

Α.Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΑΥΤΟΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: ΣΚΟΥΡΟΓΙΑΝΝΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ
ΣΠΙΝΘΟΥΡΑΚΗΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΔΡΑΚΩΝΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2010

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον υπεύθυνο καθηγητή κ. Δρακωνάκη Χρήστο για την καθοδήγηση και οργάνωση της πτυχιακής μας εργασίας και για το πάντα θετικό πνεύμα του. Ευχαριστούμε επίσης τους κ.κ. Μαθιουδάκη Μενέλαο και Θεοδώρου Κωνσταντίνο για την υπομονή τους, τις πολύτιμες συμβουλές, και την αφιέρωση προσωπικού τους χρόνου για την εκπόνηση της εργασίας μας. Σαφέστατα δεν θα παραλείψουμε να ευχαριστήσουμε όλους τους καθηγητές οι οποίοι με την προσωπική του συμβολή ο καθένας, την καθοδήγηση τους και την μεταλαμπάδευση των γνώσεων τους μας βοήθησαν στην ολοκλήρωση των σπουδών μας. Τέλος, οφείλουμε ένα μεγάλο ευχαριστώ στους γονείς μας, για την πάσης φύσεως στήριξη που μας παρείχαν όλα αυτά τα χρόνια σπουδών και για τη γενικότερη συμβολή τους στη διαπαιδαγώγησή μας.

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η φορολογία αποτελεί τη βασική πηγή εσόδων όλων των κρατών. Επιτρέπει στα κράτη να χρηματοδοτούν τις πολιτικές τους και, επομένως, συνιστά, θεμελιώδες στοιχείο της έννοιας της κυριαρχίας. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), οι φορολογικές πολιτικές αποτελούν κατά κύριο λόγο αρμοδιότητα των κρατών μελών τα οποία μπορούν, όμως, να αναθέτουν μέρος των πολιτικών αυτών σε περιφερειακές αρχές ή στις αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης, ανάλογα με τη θεσμική ή διοικητική οργάνωση των δημοσίων αρχών. Στο πλαίσιο ενός φορολογικού καθεστώτος, κυρίαρχο ρόλο κατέχει η φορολογία εισοδήματος, δηλαδή οι φόροι που επιβαρύνουν τα εισοδήματα των φυσικών και νομικών προσώπων.

Στη χώρα μας η φορολογία εισοδήματος είναι μια έννοια που διέπεται από πολλούς νόμους και διατάξεις και συγχρόνως μια δυναμική έννοια, της οποίας το περιεχόμενο μεταβάλλεται σχεδόν κάθε έτος. Επιπλέον, το μεγαλύτερο πλήγμα για τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, είναι η αδυναμία τους να καταπολεμήσουν συμπτώματα φοροδιαφυγής κατά την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Με σκοπό να ωθήσει τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες σε μια πιο «ειλικρινή» δήλωση των εισοδημάτων τους, η ελληνική κυβέρνηση καθιέρωσε το θεσμό του αυτοελέγχου των επιχειρήσεων με το Ν. 3296/04. Στα άρθρα 13-17 του συγκεκριμένου νόμου, περιγράφεται η διαδικασία κατά την οποία οι ανωτέρω μπορούν να προσδιορίσουν εξωλογιστικά τα εισοδήματά τους και να φορολογηθούν εκ νέου, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία των βιβλίων τους. Προφανώς, υπάρχει το κίνητρο να μην υπαχθούν μελλοντικά σε φορολογικό έλεγχο, καθώς οι δηλώσεις τους θεωρούνται πλέον περαιωθείσες και ειλικρινείς. Ωστόσο, το κίνητρο για τις επιχειρήσεις-ελεύθερους επαγγελματίες φαίνεται να μειώνεται αισθητά μετά το νέο φορολογικό νομοσχέδιο (2010). Η ανάγκη για αυξημένα έσοδα από φόρους, ώθησε την κυβέρνηση σε ένα νέο σύστημα εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, ο οποίος επιβαρύνει με επιπλέον φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. τις επιχειρήσεις που επιθυμούν να υπαχθούν σε αυτοέλεγχο.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	9
1.1 Η έννοια των φόρων.....	9
1.2 Οι σκοποί της φορολογίας	11
1.3 Οι γενικές αρχές της φορολογίας.....	13
1.4 Βασικές Διακρίσεις των Φόρων	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	21
2.1 Η έννοια του Εισοδήματος	21
2.2 Ο Ν. 2238/1994	22
2.3 Πηγές Εισοδήματος και εύρεσή του	24
2.4 Τύποι Φορολογίας Εισοδήματος	27
2.5 Φορολογία Εισοδήματος από Εμπορικές Επιχειρήσεις.....	30
2.5.1 Μορφές Επιχειρήσεων	30
2.5.2 Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις	39
2.5.3 Τα ισχύοντα για το Φορολογία Εισοδήματος από Εμπορικές Επιχειρήσεις ..	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΥΤΟΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 3296/2004.....	49
3.1 Γενικά για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του Εισοδήματος.....	49
3.2 Άρθρο 13 του Ν. 3296/2004: Αντικείμενο, Έννοια και Προϋποθέσεις Περαιώσης	51
3.3 Άρθρο 14 του Ν. 3296/2004: Υπαγόμενες και Εξαιρούμενες Δηλώσεις	52
3.4 Άρθρο 15 του Ν. 3296/2004: Δηλούμενα Ακαθάριστα Έσοδα και Καθαρά Κέρδη, Δηλούμενες Διαφορές Εκροών στο Φ.Π.Α.....	54
3.5 Άρθρο 16 του Ν. 3296/2004: Περαιώση Δηλώσεων Λοιπών Φορολογιών.....	59
3.6 Άρθρο 17 του Ν. 3296/2004: Μεταβατικές και Άλλες Διατάξεις.....	59
3.7 Οι λόγοι επιβολής των άρθρων 13-17 του Ν. 3296/2004.....	61
3.8 Παραδείγματα αυτοπεραίωσης επιχειρήσεων.....	62
3.8.1 Παράδειγμα 1: Ελεύθερος Επαγγελματίας με βιβλία Β' Κατηγορίας.....	62
3.8.2 Παράδειγμα 2: Ατομική Επιχείρηση Εμπορίας-Μεταποίησης με βιβλία Β' Κατηγορίας	66
3.8.3 Παράδειγμα 3: Ατομική Επιχείρηση με διπλή δραστηριότητα και βιβλία Β' Κατηγορίας	70
3.8.4 Παράδειγμα 4: Ατομική Επιχείρηση με διπλή δραστηριότητα και βιβλία Β' Κατηγορίας που παρουσιάζει ζημίες	75
3.8.5 Παράδειγμα 5: Ε.Π.Ε. εμπορίας-μεταποίησης με βιβλία Γ' Κατηγορίας	82
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΡΟΣΦΑΤΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΑΥΤΟΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	85

4.1	ΠΟΛ. 1084/2009	85
4.2	Άρθρο 79 του Ν. 3842/2010.....	92
4.3	Παραδείγματα αυτοελέγχου για τη χρήση 2010	100
4.3.1	Ελεύθεροι Επαγγελματίες και Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών	100
4.3.2	Εμπορικές και Βιοτεχνικές Επιχειρήσεις	101
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	103
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	105

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο σύγχρονο και ευμετάβλητο οικονομικό σύστημα, νέα θέματα προκύπτουν καθημερινά και προσφέρονται για έρευνα και μελέτη. Παρά το γεγονός αυτό, ένα από τα θέματα που απασχολεί με αμείωτο ενδιαφέρον τις επιχειρήσεις, σε όλα τα χρόνια που μετρά ως σήμερα η παγκόσμια οικονομία, είναι η φορολογία εισοδήματος. Ένα θέμα που παραμένει πάντοτε σύγχρονο και καθοριστικό για τις επιχειρήσεις, καθώς από την φορολογία εξαρτώνται τα καθαρά τους κέρδη, για τις κυβερνήσεις, καθώς μέσω αυτής χρηματοδοτούν το κυβερνητικό τους έργο και για τους πολίτες, καθώς από τη μία το καθαρό ατομικό τους εισόδημα περικόπτεται, ενώ από την άλλη απολαμβάνουν τα απαραίτητα κοινωνικά αγαθά που τους παρέχονται από τη πολιτεία.

Στη χώρα μας το θέμα της φορολογίας εισοδήματος συγκεντρώνει το ενδιαφέρον και για ένα ακόμη λόγο. Η πολυνομία, η ταχύτητα μεταβολής των νομοθετημάτων, η έλλειψη κωδικοποίησης και η προχειρότητα των νόμων, καθώς και η ακαμψία και ανεπάρκεια του κρατικού μηχανισμού και των ελεγκτικών-εποπτικών αρχών, δυσχεραίνει το έργο όσων ασχολούνται με το θέμα και τους υποχρεώνει σε συνεχή εγρήγορση και μελέτη.

Μία επίσης ιδιαιτερότητα της χώρας μας είναι οι σοβαρές αποκλίσεις που χαρακτηρίζουν την προσέγγιση της λογιστικής θεωρίας και των ρυθμίσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Πιθανόν, ως έναν βαθμό, αυτό να συναντάται και σε άλλες χώρες, όμως στην Ελλάδα φέρει το επιπλέον χαρακτηριστικό της εναρμόνισης της λογιστικής πρακτικής με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, κάτι που λειτουργεί εις βάρος των λογιστικών αρχών και στόχων.

Στον πιο πρόσφατο νόμο περί Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 3296/2004) εμφανίστηκε για πρώτη φορά η έννοια του **αυτοελέγχου** ή **αυτοπεραίωσης** στις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες. Ο αυτοέλεγχος αποτελεί τη μέθοδο που επιλέγουν όλο και περισσότερο οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες προκειμένου να «κλείσουν» τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με το Δημόσιο. Την αυτοπεραίωση μπορούν να επιλέξουν εμπορικές ή μεταποιητικές επιχειρήσεις

με ακαθάριστα έσοδα κατώτερα ή ίσα των 300.000 ευρώ και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και ελεύθεροι επαγγελματίες με ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές κατώτερα ή ίσα των 150.000 ευρώ. Από τον ειδικό τρόπο περαίωσης εξαιρούνται όσοι βαρύνονται με παραβάσεις του Κώδικα Βιλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.).

Όσοι επιλέξουν τον αυτοέλεγχο συμπληρώσουν τον πίνακα Ι του εντύπου Ε3 (οικονομικά στοιχεία επιχειρήσεων και επιτηδευματιών), όπου επαναπροσδιορίσουν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη τους. Ειδικότερα τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης επαναπροσδιορίζονται βάση των Μοναδικών Συντελεστών Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), που ισχύουν για κάθε οικονομική δραστηριότητα ξεχωριστά. Τελικά, ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος να φορολογηθεί στο υψηλότερο εισόδημα που προκύπτει ανάμεσα στα εσωλογιστικά και εξωλογιστικά καθαρά κέρδη. Για να κλείσουν και τις εκκρεμότητες του Φ.Π.Α., οι επιτηδευματίες υποβάλουν στη συνέχεια το ειδικό σημείωμα περαίωσης Φ.Π.Α., σε περίπτωση που τα καθαρά κέρδη προκύπτουν υψηλότερα μέσω του αυτοελέγχου σε σύγκριση με τα βιβλία της επιχείρησης.

Απώτερος σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει τη διαδικασία, που ακολουθούν οι επιχειρήσεις και οι επιτηδευματίες για να εξασκήσουν αυτοέλεγχο κατά τη δήλωση των εισοδημάτων τους. Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται μια σύντομη αναφορά στην έννοια των φόρων, τους σκοπούς καθώς και τις διακρίσεις αυτών. Στο δεύτερο κεφάλαιο επικεντρωνόμαστε στο φόρο εισοδήματος, που αποτελεί και το σημείο αναφοράς του αυτοελέγχου. Στο κεφάλαιο αυτό αναφερόμαστε σε όλες τις δυνατές μορφές εισοδημάτων, όπως καθορίζονται από το Ν. 2238/1994 (Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων) καθώς και στις διάφορες μορφές φορολογίας εισοδήματος. Επιπλέον, γίνεται μια εκτενής αναφορά στα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις, διότι είναι η βασική κατηγορία εισοδημάτων που δέχονται αυτοέλεγχο. Στο τρίτο κεφάλαιο παρατίθενται αναλυτικά τα άρθρα 13-17 του Ν. 3296/2004, όπου ορίζονται τα σχετικά με τον αυτοέλεγχο ζητήματα. Στη συνέχεια του κεφαλαίου υπάρχουν παραδείγματα εντύπων Ε3 και Φ.Π.Α., όπου πραγματοποιείται αυτοέλεγχος.

Στο τέταρτο κεφάλαιο εξετάζονται οι τελευταίες εξελίξεις του διαδικασίας του αυτοελέγχου και οι προοπτικές εξέλιξης αυτού μετά το πρόσφατο φορολογικό νομοσχέδιο της ελληνικής Κυβερνήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.1 Η έννοια των φόρων

Φόρος από την άποψη του οφειλέτη, καλείται η αναγκαστική εισφορά προς το κράτος ή προς νομικό πρόσωπο χωρίς ειδική αντιπαροχή. Κατ' άλλη διατύπωση, φόρος είναι το μονομερές αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων απ' τον ιδιωτικό προς το δημόσιο τομέα, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την κάλυψη των δημοσίων βαρών.

Συνεπώς, η φορολογία αποτελεί μία από τις πηγές εσόδων του δημοσίου τομέα, πηγές οι οποίες καλύπτουν τις δημόσιες δαπάνες. Έτσι οι πολίτες υποχρεούνται σε υλική θυσία για τη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού και την παροχή δαπανών όπως οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων, οι δαπάνες για την παιδεία, την υγεία, την εθνική άμυνα κτλ. Η πληρωμή των φόρων δεν αντιστοιχεί σε ειδικό αντάλλαγμα, αλλά σε γενικό που είναι απαραίτητο για την ύπαρξη και ευημερία του πολίτη, ως πρόσωπο εντεταγμένο στο κοινωνικό σύνολο.

Εδώ κρίνουμε σκόπιμο να διακρίνουμε την έννοια του τέλους από αυτή του φόρου. Σε αντίθεση με τους φόρους, στην περίπτωση των τελών η χρηματική καταβολή αποτελεί αντιπαροχή για τον καταβάλλοντα. Έχει δηλαδή χαρακτήρα ανταποδοτικό. Παραδείγματα είναι το τέλος έκδοσης άδειας ανέγερσης οικοδομής, τα τέλη χαρτοσήμου άσκησης επιτηδεύματος, τα τέλη στάθμευσης αυτοκινήτων ή τα ταχυδρομικά τέλη. Ενώ τα τέλη υποδηλώνουν ειδική αντιπαροχή προς εκείνον που τα καταβάλλει, στην περίπτωση των φόρων η αντιπαροχή είναι γενική.

Ουσιαστικά, η φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων είναι το «εργαλείο» που διαθέτει η Κυβέρνηση ενός Κράτους, προκειμένου να συγκεντρώσει έσοδα και να μπορέσει να ασκήσει το κυβερνητικό της έργο. Από την άλλη όψη του νομίσματος βρίσκονται οι δαπάνες (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) που στηρίζονται στους πόρους που

αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει¹.

Ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα. Ως ακαθάριστα έσοδα μπορούν να ληφθούν:

- Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί
- Οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί
- Το εισόδημα από ακίνητα
- Τα εισοδήματα από κινητές αξίες
- Το εισόδημα από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες
- Το εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή όπως αναφέρεται και στο άρ. 48 παρ. 3 ν. 2238/94

Βέβαια, ως καθαρό εισόδημα των Ν.Π. είναι αυτό που προκύπτει από το ακαθάριστο, αφού αφαιρεθούν:

- Οι γενικότερες δαπάνες
- Ποσά που καταβάλλει η ΑΕ για εξαγορά ιδρυτικών τίτλων καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται γι' αυτούς
- Αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του Δ.Σ. που βαρύνουν την ίδια, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 24 παρ. 2 κ.ν. 2190/20
- Διάφορα αποθεματικά
- Λοιπές επιβαρύνσεις

Το ποσό που απομένει μετά τις παραπάνω μειώσεις αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα πάνω στο οποίο υπολογίζεται ο συνολικός φόρος².

¹ Νεγκάκης Χ., (2006), Λογιστική Εταιριών, Θεωρία – Εφαρμογές, Εκδόσεις Σοφία, σελ. 14.

² Γκίνογλου Δ., (2004), Λογιστική Εταιριών, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 1^η έκδοση, Εκδόσεις Rosili, σελ.178-179.

1.2 Οι σκοποί της φορολογίας

Ο κυριότερος σκοπός τον οποίο εκπληρώνει η φορολογία, είναι ο ταμειακός. Η φορολογία γενικά, αποβλέπει στην εξασφάλιση των απαραίτητων δημοσίων εσόδων, ικανών να καλύψουν τις δημόσιες δαπάνες μαζί με τις λοιπές πηγές εσόδων (επιχειρηματική δραστηριότητα κτλ.).

Εκτός του ταμειακού σκοπού, ανάλογα με τη γενικότερη πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης μιας χώρας, μπορεί η φορολογία να εκπληρώνει κοινωνικούς σκοπούς καθώς αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας, που διαμορφώνεται ανάμεσα στις διάφορες κοινωνικές τάξεις. Εδώ η φορολογία έχει χαρακτήρα αναδιανεμητικό, έστω και αν δεν συνεπάγεται άμεση αναδιανομή του εισοδήματος. Η άσκηση της κοινωνικής πολιτικής της κάθε κυβέρνησης εκδηλώνεται, υπό την πρακτική της μορφή, και με φορολογικές μεταρρυθμίσεις, με τις οποίες επιδιώκεται η φορολογική ελάφρυνση των οικονομικά ασθενέστερων λαϊκών στρωμάτων, με αντίστοιχη επιβάρυνση των οικονομικά ισχυρότερων.

Τέλος, είναι δυνατόν, με τη φορολογία να εκπληρώνονται και οικονομικοί σκοποί, ιδιαίτερα σε περιόδους γενικών ή μερικών οικονομικών κρίσεων. Για παράδειγμα σε περίοδο αύξησης των τιμών των πετρελαιοειδών προϊόντων, μπορεί η κυβέρνηση να λάβει απόφαση για μείωση του φόρου που εμπεριέχεται στα προϊόντα αυτά, για να επιτύχει τη συγκράτηση του πληθωρισμού. Επίσης σε περιόδους επενδυτικής ύφεσης, μπορεί η κυβέρνηση να δώσει φορολογικές ελαφρύνσεις σε συγκεκριμένες επενδυτικές δράσεις, δίνοντας περαιτέρω ώθηση στις επενδύσεις. Στη χώρα μας αναπτυξιακοί νόμοι περιείχαν τέτοιες ρυθμίσεις. Ακόμη σε περιόδους εθνικών κρίσεων είναι δυνατόν να επιβληθεί πρόσθετη φορολογία στους πολίτες για να ενισχυθεί η εθνική άμυνα της χώρας.

Η Κυβέρνηση μεταβάλλει τη φορολογική πολιτική ανάλογα με τους οικονομικούς σκοπούς που επιδιώκει. Η μεταβολή μπορεί να πραγματοποιηθεί με τρεις τρόπους,

α) με μεταβολή του φορολογικού συντελεστή,

β) με παραχώρηση, κατάργηση ή μετριασμό φορολογικών κινήτρων, και

γ) με τη δυνατότητα λήψης αποσβέσεων μεγαλύτερων του κανονικού.

Γενικά η φορολογική πολιτική όταν μεταβάλλεται αποβλέπει στην αύξηση ή μείωση της αγοραστικής δύναμης του καταναλωτή και των ροών στην επιχείρηση. Αυτό γενικά επιτυγχάνεται με φορολογικά μέτρα και κίνητρα ή άρση κινήτρων και με επιδοτήσεις που μεταβάλλουν το ύψος των κεφαλαίων που διατίθενται για επενδύσεις προς την επιθυμητή κατεύθυνση, ανάλογα με το σκοπό που επιδιώκεται.

A) Μεταβολή του Φορολογικού Συντελεστή: σε περίοδο ύφεσης τα φορολογικά μέτρα σκοπεύουν στην τόνωση της οικονομικής δραστηριότητας με μείωση του φορολογικού συντελεστή που εφαρμόζεται στα εισοδήματα και τα κέρδη ώστε να αυξηθεί η αγοραστική δύναμη των καταναλωτών και τα ποσά που διατίθενται για τις επενδύσεις. Αντιθέτως σε περίοδο έντονης οικονομικής δραστηριότητας και ταχείας οικονομικής ανάπτυξης με εμφάνιση ανεπιθύμητων πληθωριστικών τάσεων, αυτά αποβλέπουν στη χαλάρωση της δραστηριότητας για να αποδυναμωθούν και τεθούν υπό έλεγχο οι πληθωριστικές πιέσεις. Στην περίπτωση αυτή μειώνεται η αγοραστική δύναμη των καταναλωτών και τα κέρδη των επιχειρήσεων με αύξηση του φορολογικού συντελεστή ή και με την επιβολή ακόμη και εκτάκτων εισφορών.

B) Φορολογικά Κίνητρα: όταν επιθυμείται αύξηση της οικονομικής δραστηριότητας επιτρέπεται στις επιχειρήσεις να αφαιρούν από τα κέρδη για να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα, συγκεκριμένο ποσό από αυτά. Το ποσό αυτό ορίζεται συνήθως σαν ποσοστό επί της αξίας της νέας επένδυσης. Διάφοροι νόμοι προέβλεπαν αφορολόγητη κράτηση ποσού της επένδυσης από τα κέρδη. Οι νόμοι διά των οποίων χορηγούνται κίνητρα ισχύουν για περιορισμένο αριθμό ετών. Οι πιο πρόσφατοι νόμοι είναι ο αναπτυξιακός 1892/90 και 2601/98.

Γ) Επιτάχυνση αποσβέσεων: έχουν επινοηθεί διάφορες μέθοδοι προσδιορισμού της ετήσιας απόσβεσης επί του παγίου εξοπλισμού της επιχείρησης οι οποίες επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται κατ' επιλογή από την

ίδια. Στην Ελλάδα παρ' όλων ότι δεν επιτρέπεται ακόμη η χρήση των μεθόδων αυτών, εκτός της μεθόδου του σταθερού ποσού, έχει επιτραπεί έμμεσα με νομοθετικά διατάγματα η επιταχυνόμενη ή επιπρόσθετη απόσβεση των παγίων π.χ. με τη μέθοδο των αυξημένων συντελεστών, το ύψος της απόσβεσης αφαιρείται από τα έσοδα για τον προσδιορισμό αυτού που φορολογείται. Συνεπώς όσο μεγαλύτερη είναι η απόσβεση τόσο μικρότερη γίνεται η φορολογική υποχρέωση.

1.3 Οι γενικές αρχές της φορολογίας

Σήμερα το Ελληνικό σύνταγμα κατοχυρώνει³:

(α) την αρχή της νομιμότητας του φόρου, δηλαδή της επιβολής του φόρου με τυπικό νόμο (άρθρο 78 παρ.1)

(β) την αρχή της βεβαιότητας (άρθρο 78 παρ.1)

(γ) την αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών ρυθμίσεων (άρθρο 78 παρ.1)

(δ) την αρχή τη καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ.5)

Ειδικότερα, η αρχή της καθολικότητας του φόρου αναφέρεται στην υποχρέωση της συμμετοχής όλων των πολιτών που κατοικούν στην Επικράτεια (Ελλήνων και αλλοδαπών) στην κάλυψη των αναγκών του κράτους, δηλαδή στην φορολογία. Βέβαια, δεν είναι απόλυτη, δηλαδή υπάρχουν δυνατότητες απαλλαγής. Άλλη μια εξίσου σημαντική αρχή της φορολογίας είναι η αρχή της φορολογικής ισότητας και πηγάζει από την γενικότερη αρχή της ισότητας και επιβάλλει την ίση μεταχείριση και την δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών ανάλογα πάντα με την οικονομική δύναμη του καθενός, δηλαδή πολίτες με ίση οικονομική δύναμη θα επιβαρυνθούν εξίσου.

³ Ν. 2238/1994 περί Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων.

Στα ανεπτυγμένα κράτη η επιβολή των φόρων γίνεται με βάση θεσπισμένους από την πολιτεία κανόνες, οι οποίοι διέπουν την φορολογική της πολιτική. Με μια σύντομη ανασκόπηση στη βιβλιογραφία εντοπίσαμε τους επιπλέον αυτούς κανόνες, οι οποίοι αποτελούν το καταστάλαγμα της επιστήμης και της εμπειρίας, και είναι οι εξής:

1. Ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου.

Σύμφωνα με τον κανόνα αυτόν, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις, ακόμη δε και στους αλλοδαπούς που ζουν στην Ελλάδα. Η απαλλαγή από την φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της καθολικότητας, επειδή η διαφορά των εσόδων από την φορολόγηση των μικρών εισοδημάτων από τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου είναι πολύ μικρή και επιπλέον το ίδιο το κράτος μεταγενέστερα, ίσως χρειαζόταν να ενισχύσει τους μικροεισοδηματίες.

2. Ο κανόνας της παραγωγικότητας του φόρου.

Ο κανόνας αυτός εξυπηρετεί τον ταμειακό σκοπό της φορολογίας που προαναφέραμε. Ο φόρος θεωρείται παραγωγικός, εφόσον:

- Το ποσοστό του δεν είναι υπερβολικό, ώστε να οδηγεί το φορολογούμενο σε φοροδιαφυγή,
- Δεν καθιερώνει απαλλαγές,
- Επιδιώκεται η ταχύτερη δυνατή βεβαίωση και είσπραξη του με όσο γίνεται μικρότερα έξοδα και
- Οι νόμοι είναι σαφείς και δεν μεταβάλλονται συχνά.

3. Ο κανόνας της απλότητας του φόρου.

Κατά τον κανόνα αυτόν, η φορολογική νομοθεσία πρέπει να είναι απλή και κατανοητή, να γίνεται συχνά κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων και να αποφεύγεται η περιπλοκωλογία. Έτσι θα αποφεύγεται η σύγχυση και θα βελτιώνονται οι σχέσεις μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών.

4. Ο κανόνας της βεβαιότητας και της σταθερότητας.

Εάν οι νόμοι είναι απλοί και κατανοητοί και δε μεταβάλλονται συχνά, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πόσο φόρο οφείλει στο Δημόσιο και πώς πρέπει να τον εξοφλήσει.

5. Ο κανόνας της καταλληλότητας του φόρου.

Ο φόρος πρέπει να είναι κατάλληλος από άποψη χρόνου, τόπου και τρόπου πληρωμής. Ο χρόνος πληρωμής πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει τον φορολογούμενο. Συνήθως αυτό επιτυγχάνεται όταν ο χρόνος πληρωμής συμπίπτει με την πραγματοποίηση του εισοδήματος. Σαν τόπος πληρωμής του φόρου πρέπει να καθορίζεται η κατοικία ή η διαμονή ή ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογούμενου. Από την άποψη του τρόπου πληρωμής θα πρέπει να παρέχεται κάθε δυνατή διευκόλυνση (δόσεις κτλ.).

6. Ο κανόνας του ελάχιστου ορίου συντήρησης

Για κάθε φορολογούμενο υπάρχει ένα τμήμα του εισοδήματος του που δεν πρέπει να υπάγεται στη φορολογία. Είναι εκείνο το τμήμα του εισοδήματος το οποίο θεωρείται ότι καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του ίδιου και της οικογένειάς του. Το τμήμα αυτό λέγεται «ελάχιστο όριο συντήρησης».

7. Ο κανόνας του διαφορισμού των εισοδημάτων.

Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματος του. Για παράδειγμα εκείνος που πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία. Επομένως θα πρέπει να μην υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος για όλα τα εισοδήματα, αλλά να υπάρχει μεταξύ τους μία διάκριση.

8. Ο κανόνας αποφυγής της διπλής φορολογίας.

