 1086630/2201/A0012/4.1.2005 έγγραφο).

Από το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που δεν μπορεί να ενταχθεί σε καμιά πηγή δεν εκπίπτουν δαπάνες.- Από το εισόδημα που αποκτά φορολογούμενος ως ιδιώτης από εκμίσθωση μηχανημάτων τα οποία περιήλθαν σε αυτόν με αυτοπαράδοση μετά την διακοπή των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης δεν παρέχεται η δυνατότητα από τον Κ.Φ.Ε. να εκπέσει οποιαδήποτε δαπάνη στην οποία υποβλήθηκε για την απόκτηση του, δυνατότητα την οποία θα είχε, αν εξακολουθούσε να ασκούσε επαγγελματική δραστηριότητα (σχετ. 1106850/1664/A0012/25.9.1998 έγγραφο).

Οι δαπάνες ελεύθερου επαγγελματία για την παρακολούθηση μεταπτυχιακού προγράμματος στο εξωτερικό δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

- Οι δαπάνες που πραγματοποιεί ορθοδοντικός για την παρακολούθηση μεταπτυχιακού προγράμματος στο εξωτερικό (έξοδα των μεταφορικών και εξόδων διαμονής για την εκπόνηση διδακτορικής διατριβής ταξιδιού, διαμονής κ.λπ.) θεωρούνται προσωπικές του δαπάνες και όχι δαπάνες του επαγγέλματος του και συνεπώς δεν αφαιρούνται σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε από τα ακαθάριστα έσοδα του (σχετ. 1022239/535/A0012/10.3.2004 έγγραφο).

Αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτών. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων, το μέρος της δαπάνης κινητών τηλεφώνων που αναλογεί στους πέραν του αριθμού των απασχολούμενων υπαλλήλων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

Δηλαδή, αν η επιχείρηση απασχολεί π.χ. 30 υπαλλήλους, οι λογαριασμοί κινητών τηλεφώνων της επιχείρησης είναι 40 και το ποσό της δαπάνης είναι 12.000 ευρώ, θα ληφθεί υπόψη το ποσό των 9.000 ευρώ ( $12.000 \times 30/40$ ).

Από το ποσό της δαπάνης αυτής, ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επίσης, επειδή στις προσωπικές εταιρίες προέχει το προσωπικό στοιχείο και οι εταίροι προσφέρουν την προσωπική τους εργασία (ως μισθωτοί ουσιαστικά) για τις ανάγκες της εταιρίας, γίνεται δεκτό, ότι στον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων στην επιχείρηση θα προστίθεται και ο αριθμός των εταίρων των εταιριών αυτών, αλλά με τον περιορισμό του ενός τηλεφώνου για κάθε εταίρο.

Τα ίδια ισχύουν και για τις επιχειρήσεις που ασκούνται ατομικά από τον επιχειρηματία, δηλαδή από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης θα εκπίπτει το 50% της δαπάνης του κινητού του τηλεφώνου.

Τα ανωτέρω θα έχουν εφαρμογή και για τα κινητά τηλέφωνα των Ε.Π.Ε., Α.Ε., δημόσιων, δημοτικών επιχειρήσεων, κλπ. που χρησιμοποιούνται από τους διαχειριστές ή εταίρους εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και τον Πρόεδρο, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας, δημόσιας επιχείρησης, κλπ. (ΠΟΛ.1036/2006)

Δαπάνες διαφήμισης, που επιβαρύνουν την επιχείρηση, για τις οποίες πρέπει να αποδεικνύεται η καταβολή του δημοτικού τέλους (2% επί της δαπάνης), ώστε να αναγνωρισθούν και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Οι αποσβέσεις στοιχείων του ενεργητικού, με συντελεστές απόσβεσης μεγαλύτερους από αυτούς που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, προστίθενται στις λογιστικές διαφορές, κατά το ποσό που υπερβαίνουν το ποσό της (φορολογικά) νόμιμης απόσβεσης.

Δαπάνες Κατοικίας - έδρας ελεύθερου επαγγελματία .

Ελεύθερος επαγγελματίας με βιβλία Β΄ κατηγορίας δηλώνει ως έδρα την κατοικία του.

Οι δαπάνες της κατοικίας, όπως θέρμανση, ΟΤΕ, ΔΕΗ, καταχωρούνται στα βιβλία του .

Όπως είναι γνωστό οι δαπάνες αυτές (ΟΤΕ, ΔΕΗ κ.λπ.) συνιστούν δαπάνες της επιχείρησης που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ΚΦΕ και την Πολ. 1005/2005. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ίδια εγκύκλιο η δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης έστω και εάν ο μετρητής έχει παραμείνει στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου (εκμισθωτή), η δε δαπάνη τηλεφώνου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης έστω και εάν το τηλέφωνο ανήκει στον ιδιοκτήτη του ακινήτου.

Αρκεί να αποδεικνύεται ότι κατά την χρονική περίοδο στην οποία αναφέρονται αυτές οι δαπάνες, η επιχείρηση λειτουργούσε στη διεύθυνση αυτή.

Ωστόσο, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών αυτών, είναι η τήρηση ακριβών και επαρκών βιβλίων, η αναγραφή των προς έκπτωση δαπανών στα βιβλία αυτά και τέλος η χρησιμοποίησή τους (διενέργειά τους) για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Στην περίπτωση που ως έδρα χρησιμοποιείται η κατοικία του επιτηδευματία, είναι προφανές ότι δεν χρησιμοποιείται το σύνολο των εν λόγω δαπανών για τις ανάγκες της επιχείρησης, αφού ένα μέρος τους αναλώνεται για την κάλυψη οικογενειακών και προσωπικών αναγκών.

Η Φορολογική Αρχή δεδομένου ότι είναι αδύνατον να ορίσει ένα πάγιο και γενικά εφαρμοζόμενο τρόπο διαχωρισμού των δαπανών αυτών, έχει αναθέσει αυτόν στην ελεγκτική εξουσία του Προϊστάμενου της αρμόδιας ΔΟΥ ως θέμα πραγματικό και κρινόμενο κατά περίπτωση (ενδεικτικό \_\_\_\_\_ το έγγραφο με Αρ. Πρωτ. 1027847/540/Α0012/23.4.2007).

Στην πράξη είναι σύνηθες να διαχωρίζουμε τις δαπάνες αυτές σε επαγγελματικές - εκπιπτόμενες και προσωπικές στη βάση αντικειμενικών, κατά το δυνατόν, κριτηρίων.

Τέτοιο κριτήριο, μπορεί να είναι π.χ. το εμβαδόν του χώρου που χρησιμοποιείται ως γραφείο, για τις ανάγκες της δραστηριότητας ή του επαγγέλματος, σε σχέση με το συνολικό εμβαδό της οικίας. Σε κάθε περίπτωση πάντως, πρέπει να έχουμε υπόψη μας ότι η αναγνώριση ή όχι προς έκπτωση, των δαπανών αυτών επαφίεται τελικά στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Προϊστάμενου της ΔΟΥ του φορολογουμένου.

Σχετικά με την καταχώριση των εν λόγω δαπανών στα βιβλία του επιτηδευματία είναι προφανές ότι δεν μπορούμε να καταχωρίσουμε «μέρος» ενός ενιαίου παραστατικού τόσο για λόγους λογιστικής τακτοποίησης, όσο και για λόγους τήρησης των διατάξεων του ΚΒΣ.

Έτσι στα βιβλία καταχωρίζεται το σύνολο των δαπανών και κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, γίνεται φορολογική αναμόρφωση των κερδών, με την προσθήκη των μη εκπιπτόμενων δαπανών, ως λογιστικών διαφορών στους κωδικούς 564 - 565 ή 566, κατά περίπτωση, του πίνακα ΣΤ' η), του εντύπου Ε3.

Κατά ανάλογο τρόπο στο άρθρο 30, παρ.1, του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται ο γενικός κανόνας της έκπτωσης από το φόρο εκροών, του φόρου με τον οποίον έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο (φορολογητέες).

Ομοίως, δεν έχει οριστεί από την Διοίκηση πάγιος τρόπος διαχωρισμού του εκπιπτόμενου και μη ΦΠΑ στην περίπτωση που η δαπάνη αφορά επαγγελματική και ταυτόχρονα, προσωπική χρήση, και περαιτέρω επιμερίζεται. Έτσι, θα πρέπει ο φορολογούμενος επί τη βάση των κριτηρίων επιμερισμού που χρησιμοποιήθηκαν στη φορολογία εισοδήματος, να διαχωρίσει τον ΦΠΑ σε εκπιπτόμενο και μη,

αναλόγως προς το μέρος της δαπάνης το οποίο αφορά την επαγγελματική του δραστηριότητα, καταχωρίζοντας το υπόλοιπο μη εκπιπτόμενο, σε λογαριασμό εξόδων. Θα ακολουθήσει η φορολογική αναμόρφωση του υπολοίπου αυτού ποσού του ΦΠΑ, με την αναγραφή του στους του Ε3.

