

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Φορολογική Αναμόρφωση των Λογιστικών Κερδών των Επιχειρήσεων.

ΜΑΥΡΙΚΟΣ Π. ΧΡΗΣΤΟΣ

ΜΙΧΑΛΟΠΟΥΛΟΣ Π. ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΜΠΑΛΙΤΣΑΡΗΣ Α. ΗΛΙΑΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΚΑΨΙΟΧΑΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Φορολογική Αναμόρφωση των Λογιστικών Κερδών των Επιχειρήσεων.

(Υποβλήθηκε για έγκριση το Σεπτέμβριο του έτους 2013)

ΜΑΥΡΙΚΟΣ Π. ΧΡΗΣΤΟΣ (Α.Μ. 14645)

ΜΙΧΑΛΟΠΟΥΛΟΣ Π. ΓΕΩΡΓΙΟΣ (Α.Μ. 14658)

ΜΠΑΛΙΤΣΑΡΗΣ Α. ΗΛΙΑΣ (Α.Μ. 14668)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΚΑΨΙΟΧΑΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

ΕΔΩ ΜΠΑΙΝΕΙ Η ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

Τυπώνω ένα αντίγραφο, το συμπληρώνει και το υπογράφει ο επιβλέπων εκπαιδευτικός και μας το δίνει πίσω.

Το βγάζω τρεις φωτοτυπίες και ένα το πρωτότυπο τα τοποθετώ στις τέσσερις εργασίες που πρέπει να κατατεθούν στη γραμματεία του ΤΕΙ

ΠΡΙΝ ΤΙΣ ΒΙΒΛΙΟΔΕΣΩ.

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας –εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήματα- αποτελούν προσωπικές διαπιστώσεις του σπουδαστή ή της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του επιβλέποντα εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	σελ. 7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	σελ. 8
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ – ΟΙ ΕΠΙΔΙΩΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ.....	σελ. 12
1. 1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ.....	σελ. 12
1. 2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	σελ. 14
1. 2. 1 Εισαγωγή.....	σελ. 14
1. 2. 2 Διακρίσεις των αποτελεσμάτων	σελ. 14
1. 2. 3 Τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων από οικονομική άποψη.....	σελ. 15
1. 3 ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ.....	σελ. 17
1. 3. 1 Εισαγωγή.....	σελ. 17
1. 3. 2 Οι διακρίσεις του λογιστικού αποτελέσματος.....	σελ. 17
1. 3. 2. 1 “Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης” και “Αποτελέσματα Χρήσης”.....	σελ. 17
1. 3. 2. 2 Διανεμόμενα Λογιστικά Κέρδη και Μη Διανεμόμενα Λογιστικά Κέρδη.....	σελ. 19
1. 4 ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ.....	σελ. 20
1. 4. 1 Το καθαρό και το φορολογητέο εισόδημα της χρήσης.....	σελ. 20
1. 4. 2 Φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών της χρήσεως.....	σελ. 23
1. 5 Η ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ.....	σελ. 24
1. 5. 1 Το νέο νομοθετικό πλαίσιο.....	σελ. 24
1. 5. 2 Οι ευθύνες που απορρέουν από το νέο νομοθετικό πλαίσιο.....	σελ. 27
2. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.....	σελ. 29
2. 1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	σελ. 29
2. 2 ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.....	σελ. 31
2. 3 ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΝΑ ΟΜΑΔΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.....	σελ. 33
2. 3. 1 1^η ομάδα: “ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ” (Λογαριασμοί 10 έως 19).....	σελ. 33
2. 3. 2 2^η ομάδα: “ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ” (Λογαριασμοί 20 έως 29).....	σελ. 35
2. 3. 3 4^η ομάδα: “ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ, ΜΑΚΡΟΠΡΟ-ΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ” – Ο λογαριασμός “42. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ”.....	σελ. 37
2. 3. 4 6^η ομάδα: “ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΟΣ” (Λογαριασμοί 60 έως 69).....	σελ. 39
2. 3. 4. 1 Ο λογαριασμός “60. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ”.....	σελ. 39
2. 3. 4. 2 Ο λογαριασμός “61. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ”.....	σελ. 44
2. 3. 4. 3 Ο λογαριασμός “62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ”.....	σελ. 50

2. 3. 4. 4	Ο λογαριασμός “63. ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ”.....σελ.	58
2. 3. 4. 5	Ο λογαριασμός “64. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ”.....σελ.	61
2. 3. 4. 6	Ο λογαριασμός “65. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ”.....σελ.	76
2. 3. 4. 7	Ο λογαριασμός “66. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”.....σελ.	82
2. 3. 4. 8	Ο λογαριασμός “68. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ”.....σελ.	96
2. 3. 4. 9	Διάφορες περιπτώσεις δαπανών.....σελ.	100
3.	ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.. σελ.	111
3. 1	ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΣΟΔΩΝ..... σελ.	111
3. 2	ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΛΟΓΩ ΥΠΑΡΞΗΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ..... σελ.	114
3. 3	7^η ΟΜΑΔΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. “ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΟΣ”..... σελ.	115
3. 3. 1	Ο λογαριασμός “70. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ”..... σελ.	115
3. 3. 2	Ο λογαριασμός “72. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ”..... σελ.	116
3. 3. 3	Ο λογαριασμός “74. ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ”..... σελ.	117
3. 3. 4	Ο λογαριασμός “75. ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ”..... σελ.	118
3. 3. 5	Ο λογαριασμός “76. ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ”..... σελ.	118
3. 3. 6	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΕΚΜΑΡΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ Κ’ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ”..... σελ.	119
4.	ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ..... σελ.	122
4. 1	8^η ΟΜΑΔΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. “ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ” (Λογ/μοί 80 – 89)..... σελ.	122
4. 1. 1	Ο λογαριασμός “81. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ”..... σελ.	123
4. 1. 2	Ο λογαριασμός “82. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ”..... σελ.	133
4. 1. 3	Ο λογαριασμός “83. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ”..... σελ.	136
4. 1. 4	Ο λογ/μός “85. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣ/ΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”..... σελ.	144
4. 2	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ..... σελ.	145
4. 3	ΟΙ ΤΕΛΕΥΤΑΙΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ..... σελ.	146
4. 3. 1	Παραδείγματα καταχώρησης λογιστικών γεγονότων αναμόρφωσης των δαπανών με τη χρησιμοποίηση των λογαριασμών τάξεως..... σελ.	148
4. 4	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε..... σελ.	155
4. 4. 1	Γενικά για τη διάθεση των κερδών των Ανωνύμων Εταιρειών..... σελ.	155
4. 4. 2	Παράδειγμα διάθεσης κερδών Ανωνύμου Εταιρείας..... σελ.	156
5.	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΕΠΙΛΟΓΟΣ..... σελ.	175
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... σελ.	182

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ολοκληρώνοντας τις σπουδές μας στο Α/Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου, και γνωρίζοντας τις προκλήσεις που πρόκειται να αντιμετωπίσουμε κατά την εισαγωγή μας στον επαγγελματικό στίβο, θεωρήσαμε την εκπόνηση της πτυχιακής μας εργασίας ως μία ευκαιρία και ολοκληρώσαμε τις γνώσεις μας και να εμβαθύνουμε σε κάποιο γνωστικό πεδίο, σχετικό με το αντικείμενο της λογιστικής, αλλά και της φορολογίας. Η πρόθεση μας ήταν σαφής, αλλά μας δυσκόλεψε αρκετά η επιλογή ενός θέματος που να ανταποκρίνεται στις προσδοκίες μας. Επιζητούσαμε ένα θέμα που να συνδυάζει την έρευνα, τον εμπλουτισμό των λογιστικών μας γνώσεων αλλά και την απόκτηση σημαντικών πληροφοριών σε τομείς που θα μας απασχολήσουν στη μετέπειτα επαγγελματική μας σταδιοδρομία.

Στο σημείο αυτό, πολύτιμη υπήρξε η συνδρομή του καθηγητή μας και εισηγητή του αντικειμένου της παρούσας εργασίας. Ο κος Καψιόχας, μας πρότεινε ένα θέμα σχετικό με τη φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών των επιχειρήσεων, δίνοντας τέλος στον προβληματισμό μας. Δεχτήκαμε το θέμα με ικανοποίηση, αφού γνωρίζουμε πως ο φορολογικός χειρισμός (τόσο σε επίπεδο οργανισμών, όσο και σε επίπεδο φορολογούμενων πολιτών) αποτελεί ένα πολύ σημαντικό πεδίο γνώσης. Άλλωστε, το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη φορολογία, οι διαδικασίες προσδιορισμού του λογιστικού και του φορολογικού αποτελέσματος, αλλά και οι ευθύνες που βαρύνουν του λογιστές – φοροτεχνικούς κατά την άσκηση του επαγγέλματός τους, αποτελούν αντικείμενα που μας απασχολούν σε καθημερινή βάση. Επιπλέον θεωρήσαμε το θέμα, ως μίας πρώτης τάξεως ευκαιρία να εξετάσουμε τις διαδικασίες υπολογισμού του φόρου των επιχειρήσεων, με απώτερο σκοπό στο μέλλον, να διερευνήσουμε και άλλες παραμέτρους τόσο σε λογιστικό, όσο και σε φορολογικό επίπεδο.

Θεωρούμε πως η ολοκλήρωση των σπουδών μας επιτεύχθηκε με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, καθώς εκπονήσαμε την παρούσα εργασία με ιδιαίτερο ζήλο και ενθουσιασμό και την παραδίδουμε ελπίζοντας να φανεί αντάξια των προσδοκιών μας. Για το τέλος οφείλουμε ένα μεγάλο ευχαριστώ στον καθηγητή μας κο Νικόλαο Καψιόχα για την πολύτιμη συνεισφορά του, και στο Α/Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου, καθώς υπήρξε για εμάς μία όαση γνώσης κατά τα έτη των σπουδών μας.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η επιχειρηματικότητα – τόσο σε τοπικό, όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο – μετά από μία περίοδο άνθησης και αύξησης των οικονομικών μεγεθών, πλέον διανύει μία περίοδο σοβαρής κάμψης. Φαινόμενα, όπως η παύση των εργασιών, οι μειώσεις του προσωπικού, ο περιορισμός της παραγωγής, ή η αναστολή των επενδυτικών σχεδίων απαντώνται πλέον πολύ συχνότερα στον επιχειρηματικό κόσμο. Οι αιτίες που οδήγησαν στην παρούσα κατάσταση εντοπίζονται στην κρίση του χρηματοπιστωτικού συστήματος που εμφανίστηκε στην Αμερική το 2007, κορυφώθηκε το 2008 και εντέλει επεκτάθηκε σε ολόκληρο τον κόσμο διαμορφώνοντας μία δυσχερή οικονομική κατάσταση, η οποία συνεχίζεται μέχρι σήμερα. Και ενώ η παγκόσμια οικονομία διανύει μία περίοδο σοβαρής ύφεσης, η ελληνική οικονομία βρίσκεται σε μία εξαιρετικά κρίσιμη στιγμή της ιστορίας της, καθώς έχει έλθει αντιμέτωπη με μία εσωτερική και εξαιρετικά δυσοίωνη κρίση. Αυτές οι εξελίξεις έχουν επηρεάσει βαθύτατα και την ελληνική επιχειρηματικότητα, η οποία βιώνει τη μεγαλύτερη κάμψη στην ιστορία της από το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο και έπειτα. Στη δεδομένη συγκυρία, ο ρόλος του λογιστή – φοροτεχνικού έχει αποκτήσει βαρύνουσα σημασία για λόγους που έχουν να κάνουν τόσο με τη στήριξη των επιχειρήσεων που τον επιλέγουν για να τους παρέχει τις υπηρεσίες του, όσο και με τη στάση του, απέναντι στις επιταγές του δημοσίου συμφέροντος.

Όπως γνωρίζουμε, η επιστήμη της Λογιστικής αφορά τις τεχνικές παρακολούθησης των περιουσιακών μεταβολών των επιχειρήσεων, μέσω της διπλογραφικής καταχώρισης σε λογιστικά βιβλία των παραστατικών που απεικονίζουν αυτές τις μεταβολές (χρέωση – πίστωση), με τελικό στόχο τον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημιά) εντός μιας διαχειριστικής περιόδου. Στην έννοια των περιουσιακών στοιχείων συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες και τα έξοδα, αν αναλογιστούμε πως κάθε χρηματική εκροή που απαιτείται για την πραγματοποίηση δαπάνης ή εξόδου, συνιστά – εν δυνάμει – απόκτηση στοιχείων του Ενεργητικού, έτοιμων προς ανάλωση ή εκμετάλλευση. Περαιτέρω, είναι βασική αρχή της Διοικητικής των Επιχειρήσεων πως τα έξοδα (οι δαπάνες ή το κόστος, γενικότερα) αποτελούν αναγκαίες και απαραίτητες προϋποθέσεις για τον σχηματισμό εσόδων και βεβαίως, για την εν συνεχεία ανάδειξη θετικού αποτελέσματος.

Στα πλαίσια του φορολογικού χειρισμού των αποτελεσμάτων, οι λογιστές καλούνται να απεικονίζουν όσο το δυνατόν ακριβέστερα τις πράξεις που λαμβάνουν χώρα στα πλαίσια λειτουργίας των επιχειρήσεων, λαμβάνοντας υπόψη το ρυθμιστικό πλαίσιο που αφορά την έκπτωση των δαπανών από το σύνολο των εισοδημάτων τους. Ωστόσο, μετά τις ρυθμίσεις του Νόμου 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α΄ / 23.04.2010) και την επανακαθιέρωση και αυστηροποίηση του θεσμού της φορολογικής αναμόρφωσης και των λογιστικών διαφορών, έχουν – πράγματι – προκύψει ζητήματα ως προς την ορθή παρακολούθηση των ποσών που αφορούν τις ως άνω διαφορές, κατά την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης, ώστε να είναι ευχερέστερη η συγκέντρωση και απεικόνισή τους στα φορολογικά έντυπα.

Όπως θα διαπιστώσουμε στη συνέχεια, η καταγραφή – και μόνο – των αγορών, των εξόδων και των λοιπών δαπανών στα βιβλία μιας επιχείρησης δεν αρκεί για να αιτιολογηθεί η αφαίρεσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, ώστε να καταλήξουμε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Και αυτό διότι ένα μεγάλο μέρος των συγκεκριμένων πράξεων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αλλά και των δεσμευτικών για τις φορολογικές αρχές Υπουργικών Αποφάσεων, σχετικά με το χειρισμό των εκπιπόμενων εξόδων (υπενθυμίζουμε πως οι αποφάσεις αυτές εκδίδονται κατ’ εξουσιοδότηση άρθρου 31, παράγραφος 19 του Κ.Φ.Ε.) δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση. Θεωρούμε δεδομένο, το ότι η διοίκηση μιας επιχείρησης, στα πλαίσια της λειτουργίας της αποφασίζει και διενεργεί τις συναλλαγές που θα μεταβάλλουν τα περιουσιακά της στοιχεία με τέτοιο τρόπο, ώστε να προκύψει θετικό αποτέλεσμα. Είναι προφανές πως κατά την διάρκεια της παραπάνω διαδικασίας, ενδέχεται να καταχωρηθούν στα βιβλία συναλλαγές, συνδεδεμένες με έξοδα ή δαπάνες, οι οποίες ενώ είναι σύννομες, δεν προβλέπονται στον Φορολογικό Νόμο και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται ως λειτουργικά έξοδα. Προκύπτει, λοιπόν ανάγκη για την λογιστική παρακολούθηση αυτής της διαδικασίας. Αυτό αποτελεί και το αντικείμενο της παρούσης εργασίας. Η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων, ως μια διαδικασία εξαιρετικής σημασίας και ιδιαίτερης βαρύτητας για την κατάλληλη προετοιμασία της σύνταξης και της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Προκειμένου να καταστήσουμε το θέμα περισσότερο σαφές, έχουμε κατανειμί το υλικό που συγκεντρώσαμε σε τέσσερα κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο επιχειρούμε μία εισαγωγή στις έννοιες της επιχειρηματικότητας και του οικονομικού αποτελέσματος που προκύπτει από τη δράση του οργανισμού. Παράλληλα, εστιάζουμε στη θέση του λογιστή – φοροτεχνικού και στις ευθύνες που απορρέουν κατά την άσκηση των επαγγελματικών του καθηκόντων από την εφαρμογή του νέου νομοθετικού πλαισίου. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύουμε όσο το δυνατόν εκτενέστερα το χειρισμό των δαπανών για τη φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος. Εξάλλου, η λογιστική προσέγγιση των εξόδων για τα οποία δεν αναγνωρίζεται έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, επηρεάζουν τόσο το λογιστικό, όσο και το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής. Στο τρίτο κεφάλαιο συνεχίζουμε την ανάλυση μας με το χειρισμό των εσόδων, ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο εξετάζουμε το χειρισμό των λογαριασμών αποτελεσμάτων. Επίσης, στο κεφάλαιο αυτό παραθέτουμε τις βασικές παραμέτρους για την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων αναμόρφωσης των δαπανών με τη χρήση των λογαριασμών τάξεως, καθώς και μία εισαγωγή στη διάθεση των κερδών Ανωνύμου Εταιρείας, μαζί με ένα αντιπροσωπευτικό παράδειγμα. Και ολοκληρώνουμε την προσπάθειά μας με τον επίλογο και τα συμπεράσματα μας, τα οποία παραθέτουμε στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσης.

Αντιλαμβανόμαστε την ιδιαιτερότητα του θέματος, εξαιτίας της θεωρητικής κατάρτισης που απαιτείται για την προσέγγισή του, αλλά και λόγω των συνεχών μεταβολών στο φορολογικό πλαίσιο εξαιτίας της συνεχούς προσπάθειας αναδιάρθρωσης της εσωτερικής δημοσιονομικής πολιτικής. Ωστόσο παραδίδουμε την προσπάθειά μας θεωρώντας πως εξαντλήσαμε ένα μεγάλο μέρος του αντικειμένου, συμπληρώνοντας παράλληλα τις γνώσεις μας σε ένα εξαιρετικά σημαντικό γνωστικό πεδίο. Ελπίζουμε, οι σελίδες που ακολουθούν να αποτελέσουν έναν πλήρη και κατατοπιστικό οδηγό σχετικά με το φορολογικό χειρισμό των εξόδων κυρίως (αλλά και των εσόδων σε μία δεύτερη ανάγνωση) για κάθε ενδιαφερόμενο σπουδαστή, επιχειρηματία, λογιστή.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΕΩΝ

Σύντμηση	Πλήρης περιγραφή του όρου
Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Υ.Ο.	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
Α.Υ.Ο.Ο.	Απόφαση Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών
Γ.Γ.Π.Σ.	Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Ι.Χ.	Επιβατικό Ιδιωτικής Χρήσης
Ε.Λ.Τ.Ε.	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου
ΕΟΕΔΣΑΠ	Εθνικός Οργανισμός Εναλλακτικής Διαχείρισης Συσκευασιών και Προϊόντων
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.ΣΥ.Λ.	Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής
Ι.Κ.Α.	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
κ.α.	και άλλα
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Ε.Κ.	Κέντρο Επαγγελματικής Κατάρτισης
κ.λπ.	και λοιπά
Κ.Ν.	Κανονιστικός Νόμος
κ.ο.κ.	και ούτω καθεξής
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Μ.Τ.Π.Υ.	Μετοχικό Ταμείο Πολιτικών Υπαλλήλων
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Ο.Α.Ε.Δ.	Οργανισμός Απασχολήσεως Εργατικού Δυναμικού
Ο.Ο.Σ.Α.	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Π.Ο.Τ.Α.	Περιοχή Ολοκληρωμένης Τουριστικής Ανάπτυξης
Σ.τ.Ε.	Συμβούλιο της Επικράτειας
Φ.Ε.Κ.	Φύλλο Εφημερίδος της Κυβέρνησης
Φ.Μ.Α.Π.	Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας
Φ.Μ.Υ.	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Χ.Α.Α.	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ. ΟΙ ΕΠΙΔΙΩΞΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ Η ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ.

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ.

Κάθε οργανωμένη κοινωνία, από τη στιγμή που συνεπάγεται τη δραστηριοποίηση των ατόμων σε οικονομικό, κοινωνικό και πολιτικό επίπεδο, καλείται να αντιμετωπίσει τρία θεμελιώδη προβλήματα διαχείρισης.

- α.** Τον προσδιορισμό της ιδανικής ποσότητας των αγαθών που πρέπει να παραχθεί προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι απεριόριστες ανάγκες των ατόμων,
- β.** Την εξεύρεση του πλέον οικονομικού και αποδοτικού παράλληλα τρόπου με τον οποίο θα πρέπει να συνδυαστούν οι διαθέσιμοι συντελεστές παραγωγής και
- γ.** Την εφαρμογή ενός άριστου τρόπου διανομής των αγαθών μεταξύ των ατόμων.

Κατά την άποψη πολλών οικονομολόγων, το σύστημα της ελεύθερης αγοράς, που προϋποθέτει την ανεξάρτητη λειτουργία των επιχειρήσεων σε συνεργασία με τον κρατικό φορέα, προσφέρει την ιδανική λύση σε κάθε ένα από τα προβλήματα που περιγράφηκαν πιο πάνω. Ο κύριος φορέας του συστήματος αυτού είναι η επιχείρηση, η οποία στην ορολογία των οικονομικών επιστημών, συχνά αναφέρεται ως οικονομική μονάδα ή οικονομικός οργανισμός. Ο ρόλος της επιχείρησης στο σύστημα της ελεύθερης αγοράς είναι η εξεύρεση του ιδανικού συνδυασμού των συντελεστών παραγωγής με στόχο την ικανοποίηση των ανθρώπινων αναγκών. Έτσι προκύπτουν λύσεις στα δύο πρώτα προβλήματα που διατυπώθηκαν παραπάνω, ενώ το κράτος επωμίζεται το έργο της εύρεσης του άριστου τρόπου διανομής των παραγόμενων αγαθών στους πολίτες του.

Συνδυάζοντας τους διάφορους ορισμούς που κατά καιρούς έχουν διατυπωθεί από τους μεγάλους θεωρητικούς των οικονομικών επιστημών, μπορούμε να θεωρήσουμε την επιχείρηση ως ένα αυτοτελή οργανισμό, ο οποίος με σειρά πράξεων και ενεργειών οικονομικής φύσεως, αποβλέπει στην παραγωγή και τον εφοδιασμό της αγοράς με αγαθά ή στην παροχή υπηρεσιών, με απώτερο σκοπό το κέρδος.

Από την παραπάνω διατύπωση συνάγεται ότι:

- α.** Οι πράξεις και ενέργειες κάθε επιχείρησης έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Συνεπώς ακόμα και ολόκληροι οργανισμοί δεν είναι δυνατόν να θεωρηθούν ως αυτοτελείς επιχειρήσεις, εφόσον στην όλη συμπεριφορά τους δεν προβάλλεται το οικονομικό στοιχείο.
- β.** Κάθε επιχείρηση πρέπει να είναι εντεταγμένη σε ένα οργανικό σύνολο, το οποίο επιδιώκει και εκτελεί αλληλουχίες οικονομικών πράξεων με απόλυτο σεβασμό στις επιταγές του νόμου και με συγκεκριμένο σκοπό.
- γ.** Όλες οι ενέργειες της επιχείρησης (στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και η παραγωγική διαδικασία) διενεργούνται για λογαριασμό της απρόσωπης αγοράς. Άρα η έκβαση και η αποτελεσματικότητα αυτών είναι αβέβαιη και σ' αυτό ακριβώς συνίσταται ο επιχειρηματικός κίνδυνος.
- δ.** Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να επιδιώκει την οικονομική της αυτοτέλεια. Αυτό σημαίνει να μπορεί να κατέχει και να χρησιμοποιεί για την επίτευξη των σκοπών της ορισμένα μέσα. Τα μέσα αυτά που μπορεί να είναι υλικά (π.χ. χρήματα, εμπορεύματα, πάγια, αναλώσιμα) ή άυλα (π.χ. φήμη και πελατεία, διπλώματα ευρεσιτεχνίας κ.λπ.) αποτελούν τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.
- ε.** Το κίνητρο κάθε επιχειρηματικής δραστηριότητας είναι το κέρδος, το οποίο, κατά τις γνωστές θεωρίες της φιλελεύθερης οικονομικής σχολής προορίζεται να καλύψει το κόστος χρήσης των ιδίων κεφαλαίων, την εξασφάλιση αυτών από τον επιχειρηματικό κίνδυνο, την ανταμοιβή του επιχειρηματία για την εργασία που καταθέτει, την κάλυψη των παγίων λειτουργικών εξόδων, τη μακροπρόθεσμη βιωσιμότητα και ανάπτυξη του οργανισμού κ.ο.κ.

Με βάση τα παραπάνω χαρακτηριστικά, εναρμονίστηκε και το Εμπορικό Δίκαιο, δηλαδή η ελληνική νομολογία που διέπει κάθε επιχειρηματική συναλλαγή. Σύμφωνα με τους νόμους του Ελληνικού Κράτους, ως επιχείρηση νοείται, το σύνολο των πραγμάτων, δικαιωμάτων, υποχρεώσεων και πραγματικών καταστάσεων, τα οποία έχουν οργανωθεί σε οικονομική ενότητα από κάποιο φυσικό πρόσωπο (επιχειρηματία) ή νομικό πρόσωπο (εταιρεία), και μέσω αυτών επιδιώκεται η επίτευξη οικονομικού αποτελέσματος και συγκεκριμένα κέρδους.

1.2 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

1.2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.

Επιδιώκοντας να προσδιορίσουμε την έννοια του “αποτελέσματος”, θα ξεκινήσουμε με την παραδοχή πως το αποτέλεσμα που πραγματοποίησε η επιχείρηση σε μία χρονική περίοδο είναι ίσο με τη μεταβολή που επήλθε στην καθαρή της θέση κατά τη συγκεκριμένη περίοδο, αφού λάβουμε υπόψη τις καταβολές και απολήψεις των φορέων της επιχειρήσεως.

1.2.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.

Το αποτέλεσμα, ως μεταβολή της καθαρής θέσης της επιχείρησης, μπορεί να διακριθεί σε:

α. Ουσιαστική μεταβολή της καθαρής θέσης.

Κατά τον υπολογισμό αυτής, λαμβάνονται υπόψη οι αξίες όχι μόνο των υλικών στοιχείων, αλλά και των άυλων στοιχείων (αναγνωρίσιμων και μη) τα οποία δημιουργεί με τη δράση της η επιχείρηση. Όπως, για παράδειγμα της “Φήμης και Πελατείας”, των εμπορικών διασυνδέσεων ή του εργατικού δυναμικού. Ωστόσο, ένας τέτοιος υπολογισμός του αποτελέσματος αναιρεί σε σημαντικό βαθμό τις λογιστικές παραδοχές και περικλείει υποκειμενικές εκτιμήσεις και υπολογισμούς, που δεν παρέχουν εχέγγυα αντικειμενικότητας.

β. Τυπική μεταβολή της καθαρής θέσης.

Στην περίπτωση αυτή, κατά τον υπολογισμό της καθαρής θέσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα καταχωρημένα στα βιβλία υλικά στοιχεία, ενώ από τα άυλα στοιχεία προσμετρούνται μόνο τα αναγνωρίσιμα, τόσο αυτά που αγόρασε η επιχείρηση, όσο και αυτά που παρήγαγε η ίδια. Συνεπώς δεν λαμβάνονται, υπόψη τα άυλα στοιχεία που δημιουργήθηκαν από τη δράση της επιχείρησης, δεν έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά της βιβλία και τα οποία συνιστούν την καλούμενη υπεραξία. Έτσι η συγκεκριμένη αντίληψη της τυπικής μεταβολής της καθαρής θέσης, είναι περισσότερο αντικειμενική σε σχέση με την προηγούμενη, αφού δεν συνυπολογίζονται τα δημιουργούμενα από την επιχείρηση άυλα στοιχεία και τα σχετικά προβλήματα επικεντρώνονται μόνο στην εκτίμηση της αξίας των καταγεγραμμένων στα βιβλία περιουσιακών στοιχείων.

1.2.3 ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ.

Σύμφωνα με τη δυναμική αντίληψη περί αποτελέσματος (όπως έχει διατυπωθεί από το Γερμανό οικονομολόγο Schmalenbach¹) το περιοδικό αποτέλεσμα για μία επιχείρηση, ταυτίζεται αποκλειστικά με τη διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων της εξεταζόμενης περιόδου. Και σε ό,τι αφορά τον τρόπο προσδιορισμού των εσόδων, δεν υφίστανται αντιρρήσεις. Άλλωστε από όλους – σχεδόν – τους συγγραφείς, γίνεται αποδεκτό πως τα έσοδα που συνιστούν εισόδημα εμφανίζονται μόνο κατά τη στιγμή πραγματοποίησης της συναλλαγής και το ύψος τους εξαρτάται από την τιμή της πώλησης. Ωστόσο, σχετικά με τον προσδιορισμό των εξόδων (δηλαδή σχετικά με τον υπολογισμό των “αναλώσεων” που πραγματοποιήθηκαν για την παραγωγή ή την αγορά ή την προμήθεια των πωλούμενων αγαθών έχουν διατυπωθεί πολλές αντιτιθέμενες γνώμες. Τελικώς έχουν επικρατήσει οι εξής τέσσερις θεωρίες.

- α.** Η πρώτη θεωρία ασπάζεται την παραδοσιακή αντίληψη της ιστορικής αξία κτήσεως.
- β.** Η δεύτερη θεωρία συνιστά την αποτίμηση των αποθεμάτων στην τιμή της πραγματικής αντικαταστάσεως.
- γ.** Η τρίτη θεωρία υιοθετεί την τιμή της αντικαταστάσεως, υπολογιζόμενη στο χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιείται η πώληση.
- δ.** Τέλος η τέταρτη θεωρία έχει σαν βάση των αποτιμήσεων το ιστορικό κόστος, προσαρμοσμένο όμως σε χρηματικές μονάδες, που έχουν την ίδια αγοραστική δύναμη με εκείνες με τις οποίες εκφράζονται τα έσοδα.

Διαφοροποιημένη από τη δυναμική αντίληψη, η στατιστική αντίληψη εξισώνει το αποτέλεσμα που πραγματοποίησε η επιχείρηση σε μία χρονική περίοδο, με τη μεταβολή που επήλθε κατά την περίοδο αυτή στην καθαρή της θέση, αφού βέβαια ληφθούν υπόψη και οι γενόμενες κατά την περίοδο εισφορές των μετόχων προς την οικονομική μονάδα και οι διανομές μερισμάτων από τη

¹ Ο Eugen Schmalenbach (20 Αυγούστου 1873 – 20 Φεβρουαρίου 1955) ήταν Γερμανός οικονομολόγος και ακαδημαϊκός. Διατέλεσε καθηγητής στο Πανεπιστήμιο της Κολωνίας, και έγινε γνωστός εξαιτίας της συμβολής του στους τομείς της Μικροοικονομίας και Μακροοικονομίας. Επίσης μέσω των δημοσιεύσεών του σε γερμανόφωνα περιοδικά της εποχής επέδρασε καθοριστικά στη διαμόρφωση των αναδυόμενων τομέων της Διοίκησης Επιχειρήσεων και της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

μονάδα προς τους μετόχους. Πάντως, γίνεται γενικώς αποδεκτό, πως κέρδος υφίσταται όταν η τελική καθαρή θέση της επιχειρήσεως είναι μεγαλύτερη από την αρχική καθαρή θέση. Διαφωνία όμως υπάρχει ως προς τον τρόπο προσδιορισμού των δύο διαδοχικών καθαρών θέσεων της επιχείρησης και από τους συγγραφείς υποστηρίζονται κατά περίπτωση οι εξής τρεις απόψεις:

α. Της διατηρήσεως της ακεραιότητας του ονομαστικού κεφαλαίου. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη αντίληψη το Ίδιο Κεφάλαιο της επιχειρήσεως, πρέπει να διατηρείται ονομαστικά σταθερό – δηλαδή να παραμένει αριθμητικά αμετάβλητο – ανεξάρτητα από τις μεταβολές που επέρχονται στην αγοραστική δύναμη του νομίσματος. “Κέρδος”, κατά την ανωτέρω άποψη είναι η θετική διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων (αμφοτέρων υπολογιζόμενων με βάση τις ιστορικές τιμές κτήσεως), ενώ ζημιά είναι η αρνητική διαφορά των μεγεθών αυτών.

β. Της διατηρήσεως της ακεραιότητας του οικονομικού κεφαλαίου. Κατά την άποψη αυτή, το ίδιο κεφάλαιο της επιχείρησης, πρέπει να διατηρεί σταθερή την οικονομική του δύναμη. Πρέπει δηλαδή η γενική αγοραστική δύναμη της τελικής καθαρής θέσης μίας περιόδου να είναι τουλάχιστον ίση με την αγοραστική δύναμη της αρχικής καθαρής θέσης της περιόδου αυτής. Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη άποψη, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος θα πρέπει τόσο τα έξοδα, όσο και τα έσοδα να εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες της ίδιας αγοραστικής δύναμης.

γ. Της διατηρήσεως της ακεραιότητας του οικονομικού κεφαλαίου. Σύμφωνα με την αντίληψη αυτή, για τη διατήρηση του πραγματικού της μεγέθους (δηλαδή του φυσικού της κεφαλαίου), η επιχείρηση θα πρέπει να δύναται να επανακτήσει την ποσότητα και την ποιότητα των πραγματικών αγαθών που αρχικά διέθετε (ή διαφορετικά, τα πραγματικά αγαθά που η επιχείρηση διατηρεί, να μπορούν να αποδώσουν το παραγωγικό έργο, το οποίο μπορούσαν να παράγουν στην αρχική τους κατάσταση). Το κέρδος κατά την συγκεκριμένη αντίληψη προκύπτει ως η διαφορά μεταξύ των εσόδων από τις πωλήσεις και του κόστους αντικατάστασης των πωληθέντων.

1.3 ΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ.

1.3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.

Στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, το αποτέλεσμα προκύπτει ως “η διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων, τα οποία έχουν μεταξύ τους αιτιώδη συνάφεια” (δηλαδή, τα έξοδα έγιναν με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων, ή τα δεύτερα είναι η αιτία των πρώτων). Όταν η διαφορά είναι θετική, προκύπτει κέρδος για την επιχείρηση, το οποίο αυξάνει την καθαρή της θέση, ενώ όταν η διαφορά είναι αρνητική υφίσταται ζημιά για την επιχείρηση, η οποία αντίστοιχα μειώνει την καθαρή της θέση. Έτσι, τόσο τα έσοδα, όσο και τα έξοδα πρέπει να αναγνωρίζονται (εφόσον καταχωρούνται στα βιβλία) και να προσμετρώνται σύμφωνα με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Η θετική διαφορά μεταξύ συνολικών εσόδων και εξόδων της χρήσεως επικράτησε να αποκαλείται “λογιστικό κέρδος της χρήσεως”, ενώ αντίστοιχα η αρνητική διαφορά, “λογιστική ζημιά της χρήσεως”, ώστε να επιτευχθεί η διάκριση από τα φορολογητέα κέρδη και τη φορολογική ζημιά της χρήσεως. Το λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) της χρήσεως εμφανίζεται, όπως είναι γνωστό, στο υπόλοιπο του λογαριασμού “86. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ” και αποτελεί την επελθούσα μεταβολή στα Ίδια Κεφάλαια της επιχειρήσεως.

1.3.2 ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.

1.3.2.1 “Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης” και “Αποτελέσματα Χρήσης”.

Αν και η έννοια του επιχειρηματικού κόστους είναι πολυδιάστατη, στην παρούσα ενότητα θα εστιάσουμε στη διάκριση του κόστους που δημιουργεί υλικές αξίες, σε σχέση με το κόστος που εξαντλείται για την εξασφάλιση των απαραίτητων υπηρεσιών για την άριστη εκμετάλλευση των υλικών αξιών. Για τις δύο αυτές κατηγορίες κόστους σημειώνουμε ειδικότερα τα ακόλουθα.

α. Δημιουργικό κόστος υλικών αξιών:

Στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται η αξία της πρώτης ύλης, η δαπάνη της άμεσης εργασίας, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και γενικά όλα τα λοιπά κοστολογήσιμα έξοδα. Το συγκεκριμένο κόστος δημιουργεί υλικές αξίες (όπως προϊόντα, υποπροϊόντα κ.λπ.), συνεπώς συνιστά ενεργητικό. Το

δημιουργικό κόστος εκπνέει (ουσιαστικά παύει να υπάρχει ως στοιχείο του ενεργητικού) κατά τη διάθεση των υλικών αξιών και μεταβάλλεται σε έξοδο, που στη λογιστική ορολογία αναφέρεται ως κόστος πωλήσεων. Το κόστος πωλήσεων δημιουργείται από τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις και είναι εξ ορισμού ανάλογο αυτών. Αν οι πωλήσεις διπλασιαστούν και με την προϋπόθεση ότι το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων παραμένει αμετάβλητο, θα διπλασιαστεί και το κόστος πωλήσεων. Αν δεν πραγματοποιηθούν πωλήσεις, προφανώς δεν υφίσταται κόστος πωλήσεων.

β. Μη δημιουργικό κόστος υλικών αξιών:

Το κόστος της συγκεκριμένης κατηγορίας δεν ενσωματώνεται σε υλικές αξίες, αλλά μεταβάλλεται σε έξοδα, τα οποία στη λογιστική ορολογία αναφέρονται ως “έξοδα εκμεταλλεύσεως μη προσδιοριστικά των μικτών αποτελεσμάτων”. Τα έξοδα αυτά πραγματοποιούνται για την επίτευξη των εσόδων από πωλήσεις, αλλά και τη μεγιστοποίηση του κέρδους από τις πωλήσεις, γιατί αυτά πραγματοποιούνται κυρίως για να εξασφαλίζει η επιχείρηση την υποδομή και ετοιμότητα να για τη διενέργεια συναλλαγών. Οι πωλήσεις είναι δυνατό να διακυμαίνονται χωρίς να διακυμαίνονται ανάλογα και τα έξοδα της προκείμενης κατηγορίας.

Από την παραπάνω διάκριση του κόστους απορρέουν και οι ακόλουθες έννοιες του οργανικού αποτελέσματος:

- Μικτό Αποτέλεσμα Εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημιά):

Είναι η διαφορά μεταξύ εσόδων από πωλήσεις και κόστους πωλήσεων², δηλαδή:

	Έσοδα από πωλήσεις		xxx
μείον:	Κόστος πωλήσεων	(xxx)	
	Άμεσα έξοδα πωλήσεων	<u>(xxx)</u>	<u>(xxx)</u>
	Μικτό κέρδος (ή ζημιά)	<u><u> </u></u>	<u><u>xxx</u></u>

² Το Κόστος Πωλήσεων ισούται με το άθροισμα του Κόστους Κτήσεως των Πωληθέντων και των Άμεσων Εξόδων που κατέβαλε η επιχείρηση για την πραγματοποίηση των πωλήσεων.

- Καθαρό Αποτέλεσμα Εκμεταλλεύσεως ή Οργανικό Αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά):

Είναι η διαφορά μεταξύ εσόδων και οργανικών εξόδων, δηλαδή:

	Μικτό κέρδος (ή ζημιά)		xxx
<i>πλέον:</i>	Οργανικά έσοδα που δεν συνιστούν πωλήσεις		
<i>μείον:</i>	Οργανικά έξοδα που δεν συνιστούν κόστος πωληθέντων		(xxx)
	Οργανικό Αποτέλεσμα		<u>xxx</u>

- Αποτέλεσμα Χρήσεως (κέρδος ή ζημιά):

Είναι η διαφορά μεταξύ συνόλου εσόδων και συνόλου εξόδων της χρήσεως, δηλαδή:

	Οργανικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά)		xxx
<i>πλέον:</i>	Εκτακτα έσοδα και κέρδη	xxx	
	Εσοδα προηγούμενων χρήσεων	<u>xxx</u>	xxx
<i>μείον:</i>	Εκτακτα έξοδα και ζημιές	(xxx)	
	Εξοδα προηγούμενων χρήσεων	<u>(xxx)</u>	<u>(xxx)</u>
	Αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) της χρήσεως		<u>xxx</u>

1.3.2.2 “Διανεμόμενα Λογιστικά Κέρδη” και “Μη Διανεμόμενα Λογιστικά Κέρδη”.

Ανάλογα με την τύχη των κερδών, δηλαδή ανάλογα με το αν η διοίκηση της επιχείρησης αποφασίσει να τα διανεμίει ή να τα αποθεματικοποιήσει, τα κέρδη διακρίνονται σε:

- Διανεμόμενα κέρδη (δηλαδή κέρδη που εξέρχονται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας), τα οποία είναι ποσά που διανέμονται από την εταιρεία στους μετόχους ή κατόχους ιδρυτικών τίτλων, στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, στο προσωπικό της εταιρείας κ.ο.κ. Τα διανεμόμενα κέρδη προέρχονται βασικά από τα κέρδη της χρήσεως αλλά και από το υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων (εις νέο). Ωστόσο είναι δυνατό να προέρχονται και από αποθεματικά που σχηματίστηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και τα οποία είναι δεκτικά διανομής, σύμφωνα με όσα παραθέτουμε στη συνέχεια.
- Μη διανεμόμενα κέρδη, δηλαδή κέρδη τα οποία δεν διανέμονται, αλλά αποθεματικοποιούνται παρακρατούμενα από την εταιρεία με μορφή αποθεματικών ή κερδών εις νέο.

1.4 ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

1.4.1 ΤΟ ΚΑΘΑΡΟ ΚΑΙ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Εξετάζοντας τον τρόπο προσδιορισμού του καθαρού αποτελέσματος της χρήσης διαπιστώνουμε πως τόσο η λογιστική αντίληψη, όσο και η φορολογική, συγκλίνουν. Σύμφωνα και με τις δύο απόψεις, το αποτέλεσμα της χρήσης προκύπτει ως η διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων. Ωστόσο τα ποσά των εσόδων και των εξόδων προκύπτουν κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, οι οποίες σε πολλές περιπτώσεις δεν εναρμονίζονται απόλυτα με τις καθιερωμένες λογιστικές αρχές. Προφανώς, η έκταση των εσόδων και των εξόδων – δηλαδή των δύο προσδιοριστικών του αποτελέσματος της χρήσεως παραγόντων – διαφέρει εξεταζόμενη από φορολογική άποψη, σε σύγκριση με την έκταση των παραγόντων αυτών από άποψη λογιστικών αρχών και κανόνων της εμπορικής νομοθεσίας.

Στα επόμενα κεφάλαια, θα ασχοληθούμε εκτενώς με την ανάλυση των εξόδων και των εσόδων από λογιστική και φορολογική άποψη, καθώς και με το χειρισμό των συνηθέστερων λογιστικών διαφορών, δηλαδή των διαφορών που θα πρέπει να προστεθούν στα λογιστικά έσοδα και έξοδα, ή να αφαιρεθούν από αυτά, ώστε να αναμορφωθεί το καθαρό λογιστικό αποτέλεσμα σε καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα. Ωστόσο, για την καλύτερη κατανόηση του χειρισμού των λογιστικών διαφορών, στο σημείο αυτό κρίνουμε απαραίτητη μία αναφορά στους κυριότερους λόγους για τους οποίους τα πραγματοποιούμενα λογιστικά έξοδα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά (στο σύνολό τους ή τμηματικά) καθώς και μία παράθεση των κύριων κατηγοριών εσόδων που αντιμετωπίζονται φορολογικά με ειδικό τρόπο. Ξεκινώντας από τα έξοδα, οι συνηθέστεροι λόγοι εξαιτίας των οποίων ορισμένες από τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, παρατίθενται στη συνέχεια.

α. Ορισμένα πραγματοποιημένα έξοδα δεν αναγνωρίζονται επειδή δεν συγκεντρώνουν τις βασικές προϋποθέσεις που θεσπίζονται από φορολογικές διατάξεις για την αναγνώρισή τους.

Οι προϋποθέσεις αυτές αναπτύσσονται στο επόμενο κεφάλαιο της παρούσης.

β. Ορισμένα έξοδα δεν αναγνωρίζονται με βάση ρητές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Ως αντιπροσωπευτικά παραδείγματα, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε τα πρόστιμα και τις προσυζητήσεις φόρων και τελών. Τους τόκους υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο και άλλα Ν.Π.Δ.Δ. Τις δαπάνες για τη συντήρηση, επισκευή κυκλοφορία, καθώς και τις αποσβέσεις των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσεως, όπως και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή σε οποιονδήποτε τρίτο. (Στις περιπτώσεις αυτές, τα έξοδα δεν αναγνωρίζονται κατά τα ποσοστά που ορίζονται στην περίπτωση β, της παραγράφου 1, του άρθρου 31, του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος”). Οι δαπάνες που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα κατά τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 31, του ανωτέρω Νόμου. Οι μισθοί και ημερομίσθια για τα οποία δεν έχουν καταβληθεί οι εισφορές προς το Ι.Κ.Α. ή προς άλλο ασφαλιστικό οργανισμό, σύμφωνα με την παράγραφο 1 (περίπτωση α΄ και υποπερίπτωση αα΄) του άρθρου 31 του ίδιου Νόμου.

γ. Ορισμένα έξοδα αναγνωρίζονται όχι στη λογιστική χρήση που πραγματοποιούνται, αλλά στη χρήση στην οποία καταβάλλονται.

Ως παράδειγμα θα μπορούσαμε να αναφέρουμε (σύμφωνα με το Νόμο 2238 / 1994, άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση ε΄) τους φόρους που βεβαιώνονται στη μέση στην τρέχουσα χρήση αλλά καταβάλλονται σε επόμενες χρήσεις. Ειδικά για τις Ανώνυμες Εταιρείες και σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει τη λειτουργία τους, το Διοικητικό Συμβούλιο δεν μπορεί να αποφασίσει τη διανομή των κερδών της χρήσης που κλείνει αν δεν έχουν συμψηφιστεί οι τυχόν υφιστάμενες ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων. Όμως, κατά τη φορολογική νομοθεσία, ο συμψηφισμός αυτός περιορίζεται μόνο στις ζημιές των πέντε προηγούμενων χρήσεων. Επίσης η ζημιά από δραστηριότητες της επιχειρήσεως που λαμβάνουν χώρα στο εξωτερικό (όπως, για παράδειγμα, η ζημιά υποκαταστήματος το οποίο έχει ιδρυθεί στην Ισπανία) δεν συμψηφίζονται με τα κέρδη που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ημεδαπή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος”.

Στη συνέχεια και εξετάζοντας την κατηγορία των εσόδων, διαπιστώνουμε πως συνήθεις λόγοι εξαιτίας των οποίων τα λογιστικά έσοδα δεν συμπίπτουν με τα φορολογητέα έσοδα, ανάγονται κυρίως στη μη τήρηση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, στο ότι φορολογούνται τεκμαρτά έσοδα, μη καταχωρημένα στα βιβλία, ή στο ότι ορισμένα φορολογητέα έσοδα υπολογίζονται εξωλογιστικά. Πέραν όμως των προαναφερομένων, οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών και των φορολογητέων εσόδων της χρήσεως, οφείλεται κυρίως στο ότι στα λογιστικά έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που είτε έχουν φορολογηθεί με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, είτε έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, είτε είναι αφορολόγητα και τα οποία χρήζουν ειδικής φορολογικής αντιμετώπισης.