Διπλή φορολογία έχουμε όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφόρων κρατών. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει τη διπλή φορολόγηση, διότι αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες. Για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολόγησης υπάρχουν οι εξής μέθοδοι:

- Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο φόρος που καταβάλλεται σε ένα ξένο κράτος για εισόδημα που φορολογείται και στο κράτος καταγωγής, αφαιρείται από το φόρο που προκύπτει στο κράτος καταγωγής. Τη μέθοδο αυτή ακολουθεί η ελληνική φορολογική νομοθεσία και πιο συγκεκριμένα το Ν. 2238/1994 περί Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων⁴.
- Η μέθοδος της εξαίρεσης ή της απαλλαγής. Κατά τη μέθοδο αυτή τα κράτη, στην επικράτεια των οποίων αποκτιούνται εισοδήματα από πρόσωπα που είναι κάτοικοι άλλων κρατών, απαλλάσσουν τα πρόσωπα αυτά της φορολογίας ή φορολογούν μόνο εκείνα τα εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτεια τους.
- Η μέθοδος της διαίρεσης ή κατανομής. Τα κράτη που ακολουθούν τη μέθοδο αυτή χωρίζουν το εισόδημα σε δύο μέρη. Το ένα μέρος φορολογείται από την χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος και το άλλο από τη χώρα στην οποία αποκτάται το εισόδημα.

1.4 Βασικές Διακρίσεις των Φόρων

Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται με βάση διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογούμενων. Κάποια ουσιώδη στοιχεία του φόρου είναι **το αντικείμενο της φορολογίας**, **το υποκείμενο της φορολογίας** και **ο φορολογικός**

⁴ Σακέλλης Ε., Αναστασιάδης Ι., (2006), Η φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιριών & κίνητρα ιδιωτικών επενδύσεων, εκδόσεις Σακέλλη Ε.

συντελεστής. Αντικείμενο του φόρου ή φορολογική βάση είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται το ποσό του φόρου που υποχρεούται να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Φορολογική βάση σήμερα αποτελούν κυρίως το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη των φορολογούμενων. Το πρόσωπο, τα οικονομικά στοιχεία του οποίου χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων, ονομάζεται υποκείμενο του φόρου ή *φορολογική μονάδα*. Το υποκείμενο του φόρου είναι συνήθως υποχρεωμένο να καταβάλλει και το φόρο, τα δύο αυτά πρόσωπα μπορούν ωστόσο και να μην συμπίπτουν. Υποκείμενα του φόρου αποτελούν τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα. Το ποσό φόρου, που αντιστοιχεί σε καθεμιά μονάδα φορολογικής βάσης και εκφράζεται ως ποσοστό, λέγεται *φορολογικός συντελεστής*.

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν με διάφορα κριτήρια. Η κυριότερη και πιο παραδοσιακή διάκριση είναι σε **Άμεσους** και **Έμμεσους** φόρους⁵.

Η διάκριση αυτή βασίζεται είτε στον τρόπο που εισπράττονται (διοικητική άποψη) είτε στη φύση του φορολογικού αντικειμένου (δημοσιονομική άποψη). Σύμφωνα με την πρώτη από τις δύο απόψεις στο φορολογικό μας σύστημα οι *άμεσοι φόροι* είναι ονομαστικοί, δηλαδή αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή τη περιουσία του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και γονικών παροχών, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος ακίνητης περιουσίας κτλ. Κατά την άποψη αυτή και ο γνωστός σε όλους μας Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι άμεσος καθώς βεβαιώνεται και εισπράττεται με την ίδια διαδικασία των άμεσων φόρων δηλαδή με ονομαστικούς καταλόγους.

Έμμεσοι φόροι με την άποψη αυτή είναι όσοι επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται όχι ονομαστικά, αλλά με την ευκαιρία πραγματοποίησης ορισμένων γεγονότων ή συναλλαγών. Τέτοιοι φόροι είναι οι δασμοί τα τέλη χαρτοσήμου οι φόροι κατανάλωσης και γενικά όσοι άλλοι εισπράττονται όχι με καταλόγους αλλά με βάση τιμολόγια.

⁵ Καραγιώργος Θ., Γεωργίου Γ., (2003), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα.

Με τη δημοσιονομική άποψη βασικό στοιχείο για τη διάκριση είναι η δυνατότητα του φορολογούμενου να μετακυλίσει το φόρο τον οποίο – σύμφωνα με το νόμο – όφειλε να πληρώσει ή η φύση του φορολογικού αντικειμένου. Με την άποψη αυτή *άμεσος* είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο που οφείλει να τον καταβάλλει στο δημόσιο και *έμμεσος* είναι ο φόρος που επιβάλλεται πάλι σε πρόσωπο, το οποίο όμως τελικά θα μετακυλίσει το φόρο σε τρίτο πρόσωπο.

Με την άποψη αυτή άμεσοι φόροι στο σύστημά μας είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και ο φόρος γονικών παροχών, ενώ έμμεσοι φόροι είναι οι δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και όσοι άλλοι φόροι μπορούν να επιρριφθούν από τους κατά νόμο υπόχρεους σε τρίτους.

Σύμφωνα με νεότερη άποψη, ωστόσο, η διάκριση των φόρων βασίζεται στη φύση του φορολογικού αντικειμένου, αφού ληφθεί υπόψη και η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Έτσι, σύμφωνα με τη νεότερη αυτή άποψη, *άμεσος φόρος* είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα του φορολογούμενου ή στην περιουσία του, ενώ *έμμεσος φόρος* είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα που δαπάνησε ο φορολογούμενος, δηλαδή στην κατανάλωση, καθώς ο φόρος αυτός μόνο μέσω του ύψους της φορολογητέας ύλης αναδεικνύει, όχι κατά τρόπο άμεσο και απόλυτο, την οικονομική δύναμη του φορολογούμενου.

Οι παραπάνω φόροι εμφανίζουν κατά την επιβολή και την είσπραξη τους, ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Ειδικότερα οι άμεσοι φόροι πλεονεκτούν έναντι των έμμεσων φόρων γιατί:

- i. Είναι δικαιότεροι, αφού πλήττουν περισσότερο τους πολίτες που έχουν μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα, σε αντίθεση με του έμμεσους φόρους που επιβάλλονται χωρίς καμία διάκριση σε όλους τους πολίτες.
- ii. Είναι πιο σταθεροί και οι πολίτες γνωρίζουν εκ των προτέρων τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, πράγμα που δε συμβαίνει με τους έμμεσους φόρους.

Οι έμμεσοι φόροι, από την άλλη πλεονεκτούν έναντι των άμεσων διότι:

- i. Είναι άμεσης και εύκολης απόδοσης, αφού επιβάλλονται εύκολα σε όλους τους πολίτες, πράγμα που δεν συμβαίνει με τους άμεσους φόρους.
- ii. Έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπράττονται ευκολότερα, σε αντίθεση με τους άμεσους φόρους, που απαιτούν μεγάλες δαπάνες βεβαίωσης και η είσπραξη τους είναι δυσκολότερη.

Ένα άλλο κριτήριο, με βάση το οποίο μπορούν να διακριθούν οι φόροι είναι η φύση του φορολογικού συντελεστή. Με βάση το κριτήριο αυτό, οι φόροι διακρίνονται σε δύο κύριες κατηγορίες, τους **αναλογικούς** και τους **προοδευτικούς**.

Αναλογικοί είναι οι φόροι, των οποίων οι συντελεστές παραμένουν σταθεροί, ως ποσοστό, ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης. Παράδειγμα αναλογικού φόρου στην Ελλάδα αποτελεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων που, επιβάλλεται με ενιαίο συντελεστή, ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος του νομικού προσώπου. Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα αναλογικού φόρου αποτελεί ο Φ.Π.Α., του οποίου ο κανονικός συντελεστής έχει ορισθεί σε 21% και ο μειωμένος σε 10%⁶.

Προοδευτικοί είναι οι φόροι των οποίων ο συντελεστής αυξάνει, στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα ύλη. Προοδευτικός είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, γιατί ο συντελεστής του αυξάνεται όσο αυξάνεται το ύψος του εισοδήματος του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Επίσης, προοδευτικός είναι ο φόρος κληρονομιών, γιατί και εδώ αυξάνεται ο συντελεστής όσο αυξάνεται η αξία της κληρονομικής μερίδας του κληρονόμου.

Επιπλέον, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ο νόμος επιβάλλει σταθερό (σε ευρώ) ποσό φόρου, ανεξάρτητο δηλαδή από το μέγεθος της φορολογητέας ύλης (π.χ. τα τέλη χαρτοσήμου για τα γενικής

⁶ Από 01/07/2010 θα ισχύσουν νέοι συντελεστές 23% και 11% αντίστοιχα.

φύσεως έγγραφα, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή, οι φόροι χαρακτηρίζονται ως πάγιοι.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.1 Η έννοια του Εισοδήματος

Ο άνθρωπος από την ενηλικίωσή του συνηθίζει να ζει με το φόρο, που τον ακολουθεί πιστά σε όλη του τη ζωή. Σε επιστολή του Ο Βενιαμίν Φραγκλίνος (1706-1790), Αμερικάνος φιλόσοφος, πολιτικός και εφευρέτης του «αλεξικέραυνου» γράφει ότι «στον κόσμο που ζούμε τίποτα δεν είναι τόσο βέβαιο όσο ο θάνατος και ο φόρος».

Με τον όρο φόρο εννοούμε το βάρος των δημόσιων δαπανών που αναλογούν σε κάθε πολίτη. Συνολικά αποτελεί για το κράτος έσοδο με το οποίο καλύπτει τα έξοδά του. Είναι το μέρος του εθνικού εισοδήματος, που μέσω του κράτους, φτάνει στα χέρια των δημόσιων οργανισμών για να αποτελέσει γι' αυτούς μέσο κάλυψης των αναγκών (δαπανών) που απαιτούνται για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων τους⁷. Το θέμα της φορολογίας σήμερα είναι τεράστιο. Με τα έσοδα από φόρους η Ελλάδα καλύπτει το 95% περίπου του προϋπολογισμού της, τα οποία δαπανώνται για τις κρατικές ανάγκες της. Γνωρίζουμε επίσης ότι, για το κράτος, η φορολογία αποτελεί το πρώτιστο μέσο συλλογής των οικονομικών του πόρων που με την ορθολογική τους κατανομή μπορεί να επιτυγχάνει:

- Την ανάπτυξη της χώρας
- Την ανακατανομή του εθνικού εισοδήματος
- Τη μείωση της ανεργίας

Στα πλαίσια του παρόντος κεφαλαίου θα εξεταστεί η φορολογία εισοδήματος. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51 του Ν. 2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Θεωρείται ότι προκύπτει εισόδημα όταν υπάρχει περιοδικότητα και διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, όταν προέρχεται από αντάλλαγμα

⁷ Φλώρος Χ., Καούνης Δ., (2003), Οργάνωση μικρομεσαίων επαγγελματικών επιχειρήσεων, Εκδόσεις Τ.Ε.Ι. Πειραιά – Καλαμάτας, Αθήνα.

προσωπικής εργασίας ή από καρπούς περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και όχι από κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας⁸.

2.2 Ο Ν. 2238/1994

Μέχρι το 1989 ίσχυαν στη χώρα μας δύο νομοσχέδια σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος. Το νομοθετικό διάταγμα 3325/55, το οποίο οριστικοποιήθηκε το 1955 και προέβλεπε ότι «επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος κτώμενου υπό παντός φυσικού προσώπου» καθώς και το νομοθετικό διάταγμα 3843/58, το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Το 1989, τριάντα πέντε περίπου χρόνια μετά την ψήφιση τους, τα δύο αυτά νομοσχέδια κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, τον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», με το προεδρικό διάταγμα 129/89. Τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Αργότερα έγινε νέα κωδικοποίηση και προέκυψε ο νόμος 2238/94, στον οποίον τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-108 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Όπως αναφέραμε προηγουμένως, επειδή η φορολογία είναι το κυριότερο εργαλείο είσπραξης εσόδων και δημοσιονομικής πολιτικής, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος έχει γίνει πολλές φορές αντικείμενο συζητήσεων, επικρίσεων και τροποποιήσεων. Μία τροποποίηση με ιδιαίτερες επιπτώσεις, χάριν στη καινοτομία που εισήγαγε, είναι αυτή του νόμου 2065/92. Ο νόμος αυτός εισήγαγε τη φορολόγηση των εταιριών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., κοινοπραξιών με το άρθρο 7, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 16^α του νόμου 3323/55 (η κωδικοποίηση σε 2238/94 δεν είχε προκύψει ακόμη). Μέχρι τότε δεν φορολογούνταν οι εταιρίες αυτές παρά μόνον οι εταίροι τους.

⁸ Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2005), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Δ' Έκδοση, Αθήνα.

Μεγάλη επίσης καινοτομία του νόμου ήταν με τα άρθρα 20-27 η καθιέρωση ανά τετραετία της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να δείξουν την περιουσία τους σε «τρέχουσες αξίες».

Σε συνέχεια των φορολογικών αλλαγών και τροποποιήσεων, το 2002 κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 2238/94, ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Μέχρι σήμερα πλήθος άλλων τροποποιήσεων έχουν επιβληθεί στον νόμο αυτόν, χωρίς όμως να αλλάξει ο βασικός του κορμός. Ενδεικτικά αναφέρουμε τροποποιητικούς νόμους όπως τους 2386/96, 2390/96, 2443/96, 2459/97, 2515/97, 2523/97, 2579/98, 2601/98, 2682/99, 2703/99, 2753/99, 2789/00, 2784/00, 2892/01, 2946/01, 2954/01, 2992/02, 3028/02, 3052/02, 3091/02 κ.α.

Θα πρέπει να παρατηρήσουμε εδώ ότι και σε άλλες χώρες της Ε.Ε. οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις της φορολογίας είναι περισσότερες συγκρινόμενες με άλλους κλάδους της νομοθεσίας τους. Αλλά στη χώρα μας, και παρά τις υποσχέσεις για απλούστευση του φορολογικού συστήματος, οι αλλαγές είναι πολύ περισσότερες και μάλιστα κάποιες φορές διενεργούνται με τέτοιο τρόπο, που παραπλανεί ακόμη και τους πλέον ειδικούς.

Στη συνέχεια της εργασίας μας, όπου αναφέρουμε την φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, θα αναφερόμαστε στον νόμο 2238/94, καθώς αυτός αποτελεί το βασικό νομοθέτημα που ρυθμίζει τη φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων, και κατά συνέπεια των ανωνύμων εταιριών με τις οποίες θα ασχοληθούμε παρακάτω. Υπάρχουν βέβαια και διάφορες άλλες διατάξεις, διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα, που αφορούν ειδικές κατηγορίες ανωνύμων εταιριών (όπως τραπεζικές, ασφαλιστικές, αμοιβαίων κεφαλαίων, εκμεταλλεύσεως πλοίων και αεροπλάνων κτλ.), όμως ξεφεύγουν από τα όρια της παρούσας εργασίας.

Στο άρθρο 3 του Ν. 2238/94 ορίζεται χαρακτηριστικά ότι:

«Ο φόρος καταβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. Η χρονική διάρκεια του

οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»

Το οικονομικό έτος είναι η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους. Σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο το οικονομικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό. Εξάλλου οικονομικό ή φορολογικό έτος είναι αυτό κατά το οποίο επιβάλλεται η φορολογία άρα και το οικονομικό με το φορολογικό έτος συμπίπτουν.

Το διαχειριστικό έτος είναι αυτό κατά το οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις, κτλ.) και κατά το οποίο προκύπτει το εισόδημα, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος. Για παράδειγμα, κατά το οικονομικό, φορολογικό και ημερολογιακό έτος που διανύουμε (2009), επιβάλλονται οι φόροι του διαχειριστικού έτους που πέρασε (2008).

Αφού ο νόμος προβλέπει την επιβολή φόρου κάθε έτος, καθιερώνεται η αρχή της ετήσιας φορολογίας, καθώς και η παρεπόμενη αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία κάθε εισόδημα πρέπει να εντάσσεται και να φορολογείται στο χρόνο που αποκτήθηκε. Εξαιρέση αποτελεί για τις ανώνυμες εταιρίες η μεταφορά ζημιών σε επόμενα οικονομικά έτη, την οποία θα μελετήσουμε σε επόμενη ενότητα.

2.3 Πηγές Εισοδήματος και εύρεσή του

Το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος είναι αυτό που προέρχεται από κάθε πηγή μετά την αφαίρεση των δαπανών που έγιναν για την απόκτηση του. Τα εισοδήματα από φορολογικής άποψης και σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 2238/94, εντάσσονται στις πιο κάτω κατηγορίες⁹:

⁹ Φινοκαλαιώτης Κ., (1999), Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ.203.

- **A-B Πηγή: Εισόδημα από ακίνητα.** Αφορά την εκμίσθωση οικοδομών, γαιών, πηγών, υπεκμίσθωση ή έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων κλπ.
- **Γ Πηγή: Εισοδήματα από κινητές αξίες.** Αφορά τα μερίσματα, τους τόκους ομολογιών, τις αμοιβές μελών Δ.Σ. ανωνύμων εταιριών κλπ.
- **Δ Πηγή: Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.** Αφορά τα κέρδη ατομικών ή εταιρικών επιχειρήσεων.
- **Ε Πηγή. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.** Αφορά κέρδη από αγροτικές, κτηνοτροφικές, σηροτροφικές επιχειρήσεις κλπ.
- **ΣΤ Πηγή: Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.** Αφορά μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις, επιχορηγήσεις, επιδόματα κλπ, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.
- **Z Πηγή. Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.** Αφορά αμοιβές από την άσκηση επαγγέλματος του ιατρού, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, οικονομολόγου, λογιστή, κλπ.

Η διάκριση του εισοδήματος είναι σημαντική προκειμένου κάθε κατηγορία να έχει ιδιαίτερη φορολογική μεταχείριση. Τα εισοδήματα των πηγών Α, Β και Γ προέρχονται Από το κεφάλαιο. Τα εισοδήματα των πηγών Δ και Ε προέρχονται από την συνεργασία εργασίας και κεφαλαίου. Τα εισοδήματα των πηγών ΣΤ και Ζ προέρχονται από την προσωπική εργασία.

Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α έως Ζ της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων. Για την εξεύρεση του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του κάθε φυσικού προσώπου, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των πηγών. Έτσι καθιερώνεται η «αρχή του ενιαίου της φορολογίας», σύμφωνα με την οποία τα επί μέρους εισοδήματα δεν

φορολογούνται αυτοτελώς και χωριστά το καθένα τους, αλλά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο για την επιβολή του φόρου εισοδήματος¹⁰. Εμείς από τις παραπάνω κατηγορίες εισοδήματος θα επικεντρωθούμε στις κατηγορίες Α-Β, Δ, Ε, και ΣΤ.

Με την πρώτη ανάγνωση ο νόμος 2238/94 μπορεί να επιφέρει μία σύγχυση στον αναγνώστη. Ενώ στα πρώτα 97 άρθρα υποτίθεται ότι περιγράφει τη φορολόγηση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και στα άρθρα 97-100 την φορολόγηση των νομικών προσώπων, παρατηρούμε ότι στα άρθρα 28-34 περιγράφει τη φορολόγηση «εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις», οι οποίες όμως αποτελούν νομικά πρόσωπα. Αυτό προφανώς αποτελεί κατάλοιπο της περιόδου που για όλες τις προσωπικές επιχειρήσεις δε φορολογούνταν οι εταιρίες αλλά οι εταίροι ως φυσικά πρόσωπα. Επιβεβαίωση αποτελεί και το γεγονός ότι στα άρθρα 97-108, που υποτίθεται ότι περιγράφει τη φορολόγηση των νομικών προσώπων, αναφέρεται μόνον στις Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε. και μόνον συνοπτικά. Παρότι εμείς θα αναλύσουμε τη φορολόγηση Α.Ε. στις περισσότερες περιπτώσεις θα χρησιμοποιήσουμε τα άρθρα 28-34, καθώς είναι ιδιαίτερα κατατοπιστικά για τη φορολόγηση εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με όσα ορίζονται στον νόμο, εμπορική επιχείρηση είναι εκείνη, η οποία μεσολαβεί από την παραγωγή στην κατανάλωση και αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους. Στην έννοια του όρου «εμπορική επιχείρηση» εμπεριέχονται, όχι μόνο εκείνες οι επιχειρήσεις που ασκούν απλή εμπορεία, αλλά και οι βιομηχανικές ή βιοτεχνικές, οι οποίες με τη μετατροπή των πρώτων υλών σε βιομηχανικά προϊόντα μεσολαβούν έμμεσα από την παραγωγή στην κατανάλωση. Εμπεριέχονται επίσης, και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και όλα τα επαγγέλματα που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, πλην εκείνων που εντάσσονται στα ελευθέρια επαγγέλματα, όπως γιατροί, δικηγόροι κτλ. Οι εμπορικές επιχειρήσεις λειτουργούν είτε ως ατομικές, είτε ως εταιρικές ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες εταιρίες, συνεταιρισμοί, κτλ. Για την καλύτερη κατανόηση

¹⁰ Εξαιρέση από την ανωτέρω αρχή αποτελεί η περίπτωση της αυτοτελούς φορολόγησης των εισοδημάτων για ειδικούς λόγους (άρθρα 11-14)

των όσων θα αναφερθούν παρακάτω, θα δώσουμε κάποιους βασικούς ορισμούς:

Ο όρος *κέρδος*, κατά τη φορολογική του έννοια, είναι ταυτόσημος του όρου «εισόδημα» και χρησιμοποιείται ευρύτατα στη λογιστική και στην εμπορική πρακτική. *Λογιστικό κέρδος* ονομάζεται η διαφορά μεταξύ της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης κατά την έναρξη και λήξη της κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Φορολογητέο κέρδος. Για όσες επιχειρήσεις εφαρμόζεται ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, φορολογητέο κέρδος ή φορολογητέο εισόδημα ονομάζεται η διαφορά μεταξύ του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων κάθε διαχειριστικής περιόδου (χρήσης) και των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης προσαυξημένη με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες, Από τους παραπάνω ορισμούς συνάγεται ότι το φορολογητέο κέρδος ή το φορολογητέο εισόδημα μπορεί να είναι ποσό διαφορετικό του πραγματικού κέρδους.

2.4 Τύποι Φορολογίας Εισοδήματος

Το εισόδημα το διακρίνουμε σε **καθαρό** και **ακαθάριστο** εισόδημα¹¹. Ακαθάριστο είναι το εισόδημα που αποκτήθηκε χωρίς να αφαιρεθούν οι δαπάνες που χρειάστηκαν για την παραγωγή του. Καθαρό εισόδημα είναι το εισόδημα που προκύπτει εάν από το ακαθάριστο εισόδημα αφαιρεθούν οι δαπάνες που χρειάστηκαν για την παραγωγή του. Τέτοιες δαπάνες είναι αποσβέσεις, επισκευές, γενικά έξοδα διαχείρισης(τηλέφωνο, ύδρευση, φωτισμός, ασφάλιστρα κπλ.). Αναλυτικότερα θα αναλύσουμε τις διακρίσεις στα παρακάτω κεφάλαια.

Για την φορολόγηση του εισοδήματος υπάρχουν τρεις τύποι φορολογίας εισοδήματος με βάση την προέλευση του εισοδήματος:

A) Αναλυτικός τύπος

¹¹ Λαζαρίδης Ι., Παπαδόπουλος Δ., (2005), Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Τεύχος Α, Β' Έκδοση, Θεσσαλονίκη, σελ. 121.

Σύμφωνα με τον αναλυτικό τύπο το εισόδημα φορολογείται χωριστά παίρνοντας υπόψη και την πηγή που προέρχεται με την προϋπόθεση ότι το εισόδημα έχει χωριστεί σε πηγές προέλευσης. Σ' αυτό το τύπο φορολογίας εισοδήματος υπάρχουν διαφορετικοί συντελεστές φορολογίας οι οποίοι ποικίλουν ανάλογα με την πηγή από την οποία προέρχεται το εισόδημα. Οι συντελεστές φορολογίας είναι υψηλότεροι για τα εισοδήματα που έχουν πηγή προέλευσης το κεφάλαιο, ενώ για τα εισοδήματα που προέρχονται από την εργασία ο συντελεστής είναι μικρότερος¹².

Β)Ενιαίος τύπος

Με τον ενιαίο τύπο το εισόδημα μιας χρονικής περιόδου (συνήθως ένα έτος) φορολογείται ανεξάρτητα από την πηγή που προήλθε με ένα και μόνο συντελεστή φορολογίας. Με αυτό τον τύπο αθροίζονται όλα τα εισοδήματα του φορολογουμένου (από μισθωτές υπηρεσίες, γεωργικές επιχειρήσεις κπλ.) και το συνολικό άθροισμα φορολογείται με ένα μόνο συντελεστή φόρου.

Γ) Μικτός τύπος

Σύμφωνα με το μικτό τύπο το εισόδημα φορολογείται με διαφορετικό συντελεστή ανάλογα με την πηγή προέλευσης του. Ύστερα όλα τα εισοδήματα από κάθε πηγή αθροίζονται και εάν υπερβαίνουν ένα ορισμένο όριο επιβάλλεται προοδευτικός φόρος με προοδευτικό συντελεστή.

Από τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 γίνεται φανερό ότι άλλος ένας διαχωρισμός της φορολογίας εισοδήματος υπάρχει όταν βαραίνει φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων είναι:

α) Η επιβολή φόρου ενιαίως στο συνολικό ποσό του εισοδήματος του νομικού προσώπου.

¹² Καστρινός Σ., (2005), Φορολογική Λογιστική ΙΙ, Τ.Ε.Ι. Κρήτης, Ηράκλειο 2005.

β) Ο αναλογικός φορολογικός συντελεστής, ο οποίος διαφοροποιείται ανάλογα με την κατηγορία των νομικών προσώπων και το αντικείμενο εργασιών.

Μεταξύ φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και νομικών υπάρχουν ομοιότητες και διαφορές. Ειδικότερα:

A) Ομοιότητες

α) Ο φόρος εισοδήματος τόσο στα φυσικά όσο και στα νομικά πρόσωπα επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα που προέρχονται από οποιαδήποτε πηγή.

β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατοικούν στην Ελλάδα και τα νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν έδρα των στην Ελλάδα, έχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση, δηλαδή φορολογούνται για τα εισοδήματα, τα οποία αποκτούν στην ημεδαπή και αλλοδαπή, ενώ οι αλλοδαποί και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα έχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, δηλαδή φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα.

γ) Στην φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων ισχύει το σύστημα φορολογικής πιστώσεως.

δ) Στην φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων υπολογίζεται προκαταβολή φόρου ανερχόμενη στο 50%, στο ποσό κυρίου φόρου έναντι των εισοδημάτων της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου.

ε) Στην φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων ισχύει η διαδικασία βεβαιώσεως φόρου.

B) Διαφορές

α) Στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων εφαρμόζεται η προοδευτική φορολογία, ενώ στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων εφαρμόζεται η αναλογική φορολογία.

β) Στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται στα εισοδήματα από κινητές αξίες, πλην των μερισμάτων από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες όταν φορολογούνται με ειδικό τρόπο και τα κέρδη από συμμετοχή περιορισμένης ευθύνης ή ως ετερόρρυθμος εταίρος σε ετερόρρυθμη εταιρία και συμπληρωματικός φόρος, ενώ στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων δεν επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος για τα εισοδήματα αυτά.

γ) Στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων αναγνωρίζεται από το νόμο έκπτωση από το φόρο της κλίμακας του φόρου, που προκύπτει με βάση τη κλίμακα, για τα αφορολόγητα ποσά που δικαιούται κάθε φορολογούμενος, ενώ στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων δεν εκπίπτει αντίστοιχο ποσό φόρου από το φόρο που προκύπτει με τον αναλογικό συντελεστή.

δ) Στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων τα εισοδήματα διακρίνονται κατά πηγή προελεύσεως, ενώ στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων δεν υπάρχει αντίστοιχη διάκριση.

