



ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ  
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΚΡΗΤΗΣ

---

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΕΙΔΙΚΑ Ο.Ε. ΚΑΙ Ε.Ε.) ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ  
Β' ΚΑΙ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΑ ΤΟΥ Κ.Β.Σ.**

Εισηγητής καθηγητής  
Καστρινός Ευστράτιος

Στοιχεία Φοιτητή  
Χατζηπαναγιώτης Δημήτριος  
Α.Μ. 5967

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2010**

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Πρόλογος.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	
Εισαγωγή στην Ο.Ε. ....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	
Φορολογία εισοδήματος της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας .....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	
Φορολογία εισοδήματος των Τραπεζών και Ασφαλιστικών Εταιριών .....	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	
Φορολογία και διάθεση των κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων .....	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ	
Φορολογία και διάθεση των κερδών κοινοπραξιών .....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ	
Φορολογία εισοδήματος των συνεταιρισμών και των ενώσεών τους .....	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ	
Φορολογία εισοδήματος των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών .....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ	
Βιβλία που υποχρεούνται να τηρούν οι επιχειρήσεις δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και τρόπος τήρησης αυτών .....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ	
Ένταξη των επιτηδευματιών στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων .....	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ	
Το «βιβλίο Εσόδων - Εξόδων»	
Περιεχόμενο και τρόπος τήρησης του «Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων» .....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ	
Το βιβλίο Απογραφών .....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ	
Προσδιορισμός των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ....	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ	
Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ .....	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	
Παραδείγματα φορολόγησης Ο.Ε. και Ε.Π.Ε. που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας .....	64

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην εργασία αυτή, θα μας απασχολήσουν τα θέματα της φορολογίας και της διάθεσης (διανομής και αποθεματοποίησης) των κερδών των Ομόρρυθμων και Ετερόρρυθμων Εταιρειών, θέματα ακανθώδη, αφού στην αντιμετώπιση τους συναντώνται και συμπλέκονται διατάξεις του εμπορικού δικαίου, της φορολογικής νομοθεσίας και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και τα οποία θέματα είναι πολύπλοκα.

Επίσης, θα παρακολουθήσουμε την πλήρη ανάλυση των εσόδων και εξόδων, λογιστική και ταυτόχρονα φορολογική, απ' όλες τις οπτικές γωνίες που βλέπει ο φορολογικός νομοθέτης τους δύο αυτούς συντελεστές του αποτελέσματος, δηλαδή υπό το πρίσμα του ΚΒΣ, της φορολογίας εισοδήματος, του φόρου προστιθέμενης αξίας, του χαρτοσήμου, κ.λπ. Εξάλλου, φορολογικό νομοθέτημα, ο ν.2753/1999, καθιερώνει σαν βάση προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ, το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει από τα βιβλία αυτά.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ Ο.Ε.

### **A) Ορισμός και χαρακτηριστικά της Ο.Ε.**

Η εξέλιξη του οικονομικού βίου η οποία επέφερε τη διερεύνηση των συναλλαγών και την ανάπτυξη των αγορών καθώς επίσης και η τεχνολογική πρόοδος δημιούργησαν τη μεγάλη σύγχρονη επιχείρηση η οποία για τη χρηματοδότηση της παραγωγικής της διαδικασίας, έχει ανάγκη να συγκεντρωθούν κεφάλαια σημαντικού ύψους.

Η συγκέντρωση όμως μέσω παραγωγής και η διάθεση κεφαλαίων σε μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, όχι μόνο πέρα από ένα σημείο, είναι εύκολο να πραγματοποιηθεί από λίγα πρόσωπα, όπως συνήθως οι εταίροι μιας προσωπικής εταιρίας, αλλά αυξάνει υπέρμετρα τις συνέπειες ως προς το χρηματοδοτή περίπτωση κακής εκβάσεως των εργασιών, εφόσον οι ευθύνες του επεκτείνονται στο σύνολο της περιουσίας του ως φορέα του κεφαλαίου.

Ομόρρυθμη εταιρία είναι η εμπορική με νομική προσωπικότητα προσωπική εταιρία, η οποία έχει σκοπό την διενέργεια εμπορικών πράξεων υπό εταιρική επωνυμία και τις οποίας όλοι οι εταίροι (ομόρρυθμοι εταίροι) ευθύνονται έναντι των εταιρικών δανειστών «απεριορίστως» και «εις ολόκληρον» (άρθρα 20 και 22 Εμπ. Ν.).

Η ομόρρυθμη εταιρεία έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Έχει νομική προσωπικότητα, που σημαίνει ότι έχει δική της περιουσία ξεχωριστή από τις ατομικές περιουσίες των εταίρων της, έχει δική της βούληση που εκφράζεται με τα αρμόδια όργανά της, συναλλάσσεται με τους τρίτους και αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις σαν αυτοτελές νομικό πρόσωπο (άρθρο 70 Α. Κ.) και ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη μέσω της ίδιας της περιουσίας της.
- Είναι εμπορική, γιατί έχει κατ' ανάγκη εμπορικό σκοπό, δηλαδή διενεργεί εμπορικές πράξεις. Κατά γενική μάλιστα αντίληψη, την εμπορική ιδιότητα έχουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι.
- Έχει εταιρική επωνυμία, δηλαδή δικό της όνομα με το οποίο προσδιορίζεται στον κύκλο των εταιρικών συναλλαγών. Δεν είναι αναγκαίο στην επωνυμία της εταιρείας ν' αναφέρεται το αντικείμενο της επιχειρήσεως αρκεί να αναφέρονται σ' αυτήν τα «ονόματα των συνεταίρων» (άρθρο 21 Εμπ. Ν.). Δεν είναι όμως απαραίτητο να αναγράφονται σ' αυτή τα ονόματα όλων των εταίρων. Αρκεί να περιλαμβάνεται το όνομα ενός ή ορισμένων εταίρων και να προστεθούν οι λέξεις «και Σία» (και Συντροφιά) με την οποία υποδηλώνονται οι διάφοροι εταίροι.
- Υφίσταται «απεριόριστη» και «εις ολόκληρων» ευθύνη όλων των εταίρων έναντι των δανειστών της εταιρίας.

Κατ' αρχήν η εταιρία φέρει ευθύνη έναντι των εταιρικών δανειστών, αφού έχει δική της νομική προσωπικότητα. Λόγω όμως του αυστηρού χαρακτήρα της εταιρικής αυτής μορφής, ο νόμος (άρθρο 22 Εμπ. Ν.) ορίζει ότι για τα εταιρικά χρέη ευθύνονται και οι εταίροι («... υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρίας»).

Απεριόριστη ευθύνη σημαίνει ότι για τα χρέη της εταιρίας κάθε εταίρος ευθύνεται και μέσω της ατομικής του περιουσίας.

« Εις ολόκληρον» ευθύνη σημαίνει ότι κάθε εταίρος ευθύνεται για το συνολικό ποσό των υποχρεώσεων της εταιρίας και δεν απαιτείται προηγούμενη εκτέλεση κατά της εταιρίας. Η ευθύνη καθενός εταίρου είναι ευθεία, πρωτογενής και προσωπική.

## **B) Διάθεση των κερδών της ομόρρυθμης εταιρείας από άποψη εμπορικού δικαίου**

### **B1) Δικαίωμα των εταίρων επί των κερδών**

Το καταστατικό της εταιρείας πρέπει, εκτός των άλλων να καθορίζει και τον τρόπο διανομής των κερδών της εταιρείας στους εταίρους. Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν ορίζει τρόπο διανομής των κερδών, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από το ποσό της εισφοράς τους (άρθρο 763 § 1 Α. Κ.). Αν η αναλογία καθενός εταίρου ορίστηκε μόνο για τις ζημιές, «εν αμφιβολία», η αναλογία αυτή ισχύει και για τα κέρδη (άρθρο 763 § 2 Α. Κ.).

Συμφωνία, κατά την οποία ένας από τους εταίρους αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημιές είναι άκυρη (λεόντειος εταιρεία). Είναι όμως ισχυρή η συμφωνία με την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει στην εταιρεία μόνο την εργασία του δεν θα συμμετέχει στις ζημιές ( άρθρο 764 § 3 Α. Κ.).

### **B2) Δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών**

Τα κέρδη της ομόρρυθμης εταιρείας διανέμονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό της. Έτσι, το καταστατικό της εταιρίας είναι δυνατό να ορίζει ότι δεν διανέμεται το σύνολο των κερδών της χρήσεως, αλλά ότι ένα μέρος αυτών παραμένει στην εταιρία με τη μορφή αποθεματικών<sup>1</sup>, ή κερδών εις νέο. Εάν το καταστατικό της εταιρίας δεν προβλέπει παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικών, οι εταίροι έχουν αξίωση για καταβολή ολόκληρου του ποσού των κερδών που τους αναλογεί. Είναι δυνατό όμως και οι εταίροι να αποφασίσουν ομόφωνα την ολική ή μερική παρακράτηση κερδών για την δημιουργία αποθεματικών, πράγμα που συμβαίνει συνήθως στις περιπτώσεις που οι εταιρίες προβαίνουν στο σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών και εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων.

### **B3) Δικαίωμα λήψεως επιχειρηματικής αμοιβής**

Ο νόμος δεν προβλέπει περί επιχειρηματικής αμοιβής των εταίρων. Γίνεται όμως δεκτό ότι το καταστατικό της εταιρίας είναι δυνατό να προβλέπει ότι οι εταίροι έχουν δικαίωμα απολήψεως αμοιβής πριν από κάθε διανομή κερδών. Οι απολήψεις αυτές αποτελούν ένα είδος αντιμισθίας των εταίρων έναντι των υπηρεσιών που αυτοί παρέχουν στην εταιρία.

### **B4) Χρόνος διανομής των κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας**

Το άρθρο 762 Α. Κ. ορίζει σχετικώς ότι «επί εταιρίας εχούσης διάρκεια πλέον του έτους, ο λογαριασμός κλείεται και τα κέρδη διανέμονται, ενόσω εκ της εταιρικής συμβάσεως δεν προκύπτει άλλο τι, εις το τέλος εκάστου έτους».

Ο χρόνος διανομής των κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας, πρέπει να προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρείας. Σε περίπτωση που δε προβλέπεται από το καταστατικό τα κέρδη διανέμονται στο τέλος κάθε έτους.

<sup>1</sup> Στις εταιρίες που η εξασφάλιση των συναλλασσόμενων με αυτές περιορίζεται μόνο στις περιουσίες των εταιριών (Α.Ε. & Ε.Π.Ε.), ο ρόλος των αποθεματικών είναι σημαντικός. Στις προσωπικές όμως εταιρίες, που εταίροι ευθύνονται απεριόριστως και με τις ατομικές τους περιουσίες, ο ρόλος των αποθεματικών είναι πολύ περιορισμένος.

Για να γίνει όμως διανομή κερδών σε εταιρείες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 άρθρο 17 § 8), πρέπει να συνταχθεί ισολογισμός της εταιρείας. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του κώδικα αυτού, «οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, περατούνται: α) εντός (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου».



## Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>

### Α) Φορολογία εισοδήματος της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας

#### Α1) Υποκείμενο φορολογίας

Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που επέφερε στο φορολογικό καθεστώς της χώρας μας ο ν.2065/1992, η προσωπικές εταιρίες, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης κατέστησαν υποκείμενα φορολογίας. Συγκεκριμένα με το άρθρο 2 § 4 ν.2238/1994 ορίζεται ότι «σε φόρο υπόκεινται, επίσης, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες... που ασκούν επιχείρηση...».

Έτσι, ενώ πριν από το ν.2065/1992 υποκείμενα φορολογίας στις εταιρίες αυτές ήταν οι εταίροι τους, για τα πραγματοποιούμενα από τις εταιρίες αποτελέσματα, μετά την ισχύ του νόμου αυτού (30.6.1992) τα αποτελέσματα των εταιριών αυτών φορολογούνται στο όνομα των εταιριών και οι εταίροι λαμβάνουν τα κέρδη που τους αναλογούν από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, υπολογιζόμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

#### Α2) Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών – Συντελεστής φορολογίας

Οι διατάξεις τις § 1 του άρθρου 10 του ν.2238/1994, τις αντικαταστάθηκαν εν μέρει με τις §§ 1 και 2 του άρθρου 3 του ν.2753/1999, ορίζουν τα εξής:

«1. Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 (μεταξύ των οποίων και οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες), τις αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή:

α) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, εταιρίες του Π.Δ. 518/1989 (ΦΕΚ 220/Α'), καθώς και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

β) Τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) προκειμένου για κοινοπραξίες τις παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς.

Από τα καθαρά κέρδη των πιο πάνω προσώπων, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από την συμμετοχή σε υποχρέους που αναφέρονται στη παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, τις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται η επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής».

«2. Ειδικά για τα εισοδήματα των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, εταιριών του Π.Δ. 518/1989, καθώς και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από



1.1.1999 μέχρι 31.12.1999 ή αποκτώνται κατά το αυτό διάστημα, ο συντελεστής φορολογίας τις περίπτωσης α' τις παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.2238/1994, που εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου, ορίζεται σε τριάντα τοις εκατό (30%)».

«Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή τις. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του Ν.718/1977 (ΦΕΚ 304 Α'). Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής αυτού του εταίρου .... Στο πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών των κερδών τις εταιρίας .... ,που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες από την λήξη τις προθεσμίας υποβολής τις, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης τις επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη. Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου η διαχειριστή εταίρου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ..... σε περισσότερες εταιρίες .... Τις δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μια από αυτές κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση τις εταιρίας και δεν ανακαλείται».

«Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε τις τις υποχρεους».

«3. Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου τις τις παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υποχρέου, σύμφωνα με την παράγραφο 1».

### **Η ερμηνευτική εγκύκλιος του Υπ. Οικονομικών**

Για την αποσαφήνιση των παραπάνω διατάξεων , το Υπουργείο οικονομικών με την ερμηνευτική εγκύκλιο του αριθ. 1018050/Α0012/Πολ/1042/8.2.1993 παρέχει τις ακόλουθες διευκρινήσεις:

«...Με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του κοινοποιούμενου νόμου οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 16<sup>α</sup> του ν.δ. 3323/1955 καταργήθηκαν και προστέθηκαν σε αυτό νέες παράγραφοι 1 έως 8 και οι παράγραφοι 3 και 9 αυτού αναριθμήθηκαν σε 9 έως και 15.

### **Συντελεστής υπολογίσιμου φόρου**

Ειδικότερα, με τη νέα παράγραφο 1 του άρθρου 16<sup>α</sup> του ν.δ. 3323/1995, ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υποχρέων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.τ.λ.), τις αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νομοθετικού διατάγματος, φορολογούνται με συντελεστή 35% (σ.σ. για τη χρήση 1999 30% και για τις επόμενες 25%). Ο συντελεστής τις εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση από αυτά:

- α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι εντόκων γραμματίων Δημοσίου, τόκοι καταθέσεων κ.τ.λ.).
- β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υποχρέους που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1995 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.τ.λ.).

### **Επιχειρηματική αμοιβή**

γ) Ειδικά, προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω περιπτώσεων α' και β' αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία. Τονίζεται ότι η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη τις ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας τις επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τις δικαιούχους τις εταίρος δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Σε περίπτωση περισσοτέρων ομόρρυθμων εταιριών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τις.

Προκειμένου για εταιρίες του άρθρου 13 του ν.718/1977 (εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών) και τις παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ν.1963/1991<sup>1</sup> (συστεγασμένα φαρμακεία μεταξύ φαρμακοποιών) η επιχειρηματική αμοιβή κατανέμεται σ' όλους τις ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τις στην εταιρία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τις.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών τις εταιρίας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.

Κατά συνέπεια η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλούμενων με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών.

### **Επιχειρηματική αμοιβή επί εκπρόθεσμης υποβολής τις δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος**

Σε περίπτωση εκπρόθεσμου υποβολής τις δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία, δεν θα αναγνωρίζεται επιχειρηματική αμοιβή τις δικαιούχους εταίρους και συνεπώς τα συνολικά των εταιριών αυτών θα φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου τις εταιρίας με συντελεστή φορολογίας τις εταιρίας.<sup>2</sup>

Διευκρινίζεται ότι η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται και στα επιπλέον κέρδη που ενδεχομένως προκύπτουν κατόπιν ελέγχου από τη φορολογική αρχή. Συνεπώς τα επιπλέον ποσά κερδών θα φορολογούνται με συντελεστή φορολογίας τις εταιρίας.

Σημειώνεται ότι αν μεταξύ των καθαρών κερδών τις ομόρρυθμης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, καθώς τις αν η εταιρία σχηματίσει αφορολόγητες εκπτώσεις του ν.1892/1990 ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός τις επιχειρηματικής αμοιβής θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών.

<sup>1</sup> Η περίπτωση αυτή εξαιρέθηκε με το άρθρο 16§ 1 του ν.2214/1994 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.1994 και μετά.

<sup>2</sup> Με το άρθρο 16 § 3 του ν.2214/1994 ορίστηκε ότι, από το οικονομικό έτος 1994, όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να ισχύει το δικαίωμα της αφαιρέσεως της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη.

### **Επιχειρηματική αμοιβή επί του ομόρρυθμου εταίρου σε περισσότερες εταιρίες**

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου περιορισμένης ευθύνης σε περισσότερες εταιρίες, τις δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από μια εταιρία (Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε.) κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη<sup>1</sup> δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υποβάλλεται κάθε έτος από την εταιρία και δεν ανακαλείται. Συνεπώς εάν ο Α' εταίρος τις Χ ομόρρυθμης εταιρίας δηλώσει με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τις εταιρίας ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ομόρρυθμη εταιρία, τις δεν δικαιούται μεταγενέστερα, ήτοι μετά το χρόνο τις υποβολής τις εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας τις εταιρίας να μεταβάλει την επιλογή του και να ζητήσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρία «Ψ» στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος.