Συγκεκριμένα, στα ακαθάριστα έσοδα είναι δυνατό να περιλαμβάνονται και:

Κατηγορία Εσόδων	Φορολογική Μεταχείριση Επί Διανομής Των Εσόδων
Έσοδα φορολογημένα πλήρως, στο όνομα νομικού προσώπου που τα πραγματοποίησε (π.χ. μερίσματα, κέρδη από συμμετοχές)	Διανεμόμενα Έσοδα. Ουδείς φόρος επιβάλλεται
Έσοδα αφορολόγητα, σε επίπεδο νομικού προσώπου (π.χ. κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο)	Διανεμόμενα Έσοδα. Φορολογούνται πλήρως
Έσοδα φορολογημένα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης σε επίπεδο νομικού προσώπου. (π.χ. κέρδη από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ)	Διανεμόμενα Έσοδα. Φορολογούνται πλήρως συμψηφίζομένου του παρακρατηθέντος φόρου
Τα επιπλέον των τεκμαρτών λογιστικά κέρδη των τεχνικών εταιρειών	Διανεμόμενα Έσοδα. Φορολογούνται πλήρως

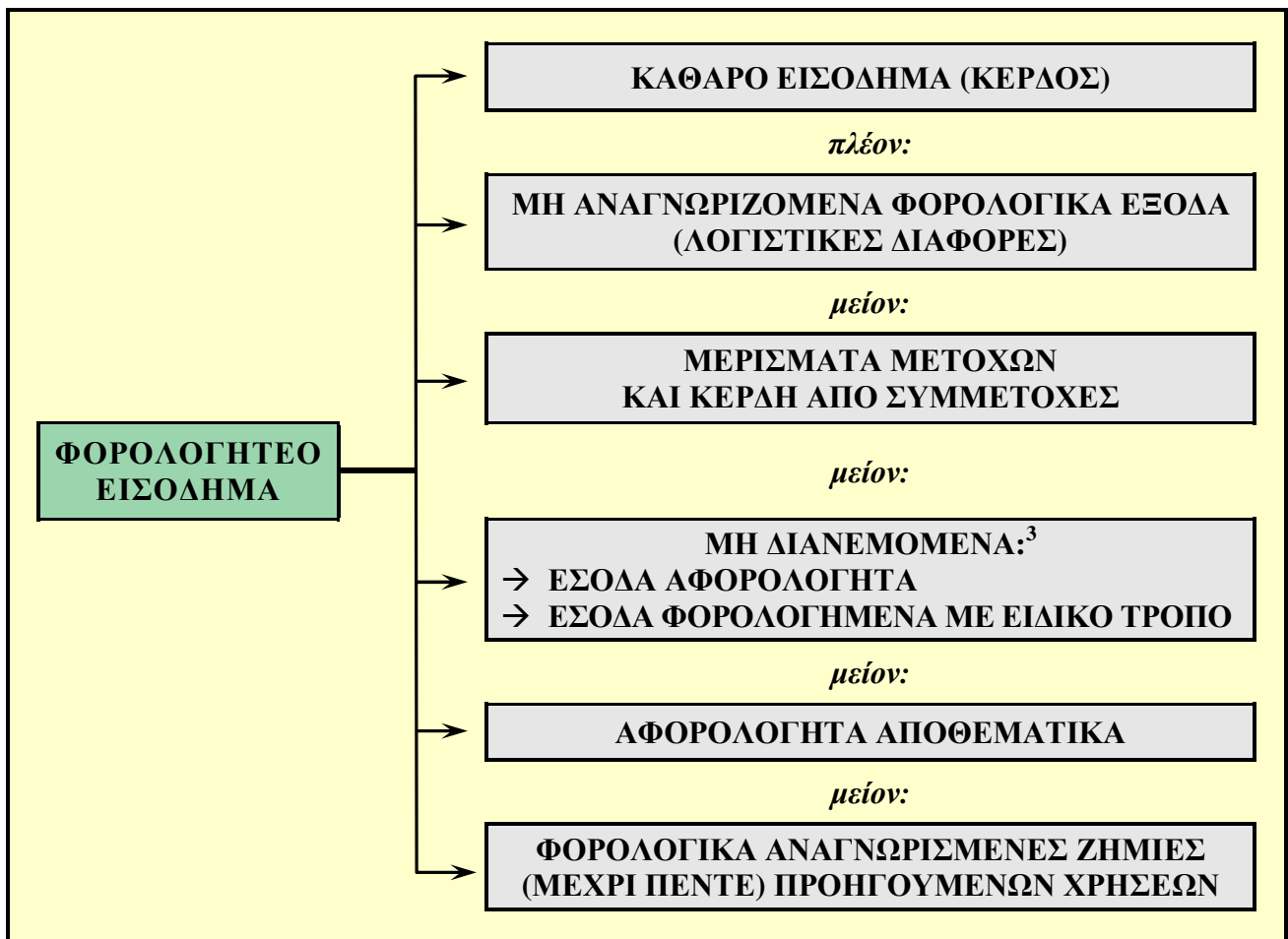
Από όσα αναπτύχθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, συνάγεται ότι το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει κατά την ακόλουθη σχηματική παράσταση:

$$\boxed{\text{ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ}} = \boxed{\text{ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (Υποκείμενα σε φορολογία)}} - \boxed{\text{ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ (Φορολογικά αναγνωριζόμενα)}}$$

Έτσι είναι προφανές πως για να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα μίας διαχειριστικής χρήσης, ο λογιστής θα πρέπει να προβεί στην καλούμενη **φορολογική αναμόρφωση** των λογιστικών αποτελεσμάτων της συγκεκριμένης χρήσης.

1.4.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ.

Βάση για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσεως αποτελούν τα λογιστικά κέρδη της ίδιας χρήσεως, δηλαδή το πιστωτικό υπόλοιπο του δευτεροβάθμιου λογαριασμού “86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως”. Τα κέρδη αυτά προσαυξάνονται με τις μη αναγνωριζόμενες φορολογικά δαπάνες και μειώνονται με τα πιστωτικά υπόλοιπα ορισμένων λογαριασμών εσόδων που έχουν φορολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις, καθώς και με τα μη διανεμόμενα αφορολόγητα έσοδα και τα φορολογημένα με ειδικό τρόπο έσοδα, κατά την ακόλουθη σχηματική παράσταση.



Πηγή: Σακκέλης, Ι. Ε. (2011). *Τα Έσοδα και Έξοδα (Δαπάνες) των Επιχειρήσεων*, σελ. 49

Για τη φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών της χρήσης είναι οπωσδήποτε αναγκαία η λογιστική και φορολογική ανάλυση των εσόδων και εξόδων, προκειμένου να εντοπιστούν οι λογιστικές διαφορές. Την ανάλυση αυτή παρέχουμε στα επόμενα κεφάλαια 2 και 3, ενώ στο κεφάλαιο 4 παραθετούμε συνοπτικά τις λογιστικές διαφορές που συνήθως συναντώνται στην πράξη.

³ Τα μη διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται μόνο για τις Ανώνυμες και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης. Αντίθετα για τις Ομόρρυθμες και τις Ετερόρρυθμες αφαιρούνται τα συνολικά ποσά των εσόδων αυτών και όχι μόνο τα μη διανεμόμενα.

1.5 Η ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΥ

1.5.1 ΤΟ ΝΕΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.

Με το Νόμο 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α΄ / 23.4.2010) καθιερώθηκαν σημαντικές αλλαγές στο φορολογικό σύστημα της χώρας. Πολλές από τις νέες διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου επρόκειτο να τεθούν σε εφαρμογή από την ημερομηνία της δημοσίευσής του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (δηλαδή από 23 Απριλίου 2010), άλλες από την 1^η Ιουνίου 2010 και κάποιες άρχισαν να ισχύουν από την 1^η Ιανουαρίου 2011. Μια σημαντική αλλαγή, η οποία αφορά άμεσα όλους τους λογιστές και φοροτεχνικούς, είναι αυτή που προβλέπεται στην παράγραφο 9, του άρθρου 17 του ανωτέρω νόμου, εφόσον αντικαθιστά την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Νόμου 2873 / 2000 “Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 285 / τεύχος Α΄ / 28.12.2000), σχετικά με την ευθύνη και τις αρμοδιότητες του λογιστή – φοροτεχνικού. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 17 ορίζονται οι υποχρεώσεις των υπηρεσιών, των νομικών προσώπων και γενικότερα των οργανώσεων για την ηλεκτρονική υποβολή πληροφοριών και στοιχείων και διευκρινίζονται θέματα που αφορούν τους λογιστές – φοροτεχνικούς και τα πιστοποιητικά των νόμιμων ελεγκτών. Με την παράγραφο 9 του ανωτέρω άρθρου, η παράγραφος 3 του άρθρου 38 του Νόμου 2873 / 2000 αντικαθίσταται ως εξής: «3. 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 κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Τέλος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ότι κατά τη διαρρέυσσα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων

φόρων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ο λογιστής φοροτεχνικός υπογράφει τις δηλώσεις της παραγράφου 2, καθώς και τα συνυποβαλλόμενα έντυπα ή καταστάσεις, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Επίσης, κατά την υποβολή των δηλώσεων οι λογιστές φοροτεχνικοί αναγράφουν υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση κατοικίας τους ή της έδρας του επαγγέλματός τους, κατά περίπτωση, τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου, την αρμόδια Δ.Ο.Υ για τη φορολογία τους, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματός τους και την κατηγορία της άδειάς τους»⁴.

Αυτό που ουσιαστικά καθορίζεται με τη νέα διάταξη, είναι πως οι λογιστές – φοροτεχνικοί πλέον καθίστανται υπεύθυνοι, αφενός για την ακρίβεια και την ειλικρίνεια των δηλώσεων που υποβάλλουν και αφετέρου για τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν κατά τη μεταφορά τους από τα παραστατικά στοιχεία στα βιβλία και από τα βιβλία στις κατά περίπτωση δηλώσεις. Επίσης οι λογιστές – φοροτεχνικοί είναι υπεύθυνοι και για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, καθώς και για την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων. Ειδικότερα, όσον αφορά τις μη εκπιπόμενες δαπάνες, θα πρέπει να αποτυπώνονται αναλυτικά σε κατάσταση, η οποία θα συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο το περιεχόμενο της κατάσταση δεν είναι δεσμευτικό για τη φορολογούσα αρχή, ενώ όσον αφορά την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων, αυτή θα πρέπει να γνωστοποιείται από τους λογιστές – φοροτεχνικούς στην αρμόδια φορολογούσα αρχή, με τη μορφή δήλωσης που θα συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Με τις ίδιες διατάξεις, έχει πλέον θεσμοθετηθεί και νομοθετικά η υποχρέωση των λογιστών – φοροτεχνικών να υπογράφουν (εκτός από τις δηλώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2, του

⁴ Επιπλέον, με την παράγραφο 10 του ίδιου άρθρου το ανωτέρω Νόμο, για νομοτεχνικούς λόγους καταργείται και το άρθρο 49 του παλαιότερου Νόμου 2065 / 1992 “Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 113 / τεύχος Α΄ / 30.06.1992), σχετικά με την με την ευθύνη και τις αρμοδιότητες του λογιστή – φοροτεχνικού, αφού το ίδιο θέμα ρυθμίζεται με το άρθρο 38 του Νόμου 2873 / 2000 “Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 285 / τεύχος Α΄ / 28.12.2000).

άρθρου 38 του Νόμου 2873 / 2000, όπως αρχικές, συμπληρωματικές ή τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κ.ο.κ.) και όλα τα συνυποβαλλόμενα έντυπα ή καταστάσεις, όπως αυτά καθορίζονται κάθε φορά με τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Έτσι πλέον κατά την υποβολή των δηλώσεων είναι υποχρεωτική η αναγραφή του ονοματεπωνύμου του υπεύθυνου λογιστή, η διεύθυνση κατοικίας του (ή η έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης κατά περίπτωση), ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου, η αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ., ο αριθμός μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματός του, καθώς και η κατηγορία της αδειάς του.

Τα ανωτέρω τέθηκαν σε εφαρμογή (σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 2, του άρθρου 92) από τη δημοσίευσή του νέου νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Έτσι αφορούσαν τις δηλώσεις που υποβάλλονταν από την 23^η Απριλίου 2010 και έπειτα. Ουσιαστικά όμως το πλαίσιο για την εφαρμογή των διατάξεων άρχισε να διαμορφώνεται με την έκδοση των σχετικών αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, με τις οποίες καθορίστηκαν ο τύπος και το περιεχόμενο των καταστάσεων που αφορούν τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες, καθώς και οι δηλώσεις για την ορθή υποβολή όλων των περιπτώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων, οι οποίες θα πρέπει να συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος από το επόμενο οικονομικό έτος (2011) και έπειτα⁵.

⁵ Συγκεκριμένα, με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1039 / 14.3.2010 “Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και καθορισμός δικαιολογητικών”, η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με την εξουσιοδότηση που παρέχει η παράγραφος 6 του άρθρου 107 του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” (Φ.Ε.Κ. 151 / τεύχος Α΄ / 16.09.1994) καθορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων (όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) για το οικονομικό έτος 2010, καθώς και τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτές. Ωστόσο, στα συνυποβαλλόμενα έντυπα δεν συμπεριλαμβάνεται η προβλεπόμενη από τις πιο πάνω διατάξεις κατάσταση των λογιστικών διαφορών, εφόσον κατά το χρόνο έκδοσης της πιο πάνω Α.Υ.Ο. δεν είχε ακόμη ψηφισθεί ο νέος νόμος.

1.5.2 ΟΙ ΕΥΘΥΝΕΣ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΤΟ ΝΕΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.

Είναι προφανές πως από την 1^η Ιανουαρίου 2011 και μετά οι λογιστές – φοροτεχνικοί έχουν αυξημένες ευθύνες και υποχρεώσεις, ενώ πλέον υπάρχει σοβαρός κίνδυνος να τους επιβληθούν κυρώσεις διοικητικές (όπως υψηλά πρόστιμα από 3.000€ έως 30.000€), πειθαρχικές (όπως αφαίρεση της αδείας, σφράγιση της επιχείρησης ή ακόμα και ποινικές (με φυλάκιση από 1 έως 10 έτη) εάν η άσκηση του επαγγέλματός τους δεν θεωρηθεί σύννομη με την κείμενη νομοθεσία. Ουσιαστικά κάθε λογιστής έχει πλέον καταστεί φορολογικός ελεγκτής και θα πρέπει συνοπτικά να πρέπει να γνωρίζει τα κάτωθι:

α. Καθίσταται υποχρεωτική η υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ηλεκτρονικά (μέσω διαδικτύου) από το οικονομικό έτος 2011 και έπειτα, από όλα τα φυσικά πρόσωπα, τους επιτηδευματίες και τα Νομικά Πρόσωπα. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 200€, για το οποίο δεν προβλέπεται καμία μείωση.

β. Οι λογιστές – φοροτεχνικοί είναι υπεύθυνοι για την ακρίβεια και την ειλικρίνεια των δηλώσεων που υποβάλλουν, αλλά και για τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν κατά τη μεταφορά τους από τα στοιχεία στα βιβλία και από τα βιβλία στις κατά περίπτωση δηλώσεις. Επίσης, οι συντάκτες των δηλώσεων είναι υπεύθυνοι για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, καθώς και για την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων. Ειδικότερα, τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες θα πρέπει να τις αποτυπώνουν αναλυτικά σε κατάσταση, η οποία θα συνοποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης δεν είναι δεσμευτικό για τη φορολογούσα αρχή, ενώ όσον αφορά την ορθή υποβολή όλων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων, αυτή θα πρέπει να γνωστοποιείται από τους λογιστές φοροτεχνικούς στην αρμόδια φορολογούσα αρχή, με τη μορφή δήλωσης που θα συνοποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Επίσης υπάρχει υποχρέωση των λογιστών φοροτεχνικών για υπογραφή, πέραν των δηλώσεων και των συνοποβαλλόμενων εντύπων ή καταστάσεων.

- γ. Οι λογιστές – φοροτεχνικοί είναι υποχρεωμένοι να εκδίδουν τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων παραστατικά (Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) κατά την ολοκλήρωση των εργασιών τους, χωρίς απαραίτητα να έχουν εισπράξει τις αμοιβές τους, βαρυνόμενοι με το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και το φόρο εισοδήματος αυτών.
- δ. Επίσης, οι λογιστές – φοροτεχνικοί καθίστανται υπόχρεα πρόσωπα – μεταξύ άλλων – για όλες τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο ξέπλυμα χρήματος και θα πρέπει να αναφέρουν άμεσα στην Επιτροπή καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και στο Σ.Δ.Ο.Ε., οτιδήποτε υποπέσει στην αντίληψή τους.
- ε. Τέλος αναμένονται αποφάσεις σχετικά με την υποχρέωση απόκτησης από τους λογιστές – φοροτεχνικούς, οι οποίοι είναι κάτοχοι άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του Νόμου 2515 / 1997 “Άσκηση επαγγέλματος Λογιστή – Φοροτεχνικού” (Φ.Ε.Κ. 154 / τεύχος Α΄ / 1997) πιστοποιητικού που θα εκδίδεται από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος, καθώς και με την υποχρέωση απόκτησης ψηφιακής υπογραφής για την επικοινωνία τους με τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.

2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.

Δεδομένων των υψηλών συντελεστών φορολόγησης που εφαρμόζονται στη χώρα μας, είναι κατανοητή η πρόθεση πολλών επιχειρήσεων περιορίσουν τα φορολογητέα κέρδη τους, με απώτερο σκοπό τη μείωση των καταβλητέων φόρων. Μία από τις πλέον ενδεδειγμένες μεθόδους για την αναπροσαρμογή των κερδών των επιχειρήσεων αφορά την εμφάνιση κάθε είδους δαπάνης που μπορεί να επιβαρύνει τη λειτουργία τους, ώστε να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα τους. Η διαδικασία αφορά τη φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος και οι εκπτώσεις των δαπανών πραγματοποιούνται υπό την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης σύμφωνα με το άρθρο 31 (παράγραφος 14) του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” (Φ.Ε.Κ. 151 / τεύχος Α΄ / 16.09.1994). Αν και στη συνέχεια θα εστιάσουμε σε κάθε είδος δαπάνης ξεχωριστά, στο σημείο αυτό θα αναφέρουμε ενδεικτικά πως τα ποσά τα οποία καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους (εκτός από τις περιπτώσεις που περιλαμβάνονται στο παραπάνω άρθρο) 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. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 31 (παράγραφος 16) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η παροχή ή η λήψη αυτής συνιστά ποινικό αδίκημα ακόμα και αν η καταβολή αυτών πραγματοποιείται στο εξωτερικό. Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 31 (παράγραφος 20) του ανωτέρω νόμου, 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.»*

Σε άλλο σημείο του παραπάνω άρθρου αναφέρεται πως: «*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.*»

Επιπλέον, στις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προβλέπεται η σύσταση Ειδικής Επιτροπής για την εξέταση των περιπτώσεων των δαπανών, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Οι γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής περιλαμβάνονται σε ιδιαίτερη απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδεται κάθε χρόνο, σύμφωνα με τη διαδικασία που ακολουθείται και για τις δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Κατά τον επόμενο μήνα, μετά την έκδοση των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, εκδίδεται νέα απόφαση του ίδιου Υπουργού η οποία περιλαμβάνει συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση – ή μη – από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική. Στην ίδια απόφαση περιλαμβάνονται και οι διαχειριστικές περίοδοι στις οποίες αναφέρεται η έκπτωση των δαπανών, όπως αυτές έχουν ορισθεί με προηγούμενες αποφάσεις, οι οποίες εκδόθηκαν από το έτος 2005 μέχρι τον ως άνω οριζόμενο χρόνο. Μέχρι σήμερα τέτοιες αποφάσεις έχουν εκδοθεί σαν Πολυγραφημένες Υπουργικές Εγκύκλιοι⁶ (ΠΟΛ) και αποτελούν τον οδηγό τόσο για τους λογιστές, όσο και για τις επιχειρήσεις, ως προς τη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσης.

⁶ Η Πολυγραφημένες Υπουργικές Εγκύκλιοι, αφορούν αποφάσεις οι οποίες εκδίδονται διευκρινιστικά για την εφαρμογή της νομοθεσίας και απευθύνονται σε διαφορετικούς αποδέκτες, κυρίως Δημόσιες Υπηρεσίες, αλλά και πολίτες (π.χ. λογιστές, φορολογούμενοι κ.λπ.). Παρόλο που δεν έχουν ισχύ νόμου, σε πολλές περιπτώσεις τροποποιούν τη νομοθεσία στην οποία αναφέρονται και εφαρμόζονται υποκαθιστώντας τους νόμους. Τέτοιες αποφάσεις, οι οποίες έχουν εκδοθεί τα τελευταία χρόνια και αφορούν τη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων είναι η ΠΟΛ. 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, η ΠΟΛ. 1028 / 17.2.2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών – Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, η ΠΟΛ. 1056 / 23.2.2007 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, η ΠΟΛ. 1106 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων” και η ΠΟΛ. 1107 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1029 / 17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”.

2.2 ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.

Σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, προκειμένου μία δαπάνη να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης, θα πρέπει να καλύπτεται από το προβλεπόμενο αποδεικτικό στοιχείο (εφόσον επιβάλλεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση αντίστοιχου παραστατικού για τη συγκεκριμένη δαπάνη). Ωστόσο, σύμφωνα με την 6004 / 1.1.1996 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικράτειας με θέμα “Έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα εμπορικής επιχείρησης των γενικών εξόδων διαχείρισης”⁷, στις περιπτώσεις όπου δεν επιβάλλεται από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου παραστατικού στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια.

Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός του είδους και της φύσης της παρασχεθείσας υπηρεσίας, σύμφωνα με τις αποφάσεις 3509 / 1996 και 715 / 1991 του Σ.τ.Ε. Επί μεταφοράς αγαθών ο Κ.Β.Σ. προβλέπει την έκδοση θεωρημένης φορτωτικής εκ μέρους του μεταφορέα, σε τέσσερα αντίτυπα εκ των οποίων το τρίτο παραδίδεται στο πρόσωπο που καταβάλλει τα κόμιστρα. Επομένως, και σύμφωνα με τις αποφάσεις 3988 – 90 / 1998 και 2993 / 1991 του Σ.τ.Ε. το συγκεκριμένο αντίτυπο της φορτωτικής αποτελεί το νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση της πραγματοποιούμενης, από τον καταβάλλοντα τα κόμιστρα επιτηδεύματία, σχετικής δαπάνης.

Για την έκπτωση μέρους – και όχι ολόκληρης – της δαπάνης από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης, θα πρέπει προηγουμένως να έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα στοιχεία από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων σχετικά με τη συγκεκριμένη δαπάνη. Σύμφωνα με την απόφαση 2329 / 1997 του Σ.τ.Ε. αυτό ισχύει και στην περίπτωση αντιπροσωπευόμενης επιχείρησης, όπου για την

⁷ Το πλήρες κείμενο της ανωτέρω απόφασης 6004 / 1.1.1996 του Σ.τ.Ε. αναφέρει συγκεκριμένα: «Για την αφαίρεση οποιασδήποτε δαπάνης πρέπει να καλύπτεται αυτή με αποδεικτικό στοιχείο του Κ.Φ.Σ., εφόσον επιβάλλεται η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη δαπάνη αυτή, άλλως με οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Δαπάνες γραφικής ύλης. Απαραίτητη η προσκόμιση τιμολογίων και όχι αποδείξεων λιανικής πώλησης. Αφαίρεση από τα έσοδα των λόγω δωρεάς καταβαλλομένων ποσών και προς ημεδαπά νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από το αν έχουν ή όχι τη νομική μορφή ιδρύματος, εφόσον επιδιώκουν ορισμένους αναφερόμενους στο νόμο σκοπούς. Καταβολή ποσού για ενίσχυση πανελληνίου συνεδρίου της Εντομολογικής Εταιρείας και για συνεισφορά στην Ελληνική Ζωολογική Εταιρεία. Το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, εφόσον περιλαμβάνει όλα τα νόμιμα στοιχεία, μεταξύ των οποίων και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Περιστατικά. Μερικά δεκτή η αναίρεση για παραβίαση ουσιαστικού δικαιού.»

έκπτωση των δαπανών στις οποίες υπεβλήθη αντιπρόσωπος (ο οποίος πωλεί εμπορεύματα για λογαριασμό της επιχείρησης) από τα ακαθάριστα έσοδά της, απαιτούνται όλα τα προβλεπόμενα επί μέρους στοιχεία του Κ.Β.Σ.. (όπως τα εκδοθέντα από τρίτους τιμολόγια παροχής υπηρεσιών κ.λπ.), χωρίς να αρκεί η απλή αναγραφή των εν λόγω δαπανών στην εκδιδόμενη από τον αντιπρόσωπο εκκαθάριση.

Σύμφωνα με τις αποφάσεις 1068 / 1989 και 2581 / 1994 του Σ.τ.Ε, οι αμοιβές που κατέβαλε επιχείρηση σε υπαλλήλους της, οι οποίοι πρόσφεραν σ' αυτήν υπηρεσίες ελεύθερου επαγγελματία εκδίδοντας αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. Επίσης, σύμφωνα με τις αποφάσεις 3887 και 3888 / 1985, η δαπάνη των τηλεφωνικών τελών βαρύνει την επιχείρηση που χρησιμοποιεί το τηλέφωνο, έστω και αν ο λογαριασμός εκδίδεται στο όνομα τρίτου προσώπου (το τηλέφωνο δεν ανήκει στην επιχείρηση), ενώ σύμφωνα με την απόφαση 806 / 1998 του Σ.τ.Ε., για την αναγνώριση μιας δαπάνης δεν απαιτείται σύμβαση.

Σε περίπτωση δικαστικής ή διαιτητικής απόφασης (ή ακόμα και στις περιπτώσεις μορφών αναγνώρισης οφειλών ή συμβιβασμού), για την έκπτωση της δαπάνης θα πρέπει – εντός ενός μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου – να έχει υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του δικαιούχου (και να έχει θεωρηθεί), αντίγραφο της απόφασης ή του σχετικού εγγράφου περί καταβολής ή πίστωσης αποζημιώσεων και πάσης φύσεως αμοιβών σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Τέλος, για τις περιπτώσεις δαπανών, των οποίων τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που τις αφορούν έχουν απωλεσθεί, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση φωτοαντίγραφα των παραστατικών (από τα στελέχη) επικυρωμένα από τον εκδότη τους. Στις περιπτώσεις αυτές τα επικυρωμένα φωτοαντίγραφα θεωρούνται πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία των συναλλαγών που απεικονίζονται στα πρωτότυπα.

Στη συνέχεια θα προσπαθήσουμε να καταγράψουμε για κάθε λογαριασμό εξόδων του Ε.Γ.Λ.Σ. τις δαπάνες οι οποίες εκπίπτουν από τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων, εκείνες που δεν εκπίπτουν, καθώς και εκείνες που εκπίπτουν υπό προϋποθέσεις έτσι ώστε κάθε ενδιαφερόμενος να έχει ολοκληρωμένη εικόνα των εξόδων που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στην κατάσταση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 17 του Νόμου 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής” (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α' / 23.04.2010).

2.3 ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΝΑ ΟΜΑΔΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ..

2.3.1 1^η ΟΜΑΔΑ: “ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ” (Λογαριασμοί 10 έως 19).

Η έκπτωση των δαπανών που αφορούν στοιχεία του πάγιου ενεργητικού διενεργείται αφενός μέσω του υπολογισμού των τακτικών αποσβέσεων⁸ και αφετέρου μέσω της καταχώρησης των έκτακτων αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια, κατά το σχολιασμό των λογαριασμών “66. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ” και “81. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ” θα ασχοληθούμε περισσότερο διεξοδικά με τις διάφορες περιπτώσεις. Ωστόσο, επειδή οι αποσβέσεις δεν υπολογίζονται επί της αρχικής αξίας του παγίου, αλλά πάνω στην αξία που έχει διαμορφωθεί μετά την επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, έχουμε να επισημάνουμε τα εξής:

- Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, η οποία γίνεται με τη χρησιμοποίηση – κατά κανόνα – δομικών υλικών.
- Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται κατά περίπτωση και αυξάνει το μέγεθος και παράλληλα την παραγωγική τους δυναμικότητα.
- Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι οποιαδήποτε μεταβολή του, η οποία ολοκληρώνεται μετά από τεχνολογική επέμβαση και έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεώς του.
- Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και θα πρέπει να καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς.

⁸ Απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου ονομάζεται η βαθμιαία μείωση της αξίας του, η οποία μπορεί να οφείλεται είτε στη λειτουργική του χρήση (φθορά), είτε στην οικονομική (τεχνολογική) του απαξίωση. Φορολογική απόσβεση είναι το μέρος της αξίας της παραπάνω μείωσης, που ο φορολογικός νόμος δικαιολογεί ως δαπάνη εκπιπόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης (σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος). Η φορολογική απόσβεση υπολογίζεται με πολλαπλασιασμό συγκεκριμένων σχετικών ποσοσטיαίων συντελεστών, για κάθε κατηγορία παγίου, επί της αξίας κτήσης αυτού. Η αξία κτήσης προσαυξάνεται με τυχόν προσθήκες ή βελτιώσεις, που γίνονται για το συγκεκριμένο πάγιο, όχι όμως με τα έξοδα συντήρησης ή επισκευής του, τα οποία καταχωρούνται απευθείας ως αυτοτελή έξοδα, στα βιβλία. Στη συνέχεια θα εξετάσουμε περισσότερο διεξοδικά το θέμα

- Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που πραγματοποιείται με σκοπό να το διατηρήσει στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.
- Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, τα οποία έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.
- Σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Π.Δ. 1123 / 1980 “Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου” (Φ.Ε.Κ. 283 / τεύχος Α' / 15.12.1980), τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων θεωρούνται κόστος τρέχουσας μορφής⁹ και θα πρέπει να καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της 6^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ.
- Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, με τον οποίο επιβαρύνονται οι αγορές των ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από τον Φ.Π.Α. των εκροών, προσ- αυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου. Επομένως, για το συγκεκριμένο πάγιο, οι αποσβέσεις θα διενεργούνται επί της συνολικής αξίας του.
- Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας των δαπανών που αφορούν την επέκταση, την προσθήκη ή τη βελτίωση κτισμάτων τα οποία εκμισθώνει επιχείρηση (και από τα οποία προέρχονται έσοδα μη

⁹ Το κόστος, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται, ή το ρυθμό κυκλοφορίας του στην οικονομική μονάδα, διακρίνεται σε δύο κατηγορίες. Το κόστος τρέχουσας μορφής και το κόστος πάγιας μορφής. **Κόστος τρέχουσας μορφής** είναι αυτό που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται προορίζονται να μεταπωληθούν, αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα όχι μεγαλύτερο από μία διαχειριστική περίοδο. Περιπτώσεις κόστους τρέχουσας μορφής αποτελούν τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, οι αμοιβές προσωπικού, οι αμοιβές υπηρεσιών τρίτων και το ηλεκτρικό ρεύμα. **Κόστος πάγιας μορφής** είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μεγάλο χρονικό διάστημα (οπωσδήποτε μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών) για πάγια εκμετάλλευση. Περιπτώσεις κόστους πάγιας μορφής είναι το κόστος κτήσεως μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, τεχνογνωσίας ή φήμης και πελατείας. Το κόστος τρέχουσας μορφής μετατρέπεται – κατ' εξαίρεση – σε κόστος πάγιας μορφής, είτε όταν μεταβάλλεται ο λειτουργικός προορισμός του αντίστοιχου αγαθού (για παράδειγμα επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρονικών υπολογιστών αποφασίζει να χρησιμοποιήσει έναν από τους υπολογιστές που προορίζονται για πώληση, για τη μηχανοργάνωση της επιχείρησης), είτε όταν το αγαθό αναλώνεται για την παραγωγή άλλου αγαθού που προορίζεται να χρησιμοποιείται για πάγια εκμετάλλευση (για παράδειγμα τα στοιχεία κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων, όπως είναι τα υλικά, τα ημερομίσθια ή το ηλεκτρικό ρεύμα, που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των συγκεκριμένων παγίων).

υποκείμενα σε Φ.Π.Α.), προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω κτισμάτων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις. Αυτό συμβαίνει αφού ο φόρος αυτός, αφενός δεν εκπίπτει, ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 1642/1986 “Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 125 / τεύχος Α' / 21.8.1986), όπως έχει τροποποιηθεί με το Νόμο 2859 / 2000 “Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας” (Φ.Ε.Κ. 248 / τεύχος Α' / 7.11.2000) και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ο Φ.Π.Α. των δαπανών για την επισκευή ή συντήρηση των υπόψη κτισμάτων (εκμισθούμενων), εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά το χρόνο που καταβάλλεται.

- Τα έξοδα που πραγματοποιεί επιχείρηση για την αγορά διαμερισμάτων (φόρος μεταβιβάσεως, δικαιώματα συμβολαιογράφων και τέλη του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου) αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.
- Οι δαπάνες μισθοδοσίας και διαφήμισης που πραγματοποιεί εταιρία για τη σύνταξη μελέτης, σχετικά με την κυκλοφορία ενός νέου προϊόντος, αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

2.3.2 2^η ΟΜΑΔΑ: “ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ” (Λογαριασμοί 20 έως 29).

Σύμφωνα με το άρθρο 31, παράγραφος 1 του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” (Φ.Ε.Κ. 151 / τεύχος Α' / 16.09.1994) εκπίπτει η αξία των πρώτων και των βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρηση, καθώς και των λοιπών εμπορεύσιμων αγαθών, όπου περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.ο.κ. Σύμφωνα δε με την παράγραφο 7 του παραπάνω άρθρου, για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα), αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 (η οποία πραγματεύεται την αποτίμηση των αποθεμάτων απογραφής), του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123 / 1980 “Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου”. Αντίστοιχα, για την αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων λαμβάνονται υπόψη όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του ανωτέρω Προεδρικού Διατάγματος.

Ωστόσο, κατά την πραγματοποίηση τριγωνικών συναλλαγών, δεν εκπίπτει η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, όπως και των λοιπών εμπορεύσιμων αγαθών (όπου περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.ο.κ.) όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και εφόσον η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών έχει διενεργηθεί από τρίτο πρόσωπο. Σύμφωνα με τις διευκρινιστικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά και με την ΠΟΛ.1135 / 4.10.2010 “Κοινοποίηση άρθρων του Νόμου 3842 / 2010 (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α' / 23.4.2010) τα παραπάνω αφορούν τις τριγωνικές συναλλαγές στις οποίες μεσολαβεί εταιρία με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51^α του Νόμου 2238 / 1994. Τέλος, σύμφωνα με την 806/1998 απόφαση Σ.τ.Ε., η αξία των ανταλλακτικών αφαιρείται ολοκληρωτικά στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Πρέπει όμως να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για αγορές τρέχουσας φύσης ανταλλακτικών και όχι για μέρη μηχανημάτων τα οποία αυξάνουν το κόστος των παγίων.

2.3.3 4^η ΟΜΑΔΑ: “ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ, ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ” – Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ “42. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ”.

Με το δευτεροβάθμιο “42.01 Υπόλοιπο Ζημιών Χρήσεως Εις Νέο” εμφανίζονται οι ζημιές της κλειόμενης χρήσης, οι οποίες μεταφέρονται στην επόμενη χρήση. Η φορολογική ζημία μπορεί να μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πιο πάνω κλάδων της επιχείρησης για τις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και σε αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία της Γ’ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Άλλες περιπτώσεις κατά τις οποίες εμφανίζεται ζημία, αντιμετωπίζονται ως εξής:

- Η ζημία που προκύπτει από την πώληση μετοχών (εισηγμένων ή μη), συμψηφίζεται με το αποθεματικό από την πώληση μετοχών το οποίο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης. Το τυχόν απομένον υπόλοιπο της ζημιάς – ή ολόκληρο το ποσό, αν δεν υφίσταται αποθεματικό – δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών (εισηγμένων ή μη) μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού “34. ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ” (με τον αντίστοιχο δευτεροβάθμιο), στον οποίο εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, ενώ τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφιστεί με αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον.
- Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η ζημία ημεδαπής επιχείρησης, η οποία προέρχεται από την αλλοδαπή, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.
- Επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1057 / 23.3.2007 “Συμπλήρωση της αριθ. 1017621 / 10262 / Β0012 / ΠΟΛ.1029 / 17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων η ζημία που προκύπτει από την πώληση και αποτίμηση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η ζημία που προκύπτει από συμβάσεις επί παραγώγων που διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Παραγώγων Αθηνών Α.Ε.

- Η ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω της εκχώρησης των απαιτήσεών της σε άλλη επιχείρηση, έναντι τιμήματος μικρότερου του ύψους των απαιτήσεων αυτών, δεν εκπίπτει ως γενικό έξοδο διαχείρισης, από τα ακαθάριστα έσοδά της¹⁰.
- Η ζημία από τη μείωση της ονομαστικής αξίας μετοχών Ανώνυμης Εταιρείας, τις οποίες κατέχει άλλη ανώνυμη εταιρεία, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της δεύτερης, ως ζημία πραγματοποιηθείσα από υποτίμηση κεφαλαίου, λόγω του ότι η ζημία αυτή (εφόσον δεν έλαβε χώρα και εκποίηση των πιο πάνω μετοχών στην υποτιμηθείσα αξία τους) δεν θεωρείται ότι υφίσταται κατά το χρόνο μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου.
- Η ζημία που προκύπτει σε βάρος Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, από τη συμμετοχή της σε αλλοδαπή Ανώνυμη Εταιρεία η οποία τελεί υπό εκκαθάριση, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της πρώτης, διότι προέρχεται από πηγή κείμενη στην αλλοδαπή. Το ποσό της ζημίας με το οποίο επιβάρυνε τελικά η Ανώνυμη Εταιρεία η οποία λύθηκε την πιο πάνω ημεδαπή Ε.Π.Ε. (λόγω της συμμετοχής της σε αυτήν), δεν αλλοιώνει το χαρακτήρα και την προέλευσή της από την αλλοδαπή και επομένως το ως άνω ποσό της ζημίας δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της έστω και αν περιήλθε σε αυτή μέσω της λυθείσας ημεδαπής Ε.Π.Ε. στην οποία συμμετείχε.
- Στο τέλος της χρήσης, οι κεφαλαιουχικές εταιρείες οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., θα πρέπει να διενεργήσουν αποτίμηση των μετοχών τους, επιλέγοντας τη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής αγοράς τους. Κατά την αποτίμηση των μετοχών ενδέχεται να προκύψει ζημία, η οποία από την 1^η Ιανουαρίου 2003 θα πρέπει να μεταφερθεί στη χρέωση ενός υπολογαριασμού του δευτεροβάθμιου λογαριασμού “41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων” ο οποίος θα ονομαστεί «αποθεματικά από χρεόγραφα». Τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφισθεί με αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον.

¹⁰ Η πιο πάνω ρύθμιση δεν καταλαμβάνει τις εκχωρήσεις απαιτήσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του Νόμου 3156 / 2003 “Ομολογιακά δάνεια, τιτλοποίηση απαιτήσεων και απαιτήσεων από ακίνητα και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 157 / τεύχος Α’ / 25.6.2003).

2.3.4 6^η ΟΜΑΔΑ: “ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΟΣ” (Λογαριασμοί 60 έως 69).

2.3.4.1 Ο λογαριασμός “60. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ”

Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβών του προσωπικού, εκπίπτουν εφόσον έχουν καταβληθεί – ή βεβαιωθεί – οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός από τις περιπτώσεις που από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών¹¹.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, των οποίων η έκδοση προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 11 του Νόμου 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής” (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α΄ / 23.4.2010), καθορίζεται η σταδιακή εφαρμογή όσων αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την φορολογικό χειρισμό του συγκεκριμένου εξόδου. Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ανωτέρω Νόμου, εκπίπτουν και οι μισθοί (όπως και οι κάθε είδους απολαβές) των εταίρων των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Επιπλέον εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η αποζημίωση που κατέβαλε σε υπάλληλό της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή της από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄, της παραγράφου 4, του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

¹¹ Με τις νέες διατάξεις του Νόμου 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής” (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α΄ / 23.4.2010) και συγκεκριμένα με την παράγραφο 2 του άρθρου 11, προβλέπεται για τις δαπάνες μισθοδοσίας, πως θα αναγνωρίζονται μόνο εφόσον έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρησης ή μέσω επιταγής η οποία εξοφλείται από τραπεζικό λογαριασμό. Επισημαίνεται, πως στην έννοια των δαπανών μισθοδοσίας δεν περιλαμβάνονται οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού φορέα τις οποίες καταβάλλει η επιχείρηση, αλλά μόνο οι καταβαλλόμενοι μισθοί και αμοιβές.

Ωστόσο, η έκπτωση των δαπανών που αφορούν αμοιβές και έξοδα προσωπικού, δεν αναγνωρίζεται στις κάτωθι περιπτώσεις:

- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση α'), τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβών προσωπικού δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, αν δεν έχουν καταβληθεί – ή βεβαιωθεί – οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, αλλά και όταν δεν συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης των δαπανών (όπως η ύπαρξη σχέσης μίσθωσης εργασίας, η προσφορά πραγματικής υπηρεσίας, ύψος αμοιβής ανάλογο με τις προσφερόμενες υπηρεσίες).
- Σύμφωνα με την 3455 / 1995 απόφαση Σ.τ.Ε., η πάγια μηνιαία αποζημίωση καταβαλλόμενη όχι εκτάκτως, αλλά τακτικώς κατά μήνα, συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού και επομένως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.
- Επίσης, σύμφωνα με τις 3243 / 1988 και 3571 / 1980 αποφάσεις Σ.τ.Ε., δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η μισθοδοσία του προσωπικού, αν δεν καταβληθούν ή βεβαιωθούν ή καταλογιστούν οι ασφαλιστικές εισφορές.
- Σύμφωνα με την 540 / 1988 απόφαση Σ.τ.Ε., οι έκτακτες αμοιβές τις οποίες κατέβαλε επιχείρηση στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της, δεν εκπίπτουν όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036 / 2.3.2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 2005 (Φ.Ε.Κ. 312 / τεύχος Α' / 27.12.2005) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων” και το άρθρο 31, περίπτωση τ' του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν εκπίπτουν τα ποσά ενοικίων που καταβλήθηκαν για τη διαμονή των εργαζομένων τους λόγω εκτός έδρας εργασίας, σε ξενοδοχεία ή ενοικιαζόμενα δωμάτια που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, εφόσον ο τόπος εργασίας και προσωρινής διαμονής των εργαζομένων δεν απέχει από τη μόνιμη κατοικία τους περισσότερα από εκατό χιλιόμετρα και τα δικαιολογητικά δεν έχουν εκδοθεί στο όνομα των επιχειρήσεων.

- Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εάν τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στην εταιρία δεν έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.
- Επίσης, ο μισθός του λογιστή, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης δεν φέρει την υπογραφή του.
- Αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους, πέραν των συμβατικών ή νομίμων που τους αναλογούν, δεν εκπίπτουν ως παραγωγική δαπάνη εάν δεν έχουν καταβληθεί οι προβλεπόμενες εισφορές, ή δεν πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1057 / 23.3.2007 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1029 / 17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων” δεν εκπίπτουν τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνεται η επιχείρηση για την κάλυψη ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης συνταξιούχων, πρώην εργαζομένων της, ούτε τα ποσά που καταβάλλει σε αυτούς για τη συμπλήρωση της σύνταξής τους. Επίσης σύμφωνα με την ίδια Α.Υ.Ο., δεν εκπίπτει η δαπάνη, που πραγματοποιεί οικειοθελώς επιχείρηση για την εξαγορά προϋπηρεσίας ασφαλιστικών ταμείων των υπαλλήλων της, ενόψει συνταξιοδότησής τους.
- Οι εισφορές προς τον ασφαλιστικό φορέα των ελευθέρων επαγγελματιών (ΟΑΕΕ) που βαρύνουν τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, Ανώνυμης Εταιρείας και καταβάλλει προαιρετικά η εταιρεία, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Οι προσωπικές ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει για το άτομό του ο πρόεδρος ή ο γενικός διευθυντής Ανώνυμης Εταιρείας, στους ασφαλιστικούς φορείς που ανήκει δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδα της συγκεκριμένης επιχείρησης.
- Επίσης, δεν εκπίπτει το ποσό των ασφαλιστρών που καταβάλλει επιχείρηση για την πληρωμή επενδυτικού προγράμματος (συμβολαίου) ασφαλιστικής εταιρείας, στο οποίο τυγχάνει η ίδια επιχείρηση να είναι συμβαλλόμενος και δικαιούχος.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.224 / 27.7.1971, τα ποσά που διατίθενται οικειοθελώς από την επιχείρηση για τη δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, το οποίο θα χρησιμοποιείται για τη χορήγηση επικουρικής σύνταξης στους απερχόμενους της υπηρεσίας μισθωτούς της, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.
- Η δωρεάν ασφαλιστική κάλυψη που παρέχει επιχείρηση σε τέκνα προσώπων που δεν απασχολούνται σε αυτή, τα οποία σπουδάζουν στα ΙΕΚ ή φιλοξενούνται στους παιδικούς σταθμούς, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1147 / 22.5.2001 “Φορολογική μεταχείριση επιχορήγησης για πρόσληψη προσωπικού”, οι αποδοχές του προσωπικού που επιδοτούνται από φορείς όπως ο Ο.Α.Ε.Δ. ή άλλοι παρόμοιοι, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το ποσό της επιδότησης.
- Σύμφωνα με την 2442 / 1988 απόφαση Σ.τ.Ε., τα ποσά που καταβάλλει επιχείρηση σε υπαλλήλους της για τα παιδιά αυτών που σπουδάζουν στην αλλοδαπή, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εάν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα, ενώ σύμφωνα με την 540 / 1988 απόφαση Σ.τ.Ε., το ίδιο ισχύει και για τις έκτακτες αμοιβές που κατέβαλε επιχείρηση στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της.
- Επίσης, σύμφωνα με την 135 / 1993 απόφαση Σ.τ.Ε., τα ποσά που διατέθηκαν από επιχείρηση για τη δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, με σκοπό τη χορήγηση επικουρικής σύνταξης σε όσους υπαλλήλους συνταξιοδοτούνται και εξέρχονται από την υπηρεσία, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, διότι δεν θεωρούνται ποσά βέβαια και εκκαθαρισμένα.
- Η 1484 / 1994 απόφαση Σ.τ.Ε. ορίζει πως κάθε οικονομικός έφορος υποχρεούται να μην δεχθεί την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας επιχειρήσεως, τα ποσά που κατέβαλλε κατά τη διάρκεια της χρήσης ως μισθούς και ημερομίσθια στο προσωπικό της, εάν δεν έχουν καταβληθεί οι σχετικές ασφαλιστικές εισφορές. Σε περίπτωση ένστασης, απόκειται στη φορολογούμενη επιχείρηση να ισχυρισθεί και να αποδείξει πως δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής εισφορών, είτε λόγω απαλλαγής, είτε εξαιτίας άλλης νομίμου αιτίας.

- Σύμφωνα με την 4118 / 1997 απόφαση Σ.τ.Ε., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης οι δαπάνες που αφορούν συμπλήρωμα τροφής και πρόσθετη ιατροφαρμακευτική περίθαλψη στο προσωπικό της, για τις οποίες δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές.
- Δεν εκπίπτουν – σύμφωνα με την παράγραφο 1, περίπτωση ν΄ του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος – τα ποσά που κατέβαλε η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της, εφόσον η επιμόρφωση δεν έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή με το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.
- Σύμφωνα με την 362 / 2000 απόφαση Σ.τ.Ε., δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι μισθοί όσων απασχολούνται με σχέση μισθωτής εργασίας σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου Ανώνυμης Εταιρείας εάν δεν έχουν καταβληθεί αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.
- Σύμφωνα με την απόφαση 1830 / 1994 Σ.τ.Ε., προκειμένου να αναγνωριστούν και να εκτέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης κονδύλια τα οποία αποτελούν πράγματι δαπάνες μισθοδοσίας για εργασία παρασχεθείσα με σχέση εξαρτημένης εργασίας, πρέπει η επιχείρηση να αποδείξει, είτε ότι έχουν καταβληθεί οι οικείες ασφαλιστικές εισφορές, είτε ότι για τα πρόσωπα που απασχολήθηκαν δεν οφείλονται κατά νόμο ασφαλιστικές εισφορές. Ειδικότερα, στην περίπτωση απασχολούμενων αλλοδαπών – σύμφωνα με όσα προβλέπονται από τις διατάξεις του Νόμου 1846 / 1951 “Περί Κοινωνικών Ασφαλίσεων” (Φ.Ε.Κ. 179 / τεύχος Α΄ / 1.8.1951) – ο φορολογούμενος, για την έκπτωση των σχετικών δαπανών μισθοδοσίας, η επιχείρηση θα πρέπει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, αφενός την ιδιότητα των προσώπων που απασχόλησε ως αλλοδαπών, και αφετέρου τον πρόσκαιρο χαρακτήρα της απασχολήσεώς τους στην Ελλάδα.
- Τέλος, η αποζημίωση που κατέβαλε η επιχείρηση σε υπάλληλό της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά το μέρος που καλύπτεται με δικαιολογητικά του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως γενικό έξοδο διαχείρισης, ενώ κατά το μέρος που δεν καλύπτεται, με δικαιολογητικά του ΚΒΣ ως δαπάνη μισθοδοσίας. Στην περίπτωση αυτή, η αποζημίωση φορολογείται στο όνομα του μισθωτού ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

2.3.4.2 Ο λογαριασμός “61. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ”

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” (Φ.Ε.Κ. 151 / τεύχος Α΄ / 16.09.1994) τα γενικά έξοδα διαχείρισης των επιχειρήσεων εκπίπτουν των ακαθάριστων εσόδων της. Εξετάζοντας ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, έχουμε να επισημάνουμε τα κάτωθι:

- Οι αμοιβές που καταβάλλει Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης σε εταίρους της, οι οποίοι ασκούν ελεύθερα επαγγέλματα (όπως μηχανικοί, λογιστές κ.λπ.) για υπηρεσίες που της παρέχουν ανάλογες με την επαγγελματική τους ιδιότητα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΠΕ, εφόσον οι συγκεκριμένοι εταίροι είναι ασφαλισμένοι σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, όχι για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρεία, αλλά λόγω του επαγγέλματος που ασκούν. Συνεπεία δε της ασφαλίσεως των εταίρων σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, λόγω του επαγγέλματός τους και όχι για τις παρεχόμενες στην ΕΠΕ υπηρεσίες τους, η αμοιβή τους αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι από εμπορικές επιχειρήσεις, συνεπώς στο ακαθάριστο ποσό της διενεργείται παρακράτηση φόρου 20%.
- Σύμφωνα με την 2525 / 1991 απόφαση Σ.τ.Ε. και την ΠΟΛ 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, οι καταβαλλόμενες από τις επιχειρήσεις στους μηχανικούς, αμοιβές για την εκπόνηση τεχνικής μελέτης και την έκδοση άδειας οικοδομής, εντάσσονται στο κόστος κατασκευής της οικοδομής και εκπίπτουν τμηματικά με τις διενεργούμενες κάθε έτος αποσβέσεις.
- Σύμφωνα με τις 3242 / 1990, 4039 / 1999 και 3897 / 1989 αποφάσεις Σ.τ.Ε., οι μισθοί που καταβάλλει Ανώνυμη Εταιρεία προς στα μέλη του Διοικητικού της Συμβουλίου, για ενδεχόμενη εξαρτημένη εργασία που παρέχουν προς αυτήν πέραν των καθηκόντων τα οποία απορρέουν από την ιδιότητά τους ως μέλη του Δ.Σ., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα την Ανωνύμου, χωρίς να θεωρείται απαραίτητη η ύπαρξη προέγκρισης της δαπάνης από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της.