ε) Στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων η δήλωση είναι δυνατόν να υποβληθεί στην αρμόδια οικονομική εφορία και με συστημένη επιστολή, ενώ δεν υπάρχει η ίδια δυνατότητα στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και τούτο διότι κατά την υποβολή της δηλώσεως καταβάλλεται η πρώτη δόση του οφειλόμενου κύριου φόρου, προκαταβολής και λοιπών συμβεβαιουμένων ποσών.

2.5 Φορολογία Εισοδήματος από Εμπορικές Επιχειρήσεις

2.5.1 Μορφές Επιχειρήσεων

Οι βασικές διακρίσεις των επιχειρήσεων γίνονται με τα ακόλουθα κριτήρια¹³:

¹³ Λαζαρίδης Ι., Παπαδόπουλος Δ., (2005), Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Τεύχος Α, Β' Έκδοση, Θεσσαλονίκη, σελ. 37-39.

1. Τον **σκοπό** και διακρίνονται σε κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές,
2. Το **αντικείμενο δραστηριοτήτων** που ανάλογα με το αντικείμενο της παραγωγικής τους δραστηριότητας μπορούν να διακριθούν σε επιχειρήσεις πρωτογενούς, δευτερογενούς και τριτογενούς τομέα παραγωγής και σε επιχειρήσεις με μικτές δραστηριότητες.
3. Τον **φορέα** και διακρίνονται σε ιδιωτικές, δημόσιες και μικτές.
4. Το **μέγεθος** και διακρίνονται σε μεγάλες, μεσαίες και μικρές επιχειρήσεις.
5. Τη **νομική μορφή** και είναι ο διαχωρισμός που μας ενδιαφέρει περισσότερο στη συγκεκριμένη εργασία.

Οι επιχειρήσεις ανάλογα με τη νομική τους μορφή κατατάσσονται στις παρακάτω μορφές:

Ατομική Επιχείρηση: Η ατομική επιχείρηση έχει μόνο έναν ιδιοκτήτη ή ιδρυτή. Είναι πολύ απλή μορφή επιχείρησης, για την ίδρυση της οποίας απαιτείται από το νόμο ένα μικρό κεφάλαιο και δεν υπάρχουν διατυπώσεις για την ίδρυσή της. Η πορεία και η λειτουργία της εξαρτώνται από τον ιδιοκτήτη της, ο οποίος είναι υπεύθυνος για όλες της υποχρεώσεις της εταιρίας τόσο με την εμπορική όσο και με την ατομική του περιουσία¹⁴.

Τα βασικά χαρακτηριστικά των ατομικών επιχειρήσεων είναι τα εξής:

- Είναι πολύ εύκολη η δημιουργία τους διότι δεν υπάρχουν χρονοβόρες διαδικασίες.
- Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου.
- Ο επιχειρηματίας είναι ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης και έχει όλη την ευθύνη για τα χρέη και τις υποχρεώσεις της.
- Ο επιχειρηματίας καρπώνεται αποκλειστικά τα κέρδη.

¹⁴ Πολυχρονόπουλος Γ., Κορρές Γ., (2003), Βασικές αρχές οικονομίας και διοίκησης, εκδόσεις Σταμούλη, σελ. 51.

- Οι απαιτήσεις των πιστωτών της επιχείρησης και του Δημοσίου ικανοποιούνται με τα περιουσιακά στοιχεία τόσο της επιχείρησης, όσο και της κινητής και ακίνητης περιουσίας του ιδιοκτήτη.
- Ο επιχειρηματίας διοικεί την επιχείρηση, εξασφαλίζει κεφάλαιο, αναλαμβάνει τους κινδύνους, υφίσταται τις ζημιές και πληρώνει όλους τους φόρους.

Ένα μειονέκτημα της ατομικής επιχείρησης είναι ότι δεν μπορεί να αντλήσει χρήματα από οργανωμένες κεφαλαιαγορές, όπως το χρηματιστήριο και η ομολογιακή αγορά. Κατά συνέπεια, ο ιδιοκτήτης της ατομικής επιχείρησης δεν έχει μεγάλες ευκαιρίες για ανάπτυξη, επειδή το κεφάλαιο του μπορεί να αυξηθεί μέχρι του ποσού που διαθέτει ο ίδιος. Το κεφάλαιο (capital), είτε αυτό είναι ξένο (σε μορφή δανείου) είτε είναι ίδιο (σε μορφή μετοχών), είναι το μέσο με το οποίο μπορεί κανείς να αγοράσει περιουσιακά στοιχεία και να επεκτείνει μια εταιρία. Εφόσον ο ιδιοκτήτης μιας ατομικής επιχείρησης δεν μπορεί να αντλήσει κεφάλαια από εξωτερικές πηγές, αντιμετωπίζει περιορισμούς στην ανάπτυξη της επιχείρησης του. Παρόλο που ένα μεγάλο ποσοστό των επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα (αλλά και στον υπόλοιπο κόσμο) είναι ατομικές, αντιπροσωπεύουν ένα πολύ μικρό ποσοστό του συνολικού τζίρου της αγοράς. Αυτό συμβαίνει γιατί οι ατομικές επιχειρήσεις είναι μικρομεσαίες επιχειρήσεις που διαθέτουν περιορισμένα μέσα για τη χρηματοδότηση της λειτουργίας τους και περιορισμένες πηγές άντλησης κεφαλαίων για να είναι σε θέση να ανταγωνιστούν και να επιβιώσουν στην αγορά.

Συνεταιρισμός ή συνεργατική εταιρία: Συνεταιρισμός είναι η εταιρία που έχει ως κύρια χαρακτηριστικά του το μεταβλητό του αριθμού των συνεταίρων, το μεταβλητό του κεφαλαίου και είναι μη κερδοσκοπική.

Συμπλοιοκτησία: Είναι ιδιόρρυθμος τύπος εταιρίας, που ιδρύεται με σκοπό την εκμετάλλευση κοινού πλοίου. Για κάθε πλοίο ιδρύεται ξεχωριστή εταιρία.

Ομόρρυθμη Εταιρία: Ο πιο αντιπροσωπευτικός τύπος των προσωπικών εταιριών είναι η ομόρρυθμη εταιρία. Σύμφωνα λοιπόν, με τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου, μπορούμε να ονομάσουμε ομόρρυθμη την εμπορική

εταιρία που ιδρύεται από δυο ή περισσότερα άτομα με σκοπό τη διενέργεια εμπορικών πράξεων κάτω από την ίδια εμπορική επωνυμία και της οποίας όλα τα μέλη ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα με όλη τους την ατομική περιουσία για τα χρέη της εταιρίας.

Το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της Ο.Ε. είναι η αλληλέγγυα και απεριόριστη ευθύνη των εταίρων¹⁵. Με τον όρο απεριόριστη ευθύνη των εταίρων εννοούμε ότι κάθε εταίρος δεν ευθύνεται απέναντι στους τρίτους μόνο μέχρι το ποσό της συμμετοχής του στην εταιρία αλλά και πέραν αυτού, με την προσωπική του περιουσία. Δηλαδή από την περιουσία που έχει στην κατοχή του, μπορούν για το υπόλοιπο της απαίτησής τους να στραφούν κατά της προσωπικής περιουσίας των εταίρων. Από την άλλη πλευρά η έννοια της αλληλέγγυας έγκειται στο γεγονός ότι ο κάθε εταίρος έχει ευθύνη για τις υποχρεώσεις των άλλων εταίρων. Εάν δηλαδή οι πιστωτές της εταιρίας δεν ικανοποιηθούν από την περιουσία της εταιρίας, μπορούν να στραφούν εναντίον της ιδιαίτερης περιουσίας οποιουδήποτε εταίρου, για την ικανοποίηση τους.

Ετερόρρυθμη Εταιρία: Για την ίδρυση ετερόρρυθμης εταιρείας πρέπει να συμπράξουν δύο τουλάχιστον μέρη ή κατά την έκφραση του νόμου υποχρεούνται αμοιβαίως στην επιδίωξη κοινού σκοπού (άρθρο 741, Αστικού Κώδικα). Τα ιδρυτικά μέλη της ετερόρρυθμης εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας τους (σύμφωνα με το άρθρο 127 του Αστικού Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του Ν.1329/83). Συμμετοχή ανηλίκου στην ίδρυση προσωπικής εταιρείας επιτρέπεται μόνο κατόπιν δικαστικής άδειας¹⁶.

Βασικό Χαρακτηριστικό της ετερόρρυθμης εταιρίας είναι η διαίρεση των εταίρων της ετερόρρυθμης εταιρείας σε δύο κατηγορίες: τους ομόρρυθμους και τους ετερόρρυθμους. Η ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων απέναντι στους πιστωτές της εταιρείας είναι αλληλέγγυα και απεριόριστη. Η ευθύνη των

¹⁵ Λαζαρίδης Ι., Παπαδόπουλος Δ., (2002), Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Τεύχος Α, Α' Έκδοση, Θεσσαλονίκη, σελ. 88.

¹⁶ Εφραιμίδης Ι., Φίλης Α., (1999), Λογιστική εταιριών, INK DESIGN, Αθήνα.

ετερόρρυθμων εταίρων είναι περιορισμένη και δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό της εισφοράς τους στην εταιρεία. Ακόμη για την ίδρυση της εταιρείας δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου. Η επωνυμία της ετερόρρυθμης εταιρείας σχηματίζεται μόνο με τα ονόματα ενός ή περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων και δε χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο για την κατάρτισή της, αντιθέτως αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό. Τέλος, οι ιδιοκτήτες της Ε.Ε. πρέπει να είναι ελεύθεροι επαγγελματίες, ασφαλισμένοι στο Ασφαλιστικό Ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών, παλαιότερα Τ.Ε.Β.Ε.) και δεν είναι δυνατόν να εμφανίζονται και ως υπάλληλοι της εταιρείας. Η είσπραξη οποιασδήποτε αμοιβής τους από την εταιρεία τους γίνεται με την έκδοση Δελτίου Παροχής Υπηρεσιών που υποχρεούνται να διαθέτουν.

Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης: Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) είναι ένας ενδιάμεσος τύπος μεταξύ των προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε. και Ε.Ε.) και της ανώνυμης εταιρείας. Το κύριο γνώρισμα των εταιρειών αυτών είναι το μικρό κεφάλαιο που χρειάζεται για τη σύστασή τους και η περιορισμένη ευθύνη των εταίρων τους μέχρι το ύψος του κατατεθειμένου εταιρικού κεφαλαίου, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τις ανώνυμες εταιρείες, σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρείες¹⁷.

Για την ίδρυση ανώνυμης εταιρείας πρέπει να συμπράξουν δύο τουλάχιστον μέρη ή κατά την έκφραση του νόμου το κεφάλαιο αυτής πρέπει να αναληφθεί από δύο τουλάχιστον ιδρυτές (άρθρο 8, Κ.Ν. 2190/20). Η αναλογία συμμετοχής των ιδρυτών δεν ορίζεται. Τα ιδρυτικά μέλη της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας τους (σύμφωνα με το άρθρο 127 του Αστικού Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 του Ν.1329/83). Συμμετοχή ανηλίκου στην ίδρυση ανώνυμης εταιρείας επιτρέπεται μόνο κατόπιν δικαστικής άδειας¹⁸.

¹⁷ Λαζαρίδης Ι., Παπαδόπουλος Δ., (2002), Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Τεύχος Α, Α' Έκδοση, Θεσσαλονίκη, σελ. 92.

¹⁸ Καραγιάννης Δ., (2001), Λογιστική, κοστολόγηση, φοροτεχνικά, Θεσσαλονίκη

Βασικά Χαρακτηριστικά της Εταιρίας Περιορισμένης Εταιρίας είναι τα ακόλουθα:

- Απαιτείται τουλάχιστον 18.000€ εκτός αν για το αντικείμενο της επιχείρησης καθορίζεται από το νόμο απαίτηση για μεγαλύτερο κεφάλαιο.
- Η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε έγγραφο, τις «μερίδες συμμετοχής» ή «εταιρικά μερίδια», τουλάχιστον 30 ευρώ έκαστο.
- Οι εταίροι είναι υπεύθυνοι μέχρι το ύψος της εισφοράς τους.
- Συγκεκριμένοι όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- Η ορισμένη διάρκειά της (αν και η παράλειψη αναγραφής της διάρκειας δεν αποτελεί λόγο ακυρότητας της εταιρείας).
- Η λήψη αποφάσεων κατά πλειοψηφία πλέον του μισού του όλου αριθμού των εταίρων, που εκπροσωπούν πλέον του μισού του όλου εταιρικού κεφαλαίου.
- Η ύπαρξη δύο οργάνων, ήτοι της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων και του διαχειριστή ή διαχειριστών.
- Κάθε Ε.Π.Ε διοικείται από τον Διαχειριστή της, που καθορίζεται από την πλειοψηφία των συνιδιοκτητών της.
- Κάθε (συν)ιδιοκτήτης Ε.Π.Ε. είναι ελεύθερος επαγγελματίας και ως εκ τούτου έχει υποχρέωση να είναι ασφαλισμένος στο Ασφαλιστικό Ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών, παλαιότερα Τ.Ε.Β.Ε.).
- Οι ιδιοκτήτες της Ε.Π.Ε. δεν επιτρέπεται να είναι και υπάλληλοι της εταιρείας τους.
- Ο Διαχειριστής της Ε.Π.Ε., που μπορεί να διοικεί την εταιρεία ως αν είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης, έχει προσωπική ευθύνη για παράνομες πράξεις της εταιρείας και τυχόν παράνομη πτώχευσή της, με όριο το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του.

Ανώνυμη Εταιρία: Η Ανώνυμη Εταιρία αποτελεί τη συνηθέστερη περίπτωση κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων¹⁹, στην οποία οι ιδιοκτήτες της (μέτοχοι) ευθύνονται ως το ποσό που έχουν εισφέρει στην επιχείρηση.

Οι ανώνυμες εταιρείες από οικονομική άποψη κυριαρχούν στο σημερινό επιχειρηματικό κόσμο. Η ανώνυμη εταιρία μπορεί να συσταθεί από δύο τουλάχιστον πρόσωπα. Νομικά, η «υπόσταση» της ανώνυμης εταιρίας είναι κάτι εντελώς ξεχωριστό από τους ιδιοκτήτες της. Για την ακρίβεια, η ανώνυμη εταιρία είναι «νομικό πρόσωπο» και, κατά συνέπεια, υπεύθυνη για την εξόφληση όλων των υποχρεώσεων (οφειλών) είναι η εταιρία και όχι οι ιδιοκτήτες της.

Προϋποθέσεις Ίδρυσης

Για την ίδρυση ανώνυμης εταιρείας όπως και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, πρέπει να συμπράξουν δύο τουλάχιστον μέρη ή κατά την έκφραση του νόμου το κεφάλαιο αυτής πρέπει να αναληφθεί από δύο τουλάχιστον ιδρυτές (άρθρο 8, Κ.Ν. 2190/20). Η αναλογία συμμετοχής των ιδρυτών δεν ορίζεται. Τα ιδρυτικά μέλη της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας τους. Συμμετοχή ανηλίκου στην ίδρυση ανώνυμης εταιρείας επιτρέπεται μόνο κατόπιν δικαστικής άδειας²⁰.

Βασικά Χαρακτηριστικά

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας είναι τα ακόλουθα:

- Για την ίδρυση Ανώνυμης Εταιρείας απαιτείται επένδυση τουλάχιστον 60.000€, εκτός αν για το αντικείμενο της επιχείρησης καθορίζεται από το νόμο απαίτηση για μεγαλύτερο κεφάλαιο.

¹⁹ Σκαλίδης Ε., (1999), Εισαγωγή στο Εμπορικό Δίκαιο, Ε' Έκδοση, Λευτέρης Σκαλίδης, Θεσσαλονίκη, σελ. 272-273.

²⁰ Σκαλίδης Ε., (1999), Εισαγωγή στο Εμπορικό Δίκαιο, Ε' Έκδοση, Λευτέρης Σκαλίδης, Θεσσαλονίκη, σελ. 259.

- Η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις μετοχές.
- Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- Κάθε εταίρος (μέτοχος) είναι υπεύθυνος μόνο για το ποσοστό συμμετοχής του, δηλαδή για τον αριθμό των μετοχών τις οποίες διαθέτει.
- Ο μέτοχος συμμετέχει στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτει.
- Στη γενική συνέλευση των μετόχων κάθε μέτοχος διαθέτει τόσους ψήφους όσες είναι οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτωχεύσεως είναι υπεύθυνος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του, δηλαδή, στη χειρότερη περίπτωση, οι μετοχές του χάνουν τελείως την αξία τους.
- Η μεταβίβαση των μετοχών και των δικαιωμάτων που τις συνοδεύουν είναι ελεύθερη. Η μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο φορολογείται με συντελεστή 5% επί της μεγαλύτερης μεταξύ της πραγματικής και της τεκμαρτής αξίας πώλησης (όπως η τελευταία υπολογίζεται από εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών), ενώ η μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο φορολογείται με συντελεστή 1,5‰ επί της χρηματιστηριακής τιμής πώλησης.
- Είναι νομικό πρόσωπο. Έχει δική της περιουσία που διακρίνεται από την περιουσία των μετόχων της κι έχει πλήρη ευθύνη έναντι των πιστωτών της και του Δημοσίου μέχρι του συνόλου της αξίας της κινητής και ακίνητης περιουσίας της.
- Η μακρά διάρκειά της (συνήθως 50 ετών).
- Η λήψη αποφάσεων κατά πλειοψηφία.

- Η ύπαρξη δύο οργάνων, της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων και του Διοικητικού Συμβουλίου. Η Γενική Συνέλευση συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο και είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας. Για την έγκυρη λήψη αποφάσεων από τη Γενική Συνέλευση απαιτείται η επίτευξη απαρτίας και πλειοψηφίας. Για συνήθεις αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης απαιτείται απαρτία του 1/5 του καταβεβλημένου κεφαλαίου και απόλυτη πλειοψηφία των εκπροσωπούμενων ψήφων (50% συν ένας ψήφος), εκτός από ιδιαίτερα σημαντικές αποφάσεις (π.χ. για τη μεταβολή της εθνικότητας της εταιρείας, του αντικειμένου της κλπ.), για τις οποίες απαιτούνται υψηλότερα ποσοστά. Η Γενική Συνέλευση είναι η μόνη αρμόδια να αποφασίζει για τον τρόπο διάθεσης των κερδών με συγκεκριμένους βέβαια περιορισμούς που προβλέπονται από το νόμο (π.χ. καταβολή πρώτου μερίσματος, κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό κλπ.). Το Διοικητικό Συμβούλιο συνεδριάζει τουλάχιστον μία φορά το μήνα, στην έδρα της εταιρείας ή σε άλλο τόπο αν επιτρέπει το Καταστατικό. Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ευθύνονται προσωπικά για τις πράξεις ή παραλείψεις τους και υπό ορισμένες προϋποθέσεις μπορεί να τους επιβληθούν κυρώσεις.
- Ένας ιδιόκτητης μετοχών μιας Α.Ε. μπορεί να είναι και υπάλληλος της εταιρείας, δηλαδή ασφαλισμένος στο Ι.Κ.Α.

Τροποποίηση των όρων του καταστατικού της εταιρείας είναι δυνατή με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης (χωρίς να απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο), καταχώριση της εγκριτικής απόφασης της αρμόδιας αρχής στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και δημοσίευση στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των Α.Ε. πρέπει να ελέγχονται από δύο τουλάχιστον ελεγκτές. Οι εταιρείες που συγκεντρώνουν αθροιστικά δύο από τα ακόλουθα κριτήρια (σύνολο ισολογισμού 1.500.000 ευρώ, καθαρός κύκλος εργασιών 3.000.000 ευρώ και μέσος όρος προσωπικού 50 άτομα) πρέπει να εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Στην περίπτωση αυτή οι εταιρείες έχουν τη δυνατότητα να εκλέγουν έναν μόνο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή.

Η εταιρεία λύεται με την πάροδο του χρόνου διάρκειας που προβλέπεται από το καταστατικό, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης για πρόωρη λύση και με κήρυξη της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης. Ιδιαίτερο λόγο λύσης συνιστά και η ανάκληση της άδειας σύστασης της εταιρείας από τη διοίκηση.

Ο σκοπός της ανώνυμης εταιρίας είναι να αυξήσει τον πλούτο των μετόχων της, οι οποίοι επιλέγουν, είτε ανάμεσα τους είτε από άτομα εκτός εταιρίας, ένα διοικητικό συμβούλιο που είναι υπεύθυνο για τη χάραξη των γενικών κατευθύνσεων της ανώνυμης εταιρίας. Αν η εταιρία είναι σχετικά μεγάλη, το συμβούλιο προσλαμβάνει διευθυντικά στελέχη που ενεργούν ως αντιπρόσωποι των μετοχών. Οι διευθυντές έχουν την ευθύνη του καθορισμού των μακροπρόθεσμης εταιρικής στρατηγικής, με την οποία προσδιορίζονται οι αντικειμενικοί στόχοι που πρέπει να επιτύχει η ανώνυμη εταιρία στο μέλλον. Άλλες ευθύνες των διευθυντών είναι η πρόσληψη υπαλλήλων, η αγορά περιουσιακών στοιχείων, ο δανεισμός χρημάτων, η έκδοση μετοχών, ο έλεγχος της εργασίας των υπαλλήλων, και η υποβολή περιοδικών αναφορών για την κατάσταση της ανώνυμης εταιρίας στο διοικητικό συμβούλιο και τους μετόχους.

2.5.2 Εισόδημα από Εμπορικές Επιχειρήσεις

Η έννοια του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις δίνεται από το άρθρο 28 του Ν. 2238/1994. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, 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 ελεύθερα επαγγέλματα.

Επιχείρηση αποτελεί μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

Θεωρείται **εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις**:

Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Κέρδος θεωρείται η επιπλέον η διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά για τις περιοχές όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

- Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
- 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 ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά για τις περιοχές όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

- Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.
- 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 που βαρύνουν τον πωλητή.
- Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νομίμως.
- Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.
- Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, του κοινωνού και του εταίρου διαχειριστή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.
- Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή Ταμείο.

Θεωρείται επίσης εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

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 απετέλεσαν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 και μεταβιβάζονται λόγω λήξης της σύμβασης αυτής ή εξαγοράζονται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από τον μισθωτή, ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχε υπογραφεί. Η διάταξη αυτή 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.

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 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 που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση. Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ.

2.5.3 Τα ισχύοντα για το Φορολογία Εισοδήματος από Εμπορικές Επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2238/1994 αντικείμενο του φόρου είναι:

- ✓ Στις ανώνυμες εταιρίες (ημεδαπές) με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες ,το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που

προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

- ✓ Στις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες (ημεδαπές), το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων. Περαιτέρω, σε περίπτωση διανομής, στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη προστιθέμενο μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.
- ✓ Στις ανώνυμες εταιρίες (ημεδαπές) οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.
- ✓ Στις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα το συνολικό εισόδημα ή κέρδος.
- ✓ Στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις αυτών, στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα

μέλη τους. Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

- ✓ Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας και στου κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από την μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100.

Το καθαρό εισόδημα της ανώνυμης εταιρίας, όπως και κάθε επιχειρήσεως που τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία του ΚΒΣ, είναι η διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων και εκπιπτόμενων δαπανών, όπως τα δύο αυτά μεγέθη προσδιορίζονται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, κατά την εξίσωση²¹:

Καθαρό Εισόδημα = Ακαθάριστα Έσοδα – Εκπιπόμενες Δαπάνες

Σύμφωνα με την παρ.7 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των αναγνωριζόμενων ως εκπιπτόμενων δαπανών αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων, μεταξύ των οποίων της ανώνυμης εταιρίας κι της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Επιβάλλεται επομένως να προσδιορίσουμε ποια εννοούμε ακαθάριστα έσοδα και ποιες εκπιπόμενες δαπάνες.

Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

- α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

²¹ Σακέλλης Ε., Αναστασιάδης Ι., (2006), Η φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιριών & κίνητρα ιδιωτικών επενδύσεων, εκδόσεις Σακέλλη Ε.

β) το εισόδημα από ακίνητα, κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

Δηλαδή, τα ακαθάριστα έσοδα των ανωνύμων εταιριών απαρτίζονται από:

- ✓ Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων Ε.Γ.Λ.Σ. που έχουν πραγματοποιηθεί
- ✓ Οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών
- ✓ Το εισόδημα από ακίνητα
- ✓ Το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- ✓ Το εισόδημα από αλλοδαπές επιχειρήσεις

Οι εκπιπτόμενες δαπάνες των εμπορικών επιχειρήσεων καθορίζονται με τις διατάξεις των §§ 1 και 2 του άρθρου 106 του ν.2238/1994, όπου αναφέρονται τα εξής²²:

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων της Ανώνυμης Εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και *μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες*, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της. Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη της Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, και *εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα* και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των.

2. Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των Α.Ε., συμπεριλαμβάνονται και *έσοδα αφορολόγητα*, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε

²² Λιόλιος Α., (2008), *Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων – Εκπιπόμενες Δαπάνες*, Θεσσαλονίκη.

μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα της Α.Ε. είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα της Α.Ε. κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή επί της ζημίας που προκύπτει μετά την λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος διακρίνει το εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων σε έξι κατηγορίες:

- a) **ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΕ ΠΛΗΡΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ**
- b) **ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΕΙΤΑΙ ΠΛΗΡΩΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ**
- c) **ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ ΚΑΤ' ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ**
- d) **ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ**
- e) **ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ**
- f) **ΤΑ ΠΕΡΑΝ ΤΩΝ ΤΕΚΜΑΡΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

Ο φόρος των εταιρικών επιχειρήσεων υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της υπόχρεης εταιρίας, με φορολογικούς συντελεστές, που ισχύουν από το 2007 σύμφωνα με το τροποποιημένο άρθρο 3 του Ν. 3296/2004²³. Έτσι οι ισχύοντες φορολογικοί συντελεστές και άλλες σχετικές διατάξεις διαμορφώνονται ως εξής:

- ✓ Είκοσι τοις εκατό (**20%**), για **ομόρρυθμες** και **ετερόρρυθμες εταιρίες** και για τις **κοινωνίες** αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.
- ✓ Είκοσι πέντε τοις εκατό (**25%**) για **κοινοπραξίες** της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και για αστικές εταιρίες, **συμμετοχικές** και **αφανείς** εταιρίες.

²³ www.taxheaven.gr

- ✓ Ειδικότερα για τα εισοδήματα των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, καθώς και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους από 1.1.2005 και μέχρι 31.12.2005, ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), ενώ για αυτά που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1.1.2006 και μέχρι 31.12.2006 ο συντελεστής ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%).
- ✓ Επίσης, για τα εισοδήματα των κοινοπραξιών της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των αστικών εταιριών, συμμετοχικών ή αφανών, που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1.1.2005 και μέχρι 31.12.2005, ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε., που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου, ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%), ενώ για αυτά που προκύπτουν από διαχειριστικές χρήσεις από 1.1.2006 και μέχρι 31.12.2006 ο συντελεστής ορίζεται σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Ειδικά για τις εταιρίες των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (ΦΕΚ220Α') και 284/1993 (ΦΕΚ123 Α') ο συντελεστής φορολογίας της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα διαχειριστικών χρήσεων 2005 και 2006.
- ✓ Το όγδοο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. καταργείται και το έβδομο εδάφιο της ίδιας παραγράφου αντικαθίσταται ως εξής:
«Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, μόνο από εκείνη που δηλώνει τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη.»
- ✓ Το ποσοστό έκπτωσης δύομισι τοις εκατό (2,5%) που αναφέρεται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 64 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος μειώνεται σε ενάμισι τοις εκατό (1,5%).
- ✓ Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου 33 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αντικαθίσταται, ως εξής: «Στις

επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης επιβάλλεται ποσό καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτή, με βάση το ωφέλιμο φορτίο του αυτοκινήτου ως εξής:

α) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο μέχρι πέντε (5) τόνους πεντακόσια ενενήντα (590) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και τετρακόσια δεκαπέντε (415) ευρώ με οδηγό τρίτο,

β) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο πάνω από πέντε (5) μέχρι και έντεκα (11) τόνους οκτακόσια εικοσιπέντε (825) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και πεντακόσια ενενήντα (590) ευρώ με οδηγό τρίτο,

γ) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο πάνω από έντεκα (11) μέχρι και δεκαεξήμιση (16,5) τόνους χίλια τετρακόσια δεκαπέντε (1.415) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και εννιακόσια σαράντα (940) ευρώ με οδηγό τρίτο και

δ) για αυτοκίνητα με ωφέλιμο φορτίο πάνω από δεκαεξήμιση (16,5) τόνους χίλια εφτακόσια εξήντα πέντε (1.765) ευρώ με οδηγό τον ιδιοκτήτη και χίλια εκατόν ογδόντα (1.180) ευρώ με οδηγό τρίτο.»