Επομένως ο ανωτέρω δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής μπορεί να επιλέξει τον επόμενο χρόνο να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρία «Ψ» ή από οποιανδήποτε άλλη προσωπική εταιρία ή Ε.Π.Ε. που συμμετέχει.

Αν σε ομόρρυθμη εταιρία εταίροι φυσικά πρόσωπα είναι περισσότεροι από τρεις και κάποιος από τις δικαιούμενους επιχειρηματικής αμοιβής τρεις πρώτους δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία που συμμετέχει, τότε στην περίπτωση αυτή επιχειρηματικής αμοιβής θα δικαιωθεί ο αμέσως επόμενος εταίρος από τις υπόλοιπους που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής.

Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με τις διατάξεις τις περίπτωσης ε τις παραγράφου 2 του άρθρου 31 του ν.δ. 3323/1955, τις αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου.

### **Παραδείγματα υπολογισμού επιχειρηματικής αμοιβής**

Έστω ότι η Ο.Ε. «ΑΦΟΙ ΓΕΩΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ» κατά τη διαχειριστή περίοδο 1.1.92 – 31.12.92 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 60.000€ στα οποία περιλαμβάνονται 3.000€ κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια.

Στην εταιρία συμμετέχουν η Ο.Ε. «Γ. ΣΠΑΝΟΣ & ΣΙΑ» με ποσοστό συμμετοχής 20% και τέσσερις εταίροι φυσικά πρόσωπα με ποσοστό συμμετοχής ο Α' 25%, ο Β' 25%, ο Δ' 10% και ο Ε' 20%.

Κατά την υποβολή τις δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η εταιρία προέβη σε αναμόρφωση των προκυψάντων κερδών με την προσθήκη λογιστικών διαφορών 12.000€.

Με βάση τα παραπάνω, ο οφειλόμενος φόρος από την Ο.Ε. προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	60.000
Συν: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	<u>12.000</u>
Σύνολο κερδών	72.000
Μείον: Απαλλασσόμενα τις φορολογίας έσοδα: (κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)	<u>3.000</u>
Σύνολο κερδών φορολ. Αναμόρφωσης	69.000

<sup>1</sup> Η εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση (άρθρο 16 § 4 του ν.2214/1994).

Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή

Καθαρά κέρδη από τα οποία λαμβάνεται η επιχειρηματική αμοιβή

69.000 x 50% = 34.500€

A' εταίρος 34.500€ x 25% = 8.625

B' εταίρος 34.500€ x 25% = 8.625

E' εταίρος 34.500€ x 20% = 6.900 24.150

Κέρδη φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου 44.850

Αναλογών φόρος εισοδήματος 44.850€ x 35% (υν 30% ή 25%) = 15.697,50

Επειδή επιχειρηματικής αμοιβής δικαιούνται μόνο τα ομόρρυθμα μέλη φυσικά πρόσωπα, μέχρι τρεις εταίροι, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας, ο Δ' εταίρος δεν δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής τις τις και η Ο.Ε. «Γ. Σπανός & Σία».

Με την επιβολή αυτού του ανωτέρω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν στην εταιρία. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τις εταίρους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός από την επιχειρηματική τις αμοιβή για την οποία έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση.....

#### **Μεταφορά τις ζημιάς χρήσεως για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων**

«Με την νέα παράγραφο 5 του άρθρου 16<sup>α</sup> του ν.δ. 3323/1955, ορίζεται ότι για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υποχρεώσεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες κ.τ.λ.) εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 5 του άρθρου 4 του ν.δ. 3323/1955 (συμψηφισμός θετικών και αρνητικών στοιχείων, εκχώρηση εισοδημάτων στο Δημόσιο).

Επομένως με βάση τις νέες διατάξεις, εφόσον η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη κ.τ.λ. εταιρίες είναι ίδια υποκείμενα φορολογίας, η ζημιά που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητα των εταιριών αυτών θα μεταφέρεται εφεξής για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων ετών από την ίδια την εταιρία και όχι από τις εταίρους κ.τ.λ. τις γινόταν μέχρι τις εφαρμογής του ν.2065/1992».

#### **Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος τις ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας**

Ο φόρος εισοδήματος τις ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των φορολογητέων κερδών τις χρήσεως, με το συντελεστή φορολογίας του άρθρου 10 § 1 του ν.2238/1994 (30% για τη χρήση 1999 και 25% εφεξής).

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταιριών (φυσικών ή νομικών προσώπων, ημεδαπών ή αλλοδαπών) για τα κέρδη τις Ο.Ε. (για την επιχειρηματική αμοιβή τις τις έχουν ξεχωριστή φορολογική υποχρέωση).

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, ανεξάρτητα αν προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιοχρηση, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού αυτού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 10 του ν.2238/1994.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 του ν.2238/1994, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος τις σε καμία περίπτωση δε μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Ένα παράδειγμα για πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω βρίσκεται στην ερμηνευτική εγκύκλιο 1018050/Πολ. 1062/1993:

Ομόρρυθμη εταιρία με δύο μέλη, με ποσοστό συμμετοχής 50% ο καθένας, αποκτά καθαρά κέρδη στην Ελλάδα 12.000€ και στην αλλοδαπή 6.000€.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Σύμφωνα με το άρθρο 52 § 1 του ν.2238/1994, για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου έτους βεβαιώνεται και καταβάλλεται μαζί με το φόρο τις κλειόμενης χρήσεως πόσο φόρου ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματος.

Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατήθηκε στην πηγή, ο φόρος που παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο τις προκαταβολής.

### **Χρόνος υποβολής τις δηλώσεως εισοδήματος των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών και των κοινοπραξιών – Αρμόδια ΤΙΣ**

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες καθώς και οι κοινοπραξίες υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος τις ακόλουθες προθεσμίες (άρθρο 107 § 2 του ν.2238/1994, τις ισχύουν μετά το άρθρο 5 § 8 του ν.2753/1999).

Α) **Μέχρι την 1<sup>η</sup> Απριλίου** του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία **δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας** του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η υποβολή τις δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται σε έντεκα εργάσιμες ημέρες.

β) **Μέχρι τις 15 Απριλίου** του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος τις λήγει μέσα τις μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

γ) Αν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων τις περίπτωσης β τις παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου τις παραγράφου 1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, **υποβάλλονται δυο δηλώσεις**, μια για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μια για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση τις δωδεκάμηνης περιόδου. Στην περίπτωση αυτή η κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα καθεμίας περιόδου.

**Δ) Μέσα σε τρειςήμισι (3,5) μήνες από την ημερομηνία λήξης τις διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.**

«2. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τις, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος τις δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τις περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα των υποχρέων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 (σ.σ μεταξύ των οποίων και οι Ο.Ε., Ε.Ε. και Κοινοπραξίες) κατά το χρόνο υποβολής τις δήλωσης.

Πριν από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος τις δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο τις υποβολής τις εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα».

### **Καταβολή φόρου εισοδήματος**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 § 3 του ν.2238/1994, τα ποσά του φόρου, τις προκαταβολής και των τυχόν τελών ή εισφορών, που οφείλονται με βάση τη δήλωση αυτού του άρθρου, καταβάλλονται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή τις εκπρόθεσμης δήλωσης, η δεύτερη μέχρι τη τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη τις προθεσμίας υποβολής τις δήλωσης και καθεμιά από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των αντίστοιχων μηνών. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης καταβάλλονται μαζί με αυτήν οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται στο άρθρο 86 του ν.2238/1994.

Δήλωση, που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή των αναφερόμενων στα προηγούμενα εδάφια ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Στην περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής τις δήλωσης, παρέχεται έκπτωση δυόμιση τοις εκατό (2,5%) στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιωμένων με αυτόν οφειλών.

Διευκρινίζεται ότι το οφειλόμενο χαρτόσημο κερδών 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% καταβάλλεται ολόκληρο εφάπαξ με την υποβολή τις εμπρόθεσμης δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος (Υπ. Οικ. 1104398/0014/20.10.1992).

### **Κάλυψη τις ζημίας χρήσεως τις προσωπικές εταιρίες**

Μετά το ν.2065/1992, με τον οποίο οι προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε.) κατέστησαν υποκείμενα φορολογίας, η ζημία που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητα των εταιριών αυτών μεταφέρεται τις συμψηφισμό με κέρδη των επόμενων πέντε (5) ετών, τις ακριβώς γίνεται και με τις προϋποθέσεις που γίνεται στην ανώνυμη εταιρία.

### **Φορολογία και διάθεση των κερδών της ετερόρρυθμης εταιρίας (Ε.Ε.)**

#### Γενικά περί ετερόρρυθμης εταιρίας

Ετερόρρυθμη εταιρία είναι η εμπορική με νομική προσωπικότητα προσωπική εταιρία, που έχει σκοπό την ενέργεια εμπορικών πράξεων υπό εμπορική επωνυμία και της οποίας ένας ή περισσότεροι εταίροι ευθύνονται έναντι των εταιρικών δανειστών

απεριόριστα και «εις ολόκληρον» (ομόρρυθμοι), ενώ ένας ή περισσότεροι (ετερόρρυθμοι) εταίροι ευθύνονται περιορισμένα.

Η ετερόρρυθμη εταιρία είναι ειδικής μορφής ομόρρυθμη εταιρία γι' αυτό εφαρμόζονται και γι' αυτήν κατά βάση τα όσα ισχύουν για τις ομόρρυθμες εταιρίες. Η βασική της διαφορά με την ομόρρυθμη εταιρία έγκειται στο ότι υπάρχουν δυο ειδών εταίροι. Οι ομόρρυθμοι που ευθύνονται για τα εταιρικά χρέη απεριορίστα και «εις ολόκληρον», και οι ετερόρρυθμοι, που ευθύνονται μόνο μέχρι της αξίας της εισφοράς τους στην εταιρία.

Το όνομα του ετερόρρυθμου εταίρου δεν δύναται να αναγράφεται στην εταιρική επωνυμία. Εάν αυτό συμβεί, ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται έναντι των καλόπιστων τρίτων ως ομόρρυθμος.

Τα όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω σχετικά με την εταιρική περιουσία, την εμπορική ιδιότητα, το απεριοριστο της ευθύνης των ομόρρυθμων εταιριών κ.λ.π. ισχύουν ανάλογα και επί ετερόρρυθμων εταιριών.

### **Διάθεση των κερδών της ετερόρρυθμης εταιρίας από άποψη εμπορικής νομοθεσίας**

Τα όσα αναπτύχθηκαν παραπάνω για το δικαίωμα των ομόρρυθμών εταιριών επί των κερδών της εταιρίας, τη δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών, τη λήψη επιχειρηματικής αμοιβής από τον ομόρρυθμο εταίρο, ισχύουν ανάλογα και στις ετερόρρυθμες εταιρίες. Επισημαίνεται ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν είναι δυνατό να είναι διαχειριστής της εταιρίας και συνεπώς δεν δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής.

### **Φορολογία εισοδήματος της ετερόρρυθμης εταιρίας**

Τα όσα αναπτύχθηκαν στη πιο πάνω παράγραφο σχετικά με τη φορολογία των κερδών ομόρρυθμων εταιριών, ισχύουν και για τις ετερόρρυθμες εταιρίες. Επισημαίνεται μόνο ότι η προβλεπόμενη για τους ομόρρυθμους εταίρους επιχειρηματική αμοιβή δεν λογίζεται για τους ετερόρρυθμους εταίρους, γιατί, όπως προεκτάθηκε, οι εταίροι αυτοί δεν επιτρέπεται να ασκούν διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων. Η συμβολή τους στην εταιρία περιορίζεται στην καταβολή της εισφοράς τους σ' αυτήν.

## **Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup>**

### **Φορολογία εισοδήματος των Τραπεζών και Ασφαλιστικών Εταιριών**

#### **Αντικείμενο φόρου**

Σύμφωνα με το άρθρο 99 § 1 περ. α', εδαφ. Γ' του ν.2238/1994, αντικείμενο του φόρου εισοδήματος στις ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες είναι «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 των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων.

«Περαιτέρω, σε περίπτωση διανομής, στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη, προστίθεται το 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 αυτού φόρου.»

#### **Συντελεστής υπολογισμού του φόρου**

Σύμφωνα με την § του άρθρου 109 του ν.2238/1994, ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας, ως εξής:

α για τις ανώνυμες τραπεζικές εταιρίες και τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν.1667/1986 με συντελεστή 40%.

β. για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και συνεπώς και τις ασφαλιστικές:

- αν οι μετοχές τους κατά τη λήξη της χρήσεως είναι εισηγημένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών με συντελεστή 35%

- αν οι μετοχές τους κατά τη λήξη χρήσεως δεν είναι εισηγημένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών με συντελεστή 40%.

#### **Φορολογία εισοδήματος υποκαταστημάτων αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων**

Σύμφωνα με την § 1 περ. δ' του άρθρου 99 του ν.2238/1994, «για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο (σ.σ. το καθαρό εισόδημά τους στην Ελλάδα), το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσομένων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης » .



**Παράδειγμα:**

Για την αποσαφήνιση των παραπάνω διατάξεων, η εγκύκλιος του Υπ. Οικονομικών 1112918/12.11.1992, Πολ. 1248 παραθέτει το ακόλουθο παράδειγμα:

Υποκατάστημα της αλλοδαπής τράπεζας «Χ», που είναι εγκατεστημένο στη χώρα μας κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 του κ.ν.2190/1920, κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.1992-31.12.1992 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη ευρώ 1.680.000.-

Τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική αυτή χρήση ανήλθαν σε ευρώ 12.480.000.- Μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της περιλαμβάνονται και τα εξής:

	<u>ευρώ</u>
α. Τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου	1.200.000
β. Τόκοι από καταθέσεις σε άλλες Τράπεζες της ημεδαπής	<u>1.800.000</u>
-Μερικό σύνολο	3.000.000
γ. Κέρδη από πωλήσεις χρεογράφων	180.000
δ. Μερίσματα από συμμετοχή σε ημεδαπές Α.Ε.	300.000
(Μέρισμα 540.000 - Παρακρ. φόρος 240.000 ευρώ)	

Με βάση τα δεδομένα αυτά τα κέρδη που θα υπαχθούν σε φορολογία προσδιορίζονται ως εξής:

Καθαρά κέρδη		
Μείον: Μερίσματα από συμμετοχή σε Α.Ε.	300.000	
Κέρδη από πώληση χρεογράφων	<u>180.000</u>	<u>480.000</u>
Υπόλοιπο κερδών		1.200.000
Αφαιρείται το μέρος των κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα		300.000
	<u>(1.200.000 x 3.000.000)</u>	
	12.000.000	
Κέρδη που υπόκεινται σε φορολογία		<u>900.000</u>

## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>

### **Φορολογία και διάθεση των κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων**

#### Ποιος χαρακτηρίζεται εργολάβος τεχνικών έργων

Εργολάβος ή εργολήπτης τεχνικών έργων χαρακτηρίζεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει ως κύρια επαγγελματική απασχόληση του την εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων, δηλαδή οικονομικών, λιμενικών, υδραυλικών, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και έργων υπαίθρου εν γένει άσχετα αν διατηρεί ή όχι επαγγελματική στέγη(Υπ. Οικ. Α 6991/1971, πολ. 214).

#### Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων εργολάβων τεχνικών έργων

Η § 3 του άρθρου 34 του ν.2238/1994 ορίζει τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται κατά τα ακόλουθα εκτιθεμένα:

#### ➤ **Προκειμένου για Δημόσια τεχνικά έργα:**

«Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

Επί εισφοράς αναληφθέντος όλου ή μέρους του έργου σε εταιρεία οποιασδήποτε μορφής ή κοινοπραξία που έχει έδρα της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, στην οποία μετέχει και ο εισφέρων ανάδοχος ή απευθείας συμβασιούχος, τα κατά τις διατάξεις της παρούσας περίπτωσης λαμβανόμενα ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται κτώμενα από την εταιρία ή κοινοπραξία και η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρίας.

Επίσης, εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τμήμα ή έργο ή εργασίας εκτελείται από εταιρία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας (άρθρο 34 § 3 περ. α'). Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, λαμβάνεται σαν ακαθάριστο έσοδο η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

#### ➤ **Προκειμένου για ιδιωτικά έργα:**

«Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών

εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης» (άρθρο 34 § 3 περ. β'). Σημειώνεται ότι, για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

### **Προσδιορισμός των καθαρών κερδών των εργολάβων τεχνικών έργων**

#### **❖ Προκειμένου για Δημόσια έργα**

Τα καθαρά κέρδη των εργολάβων από δημόσια τεχνικά έργα που αναφέρθηκαν πιο πάνω εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή 10% επί των ακαθάριστων εσόδων τόσο για την περίπτωση που ο εργολάβος χρησιμοποιεί τα ίδια υλικά όσο και για την περίπτωση που δεν χρησιμοποιεί ίδια υλικά για την κατασκευή των έργων. Δηλαδή:

$$\text{Καθαρά κέρδη} = \text{Ακαθάριστα έσοδα} \times \text{Συντελεστής } 10 \%$$

#### **❖ Προκειμένου για ιδιωτικά έργα**

Τα καθαρά κέρδη των εργολάβων από ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναφέρονται πιο πάνω εξευρίσκονται ως εξής:

- Όταν ο εργολάβος δεν χρησιμοποιεί ίδια υλικά, με τη χρήση συντελεστή 12% επί των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή:

$$\text{Καθαρά κέρδη} = \text{Ακαθάριστα έσοδα} \times \text{Συντελεστής } 12 \%$$

- Όταν ο εργολάβος χρησιμοποιεί ίδια υλικά, με τη χρήση συντελεστή 25% δηλαδή:

$$\text{Καθαρά κέρδη} = \text{Ακαθάριστα έσοδα} \times \text{Συντελεστής } 25 \%$$

### **Προσδιορισμός των καθαρών κερδών όταν η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία που καθορίζει ο ΚΒΣ**

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον Κώδικα, οι προαναφερόμενοι συντελεστές καθαρού κέρδους προσαυξάνονται κατά τοις εκατό (100%).