Επίσης εκπίπτουν από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων οι εξής δαπάνες:

- Η αποζημίωση για κάλυψη αποθετικής ζημίας (διαφυγόντος κέρδους) που επιδικάζεται σε βάρος επιχείρησης με απόφαση διαιτητικού δικαστηρίου.
- Η αποζημίωση που κατέβαλε η επιχείρηση σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση – λόγω σεισμού – κτιρίου ιδιοκτησίας της. Αυτού του είδους η αποζημίωση εκπίπτει ως παραγωγική δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά στην οποία καταβλήθηκε στους δικαιούχους. Επίσης με την 3214 / 1982 απόφαση Σ.τ.Ε. εκπίπτει ως παραγωγική δαπάνη και η συμπληρωματική αποζημίωση στην οικογένεια θανόντος υπαλλήλου επιχείρησης από σύγκρουση με αυτοκίνητό της κατά την ώρα της επαγγελματικής απασχόλησής του, όπως και η συμπληρωματική αποζημίωση για σωματικές βλάβες που καταβάλει επιχείρηση σε τρίτο, ο οποίος τραυματίστηκε από αυτοκίνητό της, χρησιμοποιούμενο στα πλαίσια της επαγγελματικής της απασχόλησης (απόφαση 3214 / 1982 Σ.τ.Ε.).
- Οι αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε άλλες επιχειρήσεις για την παραγωγή των προϊόντων τους με τη μέθοδο του “φασόν”, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση α’.
- Επίσης, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 105, παράγραφος 6, περίπτωση γ’), εκπίπτουν οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου Ανώνυμης Εταιρίας, όπως ορίζονται με την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του Κανονιστικού Νόμου 2190 / 1920 “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”.
- Η αποζημίωση που κατέβαλε η επιχείρηση σε υπάλληλό της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4, περίπτωση α’ του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- Οι αμοιβές που κατέβαλλαν επιχειρήσεις σε οργανωμένα γραφεία για την εξεύρεση στελεχών.
- Οι αμοιβές που κατέβαλλαν επιχειρήσεις για τη φύλαξη των εγκαταστάσεών τους.

- Οι αμοιβές χρηματοοικονομικών συμβούλων σχετικά με υπηρεσίες αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας των εταιριών.
- Οι αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε μεσιτικά γραφεία, πρακτορεία ή άλλες επιχειρήσεις για την εξεύρεση κατοικίας των αλλοδαπών στελεχών τους.
- Η αποζημίωση που κατέβαλλε επιχείρηση σε υπάλληλο ή εργάτη της, ο οποίος συνδέεται με αυτή με εξαρτημένη εργασία λόγω μετεγκατάστασης σε άλλη πόλη ή χώρα, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς της οικοσυσκευής του ίδιου ή της οικογένειάς του, εφόσον η καταβολή τους αποδεικνύεται από παραστατικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- Οι αμοιβές συμβούλων για την εξαγορά αλλοδαπών εταιριών από ημεδαπή εταιρία, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, ανεξάρτητα από την επίτευξη της εξαγοράς.
- Οι αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε υπεύθυνους για τη σύνταξη αναλογιστικών μελετών.
- Οι αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε τρίτους για την καλύτερη οργάνωση της παραγωγής και την πιστοποίηση της ποιότητας των προϊόντων τους και της παραγωγικής διαδικασίας, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλουν σε οργανισμούς οι οποίοι αναλαμβάνουν την ολοκλήρωση της πιστοποίησης (ISO 9002).
- Οι αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε ανεξάρτητα χημικά εργαστήρια της ημεδαπής ή της αλλοδαπής για την πιστοποίηση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων τους.
- Οι αμοιβές που καταβάλλει επιχείρηση σε τρίτους για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος δεν διενεργείται για λογαριασμό της ημεδαπής ή αλλοδαπής μητρικής εταιρίας.
- Οι αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε εταιρίες παροχής ασφάλειας (security) για τη φύλαξη χρηματαποστολών σε τράπεζες ή άλλους οργανισμούς.
- Η αμοιβή που καταβάλλει ημεδαπή επιχείρηση σε άλλη ημεδαπή επιχείρηση που ανήκει στο ίδιο όμιλο, για αποδεδειγμένες υπηρεσίες που της παρέχει η δεύτερη.
- Οι αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε εκτιμητές για την εκτίμηση της αξίας των ακινήτων τους.

- Οι αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε εταιρίες αποκομιδής απορριμμάτων.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση α΄) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι αμοιβές των δικηγόρων και των συμβολαιογράφων για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους. Επίσης οι αμοιβές των μηχανικών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους και εφόσον δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος οικοδομής (για παράδειγμα εργασίες όπως η σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, οι επιμετρήσεις οικοπέδων, οι οριοθετήσεις κ.λπ.). Οι αμοιβές τρίτων, για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους, εφόσον έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στοιχείο του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Οι αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων, ή φυσικών προσώπων για τις υπηρεσίες που παρέχουν στη Ελλάδα. Οι αμοιβές των αλλοδαπών δικηγόρων για τις υπηρεσίες που προσέφεραν στην αλλοδαπή (όπως για παράδειγμα δικαστική εκπροσώπηση). Οι αμοιβές αλλοδαπών φυσικών ή νομικών προσώπων για υπηρεσίες έρευνας αγοράς ή προώθησης ελληνικών προϊόντων στην αλλοδαπή. Οι αμοιβές αλλοδαπών για τη σύνταξη τεχνικών και λοιπών επιστημονικών μελετών και τέλος οι αμοιβές των λογιστών όταν δεν ανήκουν στο προσωπικό της επιχείρησης και εφόσον έχουν εκδώσει το προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ. παραστατικό.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 23, παράγραφος 1, περίπτωση ζ΄), το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει – βάσει νόμου – εκμισθώτρια επιχείρηση στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά από το συγκεκριμένο μίσθιο κατά το έτος καταβολής της αποζημίωσης.
- Επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, εκπίπτει η αποζημίωση που κατέβαλε μισθώτρια επιχείρηση στον εκμισθωτή, λόγω καταγγελίας σύμβασης εμπορικής μίσθωσης μετά την πάροδο διετίας από την έναρξη αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 43 του Π.Δ. 34 / 1995 “Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων περί εμπορικών μισθώσεων (Φ.Ε.Κ. 30 / τεύχος Α΄ / 10.2.1995).

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036 / 24.7.2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 2005 (Φ.Ε.Κ. 312 / τεύχος Α΄ / 27.12.2005) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων”, τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στους δικαιούχους με βάση **α.** το Νόμο 2112 / 1920 “Περί υποχρεωτικής καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας ιδιωτικών υπαλλήλων (Φ.Ε.Κ. 67 / τεύχος Α΄ / 18.3.1920)” **β.** Το άρθρο 1 του Β.Δ. 16 / 18 Ιουλίου 1920 “περί επεκτάσεως του Νόμου 2112 / 1920” και **γ.** Το άρθρο 94 του Ν.Δ. 3026 / 1954 “Κώδικας περί δικηγόρων” (Φ.Ε.Κ. 235 / τεύχος Α΄ / 08.01.1954) αναγνωρίζονται ολόκληρα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, έστω και αν καταβάλλεται ποσό μεγαλύτερο από αυτό που προβλέπουν οι ισχύουσες διατάξεις, εφόσον το συνολικό ποσό των αποζημιώσεων αυτών φορολογείται στο όνομα του δικαιούχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. 151 / τεύχος Α΄ / 16.09.1994)” λόγω του ότι έχει καταβληθεί σε αυτόν για τις υπηρεσίες που προσέφερε στην επιχείρηση, όπως προβλέπεται και από τη νέα διάταξη της παραγράφου 16 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1028 / 2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία»” οι αμοιβές αλλοδαπών θεματοφυλάκων τις οποίες καταβάλλουν ανώνυμες εταιρίες με μετοχές εισηγμένες σε αλλοδαπά χρηματιστήρια, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον ο ορισμός των πιο πάνω θεματοφυλάκων προβλέπεται από τη νομοθεσία από την οποία διέπονται τα εν λόγω χρηματιστήρια.
- Για τους δικηγόρους, οι οποίοι αποκτούν εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (Ζ΄ κατηγορία του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) και από μισθωτές υπηρεσίες (πάγια αντιμισθία, ΣΤ΄ κατηγορία του Κ.Φ.Ε.), ο επιμερισμός των δαπανών, πραγματοποιείται με βάση το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από κάθε πηγή εισοδήματος και τελικώς αφαιρείται εκείνο το ποσοστό που αναλογεί στα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1106 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1005 / 2005 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, το ποσό που καταβάλλει επιχείρηση στο προσωπικό της για την κάλυψη δαπανών εκτός έδρας υπηρεσίας (έξοδα κίνησης), μέσω διατακτικών τροφής που εκδίδονται από άλλη εταιρεία, αποτελεί λειτουργική δαπάνη της πρώτης και αναγνωρίζεται ως γενικό έξοδο διαχείρισης μόνο κατά το μέρος που καλύπτεται από τα σχετικά παραστατικά του ΚΒΣ. Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς την πρώτη εταιρεία θα πρέπει να συνοδεύεται με τις υπόψη διατακτικές και με απόδειξη είσπραξης του αντιτίμου των διατακτικών αυτών.
- Επιχειρήσεις επεξεργασίας αποβλήτων, δικαιούνται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, τις αμοιβές που καταβάλλουν σε αλλοδαπές επιχειρήσεις για τη διαχείριση των αποβλήτων εφόσον δεν μπορούν να την αναλάβουν οι ίδιες, καθώς και τις αμοιβές που καταβάλλουν στη βιομηχανία τσιμέντου, η οποία αναλαμβάνει να καταστρέψει με καύση τα μη εκμεταλλεύσιμα εμπορικά προϊόντα που προκύπτουν από την επεξεργασία των αποβλήτων.
- Τέλος, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036 / 2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 2005 (Φ.Ε.Κ. 312 / τεύχος Α΄ / 27.12.2005), που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων” δεν αναγνωρίζονται πλέον ως εκπεστέα δαπάνη:
 - i.** Η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση – συνεπεία σεισμού – κτιρίου ιδιοκτησίας της.
 - ii.** Η συμπληρωματική αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση στην οικογένεια θανόντος υπαλλήλου της από σύγκρουση με αυτοκίνητό της κατά την ώρα επαγγελματικής απασχόλησής του.
 - iii.** Η αποζημίωση για σωματικές βλάβες που καταβάλλει επιχείρηση σε τρίτο, λόγω τραυματισμού του από δικό της αυτοκίνητο, ανεξάρτητα από το χρόνο του συμβάντος.
 - iv.** Τα έξοδα που καταβάλλει επιχείρηση για τη νοσηλεία υπαλλήλου της στο εξωτερικό, καθώς και τα έξοδα μετάβασης του άλλου συζύγου – συνοδού.

2.3.4.3 Ο λογαριασμός “62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ”

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού “62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ” καταχωρούνται:

α. Τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφελείας (στους υπολογαριασμούς “62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής”, “62.01 Φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας”, “62.02 Ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας”, “62.03 Τηλεπικοινωνίες”).

β. Τα ενοίκια μισθώσεως των πάγιων στοιχείων (στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό “62.04 Ενοίκια”), εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση προσωπικού τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό “60.02.01 Έξοδα στεγάσεως”

γ. Τα κάθε μορφής ασφάλιστρα (στον “62.05 Ασφάλιστρα”), εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες προσωπικού και καταχωρούνται στο λογαριασμό “60.02.06 Ασφάλιστρα προσωπικού”, καθώς και εκείνα που αφορούν ασφάλειες μεταφοράς των αγοραζόμενων ειδών τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του “32. ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ” ή σε λογαριασμούς αποθεμάτων της 2^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. ή πάγιων στοιχείων της 1^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ.

δ. Τα κάθε είδους αποθήκευτρα.

ε. Το κόστος επισκευής και συντηρήσεως πάγιων και λοιπών στοιχείων ενεργητικού, που πραγματοποιούνται από τρίτους.

στ. Οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν υπάγονται σε έναν από τους υπολογαριασμούς του 62.

Για τη φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος, από το λογαριασμό “62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ” γενικώς εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα ενοίκια των κτιρίων (εργοστάσια, γραφεία, αποθήκες, κ.λπ.), τα ενοίκια των μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης, καθώς και τα ενοίκια λοιπών κινητών πραγμάτων που επίσης χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Επίσης εκπίπτουν τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικιάσεως αυτοκινήτων (εκτός των περιπτώσεων leasing), ανεξάρτητα από το αν οι εταιρείες αυτές έχουν αγοράσει τα ενοικιαζόμενα αυτοκίνητα ή τα έχουν μισθώσει από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα, εκπίπτουν των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα για όσες χρήσεις διαρκεί η μίσθωση¹². Επίσης εκπίπτουν ως παραγωγικές δαπάνες τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρείες για την ασφάλιση των περιουσιακών τους στοιχείων, τα ασφάλιστρα πυρός, τα ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων, τα ασφάλιστρα μεταφορών καθώς και τα ασφάλιστρα που αφορούν την απώλεια εσόδων σε περίπτωση διακοπής της παραγωγικής διαδικασίας λόγω ανωτέρας βίας (πυρκαγιά, σεισμός, πλημμύρα κ.λπ.), σύμφωνα με την ΠΟΛ.1028 / 2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών / Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”. Τα έξοδα μεταφοράς προσωπικού καθώς και υλικών αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων (όπως τα μισθωμένα λεωφορεία) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, καθώς και τα έξοδα κινήσεως των μεταφορικών μέσων της ίδιας της επιχείρησης.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1, του άρθρου 31 του Νόμου 2238 / 1994, εκπίπτουν τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας. Επίσης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις εκπίπτουν τα ποσά των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του Νόμου 1665 / 1986 “Συμβάσεις Χρηματοδοτικής Μίσθωσης” (Φ.Ε.Κ. 194 / τεύχος Α’ / 4.12.1986) ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από ανάλογες συμβάσεις, ωστόσο εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

¹² Σε περίπτωση κατά την οποία, για το ίδιο πάγιο στοιχείο (όταν αυτό είναι ιδιόκτητο) ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον επιμερισμό του χρόνου διάρκειας της μίσθωσης είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 299 / 2003 “Περί Αποσβέσεων. Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης” (Φ.Ε.Κ. 255 / τεύχος Α’ / 04.11.2003) εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το ανωτέρω προεδρικό διάταγμα.

Τέλος, εκπίπτουν τα ποσά των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, εφόσον αποδεικνύονται από τα προβλεπόμενα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία¹³ καθώς και αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι ποσού είκοσι ευρώ για κάθε δωρεοδόχο, ενώ λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Εξετάζοντας ορισμένες ειδικές περιπτώσεις, οι οποίες αναφέρονται στο λογαριασμό “62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ”, έχουμε να επισημάνουμε τα κάτωθι:

- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση α'), το ποσό των μισθωμάτων που αντιστοιχεί σε αύξηση του αρχικά συμφωνηθέντος μισθώματος, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης ακόμα και όταν η μεταγενέστερη τροποποίηση του αρχικού συμφωνητικού μίσθωσης (με την οποία επιβλήθηκε το αυξημένο μίσθωμα) δεν έχει θεωρηθεί από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή.
- Επίσης τα ποσά, που καταβάλλονται από τη μισθώτρια επιχείρηση στον εκμισθωτή, μετά από δικαστική απόφαση λόγω αναπροσαρμογής του μισθώματος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία καταβλήθηκαν και όχι από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης (ή των χρήσεων) που αφορά η αναδρομική αύξηση.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036 / 2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 2005 (Φ.Ε.Κ. 312, τεύχος Α') που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων”, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά ενοικίων που κατέβαλλαν για τη διαμονή των εργαζομένων τους σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εργασίας εκτός έδρας. Απαραίτητες προϋποθέσεις για την έκπτωση των εξόδων της περίπτωσης αυτής είναι – κατά ρητή διατύπωση του νόμου – ο τόπος εργασίας και προσωρινής διαμονής των εργαζομένων που απασχολούνται εκτός έδρας να απέχει από τη μόνιμη κατοικία τους περισσότερα από 100 χιλιόμετρα και τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα των επιχειρήσεων.

¹³ Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση πως ο χώρος φιλοξενίας (ξενοδοχείο, ξενώνας κ.λπ.) ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή τυχόν υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

- Τα μισθώματα που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Νόμου 1665 / 1986 “Συμβάσεις Χρηματοδοτικής Μίσθωσης” (Φ.Ε.Κ. 194 / τεύχος Α’ / 4.12.1986), για ακίνητο το οποίο έχει γίνει αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν εκπίπτουν¹⁴ από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. Στα καταβαλλόμενα μισθώματα περιλαμβάνεται τόσο το μέρος που αναφέρεται στο κτίριο (ως εκπιπτόμενη δαπάνη), όσο και αυτό που αναφέρεται στο οικόπεδο επί του οποίου έχει ανεγερθεί το κτίριο (ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη), ασχέτως αν έχει συνομολογηθεί με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου πως η αξία του οικοπέδου θα καταβληθεί εξ ολοκλήρου κατά τη λήξη της σύμβασης.
 - Τα μισθώματα που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Νόμου 1665 / 1986, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας καταβάλλονται λόγω της συναφθείσας σύμβασης, όπως αυτό επιβάλλεται από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, με βάση την οποία οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν όπως έχει καθιερωθεί με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Επομένως, σε περίπτωση που από τη συναφθείσα σύμβαση προβλέπεται περίοδος χάριτος για κάποιο χρονικό διάστημα και τα μισθώματα που αντιστοιχούν στην περίοδο αυτή θα καταβάλλονται στην επόμενη χρήση, εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με τη σύμβαση.
 - Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων εφαρμόζεται και στην περίπτωση της προεξόφλησης μισθωμάτων leasing από την επιχείρηση. Έτσι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τα μισθώματα που αντιστοιχούν στην τρέχουσα χρήση με βάση την σύμβαση που έχουν υπογράψει τα δύο μέρη. Τα μισθώματα των επόμενων χρήσεων που προεξοφλήθηκαν (δηλαδή προπληρώθηκαν στην εταιρεία leasing, πριν από την αρχικά προβλεπόμενη ημερομηνία καταβολής), θα εκπέσουν αντίστοιχα από τα ακαθάριστα έσοδα των επόμενων χρήσεων, τις οποίες αφορούν.
- Επιπλέον, αν κατά τη διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης και βάσει της υπογραφείσας

¹⁴ Η μη αναγνώριση του μισθώματος που αντιστοιχεί σε οικόπεδο, καθιερώθηκε με το Νόμο 2753 / 1999 “Απλοποιήσεις και ελαφρύνσεις στη φορολογία εισοδήματος και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 249 / τεύχος Α’ / 17.11.1999) και ισχύει για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 31.12.1999 και έπειτα.

σύμβασης, προβλέπεται κάποιο μίσθωμα να είναι πολλαπλάσιο των άλλων, το ποσό αυτό θα βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία θα καταβληθεί.

- Σύμφωνα με την 2357 / 1993 απόφαση του Σ.τ.Ε., οι δαπάνες που φέρουν χαρακτήρα μισθώματος (δηλαδή περιοδικής παροχής), είναι εκπεστέες τμηματικά από τα έσοδα των χρήσεων διάρκειας της μίσθωσης, έστω και αν έχει συμφωνηθεί η εφάπαξ καταβολή τους κατά το χρόνο σύναψης της συμβάσεως.
- Αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για την κάλυψη εξόδων κινητής τηλεφωνίας, λογαριασμών που ανήκουν στην επιχείρηση. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των συγκεκριμένων εξόδων είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτών¹⁵. Από το ποσό της ανωτέρω δαπάνης, ποσοστό 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. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036 / 2.3.2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 2005 (Φ.Ε.Κ. 312 / τεύχος Α΄ / 27.12.2005) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων” και το άρθρο 31, περίπτωση ψ΄ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για τις δαπάνες κινητών τηλεφώνων που χρησιμοποιούνται από τους διαχειριστές ή τους εταίρους των Ε.Π.Ε. και τον Πρόεδρο, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή τα μέλη του Δ.Σ. των Ανωνύμων Εταιρειών, των δημόσιων και των δημοτικών επιχειρήσεων κ.ο.κ.

¹⁵ 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. Για παράδειγμα, αν η επιχείρηση απασχολεί 30 υπαλλήλους, ενώ οι λογαριασμοί κινητών τηλεφώνων της επιχείρησης είναι 40 και το ποσό της δαπάνης είναι 12.000 ευρώ, τότε θα ληφθεί υπόψη για έκπτωση το ποσό των 9.000,00 ευρώ (12.000,00€ x 30/40).

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1139 / 8.12.2006 “Έκπτωση των μισθωμάτων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις ενοικίασεως αυτοκινήτων για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία έχουν μισθώσει από εταιρείες leasing” και το άρθρο 31, περίπτωση β΄ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων τα μισθώματα που κατέβαλλαν σε εταιρείες ενοικίασης αυτοκινήτων, κατά ποσοστό 70% για Επιβατικά Ιδιωτικής Χρήσης αυτοκίνητα μέχρι 1.600 κυβικά εκατοστά και κατά 35% για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα με μεγαλύτερο κυβισμό¹⁶.
- **α.** Οι δαπάνες συντήρησης, όπως και οι δαπάνες επισκευής των μισθωμένων Ε.Ι.Χ. οχημάτων από εταιρείες ενοικίασης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, κατά ποσοστό 70% για Ε.Ι.Χ. μέχρι 1600 κ.ε. και 35% για Ε.Ι.Χ. με μεγαλύτερο κυβισμό.
β. Οι δαπάνες συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων ιδιοκτησίας μετόχων ανώνυμης εταιρείας τα οποία χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, εφόσον το δικαίωμα χρησιμοποίησής τους προκύπτει από έγγραφες συμβάσεις μίσθωσης αυτών και έχει συμφωνηθεί η καταβολή μισθώματος¹⁷.
γ. Οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων για τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν σε ποσοστό 70% του συνολικού ποσού τους, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό 35% των πιο πάνω δαπανών.
- Οι δαπάνες που πραγματοποιεί επιχείρηση για τη μεταφορά φυσικού αερίου στο εσωτερικό, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, έστω και αν η μεταφορά διενεργείται από εξωχώρια εταιρεία, καθόσον η τιμή διαπραγματεύεται σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές και δημοσιεύονται για το λόγο αυτό δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης, όπως επιβάλλεται από τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 14 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.

¹⁶ Το κριτήριο του κυβισμού αυξήθηκε από 1.400 κ.ε. σε 1.600 κ.ε. με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Νόμου 3296 / 2004 “Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι κ.ά. διατάξεις”, και τα ποσοστά 70% και 35% αυξήθηκαν από 60% και 25% αντίστοιχα με την παράγραφο 5, του άρθρου 11 του νόμου 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής”.

¹⁷ Και στη συγκεκριμένη περίπτωση, η έκπτωση των δαπανών συντήρησης υπόκειται στον περιορισμό των ποσοστών που προβλέπονται από το νόμο ανάλογα με τον κυβισμό των αυτοκινήτων.

- Τα ασφάλιστρα που κατέβαλε επιχείρηση για αγορά μηχανημάτων από το εξωτερικό, έχοντας ως σκοπό την επέκταση των ήδη λειτουργουσών εγκαταστάσεών της (δημιουργία δεύτερου εργοστασίου) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της ως γενικά έξοδα διαχείρισης, ανεξάρτητα από το αν η συγκεκριμένη επένδυση τελικώς πραγματοποιήθηκε ή όχι.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1028 / 2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα: Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, εκπίπτουν τα ασφάλιστρα που κατέβαλλαν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρείες στις κάτωθι περιπτώσεις:
 - α. Όταν πρόκειται για την ασφάλιση των εργαζομένων τους έναντι των κινδύνων τραυματισμού, θανάτου καθώς και απώλειας προσωπικών τους αντικειμένων, εφόσον ταξιδεύουν για τις ανάγκες της επιχείρησης.
 - β. Όταν αφορούν την είσπραξη αποζημίωσης σε περίπτωση μη εξόφλησης απαιτήσεων από χρεώστες της επιχείρησης.
 - γ. Όταν προορίζονται για την κάλυψη της ζημίας που προκύπτει λόγω της χορηγούμενης στους πελάτες τους εγγύησης, σχετικά με την ποιότητα ή ομαλή λειτουργία εμπορευμάτων ή προϊόντων τους.
 - δ. Όταν αφορούν ασφάλιση του προσωπικού τους για τις περιπτώσεις εργατικού ατυχήματος.
 - ε. Όταν αφορούν τη σύναψη ασφαλίσεων αστικής επαγγελματικής ευθύνης, για την κάλυψη σωματικών βλαβών τρίτων ή για την κάλυψη της ζωής αυτών ή για την κάλυψη υλικών ζημιών σε περιουσιακά στοιχεία τους, περιπτώσεις οι οποίες ενδέχεται να προξενηθούν από τη δραστηριότητα της επιχείρησης.
 - στ. Όταν αφορούν την ασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων από τρομοκρατικές ενέργειες.
 - ζ. Όταν αφορούν την καταβολή αποζημίωσης σε πελάτες, λόγω ενδεχόμενης βλάβης τους, οποιασδήποτε μορφής, από τη χρήση προϊόντων της επιχείρησης.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1107 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1029 / 17.2.2006, απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, δεν εκπίπτουν τα ασφάλιστρα που κατέβαλε η επιχείρηση για την κάλυψη των χρηματικών κυρώσεων και αποζημιώσεων που επιβάλλονται λόγω αστικής ευθύνης στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στα λοιπά διοικητικά στελέχη της και βαρύνουν είτε την επιχείρηση είτε τα ανωτέρω πρόσωπα.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, δεν εκπίπτουν τα ασφάλιστρα που καταβάλλει Ανώνυμη Εταιρεία για ομαδική ασφάλιση ζωής στην οποία περιλαμβάνονται εκτός του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της και όλα ή μερικά από τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της, και αυτό διότι τα μέλη του Δ.Σ. δεν συμπεριλαμβάνονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αλλά θεωρούνται διαχειριστές και εντολοδόχοι της Α.Ε.¹⁸.
- Αντίθετα, τα ασφάλιστρα που κατέβαλλε Ανώνυμη Εταιρεία, για ασφάλιση σύνταξης των διευθυνόντων συμβούλων της και των προσώπων που νόμιμα την εκπροσωπούν, εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης. Τα ποσά αυτά για τους δικαιούχους αποτελούν εισόδημα από κινητές αξίες.
- Δεν εκπίπτουν τα ποσά που κατέβαλε η επιχείρηση σε τρίτους για τη διαχείριση των συνταξιοδοτικών προγραμμάτων του προσωπικού της, καθώς και προγραμμάτων αγοράς μετοχών από το προσωπικό.
- Τέλος, οι εισφορές που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης του Νόμου 3029 / 2002 “Μεταρρύθμιση Συστήματος Κοινωνικής Ασφάλισης” (Φ.Ε.Κ. 160 / τεύχος Α' / 11.07.2002) με βάση τα οριζόμενα στο ιδρυτικό καταστατικό των ταμείων αυτών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, καθόσον μετά την απόφαση των επιχειρήσεων να συμμετέχουν στις ως άνω ασφαλιστικές εισφορές η καταβολή αυτών καθίσταται υποχρεωτική.

¹⁸ Μάλιστα, στην προκειμένη περίπτωση, τα ασφάλιστρα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, μόνο κατά το μέρος που αναλογεί στους ασφαλισμένους υπαλλήλους της. Ασφάλιστρα σε άλλης μορφής εταιρεία (όπως Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, Ομόρρυθμος Εταιρεία, Ετερόρρυθμος Εταιρεία κ.λπ.), τα καταβαλλόμενα ποσά των ασφαλιστρών ζωής για τους εταίρους – μέλη αυτών, δεν αποτελούν δαπάνη η οποία μπορεί να εκτέσει των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και αυτό διότι τα συγκεκριμένα πρόσωπα δεν αποκτούν σε καμιά περίπτωση, την ιδιότητα του μισθωτός απασχολούμενου προσωπικού στις επιχειρήσεις αυτές.

2.3.4.4 Ο λογαριασμός “63. ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ”

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού “63. ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ”, καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα¹⁹. Σε εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, του άρθρου 31, του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” (Φ.Ε.Κ. 151 / τεύχος Α΄ / 16.09.1994), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βάρυναν αυτές κατά τη διάρκεια της χρήσης. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, ενώ δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση φόροι (κάθε είδους), οι οποίοι βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους. Ωστόσο, εξετάζοντας περισσότερο αναλυτικά τις περιπτώσεις φόρων και τελών που συμπεριλαμβάνονται στη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων, έχουμε να επισημάνουμε τις κάτωθι ειδικές περιπτώσεις:

- Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. επιχείρησης, το οποίο δεν μπορεί να επιστραφεί σε αυτήν από το Ελληνικό Δημόσιο, καθόσον έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής του, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Επίσης, ο φόρος εισοδήματος επί δικαιωμάτων του άρθρου 7, του Νόμου 4171 / 1961 “Περί λήψεως γενικών μέτρων δια την υποβοήθηση της αναπτύξεως της χώρας” (Φ.Ε.Κ. 93 / τεύχος Α΄ / 03.06.1961) που καταβάλλει ημεδαπή επιχείρηση σε αλλοδαπή επιχείρηση, όταν αυτά συμφωνούνται να καταβάλλονται ελεύθερα φόρου, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της πρώτης.

¹⁹ Στο λογαριασμό “63. Φόροι – Τέλη”, δεν καταχωρούνται: **α.** Ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος, σαν αφαιρετικό στοιχείο των ετήσιων κερδών, καταχωρείται στο λογαριασμό “88.08 Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ”, εκτός αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα οποία καταχωρούνται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό “63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος”. **β.** Οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογαριασμό “82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων”. **γ.** Οι φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα, που καταχωρούνται στο λογαριασμό “81.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις”. **δ.** Το χαρτόσημο μισθοδοσίας και ο φόρος που αναφέρεται στον Αναγκαστικό Νόμο 843 / 1948 “Περί καταργήσεων των φόρων επί της κυκλοφορίας των αγαθών και αναπληρώσεως των εξ αυτών εσόδων” (Φ.Ε.Κ. 319 / τεύχος Α΄ / 20.12.1948), που καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του “60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού”. **ε.** Το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων, το οποίο καταχωρείται στο λογαριασμό “65.07 Χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων”. **στ.** Οι δασμοί και γενικά οι φόροι επί των αγορών, οι οποίοι καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων της 2^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ., όταν αφορούν αγορές αποθεμάτων και στους λογαριασμούς της 1^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ., όταν αφορούν αγορές πάγιων στοιχείων.

- Σε περίπτωση εισαγωγής αλκοολούχων ποτών και εξόφλησης του ειδικού φόρου κατανάλωσης εισαγομένων αλκοολούχων ποτών στο Δημόσιο (μετά από την εξαγωγή των ποτών αυτών από το καθεστώς της φορολογικής αποθήκης), δεν επηρεάζεται ο χρόνος έκπτωσης του πιο πάνω φόρου από τα ακαθάριστα έσοδα της εισαγωγικής εταιρείας και εκπίπτει κατά το μέρος που συμμετέχει κάθε φορά στο κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, καθόσον ο φόρος αυτός προσauξάνει την τιμολογιακή αξία των πιο πάνω εμπορευμάτων. Επίσης κατά την εισαγωγή αλκοολούχων ποτών, οι εισαγωγικές επιχειρήσεις δικαιούνται την έκπτωση της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην αξία των οποίων περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.ο.κ.
- Ο ετήσιος ειδικός φόρος ύψους 15% επί της αξίας των ακινήτων που έχουν στην κυριότητα τους αλλοδαπές εταιρείες, χωρίς καμία άλλη δραστηριότητα στην Ελλάδα και ο οποίος επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17 και 18 του Νόμου 3091 / 2002 “Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 330 / τεύχος Α΄ / 24.12.2002), όπως ισχύει σήμερα, καθώς και η δαπάνη για την αμοιβή του λογιστή για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προκύπτουν από τα ακίνητα αυτά, καθόσον, για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων αυτών εφαρμόζονται οι διατάξεις που αναφέρονται στα φυσικά πρόσωπα.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, άρθρο 4, παράγραφος 1, ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.
- Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 24, παράγραφος 3 του Νόμου 2065 / 1992 “Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 113 / τεύχος Α΄ / 30.6.1992), ο φόρος αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων όπως ορίζεται με τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

- Ο φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας όπως ορίζεται από τις διατάξεις του Νόμου 2459 / 1997 “Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις”. (Φ.Ε.Κ. 17/τεύχος Α’ / 18.8.1997), άρθρο 34, παράγραφος 2, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.
- Ο φόρος Ακίνητης Περιουσίας, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 50, παράγραφος 2 του Νόμου 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α’ / 23.04.2010), επίσης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.
- Σύμφωνα με το άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση ε΄, του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι φόροι, τα τέλη και τα δικαιώματα που δεν βαρύνουν την επιχείρηση, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1107 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1029 / 17.2.2006 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, το ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί στην αξία των κτισμάτων που παραδίδει οικοδομική επιχείρηση στον οικοπεδούχο (σε περίπτωση ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή), δεν εκπίπτει όταν δεν εισπράττεται από τον τελευταίο, καθόσον ο υπόψη έμμεσος φόρος είναι επιρριπτόμενος και δεν βαρύνει την επιχείρηση βάσει νόμου.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1057 / 23.3.2007 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1029 / 17.2.2006 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, το αγγελιόσημο δεν αποτελεί εκπεστέα δαπάνη για τις εκδοτικές επιχειρήσεις, καθόσον βαρύνει τους πελάτες τους και οι υπόψη επιχειρήσεις απλώς μεσολαβούν για την είσπραξη και την απόδοσή του συγκεκριμένου τέλους στον Ενιαίο Δημοσιογραφικό Οργανισμό Επικουρικής Ασφάλισης και Περίθαλψης.
- Τέλος, δεν εκπίπτει ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που έχει χρεωθεί στο λογαριασμό “63.98.09 Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος”.

2.3.4.5 Ο λογαριασμός “64. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ”

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού “64. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ” καταχωρούνται όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα, τα οποία δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της 6^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του ανωτέρω πρωτοβάθμιου, θεωρούμε απαραίτητο να διευκρινίσουμε τα ακόλουθα:

α. Στο λογαριασμό “64.00.00 Έξοδα κινήσεως (καύσιμα – λιπαντικά – διόδια) ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων”, καταχωρούνται τα έξοδα κινήσεως των μεταφορικών μέσων της οικονομικής μονάδας, όταν τα μέσα αυτά ανήκουν κατά κυριότητα σ' αυτή.

β. Στο λογαριασμό “64.00.01 Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων” καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς του προσωπικού της οικονομικής μονάδας, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, οι οποίοι αναλαμβάνουν το έργο αυτό. Αν η μεταφορά γίνεται με μισθωμένα μεταφορικά μέσα, τα ενοίκια που καταβάλλονται ή λογίζονται καταχωρούνται στο λογαριασμό “62.04.03 Ενοίκια μεταφορικών μέσων”.

γ. Στο λογαριασμό “64.00.02 Έξοδα μεταφοράς υλικών – αγαθών αγορών με μεταφορικά μέσα τρίτων” καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς των διάφορων υλικών και αγαθών που αγοράζονται από την οικονομική μονάδα, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, σύμφωνα με όσα ισχύουν στην παραπάνω περίπτωση **β**.

δ. Στο λογαριασμό “64.00.03 Έξοδα μεταφοράς υλικών – αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων” καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς των διάφορων υλικών και αγαθών που πωλούνται από την οικονομική μονάδα, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, σύμφωνα με όσα ισχύουν στην παραπάνω περίπτωση **β**.

ε. Στο λογαριασμό “64.00.04 Έξοδα διακινήσεων (εσωτερικών) υλικών – αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων” καταχωρούνται τα έξοδα εσωτερικής διακινήσεως των υλικών και αγαθών της οικονομικής μονάδας, όταν η διακίνηση αυτή, από τη μία εγκατάσταση στην άλλη, γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους, σύμφωνα με όσα ισχύουν στην παραπάνω περίπτωση **β**.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του δευτεροβάθμιου “64.01 Έξοδα ταξιδίων”, διευκρινίζουμε πως, στις περιπτώσεις που οι λογαριασμοί εξόδων ταξιδιών περιλαμβάνουν και αμοιβές πέρα από εκείνες που καλύπτουν τα έξοδα (όπως για παράδειγμα έξοδα κινήσεως, διατροφής ή διανυκτερεύσεως) οι επί πλέον αυτές αμοιβές διαχωρίζονται και καταχωρούνται στο λογαριασμό “60.00.11 Αμοιβές εκτός έδρας” (όταν πρόκειται για έμμισθο προσωπικό ή μέλη της διοικήσεως) ή στο λογαριασμό “60.01.11 Αμοιβές εκτός έδρας” (όταν πρόκειται για ημερομίσθιο προσωπικό).

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του “64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως” έχουμε να επισημάνουμε τα κάτωθι:

α. Στο λογαριασμό “64.02.04 Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών” καταχωρούνται έξοδα συντηρήσεως, επισκευών και λοιπά, των φωτεινών επιγραφών της οικονομικής μονάδας. Σε περίπτωση μισθώσεως δικαιωμάτων εγκαταστάσεως και λειτουργίας φωτεινών επιγραφών, τα ενοίκια καταχωρούνται στο λογαριασμό “62.04.08 Ενοίκια φωτεινών επιγραφών”. Τα αρχικά έξοδα κατασκευής και εγκαταστάσεως των φωτεινών επιγραφών, σε περίπτωση απόσβεσής τους σε περισσότερες από μία χρήσεις, καταχωρούνται στον οικείο υπολογαριασμό του “14.09 Λοιπός εξοπλισμός”.

β. Στο λογαριασμό “64.02.08 Έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων” καταχωρούνται τα έξοδα που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα σε πελάτες της, με βάση τις εγγυήσεις που δίνονται σε αυτούς για τα πωληθέντα αγαθά. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται οι διαφορές από την ενεργοποίηση των εγγυήσεων προμηθευτών, δηλαδή οι διαφορές μεταξύ κόστους αποκαταστάσεως, από την οικονομική μονάδα, ζημιών πελατών της και ποσών που καταβάλλουν οι προμηθευτές της για συμμετοχή στις ζημίες αυτές.

γ. Στο λογαριασμό “64.02.09 Έξοδα αποστολής δειγμάτων” καταχωρούνται τα έξοδα αποστολής, σε πελάτες (ή υποψήφιους πελάτες), δειγμάτων από τα αποθέματα που προορίζονται προς πώληση.

δ. Στο λογαριασμό “64.02.99 Διάφορα έξοδα προβολής και διαφημίσεως” καταχωρούνται όλα τα παρόμοιας φύσεως έξοδα που δεν εντάσσονται σε οποιαδήποτε κατηγορία των λογαριασμών από τον “64.02.00 Διαφημίσεις από τον τύπο” έως τον “64.02.98

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του “64.03 Έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων” ορίζεται ότι στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε είδους έξοδα συμμετοχής σε εκθέσεις εμπορικές ή άλλου είδους, όπου εκθέτονται τα αγαθά που προορίζονται για πώληση (λογαριασμοί “64.03.00 Έξοδα εκθέσεων εσωτερικού” και “64.03.01 Έξοδα εκθέσεων εξωτερικού”) και τα κάθε είδους έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την επίδειξη με οποιοδήποτε τρόπο των αγαθών που προορίζονται για πώληση (λογαριασμός “64.03.02 Έξοδα επιδείξεων”).

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του “64.04 Ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών” ορίζεται ότι στους συγκεκριμένους λογαριασμούς καταχωρούνται τα ειδικά εκείνα ποσά που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του “64.06 Δωρεές – Επιχορηγήσεις” ορίζεται πως σε αυτούς τους λογαριασμούς (και συγκεκριμένα στους τριτοβάθμιους “64.06.00 Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς”, “64.06.01 Επιχορηγήσεις για κοινωφελείς σκοπούς” και 64.06.02 Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς²⁰”) καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται από την οικονομική μονάδα ως δωρεές ή επιχορηγήσεις για την ενίσχυση κοινωφελών σκοπών.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του “64.07 Έντυπα και γραφική ύλη” διευκρινίζεται πως σε αυτούς τους λογαριασμούς καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα για εκτύπωση και αγορά εντύπων, (με χρήση του λογαριασμού “64.07.00 Έντυπα”), για υλικά που προορίζονται για πολλαπλές εκτυπώσεις (είτε στις εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, είτε σε τρίτους, με χρήση του λογαριασμού “64.07.01 Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων”), για τα έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων όταν αυτές γίνονται από τρίτους με υλικά που προέρχονται από την οικονομική μονάδα (με χρήση του λογαριασμού “64.07.02 Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων”) και για γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων (με χρήση του λογαριασμού “64.07.03 Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων”).

²⁰ Σχετικά με το περιεχόμενο του υπολογαριασμού “64.06.02 Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς”, θα πρέπει να αναφέρουμε πως σύμφωνα με το άρθρο 31, παράγραφος 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και την ΠΟΛ. 1282 / 30.10.1996 “Κοινοποίηση του προσαρτήματος της Γνωμάτευσης 270 / 10.7.1996 του ΕΣΥΛ”, η αξία των δωριζομένων κινητών αγαθών δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών τους.

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του λογαριασμού “64.08 Υλικά άμεσης αναλώσεως”, ορίζεται πως στους υπολογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα διάφορα αναλώσιμα υλικά, τα οποία κατά την αγορά τους δεν εισάγονται στις αποθήκες των λογαριασμών αποθεμάτων της 2^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ..

Σχετικά με το περιεχόμενο των υπολογαριασμών του λογαριασμού “64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων” ορίζεται πως στους συγκεκριμένους υπολογαριασμούς καταχωρούνται τα κάθε είδους και μορφής έξοδα που πραγματοποιούνται από την οικονομική μονάδα για την αγορά, την πώληση και γενικότερα, τη διαχείριση των συμμετοχών της και των χρεογράφων της.

Σχετικά με το περιεχόμενο του λογαριασμού “64.11 Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων” ορίζεται πως σ’ αυτό το λογαριασμό καταχωρούνται οι διαφορές ανάμεσα στη συνολική τιμή κτήσεως των συμμετοχών και των χρεογράφων και στη συνολική τρέχουσα τιμή τους.

Σχετικά με το περιεχόμενο του λογαριασμού “64.12 Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων” ορίζεται ότι στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι ζημίες που πραγματοποιούνται από την πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.

Τέλος, σχετικά με το περιεχόμενο του λογαριασμού “64.98 Διάφορα έξοδα” ορίζεται πως στο συγκεκριμένο λογαριασμό καταχωρούνται όλα τα λοιπά έξοδα, τα οποία δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του “64. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ”. Στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του “64.98 Διάφορα έξοδα” και συγκεκριμένα στον “64.98.03 Έξοδα συμβολαιογράφων”, “64.98.04 Έξοδα λοιπών ελεύθερων επαγγελματιών” και “64.98.05 Έξοδα διαφόρων τρίτων” καταχωρούνται τα έξοδα τα οποία καταβάλλονται σε συμβολαιογράφους, σε λοιπούς ελεύθερους επαγγελματίες και σε διάφορους τρίτους αντίστοιχα, όταν για τα έξοδα αυτά δε γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Στις περιπτώσεις που πραγματοποιείται παρακράτηση του φόρου εισοδήματος, τα έξοδα αυτά καταχωρούνται, μαζί με τις αμοιβές τρίτων, στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού “61. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ”.

Εξετάζοντας τις δαπάνες που μπορεί να εκπέσει η επιχείρηση, από ποσά καταχωρημένα στους υπολογρισμούς του “64. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ”, έχουμε να επισημάνουμε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις:

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1057 / 23.3.2007 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1029 / 17.2.2006 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, δεν εκπίπτουν: **α.** Οι δαπάνες των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, με τις οποίες καλύπτεται ολικά ή μερικά συνταξιοδοτικό πρόγραμμα παραγωγών ασφαλειών με τους οποίους συνεργάζονται. **β.** Τα έξοδα ταξιδιών που προσφέρονται σε πελάτες ως μέσο προώθησης των πωλήσεων της επιχείρησης. **γ.** Οι δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών, ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο αυτές πραγματοποιούνται. **δ.** Η δαπάνη δεξίωσης προς τιμή στελεχών της επιχείρησης, λόγω αποχώρησης ή ανάληψης καθηκόντων σε αυτή.
- Η δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση για την αγορά δώρων, τα οποία στη συνέχεια προσφέρει δωρεάν, μετά από κλήρωση, σε πωλητές και εργαζομένους άλλης εταιρείας η οποία είναι πελάτης της, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Η αξία των δώρων (ακίνητα, οχήματα κ.λπ.) που χορηγεί δωρεάν επιχείρηση σε πελάτες της, μετά από κλήρωση, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Τα χρηματικά ποσά και η αξία των δώρων που χορηγούν, μετά από κλήρωση, οι επιχειρήσεις τύπου Καζίνο στους πελάτες τους, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.
- Οι προμήθειες και τα έξοδα στα οποία υπόκεινται οι επιχειρήσεις κατά την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, αλλά διαμορφώνουν το αποτέλεσμα που προκύπτει από τις πωλήσεις αυτές, το οποίο και εμφανίζεται στη συνέχεια σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού.
- Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο όνομα αλλοδαπής ετερορρυθμίου εταιρείας που είναι μέλος αντίστοιχης ελληνικής ετερόρρυθμης εταιρείας, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής ετερόρρυθμης εταιρείας.