✓ Επιπλέον επιβάλλεται στις παραπάνω εταιρίες και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτά η εταιρία με συντελεστή **3%**²⁴.

²⁴ www.forin.gr – Φορολογικό Ινστιτούτο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΥΤΟΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 3296/2004

3.1 Γενικά για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του Εισοδήματος

Στο προηγούμενο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάστηκε ο τρόπος με τον οποίο οι εμπορικές επιχειρήσεις προσδιορίζουν εσωλογιστικά τα εισοδήματά τους. Εκτός όμως από τον εσωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος υπάρχει και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, γίνεται κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών - φορολογικών επαληθεύσεων. Ο αυτοέλεγχος των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, βασίζεται εξ' ολοκλήρου στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, όπως θα διαπιστώσουμε και παρακάτω.

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προαναφερόμενης ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων :

- A. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις με εξαίρεση τους τόκους συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές και τους τόκους από αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
- B. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.
- C. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

D. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα $\frac{3}{5}$ του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. παρέχουν όμως αποκλειστικά υπηρεσίες και δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα κατά τη λήξη της χρήσης, όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του 85%.

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

1. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.

2. Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα.
3. Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
4. Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε.
5. Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 100%.

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 50%.

Στη συνέχεια του κεφαλαίου παρατίθενται οι παράγραφοι 13-17 του Ν. 3296/2004, όπου περιγράφεται επ' ακριβώς η διαδικασία του αυτοελέγχου των επιχειρήσεων.

3.2 Άρθρο 13 του Ν. 3296/2004: Αντικείμενο, Έννοια και Προϋποθέσεις Περαιώσης

Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέριου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15. (αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 παρ. 7 του ν. 3522/06)

3.3 Άρθρο 14 του Ν. 3296/2004: Υπαγόμενες και Εξαιρούμενες Δηλώσεις

1. Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται:

α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει των βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ.

ββ. Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, μέχρι εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

γγ. Επί μικτών επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ για το σύνολο των δραστηριοτήτων και με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών είναι κατώτερα ή ίσα των εκατόν πενήντα χιλιάδες(150.000) ευρώ.

δδ. Επί αμιγώς ελευθέρων επαγγελματιών, μέχρι εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

εε. Επί ελευθέρων επαγγελματιών με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ για το σύνολο των δραστηριοτήτων και με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα-αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος πλέον των ακαθάριστων εσόδων από την τυχόν άσκηση εμπορικής δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών είναι κατώτερα ή ίσα των εκατόν πενήντα χιλιάδες(150.000) ευρώ. Το ίδιο όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων(150.000) ευρώ αθροιστικά για το

ελευθέριο επάγγελμα και την εμπορική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, ισχύει και σε περίπτωση παράλληλης άσκησης μόνο των δύο αυτών δραστηριοτήτων.

- β.** Δηλώσεις επιχειρήσεων που άσκησαν δραστηριότητες των υποπεριπτώσεων αα, ββ και γγ της προηγούμενης περίπτωσης α) και δεν τήρησαν βιβλία, επειδή δεν είχαν σχετική υποχρέωση.
- 2.** Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο 1.α' λαμβάνονται αυτά που αναφέρονται στα άρθρα 30 και 49 του Ν.2238/1994, καθώς και στο άρθρο 105 του ίδιου νόμου, εξαιρουμένων των εισοδημάτων από ακίνητα, κινητές αξίες και συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις και περιλαμβάνονται στην ομάδα επτά (7) του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.). Επί περιπτώσεων τήρησης βιβλίων Α κατηγορίας του Κ.Β.Σ., για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και την εφαρμογή των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο 1.α' ανάγονται σε πωλήσεις οι πραγματοποιηθείσες στην οικεία διαχειριστική περίοδο αγορές, όπως αυτές προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.
- 3.** Από τις δηλώσεις της παραγράφου 1 **εξαιρούνται:**
- α.** Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με παραβάσεις του Κ.Β.Σ.
- β.** Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, για τα βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, καθώς και δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.
- γ.** Δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη.

- δ. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες υπάρχουν κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που δεν έχουν ελεγχθεί.
- ε. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου.
4. Εξαιρούνται γενικώς της διαδικασίας περαίωσης κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου οι δηλώσεις γεωργικών και τεχνικών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ειδικών καθεστώτων των παραγράφων **5, 6 και 8 του άρθρου 33 του Ν.2238/1994**, των επιχειρήσεων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας πλοίων για τη δραστηριότητα της εκμετάλλευσης του πλοίου, καθώς και των επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών που δεν τήρησαν βιβλία αν και είχαν σχετική υποχρέωση.

3.4 Άρθρο 15 του Ν. 3296/2004: Δηλούμενα Ακαθάριστα Έσοδα και Καθαρά Κέρδη, Δηλούμενες Διαφορές Εκροών στο Φ.Π.Α.

1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α, που υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, προκειμένου για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκροές, προκειμένου για τις δηλώσεις Φ.Π.Α, από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων.
2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, εφόσον με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται τα ακόλουθα ποσά ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών:

α. Ακαθάριστα έσοδα:

- αα.** Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης αα' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου, ποσό τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από το άθροισμα του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων), των εξόδων και δαπανών που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν, καθώς και των μικτών κερδών. Ως μικτό κέρδος λαμβάνεται το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του κόστους πωληθέντων(εμπορευμάτων ή προϊόντων) με το Συντελεστή Μικτού Κέρδους. Συντελεστής Μικτού Κέρδους είναι ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον προβλεπόμενο Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους και παρονομαστή τον αριθμό εκατό(100) μείον τον προβλεπόμενο Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους ήτοι $M.Σ.Κ.Κ. / (100 - M.Σ.Κ.Κ.)$. Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ. εφαρμόζεται ο μέσος όρος των συντελεστών του οικείου πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση. Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου.
- ββ.** Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης ββ' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου, τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.
- γγ.** Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης γγ' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου, το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις αα' και ββ" με επιμερισμό των

κοινών δαπανών στις επί μέρους δραστηριότητες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων κάθε δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου από όλες τις δραστηριότητες.

δδ. Επί ελευθέρων επαγγελματιών της υποπερίπτωσης δδ' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου, με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην πιο πάνω υποπερίπτωση ββ'.

εε. Επί ελευθέρων επαγγελματιών με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας της υποπερίπτωσης εε' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου, με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην πιο πάνω υποπερίπτωση γγ'.

στστ. Επί επιχειρήσεων της παραγράφου 1.β' του προηγούμενου άρθρου, με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην πιο πάνω υποπερίπτωση αα'. Ειδικά για τις εν λόγω επιχειρήσεις που άσκησαν δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, αντί του μικτού κέρδους λαμβάνεται το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των εξόδων και δαπανών με τον προβλεπόμενο για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ

β. Καθαρά κέρδη:

αα. Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης αα' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου, με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αα' της προηγούμενης περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των συντελεστών του οικείου πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση, εφόσον δεν προβλέπεται γι' αυτήν Μ.Σ.Κ.Κ., ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, εφόσον πρόκειται για επιχείρηση με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., κατά

περίπτωση. Ομοίως, επί επιχειρήσεων με βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το ποσό των καθαρών κερδών προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό των κατά τα ανωτέρω ακαθάριστων εσόδων με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των συντελεστών του οικείου πίνακα ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, κατά περίπτωση, επί εσόδων.

- ββ.** Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης ββ' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου, το ποσό που προκύπτει λογιστικώς με την αφαίρεση των εκπιπτόμενων κατά τις οικείες διατάξεις του Ν.2238/1994 εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο, με την εφαρμογή επί των ακαθάριστων αυτών εσόδων του προβλεπόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. ή του μέσου όρου των συντελεστών του οικείου πίνακα ή του μέσου σταθμικού συντελεστή, όπως αναλόγως ορίζεται και στην προηγούμενη υποπερίπτωση αα'.
- γγ.** Επί επιχειρήσεων της υποπερίπτωσης γγ' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου, το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ποσών καθαρών κερδών που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις αα' και ββ" με επιμερισμό των κοινών δαπανών κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται σχετικώς στην υποπερίπτωση γγ' της προηγούμενης περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου.
- δδ.** Επί ελευθέρων επαγγελματιών της υποπερίπτωσης δδ' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου. με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην πιο πάνω υποπερίπτωση ββ'.
- εε.** Επί ελευθέρων επαγγελματιών με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας της υποπερίπτωσης εε' της παραγράφου 1.α' του προηγούμενου άρθρου, με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην πιο πάνω υποπερίπτωση γγ'.

σστ. Επί επιχειρήσεων της παραγράφου 1.β' του προηγούμενου άρθρου, το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση σστ' της προηγούμενης περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των συντελεστών του οικείου πίνακα ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, κατά περίπτωση, επί εσόδων.

3. Τα προσδιοριζόμενα ποσά ακαθάριστων εσόδων κατά τα οριζόμενα στις υποπεριπτώσεις αα" γγ' και εε' της προηγούμενης παραγράφου 2.α" επί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Επίσης, τα προσδιοριζόμενα ποσά ακαθάριστων εσόδων κατά τα οριζόμενα στις ίδιες πιο πάνω υποπεριπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου 2.α' επί βιβλίων Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα από τις βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α., καθώς και από το σύνολο των τυχόν χονδρικών πωλήσεων της οικείας διαχειριστικής περιόδου που προκύπτουν από τα οικεία φορολογικά στοιχεία εσόδων.
4. Τα προσδιοριζόμενα ποσά καθαρών κερδών κατά τα οριζόμενα στις υποπεριπτώσεις αα', γγ' και εε' της πιο πάνω παραγράφου 2.β" επί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 του Ν.2238/1994, κατά περίπτωση. Επίσης, τα προσδιοριζόμενα ποσά καθαρών κερδών κατά τα οριζόμενα στις ίδιες ως άνω υποπεριπτώσεις της πιο πάνω παραγράφου 2.β' επί βιβλίων Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994.
5. Τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου έχουν εφαρμογή, εφόσον με τις υποβαλλόμενες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. δηλώνονται και οι τυχόν διαφορές εκροών με βάση τα προσδιοριζόμενα

ακαθάριστα έσοδα κατά τα οριζόμενα στις υποπεριπτώσεις αα" γγ' και εε' της πιο πάνω παραγράφου 2.α" Προκειμένου να υπολογιστεί ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. επί των εν λόγω διαφορών, οι διαφορές αυτές κατανέμονται σε εκροές φορολογητέες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και σε εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, κατ' αναλογία των βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροών.

6. Σε κάθε περίπτωση, προϋπόθεση για την εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 13 είναι η δήλωση, για την ίδια διαχειριστική περίοδο, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α., των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών, καθώς και των τυχόν διαφορών εκροών, αντίστοιχα, που ορίζονται από τις προηγούμενες παραγράφους.

3.5 Άρθρο 16 του Ν. 3296/2004: Περαιώση Δηλώσεων Λοιπών Φορολογιών

Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών που οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς χωρίς έλεγχο κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στα άρθρα 13 έως και 15, εφόσον επί λοιπών φορολογιών, για τις οποίες ως βάση προσδιορισμού του φόρου ή του τέλους ή της εισφοράς λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος, δηλώνονται ως ακαθάριστα έσοδα τα οριζόμενα στο άρθρο 15, τότε και οι δηλώσεις των φορολογιών αυτών δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 13.

3.6 Άρθρο 17 του Ν. 3296/2004: Μεταβατικές και Άλλες Διατάξεις

1. Επί υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών πέραν των προθεσμιών που κατά περίπτωση προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις, με τις οποίες δηλώνονται επιπλέον ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και οι τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα άρθρα

15 και 16, εφαρμόζονται και ως προς τα ανωτέρω επιπλέον δηλούμενα ποσά οι ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις περί επιβολής πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων ή προστίμων.

2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.
3. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, που δεν υπάγονται για οποιονδήποτε λόγο στις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 16 του νόμου αυτού, υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις ισχύουσες διατάξεις.
4. Τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 16 του νόμου αυτού ισχύουν για δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 31.12.2004 και μετά.
5. Τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 16 του νόμου αυτού ισχύουν ανάλογα και για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν ή λήγουν από 1.1.2003 έως και 30.12.2004, με την προϋπόθεση ότι τα τυχόν επιπλέον ποσά ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών, καθώς και διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. που προκύπτουν κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 15 και 16 για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους δηλώνονται το αργότερο μέχρι 15 Μαΐου 2005.
6. Ειδικά για τις τυχόν συμπληρωματικές δηλώσεις που θα υποβληθούν στο πλαίσιο εφαρμογής των οριζόμενων στην προηγούμενη παράγραφο, σε περιπτώσεις που κατά το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού έχει λήξει η προθεσμία υποβολής των οικείων δηλώσεων, δεν επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις ή πρόστιμα.
7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των

υποβαλλόμενων δηλώσεων, καθώς και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων. (Επίσης με απόφαση του ίδιου Υπουργού καθορίζεται ο τρόπος επιλογής δείγματος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17, οι οποίες ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα. (προστέθηκε με το άρθρο 13 παρ. 8 του ν. 3522/06)

3.7 Οι λόγοι επιβολής των άρθρων 13-17 του Ν. 3296/2004

Το Υπουργείο Οικονομικών άρχισε να παρέχει τη δυνατότητα, από τη χρήση 2004, να αυτοελέγχονται οι επιχειρήσεις σε ετήσια βάση και να κλείνουν τα βιβλία του. Ο αυτοέλεγχος, όπως προαναφέραμε, γίνεται με την υποβολή της ετήσια δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, έτσι ώστε να μην επιβαρύνονται με προσαυξήσεις τα επιπλέον ποσά που προκύπτουν από τον αυτοέλεγχο.

Δηλαδή, εφόσον οι επιχειρήσεις ελεγχθούν από τους μηχανισμούς του Υπουργείου Οικονομικών, τότε θα καταβάλουν τα ίδια ποσά φόρου, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών προσαυξήσεων. Στόχος του οικονομικού επιτελείου με τη θέσπιση της διάταξης αυτής ήταν να μη δημιουργούνται ανέλεγκτες χρήσεις στις επιχειρήσεις ενώ παράλληλα να δοθεί τέλος στο αλισβερίσι των επιχειρήσεων με τους εφοριακούς υπαλλήλους.

Με τη νέα αυτή μεθοδολογία περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων με αυτοέλεγχο, οι γενικές περί φορολογίας διατάξεις, τίθενται ουσιαστικά στο περιθώριο, αφού το υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών δεν δέχεται τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, αλλά θεωρεί εκ προοιμίου πάνω από 600.000 μικρές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες φοροφυγάδες και τους καλεί κάθε χρόνο - με τον φόβο του ελέγχου - να πληρώνουν περισσότερο φόρο από αυτόν που προκύπτει από τα βιβλία τους. Εφόσον η επιχείρηση αποδεχτεί να πληρώσει τη διαφορά του φόρου και τη διαφορά του ΦΠΑ που αναλογεί στα αναπροσαρμοσμένα ακαθάριστα έσοδα, τότε η χρήση θα θεωρείται περαιωθείσα και δεν θα γίνεται έλεγχος.

Το θέμα που προκύπτει βέβαια είναι αν συμφέρει το φορολογούμενο να υπαχθεί σε καθεστώς αυτοελέγχου. Με την υπαγωγή στη διαδικασία της αυτοπεραίωσης ο φορολογούμενος, ειδικότερα ο ελεύθερος επαγγελματίας, έχει δύο σημαντικά πλεονεκτήματα: Τα βιβλία του κρίνονται ειλικρινή με οποιονδήποτε τρόπο και αν τελικά φορολογηθεί, είτε με βάση τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν λογιστικώς με βάση τα βιβλία είτε με τα εξωλογιστικώς προκύπτοντα καθαρά κέρδη. Έτσι αποφεύγεται ο φορολογικός έλεγχος και οι πρόσθετοι φόροι και προσαυξήσεις που είναι σχεδόν βέβαιο ότι θα προκύψουν από έναν μελλοντικό φορολογικό έλεγχο. Το δεύτερο σημαντικό πλεονέκτημα για όσους παρέχουν υπηρεσίες και για τους ελεύθερους επαγγελματίες είναι ότι για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία. Δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα στην προκειμένη περίπτωση δεν αναπροσαρμόζονται και αυτό είναι ένα θετικό στοιχείο. Το σημαντικό εν τέλει είναι ότι για όποια κέρδη φορολογηθεί τελικά ο υπόχρεος, τα λογιστικά ή τα εξωλογιστικά, τα βιβλία του θα κριθούν ειλικρινή και δεν θα ελεγχθεί στο μέλλον. Εκεί ακριβώς στόχευε και το Υπουργείο Οικονομικών κατά την αναγγελία των άρθρων 13-17, να μειώσει δηλαδή τα συμπτώματα φοροδιαφυγής, προσφέροντας τι κίνητρο αυτοελέγχου σε επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες.

3.8 Παραδείγματα αυτοπεραίωσης επιχειρήσεων

3.8.1 Παράδειγμα 1: Ελεύθερος Επαγγελματίας με βιβλία Β' Κατηγορίας

Στο πρώτο παράδειγμα ασχολούμαστε με την περίπτωση ενός Δικηγορικού Γραφείου, ο ιδρυτής του οποίου δραστηριοποιείται ως ελεύθερος επαγγελματίας και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας. Γνωρίζουμε επίσης ότι ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) για τους δικηγόρους είναι 50%. Για την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος από το δικηγόρο γνωρίζουμε ότι:

- Ακαθάριστα έσοδα από ιδιωτική πελατεία 12.000 ευρώ.
- Λοιπά Έσοδα (Μέρισμα Δικηγορικού Συλλόγου) 700 ευρώ.

- Αμοιβές και έξοδα τρίτων 3.200 ευρώ.
- Διάφορα έξοδα 2.000 ευρώ.

Σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 3296/004, ο αμιγώς ελεύθερος επαγγελματίας μπορεί να υπαχθεί σε αυτοέλεγχο, διότι τα ακαθάριστα έσοδά του δεν υπερβαίνουν τις 150.000 ευρώ. Στη συνέχεια ακολουθούν ο εσωλογιστικός και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών του δικηγόρου:

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

Έσοδα από ιδιωτική πελατεία και λοιπά έσοδα	12.700
- Δαπάνες	- 5.200
(Αμοιβές και έξοδα τρίτων + διάφορα έξοδα)	(3.200+2.000)
Καθαρά Κέρδη	7.500

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

- Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα x Μ.Σ.Κ.Κ
 = 12.700 x 50%
 = **6.350 ευρώ**

Καθώς τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικώς χαμηλότερα (6.350<7.500), ο ελεύθερος επαγγελματίας θα φορολογηθεί σύμφωνα με τα εσωλογιστικά καθαρά κέρδη (7.500 ευρώ). Οι σελίδες 2-3 του εντύπου Ε3, που θα υποβάλει στην εφορία, θα πρέπει να συμπληρωθούν ως εξής:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ - ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α', Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Αγορές	Εσωτερικού		β) Απογραφή	Εναρξης		Λήξης
	Εισαγωγές	Εξαγωγές		Εισαγωγές	Εξαγωγές	
εμπορεύματων	231	232	εμπορεύματα	256	257	
α' & β' υλών-υλικών συσκ.	235	236	έτοιμα προϊόντα και υποπροϊόντα	259	260	
αναλώσιμων υλικών	239	240	πρώτες και βοηθητικές ύλες	261	262	
ανταλλακτικών παγίων	243	244	υλικά συσκευασίας	264	265	
ειδών συσκευασίας	247	248	ημιτελή	267	268	
Σύνολο αγορών	251	252	υπολείμματα	270	271	
Αγορές παγίων χρήσης	811	812	Σύνολο απογραφής	520	521	

γ) Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας - Μεταποίησης		δ) Δαπάνες		Εμπόριος - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελευθέρων Επαγγελματιών	
χονδρική πώληση εμπορευμάτων	263	αμοιβές προσωπικού	522	523	523	524			
λεπτοκή πώληση εμπορευμάτων	266	αμοιβές και έξοδα τρίτων	525	526	526	527	3.200		
χονδρική πώληση προϊόντων	268	παροχές τρίτων, φόροι-τέλη	528	529	529	530			
λεπτοκή πώληση προϊόντων	272	ιδιοχρησία	531	532	532	533			
λοιπά έσοδα δραστηριότητας	273	διάφορα έξοδα	534	535	535	536	2.000		
Σύνολο Εσόδων Εμπορ.-Μετ.	540	τόκοι και συναφή έξοδα	537	538	538	539			

ε) Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών		Ζημιές		Καθαρά κέρδη	
Π.Υ. Προς το Δημόσιο	279	αποσβέσεις παγίων	541	542	543
Π.Υ.	276	Σύνολο δαπανών	544	545	546
Π.Υ.	519	στη Εξέλιξη, προαδρ. κερδών επιχ/σεων με βιβλία Α' κατ. (άρθρ.32 ν.2238/94) και ακαθάριστα έσοδα ανά Μ.Σ.Κ.Κ. για βιβλία Β' κατγ. (1)			5.200

Λοιπά έσοδα παρ. υπηρεσιών	Κωδ. αρθ. πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.	Σύνολο αγορών	Επιπλέον κέρδος (%)	Ακαθάριστα έσοδα		Ζημιές κλάου κέρδους (%)		Καθαρά κέρδη
				304	305	359	360	
282	302	303	351	304	12.700	359	50%	305
Σύνολο Εσόδων Παρ. Υπηρεσ.	547	308	309	352	310	360		311

ζ) Ακαθάριστα Έσοδα Ελευθέρων Επαγγελματιών		Σύνολο		Ακαθάριστα Έσοδα		Καθαρά κέρδη	
ιδιωτική πτελατεία	274	314	315	383	316	361	317
Π.Υ. προς το Δημόσιο Τομέα	277	326	327	355	328	363	329
επιτηδεματίας κ.τ.λ. (2)	280	332	333	356	334	364	335
μελέτες μηχανικών	275		834	357	835	365	836
λοιπά έσοδα Ελευθέρων Επαγγ.	278		339	358	340	366	341
Σύνολο Εσόδων Ελ. Επαγγ/τιών	283	Σύνολο	343	344	12.700		345

η) Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχείρησης με βιβλία Β' Κατηγορίας		Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελευθέρων Επαγγελματιών		Συνολικά	
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων	548	549	550	12.700	551	12.700			
Μείον: Κόστος Πωληθέντων (Αναλώσιμων)	552	553	554		555				
Μείον: Δαπάνες χρήσης	556	557	558	5.200	559	5.200			
Κέρδος βάσει Λογιστικού προσδιορισμού	560	561	562	7.500	563	7.500			
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες	564	565	566		567				
Καθαρό Κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	568	569	570	7.500	571	7.500		7.500	

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α' ή Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ		Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελευθέρων Επαγγελματιών		Συνολικά	
πλέον έσοδα παρ. α', β', γ, δ', παρ. 1 αρ. 32, παρ. α, β, γ, δ, παρ. 3 αρ. 50 ν. 2238/1994 κτλ.	840	841	842	843	844	845	846	847	
Δαπάνη αγοράς Φ.Τ.Μ. (3)	336	337	338	339	340	341	342	343	
Διαφορα δαπανών (4)	324	325	326	327	328	329	330	331	
Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη	312	313	314	7.500	315	7.500		7.500	

ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ		Εναρξης (5)		Λήξης		β) Έσοδα	
α) Ισολογισμός							
Ε. Κηρύτσια (Α)	161	162		συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών (Λ/73)	459		
1. Διαφορά από έκδοση μετρητών υπέρ το άρτιο (Α11)	165	166		επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων (Λ/74)	465		
1. Διαφοράς αναπροσαρμογής (Α11β)	169	170		έσοδα περιπτώσεων ασχολιών (Λ/75)	467		
1. Αποθεματικά κεφάλαια (Α1V)	173	174		έσοδα κεφαλαίων (Λ/76)	469		
1. Αποσβέσεις σε νέο (ΑV)	177	178		έσοδα παραγωγής παγίων & χρησιμοι. προβλ. εκμετάλλευσης (Λ/78)	471		
1. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (Γ)	181	182		έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη	475		
1. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (Γ1)	185	186		γ) Κόστη			
1. Μεταβλητοί λογαριασμοί παθητικού (Δ)	189	190		αξία παραχθέντων προϊόντων ετοιμίων και ημιτελών	412		
1. Οφειλόμενο κεφάλαιο (Α)	193	194		κόστος α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας	416		
0. Κεφάλαια ανακρατούμενα στην επόμενη χρήση (Δ11)	163	164		κόστος αναλώσιμων υλικών που αναλώθηκαν	420		
1. Πελότες (Δ11)	167	168		κόστος ανταλλακτικών παγίων που αναλώθηκαν	424		
2. Γραμμάτια εισπρακτέα (Δ112)	171	172		κόστος ειδών συσκευασίας που αναλώθηκαν	425		
3. Υποσημασμένες απαιτήσεις και λοιπά τέλη (Δ112α)	175	176		δαπάνες παραγωγής	428		
4. Γραμμάτια σε καθυστέρηση (Δ113)	179	180		φύρα βιομηχανοποίησης	431		
5. Επταστές καταρτίτες μεταμνησολογημένες (Δ113α)	183	184		δ) Δαπάνες			
6. Επταστές με καθυστέρηση (εργαστηριακές) (Δ113β)	187	188		σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών	461		
7. Επταστές - επιδότη πτελατείας και χρεώστας (Δ1110)	191	192		έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές	477		

1) Οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες με βιβλία Β' κατγ. συμπληρώνουν μόνο τις στήλες "κωδ. αρθ. πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.", "ακαθάριστα έσοδα" και "Συν/τής καθ. κέρδους (%)".
 2) Επιτηδεματίας Β' ή Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. οι οποίοι παρακράτησαν φόρο από αυτές τις αμοιβές.
 3) Συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που πηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ μόνο στην περίπτωση εξαγωγιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματός τους.
 4) Μόνο για μηχανικούς, αρχιτέκτονες κτλ. Στον κωδ. 324 αναγράφεται η διαφορά τεκμαρτών-πραγματικών δαπανών, ενώ στον κωδ. 342 αναγράφεται η κατηγορία μελέτης. Τα τεκμαρτά κέρδη των μηχανικών προσδιορίζονται στον υποσ. στ' του πίνακα ΣΤ'.
 5) Συμπληρώνεται μόνο όταν τα σχετικά στοιχεία δεν προκύπτουν από την απογραφή λήξης στο έντυπο Ε3 της προηγούμενης χρήσης, ομοίως για τα στοιχεία έναρξης του πίνακα Θ', υποπίνακας ε.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Πωλήσεις	Χονδρικές Εσωτερικού	Λιανικές Εσωτερικού	Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	Εξαγωγές	Πωλήσεις στο Δημόσιο
εμπορευμάτων	466	478	474	470	841
προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	464	476	472	468	842
υποπροϊόντων - υπολειμμάτων	460	843	844	845	846
α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας	482	847	848	849	850
αναλωσίμων υλικών	484	851	852	853	854
ανταλλακτικών παγίων	486	855	856	857	858
ειδών συσκευασίας	487	859	860	861	862
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	488	863	864	865	866
πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων	508	512	867	868	869
πωλήσεις παγίων	195	870	871	872	873

β) Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	στο εσωτερικό	στην Ευρωπαϊκή Ένωση	σε τρίτες χώρες	γ) Κόστος προϊόντων - εμπορευμάτων (ικαιόμηνη χρήση)
προμήθειες - μισθώσεις	453	874	875	κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 404
παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο	455			κόστος πωληθέντων προϊόντων 408
	457	876	877	Σύνολο (κόστος πωληθέντων) 434