### **Προσδιορισμός των καθαρών κερδών επί δυσαρμονίας των δαπανών κατασκευής των έργων με το πραγματικό κόστος αυτών**

Αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή των τεχνικών έργων ή των οικοδομών βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το *πραγματικό κόστος κατασκευής*, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής περιουσίας δικαιούται να προσαυξήσει τους προαναφερόμενους συντελεστές καθαρού κέρδους μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%).

Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκε και του πραγματικού κόστους είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.

### **Φορολογία των επιπλέον των τεκμαρτών λογιστικών κερδών της χρήσεως**

## 1. Ισχύουσες διατάξεις

Σύμφωνα με την § 5 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, «για τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (σ.σ Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) και των ατομικών επιχειρήσεων, που τηρούν βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., σε περίπτωση που τα δηλούμενα ή κατ' έλεγχο προσδιοριζόμενα κέρδη, τα οποία προέρχονται από εργασίες που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού, είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών προσδιοριζόμενων κερδών, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των υπόχρεων, προστίθενται στα τεκμαρτά κέρδη και το σαράντα τοις εκατό (40%) του ποσού της ως άνω διαφοράς καθαρών κερδών.

«Το υπόλοιπο κερδών που απομένει και δεν φορολογήθηκε μεταφέρεται και εμφανίζεται στα βιβλία στο λογαριασμό «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων.

«Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού εφαρμόζεται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106, ενώ προκειμένου για ατομική επιχείρηση το αναλαμβανόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου του οικείου οικονομικού έτους και φορολογείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν.2579/1998 ορίζεται ότι, από τις χρήσεις που κλείνουν μετά την 30<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1997, υπάγεται σε φορολογία με τους ισχύοντες συντελεστές, το 40% των αφορολόγητων κερδών που προκύπτουν μετά την αφαίρεση από το σύνολο των πραγματικών (λογιστικών) κερδών των φορολογητέων κερδών (που προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994) καθώς και των διανεμόμενων με οποιαδήποτε μορφή κερδών και του επ' αυτών αναλογούντος φόρου και ότι για τα κέρδη αυτά εξαντλείται κάθε περαιτέρω φορολογική υποχρέωση. Συγκεκριμένα από τις διατάξεις της § 4 του ίδιου άρθρου (με τις οποίες προστέθηκαν οι νέες § § 9, 10 και 11 στο άρθρο 106 του ν.2238/1994) ορίζεται ότι, στις περιπτώσεις που μετά την έγκριση του ισολογισμού και η διάθεση των κερδών της χρήσεως οποίων τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίζονται τεκμαρτών με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994, απομένει αφορολόγητο υπόλοιπο πραγματικών κερδών που μεταφέρεται στο λογ/σμο 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων», το 40% των κερδών αυτών φορολογείται με τους ισχύοντες συντελεστές και υποβάλλεται γι' αυτά «ιδιαιτέρη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του ενάτου μήνα από τη λήξη της οικείας χρήσεως». Όπως δε ορίζεται στη συνέχεια, «με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση» και τα φορολογηθέντα κέρδη αυτά, μετά τη μείωση τους με τον καταβαλλόμενο φόρο, «εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύνανται οποτεδήποτε να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση».

## 2. Λογιστική παρακολούθηση

Για τη λογιστική απεικόνιση των φορολογούμενων σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις κερδών ή του σχηματισμού από αυτά σχετικού αφορολόγητου αποθεματικού, το Ε.ΣΥ.Λ. με την γνωμάτευση 295/2425/1998 εισηγείται τα ακόλουθα:

α) Με βάση την υποβαλλόμενη ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και καταβολής της πρώτης δόσεως του αναλογούντος φόρου, όπως απαιτείται από τις προαναφερθείσες διατάξεις (§ 9 άρθρου 108 ν.2238/1994 που προστέθηκε με το άρθρο 7 § 4 ν.2579/1998), θα διενεργούνται οι λογιστικές εγγραφές που παρατίθενται στη συνέχεια, για την καλύτερη κατανόηση των οποίων λαμβάνεται ως παράδειγμα

ότι, στον εγκριθέντα από την τακτική συνέλευση ισολογισμό της 31/12/1997 και στον συνοδεύονται αυτόν πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, απέμειναν αφορολόγητα πραγματικά κέρδη 30.000€που (δεν διανεμήθηκαν και) μεταφέρθηκαν στην πίστωση του λογ/σμου 41.92, για το 40% των οποίων (12.000€)υποβλήθηκε την 26/9/1998 η ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και καταβλήθηκε το 1/3 του φόρου 1.600€ (12.000 x 40% x 1/3),όπως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις:

26/9/98

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.92 Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων

41.12.17 Αφορολόγητα κέρδη χρήσεως 1997 12.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.07 Αφορολόγητα κέρδη χρήσεως 1997 για φορολόγηση (άρθρο 7 Ν.2579/1998) 12.000

26/9/98

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.08.17 Φόρος αφορολόγητων κερδών χρήσεως 1997 φορολογηθέντων

με άρθρο 7 Ν.2579/1998

4.800

54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη

54.09 Λοιποί φόροι – τέλη

54.09.17 Φόρος αφορολόγητων κερδών χρήσεως 1997 φορολόγηση με άρθρο 7 Ν.2579/1998 4.800

(Λογισμός του φόρου)

26/9/98

54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη

54.09 Λοιποί φόροι – τέλη

54.09.17 Φόρος αφορολόγητων κερδών χρήσεως 1997 φορολόγηση με

άρθρο 7 Ν.2579/1998

1.600

38 Χρηματικά Διαθέσιμα

38.00 Ταμείο

1.600

(καταβολή του 1/3 του φόρου)

β) Σε περίπτωση που τα, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου, απομένονται τα φορολογημένα κέρδη εκ 7.200€ (12.000 - 4.800) (ή μέρος αυτών), αποφασίζεται να μεταφερθούν σε λογ/σμό αποθεματικού, τότε κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της χρήσεως 1998 θα διενεργηθεί η εξής λογιστική εγγραφή:

31/12/98

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.99 Κέρδη προς διάθεση

7.200

41 Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων

41.05 Έκτακτα αποθεματικά

41.05.01 Αποθεματικά φορολογηθέντα κατ' άρθρο 7 Ν.2579/1998)

7.200

γ) Στον Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων της χρήσεως 1998, που θα συνοδεύει τον ισολογισμό της 31/12/1998, θα περιλαμβάνονται και τα εξής κονδύλια:

88.07 (41.92) Αφορολόγητα κέρδη χρήσεως 1997 για φορολόγηση (άρθρο 7 ν.2579/1998)	12.000
ΜΕΙΟΝ:	
88.08 (54.07)) 1. Φόρος εισοδήματος	XXXX
88.08.17 (54.09.17) 1. Φόρος αφορολόγητων κερδών χρήσεως 1997 (άρθρο 7 Ν.2579/1998)	4.800

#### **Διάθεση των κερδών των τεχνικών εταιριών**

Για τη διάθεση (διανομή και αποθεματοποίηση) των κερδών των τεχνικών εταιριών εφαρμόζονται τα ισχύοντα για τη νομική μορφή που έχει η τεχνική εταιρία. Δηλαδή, αν η τεχνική εταιρία είναι ανώνυμη εφαρμόζονται τα όσα εκτίθενται στο παρόν έργο περί διαθέσεως των κερδών ανώνυμων εταιριών, αν είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης τα όσα εκτίθενται περί διαθέσεως των κερδών των εταιριών αυτών κ.λπ. Ιδιαίτερότητα, η τεχνική εταιρία παρουσιάζει μόνο στον τρόπο υπολογισμού του φόρου εισοδήματος της, ενώ τα λοιπά θέματα της διαθέσεως των αποτελεσμάτων της αντιμετωπίζονται με τον τρόπο που αντιμετωπίζονται τα θέματα από τις εταιρίες της ίδιας με αυτή νομικής μορφής.



## Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>

### **Φορολογία και διάθεση των κερδών κοινοπραξιών**

#### **Έννοια της κοινοπραξίας**

«Κοινοπραξία επιτηδευμάτων είναι η από κοινού περισσότερων του ενός προσώπων (φυσικών ή νομικών) για την εκτέλεση ορισμένης εργασίας (συνήθως τεχνικής) με σκοπό το κέρδος. Έχει προσωρινό κυρίως χαρακτήρα, είναι ιδιότυπο πρόσωπο, δεν αναγνωρίζεται από τον Εμπορικό Νόμο, οριοθετείται από το φορολογικό δίκαιο για την εξυπηρέτηση ορισμένων συναλλαγών.

« Η κοινοπραξία επιτηδευματιών θεωρείται επιτηδευματίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ (τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων , κ.λπ.)» (ΚΒΣ, Εγκ. § 2.2).

#### **Προϋποθέσεις σύστασης κοινοπραξίας**

Το άρθρο 2§ 1 του ΚΒΣ ορίζει ότι κάθε επιτηδευματίας «τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση», κατά δε την § 2 του ίδιου άρθρου:

«2.Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η *κοινοπραξία επιτηδευματιών*, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία , που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι φυσικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα ή ένα ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας.

«Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιοδήποτε τρόπο καθώς και την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων».

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, για να θεωρηθεί επιτηδευματίας η Κοινοπραξία, δηλαδή για να αναγνωριστεί φορολογικά, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις (ΚΒΣ, άρθρο 2 § 2 και Εγκ. § 2.2.1):

α. να έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση (πόλη, οδός, αριθμός). Η διεύθυνση αυτή αναγράφεται απαραίτητα στο συμφωνητικό (συστατικό).

β. να αποβλέπει στη διενέργεια μιας συγκεκριμένης πράξης. Ο σκοπός που αναγράφεται απαραίτητα στο συμφωνητικό, πρέπει να είναι συγκεκριμένος και να μην έχει διαρκή χαρακτήρα. Παράδειγμα: η κατασκευή της αερογέφυρας στη συμβολή των οδών Καβάλας και Κωνσταντινουπόλεως – της πόλης της Αθήνας – είναι συγκεκριμένη πράξη, αντίθετα η κατασκευή αερογέφυρας (αόριστα) δεν είναι συγκεκριμένη πράξη.

Συγκεκριμένη πράξη, για την εκτέλεση της οποίας συνιστάται συνήθως κοινοπραξία, είναι η εκτέλεση ενός δημοσίου έργου, η εισαγωγή μιας παρτίδας εμπορεύματος, η παραγωγή μιας τηλεοπτικής ή κινηματογραφικής ταινίας κ.λπ. Συνέχιση της κοινοπραξίας άλλου έργου δεν επιτρέπεται.



Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της § 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ η διενέργεια της συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται, ως προϋπόθεση για τη φορολογική αναγνώριση της κοινοπραξίας, όταν αυτή αποβλέπει περιοριστικά και μόνο στην πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας (εξαγωγές) και στην, εκτός χώρας, προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιοδήποτε τρόπο. Παράδειγμα: η σύσταση κοινοπραξίας με σκοπό την έρευνα της αγοράς της Ρωσίας για την εξαγωγή ελληνικών υποδημάτων.

γ. να αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό) των μερών, που κατατίθεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. πριν από την έναρξη των εργασιών της. Σημειώνεται ότι αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι εκείνη στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται η επαγγελματική διεύθυνση της κοινοπραξίας.

δ. να ασκεί κάθε μέλος της κοινοπραξίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, δική του επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα ή να είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας.

Σημειώνεται ότι με τις διατάξεις του ΚΒΣ επιτρέπεται η σύσταση κοινοπραξίας μεταξύ προσώπων που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, σε αντίθεση με τον προηγούμενο Κ.Φ.Σ. (Π.Δ. 99/1977) όπου ρητά απαγορευόταν η κοινοπραξία μεταξύ ελευθέρων επαγγελματιών.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, μετά τη σύσταση της κοινοπραξίας, από λόγους κυρίως τεχνικούς (εκτέλεση ορισμένης εργασίας από ειδικευμένο πρόσωπο κ.λπ.), επιβάλλεται η είσοδος σ' αυτήν νέου μέλους. Στην περίπτωση αυτή πρέπει η νέα έγγραφη συμφωνία να κατατεθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.

Με βάση τα παραπάνω γίνεται δεκτό ότι και η αποχώρηση μέλους της κοινοπραξίας είναι επιτρεπτή, αρκεί και στην περίπτωση αυτή να κατατεθεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. νέα έγγραφη συμφωνία και τα εναπομένοντα μέλη της κοινοπραξίας να είναι περισσότερα του ενός. Αντίθετη θέση (μη δυνατότητα αποχώρησης μέλους) ισοδυναμεί με περιορισμό της επαγγελματικής ελευθερίας και φραγμό στην οικονομική δραστηριότητα των ατόμων.

### **Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της κοινοπραξίας**

Τα κυριότερα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της κοινοπραξίας είναι:

- Στερείται νομικής προσωπικότητας κατά το εμπορικό δίκαιο, αναγνωρίζεται όμως από το φορολογικό δίκαιο ως επιτηδευματίας και έχει όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις που προβλέπονται από το δίκαιο αυτό για τους επιτηδευματίες.
- Δεν έχει ίδιο κεφάλαιο, αλλά αντλεί από τα μέλη της τα κεφάλαια που απαιτούνται για την εκτέλεση του σκοπού της. Τα κεφάλαια αυτά θεωρούνται ως «καταθέσεις μελών» και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.
- Η είσοδος νέου μέλους στην κοινοπραξία ή η αποχώρηση μέλους από αυτή είναι επιτρεπτή αρκεί να κατατεθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. νέες έγγραφες συμφωνίες.
- Κοινοπραξία με αλλοδαπή εταιρία που δεν ασκεί δική της επιχείρηση στην Ελλάδα δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.
- Η κοινοπραξία δεν έχει συνήθως δικά της μέσα παραγωγής, δικό της εξειδικευμένο προσωπικό. Τα μέσα παραγωγής και το προσωπικό διατίθενται συνήθως από τα κοινοπρακτούντα μέλη της.

### **Λύση κοινοπραξίας**

Η κοινοπραξία δεν έχει συγκεκριμένη διάρκεια ζωής. Λύεται αυτοδικαίως με την ολοκλήρωση των συγκεκριμένων πράξεων για τις οποίες συνεστήθη.

## **Λογιστικά θέματα κοινοπραξίας**

### **Λογιστικά βιβλία κοινοπραξίας**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ (άρθρο 2 § 1 και 2) η κοινοπραξία έχει όλες τις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών, δηλαδή «τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον ΚΒΣ».

Εντούτοις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 2 περ. δ' του ΚΒΣ, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της κοινοπραξίας μπορεί με απόφαση του «να επιτρέπει στην κοινοπραξία, αντί για την τήρηση δικών της βιβλίων, την παρακολούθηση των εργασιών της σε ιδιαίτερο χώρο ή σε ιδιαίτερη σειρά λογαριασμών των βιβλίων που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν και τηρούνται από ένα μέλος της», υπό την απαραίτητη προϋπόθεση ότι τα βιβλία του μέλους της κοινοπραξίας δεν είναι κατηγορίας κατώτερης εκείνης που πρέπει να τηρεί η κοινοπραξία.

### **Τρόπος καταχώρησης των εξόδων στα βιβλία της κοινοπραξίας**

«Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της κοινοπραξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 32 του ν.2238/1994, πρέπει στα τηρούμενα από την κοινοπραξία βιβλία να καταχωρούνται όλα τα ακαθάριστα έσοδα, αυτής και όλες οι δαπάνες, είτε αυτές πραγματοποιούνται από την κοινοπραξία, είτε από τα μέλη της για λογαριασμό της κοινοπραξίας.

Η καταχώρηση όλων των δαπανών που αφορούν την κοινοπραξία στα βιβλία της (στο βιβλίων εσόδων - εξόδων) μπορεί να γίνεται είτε ενιαία (σε μια στήλη), ανεξάρτητα από ποιόν πραγματοποιούνται, εφόσον αφορούν την κοινοπραξία, είτε ξεχωριστά (σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων) για κάθε κατηγορία δαπανών, δηλαδή για τα γενικά έξοδα (κοινές δαπάνες), για κάθε κατηγορία δαπανών, δηλαδή για τα έξοδα του άλλου εργοταξίου (ειδικές δαπάνες), είτε με άλλο τρόπο (πάντα στα βιβλία της κοινοπραξίας), πρόσφορο όμως για τον προσδιορισμό και την κατανομή των καθαρών κερδών στα μέλη της κοινοπραξίας, σύμφωνα με το συστατικό έγγραφο» (Υπ. Οικ. Εγγρ. 1198/18.1.1985).

### **Λογιστική παρακολούθηση των δαπανών που πραγματοποιούνται από μέλη της κοινοπραξίας για λογαριασμό αυτής**

Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται από τα μέλη της κοινοπραξίας και αφορούν την κοινοπραξία πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία της με πίστωση του μέλους που πραγματοποιεί την δαπάνη. Η κατανομή των δαπανών αυτών στα μέλη της κοινοπραξίας είναι θέμα που πρέπει να ρυθμίζεται με ειδική συμφωνία μεταξύ των κοινοπρακτούντων.

### **Φορολογία εισοδήματος της κοινοπραξίας**

Οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2238/1994, που διέπουν τη φορολογία του εισοδήματος των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών, ισχύουν και για τη

φορολογία εισοδήματος των κοινοπραξιών με τη διαφορά ότι δεν εφαρμόζονται σ' αυτήν τα περί επιχειρηματικής αμοιβής.

