



ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

Τμήμα: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Πτυχιακή Εργασία:

Διαφορές Φορολογικής και Χρηματοοικονομικής Λογιστικής



Των σπουδαστριών: ΝΙΟΒΗ ΤΡΙΧΑΚΗ Α.Μ. 8196
ΚΑΡΑΒΕΛΛΑ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ 8108
Επιβλέπων Καθηγητής: ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΚΑΡΑΜΠΙΝΗΣ

Ηράκλειο ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2013

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το παρόν σύγγραμμα, προϊόν ομαδικής εργασίας μας, αναφέρεται στις διαφορές της Φορολογικής Λογιστικής και της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Σε μια εποχή που η χώρα μας, αναζητά με επίταση όλα εκείνα τα σύγχρονα οικονομικά εργαλεία που θα της επιτρέψουν να ξεπεράσει μια πρωτοφανή οικονομική κρίση, και να δημιουργήσει ένα ευοίωνο επενδυτικό περιβάλλον, η ανάλυση και η επισήμανση όλων των δυνατών περιπτώσεων, έκπτωσης δαπανών αποκτά ζωτικό χαρακτήρα τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τους ιδιώτες.

Βεβαίως δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι ζούμε σε ένα οικονομικό περιβάλλον μεγάλης ρευστότητας, που απαιτεί την διαρκή ενημέρωση γύρω από όλες τις φορολογικές εξελίξεις.

Η παρούσα εργασία χωρίζεται σε 4 κεφάλαια, καθένα από τα οποία εξετάζει μια ειδική πλευρά του θέματος.

Στο 1^ο κεφάλαιο αναπτύσσουμε τις βασικές έννοιες της Γενικής Λογιστικής. Τι εννοούμε με τον όρο Λογιστική, Οικονομική και Λογιστική Μονάδα, τις διακρίσεις της οικονομικής μονάδας και τους κλάδους της Λογιστικής.

Στο 2^ο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην Φορολογική Λογιστική. Αναπτύσσουμε τις βασικές έννοιες της φορολογίας, τους φόρους και στις γενικές διατάξεις των γενικών βιβλίων και στοιχείων

Στο 3^ο κεφάλαιο μιλάμε για την Χρηματοοικονομική Λογιστική. Ποια είναι τα χαρακτηριστικά της, η χρησιμότητά της, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, στις απογραφές και στα λογιστικά γεγονότα.

Στο 4^ο και σημαντικότερο κεφάλαιο, αναφερόμαστε στις διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στην Φορολογική και στην Χρηματοοικονομική Λογιστική. Αναφερόμαστε στις δαπάνες που δεν εκπίπτουν ανά λογαριασμό λογιστικού σχεδίου.

Για την καλύτερη επεξεργασία της εργασίας σε όλο το εύρος της, καταναίμαμε τα κεφάλαια ως εξής:

Το 1^ο ανέλαβε η Καραβέλλα Παρασκευή, το 2^ο κεφάλαιο ανέλαβε η Νιόβη Τριχάκη, ενώ κοινή προσπάθεια καταβάλαμε για την συγγραφή του 3^{ου} και 4^{ου} κεφαλαίου.

Τέλος, η συγγραφή του παρόντος συγγράμματος σηματοδοτεί το πέρας της φοιτητικής μας ιδιότητας και ως εκ τούτου θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε όλους τους καθηγητές μας που συνέβαλλαν στην απόκτηση απαραίτητων εφοδίων για τη συνέχιση της επαγγελματικής μας ζωής. Ιδιαίτερος δε, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις θερμές μας

ευχαριστίες και τη βαθειά μας ευγνωμοσύνη στον υπεύθυνο καθηγητή μας Νικόλαο Καραμπίνη, ο οποίος μας βοήθησε για να βγάλουμε εις πέρας την πτυχιακή μας εργασία.

Οφείλουμε πάντα ένα «ευχαριστώ» στις οικογένειές μας που ήταν ακούραστοι συμπαραστάτες μας όλα αυτά τα χρόνια.

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1. Έννοια της Λογιστικής	σελ.7
1.2. Οικονομική Μονάδα και Λογιστική Μονάδα	σελ.7
1.3. Διακρίσεις Οικονομικών Μονάδων	σελ.7
1.4. Κλάδοι Λογιστικής	σελ.8

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

2.1. Βασικές έννοιες της Φορολογίας	σελ.9
2.1.1. Το οικονομικό πρόβλημα και οι βασικές επιδιώξεις των σύγχρονων κοινωνιών	σελ.9
2.1.2. Δημόσιες Δαπάνες. Ταξινόμηση των δημόσιων δαπανών	σελ.9
2.1.3. Δημόσια Έσοδα – Φόροι	σελ.10
2.1.4. Φορολογικός Συντελεστής	σελ.10
2.1.5. Ταξινόμηση των Φόρων	σελ.10
2.1.5.1 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με την φορολογική βάση	σελ.10
2.1.5.2. Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τη φύση του φορολογικού συντελεστή	σελ.11
2.1.5.3. Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με το δημόσιο φορέα για τον οποίο επιβάλλονται	σελ.11
2.1.5.4. Ταξινόμηση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους	σελ.11
2.1.6. Αντιδράσεις των φορολογούμενων στην επιβολή φόρων	σελ.12
2.1.6.1. Φοροδιαφυγή	σελ.12
2.1.6.2. Φοροαποφυγή	σελ.12
2.2. Γενικές Διατάξεις περί βιβλίων και στοιχείων	σελ.14
2.2.1. Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων	σελ.14
2.2.2. Έννοια Επιτηδευματία	σελ.14
2.2.3. Υποχρεώσεις Επιτηδευματιών	σελ.15
2.2.4. Εξαιρέσεις Επιτηδευματιών	σελ.15
2.2.5. Μη υπόχρεοι στην τήρηση βιβλίων και έκδοση βιβλίων. Απαλλασσόμενοι μικροεπιτηδευματίες	σελ.16
2.2.6. Βιβλία πρώτης κατηγορίας	σελ.16
2.2.7. Βιβλία τρίτης κατηγορίας	σελ.17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

3.1. Τα χαρακτηριστικά της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής	σελ.18
3.2. Χρησιμότητα της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής	σελ.18
3.3. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις	σελ.18
3.3.1. Ισολογισμός (Είδη Ισολογισμοί – Μορφές Ισολογισμού)	σελ.19
3.3.2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	σελ.20
3.4. Απογραφή - Λογιστική Χρήση	σελ.20
3.4.1. Είδη Απογραφής	σελ.21
3.4.2. Η έννοια και η σκοπιμότητα της Λογιστικής Χρήσης	σελ.21
3.4.3 Η διάρκεια της Λογιστικής Χρήσης	σελ.22
3.5. Λογιστικό Γεγονός	σελ.22
3.5.1. Η έννοια του λογαριασμού και η λειτουργία του	σελ.23
3.6. Ημερολογιακή Εγγραφή	σελ.23
3.7. Λογιστικό Αποτέλεσμα	σελ.24
3.8. Λογιστικά Σφάλματα	σελ.24