δ) Αγορές	Εσωτερικού	Εισαγωγές	Ενδοκ. αποκτήσης	ε) Απογραφή εμπορευμάτων στοιχείων πρώτων και βοηθ. υλών	Έναρξης	Λήξης
εμπορευμάτων	401	402	403	εμπορεύματα	426	427
α & β' υλών - υλικ. συσκ.	405	406	407	προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	429	430
αναλωσίμων υλικών	409	410	411	υποπροϊόντα και υπολείμματα	432	433
ανταλλακτικών παγίων	413	414	415	παραγωγή σε εξόρυξη	435	436
ειδών συσκ. (Α/28)	417	418	419	α' & β' υλών - υλικά συσκευασίας	437	438
Σύνολο αγορών	421	422	423	αναλώσιμα υλικά	440	441
Αγορές παγίων	878	879	880	ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	443	444
				ειδών συσκευασίας (Α/28)	446	447

στ) Δαπάνες (συνολικά)	αμοιβές και έξοδα προσωπικού	ζ) Αποτέλεσμα και δίκαιες	Σύνολο απογραφής
(Α/60)	439		440
(Α/61)	442	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	463
(Α/62)	445	ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΠΩΣΕΙΣ	496
(Α/63)	448	ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	473
(Α/64)	451	ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	479
(Α/65)	452	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	481
(Α/66)	454	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΒΕΒΛΗΤΑ	483
(Α/68)	456	ΆΛΙΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΗΝ	485
(Α/69)	458	% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί κόστους	500
	460	% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί πωληθέντων	504
	462	% αποτελεσματικό παροχής υπηρεσιών επί εσόδων	884

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'. ΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ & ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΡΘ. 15 ν. 3296/04 ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ (για επιχ. και ελεύθ. επαγ/τες άρθρ. 14 ν. 3296/04)⁽¹⁾

Κόστος πωληθέντων (α)	121	Δαπάνες έσο δα, αποζημίω (β)	122	Συντάχιστο κέρδη (γ)	123	Μικτό κέρδη(δ) (ε/η)	124	Σύνολο α=β+δ	125	Ακαθ' έσοδα βιβλίου & στοιχείων	126
Καθαρότερο έσοδο βιβλίου & στοιχείων έσοδα επί εμπορικής παραγωγής ανα φορικά το μεγαλύτερο ποσό εκ των βιβλ. 125, 126 (α)	127		132		137	12.700	142	12.700			
ΕΣ.Κ.Κ. ή Ε.Ο.Σ.Π. ή μετασχημ. Σ.Κ.Κ. (β)	128		133		138	50%					
Επιμεταλλωμένα καθαρά κέρδη (α) X (β) (γ)	129		134		139	6.350	143	6.350			
Ολικό κέρδη (λογιστικά επί βιβλίου Β ή Γ σε κώδικα βιβλ. ν. 2238/94 (δ))	130		135		140	7.500	144	7.500			
Υλικά καθαρά κέρδη Συμπεριλαμβανόμενα εκ των (α),(β)	131		136		141	7.500	145	7.500			

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΑ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ⁽²⁾

Νομός (Δήμος / Διαμερίσματα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Έκταση σε στρέμματα	Είδος αγρωτ. παραγωγής (φυτικό ή ζωικό προϊόν)	Ακαθάριστο εισόδημα (α)	Συντάχιστο καθαρό κέρδους (β)	Καθαρά κέρδη (γ) = (α) x (β)
			ΣΥΝΟΛΟ 631	ΣΥΝΟΛΟ 632	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Νομός (Δήμος / Διαμερίσματα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής: α) είδος καλλιέργειας γης β) είδος εκτροφής ζώων γ) είδος άλλης μονάδας	Αριθμός: α) στρεμμάτων β) ζώων γ) άλλων μονάδων (α)	Ορεινό Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα α) επί στρέμ. β) επί κεφαλή ζώων γ) ανά άλλη μονάδα (β)	Συνολικό καθαρό εισόδημα άρθρο 42 ν. 2238/1994 (γ) = (α) X (β)
					ΣΥΝΟΛΟ	635
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για εκμίσθωση γεωργικής γης						636
β) Αξία καινούργιου πόσιου εξοπλισμού						637
						x 25% ή 50% (άρθρο 43 ν. 2238/1994)
Άθροισμα μειώσεων (636 + 638)						639
						Φορολογούμενο εισόδημα
						642

1) Βλ. άρθρα σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου καθώς και εγκυκλίους εφαρμογής των διατάξεων των άρθρ. 13 έως και 17 του ν. 3296/04.
2) Συμπεριλαμβάνεται υποχρεωτικά από το Νομικά Πρόσωπα με γεωργικά εισοδήματα.

3.8.2 Παράδειγμα 2: Ατομική Επιχείρηση Εμπορίας-Μεταποίησης με βιβλία Β' Κατηγορίας

Στο επόμενο παράδειγμα εξετάζουμε την περίπτωση μια ατομικής επιχείρησης που δραστηριοποιείται στις λιανικές πωλήσεις προϊόντων καπνοβιομηχανίας. Ο Μ.Σ.Κ.Κ. για τέτοιου είδους επιχειρήσεις θα είναι 4,5% (Κωδ.: 55403). Από τα βιβλία της επιχείρησης προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

- Ακαθάριστα έσοδα από λιανικές πωλήσεις 120.000 ευρώ.
- Αγορές εμπορευμάτων 50.000 ευρώ.
- Δαπάνες 18.000 ευρώ, εκ των οποίων οι αμοιβές προσωπικού θα είναι 9.500 και τα διάφορα έξοδα 8.500 ευρώ.
- Απογραφή έναρξης 20.000 ευρώ.
- Απογραφή λήξης (10% επί των αγορών) 5.000 ευρώ.

Όπως είναι γνωστό, η επιχείρηση δεν υποχρεούται σε απογραφή, διότι τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης δεν υπερβαίνουν τις 150.000 ευρώ. Στη συνέχεια ακολουθούν ο εσωλογιστικός και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησης:

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

Έσοδα από λιανικές πωλήσεις	120.000
- Κόστος Πωληθέντων	- 65.000
(Αρχικό Απόθεμα + Αγορές Εμπορευμάτων – Τελικό Απόθεμα)	(20.000+50.000-5.000)
- Δαπάνες	- 18.000
Καθαρά Κέρδη	37.000

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

- Σ.Μ.Κ = $[(\text{Μ.Σ.Κ.Κ}) / (100 - \text{Μ.Σ.Κ.Κ})] \times 100$
= $[4,5 / (100 - 4,5)]$
= $(4,5 / 95,5) \times 100$
= **4,71%**

- Μικτό κέρδος Αυτοελέγχου = Κόστος Πωληθέντων x Σ.Μ.Κ
 = 65.000 x 4,71%
 = **3.061,5 ευρώ**
- Ακαθάριστα έσοδα = Κόστος Πωληθέντων + Δαπάνες + Μικτό Κέρδος
 = 65.000 + 18.000 + 3.061,5
 = **86.061,5 ευρώ**
- Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα²⁵ x Μ.Σ.Κ.Κ
 = 120.000 x 4,5%
 = **5.400 ευρώ**

Εφόσον τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικώς χαμηλότερα (5.400<37.000), η επιχείρηση θα φορολογηθεί σύμφωνα με τα εσωλογιστικά της καθαρά κέρδη (37.000 ευρώ). Οι σελίδες 2-3 του εντύπου Ε3, που θα υποβάλει η επιχείρηση στη εφορία, θα πρέπει να συμπληρωθούν ως εξής:

²⁵ Το μεγαλύτερο ποσό από τα εσωλογιστικά (120.000) και τα εξωλογιστικά (86.061,5) ακαθάριστα έσοδα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ - ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α', Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Αγορές		Εισωτερικού		Εισαγωγής		β) Απογραφή		Έναρξης		Λήξης		
εμπορευμάτων	231	50.000	232		εμπορεύματα	256	20.000	257	5.000			
α' & β' υλίων-υλικών συσπ.	235		236		έτοιμα προϊόντα και υποπροϊόντα	259		260				
αναλώσιμων υλικών	239		240		πρώτες και βοηθητικές ύλες	261		262				
ανταλλακτικών παγίων	243		244		υλικά συσκευασίας	264		265				
ειδών συσκευασίας	247		248		ημιτελή	267		268				
Σύνολο αγορών	251	50.000	252		υπαλείψματα	270		271				
Αγορές παγίων χρήσης	811		812		Σύνολο απογραφής	520	20.000	521	5.000			
γ) Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας - Μεταποίησης				δ) Δαπάνες		Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελευθέρων Επαγγελματιών		
χοιρική πώληση εμπορευμάτων	263			αμοιβές προσωπικού	522	9.500	523		524			
λιανική πώληση εμπορευμάτων	266	120.000		αμοιβές και έξοδα τρίτων	525		526		527			
χοιρική πώληση προϊόντων	269			παροχές τρίτων, φόροι-τίμη	528		528		530			
λιανική πώληση προϊόντων	272			ιδιόχρηση	531		532		533			
λοιπά έσοδα δραστηριότητας	273			διάφορα έξοδα	534	8.500	535		536			
Σύνολο Εσόδων Εμπορ.-Μετ.	540	120.000		τόκοι και συναφή έξοδα	537		538		539			
ε) Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών				σ) Εξωλογιστ. προοδ. κερδών επιχρήσεων με βιβλία Α' και Β' Κατηγορίας		Ακαθάριστα έσοδα		Καθαρά κέρδη				
Π.Υ. Προς το Δημόσιο	279			Σύνολο δαπανών	544	18.000	545		546			
Π.Υ.	276			Καθαρά έσοδα παρ. υπηρεσιών	302	5540	303	50.000	351		304	120.000
Π.Υ.	519			Καθαρά έσοδα παρ. υπηρ.	308		309	362	310		359	4,5%
Καθαρά έσοδα παρ. υπηρεσιών	282			Σύνολο Εσόδων Παρ. Υπηρ.	547		308	309	352	310	360	
Σύνολο Εσόδων Παρ. Υπηρ.	547			ζ) Ακαθάριστα Έσοδα Ελευθέρων Επαγγελματιών	314		315	316	316	316	317	
Λοιπά έσοδα παρ. υπηρεσιών	282			ιδιωτική πωλησία	274		320	321	354	322	362	323
Σύνολο Εσόδων Παρ. Υπηρ.	547			Π.Υ. προς το Δημόσιο Ταμείο	277		326	327	355	328	363	329
Λοιπά έσοδα Ελευθέρων Επαγγ.	278			επιτηδευματίες κ.τ.λ. (2)	280		332	333	356	334	364	335
Σύνολο Εσόδων Ελ. Επαγγ.τιών	283			μελέτες μηχανικών	275			834	357	835	365	836
				λοιπά έσοδα Ελευθέρων Επαγγ.	278			339	358	340	366	341
				Σύνολο	343	50.000		344	120.000			345

η) Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχρήσεων με βιβλία Β' Κατηγορίας

	Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελευθέρων Επαγγελματιών		Συνολικά	
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων	548	120.000	549		550		551	120.000
Μείον: Κόστος Πωληθέντων (Αναλώσιμων)	552	65.000	553		554		555	65.000
Μείον: Δαπάνες χρήσης	556	18.000	557		558		559	18.000
Κέρδος βάσει Λογιστικού προσδιορισμού	560	37.000	561		562		563	37.000
Πλέον: Δαπάνες μη εκπαινώμενες	564		565		566		567	
Καθαρό Κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	568	37.000	569		570		571	37.000

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α' ή Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

πλέον έσοδα περ. α', β', γ, δ', παρ. 1 αρ. 32, περ. α, β', γ, δ, παρ. 3 αρ. 50 ν. 2238/1994 κτλ.	840		σφοδρ. εκπαιώσεις αναπτ. νόμιμ.	592
δαπάνη αγοράς Φ.Τ.Μ. (3)	336		δαπάνη επιστ. έφραρας (εξωλογιστική)	318
διαφορά δαπανών (4)	324		εκπτώση παρών λόγω απασχ. αναπληρ.	313
	312		Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη	346
				37.000

ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Ισολογισμός		Έναρξης (1)		Λήξης		β) Έσοδα	
1. Κεφάλαια (ΑΙ)	161		162		συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών (Λ73)	459	
2. Διαφορά από εκδίωξη μετόχων υπέρ το όριο (ΑΙΙ)	165		166		επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων (Λ74)	465	
3. Διαφορές αναπροσαρμογής (ΑΙΙΙ)	169		170		έσοδα παρεπόμενων ασχολιών (Λ75)	467	
4. Αποθεματικά κεφάλαια (ΑΙΙΙΙ)	173		174		έσοδα κεφαλαίων (Λ76)	469	
5. Αποσπλάγματα σε νέο (ΑΙΙΙΙ)	177		178		διοργανωτή παγίων & χρησιμ. προβλ. εκμετάλλευσης (Λ78)	471	
6. Μεταπροβλεπόμενες υποχρεώσεις (ΓΙ)	181		182		έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη	475	
7. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (ΓΙΙ)	185		186		γ) Κόστη		
8. Μεταβλητά λογαριασμοί παθητικοί (Δ)	189		190		αξία παραχθέντων προϊόντων ετοιμών και ημιτελών	412	
9. Οφειλόμενο κεφάλαιο (Α)	193		194		κόστος α' & β' υλίων - υλικών συσκευασίας	416	
10. Κεφάλαια κτηνοτρόφου στην επίσημη χρήση (ΔΒ)	194		194		κόστος αναλώσιμων υλικών που αναλώθηκαν	420	
11. Πελάτες (ΔΒΙ)	167		168		κόστος ανταλλακτικών παγίων που αναλώθηκαν	424	
12. Γραμμάτια εισπρακτικά (ΔΒΙΙ)	171		172		κόστος ειδών συσκευασίας που αναλώθηκαν	425	
13. Υποχρεώσεις υπέρ τρίτων (ΔΒΙΙΙ)	175		176		δαπάνες παραγωγής	428	
14. Γραμμάτια εισπρακτικά (ΔΒΙΙΙ)	179		180		φύρα βιομηχανοποίησης	431	
15. Επταετές κτηνοτρόφους μετατρολογισμικές (ΔΒΙΙΙΙ)	183		184		δ) Δαπάνες		
16. Επταετές με καθυστέρηση υπολογισμικές (ΔΒΙΙΙΙ)	187		188		σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών	461	
17. Επταετές - ειδικά πλάγια και χρηματικά (ΔΒΙΙΙΙ)	191		192		έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές	477	

1) Οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες με βιβλία Β' κατηγορ. συμπληρώνουν μόνο τις στήλες "κωδ. αρθ. πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.", "ακαθάριστα έσοδα" και "Συντίτλη κερδών (%)".
 2) Επιτηδευματίες Β' ή Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. οι οποίοι παρακράτησαν φόρο από αυτές τις αμοιβές.
 3) Συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ μόνο στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματός τους.
 4) Μόνο για μηχανικούς, αρχιτέκτονες κτλ. Στον κωδ. 324 αναγράφεται η διαφορά τεκμηριωμένων-πραγματικών δαπανών, ενώ στον κωδ. 342 αναγράφεται η κατηγορία μελέτης. Τα τοιμαρτά κέρδη των μηχανικών προσδιορίζονται στον υποσημ. στ' του πίνακα ΣΤ.
 5) Συμπληρώνεται μόνο όταν τα σχετικά στοιχεία δεν προκύπτουν από την απογραφή λήξης στο έντυπο Ε3 της προηγούμενης χρήσης, ομοίως για τα στοιχεία έναρξης του πίνακα Θ', υποσημ. ας.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Πωλήσεις	Χονδρικές Εσωτερικού	Λιανικές Εσωτερικού	Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	Εξαγωγές	Πωλήσεις στο Δημόσιο	
εμπορευμάτων	466	476	474	470	641	
προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	464	476	472	468	642	
υποπροϊόντων - υπολειμμάτων	460	843	844	845	846	
α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας	462	847	848	849	850	
αναλωσίμων υλικών	484	851	852	853	854	
ανταλλακτικών παγίων	486	855	856	857	858	
ειδών συσκευασίας	487	859	860	861	862	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	498	863	864	865	866	
πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων	508	512	867	868	869	
πωλήσεις παγίων	195	870	871	872	873	
β) Εσοδα από παροχή υπηρεσιών	στο εσωτερικό	στην Ευρωπαϊκή Ένωση	σε τρίτες χώρες	γ) Κόστος προϊόντων - εμπορευμάτων (κλειόμενη χρήση)		
προμήθειες - μεσοπείρες	453	874	875	κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	404	
παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο	455			κόστος πωληθέντων προϊόντων	408	
	457	876	877	Σύνολο (Κόστος πωληθέντων)	434	
δ) Αγορές	Εσωτερικού	Εισαγωγές	Ενδοκοιν. αποκτήσεις	ε) Αγοραστή εμπορευμάτων στοιχείων πρώτων και βοηθ. υλών	Εναρτίς	Λήξις
εμπορευμάτων	401	402	403	εμπορεύματα	426	427
α' & β' υλών - υλικ. συσκ.	405	406	407	προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	429	430
αναλωσίμων υλικών	409	410	411	υποπροϊόντα και υπολείμματα	432	433
ανταλλακτικών παγίων	413	414	415	παραγωγή σε εξέλιξη	435	436
ειδών συσκ. (Α/Β)	417	418	419	α' & β' υλεις - υλικά συσκευασίας	437	438
Σύνολο αγορών	421	422	423	αναλωσίμα υλικά	440	441
Αγορές παγίων	878	879	880	ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων	443	444
				είδη συσκευασίας (Α/Β)	446	447
στ) Δαπάνες (συνολικά)			ζ) Αποτελέσματα και δείκτες	Σύνολο απογραφής	449	450
αμοιβές και έξοδα προσωπικού	(Α/60) 439		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	463		η) Εσοδα κατά Μ.Σ.Κ.Κ.
αμοιβές και έξοδα τρίτων	(Α/61) 442		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	496		Κωδικός αριθμός πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.
παραγωγή τρίτων	(Α/62) 445		ΟΜΟΙΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	473	490	Εσοδα
φόροι - τέλη	(Α/63) 448		ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΛΗΨΗΣ	479	494	491
διάφορα έξοδα	(Α/64) 451		ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	481	498	499
τάκτα και συναφή έξοδα	(Α/65) 452		ΛΟΦΩΣΑΝΤΑ ΑΠΟΒΕΒΑΙΩΜΑΤΑ	483	502	503
αποσβέσεις παγίων	(Α/66) 454		ΆΛΛΑ ΛΟΦΩΣΑΝΤΑ ΚΕΡΔΗ	485	506	507
προβλέψεις εκμετάλλευσης	(Α/68) 456		% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί κόστους	500	881	511
οργανικά έξοδα υποκαταστήματων	(Α/69) 458		% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί πωληθέντων	504	882	513
σφάλματα Α/95 + Α/97 (με πρόσημο)	460		% αποτέλεσμα παροχής υπηρεσιών επί εσόδων	884	885	886
Γενικό σύνολο εξόδων	462					

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ & ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΡΘ. 15 Ν. 3296/04 ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ (για επιχ. και ελεύθ. επαγγέλεις άρθρ. 14 ν. 3296/04)⁽¹⁾

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΜΙΓΩΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΕΠΙ ΜΙΚΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΚΛΑΔΟΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ											
Κόστος πωληθέντων (α)	121	Δαπάνες, έξοδα, αποσβέσεις (β)	122	Συνολικό κέρδος (γ)	123	Μικτό κέρδος (δ)	124	Σύνολο α+β+δ	125	Ακαθάριστα έσοδα έσοδα έσοδα (ε)	126
	65.000	18.000		4,71 %		3.061,5		86.061,5			120.000
ΕΜΠΟΡΙΑ - ΠΑΡΑΓΩΓΗ											
Καθαρίστα εσοδα έσοδα έσοδα (ε) (α) - (β)	127	120.000	132						142	120.000	
Ε.Σ.Κ. ή το 0,2% ή μικρότερο Ε.Σ.Κ. (β)	128	4,5 %	133								
Επιπλέον καθαρά κέρδη (α) X (β) (α)	129	5.400	134						143	5.400	
Άλλα κέρδη (λογιστικά επί βάσεων Β & Γ σε άλλα έσοδα ν. 2238/94) (α)	130	37.000	135						144	37.000	
Άλλα καθαρά κέρδη, ο συνολικό εκ των (α) (β)	131	37.000	136						145	37.000	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΑ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ⁽²⁾

Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Έκταση σε στρέμματα	Είδος αγροτ. παραγωγής (φυτικό ή ζωικό προϊόν)	Ακαθάριστο εισόδημα (α)	Συντ/σής καθαρού κέρδους (β)	Καθαρά κέρδη (γ) = (α) x (β)
ΣΥΝΟΛΟ			631		632

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής: α) είδος καλλιεργούμενης γης β) είδος εκτροφής ζώων γ) είδος άλλης μονάδας	Αριθμός: α) στρεμμάτων β) ζώων γ) άλλων μονάδων (α)	Ορεινό Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα α) ανά στρέμ. β) ανά κεφαλή ζώου γ) ανά άλλη μονάδα (β)	Συνολικό καθαρό εισόδημα άρθρο 12 ν. 2238/1994 (γ) = (α) X (β)
ΣΥΝΟΛΟ						635
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για εκμίσθωση γεωργικής γης						636
β) Αξία καινούργιου πάγιου εξοπλισμού						637
x 25% ή 50% (άρθρο 43 ν. 2238/1994)						638
Άθροισμα μειώσεων (636 + 638)						639
Φορολογούμενο εισόδημα						642

1) Βλέπεται σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου καθώς και εγκυκλίους εφαρμογής των διατάξεων των άρθρ. 13 έως και 17 του ν. 3296/04.
 2) Συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα Νομικά Πρόσωπα με γεωργικά εισοδήματα.

3.8.3 Παράδειγμα 3: Ατομική Επιχείρηση με διπλή δραστηριότητα και βιβλία Β' Κατηγορίας

Στη συνέχεια εξετάζουμε ατομική επιχείρηση με βιβλία Β' κατηγορίας, που ασχολείται τόσο με την εμπορία ειδών υγιεινής όσο και την επισκευή αυτών. Όσον αφορά την πρώτη δραστηριότητα, η επιχείρηση φορολογείται ως επιχείρηση εμπορίας και μεταποίησης με Μ.Σ.Κ.Κ. 6% (Κωδ.: 1206). Αντιθέτως η επισκευή ειδών υγιεινής θεωρείται παροχή υπηρεσιών με Μ.Σ.Κ.Κ. 25% (Κωδ.: 8220). Για το τρέχων οικονομικό έτος έχουμε την ακόλουθη πληροφόρηση:

- Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις ειδών υγιεινής 120.000 ευρώ.
- Αγορές εμπορευμάτων 50.000 ευρώ.
- Δαπάνες 18.000 ευρώ, εκ των οποίων οι αμοιβές προσωπικού θα είναι 9.500 και τα διάφορα έξοδα 8.500 ευρώ.
- Απογραφή έναρξης 20.000 ευρώ.
- Απογραφή λήξης (10% επί των αγορών) 5.000 ευρώ.
- Ακαθάριστα έσοδα από επισκευή ειδών υγιεινής 60.000.
- Διάφορα έξοδα από την επισκευή ειδών υγιεινής 15.000.

Ομοίως με το προηγούμενο παράδειγμα, η επιχείρηση δεν υποχρεούται σε απογραφή, διότι τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα (και από τις δυο δραστηριότητες) δεν υπερβαίνουν τις 300.000 ευρώ και τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τις 150.000 ευρώ. Στη συνέχεια ακολουθούν ο εσωλογιστικός και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησης:

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

1. Εμπορία Ειδών Υγιεινής

Έσοδα από λιανικές πωλήσεις	120.000
- Κόστος Πωληθέντων	- 65.000
(Αρχικό Απόθεμα + Αγορές Εμπορευμάτων – Τελικό Απόθεμα)	(20.000+50.000-5.000)

- Δαπάνες (μόνο των πωλήσεων)	- 18.000
Καθαρά Κέρδη εμπορίας	37.000

2. Παροχή Υπηρεσιών σε Είδη Υγιεινής

Έσοδα από επισκευές	60.000
- Δαπάνες (μόνο των επισκευών)	- 15.000
Καθαρά Κέρδη παροχής υπηρεσιών	45.000

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

1. Εμπορία Ειδών Υγιεινής

- $$\begin{aligned} \text{Σ.Μ.Κ} &= [(M.\Sigma.K.K) / (100 - M.\Sigma.K.K)] \times 100 \\ &= [6 / (100 - 6)] \\ &= (6 / 94) \times 100 \\ &= \mathbf{6,38\%} \end{aligned}$$
- $$\begin{aligned} \text{Μικτό κέρδος Αυτοελέγχου} &= \text{Κόστος Πωληθέντων} \times \text{Σ.Μ.Κ} \\ &= 65.000 \times 6,38\% \\ &= \mathbf{4.148,94 \text{ ευρώ}} \end{aligned}$$
- $$\begin{aligned} \text{Ακαθάριστα έσοδα} &= \text{Κόστος Πωληθέντων} + \text{Δαπάνες} + \text{Μικτό Κέρδος} \\ &= 65.000 + 18.000 + 4.148,94 \\ &= \mathbf{87.148,94 \text{ ευρώ}} \end{aligned}$$
- $$\begin{aligned} \text{Καθαρά Κέρδη εμπορίας} &= \text{Ακαθάριστα Έσοδα}^{26} \times M.\Sigma.K.K \\ &= 120.000 \times 6\% \\ &= \mathbf{7.200 \text{ ευρώ}} \end{aligned}$$

2. Παροχή Υπηρεσιών σε Είδη Υγιεινής

- $$\begin{aligned} \text{Καθαρά Κέρδη παροχής υπηρεσιών} &= \text{Ακαθάριστα Έσοδα} \times M.\Sigma.K.K \\ &= 60.000 \times 25\% \\ &= \mathbf{15.000 \text{ ευρώ}} \end{aligned}$$

Επομένως, η επιχείρηση θα φορολογηθεί σύμφωνα με τα εσωλογιστικά της καθαρά κέρδη (37.000 και 45.000 ευρώ), καθώς τα καθαρά κέρδη της και

²⁶ Το μεγαλύτερο ποσό από τα εσωλογιστικά (120.000) και τα εξωλογιστικά (87.148,94) ακαθάριστα έσοδα.