#### **Διάθεση των κερδών της κοινοπραξίας**

Για τη διάθεση της κοινοπραξίας εφαρμόζονται ανάλογα τα όσα εκτίθενται στο παρόν έργο για τη διάθεση των κερδών των *ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιριών*.

## Κεφάλαιο 6<sup>ο</sup>

### Φορολογία εισοδήματος των συνεταιρισμών και των ενώσεών τους

#### Αντικείμενο του φόρου

Σύμφωνα με την § 1 περ. γ' του άρθρου 99 ου ν. 2238/1994, αντικείμενο του φόρου στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις αυτών είναι «το 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».

«Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν λαμβάνονται υπόψη οι χορηγούμενες επί των τιμολογίων εκπτώσεις σε διατιμημένα είδη και μέχρι των επιτρεπόμενων από τις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις ποσοστών.»

#### Συντελεστής υπολογισμού του φόρου

Ο φόρος υπολογίζεται επί του καθαρού εισοδήματος του συνεταιρισμού ή των ενώσεών τους με συντελεστή 35% (άρθρο 109 § 1 περ. γ' του ν. 2238/1994).

#### Παραδείγματα υπολογισμού του φόρου

Για την αποσαφήνιση των προαναφερομένων διατάξεων, στην εγκύκλιο Υπ. Οικ. 1112918/1992/πολ. 1248, παρέχεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Προμηθευτικός συνεταιρισμός φαρμακοποιών πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/1992 – 31/12/1992 καθαρά κέρδη 300.000€.

Το αποτέλεσμα αυτό προέκυψε μετά την αφαίρεση ποσού έκπτωσης 60.000€ που χορηγήθηκε κατόπιν προέγκρισης από τη γενική συνέλευση των μελών έκπτωσης 10% σε όσα μέλη πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση 1992 αγορές πάνω από 24.000€.

Η γενική συνέλευση των μελών που έγινε 30/4/1993 ενέκρινε την ανώτερη έκπτωση και αποφάσισε να διανείμει μερίσματα 90.000€ κατ' αναλογία των συνεταιριστικών μερίδων.

Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, σε φορολογία θα υπαχθούν τα καθαρά κέρδη (300.000€) πλέον οι χορηγηθείσες εκπτώσεις στα μέλη 60.000€, ήτοι το συνολικό ποσό κερδών 360.000€.

Από το υπόλοιπο των κερδών αυτών, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου 35% θα χορηγηθούν τα μερίσματα και η έκπτωση στα μέλη, ήτοι:

Καθαρά κέρδη	300.000€
Χορηγηθείσες εκπτώσεις	<u>60.000€</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ	360.000€
Αναλογών φόρος (360.000€ x 35%)	<u>126.000€</u>
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	234.000€

Από τα ανωτέρω καθαρά κέρδη θα διανεμηθούν τα μερίσματα 90.000€ στα μέλη του, καθώς και η έκπτωση 60.000€ στα μέλη που είχαν πραγματοποιήσει αγορές από το συνεταιρισμό μεγαλύτερες των 24.000€.

### **Φορολογία εισοδήματος των δημόσιων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων**

#### **Αντικείμενο του φόρου**

Σύμφωνα με την § 1 περ. β' του άρθρου 99 του ν.2238/1994, αντικείμενο του φόρου σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, χωρίς να εξετάζεται ο τρόπος της διάθεσης του εισοδήματος αυτού.

## Κεφάλαιο 7<sup>ο</sup>

### Φορολογία εισοδήματος των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών

#### Αντικείμενο του φόρου

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. δ' του άρθρου 99 του ν.2238/1994, αντικείμενο του φόρου για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιαδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων είναι *«το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100»*.

Εξάλλου, με την § 10 του άρθρου 105 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 περί υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων εφαρμόζονται ανάλογα και στις προαναφερόμενες επιχειρήσεις και οργανισμούς *«όταν η επιχείρηση που εδρεύει στην αλλοδαπή επιβάλλει στο υποκατάστημα, πρακτορείο, εργοστάσιο κ.λπ., που βρίσκεται στην Ελλάδα όρους εμπορικής ή οικονομικής συνεργασίας καταφανώς επαχθέστερους εκείνων, οι οποίοι θα συνομολογούντο αν η συναλλαγή έγινε με τρίτους, με αποτέλεσμα να επέρχεται μετάθεση του κέρδους στην αλλοδαπή. Στην περίπτωση αυτή το κέρδος αυτό θεωρείται ότι προέκυψε στην Ελλάδα και επαυξάνει το κέρδος του κέρδος του υποκαταστήματος, πρακτορείου, εργοστασίου κ.λπ., που προκύπτει από τη δραστηριότητα του στην Ελλάδα»*.

#### Έννοια της μόνιμης εγκατάστασης

Με το άρθρο 100 του ίδιου νόμου, στο οποίο παραπέμπει η προαναφερόμενη διάταξη, μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα υπάρχει όταν συντρέχει μια από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α. διατηρεί στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση (καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια κ.λπ. που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων) ή
- β. προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων κ.λπ. ή με την χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό του, ή
- γ. διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου κ.λπ., ή
- δ. διατηρεί αποθέματα εμπορευμάτων από τα οποία εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό του, ή
- ε. συμμετέχει σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης στην Ελλάδα.

#### Επιβάρυνση με γενικά έξοδα διαχείρισης της έδρας

Με την § 2 του άρθρου 100 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι «για να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, η επιβάρυνση της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα με γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της που πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στην αλλοδαπή, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από πέντε τοις εκατό (5%) των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα, από τη μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, όπως αυτά εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε δεδομένης διαχειριστικής χρήσης».

Εξάλλου, με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών 1043228/1997, πολ. 1131 ορίζεται ότι τα προαναφερόμενα έξοδα διαχείρισης της έδρας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας χρήσης της μόνιμης εγκατάστασης, με την προϋπόθεση ότι μέχρι του χρόνου διενέργειας του φορολογικού ελέγχου της αλλοδαπής επιχείρησης, η τελευταία θα προσκομίσει στην αρμόδια φορολογική αρχή βεβαίωση της αρμόδιας η έδρα της, από την οποία θα προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Το συνολικό ποσό των δαπανών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν εκτός της Ελλάδας κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου από την έδρα της αλλοδαπής επιχείρησης, το οποίο έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία αυτής, που τηρούνται στην έδρα της, σε χρέωση της μόνιμης εγκατάστασης της στην Ελλάδα.

β) Το μέρος των παραπάνω δαπανών το οποίο αφορά γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα της αλλοδαπής επιχείρησης, τα οποία η τελευταία πραγματοποίησε αποκλειστικά για τη διεξαγωγή των εργασιών αυτής της μόνιμης εγκατάστασής της.

### **Συντελεστής υπολογισμού του φόρου**

Το καθαρό εισόδημα των αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων φορολογείται με συντελεστή 40% (άρθρο 109 § 1 περ. α' του ν.2238/1994).

### **Φορολογία εισοδήματος των αλλοδαπών επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία αεροσκάφη**

Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία αεροσκάφη που είναι ή όχι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα υπόκεινται σε φόρο για τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και πραγμάτων γενικά, από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοία ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.

*Ως καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων αυτών λαμβάνεται ποσοστό 10% στα ακαθάριστα έσοδα τους* (άρθρο 105 § 8 του ν.2238/1994).

Ο παραπάνω τρόπος προσδιορισμού κατ' αποκοπή των καθαρών κερδών των υπό συζήτηση επιχειρήσεων επιβλήθηκε εκ του γεγονότος ότι τα βιβλία και στοιχεία τους βρίσκονται στην αλλοδαπή και δεν είναι δυνατό να ελεγχθούν από τις Ελληνικές δημόσιες αρχές.

Σημειώνεται ότι τα προαναφερόμενα δεν έχουν εφαρμογή για επιχειρήσεις που εδρεύουν σε κράτη με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει συμβάσεις για την αποφυγή διπλής φορολογίας.





## Κεφάλαιο 8ο

### ΒΙΒΛΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥΝΤΑΙ ΝΑ ΤΗΡΟΥΝ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΚΒΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΑΥΤΩΝ

#### **Έννοια του επιτηδευματία και υποχρέωση των επιτηδευματιών για την έκδοση στοιχείων και την τήρηση βιβλίων**

##### **Έννοια του επιτηδευματία**

Την έννοια του επιτηδευματία δίνει ο ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) στο άρθρο 2 § 1 που ορίζει ότι «κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο « επιτηδευματίας », τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Η Ερμ. Εγκ. Του ΚΒΣ σχετικά με την παραπάνω διάταξη αναφέρει τα εξής :

- *Επιτηδευματίας*, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, θεωρείται το πρόσωπο εκείνο που συγκεντρώνει, αθροιστικά, τις προϋποθέσεις και τα εννοιολογικά στοιχεία της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, δηλαδή:
  - να είναι ημεδαπό ή αλλοδαπό πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα ή αστική εταιρεία ή ένωση προσώπων,
  - να ασκεί δραστηριότητα μέσα στην Ελληνική επικράτεια και να αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση.
- *Φυσικό πρόσωπο*, κατά τις διατάξεις του άρθρου 34 του Αστικού Κώδικα, είναι κάθε άνθρωπος ικανός να έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις.
- *Νομικό πρόσωπο*, είναι ιδίως οι εμπορικές εταιρίες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, ανώνυμες, περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμες κατά μετοχές), οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι αλλοδαπές εταιρικές επιχειρήσεις και τα υποκαταστήματα αυτών, που ασκούν επιχείρηση ή έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα.
- *Κοινωνία του Αστικού Κώδικα*, κατά τις διατάξεις του άρθρου 785 του Α.Κ. , είναι το δικαίωμα που ανήκει από κοινού (αδιαίρετα), κατά ιδανικά μέρη, σε περισσότερα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά). Κοινωνίες που συνήθως συναντώνται στην πράξη είναι ιδίως η συνιδιοκτησία οικοπέδου στο οποίο ανεγείρεται ξενοδοχείο, ή γίνεται χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων, η συνιδιοκτησία μηχανημάτων και η από κοινού εκμετάλλευσή τους, ή

συνιδιοκτησία κινητών ή ακινήτων που αποκτήθηκαν σε πλειστηριασμό ( από υπερθεματιστές) και η από κοινού εκμετάλλευσή τους, ή συνέχιση της επιχείρησης από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος επιτηδευματία. Για να καταστεί επιτηδευματίας η κοινωνία, πέρα από την ύπαρξη των παραπάνω προϋποθέσεων (εννοιολογικών στοιχείων), θα πρέπει να εκδηλωθεί η βούληση των κοινωνών για την άσκηση επιχείρησης, που αποδεικνύεται από την δήλωση έναρξης δραστηριότητας.

- *Αστική εταιρία*, κατά τις διατάξεις των άρθρων 741-784 του Αστικού Κώδικα, είναι εκείνη που γίνεται με σύμβαση από δύο ή περισσότερα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό. Τονίζεται ότι τα προηγούμενα πρόσωπα, όπως και η ένωση προσώπων, για να θεωρηθούν επιτηδευματίες πρέπει μεταξύ των άλλων προϋποθέσεων να αποκτούν εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, όπως αυτό ( το επάγγελμα) καθορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή από οποιαδήποτε επιχείρηση. Έτσι οι μισθωτοί, επειδή δεν αποκτούν εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα ή επιχείρηση , δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του Κώδικα. Σε όσες όμως περιπτώσεις ο μισθωτός, πέρα από την εξαρτημένη εργασία του, ασκεί επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, για τη δραστηριότητα αυτή θεωρείται επιτηδευματίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα.
- *Επιχείρηση*, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, πέραν της εμπορικής, βιομηχανικής, βιοτεχνικής, γεωργικής, αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην απόκτηση κέρδους, όπως η έννοια αυτής ( της επιχείρησης) ορίζεται στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της § 1 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994
- Στις περιπτώσεις που φυσικά πρόσωπα (ιδίως νοικοκυρές, φοιτητές, σπουδαστές κ.λπ.) αναλαμβάνουν περιστασιακά και όχι κατά σύστημα διάφορες εργασίες (πλέξιμο, ράψιμο, διάθεση βιβλίων, συμπλήρωση στατιστικών δελτίων, κ.λπ.) λαμβάνουν δε για την απασχόλησή τους αυτή, μικροποσά και δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, δεν θεωρούνται για τις εργασίες τους αυτές επιτηδευματίες και δεν υποχρεούνται να τηρούν τα βιβλία και τα στοιχεία του Κώδικα. Πάντως, ο χαρακτηρισμός ως μη επιτηδευματιών των παραπάνω προσώπων είναι θέμα πραγματικό και σε κάθε περίπτωση η συνδρομή των προηγούμενων προϋποθέσεων κρίνεται από τον αρμόδιο για τη φορολογία εισοδήματος προϊστάμενο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.).
- Σημειώνεται ότι εξακολουθούν να ισχύουν η Διαταγή του Υπ. Οικονομικών Λ.6457/25/10.4.1980 και η εγκύκλιος Σ.2736/90/ΠΟΛ.91/20.7.1973, με τις οποίες γίνεται δεκτό ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, όταν ασχολούνται, πέρα από την κύρια εργασία τους και με τη συγγραφή διαφόρων έργων (βιβλίων, κ.λπ.) ή και με την έκδοση αυτών. Επομένως, για τις εισπράξεις από συγγραφικά δικαιώματα ή από πωλήσεις βιβλίων

τους δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κώδικα.

- *Επιτηδευματίας* θεωρείται επίσης και η κοινοπραξία κατά τα εκτιθέμενα στην προηγούμενη § 96.

### **Ποιοι επιτηδευματίες απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**

#### **1. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις**

Σύμφωνα με το άρθρο 2 § 4 του ΚΒΣ (π.δ.186/92), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 § 1 του ν.2753/1999, « δεν υποχρεούνται στην τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων του Κώδικα αυτού, με εξαίρεση το δελτίο αποστολής της παραγράφου 2 του άρθρου 11, οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 33 και 34 του νόμου 1642/1986, εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού».

Η διάταξη αυτή αποσαφηνίζεται με την Ερμ. Εγκ. Του ΚΒΣ ως εξής:

Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις, όπως ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 33 και 34 του Ν.1642/1986, έχουν υποχρέωση να εκδίδουν το δελτίο αποστολής της παραγράφου 2 του άρθρου 11, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ενταχθεί, με δήλωσή τους, στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 33 του Ν.1642/1986, οι αγρότες που ασκούν την αγροτική τους εκμετάλλευση με την μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου (Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ.) ή αγροτικού συνεταιρισμού ή πωλούν τα αγροτικά προϊόντα της παραγωγής τους ύστερα από επεξεργασία, που τους προσδίδει το χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων, ή διαθέτουν κατάστημα για την πώληση των προϊόντων τους ή τα εξάγουν στο εξωτερικό, έχουν υποχρέωση να τηρούν τα βιβλία και τα στοιχεία του Κώδικα θεωρούμενοι επιτηδευματίες. Επιτηδευματίες θεωρούνται, επίσης, και οι αγρότες εκείνοι που με δήλωσή τους έχουν υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α.

Διευκρινίζεται ότι ο όρος – αγροτικός συνεταιρισμός - αναφέρεται στη μορφή της αγροτικής εκμετάλλευσης μεταξύ δύο ή περισσότερων αγροτών και όχι στην συμμετοχή του αγρότη σε συνεταιριστική οργάνωση. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν.1541/1985, οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα.

#### **2. Οι μικροεπιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα**

Το άρθρο 2 § 5 του ΚΒΣ (π.δ.186/92), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 9 § 2 του ν.2753/1999, ορίζει ότι: « απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα αυτού και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο, ακαθάριστα έσοδα μέχρι επτά χιλιάδες πεντακόσια ευρώ ( 7.500€ ) από την πώληση αγαθών ή μέχρι το αυτό ποσό από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών

δεν υπερβαίνουν τις τρεις χιλιάδες ευρώ ( 3.000€ ) ή μέχρι το ίδιο ποσό από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του ν.27/75, των οποίων η συνολική χωρητικότητα δεν υπερβαίνει τους πεντακόσιους (500) κόρους.

« Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου αυτής, δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών, επί επιτηδευματιών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα στα εκατό (60%) ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, ως και επί επιτηδευματιών που υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα.

« Ειδικά, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων απαλλάσσονται:

Α) Από την τήρηση βιβλίων, οι πράκτορες κρατικών λαχείων και παιγνίων (ΠΡΟ-ΠΟ, ΛΟΤΤΟ και συναφή) , μόνο για τη δραστηριότητα αυτή, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 4 και της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10, του παρόντος Κώδικα καθώς και οι εφημεριδοπώλες (υποπράκτορες εφημερίδων και περιοδικών).

Β) Από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, τα φυσικά πρόσωπα που δεν θεωρείται ότι ασκούν δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν.1642/1986, από την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία από άλλη αιτία και παρέχουν υπηρεσίας προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού ».

Στην Ερμ. Εγκ. Του ΚΒΣ, σχετικά με την προαναφερόμενη διάταξη, αναφέρονται τα εξής:

Μερικοί επιτηδευματίες *φυσικά μόνο πρόσωπα*, κυρίως μικροεπιτηδευματίες που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κάτω από ορισμένα ποσά, δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν τα βιβλία του Κώδικα, με εξαίρεση τα ειδικά πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10, και να εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Έτσι, απαλλασσόμενοι επιτηδευματίες είναι τα φυσικά πρόσωπα: α) που πωλούν αγαθά και πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 7.500€ , β) που πωλούν αγαθά και παρέχουν συγχρόνως και υπηρεσίες και πραγματοποίησαν συνολικά ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.500€ , εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν το 3.000€ , γ) που παρέχουν υπηρεσίες και πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι 3.000€ , και δ) που εκμεταλλεύονται φορτηγά πλοία του Ν.27/1975, με συνολική χωρητικότητα μέχρι πεντακόσιους (500) κόρους.