- Η χορήγηση από επιχείρηση υποτροφίας σε σπουδαστή, η οποία δίδεται στη μνήμη υπαλλήλου της, Διευθυντή, Γενικού Διευθυντή κ.ο.κ., δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.
- Το μέρος του στεγαστικού δανείου, από την είσπραξη του οποίου παραιτείται η δικαιούχος τράπεζα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της τράπεζας, ούτε αποσβένεται ισόποσα στις χρήσεις διάρκειας του δανείου.
- Το ποσό που καταβάλλει επιχείρηση για την κατασκευή δημοτικού έργου, το οποίο δεν χρησιμοποιεί η ίδια για την εκπλήρωση του σκοπού της, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Τα ποσά που παρακρατούν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη τους, με σκοπό το σχηματισμό ειδικού λογαριασμού αποθεματικού αυτασφάλισης για την κάλυψη ζημιών, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.
- Τα ποσά φόρων εισοδήματος που βαρύνουν εργολήπτρια επιχείρηση και τα οποία αναλαμβάνει να καταβάλλει η εργοδότη για λογαριασμό της πρώτης, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της τελευταίας.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1038 / 5.3.2003 “Ερμηνεία των διατάξεων του Νόμου 3091 / 2002 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ.330 / τεύχος Α΄ / 24.12.2002)”, σε περίπτωση εξαγοράς θυγατρικής εταιρείας από τη μητρική της σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 2166 / 1993 “Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 137 / τεύχος Α΄ / 24.8.1993), η χρεωστική διαφορά (ζημία) που προκύπτει μεταξύ του καταβαλλόμενου τιμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρείας, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εξαγοράζουσας εταιρείας.
- Η αναγραφή της επωνυμίας της επιχείρησης σε διαφημιστικούς αναπτήρες και στυλό, θεωρείται πως αποτελεί διαφήμιση και η σχετική δαπάνη αγοράς των πιο πάνω αντικειμένων, δεν μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της συγκεκριμένης επιχείρησης, αν δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1125 / 4.4.2000 “Υποχρέωση καταβολής διαφημιστικού τέλους υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων για τα μεμονωμένα προϊόντα που διαφημίζονται επί των υλικών συσκευασίας των πωλουμένων από επιχειρήσεις ή καταστήματα ειδών, καθώς και για τα ένθετα που διανέμονται δωρεάν μαζί με τις εφημερίδες ή περιοδικά”, η δαπάνη διαφήμισης η οποία γίνεται με ένθετα έντυπα σε εφημερίδες και περιοδικά, δεν εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης.
- Οι διαφημιστικές δαπάνες που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα πλαίσια προβολής τους για γευστικές δοκιμές προϊόντων σε κέντρα διασκέδασης, τοποθέτηση ειδικών προθηκών σε σούπερ μάρκετ και σε λοιπές εκδηλώσεις, υπάγονται σε τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων και δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδά τους, αν δεν έχει καταβληθεί το ανάλογο ειδικό τέλος.
- Οι δαπάνες διαφήμισης που πραγματοποιούν επιχειρήσεις για τη διεύρυνση των πωλήσεων των προϊόντων τους στις χώρες όπου έχουν εγκαταστήσει ή πρόκειται να ιδρύσουν θυγατρικές τους εταιρείες, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, αν δεν πραγματοποιούνται εξαγωγές προς τις συγκεκριμένες χώρες.
- Επίσης σύμφωνα με την ανωτέρω Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΠΟΛ 1125 / 4.4.2000) και την απόφαση 25 / 2000 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η αναγραφή στα υλικά συσκευασίας στοιχείων ξένων προς την επωνυμία και κυρίως προς το αντικείμενο της επιχείρησης ή του καταστήματος ή η εμφαντική προβολή μεμονωμένου και ειδικά προσδιορισμένου προϊόντος, συνιστά διαφήμιση και η σχετική δαπάνη δεν εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που την πραγματοποιεί, όταν δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης.
- Σύμφωνα με την 2069 / 1982 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η δαπάνη εκτύπωσης φυλλαδίου στο εξωτερικό, το οποίο όμως διανεμήθηκε στην Ελλάδα, δεν αναγνωρίζεται εφόσον δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης.

- Τα χρηματικά έπαθλα τα οποία καταβάλλουν επιχειρήσεις με την ιδιότητα του δωροθέτη, στους συμμετέχοντες σε τηλεοπτικά ή ραδιοφωνικά παιχνίδια, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, αν δεν έχει καταβληθεί από το διαφημιστή ή το διαφημιζόμενο – εγκαίρως και προσηκόντως – ο ειδικός φόρος και το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων, καθώς και το δημοτικό τέλος διαφήμισης εφόσον οφείλονται.
- Σύμφωνα με την 2439-40 / 1996 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα διαφημιστικά έντυπα που διανέμονται δωρεάν με εφημερίδες και περιοδικά (συρραμμένα ή μη) μεταξύ των σελίδων τους δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των διαφημιζόμενων επιχειρήσεων χωρίς την καταβολή του σχετικού τέλους διαφήμισης.
- Σύμφωνα με την 888 / 1991 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως επώνυμα διαφημιστικά δώρα θεωρούνται τα δώρα επί των οποίων τίθεται όχι μόνον ολόκληρη η επωνυμία ή το σήμα της επιχείρησης, αλλά και οποιαδήποτε ένδειξη που υποδηλώνει την ταυτότητά της, ανεξάρτητα αν με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ή όχι η διαφήμιση, στην οποία απέβλεψε αρχικώς η οικονομική μονάδα και η σχετική δαπάνη διαφήμισης δεν εκπίπτει αν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης.
- Οι χρηματικές δωρεές επιχείρησης προς Σωματείο το οποίο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί κοινωφελές λόγω του ότι από τη δραστηριότητά του ωφελούνται μόνο τα μέλη του και όχι το κοινωνικό σύνολο, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. Ο χαρακτηρισμός του κοινωφελούς σκοπού Σωματείου γίνεται από τη Φορολογούσα Αρχή, βάσει του καταστατικού του και των προσκομιζομένων στοιχείων και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα φορολογικά δικαστήρια. Επίσης δεν εκπίπτουν οι δωρεές επιχειρήσεων σε κερδοσκοπικές εταιρείες του Αστικού Κώδικα, καθώς και οι χρηματικές δωρεές προς αλλοδαπά κοινωφελή ιδρύματα.
- Οι δωρεές λογισμικών προγραμμάτων από επιχειρήσεις σε νοσηλευτικά ιδρύματα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Επίσης, δεν εκπίπτουν οι δωρεές ηλεκτρονικών υπολογιστών στα Πανεπιστημιακά Νοσοκομεία.

- Οι δωρεές υγειονομικού υλικού σε κρατικά και δημοτικά νοσοκομεία που αποτελούν Νομικά πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.
- Τα χρηματικά ποσά, τα οποία καταβάλλει τεχνική επιχείρηση (της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) για την ανέγερση κτιρίου σε οικοπέδο Δήμου, με σκοπό τη στέγαση των αρχαιολογικών ευρημάτων του Δήμου, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Η αξία οικοπέδου, του οποίου η κυριότητα μεταβιβάζεται από επιχείρηση σε Δήμο, με αντάλλαγμα τη μεταφορά του συντελεστή δόμησης για τα παραχωρούμενα τμήματα του οικοπέδου και την ανάληψη υποχρεώσεων εκ μέρους του Δήμου, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της²¹.
- Η δαπάνη που αφορά δωρεάν κατασκευή αίθουσας υπέρ του Δημοσίου, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης. Επίσης, δεν εκπίπτει η κατασκευή δημόσιου σχολείου, καθώς και η αξία των δομικών υλικών (όπως αμμοχάλικο, τσιμέντο, σίδηρος κ.λπ.) τα οποία προσφέρονται από επιχείρηση για εξυπηρέτηση του πιο πάνω σκοπού.
- Τα χρηματικά ποσά δωρεών που καταβάλλουν οι τεχνικές επιχειρήσεις (με την εταιρική μορφή της Ανωνύμου Εταιρείας, της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης κ.λπ.) δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν τα κέρδη τους προσδιορίζονται τεκμαρτά βάσει του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- Οι δωρεές ηλεκτρονικών υπολογιστών και απορριμματοφόρων από επιχειρήσεις προς το Δημόσιο και τους Ο.Τ.Α., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.
- Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλουν – λόγω χορηγίας – Ελληνικές επιχειρήσεις προς την Πρεσβεία άλλου κράτους για τη διοργάνωση πολιτιστικού φεστιβάλ, δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων – χορηγών, όπως δεν εκπίπτουν και οι δωρεές χρηματικών ποσών από Ελληνικές επιχειρήσεις προς ξένα κράτη.

²¹ Η συγκεκριμένη διαδικασία ίσχυε μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2002, ωστόσο με τις διατάξεις της παραγράφου 3, του άρθρου 5 του Νόμου 3091 / 2002 “Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις (Φ.Ε.Κ. 330 / τεύχος Α΄ / 24.12.2002) καταργήθηκε η έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζουν λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους Δήμους κ.λπ.

- Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, τα ποσά των χρηματικών δωρεών προς Αθλητικά Σωματεία (εφόσον εμφανίζουν κέρδη και κλείνουν ισολογισμό με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 3 του Νόμου 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α΄ / 23.04.2010)²².
- Οι δωρεές σε χρήμα, επιχείρησης προς Αστική Μη Κερδοσκοπικού χαρακτήρα εταιρεία, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της πρώτης υπό την προϋπόθεση της προσκόμισης βεβαίωσης από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται η αστική εταιρεία, με την οποία θα βεβαιώνεται ότι εκπληρούνται οι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σκοποί, οι οποίοι αναφέρονται στο κατάστατικό και παράλληλα, τηρούνται οι όροι και προϋποθέσεις που ορίζονται από το νόμο²³.
- Σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 3 του Νόμου 3091 / 2002 “Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 330 / τεύχος Α΄ / 24.12.2002) η αξία των ακινήτων που δωρίζουν οι επιχειρήσεις προς το Δημόσιο, τους Δήμους και τις Κοινότητες του Κράτους, τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, τα νοσοκομεία που αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1107 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1029 / 17.2.2006 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, δεν εκπίπτουν οι οικονομικές

²² Πριν την εφαρμογή της συγκεκριμένης διάταξης, προκειμένου οι επιχειρήσεις να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους τα ποσά των χρηματικών δωρεών σε Αθλητικά Σωματεία, θα έπρεπε να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: **α.** Παρακράτηση φόρου 10% για το ποσό πέραν των 2.950,00 ευρώ. **β.** Κατάθεση του ποσού της δωρεάς στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, ή σε τραπεζικό λογαριασμό του Σωματείου. **γ.** Ύπαρξη των συγκεκριμένων δικαιολογητικών που ορίζονται στον νόμο. **δ.** Υπέρβαση του ποσού των 100 ευρώ για το σύνολο των δωρεών και των χορηγιών της επιχείρησης κατά τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο. **ε.** Το συνολικό ποσό των οποιονδήποτε δωρεών (στις οποίες περιλαμβάνονται και αυτές προς τα Αθλητικά Σωματεία) που εκπίπτουν, δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου και **στ.** Η δωρεά να προορίζεται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη ερασιτεχνικών τμημάτων. (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, άρθρο 31, περίπτωση β΄, υποπερίπτωση γγ΄).

²³ Με βάση τις διατάξεις του Νόμου 3296 / 2004 “ Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις (Φ.Ε.Κ. 253 / τεύχος Α΄ / 14.12.2004), από 1.1.2005 δεν ισχύει η προϋπόθεση της παρακράτησης του φόρου, με εξαίρεση τα Αθλητικά Σωματεία.

ενισχύσεις, ούτε οι δωρεές σε χρήμα προς επαγγελματικούς συλλόγους ή εταιρείες που έχουν το χαρακτήρα αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας αλλά δεν επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και κάθε άλλης μορφής ενίσχυση ή δωρεά, πλην αυτών που ρητά αναφέρονται στο άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, περίπτωση β', υποπερίπτωση γγ'), δεν εκπίπτουν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις και υπερβαίνουν ποσοστό 10% επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή επί των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα ημεδαπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τα ημεδαπά Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που συστάθηκαν και διέπονται από τις διατάξεις του Νόμου 1514 / 1985 "Ανάπτυξη της Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας" (Φ.Ε.Κ. 13 / τεύχος Α' / 05.02.1985) και του Νόμου 3653 / 2008 "Θεσμικό Πλαίσιο Έρευνας και Τεχνολογίας και άλλες διατάξεις", (Φ.Ε.Κ. 49 / τεύχος Α' / 21.3.2008), καθώς και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036 / 2.3.2006 "Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 2005 (Φ.Ε.Κ. 312 / τεύχος Α' / 27.12.2005) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων" (περίπτωση σ'), αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα έξοδα ταξιδίων με τα οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις για τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή, διευθυντικών και άλλων στελεχών τους, καθώς και αντιπροσώπων ή ειδικών επιστημόνων που τις εκπροσωπούν και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με τον περιορισμό ότι τα έξοδα διατροφής δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής.

Για την αναγνώριση των εξόδων αυτών θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού των παραπάνω προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, αναγνωρίζονται τα αεροπορικά, σιδηροδρομικά και λοιπά εισιτήρια μετάβασης των πιο πάνω προσώπων στην αλλοδαπή. Αντίθετα, δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες μετάβασης των λοιπών προσώπων (όπως σύζυγοι και τέκνα) που συνοδεύουν τους εντελλομένους στο εξωτερικό, καθόσον με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της ανωτέρω Α.Υ.Ο., τίθεται ο περιορισμός ότι για την αναγνώριση της υπόψη δαπάνης, θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης, με την οποία βέβαια δεν έχει καμία σχέση η σύζυγος ή άλλος συνοδός. Ως προς τα έξοδα διατροφής, αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο (ύπνου), χωρίς όμως να τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το χώρο σίτισης του στελέχους. Δηλαδή, αναγνωρίζεται η δαπάνη διατροφής και αν ακόμη πραγματοποιείται σε εστιατόριο εκτός του ξενοδοχείου, ωστόσο και σε αυτή την περίπτωση, θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ποσό μέχρι του αντίστοιχου ποσού της διαμονής. Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανομένων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (για παράδειγμα με την πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, με τη συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε ανάλογη έκθεση κ.λπ.). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στη συγκεκριμένη περίπτωση, γίνεται δεκτό με τη ανωτέρω Απόφαση, πως το αποδεικτικό στοιχείο για τη μετάβαση στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα διατροφής, δηλαδή αρκεί η προσκόμιση του αποδεικτικού στοιχείου στο όνομα του προσώπου. Αντίθετα, στο στοιχείο του ξενοδοχείου, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία και του προσώπου αλλά και της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας έγινε η μετακίνηση.

- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, περίπτωση β', υποπερίπτωση γγ') δεν εκπίπτουν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται και υπερβαίνουν ποσοστό 10% επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς²⁴. Επίσης για τα ανωτέρω ποσά, ακόμα και αν δεν υπερβαίνουν το 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος (με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου), αλλά υπερβαίνουν τα 290,00 ευρώ ετησίως, δεν λαμβάνονται υπόψη για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα εάν τα χρήματα δεν κατατεθούν στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε τράπεζα.
 - Σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 6 του Νόμου 2880 / 2001 "Πρόγραμμα «ΠΟΛΙΤΕΙΑ» για τη μεταρρύθμιση και τον εκσυγχρονισμό της Δημόσιας Διοίκησης και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 9 / τεύχος Α' / 30.01.2001), η δαπάνη διαφήμισης που υπόκειται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης, δεν αναγνωρίζεται αν δεν έχει καταβληθεί το τέλος μέχρι το χρόνο υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- Ωστόσο, σύμφωνα με την απόφαση 4118 / 1997 Σ.τ.Ε., οι δαπάνες κατασκευής διαφημιστικών πινακίδων και σημαιών που πραγματοποιεί εταιρεία πετρελαιοειδών και τοποθετεί στα πρατήρια τρίτων που εμπορεύονται δικά της προϊόντα, δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους χωρίς να θεωρείται απαραίτητη η καταβολή δημοτικού τέλους διαφήμισης. Επίσης, σύμφωνα με την απόφαση 3077 / 1995 Σ.τ.Ε., τα γενικά έξοδα και οι δαπάνες διαφήμισης εκπίπτουν από τη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται έστω και αν η επιχείρηση ωφελείται από αυτή σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους, (όπως για παράδειγμα κατά τη διαφήμιση για αγορά ομολόγων από τράπεζα).

²⁴ Ως "πολιτιστικοί σκοποί" νοούνται ιδίως, η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.

- Σύμφωνα με το Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, περίπτωση ω'), δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή τους πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις δεν πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλη τοποθεσία στην οποία λειτουργεί υποκατάστημά της.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση μ'), δεν εκπίπτουν τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και των φιλοξενούμενων ειδικών επιστημόνων, όταν το ξενοδοχείο βρίσκεται εκτός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1057 / 23.3.2007 "Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1029 / 17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων", δεν εκπίπτουν χρηματικά ποσά ή είδη που χορηγούνται δωρεάν από επιχείρηση σε συνεργάτες, στο προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, εφόσον τα δώρα αυτά δεν εμπίπτουν στην περίπτωση μ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (δηλαδή στα έξοδα διανυκτέρευσης αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, σε ξενοδοχείο, καθώς και των φιλοξενούμενων ειδικών επιστημόνων, σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, όπως περιγράφηκε στην προηγούμενη περίπτωση).
- Αντίθετα, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, οι συνδρομές που καταβάλλονται σε επαγγελματικά σωματεία. Από τη διοίκηση έχει γίνει δεκτό πως, εφόσον ο σκοπός του επαγγελματικού συλλόγου είναι η υποβοήθηση της οικονομικής συνεργασίας και ανάπτυξης των μελών του, οι συνδρομές των μελών στο σύλλογο αυτό αποτελούν παραγωγική δαπάνη και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Σε διαφορετική περίπτωση οι δαπάνες των παραπάνω συνδρομών δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1036 / 2.3.2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 27.12.2005 “Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 312 / τεύχος Α΄ / 27.12.2005), που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων”, από τα ακαθάριστα έξοδα των επιχειρήσεων εκπίπτει η αξία των δώρων που προσφέρει σε πελάτες της, οι οποίοι μπορεί να είναι επιχειρήσεις ή όχι (όπως φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.). Η συγκεκριμένη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο όταν τα προσφερόμενα δώρα φέρουν την επωνυμία της επιχείρησης και επιπλέον, εφόσον έχει καταβληθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος διαφήμισης για τη συνολική αξία των δώρων αυτών. Το ποσό της δαπάνης που αναγνωρίζεται προς έκπτωση, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 15,00 ευρώ για κάθε δώρο χωριστά. Ωστόσο, επειδή στην πράξη συνηθίζεται η χορήγηση δώρων και μεγαλύτερης αξίας, με την ανωτέρω Α.Υ.Ο., γίνεται δεκτό πως και στις περιπτώσεις υπέρβασης του ποσού, θα αναγνωρίζεται η δαπάνη μέχρι 15,00 ευρώ για κάθε δώρο χωριστά, με την προϋπόθεση όμως το δημοτικό τέλος διαφήμισης να έχει καταβληθεί για ολόκληρο το ποσό, δηλαδή και για το μη αναγνωριζόμενο. Επισημαίνεται, ότι το σχετικό δημοτικό τέλος πρέπει να έχει καταβληθεί μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Επίσης, σύμφωνα με την απόφαση 3735 / 1988 Σ.τ.Ε., η δαπάνη διαφήμισης εισαγόμενων αγαθών που έγινε στο εσωτερικό, θεωρείται ως παραγωγική της ελληνικής επιχείρησης, έστω και αν εμμέσως ωφελούνται και οι αλλοδαπές συγγενείς επιχειρήσεις που παράγουν και πωλούν τα αγαθά αυτά.
- Η ζημία που προκύπτει σε βάρος ανώνυμης εταιρείας από την εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, της οποίας κατείχε μερίδια, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, καθόσον η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη.
- Τέλος, με την ΠΟΛ.1168 / 25.5.2000 “Η ζημία επιχείρησης η οποία προέρχεται από την εκκαθάριση Ανωνύμου Εταιρείας της οποίας κατείχε μετοχές, αναγνωρίζεται προς έκπτωση” εκπίπτει η συγκεκριμένη ζημία, εφόσον όμως αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη.

2.3.4.6 Ο λογαριασμός “65. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ”

Στο λογαριασμό “65. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ”, καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα, που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της οικονομικής μονάδας. Επίσης στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των τόκων (δηλαδή στους “65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων”, “65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων”, “65.02 Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα τραπεζών”, “65.03 Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα”, “65.04 Τόκοι και έξοδα βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χορηγήσεων για εξαγωγές”, “65.05 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων”, “65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων”) καταχωρούνται, εκτός από τους τόκους, οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς, καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα με αυτούς έξοδα (όπως ο φόρος κύκλου εργασιών, το χαρτόσημο τόκων κ.λπ.). Στο λογαριασμό “65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου”, καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους της οικονομικής μονάδας, επιπλέον του τόκου των τοκομεριδίων, ενώ στο λογαριασμό “65.98 Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα”, καταχωρούνται όλα τα έξοδα που αφορούν το χρηματοδοτικό κύκλωμα και δεν εντάσσονται σε οποιοδήποτε από τους λοιπούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του “65. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ”. Εξαιρέση αποτελούν τα έξοδα που έχουν σχέση με τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα, τα οποία καταχωρούνται στον υπολογαριασμό “64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων”.

Κατά τη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων, γενικά εκπίπτουν οι κάθε είδους δεδουλευμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων της επιχείρησης, αν και στη συνέχεια υπογραμμίζουμε ορισμένες εξαιρέσεις:

- Δεν εκπίπτουν οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.
- Δεν εκπίπτουν οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών, εταιρικών μερίδων και γενικά επιχειρήσεων, όταν οι πιο πάνω συμμετοχές μεταβιβάζονται εντός δύο ετών από το χρόνο απόκτησής τους.

- Δεν εκπίπτουν οι τόκοι δανείου, το οποίο λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ή μερίδων σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ή νομική οντότητα), που έχει την καταστατική ή πραγματική του έδρα, ή είναι εγκατεστημένο σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51^A του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος²⁵, ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7²⁶ του ίδιου άρθρου. Επίσης, δεν εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται στις συγκεκριμένες εταιρείες.
- Δεν εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση (σύμφωνα την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων από τις εν λόγω επιχειρήσεις υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της. Στην έννοια των τόκων του προηγούμενου εδαφίου εμπίπτουν και οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται προς αυτές, καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από τις πιο πάνω συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τις Ανώνυμες Εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης

²⁵ Στην παράγραφο 5 του άρθρου 51^A του Κ.Φ.Ε., ορίζεται πως τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση συγκεκριμένων προϋποθέσεων (παράγραφος 4 του ανωτέρω άρθρου) και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής: **α.** Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής. **β.** Προστίθενται τα κράτη που ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας ή δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης. **γ.** Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντίστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των Συμβαλλόμενων Μερών.

²⁶ Στην παράγραφο 7 του άρθρου 51^A του Κ.Φ.Ε., ορίζεται πως το φυσικό ή νομικό πρόσωπο (ή νομική οντότητα) θεωρείται πως υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος: **α.** Δεν υπόκειται σε φορολογία ή εάν υπόκειται, φορολογείται με ειδικό καθεστώς ή **β.** Υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος με ποσοστό 60% του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα.

του Νόμου 1665 / 1986 “Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης” (Φ.Ε.Κ. 194 / τεύχος Α΄ / 04.12.1986), τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του Νόμου 1905 / 1990 “Για τη σύμβαση πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 147 / τεύχος Α΄ / 15.11.1990), τις εταιρείες ειδικού σκοπού του Νόμου 3156 / 2003 “Ομολογιακά δάνεια, τιτλοποίηση απαιτήσεων και απαιτήσεων από ακίνητα και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 157 / τεύχος Α΄ / 25.6.2003) και του Νόμου 3601 / 2007 “Ανάληψη και άσκηση δραστηριοτήτων από τα πιστωτικά ιδρύματα, επάρκεια ιδίων κεφαλαίων των πιστωτικών ιδρυμάτων και των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και λοιπές διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 178 / τεύχος Α΄ / 1.8.2007) με έδρα στην Ελλάδα, τις εταιρείες παροχής πιστώσεων του Νόμου 2937 / 2001 “Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων που αφορούν στην επάρκεια των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και των πιστωτικών ιδρυμάτων, ρυθμίσεις ΕΥΑΘ Α.Ε. και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 169 / τεύχος Α΄ / 26.7.2001), καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Νόμου 2238 / 1994.

- Οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά τη συγκεκριμένη χρήση, εντός της οποίας καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί και με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών.
- Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, ανεξάρτητα από το αν η τράπεζα η οποία έχει εκχωρήσει το δάνειο, έχει την έδρα της στην ημεδαπή ή στο εξωτερικό.
- Οι τόκοι υπερημερίας που προέρχονται από καθυστέρηση οφειλής δανείου ή πίστωσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον το δάνειο χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της επιχείρησης και αυτό γιατί στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεν γίνεται διάκριση ως προς το είδος των τόκων που εκπίπτουν (συμβατικοί ή υπερημερίας).

Εξετάζοντας περισσότερο διεξοδικά τις εκπτώσεις από τους τόκους και τα συναφή έξοδα έχουν καταχωρηθεί στους υπολογαρισμούς του “65. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ”, έχουμε να επισημάνουμε τις κάτωθι ειδικές περιπτώσεις:

- Σύμφωνα με τις αποφάσεις 3404/1995 και 1577/1985 του Σ.τ.Ε., οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των συγκεκριμένων επιχειρήσεων.
- Επίσης, σύμφωνα με παράγραφο 1, του άρθρου 31 του Νόμου 2238 / 1994 “...” και την απόφαση 630/1987 Σ.τ.Ε., οι τόκοι υπερημερίας για οφειλή φόρων, δασμών, εισφορών δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Σύμφωνα με τις αποφάσεις 2548 / 1986 και 514 / 1980 του Σ.τ.Ε., οι τόκοι δανείου το οποίο έλαβε η επιχείρηση και στη συνέχεια χορήγησε στους εταίρους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
- Σύμφωνα με την απόφαση 4244 / 1985 Σ.τ.Ε., όταν τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται τεκμαρτά με ειδικό τρόπο (οικοδομικές, τεχνικές επιχειρήσεις κ.λπ.) δεν αφαιρούνται οι τόκοι των δανείων. Επίσης σύμφωνα με την 5141/1995 απόφαση Σ.τ.Ε. οι τόκοι δανείου που αντιστοιχούν σε προηγούμενες χρήσεις δεν αναγνωρίζονται.
- Σύμφωνα με την απόφαση 2016/1984 του Σ.τ.Ε. δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι προσ-αυξήσεις για εκπρόθεσμη εξόφληση χρεών προς το Δημόσιο.
- Σύμφωνα με την απόφαση 1069 / 1983 του Σ.τ.Ε. οι τόκοι δανείου που χρησιμοποιήθηκε από επιτηδευματία για τη συμμετοχή του σε κοινοπραξία με σκοπό την ανέγερση πολυκατοικιών, δεν εκπίπτουν από το εισόδημα του κοινοπρακτούντος μέλους.
- Σύμφωνα με την απόφαση 3949 / 1986 του Σ.τ.Ε. οι τόκοι δανείου, το οποίο στη συνέχεια χορηγήθηκε άτοκα σε θυγατρικές εταιρείες, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, γιατί ακόμα και οι θυγατρικές θεωρούνται τρίτες επιχειρήσεις ως προς την μητρική.
- Σύμφωνα με το άρθρο 31 (παράγραφος 1, περίπτωση δ΄) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1039 / 8.2.2001 “Τύπος και περιεχόμενο δήλωσης Φόρου Ακίνητης Περιουσίας νομικών προσώπων έτους 2011”, οι τόκοι δανείου για αγορά ακινήτου δεν εκπίπτουν από το εισόδημα ατομικής επιχείρησης, όπως και από το εισόδημα των νομικών προσώπων της παραγράφου 4, του άρθρου 2 του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” (Φ.Ε.Κ. 151 / τεύχος Α΄ / 16.09.1994), όταν οι ανωτέρω μονάδες ασκούν αποκλειστικά τη δραστηριότητα της εκμίσθωσης ακινήτων. Αυτό συμβαίνει διότι το εισόδημά τους υπάγεται στην Α΄ κατηγορία (εισόδημα από ακίνητα), ενώ οι τόκοι εκπίπτουν μόνο από το εισόδημα Δ΄ κατηγορίας (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που η επιχείρηση είναι μεικτή και αποκτά συγχρόνως εισόδημα από οικοδομές και εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από το αν το αγοραζόμενο ακίνητο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες των ίδιων των επιχειρήσεων.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περιπτώσεις δ΄ και ββ΄), δεν εκπίπτουν οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών, εταιρικών μερίδων και γενικά επιχειρήσεων, όταν οι πιο πάνω συμμετοχές μεταβιβαστούν εντός δύο ετών από το χρόνο απόκτησής τους.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περιπτώσεις δ΄ και γγ΄), δεν εκπίπτουν οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ή μερίδων σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ή νομική οντότητα), που έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα του ή βρίσκεται εγκατεστημένο σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51^Α του Κ.Φ.Ε., ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στις εταιρείες αυτές.
- Τέλος, δεν εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση (σύμφωνα με την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39) κατά το μέρος που το συνολικό ύψος του κεφαλαίου που έχουν δανειστεί οι εν λόγω επιχειρήσεις, υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της.

Στην έννοια των τόκων του προηγούμενου εδαφίου εμπίπτουν και οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται προς αυτές, καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από τις ανωτέρω συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Στο σημείο αυτό θεωρούμε απαραίτητο να σημειώσουμε πως οι διατάξεις της συγκεκριμένης παραγράφου δεν εφαρμόζονται για τις Ανώνυμες Εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Νόμου 1665 / 1986 “Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης” (Φ.Ε.Κ. 194 / τεύχος Α΄ / 04.12.1986), τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του Νόμου 1905 / 1990 “Για τη σύμβαση πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 147 / τεύχος Α΄ / 15.11.1990), τις εταιρείες ειδικού σκοπού του Νόμου 3156 / 2003 “Ομολογιακά δάνεια, τιτλοποίηση απαιτήσεων και απαιτήσεων από ακίνητα και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 157 / τεύχος Α΄ / 25.6.2003) και του Νόμου 3601 / 2007 “Ανάληψη και άσκηση δραστηριοτήτων από τα πιστωτικά ιδρύματα, επάρκεια ιδίων κεφαλαίων των πιστωτικών ιδρυμάτων και των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και λοιπές διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 178 / τεύχος Α΄ / 1.8.2007) με έδρα στην Ελλάδα, τις εταιρείες παροχής πιστώσεων του Νόμου 2937 / 2001 “Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων που αφορούν στην επάρκεια των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και των πιστωτικών ιδρυμάτων, ρυθμίσεις ΕΥΑΘ Α.Ε. και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 169 / τεύχος Α΄ / 26.7.2001), καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Νόμου 2238 / 1994.

2.3.4.7 Ο λογαριασμός “66. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”

Στο λογαριασμό “66. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ” καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται²⁷ στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του λογαριασμού των Αποσβέσεων χρεώνονται, με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών που αφορούν συγκεκριμένα πάγια της 1^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. (“10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις”, “11.99 Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα”, “12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός”, “13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς”, “14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός”, “16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως”).

Σύμφωνα με την ΠΟΛ1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, οι αποσβέσεις των παγίων αρχίζουν από το μήνα που αυτά τίθενται σε χρήση και διενεργούνται είτε με τη μέθοδο σταθερής απόσβεσης, είτε με τη μέθοδο φθίνουσας απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για κάθε συγκεκριμένο πάγιο περιουσιακό στοιχείο, θα εφαρμόζεται για ολόκληρη τη διάρκεια ζωής του. Με τη μέθοδο της σταθερής απόσβεσης, η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται για κάθε χρήση με τη χρησιμοποίηση ενός σταθερού ποσοστιαίου συντελεστή, ο οποίος εφαρμόζεται πάνω στην αποσβεστέα²⁸ αξία του παγίου. Η αποσβεστέα αξία επί τον συντελεστή απόσβεσης μας δίνει το ποσό της ετήσιας απόσβεσης το οποίο είναι σταθερο για όλες τις διαχειριστικές χρήσεις.

²⁷ Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας (πρόσθετες ή έκτακτες αποσβέσεις) καταχωρούνται στους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του “85. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”, με αντίστοιχη πίστωση των λογαριασμών που αφορούν συγκεκριμένα πάγια της 1^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. (“10.99 Αποσβεσμένες εδαφικές εκτάσεις”, “11.99 Αποσβεσμένα κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – Τεχνικά έργα”, “12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός”, “13.99 Αποσβεσμένα μέσα μεταφοράς”, “14.99 Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός”, “16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβεσμένα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως”).

²⁸ Για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας του παγίου, από την αρχική αξία του αφαιρούμε την υπολειμματική αξία (δηλαδή την αξία που πιθανολογείται να έχει το πάγιο σαν άχρηστο υλικό στο τέλος της ζωής του) αν υπάρχει.

Με τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης, ο υπολογισμός πραγματοποιείται και πάλι με τη χρήση ενός σταθερού ποσοστιαίου συντελεστή. Ωστόσο η ετήσια απόσβεση υπολογίζεται για κάθε χρήση όχι επί της αποσβεστέας αξία αλλά επί της αναπλάσβεστης (δηλαδή επί της παρούσας αξίας η οποία προκύπτει κάθε φορά, αν από την αρχική αξία αφαιρεθούν οι αποσβέσεις που έχουν υπολογιστεί μέχρι εκείνη τη στιγμή). Έτσι το ποσό της ετήσιας απόσβεσης είναι διαφορετικό σε κάθε χρήση και μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Εξαιρέση αποτελούν τα καινούργια μηχανήματα και ο λοιπός μηχανολογικός ή τεχνικός εξοπλισμός παραγωγής που αποκτήθηκε από την 1^η Ιανουαρίου 1998 και μετά από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις όπου συμμετέχουν αντίστοιχες δραστηριότητες, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης ή – σε αντίθετη περίπτωση – τα στοιχεία αποσβένονται ολοκληρωτικά κατά το πρώτο έτος απόκτησής τους.

Για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης των παγίων, που θα πρέπει να αποσβεστεί κατά τη διάρκεια της ζωής τους, λαμβάνουμε την αρχική αξία τους προσαυξημένη με τις ενδεχόμενες δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο, είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης²⁹, είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά, για ολόκληρο το διάστημα κατά το οποίο το πάγιο χρησιμοποιείται λειτουργικά ή παραγωγικά από την επιχείρηση και μέχρι την ολοκληρωτική απόσβεσή του.

²⁹ Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, καθορίζονται με αντίστοιχα Προεδρικά Διατάγματα. Ειδικότερα για τις νέες επιχειρήσεις, κατά τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία των παγίων τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση αυτών, είτε με συντελεστή 0%, είτε με συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση. Επιχειρήσεις, που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο για απόσβεση των παγίων τους δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Νόμου 1892 / 1990 “Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 101 / τεύχος Α’ / 31.07.1990). Σύμφωνα με την παράγραφο 1, του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την παράγραφο 5, του άρθρου 2, του Νόμου 2244 / 1994 “Ρύθμιση θεμάτων ηλεκτροπαραγωγής από ΑΠΕ και από συμβατικά καύσιμα και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 168 / τεύχος Α’ / 07.10.1994), για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για όλες τις επιχειρήσεις, για ισολογισμούς που κλείνουν από την 30^η Δεκεμβρίου 1997 και μετά. Σε επίπεδο φορολογικού χειρισμού, υπογραμμίζουμε πως οι τακτικές αποσβέσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το αν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής ή όχι. Συγκεκριμένα εκπίπτουν όλα τα ποσά των αποσβέσεων που αφορούν την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων, οχημάτων, μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικότερα κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της οικονομικής μονάδας, εφόσον έχουν εμφανιστεί με οριστικές έγγραφες και σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε περίπτωση. Ωστόσο για την – όσο το δυνατόν – ακριβέστερη προσέγγιση της συγκεκριμένης δαπάνης, στο σημείο αυτό θεωρούμε απαραίτητο να επισημάνουμε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις:

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1122 / 19.11.2003 “Κοινοποίηση του Προεδρικού Διατάγματος 299 / 2003 «Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης» (Φ.Ε.Κ. 255 / τεύχος Α' / 4.11.2003) και παροχή οδηγιών για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του”, από τη χρήση 2003 και μετά, οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τους συντελεστές που ορίζονται στο ανωτέρω Προεδρικό Διάταγμα, ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης των παγίων. Επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία” και με την απόφαση 4118-9 / 1997 του Σ.τ.Ε., οι αποσβέσεις ενεργούνται μόνο στα πάγια στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση. Ωστόσο, στις περιπτώσεις μισθωμένων ακινήτων, οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις αποσβένονται ισόποσα και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση, αρχής γενομένης της απόσβεσης από το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των πραγματοποιηθεισών προσθηκών και βελτιώσεων. Κατά το πρώτο έτος υπολογίζονται αποσβέσεις για τους μήνες κατά τους οποίους χρησιμοποιήθηκαν τα ακίνητα. Ωστόσο, στην περίπτωση λύσης της μίσθωσης πριν από το προσυμφωνημένο χρονικό διάστημα, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των πιο πάνω δαπανών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας έλαβε χώρα η διακοπή της μίσθωσης.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005 / 2005 “Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία” και τις αποφάσεις 579 / 1986 και 2925 / 1990 του Σ.τ.Ε., ως τμήματα των οικοδομών που χρησιμοποιούνται από τα καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, θεωρούνται όλοι οι χώροι που προσαρτώνται στα συγκεκριμένα καταστήματα (όπως γραφεία, αποθήκες, βοηθητικοί χώροι κ.λπ.) και στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής απόσβεσης. Ειδικά για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης πολυκαταστημάτων και supermarkets, οι αποσβέσεις διενεργούνται στα καταστήματα, καθώς και στα κτίσματα εκείνα που είναι συνεχόμενα στα καταστημάτων αυτών και αφορούν γραφεία και αποθήκες με τον αυξημένο συντελεστή 8%.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο. και την απόφαση 3 / 90 του Σ.τ.Ε., η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των χρησιμοποιούμενων μηχανημάτων, τόσο των επιχειρήσεων, όσο και των ελευθέρων επαγγελματιών, αποσβένονται ολοκληρωτικά εντός της χρήσεως κατά την οποία τα συγκεκριμένα πάγια χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο. και την απόφαση 4297 / 1980 του Σ.τ.Ε., τα σεντόνια, οι πετσέτες και τα λοιπά είδη ξενοδοχειακών επιχειρήσεων υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση. Αν όμως η αξία κάποιων ειδών ξεχωριστά είναι μικρότερη των 600,00 ευρώ, η επιχείρηση μπορεί να προχωρήσει στην εφάπαξ απόσβεση αυτών³⁰.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., τα καταστήματα των Τραπεζών και των Οργανισμών κοινής ωφελείας περιλαμβάνονται στην έννοια των «καταστημάτων εξυπηρέτησης του κοινού γενικά», προκειμένου να τύχουν της εφαρμογής του αυξημένου συντελεστή απόσβεσεων. Στην ίδια κατηγορία περιλαμβάνονται και τα γραφεία, τα λογιστήρια, οι αποθήκες και οι λοιποί βοηθητικοί χώροι των ανωτέρω οικονομικών μονάδων, εφόσον λόγω της χρήσεώς τους προς εξυπηρέτηση του κοινού υφίστανται μεγαλύτερη φθορά.

³⁰ Με βάση την εγκύκλιο 1061103 / 10556 / Β0012 / 5.12.2001 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, τα πάγια των οποίων η αξία κτήσης ανέρχεται μέχρι και 600,00€ (200.000 δρχ.) μπορούν να αποσβεστούν εφάπαξ μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία για πρώτη φορά. Στη συνέχεια και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του Νόμου 3296 / 2004 “Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις (Φ.Ε.Κ. 253 / τεύχος Α΄ / 14.12.2004), για τα πάγια που αποκτώνται κατά τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2005 και μετά, το ανώτατο όριο της αξίας κτήσης τους αυξάνεται από 600,00 σε 1.200,00€.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005 / 2005 “Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, οι νέες επιχειρήσεις υποχρεούνται, κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας αρχίζει η παραγωγική τους λειτουργία, να διενεργούν αποσβέσεις με τους ισχύοντες συντελεστές. Το δικαίωμα χρήσης του μειωμένου κατά 50% συντελεστή απόσβεσης ή της μη διενέργειας αποσβέσεων αρχίζει από το επόμενο έτος. Τα ανωτέρω ισχύουν στην περίπτωση ίδρυσης νέου υποκαταστήματος.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., οι επιχειρήσεις που αγοράζουν ακίνητα από εξωχώριες εταιρείες σε εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Νόμου 3091 / 2002 “Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις (Φ.Ε.Κ. 330 / τεύχος Α΄ / 24.12.2002), δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις στα πάγια στοιχεία τους, οι οποίες αναγνωρίζονται φορολογικά.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106 / 2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1005 / 2005 Α.Υ.Ο.Ο., σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων” το κόστος αγοράς παγίου εξοπλισμού επιχείρησης, το οποίο παραχωρείται σε επιχειρήσεις που την πρακτορεύουν, υπόκειται σε απόσβεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 (παράγραφος 1, περίπτωση στ΄) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση, το ποσό που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρεία leasing πριν από τη λήξη της συναφθείσας σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την αγορά του μισθίου της σύμβασης αυτής αποτελεί το κόστος απόκτησής του, επί του οποίου θα υπολογιστούν οι τακτικές αποσβέσεις.
- Επιπλέον, σύμφωνα με την παραπάνω απόφαση, για τον υπολογισμό των αποσβέσεων επί ανεγειρόμενης οικοδομής από επιχείρηση, το κόστος απόκτησης το οποίο πρέπει να εμφανιστεί στα βιβλία της για τις οριζόντιες ιδιοκτησίες που παραμένουν στην κυριότητά της (ενώ οι άλλες έχουν πωληθεί) είναι αυτό που προκύπτει από το λόγο (σχέση) των αντικειμενικών αξιών των κτιρίων των ανωτέρω οριζόντιων ιδιοκτησιών προς την αντικειμενική αξία ολόκληρου του κτιρίου (χωρίς την αξία του οικοπέδου).

- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που αποκτούν αποκλειστικά εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτου στην Ελλάδα (χωρίς ωστόσο να διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα), ενεργούν αποσβέσεις σύμφωνα με όσα ισχύουν για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, ήτοι με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- Οι αποσβέσεις επί ακινήτου (βιομηχανικού χώρου) υπολογίζονται επί της αξίας που αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης και όχι επί της αξίας του ακινήτου όπως αυτή προκύπτει με βάση τον αντικειμενικό τρόπο.
- Σύμφωνα με την απόφαση 362 / 1983 του Σ.τ.Ε., στην αξία του οικοπέδου επί του οποίου ευρίσκονται κτίσματα (διαμερίσματα, γραφεία κλπ.) δεν υπολογίζονται αποσβέσεις.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1047 / 2002 “περί απόσβεσης της δαπάνης αγοράς εμπορικού σήματος από επιχείρηση” η συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς νέου σήματος, αποσβένεται σταθερά, σε δέκα ισόποσες ετήσιες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στο μήνα της οποίας άρχισε η εκμετάλλευση ή η χρήση του σήματος.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1028 / 2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1005 / 2005 Α.Υ.Ο.Ο. με θέμα τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων βάσει διοικητικών λύσεων και δικαστηριακής νομολογίας”, η διενέργεια αποσβέσεων επί της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων με το Νόμο 3229 / 2004 “Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις”, (Φ.Ε.Κ. 38 / τεύχος Α΄ / 10.02.2004), αρχίζει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1107 / 2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1029 / 17.2.2006 Α.Υ.Ο.Ο., σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, δεν δικαιούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 (περίπτωση θ΄, παράγραφος 1) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1029 / 2006 “Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία” για τις συγχωνευόμενες ή μετατρεπόμενες με το Νομοθετικό Διάταγμα 1297 / 1972 (άρθρο 2, παράγραφος 3) επιχειρήσεις, οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερομένων παγίων περιουσιακών στοιχείων από τη μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή συγχώνευση.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο., οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις των τραπεζικών, ασφαλιστικών και των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. Ανωνύμων Εταιρειών, οι οποίες αναπροσάρμοσαν την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους σύμφωνα με το άρθρο 28 του Νόμου 3091 / 2002 “Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 330 / τεύχος Α΄ / 24.12.2002), δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά το μέρος που αναλογούν στην προκύψουσα υπεραξία.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο. και τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση στ΄), στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν διενεργήσει αποσβέσεις – ή διενεργήσει με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο – χάνει το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων για το ποσό αυτό στις επόμενες χρήσεις. Αντίστοιχα, στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Για τις νέες επενδύσεις που πραγματοποιεί επιχείρηση σε χώρο όπου βρίσκεται υφιστάμενο παλιό υποκατάστημά της, η επιχείρηση μπορεί στις τρεις πρώτες χρήσεις είτε να μην υπολογίσει αποσβέσεις είτε να υπολογίσει αυτές με το 50% του ισχύοντος συντελεστή απόσβεσης, ανεξάρτητα αν το υποκατάστημα αυτό ορίστηκε μετέπειτα ως έδρα της επιχείρησης.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση η΄), η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντος κτιρίου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

- Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που αποκτήθηκαν κατόπιν επιχορήγησης με βάση τους αναπτυξιακούς νόμους 1892 / 1990 “Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 101 / τεύχος Α΄ / 31.07.1990) και 2601 / 1998 “Ενισχύσεις ιδιωτικών επενδύσεων για την οικονομική και περιφερειακή ανάπτυξη της χώρας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 81 / τεύχος Α΄ / 15.4.1998) ή από συμμετοχή σε προγράμματα προερχόμενα από φορείς της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για το λόγο αυτό, τα ποσά των επιχορηγήσεων καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού “41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων” και στο τέλος κάθε χρήσης αντίστοιχο ποσό, ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό “81.10 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα”, με την ειδικότερη διάκριση “81.10.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων”. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, η απόκτηση των οποίων επιχορηγείται με το Νόμο 3299 / 2004 “Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση (Φ.Ε.Κ. 261 / τεύχος Α΄ / 23.12.2004).
- Σε περίπτωση που επιχείρηση πωλεί ακίνητό της σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης και στη συνέχεια συνάπτει σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) και επαναγοράζει το ακίνητο πριν από τη λήξη της μίσθωσης, οι αποσβέσεις που διενεργούνται στο κόστος επαναγοράς του κτιρίου πριν από τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μέχρι του ποσού της υπεραξίας του κτιρίου για το οποίο έτυχε απαλλαγής κατά την αρχική πώληση του ακινήτου προς την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- Σύμφωνα με την απόφαση 4209 / 1985 του Σ.τ.Ε., σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του ακινήτου σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, δεν αναγνωρίζονται αποσβέσεις προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Επίσης, δεν αναγνωρίζονται αποσβέσεις σε ακίνητο που βρίσκεται σε αδράνεια.

- Σύμφωνα με την απόφαση 2798 / 1986 του Σ.τ.Ε., κτίρια που περιήλθαν σε τράπεζα από πλειστηριασμό για ικανοποίηση απαιτήσεών της, δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, εφόσον δεν χρησιμοποιούνται.
- Σύμφωνα με την απόφαση 762 / 1983 του Σ.τ.Ε., στην περίπτωση εισφοράς χρήσης ακινήτου σε εταιρεία από τους μετόχους αυτής, η επιχείρηση δεν δύναται να διενεργήσει αποσβέσεις λόγω φθοράς του ακινήτου επί της αποτιμηθείσας αξίας της εισφερόμενης χρήσης.
- Οι επιχειρήσεις που λειτουργούν εποχιακά (όπως ξενοδοχεία, εστιατόρια, παροχής υπηρεσιών ενοικιάσεις αυτοκινήτων και μοτοσικλετών κ.λπ.) υποχρεούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις για ολόκληρο το έτος (σε δωδεκάμηνη βάση).
- Τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ανώνυμες Εταιρείες, Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, Συνεταιρισμοί κ.λπ.) που εκμισθώνουν κτίριο σε τρίτο πρόσωπο (προς εκμετάλλευση από το πρόσωπο αυτό) δικαιούνται να διενεργούν τις αποσβέσεις που προβλέπονται από το Π.Δ. 299 / 2003 “Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης” (Φ.Ε.Κ. 255 / τεύχος Α΄ / 04.11.2003), επί της αξίας του κτιρίου.
- Το καθαρό εισόδημα των προσωπικών εταιρειών το οποίο προκύπτει από την εκμίσθωση ακινήτων, υπολογίζεται με βάση τα οριζόμενα στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Περαιτέρω από τις αποσβέσεις που υπολογίζονται επί των ακινήτων με βάση το Π.Δ. 299 / 2003 αφαιρείται η απόσβεση του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. και συνεπώς από το ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις εκπίπτει το υπολειπόμενο τμήμα των αποσβέσεων.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005 / 2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, οι αποσβέσεις που διενεργούν οι επιχειρήσεις στο κόστος ανέγερσης ιδιόκτητων χώρων ψυχαγωγίας και αναψυχής (όπως παιδικοί σταθμοί, παιδικές χαρές, γυμναστήρια και λοιπές συναφείς κτιριακές εγκαταστάσεις), με σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών του προσωπικού τους και των τέκνων αυτού, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

- Υπάρχουν περιπτώσεις όπου κάποιος εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου του σε Ανώνυμη Εταιρία, για ορισμένο χρονικό διάστημα. Η εταιρεία δεν αποκτά κάποιο εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου, ωστόσο έναντι της εισφοράς του ο εταίρος λαμβάνει από την εταιρεία μετοχές εκδόσεώς της, αξίας ισόποσης με τη μισθωτική αξία του ακινήτου. Στις περιπτώσεις αυτές, για καθένα από τα έτη που διαρκεί η εισφορά χρήσης του ακινήτου η εταιρία εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της ποσό που αντιστοιχεί στην εισφορά χρήσης του ακινήτου. Αυτό συμβαίνει, σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., προς αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου την οποία θα υποστεί η επιχείρηση, λόγω περιέλευσης του ακινήτου στον κύριο του, μετά τη λήξη του χρόνου κατά τον οποίο εισφέρεται η χρήση του, χωρίς την καταβολή αποζημίωσης. Το ποσό αυτό είναι ίσο με το πηλίκο της διαίρεσης της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου δια του αριθμού των ετών για τα οποία εισφέρεται η χρήση αυτού.
- Το κόστος αγοράς των διαφημιστικών πινακίδων, των στεγάστρων και των αντλιών υγρών καυσίμων με τα οποία επιβαρύνεται εταιρεία πετρελαιοειδών κατά την τοποθέτησή τους σε πρατήρια τρίτων (από τα οποία διατίθενται αποκλειστικά τα καύσιμα της συγκεκριμένης εταιρείας) υπόκειται σε απόσβεση, εφόσον τα πάγια αυτά στοιχεία αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της εν λόγω εταιρείας. Αντίστοιχα, το κόστος για την κατασκευή υπόγειων δεξαμενών αποθήκευσης υγρών καυσίμων σε πρατήρια τρίτων, με το οποίο βαρύνεται εταιρεία πετρελαιοειδών, υπόκειται σε απόσβεση βάσει των ετών προβλέπονται από τη σύμβαση αποκλειστικής διάθεσης των προϊόντων της εταιρείας με τον πρατηριούχο.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., ο Φ.Π.Α. με τον οποίο βαρύνεται η αγορά των ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. των εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια θα διενεργηθούν αποσβέσεις επί της συνολικής αξίας του παγίου.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., στην περίπτωση σύστασης επικαρπίας επί παγίων περιουσιακών στοιχείων η επιχείρηση (ως ψιλός κύριος) δικαιούται, από το χρόνο που θα συσταθεί η επικαρπία επί των συγκεκριμένων παγίων και μέχρι το χρόνο που αυτή θα λήξει, να

διενεργεί αποσβέσεις, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, στην αξία της ψιλής κυριότητας των παγίων με τον προβλεπόμενο συντελεστή.