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

	σελ.26
4.1. Δαπάνες που δεν εκπίπτουν ανά λογαριασμό λογιστικού σχεδίου : ΟΜΑΔΑ 1 ^η : Πάγιο Ενεργητικό	σελ.31
4.2. ΟΜΑΔΑ 2 ^η : Αποθέματα λογαριασμοί 20-29	σελ.33
4.3. ΟΜΑΔΑ 4 ^η : Λογαριασμοί 42 «Αποτελέσματα εις Νέο»	σελ.34
4.4 ΟΜΑΔΑ 6 ^η : Οργανικά Έξοδα κατ' είδος	σελ.36
4.4.1. 60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	σελ.36
4.4.2. 61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	σελ.42
4.4.3. 62 Παροχές Τρίτων	σελ.43
4.4.4. 63 Φόροι – Τέλη	σελ.48
4.4.5. 64 Διάφορα Έξοδα	σελ.50
4.4.6. 65 Τόκοι και συναφή Έξοδα	σελ.60
4.4.7. 66 Αποσβέσεις Πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	σελ.63
4.4.8 68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	σελ.68
4.5. Ομάδα 7 ^η : Οργανικά έσοδα κατ' είδος	σελ.72
4.6. Ομάδα 8 ^η	σελ.73

4.6.1 81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	σελ.73
4.6.2. 84 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	σελ.77
4.7. Παραδείγματα	σελ.79
Συμπεράσματα	σελ.86
Βιβλιογραφία	σελ.88

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1. Έννοια της Λογιστικής

Λογιστική είναι εκείνος ο επιστημονικός κλάδος, που ασχολείται με τις σχέσεις που δημιουργούνται μεταξύ των οικονομικών μονάδων και τις συνέπειες των σχέσεων αυτών, τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον των τελευταίων. Επομένως θα πρέπει εν συνεχεία να εξεταστεί, πρώτα η έννοια της οικονομικής μονάδας και πιο συγκεκριμένα η έννοια της λογιστικής μονάδας και δεύτερον, ο τρόπος απεικόνισης και ανάλυσης των συνεπειών των παραπάνω σχέσεων.

1.2. Οικονομική Μονάδα και Λογιστική Μονάδα

Με τον όρο Οικονομική Μονάδα εννοούμε τον οργανωμένο και συστηματικό συνδυασμό των συντελεστών παραγωγής για την επίτευξη συγκεκριμένων αντικειμενικών σκοπών. Από το πλήθος των οικονομικών μονάδων ενδιαφέρουν τη λογιστική εκείνες, που σαν σκοπό έχουν την παραγωγή υλικών αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Επίσης οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται σε κερδοσκοπικές (ή επιχειρήσεις) και σε μη κερδοσκοπικές μονάδες.

1.3. Διακρίσεις Οικονομικών Μονάδων

Έχοντας ήδη αναφερθεί στις οικονομικές μονάδες, θα πρέπει να παρουσιάσουμε και τις βασικότερες διακρίσεις τους. Οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται ανάλογα:

α) Με την προέλευση του φορέα τους σε:

- Ιδιωτικές
- Δημόσιες
- Μικτές

β) Με κριτήριο το μέγεθος, χωρίζονται με βάση τον κύκλο εργασιών, τα απασχολούμενα κεφάλαια, τον αριθμό των εργαζομένων κ.α., σε:

- Μικρές
- Μεσαίες
- Μεγάλες

γ) Με κριτήριο το αντικείμενο δράσης σε:

- Εμπορικές
- Βιομηχανικές

- Ασφαλιστικές
- Τραπεζικές
- Ναυτλιακές κ.λ.π.

δ) Σύμφωνα με τη νομική τους μορφή σε:

- Ατομικές επιχειρήσεις
- Ομόρρυθμες Εταιρείες
- Ετερόρρυθμες Εταιρείες
- Ανώνυμες Εταιρείες
- Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης
- Συνεταιρισμούς

1.4. Κλάδοι Λογιστικής

Οι κυριότεροι κλάδοι της Λογιστικής οι οποίοι δίνουν πληροφορίες, τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, για την οικονομική της πορεία είναι οι εξής:

- α) Χρηματοοικονομική Λογιστική
- β) Διοικητική Λογιστική
- γ) Κοστολόγηση
- δ) Διεθνής Λογιστική
- ε) Φορολογική Λογιστική
- στ) Κυβερνητική Λογιστικής
- ζ) Ελεγκτική Λογιστική

Εμείς στην συγκεκριμένη εργασία, θα ασχοληθούμε με την Φορολογική Λογιστική και την Χρηματοοικονομική Λογιστική καθώς και τις διαφορές τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

2.1. Βασικές Έννοιες της Φορολογίας

2.1.1 Το οικονομικό πρόβλημα και οι βασικές επιδιώξεις των σύγχρονων κοινωνιών.

Είναι γνωστό ότι το βασικό οικονομικό πρόβλημα των σύγχρονων κοινωνιών είναι η ανεπάρκεια των συντελεστών παραγωγής, η οποία δεν επιτρέπει την ικανοποίηση όλων των αναγκών του κοινωνικού συνόλου. Θα πρέπει επομένως να γίνεται κάποια επιλογή των αναγκών, που κάθε φορά θα ικανοποιούνται, καθώς και των αγαθών, που θα παραχθούν για τη μεγαλύτερη δυνατή ικανοποίησή τους. Η ανεπάρκεια ωστόσο των παραγωγικών μέσων μπορεί να αντιμετωπισθεί με τον κατάλληλο συνδυασμό των παρακάτω:

α. Πλήρης απασχόληση των παραγωγικών μέσων.

β. Άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων στην παραγωγή των διαφόρων αγαθών και υπηρεσιών.

γ. Δίκαιη κατανομή του παραγόμενου κοινωνικού προϊόντος.

δ. Επίτευξη του επιθυμητού ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης από τη κοινωνία.

Στόχος των παραπάνω επιλογών θα είναι η μεγιστοποίηση της ευημερίας του κοινωνικού συνόλου.

2.1.2 Δημόσιες δαπάνες. Ταξινόμηση των Δημόσιων δαπανών

Για να πετύχουν οι παραπάνω επιδιώξεις, το κράτος διατηρεί πολυάριθμες υπηρεσίες, των οποίων η λειτουργία απαιτεί δαπάνες, που ονομάζονται δημόσιες δαπάνες ή δημόσια έξοδα. Τέτοιες είναι οι δαπάνες μισθοδοσίας των υπαλλήλων για τη διοίκηση, την εθνική άμυνα, την δημόσια εκπαίδευση, την δημόσια υγεία, την κοινωνική περίθαλψη, την κατασκευή δημοσίων έργων κτλ. Οι δημόσιες δαπάνες ταξινομούνται σε διάφορες κατηγορίες σύμφωνα με ορισμένα κριτήρια, όπως το οικονομικό, το λειτουργικό, και το διοικητικό.

2.1.3 Δημόσια έσοδα. Φόροι

Δημόσια έσοδα είναι τα χρηματικά ποσά που εισάγονται στα δημόσια ταμεία, με τα οποία το κράτος μπορεί να καλύψει τις δημόσιες δαπάνες του για την καλύτερη εξυπηρέτηση των πολιτών. Κυριότερες πηγές δημοσίων εσόδων είναι:

- α. Οι φόροι
- β. Τα τέλη και λοιπά δικαιώματα, τα οποία καταβάλλονται στο κράτος από τα διάφορα φυσικά και νομικά πρόσωπα.
- γ. Ο δανεισμός.
- δ. Τα έσοδα από την επιχειρηματική δραστηριότητα του κράτους.

Οι φόροι αποτελούν αναγκαίο μέσο μεταβίβασης αγοραστικής δύναμης (χρήματος) από τα διάφορα φυσικά και νομικά πρόσωπα στο κράτος. Η μεταβίβαση αυτή δε συνοδεύεται ούτε συνδέεται άμεσα με αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή, αλλά τα χρηματικά αυτά ποσά τα διαθέτει το κράτος, για να καλύψει τις συλλογικές ή κοινωνικές του ανάγκες.