Παράδειγμα:

Έστω ότι χρησιμοποιείται οικία, επιφάνειας 100 τ.μ., ως έδρα επαγγελματικής δραστηριότητας και αποφασίζεται το κριτήριο επιμερισμού των εξόδων, μεταξύ της επιχείρησης και της προσωπικής χρήσης, να είναι τα 30 τ.μ. Ο λογαριασμός της ΔΕΗ ποσού 140 € (με ανάλυση: αξία Η/Ρ 50 €, ΦΠΑ Η/Ρ 9% 4,50 € και δημοτικά τέλη κ.λπ. 85,50 €), θα καταχωρισθεί στα βιβλία με το ποσό αυτό, ως εξής:

Δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ 15,00 ( $50,00 \times 30 / 100$ )

Δαπάνες εξαιρούμενες από τον ΦΠΑ 25,65 ( $85,50 \times 30 / 100$ )

ΦΠΑ εισροών (Η/Ρ) 1,35 ( $4,50 \times 30 / 100$ )

Δαπάνες για φορολογική αναμόρφωση 94,85 ( $50+85,50 \times 70 / 100$ )

ΦΠΑ μη εκπιπόμενος στη Φορολογία εισοδήματος 3,15 ( $4,50 \times 70/100$ )

Υπενθυμίζουμε ότι η τελική απόφαση για την έκπτωση των δαπανών αυτών, ανήκει στον προϊστάμενο ΔΟΥ φορολογίας του υπόχρεου.

#### ΔΑΠΑΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ - ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΕΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΩΤΕΡΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών καθώς και του καθαρού εισοδήματος των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων ορίστηκαν ανώτεροι και κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων με το Π.Δ. 299/ 2003.

Η διενέργεια αποσβέσεως είναι υποχρεωτική.

- Τα ποσοστά αποσβέσεως αφορούν ετήσια απόσβεση.



Η απόσβεση αρχίζει από τον μήνα κατά τον οποίο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

- Πάγια περιουσιακά στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι 1200€ δύνανται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση που τέθηκαν σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκαν.

- Η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων αποσβένεται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση.

- Η ξυλεία για διάστρωση σκυροδέματος υπόκειται σε απόσβεση Συντελεστές απόσβεσης (επιλεκτικά για πάγια που ενδιαφέρουν τους μηχανικούς)

Επομένως στις δαπάνες προς έκπτωση από τις ακαθάριστες αμοιβές ή έσοδα θα συμπεριληφθούν τα ποσά των αποσβέσεων των παγίων με τους νέους συντελεστές απόσβεσης.

Η επιλογή του ανώτερου ή κατώτερου είναι προαιρετική. Υπάρχει δηλαδή η δυνατότητα επιλογής.

Η επιλογή του κατώτερου ή ανώτερου συντελεστή απόσβεσης αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεση τους.

Η επιχορήγηση για αγορά παγίων καταχωρείται στο βιβλίο ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ αρνητικά στην αξία αγοράς. Δεν θεωρείται ακαθάριστο έσοδο (εγγ. 1053838 / 1065/A0015/05)

Κατωτέρω παραθέτουμε εγκύκλιες διαταγές και έγγραφα του ΥΠΟΙΚ και νομολογία των Δικαστηρίων σχετικά με το είδος της δαπάνης που δύναται κάποιος να εκπέσει από τις ακαθ. αμοιβές του ή όχι.

Αποσβέσεις ακινήτων

Οι αποσβέσεις ακινήτου που ιδιοχρησιμοποιείται για την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις όχι μόνο στα πάγια στοιχεία του άρθρου 12 του π.δ. 100/1998 αλλά και στα ιδιοχρησιμοποιούμενα για την άσκηση του επαγγέλματος τους ακίνητα σύμφωνα με την 420/1994 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία κοινοποιήθηκε με την 1103255/2028/Α0012/ΠΟΛ1253/14.11.1994 διαταγή (σχετ. 1076433/16144/ΠΟΛ 1184/25.6.1998 διαταγή).

Στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων (έντυπο Ε5 - έντυπο Φ01010 - έντυπο Ε3 στον πίνακα ΣΤ, η) προβλέπεται η διαδικασία φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, με την συμπλήρωση συγκεκριμένων κωδικών, με τα ποσά των λογιστικών διαφορών.

Ο υπεύθυνος λογιστής-φοροτεχνικός, πρέπει να προβαίνει στην ενέργεια της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, σε σχέση πάντα με τα καταχωρηθέντα κατά την διάρκεια της χρήσης, τυχόν έξοδα που χαρακτηρίζονται λογιστικές διαφορές.

Ο κατάλογος των εξόδων που ενώ καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και συνεπώς αποτελούν λογιστικές διαφορές, είναι όλα εκείνα που δεν καλύπτουν αθροιστικά τις παραπάνω προϋποθέσεις. Κατά τη διάρκεια της ανάλυσης των εκπιπόμενων δαπανών, που προηγήθηκε, αναφέραμε αρκετά από αυτά.

Παρακάτω θα δούμε ενδεικτικά, ορισμένα έξοδα - δαπάνες που χαρακτηρίζονται ως λογιστικές διαφορές και περαιτέρω, η επιχείρηση έχει, κατά μία έννοια, την υποχρέωση να αναμορφώνει, με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης.

Οι περιπτώσεις αυτές, προβλέπονται ρητά από διατάξεις της Φορολογίας.

Τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα.

Η έκπτωση των τόκων υπερημερίας, λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής φόρων κ.λπ. προς το Δημόσιο, ή προς άλλα πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Εφόσον η επιχείρηση χρησιμοποιεί επιβατικά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της, ή που τα έχει μισθωμένα από τρίτους, όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσης

και αφορούν την συντήρηση ή την επισκευή τους, την λειτουργία τους γενικά, καθώς και τις αποσβέσεις ή τα μισθώματα, εκπίπτουν κατά ποσοστό, που εξαρτάται από τον κυλινδρισμό του κινητήρα τους. Έτσι, οι δαπάνες των αυτοκινήτων μέχρι 1600 cc, εκπίπτουν κατά ποσοστό 70%, ενώ οι δαπάνες αυτοκινήτων μεγαλύτερου κυβισμού, εκπίπτουν κατά ποσοστό 35%.

Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτών.

Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων, το μέρος της δαπάνης κινητών τηλεφώνων που αναλογεί στους πέραν του αριθμού των απασχολούμενων υπαλλήλων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.. Από το ποσό της δαπάνης αυτής, ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων

Δαπάνες διαφήμισης, που επιβαρύνουν την επιχείρηση, για τις οποίες πρέπει να αποδεικνύεται η καταβολή του δημοτικού τέλους (2% επί της δαπάνης), ώστε να αναγνωρισθούν και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Οι αποσβέσεις στοιχείων του ενεργητικού, με συντελεστές απόσβεσης μεγαλύτερους από αυτούς που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, προστίθενται στις λογιστικές διαφορές, κατά το ποσό που υπερβαίνουν το ποσό της (φορολογικά) νόμιμης απόσβεσης.

Παράδειγμα :

Ελεύθερος επαγγελματίας για τον οποίο προβλέπεται συντελεστής καθαρών αμοιβών 50%, εμφανίζει στα βιβλία του ακαθάριστες αμοιβές ύψους 90.000 € και δαπάνες ως εξής :

Ετησία δαπάνη ενός κινητού τηλέφωνου : 1.000,00 €

δαπάνες αυτοκινήτου έως 1600,00 cc : 6.000,00 €

αμοιβές προσωπικού : 15.000,00 €

αποσβέσεις : 5.000,00 €

ενοίκιο ιδιόχρησης : 3.000,00 €

Σύνολα εξόδων : 30.000,00 €

Σύμφωνα με τα παραπάνω τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία είναι το ποσό των 60.000,00

Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται πρέπει να εμφανίζονται αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Υπολογισμός λογιστικών διαφορών

Οι δαπάνες του αυτοκίνητου που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά είναι το 30 % των δαπανών αυτών ( 6.000,00 \*30% )= 1.800,00

Δαπάνες κινητού που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά είναι το 50 % των δαπανών αυτών ( 1.000,00 \*50%) =500,00

Λογιστικές διαφορές

Αυτοκίνητα = 1.800,00

Κινητό = 500,00

Σύνολα = 2.300,00

Θα γίνει φορολογική αναμόρφωση στο έντυπο Ε3 και το αποτέλεσμα που θα προκύψει στο Ε3 θα μεταφερθεί στο έντυπο Ε1 φορολογία εισοδήματος

## 2.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ

Το άρθρο 23 περιλαμβάνει, ρητά, τις δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν και είναι οι ακόλουθες:  
-Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (εκτός τραπεζικών δανείων) με υψηλό επιτόκιο. Οι τόκοι αυτοί δεν πρέπει να υπερβαίνουν τους τόκους πουθα προέκυπταναν η επιχείρηση είχε δανειστεί με βάση το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις το οποίο δημοσιεύεται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Το ποσό, το οποίο υπερβαίνει τους τόκους αυτούς δεν αναγνωρίζεται<sup>11</sup>.

### Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α έχει λάβει δάνειο 200.000 € με επιτόκιο 12 %, ενώ το αντίστοιχο επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις της Τράπεζας της Ελλάδος είναι 8% .

Πληρωτέος τόκος δανείου από επιχείρηση ( 200.000 € * 12% )	24.000 €
Τόκος δανείου προς μη χρηματ/κές επιχειρήσεις ( 200.000 € * 8% )	16.000 €
Λογιστική διαφορά	8.000 €

Το ποσό των 8.000 € θεωρείται λογιστική διαφορά και προστίθεται στα κέρδη.

-Δαπάνες αγαθών ή υπηρεσιών άνω των 500 €, οι οποίες δεν εξοφλούνται (τμηματικά ή ολικά) μέσω Τραπέζης. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτική σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των οφειλών που έχει προς τους προμηθευτές της. Εφόσον η εξόφληση ( ή η μερική πληρωμή τους ) γίνεται με μετρητά και το τιμολόγιο (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) είναι άνω των 500 €, η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται. Η επιταγή σε διαταγή του προμηθευτή ή η κατάθεση στον λογαριασμό του θεωρούνται οι πιο συνήθεις πρακτικές προκειμένου οι συγκεκριμένες δαπάνες να αναγνωρίζονται από την Φορολογική Αρχή.

<sup>11</sup> [www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11769](http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11769)

Ένα θέμα που τίθεται επανειλημμένως είναι αν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των απαιτήσεων όταν μία επιχείρηση είναι πελάτης αλλά και προμηθευτής με μία άλλη επιχείρηση. Θεωρούμε ότι παρόλο που ο σχετικός νόμος (4172/2013) δεν αναφέρει ρητά ότι επιτρέπεται, η παρ. 6 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. αναγνωρίζει το συμψηφισμό των απαιτήσεων για ποσά άνω των 3.000 €. Επομένως στο πνεύμα του φορολογικού νομοθέτη υπάρχει ο σχετικός συμψηφισμός και δεν θα ήταν ανεκτό να μην ισχύει και για ποσά άνω των 500 €.

-Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Παρατηρούμε ότι σύμφωνα με τον προηγούμενο Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) δεν αναγνωρίζονταν τα έξοδα μισθοδοσίας εφόσον δεν είχαν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι σχετικές ασφαλιστικές εισφορές. Με τον νέο Κ.Φ.Ε. οι μισθοί αναγνωρίζονται έτσι κι αλλιώς, ενώ δεν αναγνωρίζονται οι ασφαλιστικές εισφορές που δεν έχουν καταβληθεί.

Τι γίνεται όμως σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει ρυθμίσει τις ασφαλιστικές της εισφορές και δεν τις έχει ολοσχερώς εξοφλήσει; Η απάντηση που μας δίνεται είναι ότι εκπίπτουν κατά το μέρος του ποσού των δόσεων που έχουν πληρωθεί μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης εισοδήματος της επιχείρησης. Οι υπόλοιπες ασφαλιστικές εισφορές θα πρέπει να αναμορφωθούν.

-Προβλέψεις εκτός αυτών που γίνονται σύμφωνα με το άρθρο 26. Κάθε πρόβλεψη η οποία γίνεται, δεν αναγνωρίζεται εκτός αν αφορά τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων οι οποίες γίνονται σύμφωνα με το άρθρο 26.

Για να αναγνωριστεί μία δαπάνη θα πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. Έτσι δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί οποιαδήποτε πρόβλεψη πριν την πραγματοποίησή της.

-Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις. Δεν αναγνωρίζονται τα κάθε είδους φορολογικά και ασφαλιστικά πρόστιμα, οι ποινές και οι προσαυξήσεις τους αλλά και οι τόκοι υπερημερίας.

-Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα. Οποιαδήποτε αμοιβή η οποία αποδεικνύεται τελεσίδικα ότι συνιστά ποινικό αδίκημα δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησης και κατά συνέπεια αναμορφώνεται.

-Φόρος εισοδήματος, τέλη επιτηδεύματος, έκτακτες εισφορές και ο Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενων δαπανών. Ενδιαφέρον παρουσιάζει η συγκεκριμένη διάταξη που αφορά τον Φ.Π.Α. ο οποίος δεν εκπίπτει εφόσον η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται σύμφωνα με το συγκεκριμένο άρθρο ( 23 ). Άρα θα πρέπει να γνωρίζουμε ότι ο ΦΠΑ δεν εκπίπτει όχι μόνο σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 αλλά και όταν ο Κ.Φ.Ε. δεν αναγνωρίζει μία συγκεκριμένη δαπάνη.

-Τεκμαρτό μίσθωμα της παρ. 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Οποιοδήποτε ποσό τεκμαρτού μισθώματος ιδιόχρησης καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης και είναι μεγαλύτερο του 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου της, δεν αναγνωρίζεται και θεωρείται λογιστική διαφορά.

- Έξοδα οργάνωσης ημερίδων για σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων άνω των 300 € ανά άτομο και η ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου τζίρου.

-Οποιαδήποτε δαπάνη αφορά την σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων και γίνεται στα πλαίσια ενημέρωσης, δεν αναγνωρίζεται εφόσον ξεπερνά τα 300 € ανά άτομο και εφόσον υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου τζίρου της εταιρείας. Αν μία από τις αναφερόμενες προϋποθέσεις δεν εκπληρώνεται, η δαπάνη δεν εκπίπτει.

#### Παράδειγμα 1

Επιχείρηση αναθέτει σε ξενοδοχείο την διεξαγωγή ημερίδας για συνολικό αριθμό 40 πελατών, με κόστος ενοικίασης 5.000 €, κόστος σίτισης 5.000 € και κόστος διαμονής 8.000 €.

Καθώς το κόστος ενοικίασης δεν ενδιαφέρει τον νόμο, τα υπόλοιπα κονδύλια είναι συνολικά 13.000 € και αφορούν 40 άτομα, άρα 325 € ανά άτομο. Επομένως θα προστεθεί στις λογιστικές διαφορές το ποσό των ( 25€ \* 40 ) 1.000 €.

#### Παράδειγμα 2

Επιχείρηση αναθέτει σε ξενοδοχείο την διεξαγωγή ημερίδας για ενημέρωση 20 στελεχών της. Το κόστος σίτισης είναι 2.000 € και το κόστος διαμονής είναι 4.000 €. Κατά συνέπεια το κόστος ανά άτομο είναι 300 € το οποίο και αναγνωρίζεται καθώς ο νόμος αναφέρει ότι δεν αναγνωρίζεται το υπερβάλλον ποσό του 300 €. Ο περιορισμός, όμως του 0,5%, είναι αυτός

που οδηγεί στη λογιστική διαφορά καθώς ο τζίρος της επιχείρησης είναι  $1.100.000 * 0,5\% = 5.500 \text{ €}$ . Επομένως  $6.000 - 5.500 = 500 \text{ €}$  το ποσό που θα αναμορφωθεί.

-Δαπάνες εορταστικών εκδηλώσεων για σίτιση και διαμονή φιλοξενουμένων προσώπων άνω των 300 € ανά άτομο και η ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου τζίρου. Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται εφόσον πρόκειται για εορταστική εκδήλωση και το κόστος σίτισης και διαμονής ξεπερνά τα 300 € ανά άτομο ή υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου τζίρου.

### Παράδειγμα 3

Επιχείρηση νοικιάζει αίθουσα ξενοδοχείου με κόστος ενοικίασης 12.000 € για 35 άτομα . Η δαπάνη αναγνωρίζεται καθώς ο νόμος αναφέρεται σε κόστος σίτισης και διαμονής.

### Παράδειγμα 2

Επιχείρηση νοικιάζει αίθουσα ξενοδοχείου για 5.000 € με κόστος σίτισης 4.000 € και κόστος διαμονής 6.000 προσκαλώντας 20 στελέχη από προμηθευτική της εταιρεία. Το κόστος ανά άτομο είναι  $(4.000 + 6.000) / 20 = 500$ . Άρα  $(500 - 300) * 20 = 4.000 \text{ €}$  θα είναι το ποσό της αναμόρφωσης.

-Δαπάνες ψυχαγωγίας. Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες ψυχαγωγίας με εξαίρεση τις επιχειρήσεις που παρέχουν ψυχαγωγία και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στα πλαίσια της δραστηριότητάς τους. Σίγουρα μιλάμε για μία ασαφή διάταξη για την οποία θα κληθεί, για μία ακόμα φορά, να αποφασίσει ο ελεγκτής αν μία δαπάνη της επιχείρησης είχε σαν στόχο την ψυχαγωγία των παρισταμένων και όχι π.χ. την επαγγελματική ενημέρωσή τους. Έτσι θα υπάρχει μία μόνιμη διάσταση απόψεων μεταξύ Φορολογικής Αρχής και επιχειρήσεων. Για ποιο λόγο όμως αφαιρούν την δυνατότητα από την επιχείρηση να ψυχαγωγήσει το προσωπικό της, θέτοντας έστω ένα περιορισμό στο κόστος ανά άτομο; Προφανώς πιστεύουν ότι η ψυχαγωγία, μας περισσεύει.

-Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Οι προσωπικές δαπάνες των μετόχων δεν είναι δυνατό να καταχωρούνται στα βιβλία μιας επιχείρησης καθώς δεν αναγνωρίζονται. Οποιαδήποτε δαπάνη η οποία δεν αφορά την επιχείρηση και δεν γίνεται για τους σκοπούς της αναμορφώνεται. Τι γίνεται όμως με τον μέτοχο ο οποίος χρησιμοποιεί το εταιρικό κινητό και



για δικούς του προσωπικούς σκοπούς; Πρακτικά είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ποιες κλήσεις είναι προσωπικές και ποιες εταιρικές. Άρα θα υπάρχει μία εκτίμηση του ελεγκτή για το ποσό των κινητών τηλεφώνων που θα αναμορφωθεί. Και εδώ θα υπάρξει πεδίο έντονων διαφωνιών.

-Δαπάνες που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που βρίσκεται σε κράτος μη συνεργάσιμο ή σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Η διάταξη αυτή ουσιαστικά φωτογραφίζει τις εξωχώριες εταιρείες ( offshore ) των οποίων τα τιμολόγια δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη. Αφήνει όμως ανοικτό το ενδεχόμενο να αποδείξει η επιχείρηση ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα την μεταφορά κερδών και κατά συνέπεια την φοροδιαφυγή. Διευκρινίζεται ότι η διάταξη δεν αποκλείει φυσικά ή νομικά πρόσωπα που βρίσκονται εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και της συγκεκριμένης χώρας.

Στο σημείο αυτό σκόπιμο είναι να αναφερθεί ότι παρόλο που ο νόμος δεν προβλέπει σχετικά, δεν αναγνωρίζονται :

-Αποσβέσεις οι οποίες έγιναν με ανώτερο ποσοστό συντελεστή από αυτό που αναφέρεται στο άρθρο 24.

-Δαπάνες ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίες δεν στοιχειοθετούνται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

-Δαπάνες βασισμένες σε πλαστά ή εικονικά στοιχεία χωρίς να ενδιαφέρει την Φορολογική Αρχή αν ο αγοραστής έχει υπαιτιότητα.

## 2.3 ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΝΑ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΚΠΕΣΤΕΕΣ

Αναλυτικότερα, οι προϋποθέσεις έκπτωσης των δαπανών περιγράφονται παρακάτω, με αναφορά στην σχετική Νομοθεσία και Νομολογία:

### Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΤΗΡΕΙ ΕΙΔΙΚΡΙΝΗ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΗ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 32. « Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος », ισχύουν τα εξής:

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....» .

Σημειώνεται ότι : Το άρθρο 32 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013, και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου και έχει ως εξής :

Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

## Η ΔΑΠΑΝΗ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Σύμφωνα με την παράγραφο 20 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ισχύουν τα εξής: «Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση. Για οποιαδήποτε προσθήκη ή αφαίρεση περίπτωσης από τον κατάλογο αυτόν, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση ή η επαγγελματική ένωση στην οποία ανήκει ή η ελεγκτική υπηρεσία δικαιούται να υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών αίτηση, εντός δύο (2) μηνών από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής, προκειμένου να εξετασθεί η συγκεκριμένη περίπτωση από ειδική γνωμοδοτική επιτροπή η οποία συνιστάται για το σκοπό αυτόν στο πιο πάνω Υπουργείο.

Η αναγνώριση των τυχόν επιπλέον αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών είναι δεσμευτική και για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, εφόσον είναι εκκρεμείς. Τυχόν αφαίρεση αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική χρήση. Με την ίδια διαδικασία θα ορίζονται κάθε χρόνο οι μεταβολές στις περιπτώσεις δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

## Η ΔΑΠΑΝΗ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΣΤΗΡΙΖΕΤΑΙ ΣΤΑ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....» Για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Φ.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά

δικαστήρια. (ΣτΕ. 6004/1996) Οι δαπάνες για τις οποίες τα πρωτότυπα των φορολογικών στοιχείων έχουν απωλεσθεί, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση φωτοτυπίες των παραστατικών από τα στελέχη και έχουν επικυρωθεί από τον εκδότη τους, θεωρούμενα στην περίπτωση αυτή πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία των συναλλαγών που απεικονίζονται στα πρωτότυπα.

#### Η ΔΑΠΑΝΗ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΕΙ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Οι εκπτώσεις των δαπανών πραγματοποιούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης (παρ. 14, άρθρου 31 του ν.2238/1994 ). Οι μη καταχωρηθείσες στα βιβλία δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά ( περίπτωση εξαγωγικών επιχειρήσεων ) δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. (ΠΟΛ.1005/14.1.2005)

#### Η ΔΑΠΑΝΗ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ

Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. ( ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993 )

Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. ( ΣτΕ 3727/1990 και 1823/1994 ).

Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ στοιχεία που απαιτεί ο νόμος μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών. (ΣτΕ 3509/96,715/91)

Για την αναγνώριση μιας δαπάνης δεν απαιτείται σύμβαση. (ΣτΕ806/1998) Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. ( ΣτΕ 1823/1994 ), ( ΣτΕ 141/1993 ), ( ΠΟΛ.1005/14.1.2005) Δαπάνη για εκχώρηση επωνυμίας, η οποία αποδεικνύεται ως εικονική, δεν αναγνωρίζεται. ( ΣτΕ 3727/1990 ), (ΠΟΛ.1005/14.1.2005) Ποσά που καταβάλλουν οι

επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (παρ. 15, άρθρου 31 του Ν.2238/1994 ).

**Η ΔΑΠΑΝΗ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΗ ΚΑΙ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΜΕΝΗ, ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ ΑΝ ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ ΤΟ ΑΝΤΙΤΙΜΟ ΤΟΥΣ Η ΟΧΙ.**

Σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, την κατά καιρούς διοικητική και δικαστική νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά .κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία. Στην φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup><http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/13723>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ

---

Η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης των δαπανών αφορά όλες τις επιχειρήσεις και αποσκοπεί στην αναλυτική καταγραφή των μη εκπιπτόμενων δαπανών καθώς και την υποβολή πρόσθετων πληροφοριακών στοιχείων που ζητούνται από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων<sup>13</sup>.

Με τη διαδικασία αυτή, οι δαπάνες που φορολογικά δεν εκπίπτουν (αλλά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία των επιχειρήσεων) προστίθενται στα λογιστικά κέρδη, για να προκύψουν έτσι τα φορολογητέα κέρδη, δηλ. η βάση υπολογισμού του φόρου.

Σκοπός της φορολογικής αναμόρφωσης είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών (ή ζημιών) προσθέτοντας τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται στα κέρδη (σε περίπτωση ζημιάς τα αφαιρούμε). Ο νόμος 3842/2010 προβλέπει την υποχρέωση της φορολογικής αναμόρφωσης των εξόδων αυτών με αποκλειστική ευθύνη του λογιστή – φοροτεχνικού . Μαζί με την συγκεκριμένη κατάσταση συνυποβάλλεται και ο πίνακας αποδοθέντων – οφειλομένων φόρων. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1043/14-2-2014 <sup>14</sup>:

1. Η φορολογική αναμόρφωση υποβάλλεται, σε όλες τις περιπτώσεις, αποκλειστικά μέσω ηλεκτρονικών μεθόδων.

2. Δεδομένου ότι η υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται ηλεκτρονικά, η φορολογική αναμόρφωση συνυποβάλλεται με το έντυπο Ε3.

---

<sup>13</sup>reviews.in.gr > Αφιέρωματα > Οικονομία > Φορολογία

<sup>14</sup>www.forogiknea.gr

3. Επιπλέον σε περίπτωση που έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά το έντυπο Ε3 και δεν συνυποβλήθηκε εκ παραδρομής η φορολογική αναμόρφωση, τότε αυτή μπορεί να υποβληθεί υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής του δικτύου TAXISnet.

4. Όταν από την ανωτέρω φορολογική αναμόρφωση προκύπτουν ποσά που έπρεπε να καταχωρηθούν στο Ε3, και συγκεκριμένα στον κωδικό 196 ή στους κωδικούς 564-567, τότε προκύπτει υποχρέωση υποβολής σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα), τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

5. Σε περίπτωση μη συμπλήρωσης των πινάκων της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, θα εμφανίζεται προειδοποιητικό μήνυμα προκειμένου οι υπόχρεοι να επιβεβαιώνουν ότι η υπόψη κατάσταση είναι μηδενική.

6. Στις περιπτώσεις τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λόγω της φορολογικής αναμόρφωσης, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα υποβάλλεται σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενώ η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης θα υποβάλλεται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου, μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής του δικτύου TAXISnet. Σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής της δήλωσης, τα έντυπα εκτυπώνονται από το δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr).

7. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αλλά απαιτείται η συμπλήρωση του πίνακα με τους έμμεσους - παρακρατηθέντες φόρους τότε θα υποβάλλεται μόνο η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής υποβολής.

### **1. Υπόχρεοι υποβολής**

Υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης έχουν όλοι οι επιτηδευματίες και όλες οι εταιρίες που τηρούν βιβλία και στοιχεία.

Η δήλωση υπογράφεται :

α) υποχρεωτικά και από τον λογιστή στην περίπτωση που η δήλωση φορολογίας έχει υπογραφεί από τον ίδιο τον λογιστή,

β) υπογράφεται μόνο από τον επιτηδευματία όταν η δήλωση έχει συνταχθεί από τον ίδιο τον επιτηδευματία που δεν είχε βάσει του νόμου υποχρέωση υπογραφής της δήλωσης φορολογίας του από λογιστή.

γ) Όταν υπάρχει μεταβολή λογιστή, μετά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ειδικά για τη χρήση 2010 (από το νέο έτος θα συνυποβάλλεται με την δήλωση) υποχρέωση υποβολής έχει ο νέος λογιστής ή σε περίπτωση άρνησης ο ίδιος ο επιτηδευματίας.

Είναι υποχρεωτική η υποβολή κατάστασης αναμόρφωσης και για τις μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Επίσης, υποβάλλεται κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης και σε περίπτωση ζημιάς.

Υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης για τις Ναυτικές Εταιρίες (Ν. 959/79) και Ειδικές Ναυτικές Επιχειρήσεις (Ν. 89/67) οι οποίες απαλλάσσονται υποβολής του Ε3 αλλά είναι υπόχρεες τήρησης βιβλίων, καθώς και από τους αγρότες του κανονικού καθεστώτος.

Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης για Ν.Π.Δ.Δ. (ιεροί ναοί, σχολεία, σωματεία & ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα).

## **2. Συμπλήρωση δήλωσης - εφαρμογής**

Στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης περιλαμβάνονται :

### **I. Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης.**

Στην κατάσταση αυτή αναγράφονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΕ.  
Συγκεκριμένα :



1. Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού (Μη καταβολή ή βεβαίωση ασφαλιστικών εισφορών κ.τ.λ.).
2. Μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταίρων ή μελών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κτλ δεν αναγνωρίζονται.
3. Δωρεές-Χορηγίες.
4. Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής εργατικού προσωπικού (κατά το μέρος που υπερβαίνουν το προβλεπόμενο όριο
5. Δαπάνες επισκευής-συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων ιδιόκτητα, μισθωμένα ή με leasing
6. Τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά που δεν αναγνωρίζονται
7. Φόροι-Τέλη-Δικαιώματα (φόρος εισοδήματος κτλ) που δεν αναγνωρίζονται
8. Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων (πλέον των νομίμων)
9. Δαπάνες διαφήμισης (μη καταβολή του διαφημιστικού τέλους υπέρ ΟΤΑ κτλ)
10. Μισθώματα σε εταιρείες χρημ/κής μίσθωσης ακινήτων (κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου)
11. Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων
12. Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση
13. Ποινικές ρήτρες, πρόστιμα και χρηματικές ποινές
14. Καταβολή αποζημιώσεων. Έλεγχος για την κατάθεση στην αρμόδια ΔΟΥ αντίγραφου απόφασης ή εγγράφου, βάση του οποίου καταβάλλεται
15. Παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς εργαζόμενους (εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στη μισθοδοσία). Δεν αναγνωρίζονται
16. Παραλαβή αγαθών από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με αυτόν που τιμολογεί εφόσον βρίσκεται εκτός Ελλάδας (τριγωνικές συναλλαγές). Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση

### **Φορολογική αναμόρφωση - Μη εκπιπτόμενες δαπάνες**

Σκοπός της φορολογικής αναμόρφωσης είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών (ή ζημιών) προσθέτοντας τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται στα κέρδη (σε περίπτωση ζημιάς τα αφαιρούμε). Ο νόμος 3842/2010 προβλέπει την υποχρέωση της φορολογικής αναμόρφωσης των εξόδων αυτών με αποκλειστική ευθύνη του λογιστή – φοροτεχνικού . Μαζί με την

συγκεκριμένη κατάσταση συνυποβάλλεται και ο πίνακας αποδοθέντων – οφειλομένων φόρων. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1043/14-2-2014<sup>15</sup> :

1. Η φορολογική αναμόρφωση υποβάλλεται, σε όλες τις περιπτώσεις, αποκλειστικά μέσω ηλεκτρονικών μεθόδων.

2. Δεδομένου ότι η υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται ηλεκτρονικά, η φορολογική αναμόρφωση συνυποβάλλεται με το έντυπο Ε3.

3. Επιπλέον σε περίπτωση που έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά το έντυπο Ε3 και δεν συνυποβλήθηκε εκ παραδρομής η φορολογική αναμόρφωση, τότε αυτή μπορεί να υποβληθεί υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής του δικτύου TAXISnet.

4. Όταν από την ανωτέρω φορολογική αναμόρφωση προκύπτουν ποσά που έπρεπε να καταχωρηθούν στο Ε3, και συγκεκριμένα στον κωδικό 196 ή στους κωδικούς 564-567, τότε προκύπτει υποχρέωση υποβολής σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα), τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

5. Σε περίπτωση μη συμπλήρωσης των πινάκων της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, θα εμφανίζεται προειδοποιητικό μήνυμα προκειμένου οι υπόχρεοι να επιβεβαιώνουν ότι η υπόψη κατάσταση είναι μηδενική.

6. Στις περιπτώσεις τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λόγω της φορολογικής αναμόρφωσης, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα υποβάλλεται σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενώ η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης θα υποβάλλεται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου, μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής του δικτύου TAXISnet.

Σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής της δήλωσης, τα έντυπα εκτυπώνονται από το δικτυακό τόπο [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr).

7. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αλλά απαιτείται η συμπλήρωση του IV πίνακα με τους έμμεσους - παρακρατηθέντες φόρους τότε θα υποβάλλεται μόνο η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής υποβολής.

---

<sup>15</sup>[www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)

Στο σημείο αυτό, σκόπιμο είναι να ξεκαθαρίσουμε τι ισχύει για τις χρήσεις του 2013 και 2014.

Για την χρήση του 2014 ισχύει ο νέος Κ.Φ.Ε. 4172/2013. Προκειμένου να αναμορφώσουμε τα έξοδα θα πρέπει να λάβουμε υπόψη τα άρθρα 22 και 23 ενώ σύμφωνα με πληροφορίες, αναμένεται ΠΟΛ η οποία θα αναφέρει αναλυτικά αλλά και πιθανώς να αυξάνει τις κατηγορίες εξόδων που θα πρέπει να αναμορφωθούν.

Για την χρήση του 2013 ισχύει το άρθρο 31 του παλιού Κ.Φ.Ε 2238/1994 και πιο συγκεκριμένα δεν αναγνωρίζονται :

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας των οποίων οι ασφαλιστικές εισφορές δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί (η βεβαίωση προϋποθέτει την ρύθμιση και την καταβολή της 1<sup>ης</sup> δόσης) μέχρι την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος.
2. Οι μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταιρών ή μελών Ο.Ε.,Ε.Ε.,Ε.Π.Ε. κλπ.
3. Οι δωρεές – χορηγίες, μόνο κατά το ποσοστό που ξεπερνά το 10% των κερδών του ισολογισμού.
4. Τα ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα 1.500 € ανά εργαζόμενο.
5. Το 30% των δαπανών επισκευής και συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 1600 κυβ. εκ. και το 65% των δαπανών για αυτοκίνητα άνω των 1600 κυβ. εκ.
6. Οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο.Οι τόκοι δανείου για αγορά μετοχών σε νομικό πρόσωπο του οποίου η έδρα βρίσκεται σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.
7. Οι φόροι, τέλη, δικαιώματα και πιο συγκεκριμένα : α) ο Φ.Α.Π., β) το Ε.Τ.ΑΚ. γ) το τέλος επιτηδεύματος, δ) το Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε., ε) η έκτακτη εισφορά του ν. 3845/2010, στ) η έκτακτη εισφορά του ν. 3808/2009, ζ) η έκτακτη εισφορά ακινήτων του ν. 3808/2009, και η) ο φόρος εισοδήματος.
8. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται πλέον των νομίμων.
9. Τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.
10. Τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

11. Μέρος των χρεωστικών τόκων λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων, πιο συγκεκριμένα : όταν υπάρχουν αφορολόγητα έσοδα, έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, μερίσματα και συμμετοχές σε εταιρείες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει 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 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.

12. Ποσοστό 50% των εξόδων κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολουμένων υπαλλήλων της.

13. Τα ποσά των ποινικών ρητρών, προστίμων και χρηματικών ποινών.

14. Οι αποζημιώσεις αν μέσα σε 1 μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν υποβληθεί στην ΔΟΥ του δικαιούχου έγγραφο το οποίο να έχει θεωρηθεί από τη συγκεκριμένη ΔΟΥ.

15. Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά του Κ.Φ.Α.Σ.

16. Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς τους εργαζομένους εφ' όσον δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές τους εισφορές και δεν έχουν φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

17. Οι δαπάνες των τριγωνικών συναλλαγών.

18. Οι λοιπές δαπάνες που **δεν αναγνωρίζονται** είναι :

- Έξοδα διανυκτέρευσης διευθυντικών στελεχών σε ξενοδοχείο που βρίσκεται εκτός του νομού όπου έχει την έδρα της ή το υποκ/μά της η επιχείρηση.
- Δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών (ΠΟΛ. 1057/23-3-2007).
- Δαπάνες για αγορά επιχειρηματικών δώρων για ποσό άνω των 15 €/δώρο.
- Δωρεές προς μη κοινωφελές σωματείο ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, γιατί από τη δραστηριότητά τους ωφελούνται τα μέλη τους και όχι το κοινωνικό σύνολο.
- Έξοδα διατροφής στο εξωτερικό όταν ξεπερνούν το κόστος διαμονής.
- Έξοδα εξωτερικού όταν αυτά δεν συνδέονται με την δραστηριότητα της επιχείρησης.

Η φορολογική αναμόρφωση ουσιαστικά μας δίνει τα φορολογητέα κέρδη (λογ/σμός 86 αποτελέσματα χρήσεως) βάσει των οποίων προκύπτει ο φόρος εισοδήματος. Θα ήταν όμως λάθος, να λάβουμε υπόψη στην ανάλυσή μας μόνο τα έξοδα, καθώς αναμορφώνουμε και τα **έσοδα** αλλά και τα **αφορολόγητα αποθεματικά** των αναπτυξιακών νόμων, όπως επίσης συναντούμε και κάποιες ιδιαίτερες περιπτώσεις στο έντυπο Φ-01 010. Ειδικότερα μετά την πρόσθεση των παραπάνω εξόδων στα κέρδη της επιχείρησης, αφαιρούμε :

1. Τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχές σε εταιρείες καθώς έχουν ήδη φορολογηθεί στην πηγή.
2. Τα αφορολόγητα έσοδα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)
3. Τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. ή αλλοδαπά χρηματιστήρια.
4. Τα ποσά που έχουν φορολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις.
5. Την ζημιά που προέκυψε από την ανταλλαγή των ομολόγων του P.S.I. η οποία αποσβένεται σε 30 ισόποσες δόσεις αρχής γενομένης από την χρήση της ανταλλαγής (2012).
6. Τις αποσβέσεις της τεκμαρτής αξίας των αδειών Φ.Δ.Χ. σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 3888/2010 που αφορούν χρονικό διάστημα απόσβεσης από 3-7 έτη με έναρξη ισχύος το 2010.

Στο προκύπτον ποσό αφαιρούμε σε περίπτωση διανομής κερδών της εταιρείας, τα μερίσματα, τις αμοιβές μελών Δ.Σ. και προσθέτουμε το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αντιστοιχούν στα διανεμόμενα κέρδη καθώς και τον αναλογούντα φόρο των κερδών αυτών.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Ελεύθερος επαγγελματίας γιατρός, για τον οποίο προβλέπεται συντελεστής καθαρών αμοιβών 50%, εμφανίζει στα βιβλία του ακαθάριστες αμοιβές ύψους 50.000 € και δαπάνες ως εξής :

Ετησία δαπάνη ενός κινητού τηλεφώνου : 2.000,00 €

δαπάνες αυτοκινήτου έως 1800,00 cc : 8.000,00 €

αμοιβές προσωπικού : 10.000,00 €

αποσβέσεις : 2.000,00 €

ενοίκιο ιδιόχρησης : 5.000,00 €

Σύνολα εξόδων : 27.000,00 €

Σύμφωνα με τα παραπάνω τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία είναι το ποσό των 23.000,00

Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται πρέπει να εμφανίζονται αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Υπολογισμός λογιστικών διαφορών

Οι δαπάνες του αυτοκινήτου που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά είναι το 30 % των δαπανών αυτών ( 8.000,00 \*30% )= 2.400,00

Δαπάνες κινητού που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά είναι το 50 % των δαπανών αυτών ( 2.000,00 \*50% )=1000,00

Λογιστικές διαφορές

Αυτοκίνητα = 2.400,00

Κινητό = 1000,00

Σύνολα = 3.400,00

Θα γίνει φορολογική αναμόρφωση στο έντυπο Ε3 και το αποτέλεσμα που θα προκύψει στο Ε3 θα μεταφερθεί στο έντυπο Ε1 φορολογία εισοδήματος

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> ΕΙΚΟΝΙΚΑ- ΠΛΑΣΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ

---

### 4.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΠΛΑΣΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ

Ως Πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπεύθυνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.



Νόθευση γενικά είναι η επέμβαση επί του στοιχείου σε μεταγενέστερο χρόνο, από τον χρόνο έκδοσής του, παραποιώντας ένα ή περισσότερα από τα στοιχεία των συμβαλλομένων ή των δεδομένων της συναλλαγής.

Εικονική επιχείρηση –κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο:

Αναφορικά με την εικονική επιχείρηση και τις κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τέθηκε σχετικό ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σε βάρος ποίου θα γίνει ο καταλογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, σε περίπτωση εικονικότητας του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης. Το Ν.Σ.Κ. εξέδωσε την αριθ. 84/1999 Γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1093/16.04.1999, και η οποία αποτέλεσε περαιτέρω αιτία για νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω θέματος. Έτσι ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 (ΦΕΚ Α΄15/28.1.2004), ότι:

«Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (28.1.2004), για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Με βάση τα παραπάνω και για τις περιπτώσεις που συντρέχει εφαρμογή των άρθρων 14 του ν.2523/1997 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, η προβλεπόμενη Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, ως πράγματι ασκών τη δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι σε βάρος του φερόμενου εκδότη που αποδεικνύει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συναλλαγή.

Σε σχέση με τα προαναφερόμενα σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται ότι ο φερόμενος εκδότης δεν είναι παντελώς αμέτοχος με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, οι φορολογικές και λοιπές κυρώσεις επιβάλλονται αυτοτελώς και παράλληλα τόσο στο φερόμενο εκδότη, όσο και στον υποκρυπτόμενο ο οποίος ασκεί πράγματι την επιχείρηση (Σ.τ.Ε. 3446/2000 και 4347/2001).

Διευκρινίζεται ότι τα στοιχεία εσωτερικής διακίνησης, διακίνησης μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας επιχείρησης καθώς και λοιπές περιπτώσεις που δεν αναφέρονται σε συναλλαγές δεν αντιμετωπίζονται ως εικονικά. Στις περιπτώσεις αυτές που τα στοιχεία, κατά την ανωτέρω έννοια δεν χαρακτηρίζονται εικονικά, αντιμετωπίζονται σε ότι αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως ανακριβή.

Έτσι τα στοιχεία αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, ως μη αναφερόμενα σε συναλλαγές αλλά εκδιδόμενα για τις ανάγκες λειτουργίας του Φ.Π.Α. δεν μπορεί να χαρακτηρισθούν «εικονικά», στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαφορές ως προς την αναγραφόμενη αξία, αλλά τα στοιχεία αυτά αντιμετωπίζονται, καθόσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΑΣ., ως ανακριβή.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές, το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα είτε πρόκειται για φυσικό είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup>[www.forologikanea.gr](http://www.forologikanea.gr)

## 4.2 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΟΙΝΕΣ

Επιβαλλόμενα πρόστιμα, και εν γένει συνέπειες σε περίπτωση έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων με το παλαιό και το νέο φορολογικό καθεστώς (ν. 2523/1997 και ν.4174/2013 – ΠΔ 186/1992 και ν.4093/2012).

### 1.Για τελεσθείσες παραβάσεις από 26.07.2013 και μετά.

Στο άρθρο 55 παρ. 2 Ν.4174/2013 («Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», εφεξής ΚΦΔ) προβλέπονται τα εξής σχετικά:

Α) σε περίπτωση έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με το 50% της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Β) Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το άνω πρόστιμο μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή

και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Γ) Περαιτέρω, στο Φ.Π.Α, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α, η ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

## **2. Για τελεσθείσες παραβάσεις μέχρι 25.07.2013-Μία σημαντική εξαίρεση.**

Για παραβάσεις τελεσθείσες έως την ημερομηνία δημοσίευσης του ως άνω ΚΦΔ, ήτοι μέχρι και 25.07.2013, καταρχήν ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 παρ. 1 Ν.2523/1997 (πρόστιμα για παραβάσεις Κ.Β.Σ και πρόστιμα Φ.Π.Α για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία).

Ειδικότερα:

Α) Κατ' άρθρο 5 παρ. 10 στοιχείο β', η έκδοση και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 1.200,00 ευρώ. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δε ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας δεν είναι δυνατός, τότε το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής επιβάλλεται μειωμένο κατά 50%.