- Επίσης, σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., στην περίπτωση σύστασης επικαρπίας επί παγίων περιουσιακών στοιχείων, η επιχείρηση (ως επικαρπωτής) δικαιούται να διενεργεί αποσβέσεις, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, επί της αξίας του δικαιώματος επικαρπίας των παγίων. Στις περιπτώσεις αυτές, ο συντελεστής απόσβεσης προκύπτει με βάση το χρόνο διάρκειας του δικαιώματος επικαρπίας. Η αξία της επικαρπίας εξευρίσκεται κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 15 του Νομοθετικού Διατάγματος 118 / 1973 “Περί Κωδικός φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων” (Φ.Ε.Κ. 202 / τεύχος Α΄ / 06.09.1973). Έτσι, αν η επικαρπία ακινήτου έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, ο συντελεστής απόσβεσης θα ισούται με το πηλίκο που θα προκύψει από τη διαίρεση της υπόψη αξίας με τα έτη διάρκειας της επικαρπίας. Αν η επικαρπία ακινήτου συσταθεί για αόριστο χρόνο ή εφ’ όρου ζωής, ο συντελεστής απόσβεσης θα ισούται με εκείνον που ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., τα προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών (software), τα οποία εισάγει επιχείρηση από συγγενείς εταιρείες του εξωτερικού και τα χρησιμοποιεί για ενοικίαση σε τρίτους έναντι περιοδικού μισθώματος, θεωρούνται πάγια στοιχεία για την εκμισθώτρια εταιρεία και υπολογίζονται αποσβέσεις, σύμφωνα με τους προβλεπόμενους συντελεστές απόσβεσης.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., οι εταιρείες κατασκευής και εκμετάλλευσης αεροδρομίων δικαιούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 2093 / 1992 “Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 181 / τεύχος Α΄ / 25.11.1992) να υπολογίζουν εξωλογιστικά αποσβέσεις μεγαλύτερες από αυτές που προβλέπονται στο Προεδρικό Διάταγμα 299 / 2003 “Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης” (Φ.Ε.Κ. 255 / τεύχος Α΄ / 04.11.2003) και η ζημία που προκύπτει από το λόγο αυτό μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη.

- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., οι επιχειρήσεις που προέρχονται από τη συγχώνευση ή τη μετατροπή άλλων επιχειρήσεων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Νομοθετικό Διάταγμα 1297 / 1972 “Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων (Φ.Ε.Κ. 217 / τεύχος Α΄ / 8.12.1972), υπολογίζουν αποσβέσεις στο μέρος της υπεραξίας που αναλογεί στην αναπόσβεστη αξία των εισφερομένων από τη μετατροπομένη ή συγχωνευμένη επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, και οι αποσβέσεις αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή συγχώνευση.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., στο ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των κτιρίων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Νόμου 2065 / 1992 “Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 113 / τεύχος Α΄ / 30.06.1992) ενεργούνται αποσβέσεις, με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά και μέχρι να καλυφθεί η αναπόσβεστη αξία των κτιρίων αυτών, η οποία προκύπτει κατ’ εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2, του άρθρου 27 του ανωτέρω Νόμου.
- Σε περίπτωση κτήσης ανταλλακτικών παγίων, η αξία τους αφαιρείται εξ ολοκλήρου στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά. Ωστόσο, σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο. και την απόφαση 806 / 1998 του Σ.τ.Ε., θα πρέπει να αποδεικνύεται πως πρόκειται για αγορές τρέχουσας φύσης ανταλλακτικών και όχι για μέρη μηχανημάτων τα οποία αυξάνουν το κόστος των παγίων.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο. και την απόφαση 3 / 1990 του Σ.τ.Ε., η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των χρησιμοποιούμενων μηχανημάτων (τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τους ελεύθερους επαγγελματίες) αποσβένονται εξ ολοκλήρου εντός της χρήσεως κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο. και την απόφαση 4297 / 1980 του Σ.τ.Ε., η ξυλεία που χρησιμοποιείται για την διάστρωση του σκυροδέματος και την διαμόρφωση ικριωμάτων δεν συμπεριλαμβάνεται στην έννοια των εργαλείων και υπόκειται σε τμηματική απόσβεση.

- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο. και την απόφαση 810 / 1982 του Σ.τ.Ε., τα έξοδα εκτελωνισμού παγίων στοιχείων προσαυξάνουν την αξία τους, υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση και δεν μπορούν να εκπέσουν των ακαθαρίστων εσόδων ως γενικά έξοδα διαχείρισης.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο. και την απόφαση 2069 / 1983 του Σ.τ.Ε. τεχνική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, στην περίπτωση που εκμισθώνει κάποιο ή κάποια από τα ακίνητα που αρχικώς προορίζονταν προς πώληση, δικαιούται να διενεργεί αποσβέσεις για την αξία αυτών, θεωρώντας τα ως πάγια στοιχεία.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο. και την απόφαση 2525 / 1991 του Σ.τ.Ε., οι καταβαλλόμενες από τις επιχειρήσεις στους μηχανικούς αμοιβές, για την εκπόνηση τεχνικής μελέτης και την έκδοση άδειας οικοδομής, εντάσσονται στο κόστος κατασκευής του ακινήτου και εκπίπτουν τμηματικά με τις ενεργούμενες κάθε έτος αποσβέσεις.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1056 / 2007 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, το κόστος αγοράς των μηχανημάτων, που η επιχείρηση στη συνέχεια χρησιδανίζει σε επιχειρήσεις – πελάτες της, με σκοπό να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τον εφοδιασμό τους με προϊόντα αυτής, υπόκειται σε απόσβεση σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης στ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή δεν εμπίπτουν τα μηχανήματα και ο εξοπλισμός γενικά που χρησιδανίζουν οι επιχειρήσεις σε άλλες επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διαγνωστικών κέντρων, κλινικών ή θεραπευτηρίων.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., οι δαπάνες σε ιδιότητα οχήματα που πραγματοποιούνται για την προσαρμογή τους προς τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης (π.χ. αυτοκίνητα επιχειρήσεων παροχής ασφάλειας, πυρασφάλειας κ.λπ.) αποσβένονται ισόποσα σε πέντε συνεχείς χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση εντός της οποίας έγινε η προσαρμογή
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., το κόστος κατασκευής μαρίνας εκπίπτει τμηματικά και ισόποσα, σύμφωνα με τα χρόνια που απομένουν από το χρόνο έναρξης εκμετάλλευσης της μέχρι τη λήξη της μίσθωσης του αιγιαλού.

- Τέλος, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1282 / 30.10.1996 “Κοινοποίηση του προσαρτήματος της Γνωμάτευσης 270 / 10.7.1996 του ΕΣΥΛ”, για τον κοστολογικό χειρισμό του υπολογαριασμού “66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως”, έχουμε να σημειώσουμε τα ακόλουθα:
 - α.* Για τα περισσότερα άυλα στοιχεία και έξοδα του λογαριασμού “16. ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ” (οι αποσβέσεις των οποίων καταχωρούνται στον πιο πάνω λογαριασμό “66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως”) παρέχεται από το νόμο η ευχέρεια να αποσβένονται «είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία».

Στις περιπτώσεις που επιλέγεται η εφάπαξ απόσβεσή τους δεν ενδείκνυται να επιβαρύνεται το λειτουργικό κόστος, αλλά πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό “85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος”.
 - β.* Οι αποσβέσεις των λογαριασμών “66.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας”, “66.05.02 Αποσβέσεις δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων” και “66.05.03 Αποσβέσεις λοιπών παραχωρήσεων” επιβαρύνουν το λογαριασμό “92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής”.
 - γ.* Οι αποσβέσεις των λογαριασμών “66.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρήσεως”, “66.05.10 Αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως”, “66.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων” και “66.05.17 Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργανώσεως”, επιβαρύνουν το λογαριασμό 92.01 “Έξοδα διοικητικής λειτουργίας”.
 - δ.* Οι αποσβέσεις των λογαριασμών “66.05.11 Αποσβέσεις εξόδων ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων” και “66.05.12 Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών” βαρύνουν το λογαριασμό “92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως”.
 - ε.* Οι αποσβέσεις των λογαριασμών “66.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων”, “66.05.16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών” και “66.05.18 Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου” βαρύνουν το λογαριασμό “92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας”.

2.3.4.8 Ο λογαριασμός “68. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ”

Οι επιχειρήσεις, προκειμένου να αντιμετωπίσουν απρόοπτα περιστατικά τα οποία επιφέρουν οικονομικές απώλειες (έκτακτες ζημιές), στο τέλος της χρήσης αποταμιεύουν κάποια ποσά. Η ενέργεια αυτή ονομάζεται «Πρόβλεψη»³¹ και οι λογαριασμοί με τους οποίους εμφανίζουμε και παρακολουθούμε τις προβλέψεις είναι ο “44. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ” και ο “68. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ” Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός “68. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ” θα μεταφερθεί στον “80. ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ”, σαν λογαριασμός της 6^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. (οργανικό έξοδο), ενώ ο “44. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ” θα εμφανιστεί στον Τελικό Ισολογισμό, στο Παθητικό (Ίδια Κεφάλαια). Τα ποσά που αποταμιεύονται στο τέλος της χρήσης κρατούνται από τα έσοδα που έχουν προκύψει από τις πωλήσεις, συνεπώς οι προβλέψεις βαρύνουν τη Γενική Εκμετάλλευση. Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση υπήρξαν κέρδη ή ζημιές.

Στους υπολογαριασμούς του “68. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ” καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την οικονομική μονάδα για κινδύνους εκμεταλλεύσεως. Συγκεκριμένα: Στο δευτεροβάθμιο “68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία” καταχωρούνται τα ποσά που αποταμιεύονται προκειμένου να αποζημιωθούν οι υπάλληλοι που απολύονται, καθώς και όσοι οδηγούνται σε αναγκαστική έξοδο από την υπηρεσία τους για λόγους που βαρύνουν την επιχείρηση (όπως εργατικό ατύχημα, πτώχευση της επιχείρησης κ.λπ.). Στο δευτεροβάθμιο “68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων” καταχωρούνται τα ποσά που προορίζονται να καλύψουν ζημιές οι οποίες μπορεί να παρουσιαστούν στα χαρτοφυλάκια των επιχειρήσεων, ενώ στον “68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως” εμφανίζονται όλες οι λοιπές περιπτώσεις προβλέψεων (μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και οι προβλέψεις για επισφαλείς απατήσεις).

³¹ **Υπολογισμός των Προβλέψεων:** Το ποσό των προβλέψεων που κρατείται στο τέλος κάθε χρήσης υπολογίζεται (σύμφωνα με το φορολογικό νόμο) σε ποσοστό 0,5% ή 1% (κατά περίπτωση) επί των καθαρών πωλήσεων της επιχείρησης, στις οποίες όμως δεν περιλαμβάνονται οι πωλήσεις στο Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. Ωστόσο, το ποσό που θα προκύψει δεν μπορεί να υπερβεί το 35% του υπολοίπου των πελατών, δηλαδή πρέπει να είναι μικρότερο ή ίσο του 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού “30. ΠΕΛΑΤΕΣ”.

Έχουμε ήδη αναφέρει πως για να αναγνωριστεί μια δαπάνη ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα κάποιας επιχείρησης, θα πρέπει να θεωρείται “βεβαία” (δηλαδή να μην τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία) και “εκκαθαρισμένη” (δηλαδή το ποσό της να είναι οριστικώς προσδιορισμένο. Συνεπώς το έξοδο ή η ζημία, που καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως υπό τύπο προβλέψεως (με τη χρήση των λογαριασμών “68. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ” ή “83. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ”) δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση κατά την οποία σχηματίζεται η πρόβλεψη. Οι μόνες προβλέψεις που αναγνωρίζονται, είναι αυτές που προβλέπονται από ρητές φορολογικές διατάξεις και στην έκταση που καθορίζουν οι συγκεκριμένες διατάξεις. Οι προβλέψεις αυτές είναι:

- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση ιε’), τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση θ’), τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων³². Η έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία τους, σε ειδικό λογαριασμό “68.... Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων”.

³² Το ποσό της πρόβλεψης για απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, υπολογίζεται με τη χρήση συντελεστή 0,5% επί του συνόλου των αναγραφόμενων αξιών στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση: **α.** Των επιστροφών ή εκπτώσεων. **β.** Της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, τους Δήμους και τις Κοινότητες, τις δημόσιες επιχειρήσεις, τους οργανισμούς και τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. **γ.** Του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Κατ’ εξαίρεση, οι ανώνυμες χρηματιστηριακές εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών υπολογίζουν την πρόβλεψη επί της αξίας της προμήθειας που αναγράφεται στα πινακίδια, τα οποία εκδίδουν προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, και με την προϋπόθεση ότι σε αυτά αναγράφονται όλα τα στοιχεία, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης – αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, καθώς και τις επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό 1% επί της αξίας των αγαθών (ή των υπηρεσιών ή των συνδρομών) που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, τους Δήμους και Κοινότητες, τις δημόσιες επιχειρήσεις, τους οργανισμούς και τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και τα Ν.Π.Δ.Δ.

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 30% επί του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού “30. ΠΕΛΑΤΕΣ”, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Τέλος, για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, τους Δήμους και τις Κοινότητες, τις δημόσιες επιχειρήσεις, τους οργανισμούς και τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Συμπληρωματικά για τις προβλέψεις έχουμε να αναφέρουμε πως η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι αποδείχθηκαν ανεπίδεκτοι είσπραξης. Για τους πελάτες που διαγράφονται, των οποίων η οφειλή υπερβαίνει τα 1.000,00€ (ανά πελάτη) και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να τους γνωστοποιεί πως έχει διαγράψει την επισφαλή απαίτηση της. Επιπλέον, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον κάθε πελάτη (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, επάγγελμα, διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία και αριθμός φορολογικού μητρώου), στην οποία αναγράφονται τα διαγραφέντα ποσά. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ., σε τρία αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο από το ποσό που προκύπτει κατά την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, η επιπλέον διαφορά που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό “44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις” δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας (αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005) υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό πιστωτικό υπόλοιπο λόγω τυχόν μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις. Ειδικά για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης επιτρέπεται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεων πελατών τους να ενεργείται έκπτωση 2% επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005 / 14.1.2005 “Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης, είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προσκομίζεται αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα.

Οι επιχειρήσεις δεν δικαιούνται να σχηματίζουν πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί των εγγυήσεων επιστροφής μη τιμολογημένων ειδών συσκευασίας που ελάμβαναν από τους πελάτες τους. Επιπλέον, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση ιε') η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, δεν πρέπει να ξεπερνά το ποσό που αφορά μόνο το προσωπικό που πρόκειται να συνταξιοδοτηθεί κατά την επόμενη χρήση.

Τέλος, το ποσό πρόβλεψης αποτίμησης συμμετοχών σε αλλοδαπή εταιρεία που σχημάτισε ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.

2.3.4.9 Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

Κλείνοντας το κεφάλαιο που αφορά την έκπτωση των δαπανών για τη φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος, στην παρούσα ενότητα θα παραθέσουμε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις εξόδων και τη φορολογική τους αντιμετώπιση.

- Τα έξοδα περιθάλψεως που καταβάλλει οικειοθελώς η επιχείρηση για λογαριασμό του προσωπικού της, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Τα ποσά που καταβάλλει οικειοθελώς επιχείρηση για λογαριασμό του προσωπικού, παρέχοντας στους υπαλλήλους και τις οικογένειές τους διαμονή σε κατασκηνώσεις, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Η δαπάνη με την οποία χρεώνεται επιχείρηση για τη συμμετοχή της στο κόστος τιμοκαταλόγων διαφημιστικών εντύπων που εκδίδονται από άλλη επιχείρηση στην οποία πωλεί τα διαφημιζόμενα προϊόντα της, εκπίπτει των ακαθαρίστων εσόδων της, ως γενικό έξοδο διαχείρισης.
- Η δαπάνη που πραγματοποιούν ασφαλιστικές επιχειρήσεις από κοινού για την αγορά επάθλου (όπως διαμέρισμα ή αυτοκίνητο) σε διαγωνισμό στον οποίο λαμβάνουν μέρος παραγωγοί ασφαλειών (συνδεδεμένοι με τις ανωτέρω ασφαλιστικές μέσω σύμβασης ανεξάρτητων υπηρεσιών) και το οποίο θα απονεμηθεί μετά από κλήρωση ανάμεσα στους ασφαλιστές με βάση τον αριθμό κουπονιών που θα συγκεντρώσει κάθε ένας από αυτούς ανάλογα με το μέγεθος παραγωγής του σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο, εκπίπτει των ακαθαρίστων εσόδων κατά το μέρος που αναλογεί σε καθεμία εταιρεία.
- Η δαπάνη για την κατασκευή δημοσίας οδού, η οποία θα χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση εργοστασίου της επιχείρησης, εκπίπτει μέσω αποσβέσεων από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.
- Οι δαπάνες για τη διαμόρφωση χώρων και εγκατάστασης ηλεκτροφωτισμού που πραγματοποιεί εταιρεία πετρελαιοειδών σε πρατήρια τρίτων (από τα οποία διατίθενται αποκλειστικά δικά της προϊόντα), εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, εντός της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

- Τα έπαθλα – σε χρήμα ή σε είδος – τα οποία καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οπτικοακουστικών μέσων στους συμμετέχοντες στα τηλεοπτικά παιχνίδια τους, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, καθόσον η χορήγηση των πιο πάνω επάθλων συμβάλλει στην αύξηση της ακροαματικότητας των προγραμμάτων τους, η οποία συνεπάγεται την αύξηση των προβαλλομένων από αυτά διαφημίσεων και την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού τους, με την προϋπόθεση βέβαια ότι συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (δηλαδή οι δαπάνες αυτές να αφορούν τη χρήση εντός της οποίας έχουν πραγματοποιηθεί, να είναι οριστικές και εκκαθαρισμένες, κ.ο.κ.).
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1028 / 2006, η προμήθεια, οι τόκοι και τα προεξοφλητικά έξοδα με τα οποία επιβαρύνουν οι τράπεζες τους πελάτες Ανωνύμων Εταιρειών, σε περίπτωση προεξόφλησης των δόσεων των καρτών τους, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων τις οποίες αφορούν οι προεξοφληθείσες αυτές δόσεις.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση α΄) η δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η οποία μισθώνει ακίνητο, έστω και αν ο μετρητής έχει παραμείνει στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου (εκμισθωτής). Το ίδιο ισχύει και για τις τηλεφωνικές δαπάνες (έστω και εάν οι τηλεφωνικές γραμμές ανήκουν στον ιδιοκτήτη του ακινήτου), όπως και για τις δαπάνες ύδρευσης (έστω και εάν η παροχή ανήκει στον ιδιοκτήτη του ακινήτου).
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση α΄) οι δαπάνες ταχυδρομικών υπηρεσιών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επίσης εκπίπτουν οι δαπάνες αποθήκευσης και φύλαξης προϊόντων, εμπορευμάτων, πρώτων υλών κ.λπ.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση α΄) τα έξοδα εκθέσεων, επιδείξεων κ.λπ., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον συνοδεύονται από τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα γραφείου (όπως γραφική ύλη, έντυπα, χαρτί κ.ο.κ.).

- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση α΄) τα καύσιμα και τα υλικά θέρμανσης, τα υλικά καθαριότητας και τα είδη φαρμακείου, εκπίπτουν των ακαθαρίστων εξόδων των επιχειρήσεων εφόσον συνοδεύονται από τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά. Επίσης εκπίπτουν και τα “κοινόχρηστα” έξοδα γραφείων, καταστημάτων κ.λπ..
- Οι προμήθειες των τραπεζών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και οι προμήθειες τρίτων για αγορές, πωλήσεις, μεσιτείες, κ.λπ., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση η΄), η ζημία από πώληση ακινήτου επιχείρησης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, υπό την προϋπόθεση πως δεν δύναται να ληφθεί ως τιμή πώλησης ποσό μικρότερο από την αξία που προσδιορίζεται στη Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων.
- Τα έξοδα για τη δημοσίευση των ισολογισμών σε Φ.Ε.Κ., καθώς και των προσκλήσεων συμμετοχής στις Γενικές Συνελεύσεις των Ανωνύμων Εταιρειών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα για τη δημοσίευση αγγελιών και ανακοινώσεων των επιχειρήσεων.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 1, περίπτωση α΄), οι συνδρομές σε επιστημονικά περιοδικά που έχουν σχέση με το αντικείμενο των επιχειρήσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Το ίδιο ισχύει και για τις συνδρομές σε διάφορες επαγγελματικές οργανώσεις στις οποίες ανήκουν οι επιχειρήσεις.
- Οι εισφορές εγγραφής των επιχειρήσεων στον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης³³, αποτελούν παραγωγική δαπάνη και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους.

³³ Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) είναι ένας διεθνής οργανισμός που απαρτίζεται από τα αναπτυγμένα κράτη που υποστηρίζουν τις αρχές της αντιπροσωπευτικής δημοκρατίας και της οικονομίας της ελεύθερης αγοράς. Δημιουργήθηκε το 1948 ως “Οργανισμός Ευρωπαϊκής Οικονομικής Συνεργασίας” για να μετασηματιστεί το 1960 σε Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, όταν η ιδιότητα μέλους επεκτάθηκε και σε μη ευρωπαϊκά κράτη. Βασικός στόχος του οργανισμού είναι να παρέχει ένα περιβάλλον όπου οι κυβερνήσεις θα μπορούν να συγκρίνουν εφαρμογές πολιτικής, να αναζητούν απαντήσεις στα κοινά προβλήματα, να προσδιορίζουν τις καλές πρακτικές και να συντονίζουν τις εσωτερικές και διεθνείς πολιτικές. Ουσιαστικά αποτελεί ένα φόρουμ, όπου η όμοια πίεση μπορεί να ενεργήσει ως ισχυρό κίνητρο προκειμένου να βελτιώσει την πολιτική και να εφαρμόσει το ένα νομοθετικό πλαίσιο με τη δημιουργία μη δεσμευτικών οργάνων που μπορούν περιστασιακά να οδηγήσουν στις δεσμευτικές συνθήκες.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1028 / 2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα: Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, οι δαπάνες που πραγματοποιεί επιχείρηση για την εισαγωγή των μετοχών της σε χρηματιστήριο του εσωτερικού ή εξωτερικού εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα από την πραγματοποίηση ή μη της εισαγωγής.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Απόφαση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και τα έξοδα δημοσίευσης, παρουσίασης και αποστολής οικονομικών καταστάσεων στα χρηματιστήρια του εξωτερικού, εφόσον η πραγματοποίηση των υπόψη δαπανών επιβάλλεται από τη νομοθεσία που ισχύει για τα αλλοδαπά χρηματιστήρια στα οποία είναι εισηγμένες οι μετοχές των συγκεκριμένων εταιριών.
- Επίσης, το κόστος της τροφής (ελαφρύ γεύμα, δείπνο κ.λπ.) που χορηγείται κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζομένους και με ανώτατο ημερήσιο όριο τα 6,00 ευρώ ανά εργαζόμενο, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς να αποτελεί για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- Οι δαπάνες προσωρινής διαμονής αλλοδαπών στελεχών, ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων εγκατεστημένων στη χώρα μας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, μέχρι την εξεύρεση μόνιμης κατοικίας από τα παραπάνω πρόσωπα και με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες αυτές υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα των δικαιούχων ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
- Η δαπάνη εκπαίδευσης σε ΚΕΚ την οποία πραγματοποιεί φυσικό πρόσωπο προκειμένου να αποκτήσει άδεια ασκήσεως για τη δραστηριότητα του μεσίτη ασφαλίσεων, καθώς και η δαπάνη για την εγγραφή του στο οικείο επιμελητήριο, εμπίπτουν στην έννοια των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και εκπίπτουν, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία από την έναρξη της δραστηριότητας. Επίσης, εκπίπτει η συνδρομή στο οικείο επιμελητήριο, στον οικείο επαγγελματικό σύνδεσμο καθώς και κάθε συνδρομή στον κλαδικό τύπο.

- Σε περίπτωση που επιχείρηση καταβάλλει προμήθειες επί πωλήσεων σε υπάλληλό της, ο οποίος βρίσκεται σε σχέση εξαρτημένης εργασίας με τον εργοδότη του και είναι υποκείμενος στο διευθυντικό του δικαίωμα, αυτές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το ποσό των προμηθειών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, ως έξοδο μισθοδοσίας. Σε περίπτωση που ο ανωτέρω υπάλληλος, πέρα από την υπαλληλική του ιδιότητα λαμβάνει προμήθειες επί των πωλήσεων που πραγματοποιεί τόσο για την επιχείρηση στην οποία εργάζεται ως μισθωτός, όσο και για άλλες επιχειρήσεις, τότε οι προμήθειες αυτές, θεωρούνται εισόδημα Δ' πηγής και το ποσό τους εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου (δηλαδή έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα στοιχεία του Κ.Β.Σ. κ.λπ.).
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1028 / 2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα: Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, εκπίπτουν οι συνδρομές σε ιστοσελίδες για την άντληση πληροφοριών που έχουν σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης. Επίσης εκπίπτει και η δαπάνη δημιουργίας και συντήρησης ιστοσελίδας στο διαδίκτυο.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση εκπίπτουν οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις για την εκπαίδευση των προσώπων που ασχολούνται με τη σύναψη ασφαλιστικών συμβάσεων.
- Η δαπάνη για την εκτύπωση και τη διανομή εικονογραφημένου τιμοκαταλόγου, τον οποίο διαθέτει επιχείρηση σε εμπόρους – πελάτες της, για την ενημέρωσή τους σχετικά με τις ισχύουσες τιμές των προϊόντων που εμπορεύεται, εκπίπτει των ακαθάριστων εσόδων της.
- Οι δαπάνες διακόσμησης και εξοπλισμού που πραγματοποιεί εταιρία σε καταστήματα αντιπροσώπων της (από τα οποία διατίθενται μόνο δικά της είδη) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιούνται οι συγκεκριμένες δαπάνες.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1028 / 2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα: Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, η ενδεχόμενη ζημία που μπορεί να προκύψει μεταξύ της αποζημίωσης που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε πελάτες τους (λόγω πωλήσεως ελαττωματικών προϊόντων) και της αποζημίωσης που εισπράττουν από τους προμηθευτές (λόγω προμήθειας ελαττωματικών προϊόντων), δύναται να εκπέσει των ακαθάριστων εσόδων της.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, εκπίπτουν τα κάτωθι: **α.** Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για τη ψυχαγωγία του προσωπικού τους, κατά την κοπή της πρωτοχρονιάτικης πίτας. **β.** Η συμμετοχή επιχείρησης στις δαπάνες ανακαίνισης καταστήματος πελάτη της, η οποία γίνεται είτε με τη τιμολόγηση μέρους του κόστους από τον πελάτη, είτε με την τιμολόγηση μέρους του κόστους απ’ ευθείας από τον κατασκευαστή, βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις της περίπτωσης γ’, της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. **γ.** Το κόστος των προθηκών (stands), που διαθέτει επιχείρηση σε πελάτη της (όπως για παράδειγμα σε φαρμακεία, σούπερ μάρκετ κ.λπ.) για την τοποθέτηση δικών της ειδών, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιείται η δαπάνη, με την προϋπόθεση ότι η αξία καθεμίας από τις προθήκες δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.200,00 ευρώ. **δ.** Οι δαπάνες για τη διαμόρφωση του περιβάλλοντος χώρου (δεντροφύτευση και συντήρηση αυτής) των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, εντός της οποίας πραγματοποιούνται.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1036 / 2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 2005 (Φ.Ε.Κ. 312 / τεύχος Α’ / 27.12.2005) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτει η δαπάνη αγοράς ειδικής ενδυμασίας για το προσωπικό τους, η οποία επιβάλλεται όχι μόνο για λόγους υγιεινής ή ασφάλειας (όπως προβλεπόταν με προηγούμενες διατάξεις), αλλά και ομοιόμορφης εμφάνισης.

- Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για την οργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, οι οποίες αποσκοπούν στην ενημέρωση του προσωπικού τους (ή των πελατών τους) σε θέματα επιχειρησιακής στρατηγικής, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά κ.ο.κ. Για την αναγνώριση της συγκεκριμένης δαπάνης, οι εκδηλώσεις θα πρέπει να πραγματοποιούνται στο νομό που έχει την έδρα της η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της. Δαπάνες που εμπίπτουν στην ανωτέρω περίπτωση είναι τα έξοδα διοργάνωσης (όπως η εκμίσθωση του χώρου, το οπτικοακουστικό υλικό, τα ενημερωτικά έντυπα που διανέμονται στους συμμετέχοντες κατά την παρουσίαση κ.λπ.), τα έξοδα σίτισης και διαμονής των συμμετεχόντων κατά την διάρκεια της εκδήλωσης, τα έξοδα μετακίνησής τους από και προς το χώρο της εκδήλωσης κ.ο.κ. Τονίζεται, ότι οι δαπάνες διοργάνωσης συνεδρίων – ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται – δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της ανωτέρω περίπτωσης και κατά συνέπεια αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, όπως αυτό ίσχυε και στο παρελθόν, με τους διενεργούμενους ελέγχους από τα ελεγκτικά κέντρα. Επίσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και οι δαπάνες διοργάνωσης εκθέσεων για την προβολή των προϊόντων της επιχείρησης, ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αυτές.
- Τα ποσά που καταβάλλουν οικειοθελώς οι επιχειρήσεις σε εργαζομένους τους, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τις αμοιβές ή αποζημιώσεις που παρέχονται στους εργαζόμενους για την άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας και εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου. Επομένως, τα ποσά που καταβάλλουν οικειοθελώς οι επιχειρήσεις στους εργαζόμενους, για την κάλυψη εξόδων παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών, για την επιμόρφωσή τους, για ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής (μέχρι 1.500,00€) για κάθε εργαζόμενο και οι λοιπές αμοιβές που σχετίζονται με την παρεχόμενη από αυτούς υπηρεσία, εξακολουθούν να αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1056 / 2007 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων” οι διατακτικές μέχρι του ποσού των 6,00€ ανά εργαζόμενο, οι οποίες προβλέπονται από την ΠΟΛ.1028 / 2006 (Φ.Ε.Κ. 252 / τεύχος Β΄/ 28.2.2006) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και αφορούν στην χορήγηση τροφής κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας, μπορούν να καλύπτονται και με την αγορά άλλων συναφών προϊόντων από τις επιχειρήσεις και η συγκεκριμένη δαπάνη εκπίπτει των ακαθαρίστων εσόδων τους.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., οι δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνονται οι εταιρείες πώλησης χημικών προϊόντων για την αγορά χημικών αναλωσίμων (όπως αντιδραστήρια, δοκιμαστικοί σωλήνες κ.λπ.), τα οποία χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο της σωστής λειτουργίας των πωλουμένων προϊόντων ή εμπορευμάτων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.
- Επίσης εκπίπτουν οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε Εμπορικά Επιμελητήρια για την έκδοση πιστοποιητικών προέλευσης εισαγωγών, προορισμού εξαγωγών, θεώρησης ξενόγλωσσων τιμολογίων εισαγωγών ή εξαγωγών, καθώς και οι επίσημες μεταφράσεις αυτών.
- Εκπίπτουν οι δαπάνες που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις Ραδιοτηλεοπτικών Μέσων, οι οποίες αποσκοπούν στη μέτρηση της ακροαματικότητας των προγραμμάτων που προβάλλουν ή εκπέμπουν, καθώς και στη διενέργεια δημοσκοπήσεων.
- Οι δαπάνες διοργάνωσης εκθέσεων για την προβολή των προϊόντων των επιχειρήσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους, ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αυτές.
- Οι δαπάνες διοργάνωσης συνεδρίων, ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.
- Εκπίπτει η δαπάνη διακόσμησης προθήκης καταστήματος, ανεξάρτητα από το χρόνο διάρκειας της διακόσμησης, εφόσον πρόκειται για λειτουργούσα επιχείρηση. Η συγκεκριμένη δαπάνη εκπίπτει από τα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιείται.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106 / 2007 “Παράταση προθεσμιών υποβολής δηλώσεων τελών χαρτοσήμου και άλλων φόρων, τελών και εισφορών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων” εκπίπτει η δαπάνη ύδρευσης, ηλεκτροδότησης και παροχής νερού ακινήτου, όταν ο λογαριασμός εκδίδεται στο όνομα της εταιρείας, στην οποία ανήκει κατά κυριότητα το κτίριο, εξοφλείται από την ίδια και στη συνέχεια τιμολογεί με το ίδιο ποσό την επιχείρηση που χρησιμοποιεί το ακίνητο, ανεξάρτητα αν η τελευταία καταβάλλει ή όχι μίσθωμα.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1056 / 2007 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων” εκπίπτουν οι δαπάνες και τα συναφή έξοδα των επιχειρήσεων για την απόκτηση άδειας σχετικής με την εκπομπή αερίων θερμοκηπίου, έτσι ώστε να λειτουργούν σύμφωνα με τους ισχύοντες περιορισμούς εκπομπής αερίων του θερμοκηπίου στο πλαίσιο της 2003 / 87 / ΕΚ οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ενσωματώθηκε στην Ελληνική νομοθεσία με την Η. Π. 54409 / 2632 (Φ.Ε.Κ. 1931 / τεύχος Β’ / 27.12.2004) κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων.
- Σύμφωνα με την ίδια απόφαση, εκπίπτουν οι δαπάνες μελετών και ερευνών, για την εγκατάσταση αιολικών πάρκων ακόμα και στην περίπτωση της απόρριψης της αιτήσεως για τη χορήγηση των τελικών αδειών. Οι συγκεκριμένες δαπάνες εκπίπτουν στη χρήση εντός της οποίας απορρίπτεται η αίτηση για τη χορήγηση των τελικών αδειών από τις αρμόδιες αρχές.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106 / 2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, εκπίπτουν οι δαπάνες των φαρμακευτικών – γενικά – επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται για τη διεξαγωγή κλινικών και επιδημιολογικών μελετών για φάρμακα τα οποία εισάγονται ή παράγονται από φαρμακευτικές εταιρείες με την προϋπόθεση πως οι συγκεκριμένες μελέτες διενεργούνται με τη διαδικασία που προβλέπεται από τη νομοθεσία του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων.

- Σύμφωνα με την ανωτέρω Α.Υ.Ο.Ο., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, τα ποσά που καταβάλλουν, σε εφαρμογή των διατάξεων του Νόμου 2939 / 2001 “Συσκευασίες και εναλλακτική διαχείριση των συσκευασιών και άλλων προϊόντων – Ίδρυση Εθνικού Οργανισμού Εναλλακτικής Διαχείρισης Συσκευασιών και άλλων προϊόντων (ΕΟΕΔΣΑΠ) και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 179 / τεύχος Α΄ / 06.08.2001), οι επιχειρήσεις παραγωγής ή εμπορίας φαρμάκων σε φορείς ή επιχειρήσεις αξιοποίησης και ανακύκλωσης απορριμμάτων συσκευασιών, οι οποίοι λειτουργούν με τελικό σκοπό την οργάνωση συστημάτων συλλογικής εναλλακτικής διαχείρισης συσκευασιών ή και άλλων προϊόντων.
- Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, η οποία έχει συσταθεί ως θυγατρική αλλοδαπής εταιρείας, τα ποσά που κατέβαλλε για τη διαμονή στην Ελλάδα στελεχών της αλλοδαπής μητρικής εταιρείας προκειμένου τα τελευταία να συμμετάσχουν στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου της ημεδαπής θυγατρικής Ανωνύμου, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην περίπτωση μ΄ του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- Επίσης, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση, εκπίπτουν οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι ημεδαπές εταιρείες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε αλλοδαπό χρηματιστήριο, για την ενημέρωση του επενδυτικού κοινού. Στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται η αμοιβή εξειδικευμένων συμβούλων (όπως χρηματιστηριακοί σύμβουλοι, δικηγόροι, λογιστές κ.λπ.), το κόστος σύνταξης, επιμέλειας, έκδοσης, αποστολής και δημοσίευσης στοιχείων που υποβάλλονται ή απευθύνονται στις χρηματιστηριακές αρχές και τους επενδυτές είτε σε περιοδική βάση, είτε εφόσον αυτό ζητηθεί από τους ενδιαφερόμενους. Επίσης, στις δαπάνες αυτές εντάσσονται και η προμήθεια, διατήρηση, χρήση και συντήρηση μηχανογραφικών και τηλεπικοινωνιακών συστημάτων παρακολούθησης χρηματιστηριακών συναλλαγών, καθώς και ο διορισμός και η αμοιβή των κατά τόπους θεματοφυλάκων που προβλέπονται από τη χρηματιστηριακή νομοθεσία του συγκεκριμένου κάθε φορά κράτους.

- Σύμφωνα με την ίδια απόφαση εκπίπτουν και οι προμήθειες που καταβάλλει επιχείρηση σε τρίτους, στις εγκαταστάσεις των οποίων αποθηκεύονται αγαθά της, λόγω της μεσολάβησής τους για την πώληση των αγαθών αυτών σε άλλους, αλλά και τα ποσά που καταβάλλει επιχείρηση σε τρίτους (επιχειρήσεις ή μη) στις εγκαταστάσεις των οποίων έχει εγκαταστήσει αυτόματους πωλητές, μέσω των οποίων διαθέτει η ίδια τα αγαθά της προς το κοινό και με την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί το νόμιμο στοιχείο.
- Τέλος, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1106 / 2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων” εκπίπτουν τα κάτωθι:
 - α.* Οι δαπάνες κατασκευής εγκαταστάσεων σε δημόσιους χώρους, οι οποίες πραγματοποιούνται στα πλαίσια χορήγησης άδειας λειτουργίας της επιχείρησης, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης, με την προϋπόθεση ότι δεν υφίσταται σύμβαση μίσθωσης.
 - β.* Οι δαπάνες για την απόκτηση και διατήρηση «σημάτων συμμόρφωσης» (όπως για παράδειγμα TUV, VDS, BSI κ.λπ.), τα οποία δεν εμπίπτουν στα συστήματα διασφάλισης ποιότητας ISO, HACCP και τη σήμανση CE και συνδέονται άμεσα με τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής ανάπτυξης.
 - γ.* Οι δαπάνες Ανωνύμου Εταιρείας για τη διαμόρφωση χώρων και την ανακαίνιση επιχειρήσεων τρίτων που λειτουργούν ως αντιπρόσωποι της πρώτης, ως γενικά έξοδα διαχείρισης εντός της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.
 - δ.* Το εφάπαξ ποσό που καταβάλλει μισθώτρια επιχείρηση σε εκμισθωτή οικοπέδου επί του οποίου ανεγείρει κτίριο με δικά της έξοδα. Η συγκεκριμένη δαπάνη εκπίπτει ισόποσα στα έτη διάρκειας της μίσθωσης, ανεξάρτητα από το χρόνο ολοκλήρωσης του κτιρίου.
 - ε.* Η δαπάνη που καταβάλλει επιχείρηση για την απόκτηση των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης κινηματογραφικής ταινίας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, τα οποία στη συνέχεια εκμισθώνει για προβολή σε κινηματογραφικές αίθουσες κ.ο.κ. Η συγκεκριμένη δαπάνη αποσβένεται ισόποσα στις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση, ωστόσο ειδικά κατά την πρώτη χρήση αποσβένεται ποσό που αντιστοιχεί στο χρονικό διάστημα που εμπίπτει στη σύμβαση.

3. ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.

3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΕΣΟΔΩΝ.

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 “Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος” του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ορίζεται η έννοια του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση: Συγκεκριμένα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 αναφέρεται: «*Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48*». Στη συνέχεια στην παράγραφο 3 του ανωτέρω άρθρου αναφέρονται και άλλες περιπτώσεις εσόδων που χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Συγκεκριμένα λογίζεται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας – κατά περίπτωση – που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι οποίες βαρύνουν τον πωλητή.

Επίσης θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή³⁴. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για την υπεραξία που προκύπτει κατά την εισφορά ακινήτων που βρίσκονται στις Περιοχές Ολοκληρωμένης Τουριστικής Ανάπτυξης (Π.Ο.Τ.Α.) της παραγράφου 3, του άρθρου 29 του Νόμου 2545 / 1997 “Βιομηχανικές και Επιχειρηματικές Περιοχές και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 254 / τεύχος Α΄ / 15.12.1997), σε επιχείρηση – φορέα ίδρυσης και εκμετάλλευσης των Π.Ο.Τ.Α..

³⁴ Κατ' εξαίρεση, η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται – ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί – για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος από την πώληση ακινήτου, εξαιρουμένου του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Ειδικά για τα ακίνητα που αποτέλεσαν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης του Νόμου 1665 / 1986 “Συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing)” (Φ.Ε.Κ. 194 / τεύχος Α΄ / 04.12.1986) και μεταβιβάζονται είτε λόγω λήξης της σύμβασης αυτής, ή εξαγοράζονται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή, ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχε υπογραφεί. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που το ακίνητο μεταβιβάζεται σε τρίτο πρόσωπο πλην του μισθωτή ή των κληρονόμων του, εφόσον υπεισέλθουν στη θέση του θανόντος μισθωτή, λόγω κληρονομικής διαδοχής, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται, σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που ορίζεται στη σύμβαση. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν εφαρμόζονται για συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρεία.

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρούνται και οι τόκοι που ορίζονται από την παράγραφο 4³⁵ του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που αναφέρονται στην περίπτωση η΄, της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

³⁵ Στην παράγραφο 4 του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται: «Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα ή, προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης. Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι της παραγράφου αυτής που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση».

Τέλος εισόδημα από εμπορική επιχείρηση θεωρείται και η ωφέλεια επιχείρησης, που προκύπτει από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους, η οποία λαμβάνει χώρα μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής τους συνεργασίας. Στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φορολογίας δωρεών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθορίζεται η έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος. Αναφέρεται συγκεκριμένα: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών». Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή) τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί (καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης) το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στις περιπτώσεις που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης, μη έκδοση στοιχείων ή έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως “ανακριβών”, το σχετικό ποσό που προκύπτει (το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται) προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται ως ακολούθως:

α. Κατά ποσοστό 4%, στις περιπτώσεις που το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει ποσοστό 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000,00 ευρώ.

β. Κατά ποσοστό 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000,00 ευρώ.

Όταν αγαθά που έχει πωλήσει ελληνική επιχείρηση σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που είναι κάτοικος, ή έχει την καταστατική, ή την πραγματική του έδρα ή είναι εγκατεστημένο σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51^Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου, χωρίς τα προϊόντα να έχουν μεταφερθεί εκτός Ελλάδος, ενώ στη συνέχεια μεταπωλούνται σε άλλη ελληνική επιχείρηση σε τιμή μεγαλύτερη από αυτή της πρώτης συναλλαγής, η επιπλέον διαφορά του τιμήματος που προκύπτει θεωρείται ακαθάριστο έσοδο της ελληνικής πωλήτριας επιχείρησης. Επίσης, αν ελληνική επιχείρηση πωλεί σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που κατοικεί ή έχει την καταστατική ή την πραγματική του έδρα ή είναι εγκατεστημένο σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στις παραγράφους 5 και 7 του άρθρου 51^Α, αγαθά σε τιμή μικρότερη από αυτή στην οποία πωλεί τα ίδια εμπορεύματα σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση, η τιμή πώλησης δεν αναγνωρίζεται και η επιπλέον διαφορά που προκύπτει προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής επιχείρησης.

3.2 ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΛΟΓΩ ΥΠΑΡΞΗΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ.

Αν μεταξύ των εσόδων της επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα, ή έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από ημεδαπές εταιρίες, τότε πρέπει να γίνει αναμόρφωση των δαπανών της, κατά:

α. Ποσοστό 5% επί των συγκεκριμένων εσόδων, με ανώτατο όριο ποσοστό 20% επί των συνολικών – πάσης φύσης – δαπανών της επιχείρησης

β. Το ποσό των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα ανωτέρω έσοδα.

Υποχρέωση αναμόρφωσης των χρεωστικών τόκων δεν υπάρχει για τις τραπεζικές επιχειρήσεις και η αναμόρφωση του 5% των πιο πάνω εσόδων περιορίζεται μόνο στα έσοδα από μερίσματα.

3.3 7^η ΟΜΑΔΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. “ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΟΣ”.

3.3.1 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ “70. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ”.

Με δευτεροβάθμιο λογαριασμό του “70. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ”, (ο οποίος κωδικοποιείται ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης “70.XX Πωλήσεις Εμπορευμάτων Εσωτερικού”) παρακολουθούνται οι πωλήσεις που πραγματοποιεί η επιχείρηση σε πελάτες του εξωτερικού. Αναφέραμε ήδη πως σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 10 (παράγραφος 3, περίπτωση β΄) του ίδιου Νόμου, ορίζεται ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογητέο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου, εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το συγκεκριμένο εισόδημα στην Ελλάδα.

Με το δευτεροβάθμιο λογαριασμό “70.98 Εκπτώσεις Πωλήσεων” παρακολουθούνται οι εκπτώσεις επί των πωλήσεων που η επιχείρηση παραχωρεί προς τους πελάτες της, λόγω της πραγματοποίησης συναλλαγών υψηλότερων από ένα συγκεκριμένο ελάχιστο όριο. Αυτές οι εκπτώσεις αποτελούν μειωτικό στοιχείο των ακαθάριστων εσόδων της χρήσεως εντός της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις για τις οποίες χορηγήθηκαν οι εκπτώσεις, καθόσον η παροχή τους δεν τελεί υπό αναβλητική αίρεση ή προθεσμία. Εξαιρέση αποτελούν οι φαρμακευτικές επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην ρύθμιση των οφειλών του Ελληνικού Δημοσίου με βάση το άρθρο 17 του Νόμου 3301 / 2004 “Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 263 / τεύχος Β΄ / 23.12.2004), οι οποίες έχουν την δυνατότητα να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους τις διενεργηθείσες κρατήσεις υπέρ του Δημοσίου (Μ.Τ.Π.Υ.), κατά την εξόφληση των πιο πάνω ρυθμιζόμενων οφειλών (είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε τρεις συνεχείς χρήσεις) αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορά ισολογισμούς που κλείνουν από 31 Δεκεμβρίου 2005 και μετά (ΠΟΛ. 1056 / 23.02.2007).

3.3.2 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ “72. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΟΙΠΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΧΡΗΣΤΟΥ ΥΛΙΚΟΥ”.