Εξαιρούνται από την απαλλαγή, δηλαδή δεν είναι απαλλασσόμενοι, οι εξής μικροεπιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα : α) οι ελεύθεροι επαγγελματίες, αυτοί που αναφέρονται στην παράγρ. 1 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, β) αυτοί που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό άνω του 60% , δηλαδή οι αποκλειστικά ή κυρίως χονδροπωλητές και γ) οι εξαγωγείς ανεξάρτητα από ποσοστό.

Σημειώνεται ότι οι επιτηδευματίες των παραπάνω περιπτώσεων β' και γ' , σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 32 και της

παραγράφου 1 εδάφιο ε΄ του άρθρου 29 του Ν.1642/1986, δεν έχουν δικαίωμα να ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας, ανάλογα με το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους.

Διευκρινίζεται ότι οι επιτηδευματίες νομικά πρόσωπα, με τη μορφή οποιουδήποτε τύπου (εμπορικής εταιρίας, κοινωνίας, κοινοπραξίας κ.λπ.), εξαιρούνται της απαλλαγής, αφού απαλλασσόμενοι επιτηδευματίες είναι μόνο τα φυσικά πρόσωπα.



## Κεφάλαιο 9<sup>ο</sup>

### Ένταξη των επιτηδευματιών στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων

Οι επιτηδευματίες υποχρεούνται να τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας είτε με βάση το αντικείμενο των εργασιών τους, είτε με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους. Συγκεκριμένα:

#### 1. Ένταξη των επιτηδευματιών στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση το αντικείμενο των εργασιών τους

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 § 3 του ΚΒΣ, στη δεύτερη κατηγορία βιβλίων, από την έναρξη των εργασιών τους και ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους που πραγματοποιούνται στη συνέχεια, εντάσσονται περιοριστικά οι ακόλουθοι επιτηδευματίες:

- ο ελεύθερος επαγγελματίας,
- ο εκτελωνιστής,
- ο εκμεταλλευτής αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης,
- ο παραγωγός ασφαλειών,
- ο μεσίτης,
- ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιοτριβείου,
- ο εκμεταλλευτής εκπαιδευτηρίου ή φροντιστηρίου,
- ο εκμεταλλευτής πλοίου της δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν.27/1975,
- ο εκμισθωτής μηχανημάτων, αυτοκινήτων ή οποιωνδήποτε άλλων κινητών πραγμάτων,
- ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών,
- ο κατασκευαστής ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων, του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος,
- ο πωλητής χρυσών και λοιπών νομισμάτων,
- ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- ο πωλητής πετρελαιοειδών ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών και
- ο πρατηριούχος υγραερίου αυτοκινήτων.

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες, διατηρεί κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης άλλων αγαθών τηρεί, για όλες του τις δραστηριότητες, τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του, όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.

Όπως αποσαφηνίζεται στην Ερμ. Εγκ. Του ΚΒΣ, οι παραπάνω επιτηδευματίες εντάσσονται στη δεύτερη κατηγορία με την προϋπόθεση ότι δεν ασκούν τη δραστηριότητά τους με τη μορφή ανώνυμης ή περιορισμένης ευθύνης εταιρεία. Οι επιτηδευματίες αυτοί διατηρούν την υποχρέωση τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας οπουδήποτε κι αν ασκούν την δραστηριότητά τους εντός της ελληνικής επικράτειας. Δεν αποκλείεται από τον κώδικα η δυνατότητα προαιρετικής τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας από τους πιο πάνω επιτηδευματίες με την προϋπόθεση ότι η τήρηση των βιβλίων αυτών γίνεται κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ότι τηρούνται όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται για την ανωτέρω αυτήν κατηγορία βιβλίων.



- Στις περιπτώσεις που (α) ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων (βενζίνη + πετρέλαιο), (β) ο αποκλειστικά λιανοπωλητής σε λαϊκές αγορές και (γ) ο εκμεταλλευτής περιπτέρου τηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχούν στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού, όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης.
- Μπορούν να τηρήσουν βιβλία Β' κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των α.ν.89/1967 και 378/1968, καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από την φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας (άρθρο 4 § 2).

### **Ένταξη των επιτηδευματιών στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους**

Στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων εντάσσονται οι επιτηδευματίες με βάση το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποίησαν τη προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ήτοι:

- Οι επιτηδευματίες που κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από 75.000,01€ και μέχρι 900.000€ .
- Τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα σε πόλη ή χωριό κάτω των 5.000 κατοίκων και έχουν ακαθάριστα έσοδα μέχρι 75.000€ εφόσον:

-η άσκηση της δραστηριότητας συντελείται σε τουριστικές περιοχές,  
 -πρόκειται περί καταστημάτων που υπόκεινται σε αγορανομική κατάταξη (πλην καφενείων),  
 -παρέχουν υπηρεσίες,  
 -πρόκειται περί χονδροπωλητών ή κατά κύριο λόγο χονδροπωλητών,  
 -πρόκειται περί εξαγωγέων.

- Οι προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 900.000€ .

Τονίζεται ότι το προαναφερόμενο άρθρο 4 του ΚΒΣ ορίζει περαιτέρω ότι:

« Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου, τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού βρίσκονται με αναγωγή. Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου, ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείται η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.

Ο επιτηδευματίας από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 32 του ν. 1642/1986».

« Σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων, η νέα εταιρεία έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις του κλάδου που μετασχηματίστηκαν» .

**Ποια βιβλία υποχρεούται να τηρεί ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας**

Ο επιτηδευματίας δεύτερης κατηγορίας υποχρεούται να τηρεί τα ακόλουθα βιβλία:

- 1.Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων.
- 2.Βιβλίο Απογραφών.
- 3.Πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του ΚΒΣ.



## Κεφάλαιο 10<sup>ο</sup>

### Το «ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ»

#### *Περιεχόμενο και τρόπος τήρησης του «Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων»*

#### **Τι ορίζει ο ΚΒΣ**

Το άρθρο 6 του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992) σχετικά με το περιεχόμενο και τον τρόπο τήρησης του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων ορίζει τα ακόλουθα:

#### **Άρθρο 6**

#### **Βιβλία δεύτερης κατηγορίας**

1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:
  - A) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.
  - B) Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις.
  - Γ) Τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.
  - Δ) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.
  - E) Το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.
2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.
3. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου « Z », όπως ορίζεται από την απόφαση Σ.1659/20-6-1988 (ΦΕΚ Β'497).
4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:
  - A) Τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου,
  - B) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,
  - Γ) Η αξία αγοράς παγίων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά, καθώς και οι αποσβέσεις τους όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα,
  - Δ) Οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.
5. Στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και εντός του επόμενου μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου, γίνεται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών με διάκριση λιανικών-χονδρικών, των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά

έξοδα. Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων-εξόδων.

### **Τι ορίζει η Ερμηνευτική Εγκύκλιος του ΚΒΣ**

Για την αποσαφήνιση των παραπάνω διατάξεων του άρθρου 6§§ 1-5 του ΚΒΣ, το Υπουργείο Οικονομικών στην Ερμ. Εγκ. Του ΚΒΣ αναφέρει τα ακόλουθα:

- **Πως καταχωρούνται τα φορολογικά στοιχεία στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων**

Ο επιτηδευματίας ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων δεύτερης κατηγορίας τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών της επαγγελματικής του δραστηριότητας, και εκδίδει όλα τα φορολογικά στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα ( τιμολόγια, εκκαθαρίσεις, αποδείξεις λιανικής πώλησης, αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών, αποδείξεις αυτοπαράδοσης, δελτία αποστολής, έγγραφα μεταφοράς, ανάλογα με την περίπτωση).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 1 ο επιτηδευματίας καταχωρεί σε ξεχωριστές στήλες του βιβλίου εσόδων-εξόδων :

Α) Το είδος του δικαιολογητικού αγορών και εξόδων, τον αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη,

Β) Τα ακαθάριστα έσοδα ξεχωριστά από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,

Γ) Τις αγορές αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους, για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,

Δ) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με πιστωτικό τιμολόγιο, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,

Ε) Το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις (Φ.Π.Α. εισροών και εκροών).

Σημειώνεται ότι ο Φ.Π.Α. που είναι ενσωματωμένος στην αξία των λιανικών πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών πρέπει να διαχωρίζεται από το σύνολο ημερήσιων λιανικών πωλήσεων. Όταν χρησιμοποιείται φ.τ.μ. η αποφορολόγηση γίνεται στο ημερήσιο δελτίο «Ζ» .

- **Χρονολογία έκδοσης και λήψης των φορολογικών στοιχείων.**

Σε ότι αφορά τη χρονολογία έκδοσης και λήψης των φορολογικών στοιχείων ισχύουν και για τα βιβλία της δεύτερης κατηγορίας όσα αναφέρονται στην εγκύκλιο σχετικά με το βιβλίο αγορών. Δηλαδή :

Διευκρινίζεται ότι χρονολογία έκδοσης του στοιχείου είναι εκείνη που αναγράφεται σ' αυτό, κατά την έκδοσή του, από τον επιτηδευματία, ενώ χρονολογία λήψης του στοιχείου είναι εκείνη που περιέρχεται στα χέρια του επιτηδευματία (π.χ. τιμολόγιο προμηθευτή φέρει χρονολογία έκδοσης 3 Αυγούστου 2009 και παραλήφθηκε 18 Αυγούστου 2009). Η χρονική διαφορά μεταξύ ημερομηνίας έκδοσης και λήψης του στοιχείου πρέπει να βρίσκεται στα πλαίσια των ιδιαίτερων κατά περίπτωση, συνθηκών και του ευλόγου χρόνου, αποδεικνύεται δε η χρονολογία λήψης με κάθε νόμιμο μέσο ( απόδειξη μεταφοράς, σφραγίδα ταχυδρομείου κ.λπ.).

Η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του στοιχείου είναι κρίσιμα στοιχεία γιατί αποτελούν την αφετηρία για τη μέτρηση της προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων, σύμφωνα με το άρθρο 17.

Επίσης, οι διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 17 ισχύουν και για τα βιβλία δεύτερης κατηγορίας. Δηλαδή :

Όταν, κατά την διάρκεια της χρήσης παραλαμβάνονται από τον επιτηδευματία στοιχεία αγοράς πριν από την παραλαβή των αγαθών, η ενημέρωση του βιβλίου εσόδων-εξόδων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 17.

Τέλος επισημαίνουμε την νεοπαγή διάταξη του άρθρου 9§15 του ν. 2753/1999, σύμφωνα με την οποία τα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια, πιστωτικά κ.λπ.) « που εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου , εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν».

- **Χρόνος ενημέρωσης του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων.**

Σύμφωνα με το άρθρο 9 § 21 του ν.2753/1999, « η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι την δέκατη Πέμπτη (15<sup>η</sup>) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού» .

- **Ανάλυση των εσόδων και εξόδων σε ξεχωριστές στήλες.**

Η αξία των πράξεων που καταχωρούνται στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, τόσο στο σκέλος των εσόδων όσο και στο σκέλος των εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες, σύμφωνα με τα πιο πάνω, αναλύεται παραπέρα σε στήλες του βιβλίου εσόδων-εξόδων ή σε καταστάσεις (αθεώρητες), ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή, που αφορά κάθε πράξη και όχι σύνολα περιόδου, μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων. Δηλαδή, μέχρι 2 Μαρτίου κάθε χρόνου, για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος (προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος) και μέχρι την 20<sup>η</sup> των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε χρόνου, για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. (προθεσμία υποβολής των προσωρινών δηλώσεων).

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών και από παροχή υπηρεσιών (όχι και οι αγορές) πρέπει να αναλύονται σε κατηγορίες κατά μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), ώστε να καθίσταται αντικειμενικά ακριβής ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών της χρήσης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα.

Διευκρινίζεται ότι, αν ο επιτηδευματίας παρέχει υπηρεσίες και στερείται αξιόλογων αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης, δεν είναι αναγκαία η πιο πάνω ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων του (κατά Μ.Σ.Κ.Κ.), δεδομένου ότι τα κέρδη της χρήσης, στην περίπτωση αυτή, προσδιορίζονται με αφαίρεση των εξόδων από τα έσοδα. Για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. πρέπει να αναλύονται :

A) η αξία των αγορών αγαθών των ληφθεισών υπηρεσιών, κατά συντελεστή φόρου ή απαλλαγή από το φόρο,

B) η αξία των επιστροφών και εκπτώσεων, όπως προηγούμενα,

Γ) τα έξοδα σε εκείνα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και σ'εκείνα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Για τις αγορές παγίων δεν απαιτείται παραπέρα ανάλυση.

Όσα αναφέρονται στην εγκύκλιο για τις δυσχέρειες και τα προβλήματα που δημιουργεί η αναλυτική τήρηση του βιβλίου αγορών, ισχύουν και για την αναλυτική τήρηση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, είτε χειρόγραφα είτε με Η/Υ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6. Επίσης, επί μηχανογραφικής τήρησης

του βιβλίου εσόδων-εξόδων ισχύουν όσα αναφέρονται στην εγκύκλιο σχετικά με το βιβλίο αγοράς.

- **Καταχώρηση των εσόδων για κάθε είδος στοιχείων συγκεντρωτικά με τα ημερήσια σύνολα.**

Από τις διατάξεις της παραγράφου 3 παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία, που τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων, να καταχωρεί καθημερινά, με ένα ποσό στις στήλες που αφορούν, τα ακαθάριστα έσοδα και το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια μέρα, με αναγραφή του πρώτου και του τελευταίου αριθμού. Αν χρησιμοποιείται φ.τ.μ. για τις λιανικές πωλήσεις αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου της μηχανής «Ζ», όπως ορίζεται από σχετική απόφαση (Σ.1659/1988). Ο τρόπος αυτός καταχώρησης των ακαθάριστων εσόδων γίνεται ανεξάρτητα αν οι πωλήσεις διενεργούνται μετρητοίς ή επί πιστώσει, χονδρικός ή λιανικός.

Σημειώνεται ότι η πιο πάνω δυνατότητα δεν παρέχεται για την καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων-εξόδων των δαπανών του επιτηδευματία (αγορών και εξόδων).

- **Διακεκριμένη καταχώρηση των λοιπών εσόδων και εξόδων**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4, επιβάλλεται η υποχρέωση, όπως σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων, καταχωρούνται διακεκριμένα:

- A) τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου,
- B) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,
- Γ) η αξία αγοράς πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σ' αυτά, καθώς και το ποσό των ετήσιων αποσβέσεων τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα,
- Δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις Κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι τμηματικές εισπράξεις ή καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

Επίσης, επιβάλλεται η υποχρέωση ανάλυσης, στις τελευταίες σελίδες του βιβλίου και εντός του επόμενου από τη λήξη της διαχείρισης μήνα, των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών και χονδρικών, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα, εκτός αν η ανάλυση αυτή προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων-εξόδων, κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Σημειώνεται ότι, και οι πιο πάνω διακεκριμένες καταχωρήσεις και αναλύσεις σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων εξυπηρετούν ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, του Φ.Π.Α. και του Κώδικα αυτού.

## Κεφάλαιο 11<sup>ο</sup>

### **Το ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ**

#### **Τι ορίζει ο ΚΒΣ**

Το άρθρο 6 § 6 του ΚΒΣ (π.δ.186/1992) ορίζει ότι «ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας της παραγράφου 7 του άρθρου 4. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20<sup>η</sup> Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος».

#### **Ποιοι υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής**

Απογραφή υποχρεούνται να διενεργούν οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδά τους από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας, δηλαδή κατά τα νυν ισχύοντα το ποσό των 75.000€. Επισημαίνεται ότι λαμβάνονται υπόψη μόνο τα έσοδα από πώληση αγαθών και όχι και τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών που πιθανόν να έχει ο επιτηδευματίας. Αν λ.χ. ο επιτηδευματίας έχει ακαθάριστα έσοδα από πώληση αγαθών 45.000€ και από παροχή υπηρεσιών 75.000€, δεν υποχρεούται να διενεργεί απογραφή. Στην έννοια των πωλούμενων αγαθών περιλαμβάνονται μόνο τα εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή τα αποθέματα, όχι όμως και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Επίσης, οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες, οι οποίες χρησιμοποιούν όμως και υλικά-ανταλλακτικά για τις παρεχόμενες υπηρεσίες (λ.χ. συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων), δεν υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής των υλικών-ανταλλακτικών εφόσον η αξία τους υπερβαίνει το 1/3 των συνολικών εσόδων ή εφόσον υπερβαίνει μεν την αναλογία αυτή, αλλά τα συνολικά έσοδα υπολείπονται του ορίου των 75.000€.

#### **Ποια περιουσιακά στοιχεία απογράφονται και σε ποιο βιβλίο**

Κατά το γράμμα του νόμου, απογράφονται μόνο όλα τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία του επιτηδευματία. Ως εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία πρέπει, να θεωρήσουμε όλα τα υλικά αγαθά που κατά το Ε.Γ.Λ.Σ περιλαμβάνονται στην κατηγορία των αποθεμάτων και τα οποία αμέσως ή εμμέσως αποτελούν αντικείμενα πώλησης. Δηλαδή :

- Τα εμπορεύματα
- Τα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα
- Τα υποπροϊόντα και υπολείμματα
- Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες-Υλικά συσκευασίας
- Τα είδη συσκευασίας.

Αντίθετα, οι επιτηδευματίες της δεύτερης κατηγορίας δεν υποχρεούνται να απογράφουν τα πάγια, τα χρεόγραφα, τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις, τα γραμμάτια εισπρακτέα και πληρωτέα κ.λπ. που υποχρεούνται να απογράφουν οι επιτηδευματίες τρίτης κατηγορίας, γιατί τα περιουσιακά αυτά στοιχεία δεν περιλαμβάνονται στην κατηγορία των εμπορεύσιμων στοιχείων.