για τις δυο δραστηριότητες υπολογίζονται εξωλογιστικώς χαμηλότερα (7.200 και 15.000 ευρώ αντίστοιχα). Οι σελίδες 2-3 του εντύπου Ε3, που θα υποβάλει η επιχείρηση στη εφορία, θα πρέπει να συμπληρωθούν ως εξής:

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ - ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α', Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Αγορές	Εσωτερικού		Εξαγωγής		β) Απογραφή		Ενοχής		Λήξης			
εμπορεύματα	231	50.000	232		εμπορεύματα	256	20.000	257	5.000			
α' & β' υλών-υλικών συσπ.	235		236		έτοιμα προϊόντα και υποπροϊόντα	258		260				
αναλώσιμων υλικών	239		240		πρώτες και βοηθητικές ύλες	261		262				
ανταλλακτικών παγίων	243		244		υλικά συσκευασίας	264		265				
ειδών συσκευασίας	247		248		ημιτελή	267		268				
Σύνολο αγορών	251	50.000	252		υπολείμματα	270		271				
Αγορές παγίων χρήσης	811		812		Σύνολο απογραφής	520	20.000	521	5.000			
γ) Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας - Μεταποίησης			δ) Δαπάνες		Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελευθέρων Επαγγελματιών			
χονδρική πώληση εμπορευμάτων	263		αμειβές προσωπικού	522	9.500	523		524				
λεπτοκλήση εμπορευμάτων	266	120.000	αμοιβές και έξοδα τρίτων	525		526		527				
χονδρική πώληση προϊόντων	268		παραχές τρίτων, φάρμακα	528		529		530				
λεπτοκλήση προϊόντων	272		ιδίωχρηση	531		532		533				
λοιπά έσοδα δραστηριότητας	273		διάφορα έξοδα	534	8.500	535	15.000	536				
Σύνολο Εσόδων Εμπορ.-Μετ.	540	120.000	τόκοι και συναφή έξοδα	537		538		539				
ε) Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών			αποσβέσεις παγίων		541		542		543			
Π.Υ. Προς το Δημόσιο	279		Σύνολο δαπανών	544	18.000	545	15.000	546				
Π.Υ. Επισκευή Ειδών Υφ.	276	60.000	ση) Εξωλογιστ. προαίτιερ. κερδών επιχειρήσεων με βιβλία Α' και Β' (άρθρ. 32 ν.2238/94) και ακαθάριστα έσοδα από Μ.Σ.Κ.Κ. για βιβλία Β' κατηγορ. (1)									
Π.Υ.	519		Κωδ. από πωλητή Μ.Σ.Κ.Κ.	Σύνολο αγορών	Επιπλέον κέρδος (%)	Ακαθάριστα έσοδα	Κέρδος καθ. στο κέρδος (%)	Καθαρό κέρδη				
Λοιπά έσοδα παρ. υπηρεσιών	282		302	1206	303	50.000	351	304	120.000	359	6%	305
Σύνολο Εσόδων Παρ. Υπηρεσ.	547	60.000	308	8220	309		352	310	60.000	360	25%	311
ζ) Ακαθάριστα Έσοδα Ελευθέρων Επαγγελματιών			314		315		353	316		361		317
ιδιωτική πρακτική	274		320		321		354	318		362		323
Π.Υ. προς το Δημόσιο Τμήτα	277		326		327		355	328		363		329
επιδημιολογικές κ.λ.λ. (2)	280		332		333		356	334		364		335
μελέτες μηχανικών	275				834		357	835		365		836
λοιπά έσοδα Ελευθέρων Επαγγ.	278				339		358	340		366		341
Σύνολο Εσόδων Ελ. Επαγγ.	283		Σύνολο	343			344	180.000				345

η) Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με βιβλία Β' Κατηγορίας

	Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελευθέρων Επαγγελματιών		Συνολικά	
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων	548	120.000	549	60.000	550		551	180.000
Μείων: Κόστος Πωληθέντων (Αναλώσεων)	552	65.000	553		554		555	65.000
Μείων: Δαπάνες χρήσης	556	18.000	557	15.000	558		559	33.000
Κέρδος βάσει Λογιστικού προσδιορισμού	560	37.000	561	45.000	562		563	82.000
Πλέον: Δαπάνες μη εκπαιδόμενες	564		565		566		567	
Καθαρό Κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	568	37.000	569	45.000	570		571	82.000

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α' ή Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

πλέον: έσοδα παρ. α', β', γ, δ, παρ. 1 αρ. 32, παρ. α, β', γ, δ, παρ. 3 αρ. 56 ν. 2238/1994 κ.λ.	840		αφορολ. εκπαιδευτ. αναπλ. νόμιων	592
δαπάνη αγοράς Φ.Τ.Μ. (3)	336		δαπάνη επιστ. έκτακτων (εξωλογιστικά)	318
έπιπλέον δαπανών (4)	324		έκπτωση ποσών λόγω υπαχ. αναπείρων	313
	312		Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη	346
				82.000

ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Ισολογισμός	Ενοχής (1)		Λήξης		β) Έσοδα	
1. Κεφάλαια (Α1)	161	162	συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών		(Λ73)	459
2. Διαφορά από ανάσχεση μεταβολών υπο το έτη (Α11)	165	166	επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων		(Λ74)	465
3. Διαφορές αναπροσαρμογής (Α111)	169	170	έσοδα παρεπόμενων ασχολιών		(Λ75)	467
4. Αποθεματικά κέρδη (Α112)	173	174	έσοδα κεφαλαίων		(Λ76)	469
5. Αποτελέσματα σε νέα (Α113)	177	178	δισπορευιμή παγίων & χρηματ. προβλ. εκμετάλλευσης		(Λ78)	471
6. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (Γ1)	181	182	έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη			475
7. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (Γ2)	185	186	γ) Κόστη			
8. Μεταβατικά λογαριασμοί παθητικοί (Δ)	189	190	αξία παραχθέντων προϊόντων στοιχείων και ημιτελών			412
9. Οοολόγητο κέρφαλο (Α)	193	194	κόστος α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας			416
0. Κεφάλαια εκπαιδευτ. αναπλ. νόμιων (Α114)	163	164	κόστος αναλωσίμων υλικών που αναλώθηκαν			420
1. Πόστος (Α111)	167	168	κόστος ανταλλακτικών παγίων που αναλώθηκαν			424
2. Γραμμάτια εισπρακτικά (Α112)	171	172	κόστος ειδών συσκευασίας που αναλώθηκαν			425
3. Υποχρεωτικές επιστολές και λοιπά τίτλοι (Α113α)	175	176	δαπάνες παραγωγής			428
4. Γραμμάτια σε καθυστέρηση (Α113β)	179	180	φύρα βιομετανοποίησης			431
5. Επιστολές εκπαιδευτ. αναπλ. νόμιων μεταρρυθμιζόμενες (Α113α)	183	184	δ) Δαπάνες			
6. Επιστολές με καθυστέρηση (εσορυσόμενες) (Α113β)	187	188	σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών			461
7. Επιστολές - επίθετα πωλητές και χρεώτες (Α113γ)	191	192	έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές			477

1) Οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες με βιβλία Β' κατηγορ. συμπληρώνουν μόνο τις στήλες "κωδ. αρθ. πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.", "ακαθάριστα έσοδα" και "Συντήτες καθ. κέρδους (%)".
 2) Επιδημιολογικές Β' ή Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. οι οποίοι παρακρατούν φόρο από αυτές τις ημερέες.
 3) Συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ μόνο στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματός τους.
 4) Μόνο για μηχανικούς, αρχιτέκτονες κ.λ. Στο κωδ. 324 αναγράφεται η διάφορα τεκμηριωμένων-παραγμένων δαπανών. ενώ στον κωδ. 342 αναγράφεται η κατηγορία μελέτης. Τα τεκμηριωμένα κέρδη των μηχανικών προσδιορίζονται στον υποσ. στ' του πίνακα ΣΤ.
 5) Συμπληρώνεται μόνο όταν τα σχετικά στοιχεία δεν προκύπτουν από την απογραφή λήξης στο έτυπο Ε3 της προηγούμενης χρήσης, ομοίως για τα στοιχεία έναρξης του πίνακα Β', υποπίνακας ε.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Πωλήσεις	Χονδρικές Εσωτερικού	Λιανικές Εσωτερικού	Ευδοκονομικές Παραδόσεις	Εξαγωγές	Πωλήσεις στο Δημόσιο	
εμπορευμάτων	466	479	474	470	841	
προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	464	476	472	468	842	
υποπροϊόντων - υπολειμμάτων	480	843	844	845	846	
α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας	482	847	848	849	850	
αναλωσίμων υλικών	494	851	852	853	854	
ανταλλακτικών παγίων	496	855	856	857	858	
ειδών συσκευασίας	497	859	860	861	862	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	488	863	864	865	866	
πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων	508	512	867	868	869	
πωλήσεις παγίων	195	870	871	872	873	
β) Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	στα εσωτερικά	στην Ευρωπαϊκή Ένωση	σε τρίτες χώρες	γ) Κόστος προϊόντων - εμπορευμάτων (κλειόμενη χρήση)		
προμήθειες - μισθοί	453	874	875	κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	404	
παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο	455			κόστος πωληθέντων προϊόντων	408	
	457	876	877	Σύνολο (Κόστος πωληθέντων)	434	
δ) Αγορές	Εσωτερικού	Εξαγωγές	Ευδοκονομική	ε) Απογραφή εμπορευμάτων στοιχείων πρώτων και βοηθ. υλών	Εισαγωγές	Λήξης
εμπορευμάτων	401	402	403	εμπορεύματα	426	427
α & β' υλών - υλικ. συσκ.	405	406	407	προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	429	430
αναλωσίμων υλικών	409	410	411	υποπροϊόντα και υπολείμματα	432	433
ανταλλακτικών παγίων	413	414	415	παραγωγή σε εξόχληση	435	436
ειδών συσκ. (Λ/28)	417	418	419	α' & β' υλός - υλικά συσκευασίας	437	438
Σύνολο αγορών	421	422	423	αναλωσιμα υλικά	440	441
Αγορές παγίων	878	879	880	ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	443	444
				ειδών συσκευασίας (Λ/28)	446	447
στ) Δαπάνες (συνολικά)	ζ) Αποτελέσματα και δείκτες		Σύνολο απαγραφής		449	450
μοιβές και έξοδα προσωπικού	(Λ/60) 439	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		463	η) Έσοδα κατά Μ.Σ.Κ.Κ.	
μοιβές και έξοδα τρίτων	(Λ/61) 442	ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ		496	Κωδικός αριθμός πωληθέν Μ.Σ.Κ.Κ.	
παροχές τρίτων	(Λ/62) 445	ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		473	490	491
φόροι - τέλη	(Λ/63) 448	ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ		479	494	495
διαφόρα έξοδα	(Λ/64) 451	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ		481	498	499
τάκια και συναφή έξοδα	(Λ/65) 452	ΑΦΟΡΑΔΙΟΤΗΤΑ ΑΠΟΒΕΒΛΗΤΑ		483	502	503
αποσβέσεις παγίων	(Λ/66) 454	ΆΛΛΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΚΕΡΗ		485	506	507
προβλέψεις εκμετάλλευσης	(Λ/68) 456	% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί πωλήσεων		500	881	511
οργανικά έξοδα υποκαταστήματων	(Λ/69) 458	% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί πωλήσεων		504	882	511
αθροισμα Λ/95+Λ/97 (με πρόσημο)	460	%		884	885	886
Γενικό σύνολο εξόδων	452					

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ & ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΡΘ. 15 ν. 3296/04 ΓΙΑ ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ (για επιχ. και ελεύθ. επαγ/τίες άρθρ. 14 ν. 3296/04) (1)

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΜΙΓΩΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΕΠΙ ΜΙΚΤΟΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΚΛΑΔΟΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ											
Κόστος πωληθέντων (α)	121	Δαπάνες έσοδα αποσβέσεις (β)	122	Συνολικά κέρδη (γ)	123	Μικτό κέρδος (δ)	124	Σύνολο α-β+δ	125	Ακαθόριστο καθαρό κέρδος βιβλίων & στοιχείων	126
	65.000		18.000		6,38%		4.148,94		87.148,94		120.000
ΕΜΠΟΡΙΑ - ΠΑΡΑΓΩΓΗ		ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ		ΣΥΝΟΛΑ					
Καθαριστά έσοδα βιβλίων & στοιχείων, είνδα επί εισοδήσ. παραγωγής αναφέρεται το μεγαλύτερο ποσό εκ των αρθ. 126, 126 (α)	127	120.000	132	60.000	137				142	180.000	
Ε.Σ.Κ.Κ. ή Μ.Ο.Ο.Α. ή μισθολογικό Σ.Κ.Κ. (β)	128	6%	133	95%	138						
Εκλογιστικά καθαρά κέρδη (α Χ β) (γ)	129	7.200	134	15.000	139				143	92.200	
Καθαρά κέρδη βιβλίων επί βιβλίων Β & Γ (α Χ β) (δ) (ε)	130	37.000	135	45.000	140				144	82.000	
Υλικό καθαρό κέρδος ο μεγαλύτερο εκ των (γ) & (ε)	131	37.000	136	45.000	141				145	82.000	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΑ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (2)

Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Έκταση σε στρέμματα	Είδος αγροτ. παραγωγής (φυτικό ή ζωικό προϊόν)	Ακαθόριστο εισόδημα (α)	Συνολικός καθαρός κέρδους (β)	Καθαρά κέρδη (γ) = (α) x (β)
ΣΥΝΟΛΟ			631	ΣΥΝΟΛΟ	632

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής: α) είδος καλλιέργειας ή β) είδος εκτροφής ζώων ή είδος άλλης μονάδας	Αριθμός: α) στρέμματα ή ζώων ή άλλων μονάδων (α)	Ορεινό Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα α) ανά στρέμ. β) ανά κεφαλή ζώου γ) ανά άλλη μονάδα (β)	Συνολικό καθαρό εισόδημα αριθμ. 32 ν. 2238/1994 (γ) = (α) x (β)
ΣΥΝΟΛΟ						635
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για εκμίσθωση γεωργικής γης						636
β) Λόγια καινούργιου πάγου εξοπλισμού						637
x 25% ή 50% (άρθρο 43 ν. 2238/1994)						638
Άθροισμα μειώσεων (636 + 638)						639
Φορολογούμενο εισόδημα						642

1) Βλέπετε σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου καθώς και εγκυκλίους εφαρμογής των διατάξεων των αρθρ. 13 έως και 17 του ν. 3296/04.
 2) Συμπεριλαμβάνεται υποχρεωτικά από το Νομικό Πρόσωπο με γεωργικό εισόδημα.

3.8.4 Παράδειγμα 4: Ατομική Επιχείρηση με διπλή δραστηριότητα και βιβλία Β' Κατηγορίας που παρουσιάζει ζημίες

Ας υποθέσουμε ότι εξετάζουμε και πάλι την επιχείρηση του τρίτου παραδείγματος με τις εξής διαφορές στα βιβλία της:

- Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις ειδών υγιεινής 82.000 ευρώ.
- Αγορές εμπορευμάτων 50.000 ευρώ.
- Δαπάνες 18.000 ευρώ, εκ των οποίων οι αμοιβές προσωπικού θα είναι 9.500 και τα διάφορα έξοδα 8.500 ευρώ.
- Απογραφή έναρξης 20.000 ευρώ.
- Απογραφή λήξης (10% επί των αγορών) 5.000 ευρώ.
- Ακαθάριστα έσοδα από επισκευή ειδών υγιεινής 60.000.
- Δαπάνες από την επισκευή ειδών υγιεινής 50.000, εκ των οποίων οι αμοιβές προσωπικού θα είναι 30.000 και τα διάφορα έξοδα 20.000 ευρώ .

Ομοίως με το προηγούμενο παράδειγμα, η επιχείρηση δεν υποχρεούται σε απογραφή, διότι τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα (και από τις δυο δραστηριότητες) δεν υπερβαίνουν τις 300.000 ευρώ και τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τις 150.000 ευρώ. Στη συνέχεια ακολουθούν ο εσωλογιστικός και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησης:

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

3. Εμπορία Ειδών Υγιεινής

Έσοδα από λιανικές πωλήσεις	82.000
- Κόστος Πωληθέντων	- 65.000
(Αρχικό Απόθεμα + Αγορές Εμπορευμάτων – Τελικό Απόθεμα)	(20.000+50.000-5.000)
- Δαπάνες (μόνο των πωλήσεων)	- 18.000
Καθαρά Κέρδη εμπορίας (Ζημία)	-1.000

4. Παροχή Υπηρεσιών σε Είδη Υγιεινής

Έσοδα από επισκευές	60.000
- Δαπάνες (μόνο των επισκευών)	- 50.000
Καθαρά Κέρδη παροχής υπηρεσιών	10.000

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

3. Εμπορία Ειδών Υγιεινής

- $\Sigma.Μ.Κ = [(Μ.Σ.Κ.Κ) / (100 - Μ.Σ.Κ.Κ)] \times 100$
 $= [6 / (100 - 6)]$
 $= (6 / 94) \times 100$
= 6,38%
- Μικτό κέρδος Αυτοελέγχου = Κόστος Πωληθέντων x $\Sigma.Μ.Κ$
 $= 65.000 \times 6,38\%$
= 4.148,94 ευρώ
- Ακαθάριστα έσοδα = Κόστος Πωληθέντων + Δαπάνες + Μικτό Κέρδος
 $= 65.000 + 18.000 + 4.148,94$
= 87.148,94 ευρώ
- Καθαρά Κέρδη εμπορίας = Ακαθάριστα Έσοδα²⁷ x Μ.Σ.Κ.Κ
 $= 87.148,94 \times 6\%$
= 5.228,94 ευρώ

4. Παροχή Υπηρεσιών σε Είδη Υγιεινής

- Καθαρά Κέρδη παροχής υπηρεσιών = Ακαθάριστα Έσοδα x Μ.Σ.Κ.Κ
 $= 60.000 \times 25\%$
= 15.000 ευρώ

Η εν λόγω περίπτωση είναι η ακριβώς αντίθετη απ' αυτή του 3^{ου} παραδείγματα, καθώς η επιχείρηση θα φορολογηθεί και για τις δυο πηγές εισοδημάτων της μέσω των εξωλογιστικών καθαρών κερδών. Επομένως τα συνολικά φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης θα είναι

²⁷ Το μεγαλύτερο ποσό από τα εσωλογιστικά (82.000) και τα εξωλογιστικά (87.148,94) ακαθάριστα έσοδα.

$5.228,94 + 15.000 = 20.228,94$ **ευρώ**. Λόγω αυτής της διαφοράς ανάμεσα στα πραγματικά ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη (με αυτοπεραίωση), η επιχείρηση καλείται να συμπληρώσει εκτός από το Ε3 και το Ειδικό Σημείωμα Περαίωσης Φ.Π.Α.. του Ν. 3296/04. Σημειώνεται ότι ο Φ.Π.Α. για τα εμπορεύματα της επιχείρησης είναι 19%. Τα δυο έντυπα που προαναφέρθηκαν πρέπει να συμπληρωθούν με τα παρακάτω στοιχεία:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ - ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α', Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Αγορές	Εισοδικια	Εισοδημίες	β) Απογραφή	Ένορκος	Λήξης			
εμπορευμάτων	231 50.000	232	εμπορεύματα	256 20.000	257 5.000			
α' & β' υλικών υλικών ουσ.	235	236	έγγραφα προϊόντα και υποπροϊόντα	259	260			
αναλωσίμων υλικών	239	240	πρωτες και βοηθητικές υλκ	261	262			
ανταλλακτικών παγίων	243	244	υλικά συσκευασίας	264	265			
οιδών συσκευασίας	247	248	ημπελά	267	268			
Σύνολο αγορών	251 50.000	252	υπολείμματα	270	271			
Αγορές παγίων χρήσης	811	812	Σύνολο απογραφής	20.000	5.000			
γ) Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας - Μεταποίησης			δ) Δαπάνες	Εμπορίας - Μεταποίησης	Παροχής Υπηρεσιών	Ελευθέρων Επαγγελματιών		
χονδρική πώληση εμπορευμάτων	263	ομοίως προσωπικού	522 9.500	523	524			
λεπτοπώληση εμπορευμάτων	266 82.000	ομοίως και έξοδα τρίτων	525	526	527			
χονδρική πώληση προϊόντων	269	παροχές τρίτων, φόροι-τέλη	528	529	530			
λεπτοπώληση προϊόντων	272	ιδιοχρησία	531	532	533			
λοιπά έσοδα δραστηριότητας	273	διάφορα έξοδα	534 8.500	535 50.000	536			
Σύνολο Εσόδων Εμπορ.-Μετ.	540 82.000	τόκοι και συναφή έξοδα	537	538	539			
ε) Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών			αποσβέσεις παγίων	541	542	543		
Π.Υ. Προς το Δημόσιο	279	Σύνολο δαπανών	544 18.000	545 50.000	546			
Π.Υ. <i>Επισκευών Έξοδων 4%</i>	276 60.000	στ) Εξαγωγιστ. προοδior. κερδών επιχειρήσεων με βιβλία Α' και Β' (άρθρ. 32 ν. 2238/94) και ακαθάριστα έσοδα ανά Μ.Ι.Κ.Κ. για βιβλία Β' κατηγορ. (1)						
Π.Υ.	519	κωδ. αρθρ. Πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.	Σύνολο αγορών	Σύνολο μεταπ. κερδών (%)	Ακαθάριστα έσοδα	Σύνολο καθαρού κέρδους (%)	Καθαρά κέρδη	
Λοιπά έσοδα παρ. υπηρεσιών	282	302 1206 303	50.000	351	304 82.000	359 6%	305	
Σύνολο Εσόδων Παρ. Υπηρεσ.	547 60.000	308 8220 309		352	310 60.000	360 25%	311	
ζ) Ακαθάριστα Έσοδα Ελευθέρων Επαγγελματιών			314	315	353	316	361	317
ιδιωτική πρακτική	274	320	321	354	322	362	323	
Π.Υ. προς το Δημόσιο Ταμείο	277	326	327	355	328	363	329	
επιτηδεύματιες κ.τ.λ. (2)	280	332	333	356	334	364	335	
μελέτες μηχανικών	275		834	357	835	365	836	
λοιπά έσοδα Ελευθέρων Επαγγ.	278		339	358	340	366	341	
Σύνολο Εσόδων Ελ. Επαγγ.τιών	283	Σύνολο	343		344 142.000		345	

η) Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με βιβλία Β' Κατηγορίας

	Εμπορίας - Μεταποίησης	Παροχής Υπηρεσιών	Ελευθέρων Επαγγελματιών	Συνολικά
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων	548 82.000	549 60.000	550	551 142.000
Μείον: Κόστος Πωληθέντων (Αναλώσιμων)	552 65.000	553	554	555 65.000
Μείον: Δαπάνες χρήσης	556 18.000	557 50.000	558	559 68.000
Κέρδος βάσει Λογιστικού προσδιορισμού	560 -1.000	561 10.000	562	563 9.000
Πλέον: Δαπάνες μη αποτιμώμενες	564	565	566	567
Καθαρό Κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	568 -1.000	569 10.000	570	571 9.000

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α' ή Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

πλέον: έσοδα παρ. α', β', γ, δ', παρ. 1 αρ. 32, παρ. α, β', γ, δ, παρ. 3 αρ. 50 ν. 2238/1994 κ.λ.	840	αφορολ. εκπτώσεις αναπτ. νόμιμων	592
δαπάνη αγοράς Φ.Τ.Μ. (3)	336	δαπάνη εισοτ. ζήτησης (εξωλογιστικά)	318
διαφορικά δαπανών (4)	324	επίσημα ποσών λόγω άσκησης αναπόκλησης	313
	312	Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη	346 20.228,94

ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Ισολογισμού	Ένορκος (1)	Λήξης	β) Έσοδα	
1. Κέρδη (Α1)	161	162	συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών (Α/73)	459
2. Διαφορά από έκδοση μετρητών υπέρ τα όργανα (Α11)	165	166	επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων (Α/74)	465
3. Διαφορές αναπροσαρμογής (Α111)	169	170	έσοδα περιπέμμενων ασφαλιών (Α/75)	467
4. Αποθεματικά κεφάλαια (Α112)	173	174	έσοδα κεφαλαίων (Α/76)	469
5. Απορρίμματα σε νέα (Α113)	177	178	ιδιοπαράγωγα παγίων & χρησιμ. προβλ. εκμετάλλευσης (Α/78)	471
6. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις (Γ1)	181	182	έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη	475
7. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (Γ2)	185	186	γ) Κόστη	
8. Μεταρρυθμιστικά λογαριασμοί παθητικοί (Δ1)	189	190	αξία παραχθέντων προϊόντων ετοιμών και ημιτελών	412
9. Οφειλόμενα κεφάλαια (Α1)	193	194	κόστος α' & β' υλικών - υλικών συσκευασίας	416
0. Ρεσθόλα εισπραχθείσα στην επίσημη χρήση (Δ11)	163	164	κόστος αναλωσίμων υλικών που αναλώθηκαν	420
1. Πωλήσεις (Δ111)	167	168	κόστος ανταλλακτικών παγίων που αναλώθηκαν	424
2. Γραμμάτια εισπραχθείσα (Δ112)	171	172	κόστος οιδών συσκευασίας που αναλώθηκαν	425
3. Υποστηρικτικές υπηρεσίες επί λοιπών τίτλων (Δ112α)	175	176	δαπάνες παραγωγής	428
4. Γραμμάτια σε καθυστέρηση (Δ112β)	179	180	εύρα βιομηχανοποίησης	431
5. Επιστολές εισπραχθείσα μεταπροσολογημένες (Δ112β)	183	184	δ) Δαπάνες	
6. Επιστολές σε καθυστέρηση (προσαρτημένες) (Δ112β)	187	188	σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών	461
7. Επιστολές - επίσημα πωλήσεις κ.λ. χρεώσεις (Δ112γ)	191	192	έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές	477

1) Οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες με βιβλία Β' κατηγορ. συμπληρώνουν μόνο τις στήλες "κωδ. αρθρ. Πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.", "ακαθάριστα έσοδα" και "Σύνολος καθαρού κέρδους (%)".
 2) Επιτηδεύματιες Β' ή Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. οι οποίοι παρακράτησαν φόρο από αυτές τις ομοίως.
 3) Συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ μόνο στην περίπτωση εξαγωγιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματός τους.
 4) Μόνο για μηχανικούς, αρχιτέκτονες κ.λ. Στον κωδ. 324 αναγράφεται η διαφορά τεκμηρίων-πραγματιών δαπανών, ενώ στον κωδ. 342 αναγράφεται η κατηγορία μελέτης. Τα τεκμηριώ κέρδη των μηχανικών προσδιορίζονται στον υποσ. στ' του πίνακα ΣΤ.
 5) Συμπληρώνεται μόνο όταν τα σχετικά στοιχεία δεν προκύπτουν από την απογραφή λήξης στο έντυπο Ε3 της προηγούμενης χρήσης, ομοίως για τα στοιχεία έναρξης του πίνακα Θ', υποπίνακας ε.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Πωλήσεις	Χονδρικές Εσωτερικού	Λιανικές Εσωτερικού	Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	Εξαγωγές	Πωλήσεις στο Δημόσιο
εμπορευμάτων	466	478	474	470	841
προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	464	476	472	468	842
υποπροϊόντων - υπολειμμάτων	480	843	844	845	846
α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας	482	847	848	849	850
αναλωσίμων υλικών	484	851	852	853	854
ανταλλακτικών παγίων	486	855	856	857	858
ειδών συσκευασίας	487	859	860	861	862
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	488	853	864	865	866
πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων	508	512	867	868	869
πωλήσεις παγίων	195	870	871	872	873

β) Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	στο εσωτερικό	στην Ευρωπαϊκή Ένωση	σε τρίτες χώρες	γ) Κόστος προϊόντων - εμπορευμάτων (κλειόμενη χρήση)
προμήθειες - μισθοί κ.λπ.	453	874	875	κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων 404
παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο	455			κόστος πωληθέντων προϊόντων 406
	457	876	877	Σύνολο (κόστος πωληθέντων) 434

δ) Αγορές	Εσωτερικού	Εισαγωγές	Ενδοκ. αποκτήσεις	ε) Απογραφή εμπορευμάτων στοιχείων πρώτων και βοηθ. υλών	Ενορέης	Λήξης
εμπορευμάτων	401	402	403	εμπορεύματα	426	427
α & β' υλών - υλικ. συσκ.	405	406	407	προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	429	430
αναλωσίμων υλικών	409	410	411	υποπροϊόντα και υπολείμματα	432	433
ανταλλακτικών παγίων	413	414	415	παραγωγή σε εξέλιξη	435	436
ειδών συσκ. (Α/28)	417	418	419	α' & β' υλών - υλικά συσκευασίας	437	438
Σύνολο αγορών	421	422	423	αναλωσιμα υλικά	440	441
Αγορές παγίων	878	879	880	ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	443	444
				είδη συσκευασίας (Α/28)	448	447

στ) Δαπάνες (συνολικό)	αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Α/60) <th>ζ) Αποτελέσματα και δείκτες</th> <th>Σύνολο απαγραφής </th>	ζ) Αποτελέσματα και δείκτες	Σύνολο απαγραφής
αμοιβές και έξοδα προσωπικού	439		449
αμοιβές και έξοδα τρίτων (Α/61)	442	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	863

παράδοξ τρίτων (Α/62)	φοροί - τέλη (Α/63)	διάφορα έξοδα (Α/64)	τάκια και συναφή έξοδα (Α/65)	αποσβέσεις παγίων (Α/66)	πρωτόδικες εκμετάλλευσης (Α/68)	οργανικά έξοδα υποκαταστήματων (Α/69)	σφάλματα Α/65 + Α/67 (με πρόσμιο)	Γενικό σύνολο εξόδων	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	ΛΙΑ ΑΦΟΡΟΥΝΤΑ ΚΕΡΔΗ	% μεσο κτηριακό αποτέλεσμα επί κόστους	% μεσο κτηριακό αποτέλεσμα επί πωλήσεων	% αποτέλεσμα παροχής υπηρεσιών επί εσόδων	η) Έσοδα κατά Μ.Σ.Κ.Κ.	
445	448	451	452	454	456	458	460	462	496	473	479	481	485	500	504	884	Κωδικός αριθμός πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.	Έσοδα
									490	494	498	502	506	881	882	886	125	126

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ & ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΡΘ. 15 ν. 3296/04 ΠΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ (για επιχ. και ελεύθ. επαγγ/τίες άρθρ. 14 ν. 3296/04)⁽¹⁾

Κόστος επιχρήσιμων (α)	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΜΙΓΩΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΕΠΙ ΜΙΚΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΚΛΑΔΟΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ				Σύνολο α+β+δ	Ακαθ. έσοδα β/βίων & στοιχείων	126
	121	122	123	124			
65.000	18.000	6,38%	4.148,94	87.148,94	82.000		
	ΕΜΠΟΡΙΑ - ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	ΣΥΝΟΛΑ			
127	87.148,94	132	60.000	137	142	147.148,94	
128	6%	133	25%	138			
129	5.228,94	134	15.000	139	143	20.228,94	
130	-1.000	135	10.000	140	144	9.000	
131	5.228,94	136	15.000	141	145	20.228,94	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΑ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ⁽²⁾

Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Έκταση σε στρέμματα	Είδος αγρωθ. παραγωγής (φυτικό ή ζωικό πρώϊον)	Ακαθάριστο εισόδημα (α)	Συν/στής καθαρού κέρδους (β)	Καθαρά κέρδη (γ) = (α) x (β)
			ΣΥΝΟΛΟ 631		ΣΥΝΟΛΟ 632

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής: α) είδος καλλιέργειας γης β) είδος εκτροφής ζώων γ) είδος άλλης παραδ.	Αριθμός: α) στρεμμάτων β) ζώων γ) άλλων μονάδων (α)	Ορεινό Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα α) ανά στρέμ. β) ανά κεφαλή ζώου γ) ανά άλλη μονάδα (β)	Συνολικό καθαρό εισόδημα άρθρο 12 ν. 2238/1994 (γ) = (α) x (β)
					ΣΥΝΟΛΟ	635
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για εκμίσθωση γεωργικής γης						636
β) Αξία καινούργιου πάγιου εξοπλισμού						637
x 25% ή 50% (άρθρο 43 ν. 2238/1994)						638
Άθροισμα μειώσεων (636 + 638)						639
Φορολογούμενο εισόδημα						642

1) Βάσει σχετικής οδηγίας συμπλήρωσης του εντύπου καθώς και εγκυκλίου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρ. 13 έως και 17 του ν. 3296/04.

2) Συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα Νομικά Πρόσωπα με γεωργικά εισοδήματα.

ΕΙΔΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ Φ.Π.Α. Ν. 3296/04

Υποβάλλεται σε (2) αντίτυπα

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	ΚΩΔΙΚΟΣ ΔΟΥ
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	
ΑΠΟ	ΕΩΣ

ΕΤΟΣ	2009
ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	
ΑΡ. ΦΑΚΕΛΟΥ Α.Ε.	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ	

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ			
ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ			
ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ		
Δ/ΝΣΗ	ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ		
ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΤΗΛ.		
Α.Φ.Μ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ Ή ΔΙΑΒΑΤΗΡΙΟΥ	ΕΙΔΟΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ
			A B Γ AB ΑΓ ΒΓ ΑΒΓ

ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ: (Βάσει βιβλίων και στοιχείων)	(1)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΚΡΟΩΝ Ν. 3296/04 (διαφορά ακαθ. εσόδων από Φορολ. Εισοδήματος)	(2)	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ:	(3)=(1)+(2)
142.000		5.148,94		147.148,94	

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΕΚΡΟΕΣ-ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ			ΣΗΜΕΙΩΣΗ	
	Εκροές	Φόρος εκροών	1. Το ειδικό σημείωμα περαίωσης υποβάλλεται (ανεξαρτήτως κατηγορίας τηρηθέντων βιβλίων), από τους υποκείμενους στο Φ.Π.Α., που υπάγονται στις διατάξεις των άρθρων 13 έως και 17 του ν.3296/04, εφόσον προκύπτει διαφορά ακαθαρίστων εσόδων και επιθυμούν να περαιώσουν.	
Εκροές φορολ. 8%			2. Εξαιρούνται από την υποβολή οι μη τηρούντες βιβλία αν και είχαν υποχρέωση.	
Εκροές φορολ. 9%			Κωδ. 142 (πιν. Γ) - Κωδ. 551 (πιν. ΣΤ η) =	
Εκροές φορολ. 4%			147.148,94 - 142.000	
Εκροές φορολ. 4.5%			Σημειώσεις υποκείμενου :	
Εκροές φορολ. 18%	147.148,94	27.958,3	5.148,94 (Διαφ. Εργαζ.) x 19%	
Εκροές φορολ. 19%			ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	ΟΛΟΓΡΑΦΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
Εκροές φορολ. 6%				
Εκροές φορολ. 3%			Κύριος Φόρος :	978,3
Εκροές φορολ. 13%			Πρόσθ. φόρος :	
Εκροές φορολ. εκτός Ελλάδος με δικαίωμα έκπτωσης			Σύνολο για καταβολή :	978,3
Εκροές φορολ. εκτός Ελλάδος με δικαίωμα έκπτωσης			Επιπλέοντα Εξοφλήματα	
Εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης			Οκτώ Εργώ και Τρία Λεπτά	
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	147.148,94	27.958,3	ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΑΝ € 0	
Φόρος εισροών δηλωσής (κωδ. 684 + 184 εκκαθ.)		15.580	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	
Προστιθέμενα ποσά (κωδ. 705 εκκαθ.)		11.400	Ο ΒΕΒΑΙΩΣΑΣ	
Αφαιρούμενα ποσά (κωδ. 709 εκκαθ.)				
Καταβληθέντα ποσά (κωδ. 811 εκκαθ.)				
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		978,3		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ επί εκπροθέσμου υποβολής				
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		978,3		

Ο ΔΗΛΩΝ Ημερομηνία	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ Ημερομηνία	Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ Ημερομηνία	Ο ΤΑΜΙΑΣ Ημερομηνία
-----------------------------	--------------------------------	---------------------------------	------------------------------

ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΚΡΟΩΝ Ν.3296/04
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ Ή ΚΛΑΔΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ Ή ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΚΡΟΩΝ

	1	2	3	4	5	6
	Εκροές από πώληση εμπορ/των - προϊόντων	%	Επιμερισμός διαφοράς εκροών ν.3296/04	Μερικό σύνολο	Λοιπές δηλω- θείσες εκροές	Σύνολο Εκροών
Εκροές φορολ. 8%						
Εκροές φορολ. 9%						
Εκροές φορολ. 4%						
Εκροές φορολ. 4,5%						
Εκροές φορολ. 18%						
Εκροές φορολ. 19%	82.000	100%	5.148,94	87.148,94	60.000	147.148,94
Εκροές φορολ. 6%						
Εκροές φορολ. 3%						
Εκροές φορολ. 13%						
Εκροές φορολογητές εκτός Ελλάδος με δικαίωμα έκπτωσης						
Ενδ/κές παραδ., εξα- γωγές, εκροές απαλ. με δικαίωμα έκπτωσης						
Εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης						
ΣΥΝΟΛΑ	82.000		5.148,94	87.148,94	60.000	147.148,94

ΣΤΗΛΗ 1: Αναγράφονται μόνο οι εκροές που προέρχονται από την πώληση εμπορευμάτων και την παραγωγή προϊόντων. Για τα βιβλία Β', Γ' και ΒΓ' κατηγορίας του ΚΒΣ αναγράφονται οι εκροές αυτές, όπως προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Για τα βιβλία Α' κατηγορίας, αναγράφονται οι εκροές αυτές όπως προκύπτουν από την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

ΣΤΗΛΗ 2: Αναγράφεται, το ποσοστό που αντιπροσωπεύουν στο σύνολο των εκροών από την πώληση εμπορευμάτων και την παραγωγή προϊόντων, οι εκροές της κάθε σειράς.

ΣΤΗΛΗ 3: Γίνεται κατά σειρά ο επιμερισμός της διαφοράς, εκροών βάσει του ποσοστού που αναγράφεται στην προηγούμενη στήλη.

ΣΤΗΛΗ 4: Αναγράφεται το άθροισμα των στηλών 1 και 3.

ΣΤΗΛΗ 5: Αναγράφονται οι εκροές που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών καθώς και όλες οι άλλες εκροές που πραγματοποίησε η επιχείρηση. Ενδεικτικά αναφέρονται οι εκροές από πώληση παγίων, αυτοπαραδόσεις αγαθών, ιδιόχρηση υπηρεσιών, πράξεις λήπτη, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κ.λπ.

ΣΤΗΛΗ 6: Τα σύνολα εκροών της στήλης αυτής μεταφέρονται αντιστοίχως στον πίνακα υπολογισμού του φόρου.

3.8.5 Παράδειγμα 5: Ε.Π.Ε. εμπορίας-μεταποίησης με βιβλία Γ' Κατηγορίας

Έστω επιχείρηση με βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και με αντικείμενο δραστηριότητας την παραγωγή και πώληση σκυροδέματος (έτοιμο μπετόν. Ο Μ.Σ.Κ.Κ. για τη συγκεκριμένη εταιρία είναι 11% (Κωδ.: 1026). Από τα βιβλία της εταιρίας γνωρίζουμε τα εξής:

- Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις 250.000 ευρώ.
- Αγορές εμπορευμάτων 150.000 ευρώ.
- Απογραφή έναρξης 43.000 ευρώ.
- Απογραφή λήξης (10% επί των αγορών) 15.000 ευρώ.
- Δαπάνες 30.000 ευρώ, εκ των οποίων οι αμοιβές προσωπικού θα είναι 9.500, δαπάνες και έξοδα τρίτων 500 ευρώ, παροχές τρίτων 3.500 ευρώ, φόροι τέλη 400 ευρώ, τα διάφορα έξοδα 8.900 ευρώ, τόκοι και συναφή έξοδα 5.400 ευρώ και αποσβέσεις παγίων 1.800 ευρώ.

Στη συνέχεια ακολουθούν ο εσωλογιστικός και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησης:

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

Έσοδα από λιανικές πωλήσεις	250.000
- Κόστος Πωληθέντων	- 178.000
(Αρχικό Απόθεμα + Αγορές Εμπορευμάτων – Τελικό Απόθεμα)	(43.000+150.000-15.000)
- Δαπάνες	- 30.000
Καθαρά Κέρδη	42.000

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

- Σ.Μ.Κ = $[(\text{Μ.Σ.Κ.Κ}) / (100 - \text{Μ.Σ.Κ.Κ})] \times 100$
= $[11 / (100 - 11)]$
= $(11 / 89) \times 100$
= **12,36%**

- Μικτό κέρδος Αυτοελέγχου = Κόστος Πωληθέντων x Σ.Μ.Κ
 = 178.000 x 12,36%
 = **22.000,8 ευρώ**
- Ακαθάριστα έσοδα = Κόστος Πωληθέντων + Δαπάνες + Μικτό Κέρδος
 = 178.000 + 30.000 + 22.000,8
 = **230.000,8 ευρώ**
- Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα²⁸ x Μ.Σ.Κ.Κ
 = 250.000 x 11%
 = **27.500 ευρώ**

Εφόσον τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικώς χαμηλότερα (27.500<42.000), η επιχείρηση θα φορολογηθεί σύμφωνα με τα εσωλογιστικά της καθαρά κέρδη (42.000 ευρώ). Η σελίδα του εντύπου Ε3, που θα υποβάλει η επιχείρηση στη εφορία, θα πρέπει να συμπληρωθούν ως εξής:

²⁸ Το μεγαλύτερο ποσό από τα εσωλογιστικά (250.000) και τα εξωλογιστικά (230.000,8) ακαθάριστα έσοδα.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

α) Πωλήσεις	Χονδρικές Εσωτερικού	Λιανικές Εσωτερικού	Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις	Εξαγωγές	Πωλήσεις στο Διπλόιο	
εμπορεύματων	466	478 250.000	474	470	841	
προϊόντων έτοιμων και ημιτελών	464	476	472	468	842	
υποπροϊόντων - υπολειμμάτων	460	843	844	845	846	
α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας	482	847	848	848	850	
αναλωσίμων υλικών	484	851	852	853	854	
αποαλλοτακτών παγίων	486	855	856	857	858	
ειδών συσκευασίας	487	859	860	861	862	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	488	863 250.000	864	865	866	
πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων	508	512	867	868	869	
επιμήσεις παγίων	195	870	871	872	873	
β) Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	στο εσωτερικό	στην Ευρωπαϊκή Ένωση	σε τρίτες χώρες	γ) Κόστος προϊόντων - εμπορευμάτων (εκείνητη χρήση)		
προμήθειες - μισθώσεις	453	874	875	κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	404 178.000	
παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο	455			κόστος πωληθέντων προϊόντων	408	
	457	876	877	Σύνολο (Κόστος πωληθέντων)	434	
δ) Αγορές	Εσωτερικού	Εισαγωγές	Ενδοκ. αποκτήσεις	ε) Απόσβεση υπερτιμημένων στοιχείων πρώτων και βοηθ. υλών	Εναρτίες	Λήξεις
εμπορεύματων	401 150.000	402	403	εμπορεύματα	426 43.000	427 15.000
α & β' υλών - υλικ. συσκ.	405	406	407	προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	429	430
αναλωσίμων υλικών	409	410	411	υποπροϊόντα και υπολείμματα	432	433
αποαλλοτακτών παγίων	413	414	415	παροχή σε εξόχληση	435	436
ειδών συσκ. (Α/28)	417	418	419	α' & β' υλών - υλικά συσκευασίας	437	438
Σύνολο αγορών	421 150.000	422	423	αναλωσίμων υλικών	440	441
Αγορές παγίων	878	879	880	αποαλλοτακτά παγίων στοιχείων	443	444
στ) Δαπάνες (συνολικά)				είδη συσκευασίας (Α/28)	446	447
αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Α/60)	439	9.500	ζ) Αποτελέσματα και δείκτες	Σύνολο απόσβεσης	449 43.000	450 15.000
αμοιβές και έξοδα τρίτων (Α/61)	442	500	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	463	η) Έσοδα κατά Μ.Σ.Κ.Κ.	
παροχές τρίτων (Α/62)	445	3.500	ΔΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΩΣ	496	Κωδικός αρθρολόγιο Μ.Σ.Κ.Κ.	
φόροι - τέλη (Α/63)	448	400	ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	473	490 1026	491 250.000
διαφορα έξοδα (Α/64)	451	8.900	ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	479 42.000	494	495
τάκια και συναφή έξοδα (Α/65)	452	5.400	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	481 48.000	498	499
αποσβέσεις παγίων (Α/66)	454	2.800	ΑΝΟΡΘΩΣΙΜΑ ΑΠΟΒΕΜΑΤΙΚΑ	483	502	503
προβλέψεις εκμετάλλευσης (Α/68)	456		ΆΛΛΑ ΑΝΟΡΘΩΣΙΜΑ ΚΕΡΗΝ	485	506	507
οργανικά έξοδα υποκαταστημάτων (Α/69)	458		% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί κόστους	500	881	511
αόριστο Α/95 + Α/97 (με πρόσημο)	460		% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί πωλήσεων	504	882	883
Γενικό σύνολο εξόδων	462	30.000	% αποτελεσματικότητα παροχής υπηρεσιών επί εσόδων	884	885	886

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ & ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΡΘ. 15 ν. 3296/04 ΓΙΑ ΠΕΡΙΩΣΗ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ (για επιχ. και ελεύθ. επαγγελματίες άρθρ. 14 ν. 3296/04)⁽¹⁾

Κωδικός Τυπολόγηση (α)	121	Δαπάνες, έξοδα, αποσβέσεις (β)	122	Σύνολο μικτού κέρδους (γ)	123	Μικτό κέρδος (δ)	124	Σύνολο α+β+δ	125	Ακαθάριστα έσοδα & στοιχεία (ε)	126
		178.000	30.000		12,36%		22.000,8		230.000,8		250.000
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΜΙΓΩΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΕΠΙ ΜΙΚΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΚΛΑΔΟΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ											
ΕΜΠΟΡΙΑ - ΠΑΡΑΓΩΓΗ											
Καθαρίσματα εσόδων (βιβλίων & στοιχείων) εσόδων επί εμπορευμάτων - παροχών υπηρεσιών - παροχών τρίτων το μεγαλύτερο ποσό εκ των τω 126, 128, 131	127	250.000	132		137		142	250.000			
Σ.Σ.Κ.Κ. ή Μ.Ο.συν. ή μεσοστάθ. Σ.Κ.Κ. (β)	128	41%	133		138						
Συνολικά καθαρά κέρδη (α) (β) (γ)	129	27.500	134		139		143	27.500			
Διαφορα κέρδη (λογιστικά επί βιβλίων Β ή Γ σε άλλα εσοδα ν. 2228/84) (δ)	130	42.000	135		140		144	42.000			
Υλικά καθαρά κέρδη, ο αναμειγμένο εκ των τω 131	131	42.000	136		141		145	42.000			

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΑ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ⁽²⁾

Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Έκταση σε στρέμματα	Είδος αγροτ. παραγωγής (φυτικό ή ζωικό προϊόν)	Ακαθάριστο εισόδημα (α)	Συντάσις καθαρού κέρδους (β)	Καθαρά κέρδη (γ) = (α) x (β)
ΣΥΝΟΛΟ			631		632

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής: α) είδος εκμετάλλευσης γης β) είδος εκτροφής ζώων γ) είδος άλλης μονάδας	Αριθμός: α) στρεμμάτων β) ζώων γ) άλλων μονάδων (α)	Ορεινό Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα α) από αγρούς β) από κτηνοτρόφια γ) από άλλα μονάδα (β)	Συνολικό καθαρό εισόδημα άρθρο 42 ν. 2228/1994 (γ) = (α) x (β)
ΣΥΝΟΛΟ						635
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για εκμίσθωση γεωργικής γης						636
β) Αξία κοινοχρήσιμου πάγιου εξοπλισμού						637
Λόγιστο μείωσεων (636 + 638)						639
Φορολογούμενο εισόδημα						642

1) Βλέπετε σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου καθώς και εγκυκλίους εφαρμογής των διατάξεων των αρθρ. 13 έως και 17 του ν. 3296/04.
2) Συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα Νομικά Πρόσωπα με γεωργικά εισοδήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΡΟΣΦΑΤΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟΝ ΑΥΤΟΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

4.1 ΠΟΛ. 1084/2009

Με το Ν. 3673/2009 επήλθαν ορισμένες αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος και κατ' επέκταση στο θεσμό αυτοελέγχου των επιχειρήσεων. Με την ΠΟΛ. 1084 (19 Ιουνίου 2009), το Υπουργείο Οικονομικών επιχειρεί να δώσει διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 10 και 14 του ν. 3763/2009, που αφορούν τον αυτοέλεγχο των επιχειρήσεων. Οι οδηγίες του Υπουργείου για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή συνοψίζονται ως εξής:

A. Εφαρμογή διατάξεων των άρθρων 13 – 17 ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 3763/2009 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 περί εξαιρούμενων δηλώσεων από τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 αυτού του νόμου. Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες σύμφωνα με την παράγραφο 2 των άρθρων 9 και 49 του ν. 3763/2009 ισχύουν από την κατάθεση του εν λόγω νόμου στη Βουλή (**6.4.2009**) και εφαρμόζονται για δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 31.12.2008 και μετά, ορίζεται ότι εξαιρούνται γενικώς της διαδικασίας περαίωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3296/2004 οι δηλώσεις των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, των γεωργικών επιχειρήσεων και των επιχειρήσεων των παραγράφων 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 33 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), εφόσον οι ως άνω επιχειρήσεις δεν προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 αυτού του Κώδικα, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, των επιχειρήσεων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας πλοίων για τη δραστηριότητα της εκμετάλλευσης του πλοίου και των επιχειρήσεων και

ελεύθερων επαγγελματιών που δεν τήρησαν βιβλία, αν και είχαν σχετική υποχρέωση.

Με βάση τις ως άνω νέες διατάξεις συνεχίζουν να μην υπάγονται στον αυτοέλεγχο οι δηλώσεις των ακόλουθων επιχειρήσεων:

- a) Των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, των γεωργικών επιχειρήσεων και των επιχειρήσεων των παραγράφων 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 33 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (δηλαδή εκμεταλλευτές επιβατικών αυτοκινήτων Δ.Χ., επιβατικών λεωφορείων ενταγμένων σε Κ.Τ.Ε.Λ. και φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμεταλλευτές ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων, εκμεταλλευτές κάμπινγκ, αποκλειστικά πλανόδιοι λιανοπωλητές και αποκλειστικά λιανοπωλητές σε κινητές λαϊκές αγορές), εφόσον όλες οι παραπάνω επιχειρήσεις δεν προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ως άνω Κώδικα, δηλαδή λογιστικά.
- b) Των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη τους, δηλαδή λογιστικά ή μη.
- c) Των επιχειρήσεων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας πλοίων για τη δραστηριότητα της εκμετάλλευσης του πλοίου.
- d) Των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που δεν τήρησαν βιβλία, αν και είχαν σχετική υποχρέωση.

Αντίθετα, μπορούν πλέον να υπαχθούν στον αυτοέλεγχο, εφόσον βέβαια συντρέχουν οι αναγκαίες προς τούτο προϋποθέσεις, οι δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 31.12.2008 και μετά των ακόλουθων επιχειρήσεων, με την απαραίτητη προϋπόθεση, όμως, ότι τα

καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δηλαδή λογιστικά:

α) Των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

Επισημαίνεται ότι:

- Για να υπαχθούν οι εν λόγω επιχειρήσεις στον αυτοέλεγχο, απαιτείται να προσδιορίζεται λογιστικά το σύνολο των καθαρών κερδών τους. Επομένως, αν μια τέτοια επιχείρηση προσδιορίζει τα καθαρά κέρδη της εν μέρει λογιστικά και εν μέρει εξωλογιστικά, δεν υπάγεται στον αυτοέλεγχο.

- Για το χαρακτηρισμό των επιχειρήσεων αυτών ως επιχειρήσεων παραγωγής προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών ή μικτών προκειμένου να κριθεί η υπαγωγή τους στον αυτοέλεγχο με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του ν. 3296/2004 και να εφαρμοστούν τα προβλεπόμενα στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου, έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (παράγρ. 2 άρθρου 3 π.δ. 186/1992).

β) Των γεωργικών επιχειρήσεων.

Επισημαίνεται ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη λογιστικά μόνο στην περίπτωση που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και συνεπώς αν τηρούν τέτοια βιβλία υπάγονται στον αυτοέλεγχο, διαφορετικά, δηλαδή αν τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή δεν τηρούν βιβλία, δεν υπάγονται στον αυτοέλεγχο.

γ) Των επιχειρήσεων των παραγράφων 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή των εκμεταλλευτών επιβατικών αυτοκινήτων Δ.Χ. ή επιβατικών λεωφορείων ενταγμένων σε Κ.Τ.Ε.Λ. ή φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., των εκμεταλλευτών ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων, των εκμεταλλευτών κάμπινγκ, των αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών και των αποκλειστικά λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές.

Υπενθυμίζεται ότι με την αριθ. 1037271/1347/ΔΕ-Α/ΠΟΛ 1052/7.4.2009 εγκύκλιο ήδη σας γνωστοποιήθηκαν οι προαναφερθείσες νέες διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 και παρασχέθηκαν ορισμένες οδηγίες για την εφαρμογή τους.

Β. Περιορισμός ποσοστού προσαύξησης του Σ.Κ.Κ. κ.λπ. λόγω διοικητικής επίλυσης της διαφοράς

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν. 3763/2009 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι επί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 7 του άρθρου 70 του παραπάνω Κώδικα, περιορίζεται στο μισό (1/2) το προβλεπόμενο ποσοστό προσαύξησης του συντελεστή καθαρού κέρδους ή καθαρού εισοδήματος ή καθαρών αμοιβών, στις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 του άρθρου 32, 2 και 5 του άρθρου 34 και 5 του άρθρου 49, καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση που σύμφωνα με τον ίδιο ως άνω Κώδικα οι πιο πάνω διατάξεις έχουν ανάλογη εφαρμογή.

Σημειώνεται ότι οι ως άνω νέες διατάξεις είναι ουσιαστικά νομοτεχνικού χαρακτήρα και δεν επήλθε με αυτές καμία ουσιαστική μεταβολή σε σχέση με τις διατάξεις που αντικαταστάθηκαν, απλώς οι προϋπάρχουσες διατάξεις επαναδιατυπώθηκαν κατά τρόπο ώστε να είναι εναρμονισμένες με τις ισχύουσες σχετικές διατάξεις (άρθ. 32, 34 κλπ) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Γ. Εφαρμογή διατάξεων των άρθρων 1 – 11 ν. 3259/2004 (περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων)

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3763/2009 επανήλθαν σε ισχύ οι διατάξεις των άρθρων 1-11 του ν. 3259/2004 «Περαίωση εκκρεμών

φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις», όπως αυτές ίσχυσαν με βάση και τα άρθρα 28 του ν. 3697/2008 και 89 του ν. 3746/2009, παράλληλα δε παρασχέθηκε η δυνατότητα στους επιτηδευματίες εκείνους που δεν είχαν ήδη αποδεχθεί την παραπάνω ρύθμιση, να την αποδεχθούν εντός συγκεκριμένου χρόνου.

Οι κατά τα ανωτέρω νέες διατάξεις επαναφοράς του ν. 3259/2004, καθώς και η περαίωση των εκκρεμών υποθέσεων βάσει αυτών, ισχύουν ήδη από 6/4/2009, ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 3763/2009 στη Βουλή. Υπενθυμίζεται ότι αναλυτικές οδηγίες σε σχέση με την εφαρμογή των διατάξεων αυτών έχουν ήδη παρασχεθεί με την 1037271/1347/ΔΕ-Α/ΠΟΛ1052/7-4-2009 εγκύκλιο.

Επισημαίνεται ότι με βάση τις ως άνω διατάξεις η έκδοση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 3259/2004 από τους προϊσταμένους των αρμόδιων Δ.Ο.Υ., καθώς και η υποβολή τους από τους ίδιους τους επιτηδευματίες, **λήγει στις 30/6/2009.**

Ενόψει αυτού, με την αριθμ. 1054293/4408/ΔΕ-Β'/29-5-2009 διαταγή έχει ήδη τονισθεί ιδιαίτερος η ανάγκη εντατικοποίησης και επιτάχυνσης όλων των απαραίτητων ενεργειών, τόσο εκ μέρους των υπηρεσιών όσο και εκ μέρους του συνόλου των ασχολούμενων υπαλλήλων, για την **έγκαιρη έκδοση** των εκκαθαριστικών σημειωμάτων των υποθέσεων που υπάγονται στη σχετική ρύθμιση περαίωσης και γενικότερα για την όσο το δυνατόν συντομότερη διεκπεραίωση των διαδικασιών υλοποίησης της ρύθμισης αυτής.

Δ. Υπολογισμός πρόσθετων φόρων σε περίπτωση οριστικοποίησης καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ν. 3763/2009 προστέθηκε νέο εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997.

Με τις διατάξεις του νέου αυτού εδαφίου ορίζεται πλέον ρητά ότι στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα προβλεπόμενα ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης.