2.1.4. Φορολογικός συντελεστής

Φορολογικός συντελεστής ονομάζεται ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μια μονάδα φορολογικής βάσης και συνήθως εκφράζεται σε ποσοστό. Έτσι, αν π.χ. ο φορολογικός συντελεστής είναι 20%, σημαίνει ότι, αν πάρουμε ως μονάδα φορολογικής βάσης τις 100 Ευρώ, ο φόρος θα είναι 20 Ευρώ.

2.1.5 Ταξινόμηση των φόρων

Το δημόσιο, για να πετυχαίνει τους πολυσύνθετους στόχους του, επιβάλλει συνήθως περισσότερους από ένα φόρους. Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζει αποτελεσματικότερη επιτυχία των στόχων του, κυρίως γιατί ορισμένοι φόροι είναι αποτελεσματικότεροι στην επίτευξη μερικών στόχων και άλλοι σε άλλους. Η ταξινόμηση των φόρων γίνεται συνήθως με βάση διάφορα κριτήρια. Οι κυριότερες κατηγορίες είναι οι εξής:

2.1.5.1 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τη φορολογική βάση

Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό οι φόροι διακρίνονται σε :

- α. Φόρους εισοδήματος, όταν υπολογίζονται με βάση το εισόδημα του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου.

β. Φόρους περιουσίας, όταν υπολογίζονται επί της καθαρής αξίας της περιουσίας, όπως φόρος ακίνητης περιουσίας, φόρος μεταβίβασης περιουσίας λόγω κληρονομιάς, δωρεές κλπ.

γ. Φόρους δαπάνης, όταν υπολογίζονται πάνω στα αγαθά που αγοράζει ο φορολογούμενος και έτσι αυξάνεται η τιμή του αγαθού.

2.1.5.2 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με τη φύση του φορολογικού συντελεστή

Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- α) αναλογικοί και
- β) προοδευτικοί.

Αναλογικοί είναι οι φόροι που ο φορολογικός συντελεστής τους είναι ο ίδιος, ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Αναλογικοί φόροι είναι συνήθως οι φόροι δαπάνης και οι φόροι εισοδήματος, που επιβάλλονται σε ορισμένα νομικά πρόσωπα.

Προοδευτικοί είναι οι φόροι που ο μέσος φορολογικός συντελεστής τους αυξάνεται ή μειώνεται, ανάλογα με το αντίστοιχο μέγεθος της φορολογητέας ύλης.

2.1.5.3 Ταξινόμηση των φόρων ανάλογα με το δημόσιο φορέα για τον οποίο επιβάλλονται

Με βάση αυτό το κριτήριο οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες:

- α) φόροι της κεντρικής διοίκησης ή κρατικοί φόροι
- β) φόροι για τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης και
- γ) φόροι για οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (δημοτικοί, κοινοτικοί).

2.1.5.4. Ταξινόμηση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους

Ένα κριτήριο για την ταξινόμηση των φόρων είναι η δυνατότητα των φορολογουμένων να μεταθέτουν σε άλλους φορολογουμένους το ποσό του φόρου που είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν στο κράτος.

Έτσι *άμεσοι φόροι* χαρακτηρίζονται οι φόροι που επιβάλλονται απευθείας στους φορολογουμένους (στο εισόδημά τους, στην περιουσία τους κ.α.) και δεν μπορούν να τους μεταθέσουν σε άλλους. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος κληρονομιάς κτλ

Έμμεσοι φόροι χαρακτηρίζονται οι φόροι που μπορούν να μεταβιβάζονται σε άλλους φορολογουμένους με τους οποίους συναλλάσσονται. Μια καπνοβιομηχανία, για παράδειγμα, όταν κυκλοφορεί τα κουτιά με τα τσιγάρα, οφείλει να επικολλά μια ταινία που να αναγράφει "φόρος καπνού". Την ταινία αυτή την παίρνει από την αρμόδια δημόσια αρχή, στην οποία καταβάλλει και την αξία της. Ο αγοραστής του πακέτου μαζί με την αξία των τσιγάρων καταβάλλει και την αξία της ταινίας, αλλά ουσιαστικά στο ταμείο της επιχείρησης παραμένει η αξία των τσιγάρων, γιατί η αξία της ταινίας έχει ήδη πληρωθεί στο κράτος. Έμμεσοι φόροι είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α) , οι δασμοί κτλ.

2.1.6 Αντιδράσεις των φορολογουμένων στην επιβολή φόρων

Επειδή οι φόροι αποτελούν παροχές των ιδιωτικών φορέων προς το δημόσιο, χωρίς να συνδυάζονται με αντίστοιχες ειδικές αντιπαροχές του δημοσίου, η επιβολή τους προκαλεί αντιδράσεις στους φορολογουμένους, με σκοπό να περιορίσουν τη φορολογική υποχρέωσή τους. Οι κυριότερες από τις αντιδράσεις αυτές είναι α) η φοροδιαφυγή β) η φοροαποφυγή

2.1.6.1 Φοροδιαφυγή

Φοροδιαφυγή είναι κάθε παράνομη πράξη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή αποφυγή καταβολής του φόρου. Παραδείγματα τέτοιων πράξεων είναι η παράλειψη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή περιουσίας ή η ψευδής υποβολή τέτοιας δήλωσης σε ποσά μικρότερα από τα πραγματικά, απόκρυψη πωλήσεων από τις επιχειρήσεις κτλ.

2.1.6.2 Φοροαποφυγή

Φοροαποφυγή έχουμε, όταν ο φορολογούμενος με νόμιμες ενέργειες κατορθώνει να μειώσει τη φορολογική του υποχρέωση ή και να αποφύγει εντελώς την καταβολή φόρου. Παράδειγμα τέτοιων ενεργειών είναι:

- Στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, όταν το εισόδημα των δυο συζύγων φορολογείται χωριστά, είναι ενδεχόμενο ο σύζυγος να μεταβιβάσει στη σύζυγο εισοδήματα από ορισμένες πηγές, για να μειώσει τη φορολογική του επιβάρυνση.

- Στη φορολογία κληρονομιών, οι φορολογούμενοι προσπαθούν να αποφύγουν το φόρο με διαδοχικές μεταβιβάσεις της περιουσίας τους, όταν είναι ακόμα στη ζωή, ή με δωρεές ή με εικονικές πωλήσεις των περιουσιακών τους στοιχείων στους μέλλοντες κληρονόμους τους κτλ.

Οι φορολογούμενοι στα παραδείγματα χρησιμοποιούν διάφορες ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας και αποφεύγουν ή μειώνουν τη φορολογική τους υποχρέωση. Οι ενέργειες που κάνουν επομένως είναι νόμιμες και έτσι δεν χαρακτηρίζονται σαν φοροφυγάδες.

2.2. Γενικές Διατάξεις περί Βιβλίων και Στοιχείων

2.2.1. Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

Με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων.

2.2.2 Έννοια επιτηδευματία

Υποκείμενο πρόσωπο στην εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. είναι ο επιτηδευματίας. Επιτηδευματίας θεωρείται κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία Αστικού δικαίου ή αστική εταιρεία, κερδοσκοπική ή μη, 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 άλλη επιχείρηση.

Φυσικό Πρόσωπο σύμφωνα με τον αστικό κώδικα είναι κάθε άνθρωπος ικανός να έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Νομικό πρόσωπο είναι ιδίως οι εμπορικές εταιρείες (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 Αστικού Δικαίου 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, η συνιδιοκτησία μηχανημάτων και η από κοινού εκμετάλλευση τους, η συνέχιση της επιχείρησης από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος επιτηδευματία κτλ.

Αστική εταιρεία σύμφωνα με τον Αστικό 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.

2.2.3 Υποχρεώσεις επιτηδευματιών

Οι επιτηδευματίες υποχρεούνται να τηρούν, εκδίδουν, παρέχουν, ζητούν, λαμβάνουν, υποβάλλουν τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με τη τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων .

Επιτηδευματίας θεωρείται και η κοινοπραξία επιτηδευματιών. Κοινοπραξία επιτηδευματιών είναι η από κοινού σύμπραξη περισσοτέρων του ενός προσώπων (φυσικών ή νομικών) για την εκτέλεση ορισμένης εργασίας (συνήθως τεχνικής) με σκοπό το κέρδος. Έχει προσωρινό χαρακτήρα, διαλύεται όταν τελειώσει το έργο που έχει αναλάβει, δεν αντιμετωπίζεται από τον εμπορικό νόμο, οριοθετείται από το φορολογικό δίκαιο και έχει όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα (τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων). Για να θεωρηθεί επιτηδευματίας η κοινοπραξία, να αναγνωρισθεί δηλαδή φορολογικά, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις :

α. Να έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση (οδός, αριθμός). Η διεύθυνση αναγράφεται απαραίτητα στο συμφωνητικό.

β. Να αποβλέπει στη διενέργεια μιας συγκεκριμένης πράξης π.χ. η κατασκευή αερογέφυρας στη συμβολή των οδών Κηφισού και Λένορμαν

γ. Να αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία (καταστατικό) των μερών, που κατατίθεται πριν την έναρξη των εργασιών της στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ. Ο.Υ της επαγγελματικής της διεύθυνσης.

δ. Τα μέλη της, να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμα μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας.

2.2.4 Εξαιρέσεις επιτηδευματιών

α. Δημόσιο, Νομικά Πρόσωπα, Ενώσεις προσώπων κτλ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ. που δεν ασκούν επιχείρηση, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν τα βιβλία του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται όμως να εκδίδουν , υποβάλλουν και διαφυλάσσουν τα στοιχεία που ορίζει ο Κώδικας. Έτσι π.χ. έχουν υποχρέωση να εκδίδουν δελτία αποστολής σε περίπτωση αποστολής σε επιτηδευματία λόγω πώλησης, να εκδίδουν αποδείξεις δαπανών για καταβολές αμοιβών σε δικαιούχους που δεν έχουν υποχρέωση να εκδίδουν στοιχεία κτλ. Τα παραπάνω πρόσωπα, εκτός από το δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις

που υπόκεινται στο Φ.Π.Α. θεωρούνται επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα.

β. Αγρότες, Αγροτικές εκμεταλλεύσεις. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από το Φ.Π.Α. δεν υποχρεούνται στη τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με εξαίρεση μόνο το ημερολόγιο μεταφοράς και το δελτίο αποστολής. Σημειώνεται ότι οι αγρότες που ασκούν την αγροτική τους εκμετάλλευση :1. με τη μορφή οποιουδήποτε τύπου εταιρείας (Ο.Ε, Ε.Ε, Ε.Π.Ε. κτλ.) ή αγροτικού συνεταιρισμού. 2. πωλούν τα προϊόντα τους ύστερα από επεξεργασία, που θα μπορούσε να τους αποδώσει χαρακτήρα βιοτεχνικού ή βιομηχανικού προϊόντος.3. όταν διαθέτουν κατάστημα για την πώληση των προϊόντων τους και 4. εξάγουν τα προϊόντα τους 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 ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α.

γ. Οι μισθωτοί (υπάλληλοι εργάτες) δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία για την εξαρτημένη εργασία που παρέχουν.

2.2.5 Μη υπόχρεοι στην τήρηση βιβλίων και έκδοση βιβλίων. Απαλλασσόμενοι μικροεπιτηδευματίες

Μερικοί μικροεπιτηδευματίες μόνο φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα κάτω από ορισμένα ποσά, δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν τα βιβλία του Κώδικα (εκτός από τα πρόσθετα βιβλία) και να εκδίδουν αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών.

2.2.6 Βιβλίο πρώτης κατηγορίας

Ο επιτηδευματίας της πρώτης κατηγορίας υποχρεούται να τηρεί βιβλίο Αγορών, στο οποίο καταχωρούνται όλες οι αγορές εμπορεύσιμων αγαθών που κάνει για την άσκηση του επαγγέλματός του. Αυτό θα γίνεται ανεξάρτητα αν οι αγορές γίνονται με μετρητά ή με πίστωση και τα αγοραζόμενα αγαθά προορίζονται για μεταπώληση ή για επεξεργασία. Για κάθε αγορά στο βιβλίο Αγορών καταχωρούνται: α) Η αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τα έξοδα, το Φ.Π.Α. των πράξεων αυτών, οι επιστροφές, και οι εκπτώσεις. Οι επιστροφές αγορών και οι λαμβανόμενες εκπτώσεις για τις αγορές που δεν σημειώνονται στα αντίστοιχα δικαιολογητικά (π.χ. τιμολόγια), αλλά εκδίδονται γι' αυτές πιστωτικά σημειώματα παροχής εκπτώσεων ή επιστροφών μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες του βιβλίου Αγορών.

2.2.7 Βιβλία τρίτης κατηγορίας

Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του υποχρεούται να τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο και να εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογ/σμών, με εξαίρεση τους λογ/σμούς της ομάδας 9 (Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής) οι οποίοι δεν τηρούνται. Τα βιβλία που τηρεί είναι το Ημερολόγιο, το Γενικό Καθολικό, το βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, τα Αναλυτικά Καθολικά και πολλά άλλα βοηθητικά. Κατά την τήρηση των βιβλίων μπορεί να εφαρμόζει οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα εγγραφών, σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Η επιλογή του συστήματος εγγραφών σε κάθε επιχείρηση γίνεται από τον επιτηδευματία, ο οποίος εκτιμά ποιο σύστημα εξυπηρετεί καλύτερα τις ανάγκες της επιχείρησής του. Όποια όμως και αν είναι η επιλογή του θα πρέπει τα βιβλία να τηρούνται σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής. Με τον τρόπο αυτό θα προκύπτει η πραγματική εικόνα της περιουσίας και τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησής του καθώς επίσης θα είναι εύκολος και ο έλεγχος των δεδομένων των βιβλίων αυτών. Εκτός από τα παραπάνω βιβλία, ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας υποχρεούται να τηρεί πρόσθετα και τα εξής: α) Βιβλίο Πρακτικών γενικής Συνέλευσης των μετόχων και Βιβλίο Πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου όταν πρόκειται για Α.Ε. ημεδαπής και β) Βιβλίο Πρακτικών Συνελεύσεως και Βιβλίο Πρακτικών Διαχειρίσεων όταν πρόκειται για ΕΠΕ. Από τους λογαριασμούς που τηρούνται στο Γενικό Καθολικό και στα Αναλυτικά Καθολικά, εκτός από τα άλλα, θα πρέπει να προκύπτουν αναλυτικά και τα δεδομένα που αφορούν: α) τα κάθε μορφής έσοδα και έξοδα, β) τη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής και γ) τα παραγόμενα προϊόντα και υποπροϊόντα. Οι επιχειρήσεις που υποχρεωτικά ελέγχονται από το Σ.Ο.Λ. (τόρα Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών) έχουν υποχρέωση από 1/1/1998 να εφαρμόζουν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ., να τηρούν δηλαδή και την ομάδα 9, που αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

3.1. Τα Χαρακτηριστικά της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

α) Τηρείται από τις επιχειρήσεις έχοντας ως αντικειμενικό σκοπό την παροχή πληροφοριών κυρίως σε πρόσωπα που βρίσκονται εκτός των οικονομικών μονάδων, δηλαδή τρίτων προσώπων.