Η απογραφή καταχωρείται κατ' αρχή σε ιδιαίτερο θεωρημένο βιβλίο, το βιβλίο απογραφών, ή σε θεωρημένες καταστάσεις. Γίνεται όμως δεκτό ότι η απογραφή μπορεί να καταχωρηθεί στο τέλος του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα .

**Κανόνες που διέπουν την καταχώρηση των αποθεμάτων στο «βιβλίο απογραφών»**

Την καταχώρηση των απογραφόμενων αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών διέπουν οι ακόλουθοι κανόνες :

**Α. Τα αποθέματα απογράφονται κατ' είδος.**

Ως είδος θεωρείται η ουσιώδης ποιοτική διάκριση των αγαθών, η οποία επηρεάζει σημαντικά τουλάχιστον την απόδοση ή το κόστος ή την τιμή πώλησης διαζευκτικά ή αθροιστικά (ΚΒΣ, άρθρο 3 § 3).

Είναι δυνατό, αντί της περιγραφής του είδους, τα αποθέματα να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τους κωδικούς αριθμούς τους, με την προϋπόθεση ότι οι κωδικοί αριθμοί είναι καταχωρημένοι σε θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης ή σε άλλο θεωρημένο βιβλίο (ΚΒΣ, άρθρο 18 § 8).

**Β. Τα αποθέματα καταχωρούνται στο «βιβλίο απογραφών» κατά αποθηκευτικό χώρο.**

Κατά το ΚΒΣ αποθηκευτικός χώρος (αποθήκη) θεωρείται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία δεν εκδηλώνεται καμία συναλλακτική ή παραγωγική δραστηριότητα, αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη φύλαξη και αποθήκευση των αγαθών.

Από την επαγγελματική εγκατάσταση αυτή ενεργούνται, στη συνέχεια μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών. Μόνο η έκδοση των σχετικών δελτίων αποστολής από την αποθήκη, για παραδόσεις αγαθών που γίνονται από αυτή ή η αποστολή αγαθών σε πελάτη της επιχείρησης με βάση τιμολόγιο-δελτίο αποστολής της έδρας ή του υποκαταστήματος, σε εκτέλεση συμβάσεων ή συμφωνιών που έγιναν στην έδρα ή στο υποκατάστημα, δεν προσδίδει στην αποθήκη την έννοια του υποκαταστήματος (Εγκ. ΚΒΣ § 9.03).

Ως ξεχωριστός αποθηκευτικός χώρος θεωρείται αυτός που διακρίνεται χωρικά από άλλο. Έτσι, ξεχωριστός αποθηκευτικός χώρος είναι το κεντρικό, το υποκατάστημα, η αποθήκη, οι εγκαταστάσεις τρίτου και γενικά οποιοσδήποτε χώρος στον οποίο υπάρχουν αποθέματα του επιτηδευματία. Κατά την δικαστηριακή νομολογία (Σ.τΕ.3856/1974), ως ξεχωριστοί αποθηκευτικοί χώροι θεωρούνται και οι αυτοτελείς χώροι που δεν επικοινωνούν μεταξύ τους, έστω κι αν βρίσκονται στο ίδιο κτίριο ή στον ίδιο όροφο.

**Γ. Τα αποθέματα παρά τρίτους καταχωρούνται στο «βιβλίο απογραφών» κατά τρίτο.**

Σύμφωνα με την § 3 του άρθρου 27 του ΚΒΣ, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 § 30 του ν.2753/1999 «τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο του τρίτου».

**Δ. Τα περιουσιακά στοιχεία των τρίτων καταχωρούνται στο «βιβλίο απογραφών» τουλάχιστον κατ' είδος και ποσότητα.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 § 7 του ΚΒΣ, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 9 § 31 του ν.2753/1999 «στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά κατ' είδος και ποσότητα όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων (συνεπώς όχι μόνο τα εμπορεύσιμα) που βρίσκονται κατά τη λήξη της

διαχειριστικής περιόδου στον επιτηδευματία, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης ή από άλλα πρόσθετα βιβλία».

**Ε. Τα αποθέματα καταχωρούνται στο «βιβλίο απογραφών» κατά τον οριζόμενο από τον ΚΒΣ τρόπο.**

Τα αποθέματα καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών κατά αποθηκευτικό χώρο. Η καταχώρηση περιλαμβάνει :

- Το είδος
- Τη μονάδα μέτρησης
- Τη ποσότητα
- Την κατά μονάδα αξία αποτίμησης κάθε είδους και
- Την συνολική αξία αποτίμησης κάθε είδους και γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθών, για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Η καταχώρηση κατά αποθηκευτικό χώρο γίνεται με οριζόντια ή με κάθετη ανάπτυξη των χώρων αυτών, με μνεία του τίτλου ή της διεύθυνσης του αποθηκευτικού χώρου.

Σημειώνεται ότι τα αποθέματα κάθε αποθηκευτικού χώρου δυνατό να καταχωρούνται αναλυτικά σε θεωρημένες καταστάσεις απογραφής και τα συνολικά δεδομένα αυτών να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, με μνεία μόνο των σελίδων των καταστάσεων αυτών ανά αποθηκευτικό χώρο (π.χ. αποθέματα Κεντρικού σελ. 1 – 50, αποθήκης οδού Αθηνάς 30, σελ.51-62, κ.λπ.)

**Αποτίμηση των απογραφέντων εμπορεύσιμων αγαθών**

**1. Ο βασικός κανόνας αποτίμησης**

Κατά το άρθρο 6 § 6 του ΚΒΣ, τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία απογράφονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28. Δηλαδή, τα απογραφέντα από τον επιτηδευματία δεύτερης κατηγορίας εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία «αποτιμώντα στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης...και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει... κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης... αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία».

**2. Έννοια της τιμής κτήσης**

Κατά το Ε.ΓΛΣ «τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς των αποθεμάτων προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειωμένη με τις εκπτώσεις (άμεσο κόστος αγοράς)». Την έννοια αυτήν της τιμής κτήσεως υιοθετούν ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 7<sup>α</sup>) και ο ΚΒΣ (άρθρο 28 § 2). Δηλαδή η αξία κτήσεως συντίθεται από:

Την τιμολογιακή αξία των αγοραζόμενων αποθεμάτων + τα ειδικά έξοδα αγορών

**3. Έννοια της τρέχουσας τιμής αγοράς**

Κατά το Ε.ΓΛΣ «τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή αντικαταστάσεως του συγκεκριμένου αποθέματος, δηλαδή η τιμή στην οποία η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό, κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής, από τη συνήθη αγορά, με συνήθεις όρους και κάτω από κανονικές συνθήκες, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη περιπτωσιακά και προσωρινά γεγονότα που προκαλούν αδικαιολόγητες προσωρινές διακυμάνσεις τιμών. Η τρέχουσα τιμή αγοράς διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό όλων των στοιχείων του κόστους κτήσεως. Σε περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της τρέχουσας τιμής εφαρμόζεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία». Την έννοια αυτή της τρέχουσας

τιμής αγοράς των αγαθών υιοθετούν ο ν.2190/1920(άρθρο 43 § 7<sup>α</sup>) και ο ΚΒΣ (άρθρο 28 § 2).

#### **4. Έννοια της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας**

Κατά το Ε.ΓΛΣ., «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της οικονομικής μονάδας, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσεως της επεξεργασίας (όταν πρόκειται για ημιτελή αποθέματα ή αποθέματα που βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας) και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως».

Την έννοια αυτή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας υιοθετούν ο ν.2190/1920 (άρθρο 43 § 7<sup>α</sup>) και ο ΚΒΣ (άρθρο 28 § 2).

#### **5. Μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσης που υιοθετούνται από την κείμενη νομοθεσία**

Το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι «η τιμή κτήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο» ( § 2.2.205 περ.7):

- A. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- B. Η μέθοδος του κυκλοφορικού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- Γ. Η μέθοδος πρώτης εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή ( F.I.F.O.)
- Δ. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή ( L.I.F.O.)
- E. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ΣΤ. Η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- Z. Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Κατά το ν.2190/1920 « η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρεία, από τις μεθόδους της περ. 7 της § 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980 (Ε.ΓΛΣ) και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση» (άρθρο 43 § 7β).

Κατά τον ΚΒΣ (άρθρο 28 § 2) «η τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο».

Στην Ερμ. Εγκ. Του ΚΒΣ, ως βασικότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής και του κόστους κτήσεως, αναφέρονται οι παραπάνω μέθοδοι που προβλέπονται από το Ε.ΓΛΣ.

Επισημαίνεται ότι επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτιμήσεως. Είναι δυνατό, κι αυτό είναι σύνηθες, άλλη μέθοδος να εφαρμόζεται για τις πρώτες ύλες (λ.χ. του μέσου σταθμικού όρου), άλλη για τα έτοιμα προϊόντα (λ.χ. F.I.F.O.) κ.λπ.

#### **6. Ποια μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσης είναι δυνατό να εφαρμόζει ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας**

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ, λόγω του μικρού ύψους των ακαθαρίστων εσόδων που πραγματοποιεί, δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης και συνεπώς μόνο προαιρετικά μπορεί να τηρεί τέτοιο βιβλίο.

Οι περισσότερες από τις μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσης των αποθεμάτων που προαναφέραμε προϋποθέτουν την τήρηση βιβλίου αποθήκης, γιατί μόνο από τις μερίδες του βιβλίου αυτού προκύπτει κατ' είδος υλικού η

αγοραζόμενη ποσότητα και η αξία της ( τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγοράς). Έτσι, από τις παραδεγμένες μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων στις οποίες αναφέρεται το Ε.Γ.ΛΣ και ο ΚΒΣ, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας, για την αποτίμηση των αποθεμάτων του, μπορεί να εφαρμόζει μόνο: τη μέθοδο πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.) ή τη μέθοδο τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.), ενώ δεν μπορεί να εφαρμόζει τις μεθόδους του μέσου σταθμικού κόστους ή του κυκλοφοριακού μέσου όρου γιατί αυτές προϋποθέτουν τη ποσοτική παρακολούθηση των αποθεμάτων, δηλαδή την τήρηση βιβλίου αποθήκης.

### 7. Μέθοδος πρώτη εισαγωγή- πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εισαγωγή εξάγεται πρώτη (First In- First Out ) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμώνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή των υπολογισμών της αποτιμήσεως των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Η αποτίμηση των πωλημένων – αναλωμένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, γι' αυτό και η μέθοδος αυτή λέγεται και η «μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων».

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας θα προσδιορίζει την αξία των αποθεμάτων απογραφής τέλους της χρήσης, αποτιμώντας τα αποθέματα στην αξία κτήσης των τελευταίων αγορών μέχρι να καλυφθούν οι ποσότητες των αποθεμάτων απογραφής.

Παράδειγμα : Ας υποθέσουμε ότι στην απογραφή τέλους χρήσης η επιχείρηση έχει 200 μονάδες του εμπορεύματος «Ω» και ότι οι τελευταίες αγορές της χρήσης έχουν ως εξής:

	Μονάδες	Τιμή αγοράς	Αξία
20/11 αγορά	120	1.000	120.000
30/11 αγορά	100	900	90.000
15/12 αγορά	80	1.100	88.000

Το απόθεμα απογραφής τέλους χρήσης των 200 μονάδων, κατά τη μέθοδο αυτή, θεωρείται ότι προέρχεται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμώνται 198.000€.

Το ποσό αυτό προκύπτει, ως εξής:

Αγορά της 15/12 μονάδες	80	X 1.100	= 88.000
Αγορά της 30/11 μονάδες	100	X 900	= 90.000
Αγορά της 20/11 μονάδες	20	X 1.000	= 20.000
		-----	-----
Σύνολο	200		198.000
		=====	=====

### 8. Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εξαγωγή (πώληση ή ανάλωση) προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή ( Last In – First Out ) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλιότερες εισαγωγές. Η αρχή των υπολογισμών της αποτιμήσεως των αποθεμάτων τέλους χρήσεως γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως. Η αποτίμηση των πωλημένων – αναλωμένων γίνεται αντίθετα με τη σειρά εισαγωγής τους. Η μέθοδος αυτή είναι ακριβώς αντίθετη με τη μέθοδο F.I.F.O.

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας θα προσδιορίζει την αξία των αποθεμάτων απογραφής τέλους χρήσης, αποτιμώντας τα αποθέματα στην αξία κτήσης του αποθέματος έναρξης της χρήσης και των πρώτων αγορών μέχρι να καλυφθούν οι ποσότητες των αποθεμάτων απογραφής.

Παράδειγμα: Ας υποθέσουμε ότι στην απογραφή τέλους χρήσης η επιχείρηση έχει 300 μονάδες του εμπορεύματος «Ω» και ότι το απόθεμα έναρξης και οι πρώτες αγορές της χρήσης έχουν ως εξής :

	Μονάδες	Τιμή μονάδας	Αξία
1/1 υπόλοιπο έναρξης	100	1.000	100.000
10/1 αγορά	150	950	142.500
30/1 αγορά	200	1.050	210.000

Το απόθεμα απογραφής τέλους χρήσεως των 300 μονάδων, κατά τη μέθοδο αυτή, θεωρείται ότι προέρχεται από απόθεμα απογραφής έναρξης της χρήσης και τις πρώτες αγορές που έγιναν στην χρήση ως εξής :

	Μονάδες	Τιμή μονάδας	Αξία
1/1 υπόλοιπο έναρξης	100	X 1.000	= 100.000
Αγορά της 10/1	150	X 950	= 142.500
Αγορά της 30/1	50	X 1.050	= 52.500
Σύνολο	300		295.000

### 9. Η επιλεγείσα μέθοδος προσδιορισμού του κόστους κτήσης πρέπει να εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο – Αλλαγή μεθόδου

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 § 2 του ΚΒΣ:

- Η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να υπολογίζει την τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής με «οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο».
- Επιτρέπεται στην επιχείρηση η αλλαγή μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, μετά από έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων η οποία παρέχεται για τη βελτίωση της λειτουργικότητας της επιχειρήσεως ή για άλλους σπουδαίους λόγους.

Η έγκριση της επιτροπής παρέχεται ύστερα από αίτηση που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πέντε (5) τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

## Κεφάλαιο 12<sup>ο</sup>

### ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ ΔΕΥΤΕΡΗΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΚΒΣ

**Γενικά περί του νέου συστήματος προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία της δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ**

#### **Ισχύουσες διατάξεις**

Με το άρθρο 33 του ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 § 1 του ν.2753/1999, ορίζεται ότι:

«Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το καθαρό εισόδημά τους, που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το καθαρό εισόδημα που εξευρίσκεται λογιστικώς με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους των εξόδων που ορίζονται στο άρθρο 31».

Στη συνέχεια στο σχέδιο νόμου «προσαρμογή του Ελληνικού Δικαίου προς την οδηγία αρ.98/26/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19/05/1998 σχετικά με το αμετάκλητο του διακανονισμού στο σύστημα πληρωμών και στα συστήματα διακανονισμού χρηματοπιστωτικών μέσων και άλλες διατάξεις», που κατατέθηκε στη Βουλή προς ψήφιση, περιλαμβάνεται άρθρο που ορίζει ότι:

«1.Τα καθαρά εισοδήματα των επιχειρήσεων πώλησης ή παραγωγής που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που προκύπτουν από το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τους, όπως αυτός ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του ν.2238/1994, όπως ισχύει, δεν μπορεί να είναι ανώτερα από τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται εξωλογιστικά προσαυξημένα κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών.

«2.Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή και στις επιχειρήσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 33 του ν.2238/1994, όπως ισχύει για τον προσδιορισμό των φορολογουμένων κερδών του κλάδου πώλησης ή παραγωγής αυτών.

«3.Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν για τα εισοδήματα που έχουν αποκτηθεί κατά τη διαχειριστική περίοδο από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999 μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1999».

Με τις παραπάνω διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του ν.2753/1999 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2238/1994, οι οποίες επέβαλλαν τον προσδιορισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης, που δεν τηρούσε βιβλία ή τηρούσε βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας, καθώς και της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών και στην περίπτωση που αυτή τηρούσε προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας, με βάση τα καλούμενα αντικειμενικά κριτήρια. Τα κριτήρια αυτά καταργήθηκαν με τις προαναφερόμενες διατάξεις, οι οποίες καθιερώνουν ένα νέο απλούστερο σύστημα προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος.

Το νέο αυτό σύστημα εισάγει τους εξής δύο τρόπους προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος στις προαναφερόμενες επιχειρήσεις:

**(α) Λογιστικός τρόπος:**

Επεκτείνεται και στις επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών στους τηρούντες βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ, ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών που εφαρμόζεται στους τηρούντες βιβλία τρίτης κατηγορίας. Δηλαδή, τα καθαρά κέρδη προκύπτουν αν από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρεθεί το κόστος των πωλημένων, οπότε προκύπτει το μικτό κέρδος, από το οποίο αφαιρούνται περαιτέρω τα γενικά έξοδα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994.

**(β) Εξωλογιστικός τρόπος:**

Προσδιορίζεται το καθαρό κέρδος με τις ισχύουσες διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, δηλαδή με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων επί το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους. Ο τρόπος αυτός επεκτείνεται με τις νέες διατάξεις και στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 60.000€ των οποίων μέχρι της ισχύος των νέων διατάξεων, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονταν μόνο λογιστικά (έσοδα-έξοδα).

Ως καθαρά φορολογητέα κέρδη λαμβάνεται το μείζον ποσό που προκύπτει από τους παραπάνω δύο τρόπους υπολογισμού των κερδών.