Β) Κατ' άρθρο 6 παρ. 1, στο Φ.Π.Α, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθούν τα εξής:

Κατ' άρθρο 66 ΚΦΔ («Μεταβατικές Διατάξεις»), ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα αυτού ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού, με εξαίρεση όμως την παράγραφο 2 του προαναφερθέντος άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του Ν.4174/2013 (26.07.2013). Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του Ν.4174/2013.

Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι το ευνοϊκότερο καθεστώς του νέου ΚΦΔ καταλαμβάνει περιπτώσεις παραβάσεων που έχουν διαπραχθεί ΜΕΤΑ τη δημοσίευση του νόμου αυτού, ήτοι μετά τις 26.07.2013, ενώ για τις προγενέστερες αυτού ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2523/1997.

Πλην όμως, στο άρθρο 66 παρ. 4 και 5 ΚΦΔ ο νομοθέτης παρέχει τη δυνατότητα στο φορολογούμενο να επιλέξει το ευνοϊκότερο καθεστώς και για αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις τελεσθείσες σε χρόνο προγενέστερο του νόμου αυτού. Ιδιαίτερης σημασίας είναι η πρόβλεψη του νομοθέτη σύμφωνα με την οποία στη συγκεκριμένη περίπτωση και κατά της πράξης που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος ΔΕΝ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού.

Αναλυτικότερα ορίζονται τα εξής :

«Εξαιρετικά, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν.2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 15 ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π μπορεί να εκδοθούν

απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.

β. για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα και δεν βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

γ. για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

Στις παραπάνω περιπτώσεις α και β της παραγράφου 4, αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων με το ευνοϊκότερο καθεστώς είναι ο Προϊστάμενος της Αρχής που εξέδωσε την πράξη. Κατά της πράξης αυτής που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού. Στην παραπάνω περίπτωση γ της παραγράφου 4 το ευνοϊκότερο καθεστώς εφαρμόζεται στο πλαίσιο του διοικητικού συμβιβασμού ή ενδικοφανούς προσφυγής. Ο διοικητικός συμβιβασμός ή η αποδοχή της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των προστίμων σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία. Το αίτημα για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς υποβάλλεται στην αρμόδια Αρχή ή στην αρμόδια Επιτροπή των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994 κατά περίπτωση».

### **3. Το ειδικό ποινικό αδίκημα της φοροδιαφυγής του Ν.2523/1997.**

Στο άρθρο 19 του Ν.2523/1997 προβλέπεται το αυτοτελές ποινικό αδίκημα της φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Ειδικότερα, προβλέπεται ότι:

α) Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

β) Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: i) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και ii) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

Σημειώνεται ότι οι λέξεις «με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών» αντικαταστάθηκαν με τις λέξεις «με κάθειρξη» με την παρ.2 του άρθρου 2 Ν.3943/2011( ΦΕΚ Α 66/31.3.2011).

Επομένως, για πράξεις τελεσθείσες μέχρι 30.03.2011, το εν λόγω ποινικό αδίκημα τιμωρείται με κάθειρξη από πέντε μέχρι δέκα ετών, ενώ για πράξεις που τελέστηκαν από 31.03.2011 και μετά τα όρια της ποινής έγιναν ακόμη πιο αυστηρά, καθώς πλέον προβλέπεται κάθειρξη, ήτοι φυλάκιση από πέντε έτη και πάνω χωρίς περιορισμό (πρόσκαιρη κάθειρξη μέχρι 20 έτη).

Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των 235.000,00€, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα.

#### **4. Οι συνέπειες από την έκδοση και λήψη εικονικών στοιχείων στο κύρος των βιβλίων και στοιχείων και τον εκ νέου προσδιορισμό του εισοδήματος από την φορολογική αρχή**

Η κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών ή ανακριβών έχει σαν συνέπεια τον εκ νέου προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης από την Εφορία εξωλογιστικώς, δηλαδή με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 32 Ν.2238/1994. Ειδικότερα, για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%, ενώ το άνω ποσό προσαύξησης διπλασιάζεται

εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται στην έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία αυτών, με ανώτατο όριο το 75%.

Από 01.01.2013, ημερομηνία κατά την οποία τέθηκαν σε ισχύ οι διατάξεις του Νέου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (εφεξής «ΚΦΑΣ») με το Ν.4093/2012, η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων έπαψε να έχει σαν αποτέλεσμα την κρίση των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών και ανακριβών και την απόρριψή τους και ως εκ τούτου δεν προβλέπεται πλέον για τις περιπτώσεις αυτές ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος των υποχρέων, με ανάλογη τροποποίηση και αντικατάσταση του άρθρου 32 Ν.2238/1994 από το άρθρο 4 παρ. 1 Ν.4110/2013.<sup>17</sup>

Τα νέα πρόστιμα από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά είναι πολύ πιο αυστηρά.

Ειδικότερα για κάθε απόδειξη που δεν εκδίδεται και η αξία της δεν υπερβαίνει τις 5.000 ευρώ η εφορία θα επιβάλλει πρόστιμο 1.000 ευρώ εφόσον παραβάτης τηρεί απλογραφικά στοιχεία και 2.500 ευρώ εφόσον ο παραβάτης τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Σήμερα το πρόστιμο για την πρώτη κατηγορία ανέρχεται σε 800 ευρώ για κάθε μη εκδοθείσα απόδειξη και για τη δεύτερη κατηγορία σε 1.200 ευρώ με τη διαφορά όμως ότι ισχύει πλαφόν που ανέρχεται στο 15πλάσιο του προστίμου.

Για παράδειγμα καταστηματάρχης που θα εντοπιστεί μέχρι το τέλος του έτους να μην έχει εκδώσει 30 αποδείξεις αξίας έως 5.000 ευρώ η καθεμία θα βρεθεί αντιμέτωπος με την επιβολή πρόστιμου ύψους 12.000 ευρώ. Αν η παράβαση βεβαιωθεί μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 το πρόστιμο εκτοξεύεται στις 30.000 ευρώ.

Στόχος του νέου ποινολογίου της εφορίας είναι τα πρόστιμα να είναι ρεαλιστικά και να έχουν εισπρακτικό αποτέλεσμα, δεδομένου ότι μέχρι τώρα ουσιαστικά αποτελούν γράμμα κενό περιεχομένου, αφού, αν και επιβάλλονται αυστηρά και υπέρογκα πρόστιμα, τελικώς δεν καταλήγει στα δημόσια ταμεία ούτε το 5% των ποσών που καταλογίζονται.

---

17 [www.taxlaw.gr](http://www.taxlaw.gr) › Ειδικά Θέματα



**Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου (αποδείξεις λιανικής, τιμολόγια, δελτία αποστολής κλπ) όταν η αποκρυβείσα αξία είναι μέχρι 5.000 ευρώ:**

**Για το χρονικό διάστημα από 26 Ιουλίου 2013 έως και 31 Ιουλίου 2013 επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:**

800 ευρώ για κάθε μη εκδοθέν ή ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο εφόσον ο παραβάτης ηστηρεί απλογραφικά στοιχεία (πρώην βιβλία β' κατηγορίας)

1.200 ευρώ για κάθε μη εκδοθέν ή ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, εφόσον ο παραβάτης ηστηρεί διπλογραφικά βιβλία (πρώην βιβλία γ' κατηγορίας).

Το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το 15πλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το 30πλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παράβασης.

**Για το χρονικό διάστημα από 1η Ιανουαρίου 2014 και εφεξής επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:**

1.000 ευρώ για κάθε μη εκδοθέν ή ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο εφόσον ο παραβάτης ηστηρεί απλογραφικά στοιχεία (πρώην βιβλία β' κατηγορίας)

2.500 ευρώ για κάθε μη εκδοθέν ή ανακριβώς εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, εφόσον ο παραβάτης ηστηρεί διπλογραφικά βιβλία (πρώην βιβλία γ' κατηγορίας).

**Πρόστιμο ΦΠΑ, για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία:**

Όσον αφορά το ΦΠΑ, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά, ή νοθευμένα φο

ρολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεναπέδωσε ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι (αφορά κυρίως τους αγρότες του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ).

Η νέα διάταξη στην ουσία αντικαθιστά την προηγούμενη του άρθρου 6 του ν.2523/1997, στη περίπτωση που οι ανωτέρω παραβάσεις διαπράττονται από 26 Ιουλίου 2013 και εφεξής.

Κατά συνέπεια για τις εν λόγω παραβάσεις δεν επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εκπέστηκε, ή επεστράφη, ή δεν αποδόθηκε, όπως προέβλεπε το άρθρο 6 του ν.2523/1997, αλλά πρόστιμο ίσο με το 50% του εν λόγω φόρου. Επισημαίνεται ότι με τις νέες διατάξεις δεν προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς παρά μόνο ειδική διοικητική διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής<sup>18</sup>.