β) Η εφαρμογή της εξαρτάται από νομοθετικές ρυθμίσεις

γ) Οι διαδικασίες τήρησής της εξαρτώνται από λογιστικούς κανόνες (λογιστικές αρχές ή λογιστικές παραδοχές).

3.2. Χρησιμότητα της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής

Η χρηματοοικονομική λογιστική αποτελεί μια απαραίτητη πηγή πληροφοριών, τόσο για τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας, όσο και για τρίτα πρόσωπα (τα οποία δεν έχουν άμεση πρόσβαση στο εσωτερικό της τελευταίας). Σε αυτό το σημείο θα επισημάνουμε ποιοι είναι οι λόγοι που καθιστούν απαραίτητη την τήρηση της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την διοίκηση της οικονομικής μονάδας:

- Συντελεί στην ορθότερη οργάνωσή της
- Συντελεί στον προγραμματισμό δράσεως της οικονομικής μονάδας
- Συντελεί στην εύρυθμη λειτουργία της οικονομικής μονάδας
- Συντελεί στον έλεγχο της διαχείρισής της

Εξίσου σημαντική, αν όχι περισσότερο, είναι η τήρηση της χρηματοοικονομικής λογιστικής για τα τρίτα πρόσωπα που παρουσιάζουν ενδιαφέρον για την οικονομική μονάδα και αυτό, γιατί τους παρέχει πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων που έχουν να κάνουν με:

- την επένδυση κεφαλαίων στην οικονομική μονάδα
- την πραγματοποίηση συνεργασίας με την οικονομική μονάδα
- την παροχή δανεισμού προς την οικονομική μονάδα.

3.3. Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική εφαρμόζεται όπως είπαμε και παραπάνω, από τις επιχειρήσεις με κύριο σκοπό την παροχή πληροφοριών. Ωστόσο, εκείνο που πρέπει να διευκρινίσουμε είναι ότι χρησιμοποιείται κυρίως για την ενημέρωση τρίτων

προσώπων που επιθυμούν να έχουν μία οικονομική ενημέρωση της επιχείρησης και λιγότερο για την διοίκηση της επιχείρησης. Μέσω της δημοσίευσης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, το ευρύ κοινό έχει τη δυνατότητα της άμεσης πρόσβασης σε όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με την επιχείρηση.

Οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις που τηρούνται από κάθε οικονομική μονάδα είναι οι εξής:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Πίνακας Διάθεσης των Αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα

3.3.1. Ισολογισμός (Είδη Ισολογισμών – Μορφές Ισολογισμών)

Με τον όρο Ισολογισμό εννοούμε εκείνη τη χρηματοοικονομική κατάσταση, η οποία σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή και με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, εμφανίζει συνοπτικά και συγχρόνως σε ενιαίο νόμισμα τα στοιχεία του ενεργητικού, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης μιας οικονομικής μονάδας.

Ανάλογα με το μέγεθος της καθαρής θέσης μιας οικονομική μονάδας διακρίνουμε τρία διαφορετικά είδη Ισολογισμών. Το Θετικό, τον Αρνητικό και τον Ουδέτερο Ισολογισμό. Ο Θετικός Ισολογισμός, αφορά ισολογισμούς στους οποίους η Καθαρή Θέση είναι Θετική, που συνεπάγεται ότι το Ενεργητικό της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από τις υποχρεώσεις της προς τους τρίτους. Ο Ουδέτερος Ισολογισμός, αναφερόμαστε σε ισολογισμούς στους οποίους η Καθαρή Θέση είναι ίση με το Μηδέν, που συνεπάγεται ότι το ενεργητικό της επιχείρησης είναι ίσο με τις υποχρεώσεις της προς τους τρίτους και τέλος ο Αρνητικός Ισολογισμός, που αφορά Ισολογισμούς στους οποίους η Καθαρή Θέση είναι Αρνητική, που συνεπάγεται ότι το Ενεργητικό της επιχείρησης είναι μικρότερο από τις υποχρεώσεις προς τους τρίτους.

Τώρα, ανάλογα με τον τρόπο παράθεσης των στοιχείων του ισολογισμού, αυτός μπορεί να παρουσιαστεί με δύο μορφές, οι οποίες είναι οι εξής:

- ✓ Η μορφή της οριζόντιας διάταξης
- ✓ Η μορφή της κάθετης διάταξης

Στην πρώτη μορφή της οριζόντιας διάταξης, το Ενεργητικό παρουσιάζεται δίπλα και αριστερά από τα στοιχεία του Παθητικού.

Στη δεύτερη μορφή της κάθετης διάταξης, το Ενεργητικό παρουσιάζεται στο επάνω μέρος και ακολουθούν τα στοιχεία του Παθητικού.

3.3.2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Με τον όρο Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, εννοούμε τη λογιστική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει συνοπτικά όλους εκείνους τους παράγοντες που προσδιορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα μιας λογιστικής περιόδου, έχοντας σαν αντικειμενικό σκοπό την παροχή πληροφοριών στους τρίτους ενδιαφερόμενους. Αυτό που πρέπει να επισημάνουμε είναι ότι και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, όπως και ο ισολογισμός, καταρτίζεται με βάση τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές.

Η κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης μπορεί να καταρτισθεί σε δύο μορφές:

α) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης σε οριζόντια διάταξη: όπου εμφανίζονται στο αριστερό μέρος όλοι εκείνοι οι παράγοντες οι οποίοι επιδρούν αρνητικά στο αποτέλεσμα και στο δεξί μέρος εμφανίζονται όλοι εκείνοι οι παράγοντες οι οποίοι επιδρούν θετικά στο αποτέλεσμα. Συγκρίνοντας το συνολικό ποσό των αρνητικών παραγόντων με εκείνο των θετικών, γίνεται ο προσδιορισμός του αποτελέσματος. Στη στήλη που παρουσιάζει το μικρότερο άθροισμα εμφανίζουμε τη διαφορά, η οποία φέρει είτε τον τίτλο «Κέρδη Χρήσεως» είτε το τίτλο «Ζημιά Χρήσεως».

β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης σε κάθετη διάταξη: όπου στη συγκεκριμένη μορφή οι προσδιοριστικοί παράγοντες βρίσκονται ο ένας κάτω από τον άλλο μαζί με τα αντίστοιχα ποσά τους.

Τόσο η κατάσταση αποτελεσμάτων οριζόντιας παράθεσης όσο και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως κάθετης παράθεσης, μπορεί να είναι μιας βαθμίδας ή πολλαπλών βαθμίδων.

3.4. Απογραφή – Λογιστική Χρήση

Στον Ισολογισμό που έχουμε ήδη αναφερθεί παραπάνω, μας δίνει τη στατική εικόνα της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης. Επομένως για να φτάσουμε σε αυτή χρειαζόμαστε μια λεπτομερή καταγραφή τόσο των μέσων δράσης της οικονομικής μονάδας όσο και των υποχρεώσεών της. Αυτή η λεπτομερής καταγραφή πραγματοποιείται με τη διαδικασία της απογραφής.

Συνεπώς απογραφή, εννοούμε το σύνολο εκείνων των ενεργειών που μας δίνουν μια λεπτομερή (ποσοτική απόδοση) των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας και τον επαναπροσδιορισμό της καθαρής θέσης, σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή καθώς και την απόδοση τους σε χρηματικής μονάδες.