Το νέο διπλό σύστημα προσδιορισμού του εισοδήματος που καθιερώνουν οι παραπάνω διατάξεις συνοψίζεται ως εξής:

*ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΗΡΟΥΝΤΩΝ ΒΙΒΛΙΑ Β'ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ >καθαρό εισόδημα που προσδιορίζεται εξωλογιστικά =ακαθάριστα έσοδα X συντελεστής καθαρού κέρδους, ή*

*>καθαρό εισόδημα που εξευρίσκεται λογιστικώς = ακαθάριστα έσοδα – έξοδα οριζόμενα στο άρθρο 31 του Ν.2238/1994*

**Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων εμπορίας ή παραγωγής αγαθών που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Το άρθρο 6 § 1 του ν.2753/1999 ορίζει ότι «όταν δεν διενεργήθηκε απογραφή ή δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό 10% επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό 10% επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει συνταχθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του ΚΒΣ κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής».

Δηλαδή, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με τους δύο τρόπους, τον εξωλογιστικό και το λογιστικό, ως εξής :

**α.Εξωλογιστικός προσδιορισμός**

Τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων που πραγματοποίησε η επιχείρηση στη διαχειριστική χρήση επί το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους, που καθορίζεται από τις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

**β.Λογιστικός προσδιορισμός**

Όπως ισχύει για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, δηλαδή :

*Κ.Κ. = Ακαθάριστα έσοδα – δαπάνες οριζόμενες από το άρθ.31 του ν.2238/1994*

Ειδικότερα για την εξεύρεση του κόστους των πωλημένων ή και του κόστους των αναλωμένων υλικών εφαρμόζονται τα ακόλουθα :

1. Όταν η επιχείρηση τηρεί βιβλίο απογραφών

Το κόστος των πωλημένων εξευρίσκεται με τη γνωστή εξίσωση:

*Κόστος πωλημένων=απογραφή έναρξης+αγορές χρήσης-απογραφή λήξης*

Οπότε ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται ως εξής:

<i>Απογραφή αποθεμάτων έναρξης(1.1.20+0)</i>	<i>XXX</i>
<i>Πλέον: Αγορές χρήσης 20+0</i>	<i>XXX</i>
	-----
	<i>XXX</i>
<i>Μείον: Απογραφή αποθεμάτων λήξης(31.12.20+0)</i>	<i>XXX</i>
	-----
<i>Κόστος πωλημένων</i>	<i>XXX</i>
<i>Ακαθάριστα έσοδα χρήσης 20+0</i>	<i>XXX</i>
	-----
<i>Μικτά κέρδη</i>	<i>XXX</i>
<i>Μείον: Εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθ.31 του ν.2238/94</i>	<i>XXX</i>
	-----
<i>Καθαρά κέρδη χρήσης 20+0</i>	<i>XXX</i>
	=====

2. Όταν η επιχείρηση δεν διενήργησε απογραφή ή δεν είχε υποχρέωση σύνταξης απογραφής με βάση τις διατάξεις του ΚΒΣ και τις υπουργικές αποφάσεις

Σε αυτή την περίπτωση ως απογραφή έναρξης λαμβάνεται ποσοστό 10% επί των αγορών που η επιχείρηση πραγματοποίησε την προηγούμενη χρήση και ως απογραφή λήξης ποσοστό 10% επί των αγορών της κλειόμενης χρήσης

Δηλαδή:

*Απογραφή έναρξης = αγορές προηγούμενης χρήσης X 10%*

*Απογραφή λήξης = αγορές κλειόμενης χρήσης X 10%*

3. Όταν η επιχείρηση συντάσσει προαιρετική απογραφή

Αν η επιχείρηση έχει συντάξει προαιρετικά απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα των απογραφών αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχιστεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του ΚΒΣ, κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.





## Κεφάλαιο 13<sup>ο</sup>

**Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ**

**Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών με ακαθάριστα έσοδα άνω των 60.000€.**

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών προσδιορίζονται μόνο λογιστικά, αφού ο εξωλογιστικός τρόπος προβλέπεται μόνο για τις επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 60.000€ , κατά τα αμέσως παρακάτω εκτιθέμενα. Δηλαδή στις επιχειρήσεις αυτές τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται ως εξής :

Καθαρά κέρδη = Ακαθάριστα έσοδα - Δαπάνες του άρθ.31 του ν.2238/1994

**Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών με ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 60.000€.**

Με τις διατάξεις της § 2 του άρθρου 6 του ν. 2753/1999, ορίζεται ότι: «για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 20.000€ , το καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32».

Δηλαδή, τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών προσδιορίζονται και με τους δύο τρόπους, το λογιστικό και τον εξωλογιστικό, και ως καθαρό εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό, κατά το ακόλουθο σχήμα:

Καθαρό εισόδημα των άνω επιχ/σεων}καθαρό εισόδημα που προσδιορίζεται λογιστικά = ακαθάριστα έσοδα – έξοδα οριζόμενα στο άρθρο 31 του ν.2238/1994

Το ως άνω καθαρό όμως εισόδημα, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το } καθαρό εισόδημα που εξευρίσκεται εξωλογιστικά = ακαθάριστα έσοδαΧσυντελεστής καθαρού κέρδους

### Πρακτική εφαρμογή

- **Δεδομένα της άσκησης**

Η ατομική επιχείρηση του Μ. Μιχαηλίδη είναι εγκατεστημένη σε μισθωμένο ακίνητο που βρίσκεται στον Κορυδαλλό.

Η επιχείρηση ασχολείται με τη διδασκαλία ξένων γλωσσών και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ. Από τα βιβλία της προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία για τη χρήση 2001:

- Έσοδα από μαθητές 49.200€

- Δαπάνες:

Αμοιβές και έξοδα τρίτων	€ 16.800
Ενοίκια	>> 7.530
ΔΕΗ-ΟΤΕ-ύδρευση	>> 2.724
Αποσβέσεις παγίων	>> 900
Διάφορα έξοδα	>> 3.600

-----  
31.554  
=====

Ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους για το «φροντιστήριο ξένων γλωσσών» ανέρχεται σε 32%

Ζητείται να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2001

• **Λύση της άσκησης**

Επειδή η επιχείρηση είναι παροχής υπηρεσιών και τα ακαθάριστα έσοδά της στη χρήση 2001 δεν υπερέβησαν το ποσό των 60.000€ , ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών της χρήσης αυτής θα γίνει και με τους δύο τρόπους που προβλέπει ο νόμος, ήτοι λογιστικά και εξωλογιστικά.

*A. Λογιστικός προσδιορισμός*

Ακαθάριστα έσοδα	€ 49.200
Μείον : Δαπάνες	>> 31.554
	-----
Καθαρά κέρδη	€ 17.646
	=====

*B. Εξωλογιστικός προσδιορισμός*

Ακαθάριστα έσοδα 49.200 X 32%	€ 15.744
	=====

Σύμφωνα με όσα ο νόμος ορίζει, η επιχείρηση για τη χρήση 2001 θα φορολογηθεί για κέρδη 17.646€ , καθόσον τα κέρδη που προέκυψαν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη που προκύπτουν με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

**Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος των μικτών επιχειρήσεων πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ**

**#Όταν τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών ανέρχονται μέχρι και 60.000€**

**Ισχύουσες διατάξεις**

Με την § 3 του άρθρου 6 του ν.2753/1999 ορίζεται ότι:

«Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών μέχρι και 60.000€ , το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται για όλους τους κλάδους τους λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημά τους, που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32».

Δηλαδή, τα κέρδη των επιχειρήσεων της κατηγορίας αυτής προσδιορίζονται και με τους δύο τρόπους, το λογιστικό και τον εξωλογιστικό και ως φορολογητέο κέρδος λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό. Ειδικότερα οι δύο τρόποι υπολογισμού των κερδών γίνονται ως εξής :

*A. Λογιστικός προσδιορισμός:*

\* *Κλάδος εμπορίας.*

Προσδιορισμός κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/94

*\*Κλάδος παροχής υπηρεσιών.*

Προσδιορισμός κερδών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/94 (Έσοδα – δαπάνες).

*B. Εξωλογιστικός προσδιορισμός :*

*\*Κλάδος εμπορίας.*

Τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού πολλαπλασιάζονται με το Μ.Σ.Κ.Κ. της δραστηριότητας της επιχείρησης που προβλέπουν οι σχετικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

*\*Κλάδος παροχής υπηρεσιών.*

Ακαθάριστα έσοδα επί το Μ.Σ.Κ.Κ. του κλάδου αυτού, που καθορίζεται από τις σχετικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

### **Πρακτική εφαρμογή**

- **Δεδομένα του παραδείγματος**

Ατομική επιχείρηση είναι εγκατεστημένη σε μισθωμένο ακίνητο στη περιοχή Καστέλλι Αγίου Νικολάου. Η επιχείρηση ασχολείται με την πώληση ελαστικών αυτοκινήτων και παράλληλα έχει και εργαστήριο επισκευής αυτοκινήτων (βουλκανιζατέρ) από το έτος 1998 και τηρεί βιβλία Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ. Από τα βιβλία της επιχείρησης προκύπτουν τα ακόλουθα μεγέθη που αφορούν τη χρήση 2001:

	Κλάδος εμπορίας -----	Κλάδος υπηρεσιών -----
Αγορές εμπορευμάτων	93.000	---
Έσοδα από πώληση εμπ/των	126.000	---
Έσοδα παροχής υπηρεσιών	---	30.000
Δαπάνες:		
- Αμοιβές προσωπικού	1.500	12.300
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων	900	300
- Ενοίκια	4.200	1.800
- ΔΕΗ-ΟΤΕ-ύδρευση	2.100	300
- Αποσβέσεις παγίων	300	1.200
- Διάφορα έξοδα	2.400	600
	-----	-----
Σύνολο δαπανών	11.400	16.500
	=====	=====
Απογραφή έναρξης 1/1/2001	45.000	
Απογραφή λήξης	30.000	

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους που έχουν καθοριστεί με σχετικές αποφάσεις του Υπουρ. Οικονομικών ανέρχονται:

- για τον «έμπορο ελαστικών αυτοκινήτων» σε 9%,
- για το «βουλκανιζατέρ» σε 30%

Ζητείται να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2001.

- **Λύση του παραδείγματος**

Πρόκειται για μικτή επιχείρηση (εμπορία + παροχή υπηρεσιών) της οποίας τα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών είναι μικρότερα του ποσού των 60.000€.

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 6 § 6 του ν.2753/1999, θα πρέπει τα κέρδη της χρήσης να προσδιοριστούν και με τους δύο τρόπους, το λογιστικό και τον εξωλογιστικό, ως εξής :

A. Λογιστικός προσδιορισμός:

α. Κλάδος εμπορίας			
	Απογραφή έναρξης 1/1/2001	€	45.000
Πλέον:	Απογραφή χρήσης 2001	>>	93.000
			-----
		>>	138.000
Μείον:	Απογραφή λήξης 31/12/2001	>>	30.000
			-----
	Κόστος πωλημένων	>>	108.000
	Έσοδα από πώληση εμπορευμάτων	>>	126.000
			-----
	Καθαρά κέρδη	>>	18.000 (α)
			=====

β. Κλάδος Παροχής υπηρεσιών			
	Έσοδα παροχής υπηρεσιών	€	30.000
Μείον:	Δαπάνες	>>	16.500
			-----
	Καθαρά κέρδη	>>	13.500 (β)
			-----
	Συνολικά καθαρά κέρδη (α+β)	>>	31.500
			=====

B. Εξωλογιστικός προσδιορισμός:

α. Εμπορία: ακαθάριστα έσοδα 126.000 X 9% =	>>	11.340
β. Παροχή υπηρεσιών: ακαθάριστα έσοδα 30.000 X 30% =	>>	9.000
		-----
Σύνολο κερδών	€	20.340
		=====

Η επιχείρηση, για τη χρήση 2001, θα φορολογηθεί με βάση τα λογιστικά κέρδη αυτής, αφού το ποσό αυτών είναι μεγαλύτερο από το ποσό των κερδών που εξευρίσκεται εξωλογιστικά. Το φορολογητέο όμως ποσό κερδών περιορίζεται στο ποσό των 30.510€, υπολογιζόμενο ως εξής:

- Λογιστικά κέρδη του κλάδου εμπορίας :		
Εξωλογιστικά κέρδη 11.340 X 1,5 =	€	17.010
-Λογιστικά κέρδη από παροχή υπηρεσιών, όπως προκύπτουν από τα βιβλία	>>	13.500
		-----
	€	30.510
		=====

# Όταν τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών υπερβαίνουν το ποσό των 60.000€

### Ισχύουσες διατάξεις

Με την § 4 του άρθρου 6 του ν.2753/1999 ορίζεται ότι:

«Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης ή παραγωγής και παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ και οι οποίες κατά τη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών πάνω από 60.000€, το συνολικό καθαρό εισόδημά τους, όπως αυτό εξευρίσκεται για όλους τους κλάδους τους λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημά τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 για τον κλάδο της εμπορίας ή παραγωγής και λογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, για τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών.

«Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, καθώς και της προηγούμενης, προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, έχουν εφαρμογή εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου της παροχής υπηρεσιών αποτελούν τουλάχιστον το 70% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων τους».

Σύμφωνα λοιπόν με τις παραπάνω διατάξεις, ο προσδιορισμός των κερδών των μικτών επιχειρήσεων της υπό εξέταση κατηγορίας, γίνεται με δύο τρόπους:

Α. Προσδιορίζονται τα κέρδη λογιστικώς και για τους δύο κλάδους εμπορίας και παροχής υπηρεσιών, όπως στην προηγούμενη περίπτωση.

Β. Προσδιορίζονται τα κέρδη του κλάδου εμπορίας εξωλογιστικά με τη χρήση του Μ.Σ.Κ.Κ. επί των ακαθάριστων εσόδων του κλάδου εμπορίας και στα κέρδη αυτά προστίθενται τα κέρδη του κλάδου παροχής υπηρεσιών που εξευρίσκονται λογιστικά (έσοδα-δαπάνες) : Το μεγαλύτερο ποσό που προκύπτει από τους δύο παραπάνω τρόπους υπολογισμού των κερδών αποτελεί το ποσό των φορολογούμενων κερδών της επιχείρησης.

Όπως ρητά ορίζουν οι προαναφερόμενες διατάξεις προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, έχουν εφαρμογή εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου παροχής υπηρεσιών αποτελούν τουλάχιστον το 70% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων τους.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΙΚΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΚΛΑΔΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΑΝΩ ΑΠΟ 60.000€.

Επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση κινηματογράφου, καθώς και την εμπορία έτοιμων ενδυμάτων λιανικώς, σε ξεχωριστές επαγγελματικές εγκαταστάσεις τηρεί βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ. Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/ έως 31/12/2001 προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα:

- Έσοδα από την εκμετάλλευση του κινηματογράφου	€	88.350
- Έσοδα από την εμπορία ενδυμάτων	>>	82.800
- Αγορές χρήσης έτοιμων ενδυμάτων	>>	73.950
- Απογραφή έναρξης έτοιμων ενδυμάτων	>>	56.700
- Απογραφή λήξης έτοιμων ενδυμάτων	>>	52.800
- Αγορές υλικών παροχής κινηματογράφου	>>	5.550
- Συνολικές δαπάνες κλάδου εμπορίας (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ενοίκια κ.λπ.)	>>	27.750
- Συνολικές δαπάνες κλάδου παροχής υπηρεσιών (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ενοίκια, αμοιβές προσωπικού κ.λπ.)	>>	76.050
- Κοινές δαπάνες επιχείρησης (αμοιβή λογιστή κ.λπ.)	>>	4.350



Ως ανωτέρω	>>	4.504,47
		-----
Συνολικά καθαρά κέρδη επιχείρησης	€	16.096,47
		=====

Επειδή τα κέρδη που προσδιορίστηκαν με μικό τρόπο είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν με λογιστικό τρόπο, ο φόρος θα υπολογιστεί στα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με το μικό τρόπο.

Οι επιχειρήσεις κρίνονται ως ενιαίο σύνολο, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ έδρας και υποκαταστημάτων, δηλαδή προσδιορίζονται συνολικά κέρδη για την επιχείρηση και όχι για κάθε εγκατάσταση χωριστά.





## Κεφάλαιο 14<sup>ο</sup>

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ Ο.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΝ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ ) ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ Ο.Ε.

##### Δεδομένα

Είδος επιχείρησης	Εμπορική		
Αριθμός εταίρων	Τρεις (3) διαχειριστές		
Ποσοστά εταίρων	Εταίρος Α'-50%, Εταίρος Β'-30%, Εταίρος Γ'-20%		
Χρήση	1 <sup>η</sup> (3-3-2006 – 31.12.2006)		
Ακαθάριστα έσοδα		1.000.000,00	
Παρακρατηθείς Φ.Ε. από πωλήσεις στο Δημόσιο		10.000,00	
Καθαρά κέρδη Ισολογισμού			270.000,00
Μη εκπιπτόμενες Φ.Ε. δαπάνες		30.000,00	
Ποσοστό αποθεματικού καταστατικού		10%	

##### Ζητούμενα

Α) Να σχηματισθεί το αποθεματικό που προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρείας (Στα καθαρά κέρδη ισολογισμού μετά την αφαίρεση του βαρύνοντος την εταιρεία φόρου εισοδήματος).

Β) Να διανεμηθεί στους εταίρους το υπόλοιπο των κερδών.

Γ) Βάσει των ανωτέρω στοιχείων να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων της χρήσης, να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές.