Επομένως, σύμφωνα με τις ως άνω νέες διατάξεις, όταν η σχετική καταλογιστική πράξη οριστικοποιείται λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τότε ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης, ανάλογα με την περίπτωση, υπολογίζεται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησής της. Επισημαίνεται εν προκειμένω ότι τα παραπάνω είχαν γίνει ήδη δεκτά και με το αριθ. 1073183/1715/A0012/8.8.2006 κοινό έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος και της Δ/σης Ελέγχου. Περαιτέρω και επειδή στη σχετική καταλογιστική πράξη ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης έχει κατ' αρχήν υπολογιστεί μέχρι την έκδοσή της, απαιτείται να γίνει σε αυτή νέος υπολογισμός του πρόσθετου φόρου μέχρι την οριστικοποίησή της, ο δε υπόχρεος θα λαμβάνει σχετική γνώση μέσω της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974).

Ε. Εφαρμογή διατάξεων του άρθρου 4 ν. 3610/2007 (κίνητρα εθελοντικής συμμόρφωσης)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 14 του ν. 3763/2009 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 3610/2007. Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. 3763/2009 ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (**27.5.2009**), ορίζεται ότι στις περιπτώσεις εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 3610/2007, μειώνονται στο 1/5 και τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997 πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις που σχετίζονται άμεσα με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Ειδικά σε ότι αφορά τα πρόστιμα των άρθρων 5 και 6 του ν. 2523/1997, η

ανωτέρω μείωση ισχύει με την προϋπόθεση ότι η φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις έχει δηλωθεί σε όλες τις φορολογίες.

Επίσης, με τις διατάξεις της ίδιας ως άνω παραγράφου του άρθρου 14 του ν. 3763/2009 αντικαταστάθηκαν και οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 3610/2007. Με τις υπόψη νέες διατάξεις, οι οποίες ομοίως ισχύουν από **27.5.2009**, ορίζεται ότι επί προστίμων των άρθρων 5 και 6 του ν. 2523/1997 που μειώνονται κατά τα ανωτέρω στο 1/5, εφόσον διαπιστώνεται ότι δεν συντρέχει η προβλεπόμενη προϋπόθεση της δήλωσης της φορολογητέας ύλης που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες, επιβάλλεται με συμπληρωματική πράξη το υπόλοιπο ποσό του προστίμου που αντιστοιχεί στα 4/5 αυτού, χωρίς στις περιπτώσεις αυτές να εφαρμόζονται οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 περί μείωσης επί συμβιβασμού.

Με βάση τις προαναφερθείσες νέες διατάξεις υπάγεται πλέον στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 και το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που εκπέστηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κ.λπ.), του οποίου σημειωτέον η επιβολή προβλέπεται πλέον ρητά και επί υποβολής δήλωσης εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση εντολής ελέγχου (σχετ. οι διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 14 ν. 3763/2009).

Κατά συνέπεια, όσα αναφέρονται στην αριθ. 1023056/1210/ΔΕ-Α/ΠΟΛ 1041/22.2.2008 εγκύκλιο, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 3610/2007, εφαρμόζονται ανάλογα και για το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Περαιτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό, για λόγους χρηστής διοίκησης, ότι στις περιπτώσεις που η ανατρεπτική προθεσμία υποβολής των αρχικών ή συμπληρωματικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 3610/2007, είχε ήδη λήξει πριν τη δημοσίευση του ν. 3763/2009 (**27.5.2009**) και επίκειται η επιβολή σε

βάρος των υποχρεωών του ειδικού προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, το πρόστιμο αυτό θα μειώνεται κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς στο 1/5 αυτού αντί του 1/3, εφόσον βεβαίως συντρέχουν όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007. Ομοίως, για λόγους ισονομίας, στις ίδιες ως άνω περιπτώσεις που έχουν ήδη επιβληθεί τέτοια πρόστιμα τα οποία εκκρεμούν για διοικητική επίλυση της διαφοράς ή στα διοικητικά δικαστήρια, αυτά επίσης θα μειώνονται στο 1/5 κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή στο πλαίσιο σχετικού δικαστικού συμβιβασμού, αντιστοίχως, εφόσον πάντα συντρέχουν οι πιο πάνω αναγκαίες προϋποθέσεις.

4.2 Άρθρο 79 του Ν. 3842/2010

Με το άρθρο αυτό τροποποιούνται και συμπληρώνονται κατάλληλα οι ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου των υποβαλλόμενων δηλώσεων των μικρών επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, προκειμένου να καταστούν περισσότερο αποτελεσματικές και λειτουργικές²⁹. Οι αλλαγές που ακολουθούν στα επίμαχα άρθρα είναι οι εξής:

1. Ο τίτλος του άρθρου 13 αντικαθίσταται σε «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου» και οι διατάξεις αυτού αντικαθίστανται ως εξής: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.»

²⁹ Άρθρο στην Ελευθεροτυπία, από 24/03/2010, πρόσβαση από <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=143380>

2. Στην παράγραφο 4 του άρθρου 14 η λέξη «περαιώσης» μετά τις λέξεις «Εξαιρούνται γενικώς της διαδικασίας» αντικαθίσταται με τη λέξη «αυτοελέγχου» και η πρώτη περίοδος της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και οι περιπτώσεις α' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού αντικαθίστανται και προστίθεται νέα περίπτωση στ', ως εξής: «Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία της κατά περίπτωση προσήκουσας κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:» «α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του μεγέθους και της επίπτωσής της επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ή με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων αυτού του Κώδικα.» «ε. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους στις οποίες υφίσταται ανέγερση ή απόκτηση κτιριακών εγκαταστάσεων της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία και δεν υφίστανται ακαθάριστα έσοδα.» «στ. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, κατά τις οποίες οι απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ΦΠΑ ανέρχονται τουλάχιστον στο 60% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων.»
3. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 15 η λέξη «περαιώσης» μετά τις λέξεις «που υπάγονται στη διαδικασία» αντικαθίσταται με τη λέξη «αυτοελέγχου» και οι παράγραφοι 2, 3, 4 και 5 του άρθρου αυτού αντικαθίστανται ως εξής: «2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, εφόσον με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται τα ακόλουθα ποσά ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών: α. Ακαθάριστα έσοδα: αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων, ποσό τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων) και των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και

των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα.

Ως συντελεστής αναγωγής λαμβάνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τη σχέση του κλάσματος που αριθμητή έχει τον αριθμό εκατό (100) και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.). Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. του οικείου πίνακα στον οποίο αυτή εντάσσεται.

Προκειμένου για επιχειρήσεις με περισσότερους του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., εφαρμόζεται ο μέσος σταθμικός συντελεστής που προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν με την εφαρμογή των Μ.Σ.Κ.Κ. κατά κατηγορία ακαθάριστων εσόδων δια των συνολικών ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου. ββ. Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, ποσό τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος των εξόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων σε κάθε περίπτωση και των αποσβέσεων που αναλογούν, με το συντελεστή αναγωγής αυτού σε ακαθάριστα έσοδα.

Οι διατάξεις του δεύτερου, τρίτου και τέταρτου εδαφίου της προηγούμενης υποπερίπτωσης αα' εφαρμόζονται ανάλογα και εν προκειμένω. γγ. Επί μικτών επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών, το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις αα' και ββ', με επιμερισμό των κοινών δαπανών στις επί μέρους δραστηριότητες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων κάθε δραστηριότητας στο σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της διαχειριστικής περιόδου από όλες τις δραστηριότητες. δδ. Επί αμιγώς ελεύθερων επαγγελματιών, ποσό τουλάχιστον ίσο ή μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στην πιο πάνω υποπερίπτωση ββ'. εε. Επί ελεύθερων επαγγελματιών με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής

προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών, το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ακαθάριστων εσόδων που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις δδ', αα' και ββ', κατά περίπτωση, και με ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην υποπερίπτωση γγ' σχετικά με τον επιμερισμό των κοινών δαπανών.

β. Καθαρὰ κέρδη: αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων, με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. του πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση, εφόσον δεν προβλέπεται γι' αυτή Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, εφόσον προβλέπονται γι' αυτή περισσότεροι του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., κατά περίπτωση. Ομοίως, επί επιχειρήσεων με βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή επί επιχειρήσεων που δεν τήρησαν βιβλία επειδή δεν είχαν σχετική υποχρέωση, το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των κατά τα ανωτέρω ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των συντελεστών του οικείου πίνακα ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, κατά περίπτωση, επί εσόδων. ββ. Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των Μ.Σ.Κ.Κ. του πίνακα στον οποίο εντάσσεται η επιχείρηση ή το μέσο σταθμικό συντελεστή, κατά περίπτωση, όπως αναλόγως ορίζεται στην προηγούμενη υποπερίπτωση αα'. γγ. Επί μικτών επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών, το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ποσών καθαρών κερδών που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις αα' και ββ'. δδ. Επί αμιγώς ελεύθερων επαγγελματιών, το ποσό που προκύπτει εξωλογιστικώς με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται

στην πιο πάνω υποπερίπτωση ββ', με βάση τα ακαθάριστα έσοδα του ελεύθερου επαγγελματία όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου. εε. Επί ελεύθερων επαγγελματιών με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών, το ποσό που προκύπτει από το άθροισμα των ποσών των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται κατά κατηγορία δραστηριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προηγούμενες υποπεριπτώσεις δδ', αα' και ββ', κατά περίπτωση.»

«3. Τα προσδιοριζόμενα ποσά ακαθάριστων εσόδων κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, επί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Επίσης, τα προσδιοριζόμενα ποσά ακαθάριστων εσόδων κατά τα οριζόμενα στην ίδια πιο πάνω περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, επί βιβλίων Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή επί μη τήρησης βιβλίων λόγω μη ύπαρξης σχετικής υποχρέωσης, δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα από τις βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροές στη φορολογία Φ.Π.Α. ή από το σύνολο των τυχόν χονδρικών πωλήσεων της οικείας διαχειριστικής περιόδου που προκύπτουν από τα οικεία φορολογικά στοιχεία εσόδων.»

«4. Τα προσδιοριζόμενα ποσά καθαρών κερδών κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 2, επί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν λογιστικώς με την αφαίρεση των εκπιπτόμενων κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Επίσης, τα προσδιοριζόμενα ποσά καθαρών κερδών κατά τα οριζόμενα στην ίδια πιο πάνω περίπτωση β' της παραγράφου 2, επί βιβλίων Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή επί μη τήρησης βιβλίων λόγω μη ύπαρξης σχετικής υποχρέωσης, δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των τεσσάρων πρώτων εδαφίων της παραγράφου 2

ή της παραγράφου 4 του άρθρου 32 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, κατά περίπτωση.»

«5. Τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 έχουν εφαρμογή, εφόσον υποβάλλεται «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου ΦΠΑ», στο οποίο περιλαμβάνονται: α. Οι τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. που προκύπτουν με βάση τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2. Προκειμένου να υπολογισθεί ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. επί των εν λόγω διαφορών, οι διαφορές αυτές κατανέμονται σε εκροές φορολογητέες κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και σε εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, κατ' αναλογία των βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροών. β. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή και παραγωγής προϊόντων με εκροές που υπάγονται σε περισσότερους από ένα συντελεστές Φ.Π.Α., δηλώνονται και οι τυχόν προκύπτουσες διαφορές εκροών που αναλογούν στον υψηλότερο συντελεστή και οφείλονται στη μετακύλιση τους στο χαμηλότερο συντελεστή. Θεωρείται ότι υφίσταται τέτοια μετακύλιση, όταν το ποσοστό συμμετοχής των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών με τον υψηλότερο συντελεστή επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών της οικείας χρήσης είναι μικρότερο από το ποσοστό συμμετοχής του κόστους των πωληθέντων εμπορεύσιμων αγαθών με τον υψηλότερο συντελεστή επί του συνολικού κόστους των πωληθέντων εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση. Στην περίπτωση αυτή, η κατανομή των εκροών κατά συντελεστή ΦΠΑ γίνεται με βάση την κατανομή του κόστους των πωληθέντων αγαθών.

Το ποσό της διαφοράς που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της κατανομής αυτής μεταξύ συντελεστών προσαυξάνεται κατά 40% και προστίθεται στο ως οφειλόμενο ποσό Φ.Π.Α. που προκύπτει από τις τυχόν διαφορές εκροών της προηγούμενης περίπτωσης α'. Για την εξεύρεση των οικείων ποσών κόστους πωληθέντων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. γ. Στην περίπτωση που η διαδικασία αυτοελέγχου του παρόντος ακολουθείται για χρήση στην οποία μεταφέρεται πιστωτικό υπόλοιπο από προηγούμενη ανέλεγκτη χρήση, το μεταφερόμενο πιστωτικό

υπόλοιπο δεν υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου. Το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο θα διακανονιστεί κατά την περαίωση της εν λόγω χρήσης. δ. Στην περίπτωση που με το «ειδικό σημείωμα αυτοελέγχου ΦΠΑ» προκύπτει μείωση πιστωτικού υπολοίπου που έχει ήδη μεταφερθεί σε επόμενη χρήση, για την οποία δεν ακολουθείται η διαδικασία του παρόντος κεφαλαίου, η διαφορά αυτή μειώνει το φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται το ειδικό αυτό σημείωμα. ε. Στην περίπτωση που υπάρχει δικαίωμα επιστροφής φόρου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.β του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (κύρ. Ν. 2859/2000), η υποβολή του «ειδικού σημειώματος αυτοελέγχου ΦΠΑ» δεν συνεπάγεται την κρίση ως ειλικρινών των δηλώσεων που έχουν υποβληθεί πριν τη διενέργεια προσωρινού ελέγχου για την έγκριση ή μη του δικαιώματος αυτού.»

4.Ο τίτλος του άρθρου 16 αντικαθίσταται σε «Αυτοέλεγχος δηλώσεων λοιπών φορολογιών». 5.Στην παράγραφο 2 του άρθρου 17 η λέξη «περαιούμενες» μετά τις λέξεις «έχουν εφαρμογή και για τις» αντικαθίσταται με τη λέξη «αυτοελεγχόμενες» και η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού καθώς και η παράγραφος 7 του ίδιου άρθρου αναριθμούμενη σε 8 αντικαθίστανται και προστίθεται στο άρθρο αυτό νέα παράγραφος 7 ως εξής: «1. Τα ποσά φόρων, τελών ή εισφορών που βεβαιώνονται στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 16 δεν διαγράφονται ούτε αναζητούνται σε καμιά περίπτωση. Εξαιρετικά, στις τυχόν περιπτώσεις που για οποιοδήποτε λόγο δηλώθηκαν ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μεγαλύτερα των προβλεπόμενων, με συνέπεια τη βεβαίωση ποσών φόρων, τελών ή εισφορών μεγαλύτερων των αναλογούντων, ο φορολογούμενος δύναται, εφόσον επιθυμεί, να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός έτους από της περαίωσης ειδική δήλωση – αίτηση περί υπαγωγής του σε τακτικό έλεγχο, στο πλαίσιο του οποίου συμψηφίζονται τα εκ της περαίωσης βεβαιωθέντα ποσά, επιστρεφόμενη της τυχόν αρνητικής διαφοράς κατά το μέρος που αυτή αφορά τα επιπλέον των αναλογούντων ποσά που βεβαιώθηκαν στο πλαίσιο του αυτοελέγχου.»

«7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις

υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου.»

«8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ή εντύπων και ο χρόνος υποβολής αυτών για τον αυτοέλεγχο κατά τις ως άνω διατάξεις, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Με απόφαση του ίδιου Υπουργού μπορεί επίσης να καθορίζεται ο τρόπος επιλογής προς έλεγχο δείγματος υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλονται δηλώσεις στο πλαίσιο εφαρμογής των ίδιων διατάξεων, καθώς και ο τρόπος ελέγχου των υποθέσεων αυτών. Για τις λοιπές υποθέσεις που δεν περιλαμβάνονται στο πιο πάνω δείγμα, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να ελέγχει τη συνδρομή ή μη των προβλεπόμενων όρων και προϋποθέσεων αυτοελέγχου. » Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και επόμενων, καθώς και για τις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Π.Α και λοιπών φορολογικών αντικειμένων.

4.3 Παραδείγματα αυτοελέγχου για τη χρήση 2010

4.3.1 Ελεύθεροι Επαγγελματίες και Επιχειρήσεις Παροχής Υπηρεσιών

Στο παράδειγμα που ακολουθεί ασχολούμαστε με την περίπτωση του Δικηγορικού Γραφείου. Υπενθυμίζουμε ότι ο δικηγόρος δραστηριοποιείται ως ελεύθερος επαγγελματίας και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας. Γνωρίζουμε επίσης ότι ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) για τους δικηγόρους είναι 50%. Για την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος από το δικηγόρο γνωρίζουμε ότι έχει έσοδα 90.000 ευρώ και εκπιπτόμενες δαπάνες 60.000. Όπως γίνεται φανερό από τον παρακάτω πίνακα, τα λογιστικά καθαρά κέρδη του δικηγόρου αγγίζουν τις 30.00 ευρώ³⁰.

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

Έσοδα από ιδιωτική πελατεία και λοιπά έσοδα	90.000
- Δαπάνες	- 60.000
Καθαρά Κέρδη	30.000

Στη συνέχεια ακολουθεί ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών με το καθεστώς περαίωσης που ίσχυε ως το 2009 και το νέο καθεστώς που θα ισχύσει από το 2010:

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ 2009

- Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα x Μ.Σ.Κ.Κ.
= 90.000 x 50%
= **45.000 ευρώ**

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ 2010

- Ακαθάριστα Έσοδα = Δαπάνες x 100/(100-Μ.Σ.Κ.Κ.)
= 60.000 x 2
= **120.000 ευρώ**

³⁰ «Τσουχτερή η αυτοπεραίωση για το 2010», Άρθρο στην *Καθημερινή*, από 27/03/2010, πρόσβαση από http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w/articles_economy_2_27/03/2010_395608

- Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα x Μ.Σ.Κ.Κ
 = 120.000 x 50%
 = **60.000 ευρώ**

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι με το νέο τρόπο υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων, αυτά εμφανίζονται υψηλότερα για τον ελεύθερο επαγγελματία. Κατά συνέπεια, και τα καθαρά κέρδη, που προσδιορίζονται εξωλογιστικά, θα υπολογίζονται υψηλότερα σε σχέση με όσα ίσχυαν για τη χρήση του 2009. Πλέον ο ελεύθερος επαγγελματίας θα φορολογηθεί για καθαρά κέρδη 60.000 αντί 45.000 ευρώ, που θα φορολογούνταν για τη χρήση 2009. Δικαιολογημένα λοιπόν υπάρχουν αντιδράσεις για το νέο σύστημα, διότι επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που θα αποφασίσουν να περαιώσουν ανέλεγκτες φορολογικές χρήσεις θα επιβαρυνθούν με επιπλέον Φόρο Εισοδήματος και Φ.Π.Α.

4.3.2 Εμπορικές και Βιοτεχνικές Επιχειρήσεις

Επιχείρηση πώλησης εμπορευμάτων με βιβλία Β΄ κατηγορίας, για την οποία προβλέπεται ΜΣΚΚ 40%, εμφανίζει στα βιβλία της ακαθάριστα έσοδα ύψους 100.000 ευρώ και δαπάνες εκπιπτόμενες φορολογικά ύψους 20.000 ευρώ, το κόστος δε των πωληθέντων εμπορευμάτων ανέρχεται σε 70.000 ευρώ, οπότε τα φορολογητέα καθαρά κέρδη της ανέρχονται σε **10.000** ευρώ. Όπως παρατηρούμε παρακάτω, διαφορά υπάρχει στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών με το νέο σύστημα περαιώσης που θα ισχύσει για το 2010.

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ 2009

- Σ.Μ.Κ = [(Μ.Σ.Κ.Κ) / (100 - Μ.Σ.Κ.Κ)] x 100
 = [40 / (100 - 40)]
 = (40 / 60) x 100
 = **66,67%**

- Μικτό κέρδος Αυτοελέγχου = Κόστος Πωληθέντων x Σ.Μ.Κ
= 70.000 x 66,67%
= **46.669 ευρώ**
- Ακαθάριστα έσοδα = Κόστος Πωληθέντων + Δαπάνες + Μικτό Κέρδος
= 70.000 + 20.000 + 46.669
= **136.669 ευρώ**
- Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα x Μ.Σ.Κ.Κ
= 136.669 x 40%
= **54.667,6 ευρώ**

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ 2010

- Ακαθάριστα Έσοδα = (Κόστος Πωληθέντων + Δαπάνες) x 100/(100-Μ.Σ.Κ.Κ.)
= 90.000 x 1,67
= **150.000 ευρώ**
- Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα x Μ.Σ.Κ.Κ
= 150.000 x 40%
= **60.000 ευρώ**

Ομοίως με το προηγούμενο παράδειγμα, η επιχείρηση θα φορολογηθεί για καθαρά κέρδη 60.000, ενώ με τα ισχύοντα του 2009 θα φορολογούνταν με καθαρά κέρδη 54.667,6 ευρώ.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Από την ανάλυση των προηγούμενων κεφαλαίων προκύπτει ότι ο **Αυτοέλεγχος** είναι η δυνατότητα που δίνεται σε μικρές, κυρίως, επιχειρήσεις, (εμπορικές με κύκλο εργασιών έως 300.000,00 €, αμιγώς παροχής υπηρεσιών με κύκλο εργασιών έως 150.000,00 €, μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων & παροχής υπηρεσιών έως 300.000,00 € με την παροχή να περιορίζεται στις 150.000,00 €) και ελεύθερους επαγγελματίες με κύκλο εργασιών έως 150.000,00 € για τον εκ νέου προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών τους με τη χρήση του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρών Κερδών. Σε περίπτωση που προκύψει οποιαδήποτε διαφορά, καταβάλλεται το επιπλέον ποσό φόρου και η χρήση θεωρείται ως ελεγμένη, εκτός των περιπτώσεων που η επιχείρηση συμπεριληφθεί τυχαία σε δείγμα ελέγχου. Το κίνητρο του μη ελέγχου είναι φυσικά και το μεγαλύτερο κίνητρο για τις επιχειρήσεις ή τους ελεύθερους επαγγελματίες. Μετά τις τελευταίες εξελίξεις στην ελληνική οικονομία, πραγματοποιήθηκαν αλλαγές στο φορολογικό καθεστώς της χώρας και κατά συνέπεια στον τρόπο και τη διαδικασία υπαγωγής των επιχειρήσεων στον αυτοέλεγχο. Κατά την πλειοψηφία τους, η απόψεις σχετικά με το ζήτημα συγκλίνουν στο γεγονός ότι η αυτοπεραίωση γίνεται περισσότερο δαπανηρή για τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επιχειρηματίες.

Επιγραμματικά οι αλλαγές που επέρχονται στον αυτοέλεγχο με το νόμο 3842/2010 είναι οι παρακάτω:

1. Αλλαγές στις περιπτώσεις εξαίρεσης από τον αυτοέλεγχο

Εξαιρούνται από τον αυτοέλεγχο μόνο οι επιχειρήσεις των οποίων τα βιβλία χαρακτηρίζονται ως ανεπαρκή ή ανακριβή και εμπίπτουν σε παραβάσεις των παραγράφων 3,4 και 6 του άρθρου 30 του ΚΒΣ και όχι αν έχουν υποπέσει σε οποιαδήποτε παράβαση του ΚΒΣ όπως ίσχυε με τον προηγούμενο νόμο.

2. Αλλαγή στον τρόπο υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων

Επέρχονται αλλαγές στον τρόπο υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που επιθυμούν να υπαχθούν σε αυτοέλεγχο, με κυριότερες τις

αλλαγές στον υπολογισμό του συντελεστή αναγωγής καθώς και των ποσών που καθορίζουν το συνολικό ύψος των ακαθάριστων εσόδων.

3. Αλλαγή στον τρόπο υπολογισμού των καθαρών κερδών

Ο τρόπος υπολογισμού των καθαρών κερδών μεταβάλλεται συνέπεια των αλλαγών που επέρχονται στον τρόπο υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων και του συντελεστή αναγωγής.

4. Αλλαγή στον τρόπο περαίωσης ΦΠΑ

Η περαίωση ΦΠΑ των επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή / και παραγωγής προϊόντων γίνεται με νέα μεθοδολογία, με την οποία θεσμοθετούνται νέες αυστηρότερες διατάξεις και αυξημένα πρόστιμα.

5. Μη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ανέλεγκτης χρήσης

Για τον υπολογισμό της εκκαθάρισης φόρου δεν μπορεί πλέον να συνυπολογιστεί πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο μεταφέρεται από προηγούμενη χρήση η οποία δεν έχει ελεγχθεί.

6. Δικαίωμα υπαγωγής σε τακτικό έλεγχο εάν δηλώθηκαν ποσά μεγαλύτερα των προβλεπομένων

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχουν, για οποιονδήποτε λόγο, δηλωθεί ποσά εσόδων, φόρων ή διαφορών στο ΦΠΑ εκρών μεγαλύτερα των προβλεπομένων και έχουν βεβαιωθεί υψηλότεροι των αναλογούντων φόροι, δίνεται δικαίωμα στο φορολογούμενο να υποβάλλει αίτηση για υπαγωγή του σε τακτικό έλεγχο.

7. Εκκρεμής η χρήση εάν δε συνέτρεχαν ή δεν εφαρμόστηκαν σωστά οι διατάξεις του νόμου

Μη περαιωμένη θεωρείται η χρήση στην οποία έγινε αυτοέλεγχος ενώ δε συνέτρεχαν οι διατάξεις του νόμου ή ενώ συνέτρεχαν, εφαρμόστηκαν με λανθασμένο τρόπο με αποτέλεσμα τη ζημία του Δημοσίου, καθώς και οι αμέσως επόμενες 2 χρήσεις ένα και σε αυτές έχει γίνει αυτοέλεγχος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αγαλλοπούλου Π., (1997), Βασικές έννοιες Αστικού Δικαίου, Ι. Γενικές Αρχές, Δ' Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή.
- Γκίνογλου Δ., (2004), Λογιστική Εταιριών, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 1^η έκδοση, Εκδόσεις Rosili.
- Εφραιμίδης Ι., Φίλης Α., (1999), Λογιστική εταιριών, INK DESIGN, Αθήνα.
- Καραγιάννης Δ., (2010), Φορολογικά – Φοροτεχνικά, Παραδείγματα και εφαρμογές στην πράξη, 13^η Έκδοση, Θεσσαλονίκη.
- Καραγιώργος Θ., Γεωργίου Γ., (2003), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα.
- Καστρινός Σ., (2005), Φορολογική Λογιστική ΙΙ, Τ.Ε.Ι. Κρήτης, Ηράκλειο 2005.
- Κορομηλάς Γ., (2008), Φορολογικές Σημειώσεις.
- Λαζαρίδης Ι., Παπαδόπουλος Δ., (2002), Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Τεύχος Α, Α' Έκδοση, Θεσσαλονίκη.
- Λαζαρίδης Ι., Παπαδόπουλος Δ., (2005), Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Τεύχος Α, Β' Έκδοση, Θεσσαλονίκη.
- Νεγκάκης Χ., (2006), Λογιστική Εταιριών, Θεωρία – Εφαρμογές, Εκδόσεις Σοφία, σελ. 14.
- Νόμος 2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.
- Σακέλλης Ε., Αναστασιάδης Ι., (2006), Η φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιριών & κίνητρα ιδιωτικών επενδύσεων, εκδόσεις Σακέλλη Ε.
- Σταματόπουλος Δ., Καραβοκύρης Α., (2005), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Δ' Έκδοση, Αθήνα.
- Φινοκαλαιώτης Κ., (1999), Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Φλώρος Χ., Καούνης Δ., (2003), Οργάνωση μικρομεσαίων επαγγελματικών επιχειρήσεων, Εκδόσεις Τ.Ε.Ι. Πειραιά – Καλαμάτας, Αθήνα.
- Φορολογική Επιθεώρηση – Επιστημονική Έκδοση, τεύχος 685, Μάιος 2006.

Διαδίκτυο

- Άρθρο στην Ελευθεροτυπία, από 24/03/2010, πρόσβαση από <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=143380>
- «Τσουχτερή η αυτοπεραίωση για το 2010», Άρθρο στην *Καθημερινή*, από 27/03/2010, πρόσβαση από http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_economy_2_27/03/2010_395608
- www.e-forologia.gr
- www.power-tax.gr
- www.taxisnet.gr
- www.taxheaven.gr