3.4.1. Είδη Απογραφής

Ανάλογα με τους λόγους που συντρέχουν, η απογραφή μπορεί να ταξινομηθεί σύμφωνα με τα παρακάτω κριτήρια:

α) Διάκριση με βάση το σκοπό υλοποίησής της

- απογραφή ίδρυσης
- απογραφή τέλους χρήσης
- απογραφή συγχώνευσης

β) Διάκριση με βάση την έκταση

- γενική απογραφή
- μερική απογραφή

γ) Διάκριση με βάση την περιοδικότητα

- τακτική απογραφή
- έκτακτη απογραφή

δ) Διάκριση με βάση τον τρόπο

- εξωλογιστική απογραφή
- εσωλογιστική απογραφή

3.4.2. Η έννοια και η σκοπιμότητα της λογιστικής χρήσης

Σε κάθε οικονομική μονάδα υπάρχει η ανάγκη διαίρεσης του χρόνου της ζωής της λογιστικής μονάδας σε διαστήματα, έτσι ώστε να γίνονται πιο εύκολα κάποιες βασικές λειτουργίες, όπως για παράδειγμα, ο έλεγχος των λογιστικών καταστάσεων. Συνήθως ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση το ημερολογιακό έτος. Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω, λογιστική χρήση είναι η διαίρεση της ζωής της οικονομικής μονάδας σε ίσα χρονικά διαστήματα. Η διαίρεση αυτή αποσκοπεί:

- στον όσο το δυνατόν ευκολότερο και ακριβέστερο υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος κάθε λογιστικής χρήσης
- στην εξυπηρέτηση της διαδικασίας φορολόγησης της επιχείρησης και των φορέων της
- στην προστασία τρίτων προσώπων που ενδιαφέρεται για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, όπως είναι για παράδειγμα, οι μέτοχοι και οι εργαζόμενοι
- στον καλύτερο προγραμματισμό των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

Λογιστική χρήση δεν εννοούμε απαραίτητα το ημερολογιακό έτος. Υπάρχουν ορισμένα είδη λογιστικών μονάδων, όπως οι τεχνικές εταιρείες, οι οποίες δεν εξυπηρετούνται από τον παραπάνω διαχωρισμό και γι' αυτόν το λόγο έχει καθοριστεί η έννοια της λογιστικής περιόδου. Λογιστική περίοδος μπορεί να είναι οποιοδήποτε χρονικό διάστημα κρίνεται απαραίτητο από την επιχείρηση για το όσο το δυνατόν ακριβέστερο υπολογισμό της οικονομικής της κατάστασης.

3.4.3. Η διάρκεια της λογιστικής χρήσης

Μια λογιστική χρήση μας παραπέμπει συνήθως σε ένα ημερολογιακό έτος. Ωστόσο, το χρονικό αυτό διάστημα μπορεί να είναι μικρότερο από ένα έτος, οπότε μιλάμε για υποδωδεκάμηνη χρήση, είτε μεγαλύτερο, οπότε μιλάμε για υπερδωδεκάμηνη χρήση. Υπερδωδεκάμηνη χρήση μπορεί να εμφανιστεί κατά την έναρξη ή τη λήξη των εργασιών μιας οικονομικής μονάδας, ενώ υποδωδεκάμηνη χρήση εμφανίζεται κατά τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών μιας επιχείρησης. Συνηθίζεται, κατά γενικό κανόνα, η λήξη της λογιστικής χρήσης να ταυτίζεται με την 31 Δεκεμβρίου ή την 30 Ιουνίου κάθε έτους, χωρίς όμως αυτό να είναι απαραίτητο.

3.5. Λογιστικό Γεγονός

Τρεις είναι οι βασικές κατηγορίες γεγονότων και είναι οι εξής:

- **Κοινωνικά Γεγονότα**: με τον όρο κοινωνικά γεγονότα εννοούμε τα γεγονότα εκείνα που επιδρούν τόσο στη ζωή όσο και στο μέλλον της οικονομικής μονάδας. Ωστόσο μόνο ορισμένα λαμβάνονται υπόψη από τη λογιστική επιστήμη και αυτό, γιατί δεν είναι δυνατή η μέτρηση όλων των υπολοίπων.
- **Οικονομικά Γεγονότα**: τα οικονομικά γεγονότα στην ουσία αποτελούν ένα υποσύνολο των κοινωνικών γεγονότων. Και αυτά έχουν επίδραση, άλλοτε άμεση και άλλοτε έμμεση, στη λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Και σε αυτή την περίπτωση, μόνο ένα μέρος των οικονομικών γεγονότων λαμβάνεται υπόψη και αυτό, γιατί πολλές φορές δεν είναι δυνατή η απόδοσή τους σε νομισματικές μονάδες.
- **Λογιστικά Γεγονότα**: τα λογιστικά γεγονότα, με τη σειρά τους, αποτελούν υποσύνολο των οικονομικών γεγονότων. Η χαρακτηριστική διαφορά τους από τα υπόλοιπα οικονομικά γεγονότα είναι ότι σε αντίθεση με τα προηγούμενα, επηρεάζουν άμεσα τη λειτουργία της οικονομικής μονάδας, υπάρχει η δυνατότητα απόδοσης τους σε χρηματικές μονάδες, ενώ, συγχρόνως τα

διακρίνουν συγκεκριμένα χαρακτηριστικά τα οποία αποσκοπούν στη δυνατότητα καταγραφής τους από τη λογιστική επιστήμη.

3.5.1. Η έννοια του λογαριασμού και η λειτουργία του

Με τον όρο λογαριασμός εννοούμε το μέσο ή αλλιώς τον τρόπο με τον οποίο παρακολουθούμε συστηματικά και με χρονική σειρά, την αρχική θέση και τις μεταβολές του ύψους της αξίας του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης.

Ένας λογαριασμός δημιουργείται, ή αλλιώς ανοίγει, με το που δημιουργείται εκείνο το στοιχείο το οποίο παρακολουθεί και αντίστοιχα, βεβαίως, παύει να υφίσταται, ή αλλιώς κλείνει, όταν πάψει το στοιχείο το οποίο παρακολουθεί να υπάρχει.

Ο τρόπος που καταχωρούμε το λογιστικός γεγονός, απεικονίζει τις μεταβολές της βασικής λογιστικής ισότητας. Κάθε λογαριασμός αποτελείται από δύο πλευρές, της χρέωσης και εκείνης της πίστωσης.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνόλου της χρέωσης και του συνόλου της πίστωσης του λογαριασμού, μας δείχνει το υπόλοιπο του στοιχείου που παρακολουθεί ο συγκεκριμένος λογαριασμός. Τρεις είναι οι περιπτώσεις που ενδέχεται να συναντήσουμε και είναι οι παρακάτω:

- 1) Ο λογαριασμός να εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, δηλαδή το σύνολο της χρέωσης να είναι μεγαλύτερο από αυτό της πίστωσης
- 2) Ο λογαριασμός να εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο, δηλαδή το σύνολο της χρέωσης να είναι μικρότερο από αυτό της πίστωσης
- 3) Ο λογαριασμός να είναι εξισωμένος, δηλαδή το σύνολο της χρέωσης να είναι ίσο με αυτό της πίστωσης

Ένας λογαριασμός επίσης θα πρέπει να περιέχει τα εξής παρακάτω στοιχεία για να θεωρείται πλήρης: α) Να φέρει κατάλληλο τίτλο, β) Να αναφέρονται οι σχετικές με την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων ημερομηνίες γ) Να συνοδεύουν την καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων αιτιολογίες (επεξηγηματικές) και τέλος δ) τα ποσά που μεταβάλουν τη λογιστική ισότητα (Χρέωση – Πίστωση).

3.6. Ημερολογιακή Εγγραφή

Ημερολογιακή Εγγραφή (ή αλλιώς ημερολογιακό άρθρο) εννοούμε την καταχώρηση του λογιστικού γεγονότος στο ημερολόγιο. Αναλόγως με τον αριθμό των λογαριασμών που περιβάλλονται σε μια ημερολογιακή εγγραφή, έχουμε την απλή στην

οποία υπάρχουν δύο λογαριασμοί και την σύνθετη, στην οποία υπάρχουν περισσότεροι από δύο λογαριασμοί.