##### **1) Υπολογισμός φορολογητέων κερδών**

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		270.000,00
Πλέον	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	30.000,00	30.000,00
	Φορολογητέα κέρδη		300.000,00

Μείον	Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Α' (300.000,00 X 1/2) X 50%	75.000,00	
Μείον	Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Β' (300.000,00 X 1/2) X 30%	45.000,00	
Μείον	Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Γ' (300.000,00 X 1/2) X 20%	30.000,00	150.000,00
	Σύνολο φορολογητέων κερδών		150.000,00

##### **2) Υπολογισμός φόρου εισοδήματος**

	Φορολογητέα Κέρδη		150.000,00
	Φόρος Εισοδήματος φορολογ.κερδών ( 150.000,00 X 22%)	33.000,00	33.000,00
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε		10.000,00

	Χρεωστικό ποσό		23.000,00	=====
<b>3) Υπολογισμός προκαταβολής φόρου</b>				
	Κύριος και συμπληρωματικός φόρος (33.0000,00 X 27,5%)		9.075,00	
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε Προκαταβολή φόρου	10.000,00		Μηδέν =====
<b>4) Υπολογισμός καταβλητέων ποσών με την υποβολή της δήλωσης</b>				
	Φόρος εισοδήματος 1/8	2.875,00		
	Σύνολο καταβολής		2.875,00	=====
<b>5) Υπολογισμός αποθεματικού καταστατικού και υπολοίπου προς διάθεση</b>				
	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		270.000,00	
Μείον	Φόρος εισοδήματος	33.000,00		
	Υπόλοιπο καθαρών κερδών	237.000,00		
Μείον	Αποθεματικό καταστατικού (237.000,00 X 10%)	23.700,00	23.700,00	
	Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		213.300,00	=====
<b>6) Υπολογισμός διανεμομένων κερδών στους εταίρους</b>				
	Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		213.300,00	
	Εταίρος Α' (213.300,00 X 50%)	106.650,00		
	Εταίρος Β' (213.300,00 X 30%)	63.990,00		
	Εταίρος Γ' (213.300,00 X 20%)	42.660,00	213.300,00	=====
<b>7) Πίνακας διάθεσης κερδών χρήσεως</b>				
	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως		270.000,00	
Μείον	Φόρος εισοδήματος	33.000,00	33.000,00	
	Κέρδη προς διάθεση		237.000,00	=====
	Η διάθεση κερδών γίνεται ως εξής:			
	Αποθεματικά καταστατικού		23.700,00	
	Κέρδη σε εταίρους		213.300,00	
			237.000,00	=====
<b>8) Λογιστικές εγγραφές</b>				
		[1]		
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως		270.000,00	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		270.000,00	

**Σχόλιο :** Χρεώνεται ο λογαριασμός **86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως** για να κλείσει και πιστώνεται ο λογαριασμός **88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως**.

Οι λογιστικές εγγραφές τακτοποίησης του φόρου εισοδήματος έχουν ως ακολούθως :

[ 2 ]

88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	33.000,00
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	33.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος** και πιστώνεται ο λογαριασμός **54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών**.

[3]

54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	33.000,00
54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ	33.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών** και πιστώνεται ο λογαριασμός **54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**.

[4]

54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων –τελών ετήσιας ΔΦΕ	10.000,00
33.13.10.00	Παρακρ.ΦΕ από πώλ.στο Δημόσιο ή ΝΠΔΔ	10.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ** και πιστώνεται ο λογαριασμός **33.13.10.00 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο Ελληνικό Δημόσιο ή ΝΠΔΔ**

[5]

88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	270.000,00
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	270.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως** και πιστώνεται ο λογαριασμός **88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση**.

[6]

88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	33.000,00
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	33.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση** και πιστώνεται ο λογαριασμός **88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος**.

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός **88.99.00.00** παρουσιάζει την εξής εικόνα:

**88.99.00.00****Κέρδη προς διάθεση**

<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>		<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>	
Φόρος εισοδήματος	33.000,00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	270.000,00
<b>Κέρδη προς διάθεση</b>	<b>237.000,00</b>		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>270.000,00</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>270.000,00</b>

[7]

88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	237.000,00
41.03.00.00	Αποθεματικά καταστατικού	23.700,00

53.14.00.00	Εταίρος Α΄	106.650,00
53.14.00.01	Εταίρος Β΄	63.990,00
53.14.00.02	Εταίρος Γ΄	42.660,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση** και πιστώνονται οι λογαριασμοί **41.03.00.00 Αποθεματικά καταστατικού**, και **53.14.00.00 -01. -02 Λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους**.

## **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ) ΜΙΚΤΗΣ Ε.Ε.**

### Δεδομένα

Είδος επιχείρησης	Εμπορική – Παροχής Υπηρεσιών		
Αριθμός εταίρων	Τρεις (3)- 1 ομόρρυθμος διαχειριστής και 2 ετερόρρυθμοι		
Ποσοστά εταίρων	Εταίρος Α΄-40%, Εταίρος Β΄-30%, Εταίρος Γ΄- 30%		
Χρήση	1.1/2006 – 31.12.2006		
Ακαθάριστα έσοδα	290.000,00		
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	3.000,00		
Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού			30.000,00
Καθαρά Κέρδη άρθρων 13-17 Ν.3296/2004			40.000,00
Μη εκπιπτόμενες στη Φ.Ε. δαπάνες	10.000,00		

### Ζητούμενα

Βάσει των ανωτέρω στοιχείων να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων της χρήσης, να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές με δεδομένο επίσης ότι η εταιρεία θέλει να υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του Ν.3296/2004 (περαίωση) και θα διανείμει το υπόλοιπο των καθαρών κερδών.

### **1)Υπολογισμός φορολογητέων κερδών**

	Καθαρά κέρδη Ν.3296/2004(περαίωση)		40.000,00
Πλέον	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	10.000,00	10.000,00
	Φορολογητέα κέρδη		50.000,00
			=====
Μείον	Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Α΄ (50.000,00X ½) X40%	10.000,00	10.000,00
	Σύνολο φορολογητέων κερδών		40.000,00
			=====

<b>2) Υπολογισμός φόρου εισοδήματος</b>			
	Φορολογητέα Κέρδη		40.000,00
	Φόρος Εισοδήματος φορολογ.κερδών (40.000,00 X 22%)	8.800,00	8.800,00
			=====
Μείον	Φόρος που προκαταβλήθηκε Χρεωστικό ποσό	3.000,00	5.800,00
			=====
<b>3) Υπολογισμός προκαταβολής φόρου</b>			
	Κύριος και συμπληρωματικός φόρος (8.800,00 X 55%)		4.840,00
	Προκαταβολή φόρου		4.840,00
			=====
<b>4) Υπολογισμός καταβλητέων ποσών με την υποβολή της δήλωσης</b>			
	Φόρος εισοδήματος 1/8	725,00	
	Προκαταβολή Φ.Ε. 1/8	605,00	
	Σύνολο καταβολής		1.330,00
			=====
<b>5) Υπολογισμός υπολοίπου κερδών προς διάθεση</b>			
	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		30.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος	8.800,00	
	Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		21.200,00
			=====
<b>6) Υπολογισμός διανεμομένων κερδών στους εταίρους</b>			
	Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		21.200,00
	Εταίρος Α' (21.200,00X40%)	8.480,00	
	Εταίρος Β' (21.200,00X30%)	6.360,00	
	Εταίρος Γ' (21.200,00X30%)	6.360,00	21.200,00
			=====
<b>7) Πίνακας διάθεσης κερδών χρήσεως</b>			
	Καθαρά αποτελέσματα(κέρδη) χρήσεως		30.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος	8.800,00	8.800,00
			=====
	Κέρδη προς διάθεση		21.200,00
			=====
	Η διάθεση κερδών γίνεται ως εξής:		
	Κέρδη σε εταίρους		21.200,00
			21.200,00
			=====
<b>8) Λογιστικές εγγραφές</b>			
[1]			
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	30.000,00	
88.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		30.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως** για να κλείσει και πιστώνεται ο λογαριασμός **88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως**.

Οι λογιστικές εγγραφές τακτοποίησης του φόρου εισοδήματος έχουν ως ακολούθως:

[2]

88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	8.800,00	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		8.800,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος** και πιστώνεται ο λογαριασμός **54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών**.

[3]

54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	8.800,00	
54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ		8.800,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών** και πιστώνεται ο λογαριασμός **54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας φορολογίας εισοδήματος**.

[4]

54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ	3.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		3.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ** και πιστώνεται ο λογαριασμός **33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος**.

[5]

33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	4.840,00	
54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ		4.840,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος** και πιστώνεται ο λογαριασμός **54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων – τελών ετήσιας ΔΦΕ**.

[6]

88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	30.000,00	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		30.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως** και πιστώνεται ο λογαριασμός **88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση**.

[7]

88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	8.800,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		8.800,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση** και πιστώνεται ο λογαριασμός **88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος**.

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός **88.99.00.00** παρουσιάζει την εξής εικόνα:

**88.99.00.00**  
**Κέρδη προς διάθεση**

<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>		<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>	
Φόρος εισοδήματος	8.800,00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	30.000,00
<b>Κέρδη προς διάθεση</b>	<b>21.200,00</b>		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>30.000,00</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>30.000,00</b>

[8]

88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	21.200,00	
53.14.00.00	Εταίρος Α΄		8.480,00
53.14.00.01	Εταίρος Β΄		6.360,00
53.14.00.02	Εταίρος Γ΄		6.360,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση** και πιστώνονται οι λογαριασμοί **53.14.00.00 -01 -02 Λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους.**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ)**  
**ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ Ο.Ε. ΜΕ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ**

Δεδομένα

Είδος επιχείρησης	Εμπορική		
Αριθμός εταίρων	Τρεις(3) διαχειριστές		
Ποσοστά εταίρων	Εταίρος Α΄-40%, Εταίρος Β΄-40%, Εταίρος Γ΄-20%		
Ακαθάριστα έσοδα εμπορικής δραστηριότητας	1.100.000,00		
Ακαθάριστα έσοδα από ενοικίαση ακινήτων	900.000,00		
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	2.000.000,00		
Παρακρατηθείς Φ.Ε. από πωλήσεις στο Δημόσιο	10.000,00		
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	20.000,00		
Καθαρά κέρδη Ισολογισμού			180.000,00
Μη εκπιπτόμενες στη Φ.Ε. δαπάνες	20.000,00		
Ποσοστό αποθεματικού καταστατικού	5%		

Ζητούμενα

A) Να σχηματισθεί το αποθεματικό που προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρείας (Με ποσοστό 5% στα καθαρά κέρδη ισολογισμού μετά την αφαίρεση του βαρύνοντος την εταιρεία φόρου εισοδήματος).

B) Να διανεμηθεί στους εταίρους το υπόλοιπο των κερδών.

Βάσει των ανωτέρω στοιχείων να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων της χρήσης , να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος και να γίνουν οι λογιστικές εγγραφές.

**1) Υπολογισμός φορολογητέων κερδών**



	Καθαρά κέρδη ισολογισμού			180.000,00
Πλέον	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	20.000,00	20.000,00	
	Φορολογητέα κέρδη			200.000,00
				=====
Μείον	Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Α΄ (200.000,00 X ½) X 40%	40.000,00		
Μείον	Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Β΄ (200.000,00 X ½) X 40%	40.000,00		
Μείον	Επιχειρηματική αμοιβή εταίρου Γ΄ (200.000,00 X ½) X 20%	20.000,00	100.000,00	
	Σύνολο φορολογητέων κερδών			100.000,00
				=====
<b>2)</b>	<b>Υπολογισμός κύριου φόρου εισοδήματος</b>			
	Φορολογητέα Κέρδη			100.000,00
	Φόρος Εισοδήματος φορολογ.κερδών (100.000,00 X 22%)	22.000,00		22.000,00
<b>3)</b>	<b>Υπολογισμός συμπληρωματικού φόρου στα έσοδα από ακίνητα</b>			
	Έσοδα από ακίνητα			900.000,00
	Συμπληρωματικός φόρος ( 900.000,00 X 3%)	27.000,00		
	Περιορισμός συμπληρωματικού Φόρου στο ύψος του κύριου			22.000,00
				=====
<b>4)</b>	<b>Υπολογισμός συνολικού φόρου εισοδήματος</b>			
	Κύριος φόρος	22.000,00		
Πλέον	Συμπληρωματικός φόρος	22.000,00	44.000,00	
	Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού Φ.Ε.			44.000,00
				=====
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε	10.000,00		
Μείον	Φόρος που προκαταβλήθηκε	20.000,00	30.000,00	
	Χρεωστικό ποσό			14.000,00
<b>5)</b>	<b>Υπολογισμός προκαταβολής φόρου</b>			
	Κύριος και συμπληρωματικός φόρος (44.000,00 X 55%)			24.200,00
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε Προκαταβολή φόρου	10.000,00		14.200,00
				=====
<b>6)</b>	<b>Υπολογισμός καταβλητέων ποσών με την υποβολή της δήλωσης</b>			
	Φόρος εισοδήματος 1/8	1.750,00		
	Προκαταβολή Φ.Ε. 1/8	1.775,00		
	Σύνολο καταβολής			3.525,00
				=====

**7) Υπολογισμός αποθεματικού καταστατικού και υπολοίπου προς διάθεση**

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		180.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος	44.000,00	
	Υπόλοιπο καθαρών κερδών		136.000,00
Μείον	Αποθεματικό καταστατικού ( 136.000,00 X 5%)	6.800,00	6.800,00
	Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		129.200,00

**8) Υπολογισμός διανεμομένων κερδών στους εταίρους**

	Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		129.200,00
	Εταίρος Α' (129.200,00 X 40%)	51.680,00	
	Εταίρος Β' (129.200,00 X 40%)	51.680,00	
	Εταίρος Γ' (129.200,00 X 20%)	25.840,00	129.200,00

**9) Πίνακας διάθεσης κερδών χρήσεως**

	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως		180.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος	44.000,00	44.000,00
	Κέρδη προς διάθεση		136.000,00
	Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:		
	Αποθεματικά καταστατικού		6.800,00
	Κέρδη σε εταίρους		129.200,00
			136.000,00

**10) Λογιστικές εγγραφές**

[1]

86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	180.000,000
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	180.000,00

**Σχόλιο :** Χρεώνεται ο λογαριασμός **86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως** για να κλείσει και πιστώνεται ο λογαριασμός **88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως**.

Οι λογιστικές εγγραφές τακτοποίησης του φόρου εισοδήματος έχουν ως ακολούθως :

[2]

88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	44.000,00
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	44.000,00

**Σχόλιο:** Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος** και πιστώνεται ο λογαριασμός **54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών**.

[3]

54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	44.000,00
54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ	44.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών** και πιστώνεται ο λογαριασμός **54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**.

[4]

54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ	10.000,00
33.13.10.00	Παρακρ.ΦΕ από πώλ.στο Δημόσιο ή ΝΠΔΔ	10.000,00

Σχόλιο : Χρεώνεται ο λογαριασμός **54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ** και πιστώνεται ο λογαριασμός **33.13.10.00 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο Ελληνικό Δημόσιο ή ΝΠΔΔ**

[5]

54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ	20.000,00
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	20.000,00

Σχόλιο : Χρεώνεται ο λογαριασμός **54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων – τελών ετήσιας ΔΦΕ** και πιστώνεται ο λογαριασμός **33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος**.

[6]

33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	14.200,00
54.08.00.00	Λογ/σμός εκκ/σης φόρων-τελών ετήσιας ΔΦΕ	14.200,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος** και πιστώνεται ο λογαριασμός **54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων – τελών ετήσιας ΔΦΕ**.

[7]

88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	180.000,00
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	180.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως** και πιστώνεται ο λογαριασμός **88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση**.

[8]

88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	44.000,00
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	44.000,00

Σχόλιο: Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση** και πιστώνεται ο λογαριασμός **88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος**.

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός **88.99.00.00** παρουσιάζει την εξής εικόνα:

**88.99.00.00**  
**Κέρδη προς διάθεση**

<b>ΧΡΕΩΣΗ</b>		<b>ΠΙΣΤΩΣΗ</b>	
Φόρος εισοδήματος	44.000,00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	180.000,00
<b>Κέρδη προς διάθεση</b>	<b>136.000,000</b>		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>180.000,00</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>180.000,00</b>

[9]

88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	136.000,00	
41.03.00.00	Αποθεματικά καταστατικού		6.800,00
53.14.00.00	Εταίρος Α΄		51.680,00
53.14.00.01	Εταίρος Β΄		51.680,00
53.14.00.02	Εταίρος Γ΄		25.840,00

Σχόλιο : Χρεώνεται ο λογαριασμός **88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση** και πιστώνονται οι λογαριασμοί **41.03.00.00 Αποθεματικά καταστατικού** και **53.14.00.00 -01 -02 Λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους**.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Λογιστικά – κοστολόγηση – φοροτεχνικά – γεν. λογ. Σχέδιο – Κ.Β.Σ., Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, εκδόσεις ΑΡΙΩΝ, Θεσσαλονίκη 2004
2. Εργατικά – μισθοδοτικές – ασφαλιστικά, Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, εκδόσεις ΑΡΙΩΝ, Θεσσαλονίκη 2004
3. Λογιστική Εταιριών, Βασίλειος Ν. Σαρσέντης-Αναστάσιος Σ. Παπαναστασίου, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2002
4. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Δημήτριος Σταματόπουλος-Αντώνης Καραβοκίρης, εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα 2005
5. Φ.Π.Α. τα δύσκολα στην πράξη, Δημήτρης Θ. Γκλεζάκας, Αθήνα 2007
6. Κωδικοποίηση φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, Γιώργης Καβαλάκης, εκδόσεις ΔΕΔΕΜΑΔΗΣ, Αθήνα 2008
7. Φορολογικές σημειώσεις 2007, Γιώργος Α. Κορομηλάς, εκδόσεις Tax Advisors, Αθήνα 2007
8. Φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιριών και των επιχειρήσεων δεύτερης κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ., Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης-Ιωάννης Γ. Αναστασιάδης, εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα 2000

## ΠΗΓΕΣ

1. <http://www.gsis.gr>
2. <http://www.taxheaven.gr>
3. <http://www.e-forosimv.gr>
4. <http://www.union.gr>