Με δευτεροβάθμιο λογαριασμό του “72.10 Ασφαλιστική αποζημίωση κλαπέντων ή απωλεσθέντων αποθεμάτων”, παρακολουθούνται τα ποσά που εισπράττει η επιχείρηση από ασφαλιστικές εταιρείες, ως αποζημίωση για την κλοπή την απώλεια αποθεμάτων. Σε περίπτωση καταστροφής αποθεμάτων από φυσικά αίτια, η ασφαλιστική αποζημίωση που θα εισπράξει η επιχείρηση καταχωρείται στο λογαριασμό “72.11 Ασφαλιστική αποζημίωση καταστραφέντων αποθεμάτων”

Η επιχορήγηση που παρέχεται για την αντιμετώπιση ζημιών που προκλήθηκαν λόγω πλημμύρας σε εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες ύλες και υλικά συσκευασίας, αποτελούν ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, το οποίο λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων της και για την υπαγωγή της – ή μη – στις προαναφερόμενες διατάξεις του Νόμου 3296 / 2004 “Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 253 / τεύχος Α΄ / 14.12.2004). Μάλιστα, σε περιπτώσεις επιχειρήσεων με πλείονες δραστηριότητες (όπως η πώληση εμπορευμάτων, ή παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών) προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της δραστηριότητας που αφορούν.

Επίσης για τις επιχορηγήσεις που παρέχονται για την αντιμετώπιση ζημιών που προκλήθηκαν σε κτιριακές εγκαταστάσεις, σε μηχανολογικό εξοπλισμό και φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας και ιδιωτικής χρήσης, έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, συνεπώς δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης για την υπαγωγή της – ή μη – στις προαναφερόμενες διατάξεις του Νόμου 3296 / 2004. Επισημαίνεται πως σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να προσκομίζεται από την αρμόδια επιτροπή εντοπισμού, καταγραφής και αποτίμησης ζημιών από τις πλημμύρες της Περιφερειακής Ενότητας στην οποία ανήκει η έδρα της επιχείρησης, η σχετική έκθεση στην οποία θα αναγράφονται τα είδη των καταγραφεισών ζημιών και το ποσό της επιχορήγησης για κάθε ζημία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 Νόμου 2459 / 1997 “Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις (Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας)” (Φ.Ε.Κ. 17 / τεύχος Α΄ / 18.08.1997)

Τέλος, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1028 / 2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών – Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία” η ζημία που προκύπτει μεταξύ της αποζημίωσης που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε πελάτες τους λόγω πωλήσεως ελαττωματικών προϊόντων και της αποζημίωσης που εισπράττουν από τους προμηθευτές τους εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

3.3.3 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ “74. ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ”.

Οι κυριότεροι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του “74. ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ”, είναι οι “74.00 Επιχορηγήσεις πωλήσεων”, “74.01 Επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων”, “74.02 Επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών”, 74.03 Ειδικές επιχορηγήσεις – Επιδότησεις” και ο τριτοβάθμιος “74.03.00 Επιδότησεις ΟΑΕΔ”.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1147 / 22.5.2001 “Φορολογική μεταχείριση επιχορήγησης για πρόσληψη προσωπικού”, αν η επιχείρηση εισπράξει κάποιο ποσό από την Οργανισμό Απασχολήσεως Εργατικού Δυναμικού (ΟΑΕΔ) ως επιχορήγηση για την πρόσληψη προσωπικού, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος κατά το οποίο πραγματοποιήθηκε η πρόσληψη, χωρίς ωστόσο να έχουν καταβληθεί μέσα στο έτος αυτό οι δαπάνες για αμοιβές προσωπικού, γίνεται δεκτό ότι κατά το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησης, το ποσό της συγκεκριμένης επιχορήγησης μειώνει τις λοιπές δαπάνες διαχείρισης της επιχείρησης, κατά τη χρήση μέσα στην οποία εισπράχθηκε το ανωτέρω ποσό.

Επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1005 / 2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, η επιχορήγηση από τον ΟΑΕΔ για νέες θέσεις εργασίας, ως ποσό συνιστά αφαιρετικό στοιχείο της δαπάνης που πραγματοποιείται για τις αμοιβές προσωπικού των επιχειρήσεων που επιδοτούνται.

3.3.4 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ “75. ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ”.

Οι συνηθέστεροι δευτεροβάθμιοι του “75. ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ” είναι ο “75.04 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων” και ο “75.05 Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων”. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα εισοδήματα που προέρχονται από την εκμίσθωση ακινήτων (καθώς και από τόκους δανείων), τα οποία θεωρούνται πως έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Κ.Φ.Ε. και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό του εισόδημα, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης. Επίσης, με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή, ενώ με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης εισοδημάτων στο Δημόσιο, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτήν, η διαδικασία βεβαίωσης των ποσών των εισοδημάτων που εκχωρούνται στο Δημόσιο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

3.3.5 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ “76. ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ”.

Με το λογαριασμό “76. ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ” παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές και χρεόγραφα καθώς και από δανεισμούς προς τρίτους. Τα έσοδα αυτά, αν προέρχονται από δραστηριότητες που συνιστούν το κύριο αντικείμενο απασχολήσεως της οικονομικής μονάδας (όπως συμβαίνει με τις τράπεζες και τις εταιρείες αμοιβαίων κεφαλαίων) καταχωρούνται στο λογαριασμό “73. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ” ή και σε άλλους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς της 7^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ., των οποίων οι τίτλοι τροποποιούνται σύμφωνα με τις ανάγκες της μονάδας.

Στους λογαριασμούς “76.00 Έσοδα συμμετοχών” και “76.01 Έσοδα χρεογράφων” καταχωρούνται τα έσοδα από μερίσματα συμμετοχών και χρεογράφων, καθώς και οι τόκοι από χρεόγραφα. Οι δεδουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων καταχωρούνται στο δευτεροβάθμιο “76.02 Δεδουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων”, ενώ ανάπτυξη του λογαριασμού πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας. Στο λογαριασμό “76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι” καταχωρούνται τα ονομαστικά έσοδα από τόκους, ενώ στο λογαριασμό “76.04 Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων” καταχωρούνται τα κέρδη που πραγματοποιούνται από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων.

Τέλος, στο λογαριασμό “76.98 Λοιπά έσοδα κεφαλαίων” καταχωρούνται τα έσοδα κεφαλαίων τα οποία δεν εντάσσονται σε οποιαδήποτε κατηγορία από αυτές των λοιπών υπολογαριασμών του 76.

Σύμφωνα με το άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησης τους, τα οποία προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αποκτώνται από ατομικές επιχειρήσεις, απαλλάσσονται από το φόρο. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων – ή όχι – στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

3.3.6 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΕΚΜΑΡΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΤΩΝ.

Η φορολογική αναμόρφωση μέσω του υπολογισμού των τεκμαρτών εσόδων και της προσαύξης των λογιστικών αποτελεσμάτων αφορά τις κάτωθι περιπτώσεις :

- Υπολογισμός τεκμαρτών τόκων από δάνεια που έχει χορηγήσει η επιχείρηση τα οποία υπόκεινται σε τεκμαρτούς τόκους.
- Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς

τα μέλη της ή προς τρίτους, λογίζεται πως συνάπτεται με το ελάχιστο επιτόκιο που ισχύει κατά το χρόνο σύναψης του δανείου για τα έντοκα γραμμάτια τρίμηνης διάρκειας του Δημοσίου.

- Υπολογισμός τεκμαρτής διαφοράς από πώληση ακινήτων. Αφορά τις περιπτώσεις πώλησης ακινήτων, κατά τις οποίες η τιμή της συναλλαγής είναι μικρότερη από την αντικειμενική αξία του ακινήτου.
- Αναλογία δαπανών στα αφορολόγητα έσοδα. Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στις περιπτώσεις κατά τις οποίες στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, τότε για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:
 - α. Με το 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. Με ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας, ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. σχετικά με τη μείωση των εκπιπτόμενων δαπανών αναφέρεται πως όταν στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται και απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο – με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης – έσοδα, ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, δεν έχουν εφαρμογή όσα αφορούν την ωφέλεια που προκύπτει από την εφάπαξ καταβολή του φόρου, καθόσον η ωφέλεια αυτή δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

- Φορολογική αναμόρφωση των εσόδων λόγω εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος”. Συγκεκριμένα:
 - α** Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων (οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος³⁶), πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση, εάν δεν ίσχυαν οι συγκεκριμένοι όροι αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης και προσαυξάνουν τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.
 - β** Όταν μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης (οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης, με το οποίο προσαυξάνονται τα συνολικά καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

³⁶ Στην παράγραφο 2 του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ορίζεται: «Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαστικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης, ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.» Στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται: «*Ειδικά για τις συμβάσεις δανείου που συνάπτονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου δεν εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται ή πιστώνονται, κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων της δανειοδοτούμενης από τις δανειοδότες υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της δανειοδοτούμενης. Στην έννοια των τόκων της παραγράφου αυτής εμπίπτουν και οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται προς αυτές, καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από τις πιο πάνω συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τις ανώνυμες εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης, τις εταιρίες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, τις εταιρίες ειδικού σκοπού του Νόμου 3156 / 2003 “Ομολογιακά δάνεια, τιλοποίηση απαιτήσεων και απαιτήσεων από ακίνητα και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 157 / τεύχος Α’ / 25.6.2003) και του Νόμου 3601 / 2007 (Α’178) “Ανάληψη και άσκηση δραστηριοτήτων από τα πιστωτικά ιδρύματα, επάρκεια ιδίων κεφαλαίων των πιστωτικών ιδρυμάτων και των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και λοιπές διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 178 / τεύχος Α’ / 1.8.2007) με έδρα την Ελλάδα, τις εταιρίες παροχής πιστώσεων του Νόμου 2937 / 2001 “Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων που αφορούν στην επάρκεια των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και των πιστωτικών ιδρυμάτων, ρυθμίσεις ΕΥΑΘ ΑΕ και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 169 / τεύχος Α’ / 26.7.2001) τις Ανώνυμες Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών (Α.Ε.Π.Ε.Υ.), καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα»*

4. ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

4.1 8^η ΟΜΑΔΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.: “ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ” (Λογαριασμοί 80 έως 89).

Στην 8^η ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως – μικτών και καθαρών – καθώς και οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως των μη προσδιοριστικών των μικτών κερδών, εξόδων και εσόδων εκμεταλλεύσεως. Στην ίδια ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, των εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, των προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους, των εσόδων από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων πάγιων στοιχείων, καθώς και οι λογαριασμοί προσδιορισμού και διαθέσεως των αποτελεσμάτων χρήσεως³⁷.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της 8^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους υποχρεωτικούς λογαριασμούς, οι οποίοι τη συνέχεια αναπτύσσονται σε τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς (σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας) με τον περιορισμό να τηρούνται οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. Η υποδεικνυόμενη από το Σχέδιο Λογαριασμών ανάπτυξη των λογαριασμών τρίτου βαθμού, στους οποίους αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι των λογαριασμών “81. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ” έως “85. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”, είναι ενδεικτική. Κάθε οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα, αντί να αναπτύξει κατ' είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των 81 έως και 85, να τους αναπτύξει κατά προορισμό. Όμως στην περίπτωση αυτή οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί των εξόδων ή εσόδων κατ' είδος, εμφανίζονται υποχρεωτικά σαν αναλυτικοί των περιληπτικών κατά προορισμό λογαριασμών, στους οποίους θα αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι κατ' είδος λογαριασμοί των από 81 έως 85 πρωτοβαθμίων.

³⁷ Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα προσδιορίζει βραχυχρόνια αποτελέσματα (όπως μηνιαία ή τριμηνιαία) ή καταρτίζει περιοδικές συγκρίσιμες καταστάσεις, η χρονική εναρμόνιση των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων γίνεται είτε με απευθείας χρεοπίστωση των οικείων αποτελεσματικών λογαριασμών, είτε με παρεμβολή ενδιάμεσων λογαριασμών “81.99 Προϋπολογισμένα – προπληρωμένα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα”, “82.99 Προϋπολογισμένα – προπληρωμένα έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων”, “58.83 Προϋπολογισμένες προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους”, “58.84 Προϋπολογισμένα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων”, “58.85 Προϋπολογισμένες μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις”.

4.1.1 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ “81. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ”

Στο λογαριασμό “81. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ” καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες. Στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό “81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα” καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση, όχι όμως τα έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. (Τα τελευταία αυτά έξοδα καταχωρούνται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του “82 ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ”, “82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων” όπως θα δούμε στη συνέχεια). Ειδικά για τα φορολογικά πρόστιμα και τις προσαυξήσεις τους, διευκρινίζεται πως αν πρόκειται για περιπτώσεις που δεν έχει προηγηθεί η άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια, καταχωρούνται στο λογαριασμό “81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα”. Στο λογαριασμό “81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα” καταχωρούνται τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα που αφορούν τη χρήση, όχι όμως εκείνα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις (τα οποία καταχωρούνται στον “82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων”). Στους λογαριασμούς “81.02 Έκτακτες ζημιές” και “81.03 Έκτακτα κέρδη” καταχωρούνται τα αποτελέσματα – ζημιές ή κέρδη – που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις και εργασίες (όπως από εκποίηση πάγιων στοιχείων, από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων, από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις ή από λαχνούς ομολογιακών δανείων κ.λπ.)

Η ανάλυση του λογαριασμού σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους – κυρίως υποχρεωτικούς – λογαριασμούς, περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες έκτακτων και ανόργανων εξόδων και αποτελεσμάτων. Ωστόσο η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λογαριασμών “81.00.99 Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα”, “81.01.99 Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα”, “81.02.99 Λοιπές έκτακτες ζημιές” και “81.03.99 Λοιπά έκτακτα κέρδη”, περιορίζεται.

Εξετάζοντας το φορολογικό χειρισμό των ποσών που κατά τη διάρκεια της χρήσης έχουν καταχωρηθεί στους υπολογισμούς του “81. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ”, έχουμε να επισημάνουμε τα εξής:

- Εκπίπτει η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Εάν πρόκειται για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. (σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος”).
- Οι πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα που καταλογίζονται σε βάρος επιχείρησης μετά από το φορολογικό έλεγχο, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Επίσης, σύμφωνα με την απόφαση 2016 / 1984 του ΣτΕ, οι προσαυξήσεις για εκπρόθεσμη εξόφληση χρεών προς το Δημόσιο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
- Το ποσό των προσαυξήσεων που κατέβαλε επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών προς το ΙΚΑ, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Σύμφωνα με την απόφαση 2045 / 1995 του ΣτΕ, η προσαύξηση λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εργοδοτικών εισφορών (γενικώς) δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Η αποζημίωση για κάλυψη αποθετικής ζημίας (διαφυγόντος κέρδους) που επιδικάζεται σε βάρος επιχείρησης με απόφαση διαιτητικού δικαστηρίου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 1, περίπτωση ζ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει – βάσει νόμου – εκμισθώτρια επιχείρηση στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά από το συγκεκριμένο μίσθιο κατά το έτος καταβολής της αποζημίωσης.

- Επιπλέον, σύμφωνα με την Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ΠΟΛ 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται στις επιχειρήσεις εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεών τους (ή παραβάσεων διατάξεων νόμου κ.ο.κ.), δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών. Στις περιπτώσεις αυτές, δεν εμπίπτουν οι τόκοι υπερημερίας, καθόσον με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου, της περίπτωσης δ΄, της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, εκπίπτουν όλοι οι τόκοι χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος τους (αν, δηλαδή είναι συμβατικοί τόκοι ή τόκοι υπερημερίας).
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.”, το χρηματικό έλλειμμα ταμείου επιχείρησης (εφόσον είναι βέβαιο και οριστικό ώστε να μη γεννάται αμφιβολία σχετικά με την ύπαρξη και την έκτασή του) το οποίο αντισταθμίζεται από απαίτηση της επιχείρησης κατά ορισμένου προσώπου έναντι του οποίου γεννιέται έννομο δικαίωμα αυτής να απαιτήσει την είσπραξη του ποσού (όπως για παράδειγμα από τον ταμιά), δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, καθόσον στην περίπτωση αυτή η απώλεια του κεφαλαίου αντισταθμίζεται από τη νόμιμη απαίτηση της διεκδίκησης του καταχρασθέντος ποσού.
- Σε επιχείρηση που τηρεί βιβλία της τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κατά τη διάρκεια της χρήσης από την προαγορά συναλλάγματος με καθορισμένη και αμετάβλητη νομισματική αξία που πραγματοποιήθηκε για την εξόφληση δανείου σε συνάλλαγμα, προκύπτει επιβάρυνση, τότε από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εκπίπτει μόνο το τμήμα της χρεωστικής διαφοράς που προκύπτει και αναλογεί στο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία προαγοράς συναλλάγματος μέχρι και την ημερομηνία λήξης της κλειομένης διαχειριστικής περιόδου, καθόσον σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σε αποτελεσματικό λογαριασμό μεταφέρεται μόνο το τμήμα της επιβάρυνσης που βαρύνει την κλειόμενη διαχειριστική της περίοδο.

- Από την υπεραξία που προκύπτει (λογαριασμός “81.00.11 Φόρος επί υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων”) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Νόμου 2065 / 1992 “Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 113 / τεύχος Α΄ / 30.06.1992) παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις – κατά το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας – να αφαιρεθεί αναλογικά η ζημία που επιτρέπεται κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό με βάση τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος. Η ζημία που αφαιρείται από την προκύψασα υπεραξία δεν συμψηφίζεται με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφέρεται για συμψηφισμό στο επόμενο χρόνο. Ο φόρος αυτός βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματα της.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1093 / 5.5.1992 “Διευκρινήσεις για την εφαρμογή του Νόμου 1892 / 1990 περί κινήτρων για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων και άλλα”, οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων ή από προγράμματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για το λόγο αυτό, τα ποσά των επιχορηγήσεων καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού “41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων” και στο τέλος κάθε χρήσης, ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό “81.10 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα” με την ειδικότερη διάκριση “81.10.05 Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων” Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1029 / 17.2.2006 “Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που επιχορηγούνται με τις διατάξεις του Νόμου 3299 / 2004 “Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση” (Φ.Ε.Κ. 261 / τεύχος Α΄ / 23.12.2004).

- Σύμφωνα με την απόφαση 2942 / 1988 του ΣτΕ, δεν εκπίπτει ποσό εξαγοράς ποινής για αγορανομική παράβαση.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1036 / 2.3.2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 27.12.2005 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων”, δεν αναγνωρίζονται πλέον ως εκπεστέα δαπάνη (παρόλο που στο παρελθόν αναγνωριζόταν:
 - α.* Η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε κληρονόμους θανόντος από πτώση – συνεπεία σεισμού – κτιρίου ιδιοκτησίας της.
 - β.* Η συμπληρωματική αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση στην οικογένεια θανόντος υπαλλήλου της, από σύγκρουση με αυτοκίνητό της κατά την ώρα επαγγελματικής απασχόλησής του.
 - γ.* Η αποζημίωση για σωματικές βλάβες που καταβάλλει επιχείρηση σε τρίτο, λόγω τραυματισμού του από δικό της αυτοκίνητο, ανεξάρτητα από το χρόνο του συμβάντος.
 - δ.* Τα έξοδα που καταβάλλει επιχείρηση για τη νοσηλεία υπαλλήλου της στο εξωτερικό, καθώς και τα έξοδα για μετάβασης του άλλου συζύγου – συνοδού.
- Σύμφωνα με την απόφαση 3214 / 1982 του ΣτΕ, η συμπληρωματική αποζημίωση για σωματικές βλάβες που καταβάλλει επιχείρηση σε τρίτο ο οποίος τραυματίστηκε από αυτοκίνητό της, χρησιμοποιούμενο στα πλαίσια της επαγγελματικής της απασχόλησης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Οι ζημιές που προκύπτουν από εκποίηση περιουσιακών στοιχείων παρακολουθούνται με τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς “81.02.00 Ζημιές από εκποίηση ακινήτων”, “81.02.01 Ζημιές από εκποίηση τεχνικών έργων”, “81.02.02 Ζημιές από εκποίηση μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού”, “81.02.03 Ζημιές από εκποίηση μεταφορικών μέσων”, “81.02.04 Ζημιές από εκποίηση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού”. Σε περίπτωση πώλησης ακινήτου, η τιμή πώλησης που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό της ζημιάς δεν πρέπει να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Τυχόν διαφορά δεν εκπίπτει φορολογικά σύμφωνα με την περίπτωση η, παράγραφος 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- Επίσης, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Σχετική είναι και η απόφαση του ΣτΕ 2936/1988 σύμφωνα με την οποία η ζημία από καταστροφή αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, εφόσον βέβαια η ζημία είναι βεβαιωμένη και δεν καλύπτεται με ασφαλιστική ή άλλη αποζημίωση.
- Για τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών αποζημιώσεων που λαμβάνει επιχείρηση η οποία τηρεί βιβλία της Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για την καταστροφή κτιρίου και μηχανολογικού εξοπλισμού, καθώς και για τις ζημίες μηχανήματος που έχει μισθώσει, έχουμε να σημειώσουμε τα εξής:
 - α.* Από τις διατάξεις της παραγράφου 3, του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (περίπτωση δ΄) ορίζεται πως τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες.
 - β.* Περαιτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30, ορίζεται πως ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.
 - γ.* Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 (περίπτωση η΄), ορίζεται πως η ζημία που πραγματοποιείται από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Όμως, ειδικά η αναπόσβεστη αξία κατεδαφιστέων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.
 - δ.* Επιπλέον και σύμφωνα με την υπ΄ αριθμ. 260 / 11.1.1996 γνωμοδότηση του ΕΣΥΛ, σε περίπτωση καταστροφής μηχανημάτων επιχείρησης και εφόσον αυτά είναι ασφαλισμένα και δεν έχουν αποσβεστεί ολοκληρωτικά, η επιχείρηση θα πρέπει να καταχωρήσει στη χρέωση του λογαριασμού “33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ”, την ασφαλιστική εταιρία με την αναπόσβεστη αξία των μηχανημάτων και να πιστώσει με την ίδια αξία το λογαριασμό στον οποίο παρακολουθούνται τα συγκεκριμένα μηχανήματα. Περαιτέρω, όταν η επιχείρηση εισπράξει την αποζημίωση από την ασφαλιστική εταιρία, θα πρέπει να χρεώσει με το ποσό της

αποζημίωσης τον κατάλληλο λογαριασμό των χρηματικών διαθεσίμων και να πιστώσει με το ίδιο ποσό τον ως άνω λογαριασμό “33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ”. Το υπόλοιπο του τελευταίου λογαριασμού (χρεωστικό ή πιστωτικό), εφόσον η είσπραξη της αποζημίωσης γίνει εντός της χρήσης κατά την οποία καταστράφηκαν τα μηχανήματα, θα πρέπει να μεταφερθεί στον οικείο υπολογαριασμό του πρωτοβάθμιου λογαριασμού “81. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ”, διαφορετικά μεταφέρεται σε υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού “82. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ”.

ε. Τέλος, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης 10 της παραγράφου 2.2.105 του ΕΓΛΣ, ορίζεται πως τα έξοδα κατεδάφισης παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στο λογαριασμό “11.03 Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων”, εκτός αν επακολουθεί ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε τα έξοδα αυτά προσαυξάνουν το κόστος ανέγερσής του.

Από το συνδυασμό όσων προαναφέρθηκαν προκύπτουν τα κάτωθι:

Αν η επιχείρηση (η οποία τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), εισπράττει ασφαλιστική αποζημίωση λόγω καταστροφής ασφαλισμένου μηχανολογικού εξοπλισμού της που δεν έχει αποσβεστεί ολοκληρωτικά, το πιστωτικό ή το χρεωστικό υπόλοιπο του προαναφερόμενου λογαριασμού “33.95 Λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ” (δηλαδή η θετική ή αρνητική διαφορά μεταξύ της υπόψη αποζημίωσης και της αναπόσβεστης αξίας αυτού του εξοπλισμού) συνιστά – αντίστοιχα – κέρδος από παρεπόμενες εργασίες της επιχείρησης ή ζημιά από απώλεια του κεφαλαίου της. Το κέρδος αυτό ή η ζημιά αυτή πραγματοποιείται κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά τη διάρκεια της οποίας η επιχείρηση εισπράττει την ασφαλιστική αποζημίωση. Στην περίπτωση αυτή το κέρδος υπόκειται σε φορολογία μαζί με τα υπόλοιπα κέρδη που πραγματοποίησε η επιχείρηση μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο και η ζημιά εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά την ίδια διαχειριστική περίοδο. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τη θετική ή την αρνητική διαφορά μεταξύ της αποζημίωσης την οποία λαμβάνει η επιχείρηση λόγω καταστροφής ασφαλισμένου κτιρίου και της αναπόσβεστης αξίας αυτού του κτιρίου. Σημειώνεται ότι τα αναφερόμενα στην

παρούσα περίπτωση εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το αν η επιχείρηση, ανάλογα με την περίπτωση, αγοράσει νέο, όμοιο μηχανολογικό εξοπλισμό ή ανεγείρει νέο, όμοιο κτίριο και ανεξάρτητα από το πότε θα πραγματοποιηθεί αυτή η αγορά ή ανέγερση.

Αν η επιχείρηση (η οποία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), εισπράττει αποζημίωση λόγω ζημιών που υπέστη μηχανήμα το οποίο έχει μισθώσει και ασφαλίσει, η αποζημίωση αυτή συνιστά ακαθάριστο έσοδό της. Το ακαθάριστο αυτό έσοδα αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας η επιχείρηση εισπράττει την ασφαλιστική αποζημίωση και υπόκειται σε φορολογία μαζί με τα υπόλοιπα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποίησε αυτή η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Αυτά εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το αν η επιχείρηση επισκευάσει το υπόψη μηχανήμα και αδιάφορα από το πότε θα γίνει αυτή η επισκευή.

Αν η επιχείρηση (η οποία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) κατεδαφίσει κτίριό της το οποίο έχει καταστραφεί και στη θέση του αναγείρει νέο κτίριο, οι αποσβέσεις που θα πραγματοποιεί επί του κόστους ανέγερσης του νέου κτιρίου (στο οποίο θα περιλαμβάνονται και τα έξοδα κατεδάφισης του κτιρίου που καταστράφηκε) εκπίπτουν εξολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Άλλες περιπτώσεις έκτακτων ζημιών παρακολουθούνται με αντίστοιχους τριτοβάθμιους του λογαριασμού “81. ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ”, όπως “81.02.05 Ζημίες από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων”, “81.02.06 Ζημίες από ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις”, “81.02.07 Ζημίες από καταστροφή ανασφάλιστων αποθεμάτων”, “81.02.08 Ζημίες από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων”, “81.02.10 Ζημίες από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων”. Για τη φορολογική τακτοποίηση των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στους πιο πάνω λογαριασμούς έχουμε να σημειώσουμε τα κάτωθι:

- Σύμφωνα με την απόφαση 3035 / 1994 του ΣτΕ, η παράνομη ιδιοποίηση ποσού από υπάλληλο δεν μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Θα πρέπει να απαιτηθεί από το συγκεκριμένο υπάλληλο και τελικώς να αντιμετωπιστεί ως επισφαλής απαίτηση.

- Σύμφωνα με την απόφαση 2914 / 1978 του ΣτΕ, όταν από μια επιχείρηση απαλλάσσει το προσωπικό της από οφειλές οι οποίες προέρχονται από υπόλοιπα δανείων ή προκαταβολές, τα συγκεκριμένα ποσά δεν θεωρούνται ως παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης (γιατί δεν αφορούν δαπάνες που έχουν σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης, αλλά δαπάνες από χαριστική αιτία) και δεν εκπίπτουν των ακαθαρίστων εσόδων της.
- Σύμφωνα με το άρθρο 31 (παράγραφος 1, περίπτωση η΄) της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Σχετική είναι και η απόφαση 2936 / 1988 του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία η ζημία από καταστροφή αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, εφόσον βέβαια η ζημία είναι βεβαιωμένη και δεν καλύπτεται με ασφαλιστική ή άλλη αποζημίωση.

Τέλος, με το λογαριασμό “81.02.99 Λοιπές έκτακτες ζημιές” παρακολουθούνται όλες οι λοιπές περιπτώσεις εκτάκτων ζημιών. Από τις περιπτώσεις αυτές, κατά τη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων ισχύουν τα κάτωθι:

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, δεν εκπίπτει η αποζημίωση που καταβάλλει μισθώτρια επιχείρηση στον εκμισθωτή λόγω καταγγελίας σύμβασης εμπορικής μίσθωσης μετά την πάροδο διετίας από την έναρξη αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 43 του Προεδρικού Διατάγματος 34 / 1995 “Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων περί εμπορικών μισθώσεων (Φ.Ε.Κ. 30 / τεύχος Α΄ / 10.2.1995).
- Σύμφωνα με την απόφαση 2689 / 1971 του ΣτΕ, η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε τρίτους, για ζημιές που προξενήθηκαν σε αυτούς στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της, έστω και αν οφείλονται σε αμέλεια των στελεχών και λοιπών εργαζομένων της, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

- Σύμφωνα με την απόφαση 3214 / 1982 του ΣτΕ, η αποζημίωση σε οικογένεια θανόντος συνεπεία συγκρούσεως του αυτοκινήτου του με φορτηγό αυτοκίνητο της επιχείρησης εν ώρα υπηρεσιακής απασχόλησης, όπως επίσης και η αποζημίωση για σωματικές βλάβες λόγω της ίδιας αιτίας, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.
- Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 31, παράγραφος 10) το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ασφαλιστική επιχείρηση σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, αν οι αποζημιώσεις αυτές δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..
- Η αποζημίωση που καταβλήθηκε από Ανώνυμη Εταιρεία προς ασφαλιστική εταιρεία και συγγενείς θανόντος, λόγω ατυχήματος που προκάλεσε υπάλληλός της εταιρείας με αυτοκίνητο ιδιοκτησίας της, εκτός ωραρίου εργασίας, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία” η αποζημίωση που καταβλήθηκε από επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση μετά από δικαστικό συμβιβασμό, λόγω καταστροφής ή απώλειας ορισμένων μηχανημάτων που είχαν παραμείνει σε ακίνητο το οποίο περιήλθε στην ιδιοκτησία της, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.

4.1.2 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ “82. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ”

Στο λογαριασμό “82. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ” καταχωρούνται – κατ' είδος – τα έξοδα και τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης, ωστόσο ο χρόνος και τα αίτια της δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων. Στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό “82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων” καταχωρούνται τα έξοδα που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν από πράξεις ή παραλείψεις προηγούμενων χρήσεων (όπως φόροι, τέλη κ.λπ.) αλλά η αποδοχή της υποχρέωσης για εξόφλησή τους πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της τρέχουσας χρήσης, χωρίς να προηγηθεί άσκηση προσφυγής στα αρμόδια δικαστήρια. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται και οι φόροι και τα τέλη που βεβαιώνονται μετά από οριστικοποίηση αποφάσεων των αρμόδιων δικαστηρίων³⁸. Στο λογαριασμό “82.01 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων” καταχωρούνται τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, όπως οι εισπράξεις από αποσβεσμένες απαιτήσεις, οι επιστροφές αχρεωστήτως καταβλημένων σε προηγούμενες χρήσεις φόρων και τελών (εκτός από τις επιστροφές φόρου εισοδήματος που καταχωρούνται στο λογαριασμό “42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων”, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτωση 4, της παραγράφου 2.2.403 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου), οι επιχορηγήσεις, οι επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεων και οι επιστροφές τόκων λόγω εξαγωγών που αφορούν προηγούμενες χρήσεις. Η ανάλυση του λογαριασμού “82. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ” σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς – κυρίως υποχρεωτικούς – περιλαμβάνει τις κυριότερες γνωστές κατηγορίες εξόδων και εσόδων των προηγούμενων χρήσεων. Η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να δημιουργεί και άλλους τριτοβάθμιους λογαριασμούς για την ιδιαίτερη παρακολούθηση των περιπτώσεων που παρουσιάζονται, οπότε περιορίζεται το περιεχόμενο των προαιρετικών τριτοβάθμιων λογαριασμών “82.00.99 Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων” και “82.01.99 Λοιπά έσοδα προηγούμενων χρήσεων”.

³⁸ Στους παραπάνω φόρους δεν περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος που αφορά προηγούμενες χρήσεις. Ο φόρος αυτός καταχωρείται στο λογαριασμό “42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων”, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτωση 4, της παραγράφου 2.2.403 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Εξετάζοντας το φορολογικό χειρισμό των ποσών που κατά τη διάρκεια της χρήσης έχουν καταχωρηθεί στους υπολογισμούς του “82. ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ”, έχουμε να επισημάνουμε τα εξής:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (με αντικείμενο “Μεταφορά Φορολογητέας Ύλης”), αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος διαφορετικό από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας θα πρέπει να προβεί σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη έχει γίνει τελεσίδικη, τότε αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, αφού προσυζητηθεί με τους τυχόν πρόσθετους φόρους, προσυζητήσεις, ή πρόστιμα, ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο του τρέχοντος έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες, ή εκπτώσεις, ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, τότε δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσυζήτηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογητέα ύλη έχει φορολογηθεί στο όνομα προσώπου το οποίο σύμφωνα με το νόμο δεν έχει φορολογική υποχρέωση για τη συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη. Στην περίπτωση αυτή, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας εφόσον διαπιστώσει την πλάνη, προβαίνει σε νέα εγγραφή στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου. Η τελεσιδικία της νέας εγγραφής, στο όνομα του πραγματικού υπόχρεου, αποτελεί λόγο τροποποίησης ή ακύρωσης ή – κατά περίπτωση – αναθεώρησης της παλιάς εγγραφής, καθόσον αφορά τη φορολογητέα ύλη η οποία περιλήφθηκε στη νέα εγγραφή.

- Ωστόσο, κατά την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων περί μεταφοράς της φορολογητέας ύλης, δεν ισχύουν:
 - α.* Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια των οικείων φορολογικών εγγραφών.
 - β.* Η προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων για την επιστροφή ή το συμψηφισμό φόρων γενικά, που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως.
- Σύμφωνα με την απόφαση 4118 / 1997 του ΣτΕ, οι τόκοι δανείων προηγούμενης χρήσης, το ακριβές ύψος των οποίων προέκυψε στην επόμενη χρήση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης στην οποία προσδιορίστηκε το ακριβές ποσό τους.
- Επίσης, διαφορές τόκων τραπεζικών δανείων που προέκυψαν λόγω αντιλογισμού των ποσών των προβλέψεων που είχε σχηματίσει επιχείρηση την προηγούμενη χρήση, με τα ποσά της τραπεζικής εκκαθάρισης η οποία προσκομίσθηκε την επόμενη χρήση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης αυτής χρήσης.
- Τέλος, σε περίπτωση που φορολογούμενος λαμβάνει αμοιβές από συμμετοχή του σε Ε.Π.Ε., οι οποίες αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας και δηλώνονται από τον ίδιο ως φορολογητέο εισόδημα, οι αμοιβές αυτές θα πρέπει να προστεθούν και στο δηλούμενο εισόδημα της Ε.Π.Ε., ως λογιστικές διαφορές, προκειμένου να φορολογηθούν στο όνομα του νομικού προσώπου. Με βάση τις παραπάνω διατάξεις για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης των αμοιβών του εταίρου (εφόσον αυτές είχαν ήδη δηλωθεί από το φορολογούμενο, εταίρο της Ε.Π.Ε., ο οποίος σύμφωνα με το νόμο δεν είχε φορολογική υποχρέωση γι' αυτή τη φορολογητέα ύλη) ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολόγηση των εισοδημάτων του εταίρου της Ε.Π.Ε. δύναται να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Το προηγούμενο άρθρο έχει εφαρμογή ανεξάρτητα από την οριστική περαίωση της δήλωσης του εταίρου της Ε.Π.Ε., καθόσον για την μεταφορά της φορολογητέας ύλης, πέραν των πραγματικών περιστατικών, δεν απαιτούνται από τη διάταξη περαιτέρω προϋποθέσεις.

4.1.3 Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ “83. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ”

Ο λογαριασμός “83. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ” λειτουργεί σε συνδυασμό με το λογαριασμό “44. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ”, όπως και ο λογαριασμός της 6^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. “68. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ”³⁹ σύμφωνα με όσα έχουμε ήδη αναφέρει στην ενότητα 2.3.4.8. Η έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών, σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να τους γνωστοποιεί πως προέβηκε στη διαγραφή της επισφαλούς απαιτήσής της, εφόσον το ποσό της οφειλής για καθέναν από αυτούς υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, η επιχείρηση υποχρεούται να συντάξει και να υποβάλλει (σε τρία αντίγραφα) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.,

³⁹ Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 (παράγραφος 1, περίπτωση θ') του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ισχύουν τα εξής: «Εκπίπτει το ποσό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση: α. των επιστροφών ή εκπτώσεων, β. της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, Δήμους και Κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου. γ. του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης. Οι ανώνυμες χρηματιστηριακές εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών υπολογίζουν την πρόβλεψη επί της αξίας της προμήθειας που αναγράφεται στα πινακίδια, τα οποία εκδίδουν προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, και με την προϋπόθεση ότι σε αυτά αναγράφονται τα στοιχεία, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.». Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, καθώς και τις επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό 1% επί της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών ή των συνδρομών που αναγράφονται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, Δήμους και Κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Το ποσό των ανωτέρω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό των προβλέψεων που πραγματοποιήθηκαν σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και οι οποίες εμφανίζονται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «30. ΠΕΛΑΤΕΣ», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, Δήμους ή Κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Ειδικά για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης επιτρέπεται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεων πελατών τους να ενεργείται έκπτωση σε ποσοστό 2% επί των ακαθάριστων εσόδων τους. Τέλος για τις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας “Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.” (Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.) και της εταιρείας “Οργανισμός Διεξαγωγής Ιπποδρομιών Ελλάδος Α.Ε.” (Ο.Δ.Ι.Ε. Α.Ε.), παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις τους, με κλίμακα ως εξής: Σε ποσοστό 2% για αξίες μέχρι 700.000,00 ευρώ, ποσοστό 1% για αξίες από 700.001,00 ευρώ έως 1.500.000,00 ευρώ και ποσοστό 0,5% για ποσά άνω των 1.500.001,00 ευρώ, ως ποσό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων.

συγκεντρωτική κατάσταση στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του κάθε πελάτη, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία, ο αριθμός φορολογικού του μητρώου, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων – για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα – είναι μεγαλύτερο από εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση με οριστικές εγγραφές. Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό “44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις” δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας – αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 – υφίσταται στο λογαριασμό αυτό υπόλοιπο, λόγω της μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις. Κυριότεροι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού “83. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ” είναι ο “83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων” και ο “83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις”.

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 (περίπτωση θ', παράγραφος 1) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, και την ΠΟΛ. 1042 / 8.2.1993 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 2065 / 1992 που ρυθμίζουν θέματα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων”, οι επιχειρήσεις μπορούν να προβούν σε απόσβεση των πιο πάνω επισφαλών απαιτήσεών τους κατά το μέρος που δεν καλύπτονται με την εφαρμογή του συντελεστή 0,5% επί των πωλήσεων (σχηματισθείσα πρόβλεψη), εφόσον έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα και έχουν τηρηθεί όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση πριν από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Νόμου 2065 / 1992 “Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 113 / τεύχος Α' / 30.06.1992), διάστημα κατά το οποίο ίσχυε η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μέσω οριστικών εγγραφών.

- Ωστόσο, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1029 / 17.2.2006 “Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, σε περίπτωση που σε μία διαχειριστική χρήση οι πράγματι ανεπίδεκτες εισπραξής απαιτήσεις έστω και αν είχαν προέλθει από τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις είναι μεγαλύτερες των προβλέψεων που έχουν σχηματιστεί, η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδά της το μέρος εκείνο των απαιτήσεων που δεν μπορεί να καλυφθεί με τις προβλέψεις.
- Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. δεν δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους τις απαιτήσεις που διαγράφηκαν κατ’ εφαρμογή του άρθρου 44 του Νόμου 1892 / 1990 “Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 101 / τεύχος Α΄ / 31.07.1990), παρά το γεγονός ότι η διαγραφή έγινε με δικαστική απόφαση, καθόσον δεν σχηματίστηκε η οριζόμενη από τις διατάξεις πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων η οποία αποτελεί προϋπόθεση για των έκπτωση των ποσών αυτών.
- Επίσης, οι επιχειρήσεις δεν δικαιούνται να σχηματίζουν πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί των εγγυήσεων επιστροφής μη τιμολογημένων ειδών συσκευασίας που ελάμβαναν από τους πελάτες τους.
- Το ποσό πρόβλεψης αποτίμησης συμμετοχών σε αλλοδαπή εταιρεία που σχημάτισε ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1107 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1029 / 17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του Νόμου 1905 / 1990 “Για τη σύμβαση πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 147 / τεύχος Α΄ / 15.11.1990) δεν δικαιούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 (παράγραφος 1, περίπτωση θ΄) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία” από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν και τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν αποσβεστεί με οριστικές εγγραφές. Συγκεκριμένα, για τις επιχειρήσεις που έχουν σχηματίσει ήδη προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις – αντικατασταθείσες από το Νόμο 3091 / 2002 “Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 330 / τεύχος Α’ / 24.12.2002) – διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και εμφανίζουν το αναπόσβεστο αυτό υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθεισών προβλέψεων στα βιβλία τους, θα μεταφέρουν σε χρέωση του λογαριασμού “44. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ” (στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό “44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις”), μέχρι πλήρους απόσβεσής τους, τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις νέες διατάξεις. Ωστόσο, για την αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων (βάσει των διατάξεων του Νόμου 3091 / 2002, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθοι όροι και προϋποθέσεις:

α. Η απαίτηση θα πρέπει να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.

β. Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα:

- i.** Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που οφείλει τη συγκεκριμένη απαίτηση από τις οποίες να προκύπτει η δυσχερής οικονομική της θέση και η αδυναμία της να εξοφλήσει την οφειλή της.

- ii. Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται η οφειλέτιδα επιχείρηση σε εξόφληση της συγκεκριμένης απαίτησης.
 - iii. Πιστοποιητικό του οικείου υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων της οφειλέτιδας επιχείρησης, ή η ύπαρξή τους με τα τυχόν βάρη τους.
 - γ. Η απόσβεση θα πρέπει να έχει διενεργηθεί με οριστική εγγραφή.
 - δ. Η απόσβεση θα πρέπει να διενεργείται για κάθε ένα οφειλέτη χωριστά.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1133 / 11.12.2003 “Καθορισμός των προϋποθέσεων και των δικαιολογητικών για την αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων”, σε περίπτωση πραγματοποίησης εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών επί πιστώσει, αναγνωρίζονται προς έκπτωση διαγραφόμενες επισφαλείς μικροαπαιτήσεις μέχρι το ποσό των εκατόν πενήντα (150,00) ευρώ η κάθε μία. Ο χρόνος έκπτωσης των μικροαπαιτήσεων αυτών ορίζεται ως ακολούθως: .
 - α. Για τις επιχειρήσεις κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης και φυσικού αερίου, η διαχειριστική χρήση εντός της οποίας συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από την έκδοση του λογαριασμού.
 - β. Για περιπτώσεις όπου έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, η επόμενη διαχειριστική χρήση, από εκείνη μέσα στην οποία ασκήθηκε η συγκεκριμένη αγωγή.
 - γ. Για περιπτώσεις όπου δεν έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, η έκπτωση γίνεται μετά τη συμπλήρωση δύο διαχειριστικών χρήσεων κατά τις οποίες το υπόλοιπο της απαίτησης κατά του πελάτη παρέμεινε ανείσπρακτο.
 - Σε περίπτωση μερικής εξοφλήσεως τιμολογίου αξίας άνω των 150,00 ευρώ, αν η επιχείρηση δεν έχει ασκήσει ένδικο μέσα (γιατί δεν το έκρινε σκόπιμο), με βάση τις διατάξεις του Νόμου 3091 / 2002 “Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 330 / τεύχος Α’ / 24.12.2002), από το ανεξόφλητο υπόλοιπο αναγνω-

ρίζεται προς έκπτωση ποσό 150,00 ευρώ χωρίς καμία προϋπόθεση, εφόσον όμως ολόκληρο το ποσό της ανεξόφλητης απαίτησης διαγραφεί οριστικά, χωρίς να αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση το μέρος της διαγραφείσας ανεξόφλητης απαίτησης που απομένει μετά την αφαίρεση των 150,00 ευρώ.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών – στις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί Ανώνυμη Εταιρεία, Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους επίσημους ισολογισμούς τους προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κ.λπ.) προκειμένου να ικανοποιήσουν τους οφειλέτες τους – επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης.
- Επίσης σύμφωνα με την ίδια Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης, είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η ικανοποίηση αυτής. Σ’ αυτή την περίπτωση πρέπει να προσκομίζεται αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα.
- Στο παρελθόν, οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις είχαν τη δυνατότητα να υπολογίζουν προβλέψεις για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεών τους – σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 2065 / 1992 “Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 113 / τεύχος Α΄ / 30.06.1992) – μόνο για το μέρος των ακαθάριστων εσόδων που προερχόταν από υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές εξέδιδαν Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (βάσει των διατάξεων των άρθρων 10 και 13 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) και όχι

τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών. Η πρόβλεψη υπολογιζόταν με την εφαρμογή συντελεστή 0,5% στα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, εξακολουθούν να το έχουν το παραπάνω δικαίωμα, ακόμα και με το καινούργιο καθεστώς, όπως αυτό ισχύει μετά την έναρξη ισχύος του Νόμου 3296 / 2004 “Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 253 / τεύχος Α΄ /14.12.2004).

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1036 / 2.3.2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 2005 (Φ.Ε.Κ. 312 / τεύχος Α΄ / 27.12.2005) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων”, επεκτείνεται η δυνατότητα σχηματισμού πρόβλεψης για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και στις επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου. Η πρόβλεψη υπολογίζεται με ποσοστό 1% επί της αξίας που αναγράφεται στους εκδιδόμενους προς τους καταναλωτές λογαριασμούς. Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ 1016 / 7.2.2005 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3296 / 2004 (Φ.Ε.Κ. 253 / τεύχος Α΄ / 14.12.2004) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων”.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1005 / 2005 Α.Υ.Ο.Ο., σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”, οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) του Νόμου 1905 / 1990 “Για τη σύμβαση πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 147 / τεύχος Α΄ / 15.11.1990) υπολογίζουν αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων, αποκλειστικά με βάση τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου. Το ανωτέρω ποσό δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο των οριζόμενων ποσοστών από τις διατάξεις του Νόμου 1905 / 1990, ακόμα και αν έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, όπως ισχύει για τις υπόλοιπες εταιρείες, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 (περίπτωση θ΄, παράγραφος 1) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1133 / 11.12.2003 “Καθορισμός των προϋποθέσεων και των δικαιολογητικών για την αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων”, όταν η απαίτηση απορρέει από την πώληση κινητών πραγμάτων με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας από τον πωλητή μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, δεν ενεργείται απόσβεση της απαίτησης αυτής πριν από την περαίωση της διαδικασίας διεκδίκησης και επιστροφής στην πωλήτρια επιχείρηση του πωληθέντος και μη εξοφληθέντος από τον αγοραστή πράγματος ή πριν την περαίωση της διαδικασίας δικαστικής επιδίωξης για την αποπληρωμή του τιμήματος.
- Τέλος, αν και αφορά τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006 θεωρούμε πως πρέπει να αναφέρουμε τη ρύθμιση που καθορίστηκε με την ΠΟΛ 1052 / 8.6.2004 “Φορολογική μεταχείριση επισφαλών απαιτήσεων που έχουν επιχειρήσεις, κατά πελατών τους με έδρα την πρώην Γιουγκοσλαβία” και αφορά τις απαιτήσεις από συναλλαγές ελληνικών επιχειρήσεων με αντίστοιχες Γιουγκοσλάβικες. Αναφέρεται συγκεκριμένα πως η ζημία που υπέστησαν ελληνικές επιχειρήσεις (κυρίως της Βορείου Ελλάδος) από τη μη είσπραξη επισφαλών απαιτήσεων προερχόμενων από εξαγωγές στην πρώην Γιουγκοσλαβία, οφείλετο σε γεγονός ανωτέρας βίας (στις πολεμικές συγκρούσεις που έλαβαν χώρα κατά το προηγούμενο διάστημα) και γι’ αυτό το λόγο γίνεται δεκτό πως εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ολόκληρο το ποσό της απολεσθείσας απαίτησης και όχι ποσό μόνο μέχρι το ύψος της πρόβλεψης που είχαν σχηματίσει οι υπόψη επιχειρήσεις βάσει του άρθρου 31 (παράγραφος 1, περίπτωση θ’) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Η έκπτωση θα διενεργηθεί – κατά το μέρος που υπερβαίνει την πρόβλεψη αυτή – ισομερώς από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων 2004, 2005 και 2006 αντίστοιχα και με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση δεν έχει τύχει αποζημίωσης μέσω της προγραμμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή από άλλη πηγή.