Στην ημερολογιακή εγγραφή είτε απλή είτε σύνθετη, πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής βασικά στοιχεία:

- Την ημερομηνία κατά την οποία έλαβε χώρα το λογιστικό γεγονός
- Τους κωδικούς των λογαριασμών που χρεώνονται και πιστώνονται
- Τους τίτλους των λογαριασμών που χρεώνονται και πιστώνονται
- Τα ποσά με τα οποία χρεώνονται και πιστώνονται οι λογαριασμοί
- Τον αριθμό της σελίδας ή της καρτέλας του κάθε λογαριασμού στο γενικό καθολικό
- Την αιτιολογία, δηλαδή μια συνοπτική περιγραφή του λογιστικού γεγονότος, με παράλληλη αναφορά στο δικαιολογητικό έγγραφο που αποδεικνύει το συγκεκριμένο γεγονός.

3.7 Λογιστικό Αποτέλεσμα

Στη Λογιστική Επιστήμη με τον όρο Λογιστικό Αποτέλεσμα εννοούμε τον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος που πέτυχε η επιχείρηση μέσα στην περίοδο της λογιστικής χρήσης. Δηλαδή, τον πλούτο που δημιούργησε για τους φορείς της κατά την περίοδο που μας ενδιαφέρει.

Πιο συγκεκριμένα, επικρατούν δύο απόψεις για τον τρόπο με τον οποίο μπορεί να υπολογιστεί το λογιστικό αποτέλεσμα μιας οικονομικής μονάδας.

- 1) Η άποψη της διατήρησης του κεφαλαίου
- 2) Η άποψη των συναλλαγών

3.8. Λογιστικά Σφάλματα

Στη λογιστική επιστήμη, όπως άλλωστε σε κάθε επιστήμη, υπάρχει το ενδεχόμενο να γίνει κάποιο λάθος. Επομένως, αν και κάθε λογιστής μπορεί να κάνει κάποιο λάθος, το σημαντικό είναι να το εντοπίσει και να το διορθώσει πριν τη διεξαγωγή οποιουδήποτε εξωτερικού ελέγχου.

Λέγοντας λογιστικό σφάλμα εννοούμε κάθε σφάλμα το οποίο γίνεται στα λογιστικά βιβλία μας επιχείρησης. Τέσσερις είναι οι βασικότεροι λόγοι δημιουργίας λογιστικών σφαλμάτων:

- 1) Η οικονομική μονάδα, για κάποιους λόγους, να μην έχει τηρήσει τις βασικές λογιστικές αρχές

- 2) Η οικονομική μονάδα να έχει προβεί σε κάποιο αριθμητικό λάθος
- 3) Η οικονομική μονάδα να έχει παραλείψει κάποιο λογιστικό γεγονός ή να το έχει καταχωρήσει παραπάνω από μία φορά
- 4) Η οικονομική μονάδα να μην έχει επιλέξει την κατάλληλη λογιστική διαδικασία.

Μπορούμε να διακρίνουμε τα λογιστικά σφάλματα σε δύο βασικές κατηγορίες:

- Ανάλογα με το περιεχόμενο του σφάλματος : Σε αυτή τη περίπτωση γίνεται διάκριση ανάμεσα σε λογιστικά σφάλματα και σε μη λογιστικά σφάλματα
- Ανάλογα με το λογιστικό βιβλίο στο οποίο συνέβη το λογιστικό σφάλμα: Σε αυτή την περίπτωση γίνεται η διάκριση ανάμεσα σε σφάλματα ημερολογίου, σφάλματα γενικού καθολικού, σφάλματα αναλυτικών καθολικών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Ο Φορολογικός Νόμος (Κ.Ν. 2238/1994) παρουσιάζει μέσα από τις διατάξεις του άρθρου 31, όλες εκείνες τις δαπάνες και τα έξοδα που δικαιούνται οι επιτηδευματίες να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημιά. Επίσης μέσα από τις διατάξεις του άρθρου 105 προσθέτει στην παραπάνω λίστα κάποιες ακόμη δαπάνες που αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).

Κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης, είναι σύνηθες το φαινόμενο να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία συναλλαγές που αφορούν έξοδα της επιχείρησης, τα οποία είναι μεν πραγματικά (δηλαδή, αφορούν πραγματική συναλλαγή), πλην όμως δεν αναγνωρίζονται από τις φορολογικές διατάξεις. Τούτο γιατί ο φορολογικός νομοθέτης εκτιμά, ότι δεν σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας του επιτηδευματία, χαρακτηρίζονται ως δαπάνες μη παραγωγικές και περαιτέρω δεν συμβάλλουν στην προώθηση των πωλήσεων.

Η έννοια της «λογιστικής διαφοράς», όπως καθιερώθηκε να λέγονται, όλα εκείνα τα ποσά των δαπανών που πρέπει να προστεθούν στα λογιστικά κέρδη της χρήσης (ή αντίστοιχα, να αφαιρεθούν από τις λογιστικές ζημιές αυτής), ώστε να προκύψει το φορολογητέο εισόδημα για την επιχείρηση, ορίσθηκε με απόφαση του ΣτΕ (33/1989), κατά την οποία, η μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ΄ Πηγή), που έχει ως αιτίες την παραδρομή (λάθος), τον λανθασμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών ή την ουσιώδη πλάνη περί το δίκαιο, ονομάζεται λογιστική διαφορά και πρέπει να τακτοποιείται, κατά την δήλωση του εισοδήματος. Με την πρόσθεση των λογιστικών διαφορών προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα και έτσι γίνεται η φορολογική αναμόρφωση των κερδών.

Υπάρχουν γενικά ορισμένες βασικές προϋποθέσεις που πρέπει να υφίστανται, ώστε μία δαπάνη να είναι εκπεστέα από το εισόδημα. Οι προϋποθέσεις αυτές, χαρακτηρίζονται από το στοιχείο της αθροιστικής συνύπαρξής τους, δηλαδή, πρέπει να λαμβάνονται σωρευτικά. Η μη κάλυψη έστω και μίας τέτοιας προϋπόθεσης, αφαιρεί το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα, οπότε αυτόματα, εφόσον η

δαπάνη αυτή είχε υπολογισθεί, προκειμένου να εξαχθεί το λογιστικό αποτέλεσμα, πρέπει να ονομασθεί λογιστική διαφορά και να αναμορφωθεί το ως άνω αποτέλεσμα, με την προσθήκη της. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι παρακάτω:

- I. Ο επιτηδευματίας να τηρεί ειλικρινή και επαρκή βιβλία
- II. Η δαπάνη - έξοδο να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 και 105 του Κ.Φ.Ε.).
- III. Το αποτέλεσμα του επιτηδευματία να εξάγεται με λογιστικό τρόπο.
- IV. Η δαπάνη - έξοδο να στηρίζεται σε δικαιολογητικό, προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ., ή σε άλλα δημόσια έγγραφα (άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.).
- V. Η δαπάνη - έξοδο να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με τον προσήκοντα λογιστικό τρόπο.
- VI. Η δαπάνη - έξοδο να είναι παραγωγική, δηλαδή εν δυνάμει, να προσθέτει εισόδημα ή να συμβάλει στην δημιουργία εισοδήματος.
- VII. Η δαπάνη - έξοδο να είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη, να μην τελεί δηλαδή υπό αίρεση ή αναστολή.
- VIII. Η δαπάνη - έξοδο να είναι δεδουλευμένη, να τηρείται συνεπώς, η λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- IX. Η δαπάνη να γίνεται χάριν της απόκτησης εισοδήματος, να σκοπεύει επομένως στην άμεση ή την μελλοντική αύξηση των εσόδων.
- X. Η δαπάνη να είναι πραγματική (όχι εικονική ή πλασματική).