#### **4.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ**

Σύμφωνα με άρθρο που εξέδωσε η εφημερίδα «ΤΑ ΝΕΑ» πολλές είναι οι περιπτώσεις επιχειρήσεων που δεν εξέδωσαν τιμολόγια ή εξέδωσαν εικονικά – πλαστά τιμολόγια<sup>19</sup>.

Περιπτώσεις πολύ μεγάλων αδήλων εισοδημάτων, έκδοσης εικονικών τιμολογίων, και μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών εντόπισε το ΣΔΟΕ, που επέβαλε πολύ υψηλά πρόστιμα.

Συγκεκριμένα, η Π.Δ. Αττικής επέβαλε πρόστιμα ύψους 142.017.669,00 ευρώ, σε επιχειρηματίες που εξέδωσαν ή έλαβαν εικονικά τιμολόγια, σε ελεύθερους επαγγελματίες οι οποίοι δεν εξέδωσαν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, σε επιχειρήσεις εμπορίας πετρελαιοειδών

---

<sup>18</sup><http://www.tax-profit.gr/epixeirimatika/257-h-.html>

<sup>19</sup>[www.tanea.gr](http://www.tanea.gr)

Πιο συγκεκριμένα:

Εργολάβος οικοδομικών υλικών στη Ν. Ιωνία, έλαβε 255 εικονικά τιμολόγια από το 2006 έως το 2009, ύψους 2.698.329,00 ευρώ.

Αλυσίδα καταστημάτων σιδηρικών και οικιακού εξοπλισμού έλαβε 3 εικονικά τιμολόγια το 2010, ύψους 2.250.000,00 ευρώ.

Διαφημιστική εταιρεία στο Κολωνάκι, έλαβε 191 εικονικά φορολογικά στοιχεία από το 2005 έως το 2009, ύψους 1.077.805,00 ευρώ

Διαφημιστική εταιρεία στην Νέα Φιλαδέλφεια εξέδωσε ή έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία το 2008 και το 2009, ύψους 18.755.340,00 ευρώ.

Κατασκευαστική εταιρεία στον Πειραιά, εξέδωσε 836 εικονικά τιμολόγια από το 2009 έως το 2011, ύψους 7.774.484,00 ευρώ<sup>20</sup>.

#### **4.4 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΛΟΙΣΤΗ ΣΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ**

Όσον αφορά στην ευθύνη των λογιστών σχετικά με τον καταλογισμό από τις επιχειρήσεις των πραγματικών δαπανών ο νόμος ορίζει τα εξής:

2873/2000: << Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις>>

Το αρ. 38 του Ν. 2873/2000 ορίζει ότι:

Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της

---

<sup>20</sup><http://www.aftodioikisi.gr/epixeiriseis/sta-dixtia-tou-sdoe-periptoseis-ipsilis-forodiafigis>

κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. Τέλος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ότι κατά τη διαρρεύσασα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων.....

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Δεν γίνεται σαφή αναφορά ποιος είναι υπεύθυνος για την ακρίβεια των στοιχείων που φτάνουν στο λογιστήριο, και επιπλέον με τον Ν.4172/2013 άρθρο 22 θα πρέπει οι εκπιπτόμενες δαπάνες να πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, και να αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Και το ερώτημα είναι ποιος θα ορίσει όλα αυτά τα κριτήρια όταν στον προηγούμενο Κ.Φ.Ε υπήρχαν πλήθος αποφάσεων και διοικητικών λύσεων.

Π.Δ. 340/1998 : << Περί του επαγγέλματος Λογιστή –Φοροτεχνικού και της άδειας ασκήσεως του. >>

Το αρ.2 παρ.7 του Π.Δ. 340/1998 ορίζει ότι:

Έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι:

7.Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας.

Ν.2874/2000: <<Πρώτηση της απασχόλησης και άλλες διατάξεις>>

Το αρ. 16 παρ. 2 του Ν. 2874/2000 ορίζει ότι:

Η ορθότητα και η ακρίβεια των αναγραφόμενων πάσης φύσεως αποδοχών, καθώς και των λοιπών στοιχείων αποτελεί ευθύνη του υπεύθυνου εργοδότη ή του εξουσιοδοτημένου από αυτόν προσώπου. Ο ανωτέρω πίνακας προσωπικού προσυπογράφεται υποχρεωτικά και από τον Προϊστάμενο Προσωπικού ή Οικονομικού ή Λογιστηρίου ή τον υπεύθυνο λογιστή που συμπράττει στη σύνταξη του, οι οποίοι βεβαιώνουν την ακρίβεια των πάσης φύσεως αποδοχών και έχουν όλες τις ευθύνες που προβλέπονται από το ν.1599/1986 (ΦΕΚ 75 Α). Τυχόν παράλειψη της υπογραφής από τον υπεύθυνο λογιστή αιτιολογείται από τον εργοδότη με δήλωση του ν.1599/1986 (ΦΕΚ 75 Α').

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Το ερώτημα που τίθεται είναι ο λογιστής-φοροτεχνικός υπεύθυνος και για την βεβαίωση της εργασιακής σχέσης μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου δηλ. είναι υπεύθυνος για την "ακρίβεια των πάσης φύσεως αποδοχών" άρα θα πρέπει να διερευνά την σύνταξη των ατομικών η ενδοεπιχειρησιακών συμβάσεων.

Π.Δ. 340/1998 : << Περί του επαγγέλματος Λογιστή –Φοροτεχνικού και της άδειας ασκήσεως του. >>

Το αρ. 12 του Π.Δ. 340/1998 ορίζει ότι:  
Ευθύνη Λογιστών Φοροτεχνικών

Ο λογιστής φοροτεχνικός, οφείλει να επιδεικνύει την προσήκουσα επιμέλεια περί την εκτέλεση των εργασιών που του ανατίθενται, άλλως ευθύνεται έναντι του εντολέως του για τις κάθε είδους φορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις που προέκυψαν από υπαιτιότητα του.

Το αρ.14 του Π.Δ. 340/1998 ορίζει ότι:

1.Η επαγγελματική ταυτότητα λογιστή φοροτεχνικού αφαιρείται αυτοδικαίως στην περίπτωση που ο κάτοχος αυτής:

α) Καταδικάστηκε αμετακλήτως σε ποινή κάθειρξης ή

β) καταδικάστηκε αμετακλήτως για κλοπή, υπεξαίρεση, απάτη, εκβίαση, πλαστογραφία, υφαρπαγή ψευδούς βεβαίωσης, χρήση υφαρπαχθείσης ψευδούς βεβαίωσης, απιστία, δωροδοκία, δωροληψία, καταπίεση, παράβαση καθήκοντος, εγκλήματα κατά των ηθών, συκοφαντική δυσφήμιση, δόλια χρήση ξένου σήματος, δόλια χρεωκοπία, λαθρεμπορία και παράβαση της νομοθεσίας για την εμπορία ναρκωτικών.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σε πιο Π.Δ, σε ποιό Νόμο και σε ποιο Κώδικα Δεοντολογίας προβλέπεται η άμυνα του Λογιστή-Φοροτεχνικού σε οποιοδήποτε στραφεί εναντίον μας ζητώντας αστικές οι ακόμη και ποινικές ευθύνες. Μήπως τόσο εύκολα πηγάζουν ευθύνες και ενάντια σε άλλα επαγγέλματα όπως των Δικηγόρων ή των Μηχανικών που έχουν αποδεδειγμένα ισχυρούς συλλόγους και επιμελητήρια.

N.2238/1994: <<Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος>> Το αρ. 31 παρ.11 του Ν. 2238/1994 ορίζει ότι:

Στην περίπτωση αυτή που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup><http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/15817>

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

---

Στην εργασία αυτή ασχοληθήκαμε με το ζήτημα της έκπτωσης δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα.

Βέβαια η καταγραφή και μόνο των αγορών, εξόδων και λοιπών δαπανών στα βιβλία μιας επιχείρησης δεν αρκεί για να αιτιολογηθεί η αφαίρεσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημά της. Ένας μεγάλος αριθμός των καταχωρίσεων αυτών, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31του ΚΦΕ αλλά και των δεσμευτικών για τις φορολογικές αρχές υπουργικών αποφάσεων, ως προς την δικαιολόγηση τους ως εκπιπτόμενων εξόδων

Θα πρέπει για την αναγνώριση των δαπανών προς έκπτωση να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική και να καλύπτεται με οποιοδήποτε αποδεικτικό μέσο

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ**

---

-ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ , 2011 , ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ

- ΚΟΝΤΑΚΟΣ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2001, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ

- ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΑΤΟΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ,1992, ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

-ΠΑΠΑΣ ΑΝΤΩΝΗΣ, 2005, ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Γ. ΜΠΕΝΟΥ

- ΠΟΜΟΝΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ, 2010, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ

- ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΟΕ,2004, ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ

-ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ ΕΚΔΟΣΕΙΣ , 2012, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

-ΦΙΛΙΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ,2010, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΕΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ

## **ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

[www.el.wikipedia.org](http://www.el.wikipedia.org)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

[www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)

[www.forologikanea.gr](http://www.forologikanea.gr)

[www.taxnews.info.gr](http://www.taxnews.info.gr)