4.1.4 Ο ΛΟΓ/ΜΟΣ “85. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”

Στο λογαριασμό “85. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ” καταχωρούνται οι πρόσθετες (ή έκτακτες) αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος⁴⁰. Οι πρόσθετες (επιταχυνόμενες) αποσβέσεις καθιερώνονται με ειδικά νομοθετήματα σαν φορολογικά κίνητρα για την οικονομική ανάπτυξη ιδιαίτερων περιοχών (όπως απομακρυσμένα νησιά, παραμεθόριες περιοχές κ.λπ.) ή επιχειρήσεων που χρειάζονται ενίσχυση. Οι αποσβέσεις αυτές θεωρούνται έκτακτα έξοδα και ως “έκτακτα” δεν μεταφέρονται στο λογαριασμό “80. ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ”, αλλά στο λογαριασμό “86. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ”. Εξετάζοντας το φορολογικό χειρισμό των πρόσθετων αποσβέσεων, έχουμε να επισημάνουμε πως σε γενικές γραμμές ισχύουν όσα έχουν ήδη αναφερθεί στην ενότητα 2.3.4.7, με θέμα το φορολογικό χειρισμό των τακτικών αποσβέσεων. Ωστόσο θα θέλαμε να προσθέσουμε ορισμένες ακόμα περιπτώσεις:

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1005 / 2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1029 / 2006 “Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”, οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερομένων από τη μετατροπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση – με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2, παράγραφος 3, του Ν.Δ. 1297 / 1972 “Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων προς δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων” (Φ.Ε.Κ. 217 / τεύχος Α΄ / 8.12.1972) – παγίων περιουσιακών στοιχείων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή συγχώνευση

⁴⁰ Η ανάλυση του λογαριασμού “85. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΜΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”, σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους, διενεργείται με τον ίδιο τρόπο που αφορά το λογαριασμό “86. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ”, όπως έχουμε ήδη αναλύσει σε προηγούμενη ενότητα.

4.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Λογιστικές διαφορές ονομάζονται τα έξοδα – ή το μέρος των εξόδων – τα οποία ενώ έχουν καταχωρηθεί με επάρκεια και ακρίβεια στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, συγκεντρώνουν δε όλες τις λοιπές προϋποθέσεις ως προς την νομιμότητά τους (δηλαδή είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, είναι δεδουλευμένα, αφορούν πραγματική δαπάνη και όχι εικονική, στηρίζονται σε νόμιμο και προσήκον δικαιολογητικό), δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Η αδυναμία της επιχείρησης να συμπεριλάβει τις συγκεκριμένες δαπάνες μεταξύ των εκπιπτόμενων οφείλεται κυρίως σε λόγους που – κατά την άποψη του νομοθέτη – συνδέονται με την μη παραγωγικότητα των δαπανών. Σε αυτή την περίπτωση, ερευνάται αν το συγκεκριμένο έξοδο συμβάλλει στην προσαύξηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και οπωσδήποτε αν προετοιμάζει τις συνθήκες για την δημιουργία εισοδήματος. Συνεπώς, αν η δαπάνη δεν είναι παραγωγική, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Ωστόσο, επειδή η παραγωγικότητα μιας δαπάνης ενδέχεται να περιέχει, σε ένα βαθμό και υποκειμενικά στοιχεία, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ορίζει ρητά στην παράγραφο 15, του άρθρου 31 πως οι δαπάνες που καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά, αλλά δεν πραγματοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της. Πέραν λοιπόν από τις περιπτώσεις που με σαφήνεια προκύπτει η μη παραγωγικότητα μίας δαπάνης (όπως για παράδειγμα τα έξοδα για την δεξίωση μετά την βάπτιση του παιδιού του διευθύνοντος συμβούλου, ή τα έξοδα για οικογενειακό ταξίδι του προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου στο εξωτερικό με τα δικαιολογητικά να εκδίδονται στο όνομα της εταιρείας), ο νομοθέτης απαριθμεί πλήθος δαπανών που θα πρέπει να αναμορφώνονται φορολογικά, επειδή κατατάσσονται στο μη παραγωγικό πεδίο (όπως για παράδειγμα, η δαπάνη που αφορά την κινητή τηλεφωνία μιας επιχείρησης⁴¹). Εκτιμάται πως τουλάχιστον τα μισά από τα έξοδα αυτά δεν συντείνουν στην παραγωγική συμπεριφορά της οικονομικής μονάδας και πρέπει να αναμορφωθούν φορολογικά, ως λογιστικές διαφορές.

⁴¹ Ομοίως, η χρησιμοποίηση ενός επιβατικού αυτοκινήτου από τα στελέχη της (του οποίου η άδεια κυκλοφορίας έχει εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης) δημιουργεί έξοδα, η παραγωγικότητα των οποίων ορίζεται από τη νομοθεσία με κλιμάκωση, βάσει του κυβισμού της μηχανής του οχήματος.

4.3 ΟΙ ΤΕΛΕΥΤΑΙΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ.

Την 16^η Νοεμβρίου 2011, η Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνιακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, εξέδωσε το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου 1156477 και θέμα “Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από τους Νόμιμους Ελεγκτές ή τα Ελεγκτικά Γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο Δημόσιο Μητρώο του Νόμου 3693 / 2008 (Φ.Ε.Κ. Α,174)”. Στο ανωτέρω έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, στις πέντε πρώτες παραγράφους έχουμε αναφορά σε θέματα που αφορούν το Ετήσιο Πιστοποιητικό και τους νόμιμους ελεγκτές του Νόμου 3693 / 2008 “Εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 174 / τεύχος Α΄ / 25.08.2008), ενώ στις επόμενες δύο (παραγράφοι έξι και επτά) αναλύονται θέματα φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, κυρίως σε σχέση με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1159 / 22.7.2001 “Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές, ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο Δημόσιο Μητρώο του Νόμου 3693 / 2008 (Φ.Ε.Κ. Α΄, 174)”. Επιπλέον δε, στην παράγραφο 7 προτείνεται⁴² η χρήση των λογαριασμών τάξεως για την παρακολούθηση των ποσών των μη εκπιπτόμενων δαπανών.

⁴² Χρησιμοποιούμε τη λέξη «προτείνεται», διότι δεν υπάρχει νομοθετική ρύθμιση, ως προς την υλοποίηση του συγκεκριμένου ζητήματος. Παραθέτουμε το κείμενο της παραγράφου 7 της ανωτέρω απόφασης: «*Τα ποσά των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται για λόγους παραγωγικότητας, καταχωρούνται από 1.1.2012 και μετά, αναλυτικά σε λογαριασμούς τάξεως, είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγραφών ή το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα. Σε περίπτωση που ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το Ελεγκτικό Γραφείο διαπιστώσει μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και άλλες δαπάνες εκτός των ανωτέρω που δεν αναγνωρίζονται για λόγους παραγωγικότητας, τότε η καταχώρησή τους σε λογαριασμούς τάξεως μπορεί να γίνει με τις εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού. Για όσες εταιρείες η διαχειριστική τους περίοδος λήγει μέχρι 31.12.2011 και είναι υποχρεωτικά ελεγκτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δεν υποχρεούνται στην καταχώρηση σε λογαριασμούς τάξεως – ως ανωτέρω – αλλά αντί αυτού παράγουν αναλυτικό ηλεκτρονικό αρχείο των δαπανών αυτών, το οποίο διαφυλάττουν οι ίδιες και ο Νόμιμος Ελεγκτής ή το Ελεγκτικό Γραφείο».*

Οι λογαριασμοί τάξεως (10^η Ομάδα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου), έχουν σχηματισθεί για την απεικόνιση λογιστικών γεγονότων που δεν επιφέρουν – τουλάχιστον άμεση – μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς ωστόσο να αποκλείεται από τη συγκεκριμένη απεικόνιση η ενδεχόμενη περίπτωση να προκύψουν μεταβολές στο μέλλον. Βεβαίως, ο αρχικός σκοπός της κίνησης των συγκεκριμένων λογαριασμών είναι καθαρά πληροφοριακός και αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο λειτουργούν κατά ζεύγη σε κλειστό κύκλωμα, πάντα εντός της 10^{ης} Ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ.. Ενδεικτικά γεγονότα για τα οποία μπορεί να χρησιμοποιηθούν τα ζεύγη των λογαριασμών τάξης, όπως αναφέρεται στο Λογιστικό Σχέδιο είναι η διαχείριση ή η φύλαξη ξένων περιουσιακών στοιχείων (με τη χρήση των λογαριασμών “01. ΑΛΛΟΤΡΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ” και “05. ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΛΛΟΤΡΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ”), η παρακολούθηση των εγγυήσεων και των εμπράγματων ασφαλειών που παραχωρούνται από τρίτους στην οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεών της και καλής εκτελέσεως, από τρίτους, συμβάσεων που συνάπτονται με αυτούς (με τη χρήση των λογαριασμών “02. ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΩΝ” και “06. ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΜΠΡΑΓΜΑΤΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΩΝ”), η απεικόνιση των συμβάσεων αμοτεροβαρούς χαρακτήρα (με τη χρήση των λογαριασμών “03. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ” και “07. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΑΜΦΟΤΕΡΟΒΑΡΕΙΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ”), ενώ για όλες τις λοιπές περιπτώσεις χρησιμοποιούνται οι λογαριασμοί “04. ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ” και “08. ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ”.

Κατά την ίδια έννοια, σύμφωνα με το σκεπτικό της Διοίκησης, είναι δυνατόν να αναπτυχθούν διάφοροι υπολογαριασμοί, στο πλαίσιο λειτουργίας του ζεύγους “04. ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ” και “08. ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ”, οι οποίοι θα καλύψουν την ανάγκη της απεικόνισης των ποσών των λογιστικών διαφορών, κατά την διάρκεια της χρήσης.

4.3.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΓΕΓΟΝΟΤΩΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΞΕΩΣ.

α. Έστω ότι ο λογιστής της επιχείρησης “3Μ Α.Ε.” καλείται να αντιμετωπίσει το παρακάτω γεγονός: Εξόφληση λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας, για το μήνα Απρίλιο του έτους 2012, συνολικό ποσό (μαζί με το Φ.Π.Α.) 1.230,00 ευρώ. Η λογιστική απεικόνιση είναι η εξής:

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1. /			
	62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		1.000,00	
	62.03 Τηλεπικοινωνίες	1.000,00		
	62.03.00 Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά			
	62.03.00.01 Κινητή τηλεφωνία			
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		230,00	
	54.00 Φ.Π.Α.	230,00		
	54.00.29 Φ.Π.Α. εισροών – εξόδων			
	54.00.29.04 Φ.Π.Α. εξόδων με 23%			
	38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			1.230,00
	38.00 Ταμείο	1.230,00		
	Αιτιολόγηση: Εξόφληση λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας, για το μήνα Απρίλιο του έτους 2012.			

Ορθώς καταχωρείται ολόκληρο το ποσό της δαπάνης στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και θα επηρεάσει το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης, εφόσον καλύπτεται με νόμιμο παραστατικό το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ενώ παράλληλα προκαλείται μείωση σε άλλο περιουσιακό στοιχείο (στο ταμείο). Ωστόσο, επειδή για την συγκεκριμένη δαπάνη υπάρχει ρητή αναφορά στον νόμο (σύμφωνα με την περίπτωση ψ', της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) πως φορολογικά αναγνωρίζεται μόνο το 50% αυτής, θα πρέπει να την αναμορφώσουμε ως προς τη συγκεκριμένη μείωση.

Η διαδικασία προσδιορισμού του αποτελέσματος που ακολουθείται μέχρι και σήμερα, προτάσσει στο τέλος της χρήσης την εξής διαδικασία: Μεταφορά όλων των οργανικών εξόδων στη Γενική Εκμετάλλευση (λογαριασμός “80. ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ”), ώστε να κλείσουν όλοι οι λογαριασμοί της κατηγορίας αυτής. Από το λογαριασμό “80. ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ” θα προκύψει αρχικά το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, το οποίο στη συνέχεια θα επηρεαστεί από τα τυχόν έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της 8^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ., για να καταλήξει ως λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης (θετικό ή αρνητικό).

Περαιτέρω, κατά την συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο λογιστής της επιχείρησης, θα πρέπει να διενεργήσει τη φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος, δηλαδή τον προσδιορισμό του *φορολογικού αποτελέσματος*, που σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει το ήδη προσδιορισθέν – βάσει πραγματικών γεγονότων – *λογιστικό αποτέλεσμα*. Το πρόβλημα ωστόσο, συνδέεται με το νέο θεσμικό πλαίσιο στο οποίο προσαρμόστηκε το άρθρο 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, και αφορά το Ετήσιο Πιστοποιητικό σε συνδυασμό με την προσπάθεια που κατάβάλλεται ώστε να ελέγχεται η επιχείρηση από τους νόμιμους ελεγκτές του Νόμου 3693 / 2008 “Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006 / 43 / ΕΚ, περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78 / 660 / ΕΟΚ και 83 / 349 / ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84 / 253 / ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 174 / τεύχος Α΄ / 25.08.2008). Σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, το “Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό”, που προβλέπεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 82 του ΚΦΕ, αφορά μία νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου στην οποία συμμετέχουν – πέραν των μέχρι τώρα γνωστών μερών, όπως η διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας, ο λογιστής της ελεγχόμενης εταιρείας και οι αρμόδιες φορολογικές αρχές – οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (Νόμιμοι Ελεγκτές), η ΕΛΤΕ (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου) και η Γ.Γ.Π.Σ (Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων) με τελικό στόχο την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και την εμφάνιση του αναμορφωμένου αποτελέσματος της χρήσης, χωρίς άλλη παρέμβαση.

Έτσι η απεικόνιση του παραπάνω λογιστικού γεγονότος – σύμφωνα με τα ανωτέρω – μπορεί να έχει την παρακάτω μορφή:

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
2. /			
	62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		1.000,00	
	62.03 Τηλεπικοινωνίες	1.000,00		
	62.03.00 Τηλεφωνικά – Τηλεγραφικά			
	62.03.00.01 Κινητή τηλεφωνία (εκπιπτόμενο στη Φορολογία ποσό – 500,00€)			
	62.03.00.90 Κινητή τηλεφωνία (μη εκπιπτόμενο στη Φορολογία ποσό – 500,00€)			
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		230,00	
	54.00 Φ.Π.Α.	230,00		
	54.00.29 Φ.Π.Α. εισροών – εξόδων			
	54.00.29.04 Φ.Π.Α. εξόδων με 23%			
	38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			1.230,00
	38.00 Ταμείο	1.230,00		
	Αιτιολόγηση: Εξόφληση λογαριασμών κινητής τηλεφω- νίας, για το μήνα Απρίλιο του έτους 2012.			

Με τη συγκεκριμένη μεθοδολογία επιτυγχάνεται η συγκέντρωση – καθ’ όλη τη διάρκεια της χρήσης – των ποσών που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τη δαπάνη για κινητή τηλεφωνία, στον υπολογαριασμό “62.03.00.90 Κινητή τηλεφωνία (μη εκπιπτόμενο στη Φορολογία ποσό)”, ώστε να καθίσταται ευχερής ο έλεγχος, αλλά και η συμπλήρωση των φορολογικών εντύπων και καταστάσεων. Εναλλακτικά, θα μπορούσε η επιχείρηση να φτάσει στο ίδιο αποτέλεσμα με τη χρήση των λογαριασμών τάξεως, αλλά θα πρέπει να διενεργηθεί μία επί πλέον λογιστική εγγραφή με την δημιουργία ζευγών υπολογαριασμών του “04. ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ” και του “08. ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ”, όπου θα συγκεντρώνονται όλα εκείνα τα ποσά που αναμορφώνουν το λογιστικό αποτέλεσμα και το μετατρέπουν σε φορολογικό. Συνεπώς, μετά την πρώτη λογιστική εγγραφή (εμφανίζεται ήδη στην σελίδα), την οποία θα πρέπει να καταχωρήσουμε στα βιβλία ώστε να απεικονίσουμε το πραγματικό γεγονός, θα πρέπει παράλληλα να εμφανίσουμε και την εγγραφή των λογαριασμών τάξεως.

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
3. /			
	04.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		500,00	
	04.06 Λογιστικές διαφορές οργ. εξόδων, προς αναμόρφωση	500,00		
	04.06.62 Λογιστικές διαφορές εξόδων τηλεπικοινωνίας			
	04.06.62.90 Κινητή τηλεφωνία			
	08.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ			500,00
	08.06 Λογιστικές διαφορές αναμορφωμένων οργαν. εξόδων.	500,00		
	08.06.62 Λογ. διαφορές εξόδων τηλεπικοινωνίας.			
	08.06.62.90 Κινητή τηλεφωνία			
	Αιτιολόγηση: Λογισμός λογιστικής διαφοράς εξόδων κινητής τηλεφωνίας, για το μήνα Απρίλιο του έτους 2012.			

Να σημειώσουμε τέλος, πως επειδή στη σχετική διάταξη για το έξοδο της κινητής τηλεφωνίας, υπάρχει πρόσθετος περιορισμός ως προς τον αριθμό των τηλεφωνικών συνδέσεων (ο οποίος δεν πρέπει να υπερβαίνει τον αριθμό των απασχολουμένων στην επιχείρηση, όπως έχουμε επισημάνει σε προηγούμενο κεφάλαιο), θα πρέπει να υπάρξει απολογιστική τακτοποίηση του συγκεντρωθέντος ποσού στο παραπάνω ζεύγος των λογαριασμών τάξεως, εφόσον προκύπτει τέτοια υποχρέωση.

β. Έστω ότι σε επιχείρηση, μετά από έλεγχο της αρμόδιας υπηρεσίας του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ, προέκυψαν διαφορές στον υπολογισμό των εισφορών και επιβάλλεται προσαύξηση 1.000,00 ευρώ. Η καταβολή είναι πραγματική, δηλαδή το ταμείο της επιχείρησης μειώθηκε κατά το παραπάνω ποσό. Συνεπώς, το λογιστικό της αποτέλεσμα θα επηρεαστεί και το τυχόν κέρδος της χρήσης εμφανίζεται μειωμένο κατά 1.000,00 ευρώ. Αυτό που θα προκύψει θα είναι το λογιστικό κέρδος. Επειδή, ωστόσο, ανωτέρω προσαύξηση δεν αναγνωρίζεται ως λειτουργική δαπάνη της επιχείρησης, θα πρέπει να αναμορφωθεί φορολογικά. Οι λογιστικές εγγραφές που προτείνονται στην περίπτωση αυτή, παρατίθενται στη συνέχεια:

a/a	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1. /			
	81.ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ		1.000,00	
	81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	1.000,00		
	81.00.01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων			
	81.00.01.00 Προσαυξήσεις εισφορών ΙΚΑ – ΕΤΑΜ			
	38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			1.000,00
	38.00 Ταμείο	1.000,00		
	Αιτιολόγηση: Επιβολή προσαύξησης Ι.Κ.Α. εξαιτίας ασφαλιστικών διαφορών (σχετικά δικαιολογητικά).			

a/a	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
2. /			
	04.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		1.000,00	
	04.06 Λογιστ. διαφορές ανόργανων εξόδων, προς αναμόρφωση	1.000,00		
	04.06.62 Λογιστικές διαφορές προσαυξήσεων εισφορών			
	04.06.62.90 Προσαυξήσεις εισφορών ΙΚΑ – ΕΤΑΜ			
	08.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ			1.000,00
	08.06 Λογιστικές διαφορές αναμορφωμένων ανόργ. εξόδων.	1.000,00		
	08.06.62 Λογ. διαφορές προσαυξήσεων εισφορών.			
	08.06.62.90 Προσαυξήσεις εισφορών ΙΚΑ – ΕΤΑΜ			
	Αιτιολόγηση: Λογισμός λογιστικής διαφοράς από προσαύξηση εισφορών.			

γ. Έστω ότι θέλουμε να καταχωρίσουμε έξοδα κίνησης ιδιωτικής χρήσης, επιβατικού αυτοκινήτου της επιχείρησης, με κυβισμό μηχανής 1.900 κυβικά εκατοστά. Η επιχείρηση έχει λάβει απόδειξη λιανικής πώλησης, ποσού 123,00 ευρώ. Στο ποσό αυτό περιέχεται ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (23,00 ευρώ), ο οποίος ωστόσο δεν εκπίπτει από τον ΦΠΑ των εκροών (σύμφωνα με το άρθρο 30, του Νόμου 2859 / 2000 “Κύρωση του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας” (Φ.Ε.Κ. 248 / τεύχος Α΄ / 07.11.2000). Ωστόσο, σύμφωνα με την περίπτωση β΄, της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η έκπτωση του παραπάνω εξόδου περιορίζεται σε ποσοστό 35%. Άρα, το μη εκπιπτόμενο ποσό της δαπάνης, για τα καύσιμα υπολογίζεται: $100,00 \text{ €} \times 65\% = 65,00 \text{ €}$, ενώ το μη εκπιπτόμενο ποσό για το Φ.Π.Α. υπολογίζεται: $23,00 \text{ €} \times 65\% = 14,95 \text{ €}$. Για την εμφάνιση της συναλλαγής θα χρησιμοποιήσουμε λογαριασμούς ουσίας (ομάδα 6 του Ε.Γ.Λ.Σ.), ενώ για την απεικόνιση του μη εκπιπτόμενου ποσού της δαπάνης στο συγκεκριμένο παράδειγμα, θα κινήσουμε εξαρχής το ζεύγος των λογαριασμών τάξεως.

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1. /			
	64.ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		100,00	
	64.00 Έξοδα μεταφορών	100,00		
	64.00.00 Καύσιμα – λιπαντικά – διόδια μεταφορικών μέσων ιδιοκτησίας της οικονομικής μονάδας			
	63.ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ		23,00	
	63.98 Διάφοροι φόροι – τέλη	23,00		
	63.98.08 Φ.Π.Α. εκπ/νος στην φορολογία εισοδήματος (8,05 €)			
	63.98.09 Φ.Π.Α. μη εκπ/νος στην φορολογία εισοδήματος (14,95 €)			
	38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			123,00
	38.00 Ταμείο	123,00		
	Αιτιολόγηση: Καύσιμα για το Ε.Ι.Χ. όχημα της επιχείρησης, με αριθμό κυκλοφορίας “.....”, Α.Λ.Π.			

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
2. /			
	04.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		65,00	
	04.06 Λογιστικές διαφορές οργ. εξόδων προς αναμόρφωση	65,00		
	04.06.64 Λογιστικές διαφορές εξόδων κίνησης, μεταφορικών μέσων (Επιβατικών Ιδιωτικής Χρήσης)			
	04.06.64.90 Έξοδα κίνησης (καύσιμα – λιπαντικά – διόδια)			
	08.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ			65,00
	08.06 Λογιστικές διαφορές αναμ/νων οργανικών εξόδων	65,00		
	08.06.64 Λογιστικές διαφορές εξόδων κίνησης, μεταφ. μέσων (Επιβατικών Ιδιωτικής Χρήσης)			
	08.06.64.90 Έξοδα κίνησης (καύσιμα – λιπαντικά – διόδια)			
	Αιτιολόγηση: Λογισμός λογιστικής διαφοράς των εξόδων κίνησης του Ε.Ι.Χ. μεταφορικού μέσου της επιχείρησης με αριθμό κυκλοφορίας “.....”			

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
3. /			
	04.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		14,95	
	04.06 Λογιστικές διαφορές οργ. εξόδων προς αναμόρφωση	14,95		
	04.06.63 Λογιστικές διαφορές φόρων – τελών			
	04.06.63.90 Φ.Π.Α. μη εκπ/νος στη φορολογία εισοδήματος			
	08.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ			14,95
	08.06 Λογιστικές διαφορές αναμ/νων οργανικών εξόδων	14,95		
	08.06.63 Λογιστικές διαφορές εξόδων κίνησης, μεταφ. μέσων (Επιβατικών Ιδιωτικής Χρήσης)			
	08.06.63.90 Φ.Π.Α. μη εκπιπόμενος στην φορολογία εισοδήματος			
	Αιτιολόγηση: Λογισμός λογιστικής διαφοράς των εξόδων κίνησης του Ε.Ι.Χ. μεταφορικού μέσου της επιχείρησης με αριθμό κυκλοφορίας “.....”			

4.4 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε.

4.4.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ.

Σύμφωνα με το άρθρο 44^α (παράγραφος 2) του Κ.Ν. 2190/1920 “περί Ανωνύμων Εταιρειών”, κατά τη διάθεση των κερδών των Ανωνύμων Εταιρειών, το ποσό που θα διανεμηθεί στους μετόχους δε μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και με τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους. Στη συνέχεια παραθέτουμε μία ενδεικτική σειρά της διάθεσης των κερδών των Ανωνύμων, η οποία προκύπτει από το συνδυασμό διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας.

- i.** Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 44^α και την παράγραφο 1 του άρθρου 45^α, του Κ.Ν.2190 / 1920.
- ii.** Παρακράτηση ποσού για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού σύμφωνα με το άρθρο 45, παράγραφος 2^α του Κ.Ν. 2190 / 1920. Ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού διενεργείται επί των λογιστικών κερδών της χρήσης, μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη αυτά.
- iii.** Παρακράτηση ποσού για τη διανομή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 8 του Νόμου 3220 / 2004 “Μέτρα αναπτυξιακής και κοινωνικής πολιτικής – αντικειμενικοποίηση του φορολογικού ελέγχου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 15 / τεύχος Α΄ / 28.01.2004).
- iv.** Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών σύμφωνα με όσα ορίζονται στο καταστατικό της εταιρείας και τις αποφάσεις της τακτικής Γενικής Συνέλευσης ως εξής:
 - Πρόσθετο μέρισμα στους μετόχους.
 - Αμοιβές και ποσοστά μελών Διοικητικού Συμβουλίου.
 - Μέρισμα στο προσωπικό της εταιρείας
 - Σχηματισμός αποθεματικών (φορολογημένων και αφορολόγητων).

ν. Παρακράτηση ποσού για την κάλυψη του φόρου εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται επί του συνόλου των κερδών – διανεμόμενων και μη – όπως αναμορφώθηκαν με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών και μειωμένων με τις ζημίες των προηγούμενων χρήσεων, τα αφορολόγητα αποθεματικά κ.ο.κ., σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 45^α, του Κ.Ν. 2190 / 1920. Τέλος, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να λαμβάνονται υπόψη οι απαγορευτικές διατάξεις περί διανομής κερδών του άρθρου 43 (παράγραφος 3, περίπτωση δ') και του άρθρου 44^α (παράγραφοι 1 και 2) του Κ.Ν. 2190 / 1920 “περί Ανωνύμων Εταιρειών).

4.4.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.

Η επιχείρηση “3M Α.Ε.” είχε ακαθάριστα έσοδα κατά τη χρήση 2012 τα οποία ανέρχονται σε 10.000.000,00 ευρώ. Τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ανά λογαριασμό, έχουν ως εξής:

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ “3M Α.Ε.”	
Λογαριασμός “86.99 Αποτελέσματα Χρήσεως”	2.200.000 €
Λογαριασμός “42.04 Διαφορές Φορολογικών Ελέγχων Προηγούμενων Χρήσεων”	70.000 €
Λογαριασμός “88.09 Λοιποί Μη Ενσωματωμένοι στο Λειτουργικό Κόστος Φόροι”	40.000 €
Λογαριασμός “42.02 Υπόλοιπο Ζημιών Προηγούμενων Χρήσεων” (χρήση 2011)	90.000 €

Σημείωση:

Τα φορολογητέα κέρδη το 2011, μετά τη φορολογική αναμόρφωση είχαν ανέλθει σε 150.000,00€

Η επιχείρηση εμφάνισε τα κάτωθι ακαθάριστα έσοδα:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΗΣ “3M Α.Ε.”	
1. Έσοδα από τόκους καταθέσεων	50.000,00 €
Φόρος επί των εσόδων από καταθέσεις (50.000,00 € x 10% = 5.000,00 €)	5.000,00 €
2. Παρακρατηθείς φόρος από πωλήσεις στο Δημόσιο (600.000,00 € x 4%)	24.000,00 €
3. Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων	200.000,00 €
4. Έσοδα από ενοίκια καταστήματος	60.000,00 €
5. Μερίσματα από συμμετοχή σε ημεδαπή Α.Ε.	300.000,00 €
Φόρος επί των μερισμάτων συμμετοχής στην Α.Ε. (300.000,00 € x 25%)	75.000,00 €

Επίσης, μεταξύ των δαπανών της επιχείρησης περιλαμβάνονται:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”	
1. Πρόστιμα Ι.Κ.Α. και Κ.Β.Σ.	42.750 ευρώ
2. Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας	45.000 ευρώ
3. Δαπάνες Ε.Ι.Χ. (με κυβισμό μικρότερο των 1.600 κ.ε.)	55.000 ευρώ
4. Δαπάνες Ε.Ι.Χ. (με κυβισμό μεγαλύτερο των 1.600 κ.ε.)	25.000 ευρώ
5. Χρεωστικοί τόκοι	250.000 ευρώ

Τέλος, για το έτος 2011 είχε αποδοθεί στο Δημόσιο, ποσό ύψους 120.000 €, ως προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος

Το Διοικητικό Συμβούλιο της “3Μ Α.Ε.” κατά τη συνεδρίασή την 20 Απριλίου 2013, πρότεινε προς τα μέλη της Γενικής Συνέλευσης της Εταιρείας τα κάτωθι:

1. Το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού σύμφωνα με το νόμο.
2. Τη διανομή του προβλεπόμενου από το νόμο υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος.
3. Τη χορήγηση αμοιβών στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, ποσό ύψους 148.000,00 ευρώ.
4. Τη χορήγηση αμοιβών προς τους εργαζόμενους, ποσό ύψους 180.000,00 ευρώ.

Επίσης αποφασίστηκαν τα εξής:

5. Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος μαζί με την προκαταβολή του, αφού πρώτα προσδιοριστούν οι λογιστικές διαφορές.
6. Η μεταφορά του υπολοίπου ποσού μετά τη διάθεση των κερδών, να μεταφερθεί σε λογαριασμό “Κέρδη Εις Νέο”.
7. Ο υπολογισμός του παρακρατηθέντος φόρου των μερισμάτων και στη συνέχεια η διενέργεια των λογιστικών εγγραφών.
8. Η σύνταξη του πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων.
9. Η καταχώρηση των αντίστοιχων λογιστικών εγγραφών.

Με βάση τα παραπάνω, από το λογιστήριο της επιχείρησης γίνονται οι παρακάτω ενέργειες:

1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Κ.Ν. 2190 / 1920, σε κάθε έτος το 1 / 20 των κερδών της Ανωνύμου διατίθεται για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτικός μέχρι το σχηματισμένο ποσό να φτάσει στο 1 / 3 του Εταιρικού Κεφαλαίου. Ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού παρακρατείται από τα κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση κάθε ζημίας και κάθε εταιρικού βάρους (όπως του φόρου εισοδήματος). Το τακτικό αποθεματικό της “3Μ Α.Ε.” υπολογίζεται ως εξής:

Καθαρά λογιστικά κέρδη χρήσεως	2.200.000,00
Μείον: Ζημιές Προηγούμενης Χρήσης	(-) 90.000,00
Μείον: Διαφορές Φορολογικών Ελέγχων Προηγούμενων Χρήσεων	(-) 70.000,00
Μείον: Λοιποί Μη Ενσωματωμένοι στο Λειτουργικό Κόστος Φόροι	(-) 40.000,00
Υπόλοιπο κερδών:	<u>2.000.000,00</u>
Μείον: Φόρος Εισοδήματος (2.000.000,00 x 20%)	(-) 400.000,00
Υπόλοιπο κερδών για σχηματισμό Τακτικού Αποθεματικού.	<u>1.600.000,00</u>
Τακτικό Αποθεματικό: 1.600.000,00 x 5% = 80.000,00	80.000,00

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”

	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΓΛΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΠΟΣΟ
	88.00 (86.99)	Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσεως	2.200.000,00
<i>Μείον :</i>	88.03 (42.01)	Ζημιές προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη	(-) 90.000,00
<i>Μείον :</i>	88.04 (42.01)	Ζημιές προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη	(-) 0,00
<i>Μείον :</i>	42.04	Διαφορές Φορολογικού ελέγχου	(-) 70.000,00
<i>Μείον :</i>	88.09	Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	(-) 40.000,00
		Υπόλοιπο Κερδών	2.000.000,00
<i>Μείον :</i>	88.08	Φόρος Εισοδήματος (2.000.000,00 x 20%)	(-) 400.000,00
		Υπόλοιπο Κερδών Μετά Φόρων	1.600.000,00
<i>Μείον :</i>	41.02	Τακτικό Αποθεματικό (1.600.000 x 5%)	80.000,00
		Κέρδη Προς Διανομή	1.520.000,00

2. ΔΙΑΝΟΜΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Α.Ν.148 / 1967 “Περί μέτρων προς ενίσχυση της Κεφαλαιαγοράς” (Φ.Ε.Κ. 179 / τεύχος Α΄ / 09.10.1967), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Νόμου 876 / 1979 “Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως διατάξεων αναφερομένων στην ανάπτυξη της Κεφαλαιαγοράς” (Φ.Ε.Κ. 48 / τεύχος Α΄ / 12.03.1979) και το άρθρο 3, παράγραφος 18 του Νόμου 2753 / 1999 “Απλοποιήσεις και ελαφρύνσεις στη φορολογία εισοδήματος και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 249 / τεύχος Α΄ / 17.11.1999), οι Ανώνυμες Εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν ως πρώτο μέρισμα ποσοστό ίσο με το 35% των καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, των τυχόν ζημιών προηγούμενων χρήσεων και του φόρου εισοδήματος και εφόσον το ποσό που προκύπτει είναι μεγαλύτερο από το ποσό που ορίζεται στο άρθρο 45 του Κ.Ν.2190 / 1920. Στην περίπτωση που το ποσό του μερίσματος – με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148 / 1967 – είναι μεγαλύτερο από αυτό που προβλέπεται στο άρθρο 45 του Κ.Ν. 2190 / 1920, η Γενική Συνέλευση της Ανωνύμου μπορεί να αποφασίσει τα εξής:

α. Με πλειοψηφία τουλάχιστον 70% του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, η εταιρεία μπορεί να μη διανέμει ως μέρισμα το 35% των κερδών, αλλά το πρώτο μέρισμα που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2β, του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190 / 20.

β. Με πλειοψηφία 100% του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, η εταιρεία μπορεί να μη διανέμει ούτε το πρώτο, αλλά ούτε και πρόσθετο μέρισμα, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό θα διατεθεί για την κάλυψη αναγκών της εταιρίας και όχι για τη διανομή αμοιβών Δ.Σ. (Σύμφωνα με την Απόφαση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 723 / 6.10.1972).

ΠΙΝΑΚΑΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.” (Άρθρο 1 του Νόμου 876 / 1979 “Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως διατάξεων αναφερομένων στην ανάπτυξη της Κεφαλαιαγοράς”)		
	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΠΟΣΟ
	Υπόλοιπο καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού	1.600.000,00
<i>Μείον :</i>	Τακτικό Αποθεματικό	(-) 80.000,00
	Υπόλοιπο για σχηματισμό πρώτου μερίσματος	1.520.000,00
	Σχηματισμός πρώτου μερίσματος (1.520.000,00 x 35%)	532.000,00

3. ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Συνυπολογίζεται το ποσό που υπολογίστηκε ως πρώτο μείρισμα (532.000,00 ευρώ), το ποσό που έχει αποφασιστεί από τη διοίκηση της Ανωνύμου να διανεμηθεί ως αμοιβή των μελών του Δ.Σ. (148.000,00 €), καθώς και το ποσό που πρόκειται να διανεμηθεί στους εργαζόμενους (180.000,00 €).

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”		
	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΠΟΣΟ
	Σχηματισμός πρώτου μερίσματος (1.520.000,00 x 35%)	532.000,00
Πλέον :	Αμοιβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου	148.000,00
Πλέον :	Αμοιβές από τα κέρδη στους εργαζόμενους	180.000,00
	Διανεμόμενα Κέρδη της Ανωνύμου Εταιρείας	860.000,00

4. ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΑΠΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Νόμου 3752 / 2009 “Τροποποιήσεις επενδυτικών νόμων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 40 / τεύχος Α΄ / 04.03.2009) τροποποιήθηκαν ορισμένες από τις διατάξεις του Νόμου 3299 / 2004 “Κίνητρα ιδιωτικών επενδύσεων για την οικονομική ανάπτυξη και την περιφερειακή σύγκλιση” (Φ.Ε.Κ. 261 / τεύχος Α΄ / 23.12.2004). Μια από τις κυριότερες μεταβολές αναφέρεται στην αλλαγή του τρόπου υπολογισμού του αφορολόγητου αποθεματικού για τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες στα πλαίσια υλοποίησης επενδυτικών σχεδίων ενισχυόμενων από κρατικούς φορείς ή από προγράμματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συγκεκριμένα, με βάση τις προηγούμενες διατάξεις, η φορολογική απαλλαγή περιοριζόταν στα πλαίσια ενός ορίου, το οποίο αφορούσε ποσοστό ή το σύνολο της αξίας της ενισχυόμενης δαπάνης. Το γεγονός αυτό δεν ισχύει πλέον και συνεπώς η φορολογική απαλλαγή μπορεί να ξεπεράσει το ύψος της ενισχυόμενης δαπάνης⁴³.

⁴³ Αυτό άλλωστε προκύπτει και από την παρακάτω αντιπαραβολή της προηγούμενης, σε σχέση και τη νέα διάταξη (περίπτωση γ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του Νόμου 3299 / 2004).

Προηγούμενη διάταξη

γ. Φορολογική απαλλαγή ύψους μέχρι ενός ποσοστού ή του συνόλου της αξίας της ενισχυόμενης δαπάνης του επενδυτικού σχεδίου ή και της αξίας της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση. Η ενίσχυση αυτή συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος μη διανεμόμενων κερδών από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης της πρώτης δεκαετίας από την πραγματοποίηση του επενδυτικού σχεδίου, με το σχηματισμό ισόποσου αφορολόγητου αποθεματικού.

Νέα διάταξη

γ. Φορολογική απαλλαγή που συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών από το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης της πρώτης δεκαετίας από την πραγματοποίηση του επενδυτικού σχεδίου, με το σχηματισμό ισόποσου αφορολόγητου αποθεματικού.

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών του ισολογισμού που εμφανίζονται στην εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορέα, μετά την αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά. Τα εμφανιζόμενα κέρδη αφορούν το σύνολο των δραστηριοτήτων του φορέα – είτε οι δραστηριότητες αυτές υπάγονται στο Νόμο 3299 / 2004 “Κίνητρα ιδιωτικών επενδύσεων για την οικονομική ανάπτυξη και την περιφερειακή σύγκλιση”, είτε όχι – και ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία λαμβάνουν χώρα

Για τον υπολογισμό του – κατά τα ανωτέρω – τακτικού αποθεματικού από αφορολόγητα έσοδα, όπως και των διανεμόμενων κερδών, θα πρέπει να γίνει αναγωγή των ποσών με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Όσον αφορά τα κέρδη που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, αυτά περιλαμβάνουν τα κέρδη που κατά το μέρος που δεν διανέμονται, δεν φορολογούνται και καταχωρούνται στο λογαριασμό “41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα”.

Αν δηλαδή η Ανώνυμος Εταιρεία προβεί σε διανομή των κερδών και μεταξύ αυτών υπάρχουν και έσοδα αφορολόγητα (όπως κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια κ.λπ.), για τον υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού θα πρέπει να αφαιρεθεί από το σύνολο των καθαρών κερδών του ισολογισμού, το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που δεν διανεμήθηκαν, προσαυξημένο με τον αναλογούντα φόρο. Το ποσό αυτό θα εμφανισθεί στο λογαριασμό “41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα”.

$$\text{Μέρος Αφορολογήτων Εσόδων που αναλογούν στα Διανεμόμενα Κέρδη} = \frac{\text{Διανεμόμενα Κέρδη x Αφορολόγητα Έσοδα*}}{\text{Καθαρά Κέρδη Χρήσεως}} \Rightarrow$$

$$\Rightarrow \text{Μέρος Αφορολογήτων Εσόδων που αναλογούν στα Διανεμόμενα Κέρδη} = \frac{860.000,00 \times 200.000,00}{2.200.000,00} = 78.181,82\text{€}$$

* **Σημείωση:** Στο παράδειγμά μας, αφορολόγητα έσοδα είναι τα “Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων”, ποσό ύψους 200.000,00 ευρώ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ		
	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΠΟΣΟ
	Σύνολο αφορολογήτων εσόδων της Ανωνύμου Εταιρείας	200.000,00
<i>Μείον :</i>	Μέρος Αφορολογήτων Εσόδων που αναλογούν στα Διανεμόμενα Κέρδη	78.181,28
<i>Μείον :</i>	Αναλογούν φόρος ($\frac{78.181,82 \times 20\%}{0,80} = 19.545,45$)	19.545,45
	Αποθεματικό από Αφορολόγητα Έσοδα	102.273,27

5. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”

Σύμφωνα με την παράγραφο 8, του άρθρου 31 του Νόμου 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” (Φ.Ε.Κ.151 / τεύχος Α΄ / 16.9.1994), στις περιπτώσεις κατά τις οποίες στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, τότε για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:

α. Με το ποσό των χρεωστικών τόκων που προκύπτει από τον επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

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

Με βάση τα παραπάνω και με δεδομένο ότι στο παράδειγμά μας εμφανίζονται χρεωστικοί τόκοι ύψους 250.000,00 €, κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων 200.000,00 € και μερίσματα από συμμετοχή σε ημεδαπή Α.Ε. 300.000,00 €, οι λογιστικές διαφορές εξευρίσκονται ως εξής:

$$\text{Αναλογία χρεωστικών τόκων} = \frac{\text{Χρεωστικοί Τόκοι x (Αφορολόγητα Έσοδα + Έσοδα φορολ. με ειδικό τρόπο)*}}{\text{Καθαρά Κέρδη Χρήσεως}} \Rightarrow$$

$$\Rightarrow \text{Αναλογία Χρεωστικών Τόκων} = \frac{250.000,00 \times 500.000,00}{10.000.000,00} = 12.500,00$$

* **Σημείωση:** Στο παράδειγμά μας, αφορολόγητα έσοδα είναι τα “Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων” (200.000,00 ευρώ), ενώ τα έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο είναι τα “Μερίσματα από Συμμετοχή σε ημεδαπή Α.Ε.” (300.000,00 ευρώ). Σύνολο: 500.000,00 ευρώ

ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”		
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ		ΠΟΣΟ
Πρόστιμα Ι.Κ.Α. και Κ.Β.Σ.		42.750,00
Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας (45.000 x 50%)		22.500,00
Δαπάνες Ε.Ι.Χ. – κατά το μέρος που δεν εκπίπτουν στη Φορολογία Εισοδήματος	Ε.Ι.Χ. κάτω των 1600 κ.ε. (55.000 x 30%)	16.500,00
	Ε.Ι.Χ. άνω των 1600 κ.ε. (25.000 x 65%)	16.250,00
Αναλογία Χρεωστικών Τόκων (όπως υπολογίστηκαν πιο πάνω)		12.500,00
Δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα έσοδα, καθώς και τα έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και δεν εκπίπτουν από τη Φορολογία Εισοδήματος (500.000,00 € x 5%)		25.000,00
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών		135.500,00

Δεδομένων όλων των ανωτέρω, θα προσπαθήσουμε να υπολογίσουμε το φόρο της “3Μ Α.Ε.”

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”		
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ		ΠΟΣΟ
Καθαρά Λογιστικά Κέρδη Χρήσεως		2.200.000,00
Πλέον :	Λογιστικές Διαφορές	135.500,00
Σύνολο		2.335.000,00
Μείον :	Αφορολόγητα Έσοδα	Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων (-) 200.000,00
Μείον :		Μερίσματα από συμμετοχή σε ημεδαπή Α.Ε. (-) 300.000,00
Πλέον :	Αφορολόγητα έσοδα που αναλογούν στα διανεμόμενα 97.726,73	
Σύνολο Φορολογητέων Κερδών		1.933.226,73
α. Υπολογισμός Κύριου Φόρου Εισοδήματος (1.933.226,73 x 20%)		386.645,35
Πλέον :	β. Υπολογισμός Συμπληρωματικού Φόρου Εισοδήματος (60.000,00 x 3%) 1.800,00	
Σύνολο Κύριου και Συμπληρωματικού Φόρου Εισοδήματος		388.445,35

Η προκαταβολή του φόρου υπολογίζεται σε ποσοστό 80% επί του συνόλου του κύριου και του συμπληρωματικού φόρου, όπως υπολογίστηκε στον προηγούμενο πίνακα.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”		
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ		ΠΟΣΟ
	Φόρος Εισοδήματος x Συντελεστής Προκαταβολής (388.445,46 x 80%)	310.756,37
<i>Μείον :</i>	Παρακρατημένοι φόροι εισοδήματος από τόκους καταθέσεων	(-) 5.000,00
<i>Μείον :</i>	Παρακρατημένοι φόροι εισοδήματος από πωλήσεις στο Δημόσιο	(-) 24.000,00
	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος κερδών επόμενης χρήσης	281.756,37

Στη συνέχεια θα συντάξουμε τον πίνακα εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος της “3Μ Α.Ε.”.

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”		
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ		ΠΟΣΟ
	Φόρος Εισοδήματος (2)	388.445,46
<i>Πλέον :</i>	Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος επόμενης χρήσης	281.756,37
	Σύνολο Φόρου	670.201,83
<i>Μείον :</i>	Προκαταβολή κερδών προηγούμενης χρήσης	(-) 120.000,00
<i>Μείον :</i>	Παρακρατημένος φόρος από εισοδήματα τόκων καταθέσεων	(-) 5.000,00
<i>Μείον :</i>	Παρακρατημένος φόρος από εισοδήματα πωλήσεων στο Δημόσιο	(-) 24.000,00
	Σύνολο Καταβλητέου Φόρου	521.201,83
<i>Πλέον :</i>	Χαρτόσημο εσόδων από ακίνητα (60.000,00 x 3%)	1.800,00
<i>Πλέον :</i>	ΟΓΑ Χαρτοσήμου (1.800,00 x 20%)	360,00
	Συνολικό Ποσό Προς Καταβολή	523.361,83

6. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”

α. Ο υπολογισμός των παρακρατηθέντων φόρων μερισμάτων της “3Μ Α.Ε.”, θα γίνει ως εξής:

$$860.000\text{€} \times 25\% = 212.500 \text{ €}$$

β. Ο προσδιορισμός των μερισμάτων από συμμετοχή σε Ανώνυμη Εταιρεία, που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα κέρδη, θα γίνει ως εξής:

$$\text{Μερίσματα συμμετοχής σε Α.Ε.} = \frac{\text{Έσοδα από μερίσματα} \times \text{Διανεμόμενα Κέρδη}}{\text{Καθαρά Κέρδη Χρήσεως}} = \frac{300.000 \times 860.000}{2.200.000} = 117.272,73\text{€}$$

Έτσι ο οφειλόμενος φόρος των διανεμόμενων κερδών της “3Μ Α.Ε.”, υπολογίζεται:

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”	
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΠΟΣΟ
Παρακρατηθείς Φόρος Διανεμόμενων Κερδών	212.500,00
<i>Μείον :</i> Φόρος που ήδη καταβλήθηκε (117.272,73 x 25%)	(-) 29.318,18
Συνολικό Ποσό Φόρου Προς Καταβολή	183.181,82

Ειδικό αποθεματικό μη διανεμόμενων μερισμάτων

$$\underline{300.000\text{€} - 117.272,73 = 182.727,27 \text{ €}}$$

Στη συνέχεια η “3Μ Α.Ε.” θα πρέπει να πραγματοποιήσει Γενική Συνέλευση (μέχρι την 30 Ιουνίου 2013), να προβεί στην παρακράτηση του φόρου (μέχρι την 31 Ιουλίου 2013) και να αποδώσει το φόρο στο Δημόσιο (μέχρι την 31 Αυγούστου 2013).

ΧΡΟΝΙΚΑ ΟΡΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ “3Μ Α.Ε.”	
▶ <i>Τακτική Γενική Συνέλευση</i>	→ <i>Έως 30 Ιουνίου 2013</i>
▶ <i>Η παρακράτηση του Φόρου</i>	→ <i>Έως 31 Ιουλίου 2013</i>
▶ <i>Η απόδοση του Φόρου</i>	→ <i>Έως 31 Αυγούστου 2013</i>

7. ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο Πίνακας Διάθεσης Κερδών της “3Μ Α.Ε.” διαμορφώνεται ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Λογαριασμός 88 του Ε.Γ.Λ.Σ.)			
	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΓΛΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΠΟΣΟ
	88.00	Καθαρά Αποτελέσματα (Κέρδη) Χρήσεως	2.200.000,00
<i>Μείον :</i>	88.01	Ζημιές προηγούμενων χρήσεων	(-) 90.000,00
		Υπόλοιπο κερδών	2.110.000,00
<i>Μείον :</i>	88.06	Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Προηγούμενων Χρήσεων	(-) 70.000,00
<i>Μείον :</i>	88.09	Λοιποί Μη Ενσωματωμένοι στο Λειτουργικό Κόστος Φόροι	(-) 40.000,00
		Σύνολο	2.000.000,00
<i>Μείον :</i>	88.08	Φόρος Εισοδήματος	(-) 388.445,46
		Κέρδη Προς Διάθεση	1.611.554,54

Ανακεφαλαιώνοντας, τα κέρδη της “3Μ Α.Ε.” διανεμήθηκαν ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”			
Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΓΛΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΠΟΣΟ
(1)	41.02	Τακτικό Αποθεματικό	80.000,00
(2)	53.01	Πρώτο Μέρισμα	532.000,00
(5)	41.30	Ειδικό Αποθεματικό Μη Διανεμόμενων Κερδών	182.727,27
(6α)	41.90	Αποθεματικό Από Απαλλασσόμενα Της Φορολογίας Έσοδα	102.272,72
(7α)	53.08	Αμοιβές και Ποσοστά Μελών Διοικητικού Συμβουλίου	148.000,00
(7β)	53.09	Αμοιβές για τους εργαζόμενους	180.000,00
	42.00	Υπόλοιπο Κερδών Εις Νέο	386.554,55
		Σ Υ Ν Ο Λ Ο	1.611.554,54

8. ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ “3Μ Α.Ε.”

Μετά τον προσδιορισμό του τακτικού αποθεματικού, του μερίσματος, του φόρου και της προκαταβολής του φόρου ακολουθούν οι εγγραφές του φόρου, της προκαταβολής φόρου και της Διάθεσης Κερδών, που έχουν ως εξής:

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1. /			
	86. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		2.200.000,00	
	86.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης			
	86.99.00 Καθαρά Κέρδη Χρήσης Προς Διάθεση			
	88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			2.200.000,00
	88.00 Καθαρά Κέρδη Χρήσης			
	88.00.00 Κέρδη Χρήσης προς Διάθεση			
	Αιτ. Κέρδη χρήσης προς διάθεση.			
2. /			
	88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		90.000,00	
	88.03 Ζημιές Προηγούμενης Χρήσης Προς Κάλυψη			
	88.03.00 Ζημιές Χρήσης 2011 Προς Κάλυψη			
	42. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ			90.000,00
	42.02 Υπόλοιπο Ζημιών Προηγ. Χρήσεων			
	42.02.00 Ζημιές Χρήσης 2011			
	Αιτ. Ζημιά 2011, προς συμψηφισμό.			
3. /			
	88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		70.000,00	
	88.06 Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Προηγ. Χρήσεων			
	88.06.00 Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Χρήσης 2011			
	42. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ			70.000,00
	42.04 Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Προηγ. Χρήσεων			
	42.04.00 Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Χρήσης 2011			
	Αιτ. Φορολογικός έλεγχος 2011.			

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
4. /			
	88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		40.000,00	
	88.09 Λοιποί Μη Ενσ/μένοι Στο Λειτουργικό Κόστος Φόροι			
	88.09.00 Λοιποί Μη Ενσ/μένοι Στο Λειτουργικό Κόστος Φόροι			
	63. ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ			40.000,00
	63.00 Φόρος Εισοδήματος Μη Συμψηφιζόμενος			
	63.00.00 Φόρος Εισοδήματος Μη Συμ/νος Εσωτερικού			
	Αιτ. ΕΤΑΚ, ΦΑΠ κ.λπ.			
5. /			
	88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		386.645,46	
	88.08 Φόρος Εισοδήματος			
	88.08.00 Κύριος Φόρος Εισοδήματος			
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			386.645,46
	54.07 Φόρος Εισοδήματος Φορολογητέων Κερδών			
	54.07.00 Φόρος Εισοδήματος Φορολ. Κερδών 2012			
	Αιτ. Προσδιορισμός του κύριου φόρου της “3Μ Α.Ε.”.			
6. /			
	88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		1.800,00	
	88.08 Φόρος Εισοδήματος			
	88.08.01 Συμπληρωματικός Φόρος Εισοδήματος			
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			1.800,00
	54.07 Φόρος Εισοδήματος Φορολογητέων Κερδών			
	54.07.00 Φόρος Εισοδήματος Φορολ. Κερδών 2012			
	Αιτ. Προσδιορισμός του συμπληρωματικού φόρου της “3Μ Α.Ε.”.			
7. /			
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		388.445,46	
	54.07 Φόρος Εισοδήματος Φορολογητέων Κερδών			
	54.07.00 Φόρος Εισοδήματος Φορολ. Κερδών 2012			
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			388.445,46
	54.08 Λογαριασμός Εκκαθάρισεως Φόρων – Τελών Ετήσιας Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος			
	54.08.00 Λογ/σμός Εκκαθάρισεως Φόρων – Τελών Ετήσιας Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος Έτους 2012			
	Αιτ. Μεταφορά λογ/μών για την εκκαθάριση του φόρου της “3Μ Α.Ε.”.			

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
8. /			
	33. ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		281.756,37	
	33.13 Ελληνικό Δημόσιο. Προκαταβλημένοι και Παρακρατημένοι Φόροι			
	33.13.00 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος			
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			281.756,37
	54.08 Λογαριασμός Εκκαθάρισεως Φόρων – Τελών Ετήσιας Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος			
	54.08.00 Λογ/σμός Εκκαθάρισεως Φόρων – Τελών Ετήσιας Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος Έτους 2012			
	Αιτ. Προκαταβολή φόρου για το έτος 2012.			
9. /			
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		120.000,00	
	54.08 Λογαριασμός Εκκαθάρισεως Φόρων – Τελών Ετήσιας Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος			
	54.08.00 Λογ/σμός Εκκαθάρισεως Φόρων – Τελών Ετήσιας Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος Έτους 2012			
	33. ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			120.000,00
	33.13 Ελληνικό Δημόσιο. Προκαταβλημένοι και Παρακρατημένοι Φόροι			
	33.13.00 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος			
	Αιτ. Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους 2011.			
10. /			
	54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		29.000,00	
	54.08 Λογαριασμός Εκκαθάρισεως Φόρων – Τελών Ετήσιας Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος			
	54.08.00 Λογ/σμός Εκκαθάρισεως Φόρων – Τελών Ετήσιας Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος Έτους 2012			
	33. ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			29.000,00
	33.13 Ελληνικό Δημόσιο. Προκαταβλημένοι και Παρακρατημένοι Φόροι			
	33.13.06	5.000,00		
	33.13.99	24.000,00		
	Αιτ. Μεταφορά παρακρατηθέντων φόρων χρήσης			

Όλοι οι υπολογαριασμοί του “88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ”, έχουν πλέον μηδενιστεί και τα υπόλοιπά τους έχουν μεταφερθεί στο δευτεροβάθμιο “88.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης”, προκειμένου να γίνει η διανομή.

α/α	ΧΡΕΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΠΙΣΤΟΥΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
11. /			
	88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		1.611.554,54	
	88.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης			
	86.99.00 Καθαρά Κέρδη Χρήσης Προς Διάθεση			
	41. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣ- ΑΡΜΟΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ			364.999,99
	41.02 Τακτικό Αποθεματικό			
	41.02.00 Σχηματισμός Τακτικού Αποθεματικού 2012	80.000,00		
	41.03 Αποθεματικά Καταστατικού			
	41.03.00 Αποθεματικά Μη Διανεμόμενων Κερδών 2012	182.727,27		
	41.90 Αποθεματικά Από Απαλλασσόμενα της Φορολογίας Έσοδα (Απόφ. Υπ. Οικ. 1044770/10159/ΠΟΛ 1117/1993)			
	41.90.00 Αποθεματικά Από Απαλ/να Έσοδα 2012	102.272,72		
	42. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ			386.554,55
	42.00 Υπόλοιπο Κερδών Εις Νέο			
	42.00.00 Υπόλοιπο Κερδών Χρήσης 2012 Εις Νέο	386.554,55		
	53. ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			860.000,00
	53.01 Μερίσματα Πληρωτέα			
	53.01.00 Μερίσματα Πληρωτέα Μελών Δ.Σ.	532.000,00		
	53.08 Δικαιούχοι Αμοιβών			
	53.08.00 Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου	148.000,00		
	53.09 Δικαιούχοι Χρηματικών Εγγυήσεων			
	53.09.00 Αμοιβές Εργαζομένων	180.000,00		
	Αιτ. Εγγραφή Διάθεσης Κερδών.			

Με την ανωτέρω εγγραφή, κλείνει και ο δευτεροβάθμιος λογαριασμός “88.99 Καθαρά Αποτελέσματα Χρήσης” και έτσι ολοκληρώνεται η σειρά των εγγραφών διανομής των κερδών της χρήσης. Ακολουθεί ο πίνακας φορολογικής αναμόρφωσης της επιχείρησης, συμπληρωμένος με υποτιθέμενα ποσά.

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ :

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ :

Α.Φ.Μ. :

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ :

I. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (άρθρ. 31 ΚΦΕ)

Συμπληρώνεται σε περίπτωση αναμόρφωσης η στήλη (4) με τα αντίστοιχα ποσά.

A/A (1)	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (2)	ΚΩΔΙΚΟΣ (3)	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (4)
*1.	Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού (Μη καταβολή ή βεβαίωση ασφαλιστικών εισφορών κ.τ.λ.)-(§ 1, περ. α υποπ., αα)		
2.	Μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταιρών ή μελών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ. δεν αναγνωρίζονται.(§1 υποπ.αα ,περ.α)		
3.	Δωρεές – Χορηγίες (μέχρι 10%του συνολικού ποσού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς και εφόσον έχουν κατατεθεί στο Παρακαταθηκών &Δανείων ή σε άλλη Τράπεζα.) – (§ 1 ,περ.α., υποπ.γγ.)		
4.	Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής εργατοϋπαλληλικού προσωπικού (κατά το μέρος που υπερβαίνουν το προβλεπόμενο όριο) – (§ 1, περ. α, υποπ. δδ).		
5.	Δαπάνες για την επισκευή και συντήρηση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων είτε είναι ιδιόκτητα ή μισθωμένα ή με leasing, (πάνω από το προβλεπόμενο όριο). *Συμπληρώνεται ο αντίστοιχος πίνακας ΙΙ. (§1,περ.β).		
6.	Τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά που δεν αναγνωρίζονται (§ 1, περ.δ.)		
7.	Φόροι – Τέλη – Δικαιώματα(φόρος εισοδήματος κ.τ.λ.) που δεν αναγνωρίζονται (§ 1 , περ. ε).		
8.	Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων (πλέον των νομίμων) – (§ 1 , περ.στ.)		
9.	Δαπάνες διαφήμισης(μη καταβολή του διαφημιστικού τέλους υπέρ Ο.Τ.Α. κ.τ.λ.) – (§ 1 , περ.ιδ)		
10.	Μισθώματα σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων(κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου) – (§ 1 ,περ.ιστ)		
11.	Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολόγητων εισόδων(§ 8)		

12.	Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση (περιορισμός στο 50% και ανάλογα με τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων και εταίρων.) – (§ 1, περ.ψ) *Συμπληρώνεται ο αντίστοιχος πίνακας ΙΙΙ).		
13.	Ποινικές ρήτρες, πρόστιμα και χρηματικές ποινές (§.17.)		
14.	Καταβολή αποζημιώσεων. Έλεγχος για την κατάθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφου της απόφασης ή του εγγράφου, βάση του οποίου καταβάλλεται.)-(§.9)		
15.	Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά του Κ.Β.Σ.		
16.	Παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς εργαζόμενους (δωροεπιταγές- διατακτικές- ενοίκια-πιστωτικές κάρτες στελεχών κτλ(εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στην μισθοδοσία). Δεν αναγνωρίζονται(§ 1, περ.χ.)		
17.	Παραλαβή αγαθών από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με αυτόν που τιμολογεί εφόσον βρίσκεται εκτός Ελλάδος(τριγωνικές συναλλαγές) Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση (§ 1 περ. γ).		
18.	Λοιπές δαπάνες		
	ΣΥΝΟΛΟ (**)		

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

* Αν δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές ή δεν έχουν καταλογιστεί ή δεν έχει υποβληθεί Α.Π.Δ. προς το ΙΚΑ, ο υπόχρεος υποβάλλει αίτηση προς το οικείο ασφαλιστικό ταμείο για την βεβαίωση των οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών και στοιχεία της αίτησης αυτής συνυποβάλλονται με την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Στην περίπτωση αυτή, διατηρείται το δικαίωμα αναγνώρισης της δαπάνης μισθοδοσίας, εφόσον συντρέχουν τα προαναφερόμενα.

** α) για τις ατομικές επιχειρήσεις και για τους υπόχρεους της παραγρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ανάλογα με την δραστηριότητα, στους **κωδικούς 564, 565 και 566** του υποπίνακα η΄ του πίνακα **ΣΤ΄** της 2ης σελίδας του **εντύπου Ε3** και

β) για τις ατομικές επιχειρήσεις και για τους υπόχρεους της παραγρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. **στις «Σημειώσεις Φορολογουμένου»**, της τέταρτης σελίδας του ίδιου εντύπου, θα αναγράφεται το συνολικό ποσό που θα προκύπτει από την κατάσταση αναμόρφωσης (**ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ:** **ΕΥΡΩ**) , με την σημείωση ότι για τους τελευταίους (υπόχρεοι παραγρ. 4 άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.) στη συνέχεια θα μεταφέρεται στον **κωδ. 022** της δεύτερης σελίδας του **εντύπου Ε5** . Στην περίπτωση αυτή δεν χρειάζεται να συμπληρωθούν οι υπόλοιποι κωδικοί 018,019,020,450,021, και 023 της ίδιας σελίδας.

II. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ				ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ			
A/A	ΓΡΑΜΜ.	ΑΡΙΘΜ.	ΚΥΒ. ΕΚΑΤ.	A/A	ΓΡΑΜΜ.	ΑΡΙΘΜ.	ΚΥΒ. ΕΚΑΤ.
1.				6.			
2.				7.			
3.				8.			
4.				9.			
5.				10.			

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ Ε.Ι.Χ. :

A. ΜΕΧΡΙ 1600 CC :

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ
		*30,00%		

B. ΠΑΝΩ ΑΠΟ 1600 CC :

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ
		*65,00%		

III. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ

ΚΩΔ.	ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ (α)	ΚΩΔ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΙΝΗΤΩΝ (β)	ΚΩΔ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΑΣΧΟΛ. (γ)	% (δ)	ΚΩΔ.	ΠΟΣΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟ
						*50,00%		$\alpha - (\alpha \times \gamma \times \delta : \beta) *$
						*50,00%		$(\alpha) \times (\delta)$

Ο τύπος $\alpha - (\alpha \times \gamma \times \delta : \beta)$ εφαρμόζεται όταν το (β) είναι μεγαλύτερο του (γ) .

Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ
ΥΠΟΓΡΑΦΗ – ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ
ΥΠΟΓΡΑΦΗ – ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ :

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ :

Α.Φ.Μ. :

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ :

**IV. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΔΟΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΦΟΡΩΝ (Φ.Π.Α. κ.τ.λ.)**

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ		ΚΩΔΙΚΟΣ	ΑΠΟΔΟΘΕΝΤΑ ΠΟΣΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ	
Π Α Ρ Α Κ Ρ Α Τ Η Θ Ε Ν Τ Ε Σ	ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΡΘΡΟ 57 Κ.Φ.Ε.					
	ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΡΘΡΟ 55 Κ.Φ.Ε.					
	ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟ 58 Κ.Φ.Ε.					
	ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ ΑΡΘΡΟ 54 Κ.Φ.Ε.					
	Φ.Π.Α.					
	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ					
	ΦΟΡΟΣ ΠΟΛΥΤΕΛΕΙΑΣ					

Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ
ΥΠΟΓΡΑΦΗ – ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ
ΥΠΟΓΡΑΦΗ – ΣΦΡΑΓΙΔΑ

5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στην εποχή που διανύουμε, όλοι οι Έλληνες είμαστε μάρτυρες μίας πρωτοφανούς κρίσης σε πολιτικό και οικονομικό επίπεδο, με προεκτάσεις σε όλους τους τομείς της καθημερινότητάς μας. Η χώρα καλείται να αντιμετωπίσει τα συμπτώματα της κακοδιαχείρισης του παρελθόντος, αλλά και να θέσει τις βάσεις για την αύξηση της παραγωγικότητας και την επίτευξη ανάπτυξης. Στα πλαίσια αυτής της προσπάθειας, το Ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει πλέον αποκτήσει πρωτεύουσα σημασία για τον επανασχεδιασμό της δημοσιονομικής πολιτικής. Αυτό άλλωστε μπορούμε να συμπεράνουμε και από τις συνεχόμενες μεταρρυθμίσεις και αλλαγές των νομοθετικών διατάξεων στις οποίες προβαίνει το Υπουργείο Οικονομικών προκειμένου να συγκεντρώσει άμεσα έσοδα, να αυξήσει τη ρευστότητά του και να πατάξει τη φοροδιαφυγή. Άλλωστε, αν θεωρήσουμε πως για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, τα φορολογικά συστήματα λαμβάνουν υπόψη διάφορους κοινωνικο-πολιτικούς και οικονομικούς παράγοντες, επιδιώκοντας έτσι ένα δίκαιο και αντικειμενικό τρόπο φορολόγησης βασισμένο στη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων, μπορούμε να υποθέσουμε πως η διοίκηση με αυτό τον τρόπο επιδιώκει την αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση της οικονομικής κρίσης και της ύφεσης, συμβάλλοντας έτσι στην οικονομική ανάκαμψη της χώρας.

Για την επιχειρηματικότητα – που ίσως βρίσκεται στο επίκεντρο της παρούσας συγκυρίας – οι εξελίξεις απαιτούν εγρήγορση, δημιουργία πλάνων ανάπτυξης, σωστό σχεδιασμό και προσεκτικό χειρισμό τόσο σε λογιστικό, όσο και σε φορολογικό επίπεδο. Μετά τις ρυθμίσεις του Νόμου 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” ο ρόλος των λογιστών και των φοροτεχνικών έχει διευρυνθεί, αφού εκτός από τη συνυπευθυνότητά τους σε ότι αφορά την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων στα φορολογικά έντυπα των δηλώσεων (ώστε να προκύπτουν οι αναγκαίες λογιστικές συμφωνίες), οι ευθύνες τους έχουν επεκταθεί και στις εργασίες που αφορούν την ορθή φορολογική αναμόρφωση των οικονομικών αποτελεσμάτων των μονάδων για τις οποίες υποβάλουν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων, αφορά τις διαδικασίες μέσω των οποίων προσδιορίζεται το καθαρό κέρδος (ή η καθαρή ζημία) μιας επιχείρησης, αφού προστεθεί στα λογιστικά κέρδη (ή αφαιρεθεί από τις λογιστικές ζημίες) το ποσό των δαπανών εκείνων, που δεν αναγνωρίζονται από τις φορολογικές διατάξεις. Η πρακτική αυτή επιβάλλεται γιατί ο φορολογικός νομοθέτης εκτιμά πως δεν μπορούν όλες οι συναλλαγές να σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, χαρακτηρίζονται ως μη παραγωγικές, θεωρείται πως δεν συμβάλλουν στην προώθηση των πωλήσεων και θα πρέπει να αντιμετωπιστούν με διαφορετικό τρόπο. Αν και αποτελεί συγχρό φαινόμενο – κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης – η καταχώρηση στα βιβλία πράξεων που αφορούν έξοδα της επιχείρησης για πραγματικές, σύννομες συναλλαγές, στο τέλος της χρήσης και κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος θα πρέπει να διαχωριστούν οι δαπάνες που αναγνωρίζονται φορολογικά και να προσδιοριστούν οι λογιστικές διαφορές.

Σύμφωνα με την 33 / 1989 απόφαση του ΣτΕ, *«ως λογιστική διαφορά νοείται η μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, η οποία οφείλεται σε προφανή παραδρομή ή σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών ή σε ουσιώδη πλάνη περί το δίκαιο, χωρίς την οποία ο φορολογούμενος δεν θα προέβαινε, με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, στη μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις»*. Ουσιαστικά, οι λογιστικές διαφορές αφορούν τα έξοδα – ή το μέρος των εξόδων – τα οποία, ενώ έχουν καταχωρηθεί με επάρκεια και ακρίβεια, στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και συγκεντρώνουν όλες τις λοιπές προϋποθέσεις ως προς τη νομιμότητά τους, δεν αναγνωρίζονται ως έξοδα εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Το γεγονός της μη αναγνώρισης των δαπανών οφείλεται – κατά την άποψη του νομοθέτη – σε λόγους που συνδέονται με την μη θεώρηση της δαπάνης ως παραγωγικής. Σε αυτήν την περίπτωση ερευνάται αν η δαπάνη ενισχύει την οικονομική θέση της επιχείρησης και συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος. Συνεπώς, αν η δαπάνη δεν είναι παραγωγική, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, επιχειρείται ένας καθορισμός του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζεται το καθαρό εισόδημα, με την απαρίθμηση – σε γενικές γραμμές – των δαπανών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα. Βεβαίως, είναι προφανές πως ο επακριβής προσδιορισμός της κάθε δαπάνης δεν είναι εφικτός. Άλλωστε, το πλήθος και η διαφορετική φύση των δαπανών, σε συνδυασμό με το διαφορετικό προσανατολισμό της κάθε επιχείρησης, καθιστά αδύνατη την ακριβή αναφορά τους στο φορολογικό νόμο. Για το λόγο αυτό, στις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, έχει προβλεφθεί η σύσταση Ειδικής Επιτροπής για την εξέταση των περιπτώσεων των δαπανών, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Οι γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής περιλαμβάνονται σε ιδιαίτερες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (πλέον Υπουργός Οικονομίας) οι οποίες εκδίδονται κάθε χρόνο, σύμφωνα με τη διαδικασία που ακολουθείται και για τις δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Αυτές οι αποφάσεις περιλαμβάνουν συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση – ή μη – από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική, εκδίδονται σαν Πολυγραφημένες Υπουργικές Εγκύκλιοι (ΠΟΛ) και αποτελούν τον οδηγό τόσο για τους φοροτεχνικούς, όσο και για τους ελεγκτές. Στις ίδιες αποφάσεις περιλαμβάνονται και οι διαχειριστικές περίοδοι στις οποίες αναφέρεται η έκπτωση των δαπανών, όπως αυτές έχουν ορισθεί με προηγούμενες αποφάσεις. Αυτή η απαρίθμηση των δαπανών κρίθηκε επιβεβλημένη γιατί, αν δεν καθορίζονταν στο νόμο περιοριστικά οι αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες, εύλογα θα δημιουργούνταν αμφισβητήσεις κατά την εφαρμογή του νόμου, με όλες τις δυσμενείς συνέπειες, τόσο για τη φορολογική αρχή όσο και για τους φορολογούμενους. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η αναγνώριση των δαπανών ως εκπεστέων από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες, όχι όμως και για τους φορολογούμενους, οι οποίοι έχουν τη δυνατότητα επί μη αναγνώρισεως κάποιας δαπάνης να προσφύγουν στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Από όσα προηγήθηκαν, καθίσταται σαφής η σημασία της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, τόσο για τους λογιστές – φοροτεχνικούς, όσο και για τους επιτηδευματίες. Εννοείται πως κρίνεται απαραίτητη η επαρκής γνώση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων – κυρίως δε του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά και των αποφάσεων και πολυγραφημένων διαταγών της Διοίκησης – καθώς επίσης και της σχετικής με το συγκεκριμένο θέμα νομολογίας. Επιπλέον, οι δαπάνες που ήδη έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία, αλλά δεν συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης και έκπτωσής τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης – σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές διατάξεις – θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε αναλυτική κατάσταση και να απαριθμούνται, ενώ ταυτόχρονα θα πρέπει να έχουν ληφθεί υπόψη κατά την συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης της οικονομικής μονάδας. Στα παραπάνω πλαίσια ο λογιστής – φοροτεχνικός υποχρεούται να υποβάλλει “Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης” για κάθε πελάτη του, όπως επίσης και “Κατάσταση Αποδοθέντων και Οφειλόμενων (Παρακρατούμενων) Φόρων”. Οι καταστάσεις αυτές υποβάλλονται ηλεκτρονικά (στο διάστημα από 1^η Ιουλίου έως 31 Ιουλίου κάθε έτους) και αυτό σημαίνει ότι ο υπεύθυνος λογιστής έχει υποχρέωση να εξετάσει ένα προς ένα όλα τα έξοδα που έχουν λογιστικοποιηθεί σε λογαριασμούς της 6^{ης} ομάδας (οργανικά έξοδα) και 8^{ης} ομάδας (ανόργανα αποτελέσματα) του Ε.Γ.Λ.Σ. και στη συνέχεια να απορρίψει εκείνα που δεν αναγνωρίζονται, συνυπολογίζοντας τα ποσά τους στην φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων. Αναλόγως θα πράξει και στην περίπτωση που τηρούνται βιβλία Β’ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Συνέπεια των παραπάνω είναι οι επιτηδευματίες να πρέπει να προσδιορίσουν σε ειδικά σημεία της φορολογικής τους δήλωσης τις δαπάνες εκείνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και ως εκ τούτου θα προστεθούν στα προκύψαντα από τα βιβλία τους κέρδη προκειμένου να προκύψει το φορολογητέο εισόδημά τους. Ασφαλώς, η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων υπόκειται σε έλεγχο και στις περιπτώσεις που οι εξωτερικοί ελεγκτές εκτιμήσουν ανακρίβεια ή ελλιπή αναμόρφωση μπορούν να προβούν στις απαιτούμενες παρεμβάσεις.

Η διαδικασία, όπως περιγράφηκε στις προηγούμενες σελίδες, αφορά τη μία πλευρά – τη σημαντικότερη – της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων. Η άλλη πλευρά σχετίζεται με την αφαίρεση από τα κέρδη, των δαπανών που είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενη χρήση – χωρίς να υπάρχει τότε δικαίωμα έκπτωσης – αλλά στην κλειόμενη χρήση πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης αυτών και μπορεί πλέον η επιχείρηση να ασκήσει το εν λόγω δικαίωμα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα της συγκεκριμένης περίπτωσης αφορούν οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που οι επιχειρήσεις υπό τη μορφή νομικών προσώπων υποχρεούνται να σχηματίζουν ή να αναπροσαρμόζουν σε κάθε έτος – βάσει της εμπορικής νομοθεσίας – χωρίς όμως να έχουν δικαίωμα έκπτωσης αυτού του ποσού παρά μόνο για το μέρος που αφορά την επόμενη της κλειόμενης διαχειριστική χρήση. Κατά συνέπεια, όταν πλέον εκπληρώνεται η προϋπόθεση έκπτωσης των δαπανών, η επιχείρηση θα αφαιρέσει αυτές από τα λογιστικά της κέρδη, κατά τη σύνταξη της φορολογικής της δήλωσης. Επίσης θα αφαιρέσει τα έσοδα που προέρχονται από άλλες – παρεπόμενες της κύριας – δραστηριότητές της και υπό προϋποθέσεις είναι αφορολόγητα (όπως είναι για παράδειγμα, τα κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια ή τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο). Τέλος οι προσθαφαιρέσεις ολοκληρώνονται με τον προσδιορισμό της αναλογίας των αφορολόγητων εσόδων στα διανεμόμενα (προκειμένου να προστεθούν στα φορολογητέα κέρδη), με την αφαίρεση αναγνωριζόμενων για μεταφορά ζημιών προηγούμενων χρήσεων, με την αφαίρεση αφορολόγητων ποσών βάσει ειδικών διατάξεων των νόμων ή με την ειδική έκπτωση ορισμένων κατηγοριών δαπανών που δίνεται με τη μορφή κινήτρου για την πραγματοποίηση των δαπανών αυτών (όπως είναι αυτές που αφορούν την τεχνολογική έρευνα, την απασχόληση ατόμων με αναπηρία κ.λπ.).

Στο σημείο αυτό εντοπίζουμε ακόμα μία σημαντική παράμετρο της διαδικασίας, που θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με τη δέουσα προσοχή από τους λογιστές – φοροτεχνικούς, αφού η φορολογική αναμόρφωση δεν περιορίζεται στο επίπεδο της τρέχουσας χρήσης, αλλά επεκτείνεται τόσο σε παρελθούσες, όσο και σε μελλοντικές χρήσεις.

Εν κατακλείδι, διαπιστώνουμε πως αποτελεί βασική αρχή της Διοικητικής των Επιχειρήσεων η διενέργεια δαπανών (με τη μορφή λειτουργικών εξόδων, ή κόστους γενικότερα), ως αναγκαίο και απαραίτητο μέσο για τη δημιουργία των προϋποθέσεων που θα οδηγήσουν στο σχηματισμό εσόδων. Συνεπώς, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων αποφασίζουν και διενεργούν, στα πλαίσια του λειτουργιών τους, τις συναλλαγές που θα μεταβάλλουν τα περιουσιακά στοιχεία των οργανισμών με τέτοιο τρόπο, ώστε να προκύπτει θετικό αποτέλεσμα. Η ανάγκη για την λογιστική παρακολούθηση της διαδικασίας αυτής είναι προφανής.

Η επιστήμη της Λογιστικής δύναται να παράσχει λύσεις σε θέματα προσαρμογής των συναλλαγών στην φορολογική νομοθεσία, ιδιαίτερα δε στην σύγχρονη εποχή των λογιστικών προγραμμάτων μηχανογράφησης και αυτοματοποίησης των διαδικασιών. Η σαφής απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων (και ιδιαιτέρως των συναλλαγών που αφορούν δαπάνες οι οποίες στη συνέχεια θα πρέπει αναμορφωθούν φορολογικά) μπορεί σε σημαντικό βαθμό να διασφαλίσει, τόσο τον προσδιορισμό του πραγματικού λογιστικού αποτελέσματος της χρήσης, όσο και την ευχερή διαχείριση των λογιστικών διαφορών. Πολύτιμο εργαλείο στη διαδικασία μπορεί να αποδειχθεί οποιοδήποτε λογιστικό πρόγραμμα το οποίο δίδει τη δυνατότητα στο χρήστη να ενημερώνει αυτόματα τους συνδεδεμένους, με κάθε εγγραφή στη Γενική Λογιστική, λογαριασμούς τάξεως μέσω των οποίων παρακολουθούνται οι παράλληλες συναλλαγές της οικονομικής μονάδας.

Πέραν τούτων, η φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων απαιτεί επαρκή γνώση της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και της τεχνικών για την ορθή απεικόνιση της διαδικασίας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της κάθε επιχείρησης. Προφανώς, αποτελεί μία εργασία που θα πρέπει να διεκπεραιώνεται από καταρτισμένους επαγγελματίες λογιστές – φοροτεχνικούς. Ωστόσο, η τελική επιλογή για το ποιες δαπάνες θα αναμορφωθούν, βαρύνει τον επιτηδευματία (ή την επιχείρηση) που έχει και την τελική ευθύνη για την αναμόρφωση. Για το λόγο αυτό, σε πολλές περιπτώσεις η αναμόρφωση δεν πραγματοποιήθηκε ή ήταν ατελής με προφανή σκοπό να μειωθεί η φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης.

Αυτό ασφαλώς που προκύπτει ως τελικό συμπέρασμα, είναι πως με την εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου, σε συνδυασμό με την διενέργεια της φορολογικής αναμόρφωσης και την είσπραξη των προβλεπόμενων και αναλογούντων στην επιχείρηση φόρων, μεταφέρεται η ευθύνη από το κράτος προς το λογιστή – φοροτεχνικό και στον νόμιμο ελεγκτή. Η Πολιτεία περιορίζει το κόστος διαχείρισης των φορολογικών ελέγχων, ενδεχομένως κάνει ακόμα ένα βήμα προς τον εξορθολογισμό του συστήματος, ενώ αποτρέπει σε ουσιαστικό βαθμό τον κίνδυνο παράνομων συναλλαγών φαινομένων χρηματισμού μεταξύ επιχειρηματιών, λογιστών και ελεγκτών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

α. ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ

- Αληφάντης Γ. (2008) *Διανεμόμενα Κέρδη Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Τότσης Νικόλαος και Σία Ε.Ε. – Εκδόσεις Πάμισος».
- Besanko A. D. & Braeutigam R. R. (2009) *Μικροοικονομική*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Gutenberg – Γιώργος και Κώστας Δαρδάνος».
- Δημοπούλου – Δημάκη Ιωάννα (2006) *Γενική Λογιστική – Χρηματοοικονομική Προσέγγιση (προ-ετοιμασία – ερμηνεία – χρήση των λογιστικών πληροφοριών)*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Interbooks».
- Ζώης Α. Κ. & Γαρουφαλής Δ. Ν. (2008) *Οικονομικός Προγραμματισμός των Επιχειρήσεων*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Σύγχρονη Εκδοτική».
- Ηλιόκαυτος Δ. Ι. (2011) *Πρακτικός Οδηγός Ανωνύμων Εταιρειών*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Ηλιόκαυτου Ε. και Σία Ο.Ε.».
- Κακαβούλης Σ. Π. (2008) *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – Εφαρμοσμένη λογιστική: Hellenic National Chart of Accounts (Π.Δ. 1023 / 1980, 502 / 1984, 186 / 1986, Νόμος 2190)*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Σταμούλη Α.Ε.».
- Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α.Ε. (2006) *Φορολογία Κερδών Ανωνύμων Εταιρειών*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Νομική Βιβλιοθήκη».
- Κοντάκος Α. (2009) *Γενική Λογιστική*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Ελλην – Γ. Πάρικος και Σία Ε.Ε.».
- Mankiw G. N. & Taylor P. M. (2011) *Αρχές Οικονομικής Θεωρίας*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Gutenberg – Γιώργος και Κώστας Δαρδάνος».
- Μέγας Α. (2011) *Οδηγός Φορολογικής Αναμόρφωσης των Αποτελεσμάτων των Επιχειρήσεων, (ποιες δαπάνες εκπίπτουν και ποιες όχι)*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Αιγίδα Α.Ε.».
- Πετράκη – Κώττη Α. & Κώττης Χ. Γ. (2001) *Μακροοικονομική Θεωρία και Πολιτική*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Παπαζήση».
- Σακέλλης Ι. Ε., (2011) *Τα Έσοδα & Έξοδα (Δαπάνες) των Επιχειρήσεων*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Βρύκους».
- Σακέλλης Ι. Ε., (2011) *Το Έργον του Λογιστή Ελεγκτή στο Τέλος της Χρήσεως – Φορολογία και Διάθεση των Κερδών και Αποθεματικών των Εταιριών και των Επιχειρήσεων με Βιβλία Β' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ.* Αθήνα, Εκδόσεις: «Σακέλλη Ε. και Συνεργάτες Ο.Ε. – Επιστημονικές Εκδόσεις».
- Σγουρινάκης Ν. & Μιχελινάκης Β. (2013) *Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής 2013*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Νομική Βιβλιοθήκη».
- Σταματόπουλος Δ. Π. & Καραβοκύρης Α. Γ. (2005) *Φορολογία Φυσικών και Νομικών Προσώπων*. Αθήνα, Εκδόσεις: «Σταματόπουλος Δ. – Καραβοκύρης Α. – Σταμούλη Α.Ε.».

β. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

- Νόμος 2112 / 1920 “Περί υποχρεωτικών καταγγελιών για συμβάσεις εργασίας ιδιωτικών υπαλλήλων” (Φ.Ε.Κ. 67 / τεύχος Α΄ / 18.03.1920).
- Βασιλικό Διάταγμα 16 / 1920 “Περί επεκτάσεως του Νόμου 2112 / 1920” (18.07.1920).
- Κανονιστικός Νόμος 2190 / 1920 “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”.
- Αναγκαστικός Νόμος 843 / 1948 “Περί καταργήσεων των φόρων επί της κυκλοφορίας των αγαθών και αναπληρώσεως των εξ αυτών εσόδων” (Φ.Ε.Κ. 319 / τεύχος Α΄ / 20.12.1948).
- Νόμος 1846 / 1951 “Περί Κοινωνικής Ασφάλισης” (Φ.Ε.Κ. 179 / τεύχος Α΄ / 01.08.1951).
- Νομοθετικό Διάταγμα 3026 / 1954 “Κώδικας περί Δικηγόρων” (Φ.Ε.Κ. 235 / τεύχος Α΄ / 08.01.1954).
- Νόμος 4171 / 1961 “Περί λήψεως γενικών μέτρων δια την υποβοήθηση της αναπτύξεως της χώρας” (Φ.Ε.Κ. 93 / τεύχος Α΄ / 03.06.1961).
- Αναγκαστικός Νόμος 148 / 1967 “Περί μέτρων προς ενίσχυση της Κεφαλαιαγοράς” (Φ.Ε.Κ. 179 / τεύχος Α΄ / 09.10.1967).
- Νομοθετικό Διάταγμα 1297 / 1972 “Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων” (Φ.Ε.Κ. 217 / τεύχος Α΄ / 8.12.1972).
- Νομοθετικό Διάταγμα 118 / 1973 “Περί Κώδικα Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων” (Φ.Ε.Κ. 202 / τεύχος Α΄ / 06.09.1973).
- Νόμος 876 / 1979 “Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως διατάξεων αναφερομένων στην ανάπτυξη της Κεφαλαιαγοράς” (Φ.Ε.Κ. 48 / τεύχος Α΄ / 12.03.1979).
- Προεδρικό Διάταγμα 1123 / 1980 “Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου” (Φ.Ε.Κ. 283 / τεύχος Α΄ / 15.12.1980).
- Νόμος 1514 / 1985 “Ανάπτυξη της Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας” (Φ.Ε.Κ. 13 / τεύχος Α΄ / 05.02.1985).
- Νόμος 1642 / 1986 “Για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 125 / τεύχος Α΄ / 21.8.1986).
- Νόμος 1665 / 1986 “Συμβάσεις Χρηματοδοτικής Μίσθωσης” (Φ.Ε.Κ. 194 / τεύχος Α΄ / 4.12.1986).
- Νόμος 1892 / 1990 “Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 101 / τεύχος Α΄ / 31.07.1990).
- Νόμος 1905 / 1990 “Για τη σύμβαση πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 147 / τεύχος Α΄ / 15.11.1990).

- Νόμος 2065 / 1992 “Αναμόρφωση άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 113 / τεύχος Α΄ / 30.6.1992).
- Νόμος 2093 / 1992 “Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 181 / τεύχος Α΄ / 25.11.1992).
- Νόμος 2166 / 1993 “Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 137 / τεύχος Α΄ / 24.8.1993).
- Νόμος 2238 / 1994 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” (Φ.Ε.Κ. 151 / τεύχος Α΄ / 16.09.1994).
- Νόμος 2244 / 1994 “Ρύθμιση θεμάτων ηλεκτροπαραγωγής από ΑΠΕ και από συμβατικά καύσιμα και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 168 / τεύχος Α΄ / 07.10.1994).
- Προεδρικό Διάταγμα 34 / 1995 “Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων περί εμπορικών μισθώσεων” (Φ.Ε.Κ. 30 / τεύχος Α΄ / 10.2.1995).
- Νόμος 2459 / 1997 “Κατάργηση φορολογικών απαλλαγών και άλλες διατάξεις”. (Φ.Ε.Κ. 17 / τεύχος Α΄ / 18.8.1997).
- Νόμος 2515 / 1997 “Άσκηση επαγγέλματος Λογιστή – Φοροτεχνικού” (Φ.Ε.Κ. 154 / τεύχος Α΄ / 1997).
- Νόμος 2545 / 1997 “Βιομηχανικές και Επιχειρηματικές Περιοχές και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 254 / τεύχος Α΄ / 15.12.1997).
- Νόμος 2601 / 1998 “Ενισχύσεις ιδιωτικών επενδύσεων για την οικονομική και περιφερειακή ανάπτυξη της χώρας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 81 / τεύχος Α΄ / 15.4.1998).
- Νόμο 2753 / 1999 “Απλοποιήσεις και ελαφρύνσεις στη φορολογία εισοδήματος και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 249 / τεύχος Α΄ / 17.11.1999).
- Νόμος 2873 / 2000 “Φορολογικές ελαφρύνσεις και απλουστεύσεις και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 285 / τεύχος Α΄ / 28.12.2000).
- Νόμος 2859 / 2000 “Κύρωση του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας” (Φ.Ε.Κ. 248 / τεύχος Α΄ / 07.11.2000).
- Νόμου 2880 / 2001 “Πρόγραμμα «ΠΟΛΙΤΕΙΑ» για τη μεταρρύθμιση και τον εκσυγχρονισμό της Δημόσιας Διοίκησης και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 9 / τεύχος Α΄ / 30.01.2001).
- Νόμου 2937 / 2001 “Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων που αφορούν στην επάρκεια των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και των πιστωτικών ιδρυμάτων, ρυθμίσεις ΕΥΑΘ Α.Ε. και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 169 / τεύχος Α΄ / 26.7.2001).
- Νόμος 2939 / 2001 “Συσκευασίες και εναλλακτική διαχείριση των συσκευασιών και άλλων προϊόντων – Ίδρυση Εθνικού Οργανισμού Εναλλακτικής Διαχείρισης Συσκευασιών και άλλων προϊόντων (ΕΟΕΔΣΑΠ) και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 179 / τεύχος Α΄ / 06.08.2001).

- Νόμος 3029 / 2002 “Μεταρρύθμιση Συστήματος Κοινωνικής Ασφάλισης” (Φ.Ε.Κ. 160 / τεύχος Α΄ / 11.07.2002).
- Νόμος 3091 / 2002 “Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 330 / τεύχος Α΄ / 24.12.2002).
- Νόμος 3156 / 2003 “Ομολογιακά δάνεια, τιτλοποίηση απαιτήσεων και απαιτήσεων από ακίνητα και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 157 / τεύχος Α΄ / 25.6.2003).
- Π.Δ. 299 / 2003 “Περί Αποσβέσεων. Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης” (Φ.Ε.Κ. 255 / τεύχος Α΄ / 04.11.2003).
- Νόμος 3220 / 2004 “Μέτρα αναπτυξιακής και κοινωνικής πολιτικής – αντικειμενικοποίηση του φορολογικού ελέγχου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 15 / τεύχος Α΄ / 28.01.2004).
- Νόμος 3296 / 2004 “Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι κ.ά. διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 253 / τεύχος Α΄ / 14.12.2004).
- Νόμος 3299 / 2004 “Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση” (Φ.Ε.Κ. 261 / τεύχος Α΄ / 23.12.2004).
- Νόμος 3301 / 2004 “Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 263 / τεύχος Β΄ / 23.12.2004).
- Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων, με αριθμό Η. Π. 54409 / 2632 / 2004 και θέμα: “Σύστημα εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου σε συμμόρφωση με τις διατάξεις της οδηγίας 2003 / 87 / ΕΚ «σχετικά με τη θέσπιση συστήματος εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου εντός της Κοινότητας και την τροποποίηση της οδηγίας 96 / 61 / ΕΚ του Συμβουλίου» του Συμβουλίου της 13^{ης} Οκτωβρίου 2003 και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 1931 / τεύχος Β΄ / 27.12.2004).
- Νόμος 3601 / 2007 “Ανάληψη και άσκηση δραστηριοτήτων από τα πιστωτικά ιδρύματα, επάρκεια ιδίων κεφαλαίων των πιστωτικών ιδρυμάτων και των επιχειρήσεων παροχής επενδυτικών υπηρεσιών και λοιπές διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 178 / τεύχος Α΄ / 1.8.2007).
- Νόμος 3653 / 2008 “Θεσμικό Πλαίσιο Έρευνας και Τεχνολογίας και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 49 / τεύχος Α΄ / 21.3.2008).
- Νόμου 3693 / 2008 “Εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 174 / τεύχος Α΄ / 25.08.2008).
- Νόμος 3752 / 2009 “Τροποποιήσεις επενδυτικών νόμων και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 40 / τεύχος Α΄ / 04.03.2009).
- Νόμος 3842 / 2010 “Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις” (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α΄ / 23.4.2010).

- ΠΟΛ 1093 / 5.5.1992 “Διευκρινήσεις για την εφαρμογή του Νόμου 1892 / 1990 περί κινήτρων για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων και άλλα”.
- ΠΟΛ. 1282 / 30.10.1996 “Κοινοποίηση του προσαρτήματος της Γνωμάτευσης 270 / 10.7.1996 του ΕΣΥΑ”.
- ΠΟΛ.1125 / 4.4.2000 “Υποχρέωση καταβολής διαφημιστικού τέλους υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων για τα μεμονωμένα προϊόντα που διαφημίζονται επί των υλικών συσκευασίας των πωλουμένων από επιχειρήσεις ή καταστήματα ειδών, καθώς και για τα ένθετα που διανέμονται δωρεάν μαζί με τις εφημερίδες ή περιοδικά”.
- ΠΟΛ.1168 / 25.5.2000 “Η ζημία επιχείρησης η οποία προέρχεται από την εκκαθάριση Ανωνόμου Εταιρείας της οποίας κατείχε μετοχές, αναγνωρίζεται προς έκπτωση”.
- ΠΟΛ 1147 / 22.5.2001 “Φορολογική μεταχείριση επιχορήγησης για πρόσληψη προσωπικού” .
- ΠΟΛ 1159 / 22.7.2001 “Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές, ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο Δημόσιο Μητρώο του Νόμου 3693 / 2008 (Φ.Ε.Κ. 174 / τεύχος Α΄ / 25.08.2008)”.
- ΠΟΛ 1047 / 04.02.2002 “Περί απόσβεσης της δαπάνης αγοράς εμπορικού σήματος από επιχείρηση”
- ΠΟΛ.1038 / 5.3.2003 “Ερμηνεία των διατάξεων του Νόμου 3091 / 2002 «Απ-λουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ.330 / τεύχος Α΄ / 24.12.2002)”
- ΠΟΛ 1122 / 19.11.2003 “Κοινοποίηση του Προεδρικού Διατάγματος 299 / 2003 «Καθορισμός κατώτερων και ανώτερων συντελεστών απόσβεσης” (Φ.Ε.Κ. 255 / τεύχος Α΄ / 4.11.2003)
- ΠΟΛ 1133 / 11.12.2003 “Καθορισμός των προϋποθέσεων και των δικαιολογητικών για την αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων”.
- ΠΟΛ 1052 / 8.6.2004 “Φορολογική μεταχείριση επισφαλών απαιτήσεων που έχουν επιχειρήσεις, κατά πελατών τους με έδρα την πρώην Γιουγκοσλαβία”.
- ΠΟΛ. 1005 / 14.1.2005 “Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”.
- ΠΟΛ 1016 / 7.2.2005 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3296 / 2004 (Φ.Ε.Κ. 253 / τεύχος Α΄ / 14.12.2004) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων”.
- ΠΟΛ. 1028 / 17.2.2006 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών – Εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”.
- ΠΟΛ.1029 / 17.02.2006 “Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”.

- ΠΟΛ 1036 / 2.3.2006 “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Νόμου 3427 / 2005 (Φ.Ε.Κ. 312 / τεύχος Α΄ / 27.12.2005) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων”.
- ΠΟΛ. 1056 / 23.2.2007 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”.
- ΠΟΛ 1057 / 23.3.2007 “Συμπλήρωση της αριθμ. 1017621 / 10262 / Β 0012 / ΠΟΛ 1029 / 17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”.
- ΠΟΛ 1106 / 05.09.2007 “Παράταση προθεσμιών υποβολής δηλώσεων τελών χαρτοσήμου και άλλων φόρων, τελών και εισφορών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων”
- ΠΟΛ. 1106 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1005 / 2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”.
- ΠΟΛ. 1107 / 24.7.2008 “Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1029 / 17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων”.
- ΠΟΛ 1039 / 14.3.2010 “Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και καθορισμός δικαιολογητικών”.
- ΠΟΛ 1035 / 4.10.2010 “Κοινοποίηση άρθρων του Νόμου 3842 / 2010 (Φ.Ε.Κ. 58 / τεύχος Α΄ / 23.4.2010)”.

γ. ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

<http://www.agelioforos.gr> (2011). Εφημερίδα Αγγελιοφόρος: ΕΛΣΤΑΤ: "Πέταξε" στο 5,2% πάλι ο πληθωρισμός το Δεκέμβριο 2010. Βρέθηκε την 17.9.2011 στον ιστότοπο:

<http://www.agelioforos.gr/default.asp?pid=7&ct=8&artid=74807>

<http://europa.eu> (2011). Επίσημος Ιστότοπος της Ευρωπαϊκής Ένωσης: Συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, συνθήκη ΕΟΚ. Βρέθηκε την 24.5.2011 στον ιστότοπο:

http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_eec_el.htm

<http://www.euretirio.com> (2011). Ευρετήριο Οικονομικών Όρων: Στασιμοπληθωρισμός. Βρέθηκε την 18.7.2011 στον ιστότοπο:

<http://www.euretirio.com/2010/06/stasimoplithorismos.html#ixzz1TKHhjZRu>

<http://www.e-forologia.gr/images/entipa/257/k.pdf>

<http://www.forologikanea.gr/data/modules/TaxFiles/77/forologikianamorfosipinakas1.pdf>