Να σημειώσουμε ότι όλες οι ως άνω προϋποθέσεις, προβλέπονται από διατάξεις νόμων και έχουν αρκετές φορές εμφανισθεί στη Νομολογία (αποφάσεις Δικαστηρίων).

Στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων (έντυπο Ε5 - έντυπο Φ01010 - έντυπο Ε3 στον πίνακα ΣΤ, η) προβλέπεται η διαδικασία φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, με την συμπλήρωση συγκεκριμένων κωδικών, με τα ποσά των λογιστικών διαφορών. Ο υπεύθυνος λογιστής-φοροτεχνικός, πρέπει να προβαίνει στην ενέργεια της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, σε σχέση πάντα με τα καταχωρηθέντα κατά την διάρκεια της χρήσης, τυχόν έξοδα που χαρακτηρίζονται λογιστικές διαφορές. Ασφαλώς δε, ο φορολογικός έλεγχος που θα επακολουθήσει, πρέπει με την σειρά του να εκτιμήσει δεόντως, την πρωτοβουλία της επιχείρησης, να αναμορφώνει το λογιστικό της αποτέλεσμα και συνεπώς, να καταβάλλει τους φόρους με βάση τις φορολογικές διατάξεις.

Ο κατάλογος των εξόδων που ενώ καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και συνεπώς αποτελούν λογιστικές διαφορές, είναι

μακρύς. Ουσιαστικά είναι όλα εκείνα που δεν καλύπτουν αθροιστικά τις παραπάνω προϋποθέσεις. Κατά τη διάρκεια της ανάλυσης των εκπιπόμενων δαπανών, που προηγήθηκε, αναφέραμε αρκετά από αυτά. Παρακάτω θα δούμε ενδεικτικά, ορισμένα έξοδα - δαπάνες που χαρακτηρίζονται ως λογιστικές διαφορές και περαιτέρω, η επιχείρηση έχει, κατά μία έννοια, την υποχρέωση να αναμορφώνει, με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης. Οι περιπτώσεις αυτές, προβλέπονται ρητά από διατάξεις της Φορολογίας.

Στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1, του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. αναφέρεται ότι ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα. Η διάταξη αυτή ενισχύεται από την νέα παρ. 18 του άρθρου 31, που προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 8 του Ν 3522/2006 (ισχύς από 1.1.2006) και η οποία αναφέρει, ότι οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της. Συμπληρωματικά έχουμε και την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., όπου ρητά αναφέρεται η μη έκπτωση των τόκων υπερημερίας, λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής φόρων κ.λπ. προς το Δημόσιο, ή προς άλλα πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Εφόσον η επιχείρηση χρησιμοποιεί επιβατικά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της, ή που τα έχει μισθωμένα από τρίτους, όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσης και αφορούν την συντήρηση ή την επισκευή τους, την λειτουργία τους γενικά, καθώς και τις αποσβέσεις ή τα μισθώματα, εκπίπτουν κατά ποσοστό, που εξαρτάται από τον κυλινδρισμό του κινητήρα τους. Έτσι, οι δαπάνες των αυτοκινήτων μέχρι 1600 cc, εκπίπτουν κατά ποσοστό 60%, ενώ οι δαπάνες αυτοκινήτων μεγαλύτερου κυβισμού, εκπίπτουν κατά ποσοστό 25%.

Σημαντική είναι η περίπτωση της παρ. 8 του άρθρου 31, η οποία αφορά τις επιχειρήσεις που αποκτούν ακαθάριστα έσοδα τα οποία απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο (με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης), ή έχουν έσοδα από μερίσματα και τυχόν κέρδη από την συμμετοχή τους σε ελληνικές εταιρείες. Εδώ έχουμε επιμεριστική έκπτωση των χρεωστικών τόκων (έξοδο), αφού ο νομοθέτης θεωρεί ότι μια τέτοια επιχείρηση έχει το πλεονέκτημα της απόκτησης εσόδων, για τα οποία δεν επιβαρύνεται φορολογικά (άρα δεν πρέπει να εκπεσθεί το 100% του εξόδου των τόκων), ενώ ένα ποσοστό 5% των ανωτέρω εσόδων, καταχωρείται ως λογιστική διαφορά, κατά την συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης.

Τέλος, στην ενδεικτική αυτή απαρίθμηση να προσθέσουμε τις περιπτώσεις δαπανών διαφήμισης, που επιβαρύνουν την επιχείρηση, για τις οποίες πρέπει να αποδεικνύεται η καταβολή του δημοτικού τέλους (2% επί της δαπάνης), ώστε να αναγνωρισθούν και να εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σημειώνεται επίσης ότι τα ποσά των προβλέψεων, που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενα έξοδα, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές προσαυξάνουσες τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως στην οποία οι προβλέψεις σχηματίζονται. Ακόμη οι αποσβέσεις στοιχείων του ενεργητικού, με συντελεστές απόσβεσης μεγαλύτερους από αυτούς που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, προστίθενται στις λογιστικές διαφορές, κατά το ποσό που υπερβαίνουν το ποσό της (φορολογικά) νόμιμης απόσβεσης.

Ολοκληρώνοντας την αναφορά μας στο κρίσιμο θέμα των λογιστικών διαφορών, είναι σκόπιμο να σημειώσουμε την προσπάθεια του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών που ξεκίνησε το έτος 2005, με την έκδοση αρχικά, της Πολ. 1005/2005 και στη συνέχεια των συμπληρωματικών της (Πολ. 1029/2006 - Πολ. 1056/2007 - Πολ. 1057/2007), όπου έχουν συγκεντρωθεί όλες οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με την νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιτηδευματιών, και των οποίων έχει γίνει χρήση για τη συγγραφή της εργασίας αυτής. Να επισημάνουμε δε ιδιαίτερα, ότι η αναγνώριση αυτών των δαπανών προς έκπτωση, είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου.

**ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ	Κυρίως εκτός της επιχείρησης (ιδιοκτήτες, επενδυτές, δανειστές, φορολογικές αρχές)	Εντός της επιχείρησης (με σκοπό τη λήψη αποφάσεων και την άσκηση της διοίκησης και του ελέγχου)
ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΤΥΠΑ	Γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές	Δε στηρίζεται σε πρότυπα και αρχές
ΕΜΦΑΣΗ	Στο σύνολο της επιχείρησης (παρουσιάζει συνοπτικά δεδομένα για ολόκληρο τον οργανισμό)	Στα τμήματα & τις διαδικασίες της επιχείρησης (τμήματα, προϊόντα, πελάτες εργαζόμενους)
ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΑΝΑΦΟΡΩΝ	Σε τακτά χρονικά διαστήματα (συνήθως σε ετήσια)	Ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης
ΕΦΑΡΜΟΓΗ	Υποχρεωτική	Προαιρετική
ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΆΛΛΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΕΣ	Με το εμπορικό & το φορολογικό δίκαιο	Σημαντική ποικιλία (π.χ χρηματοοικονομικά)
ΟΡΙΖΟΝΤΑΣ	Έμφαση στα ιστορικά – απολογιστικά στοιχεία	Έμφασή στα μελλοντικά προϋπολογιστικά στοιχεία
ΙΔΙΟΤΗΤΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ	Έμφαση στην ακρίβεια, αντικειμενικότητα και επαληθευσιμότητα των πληροφοριών	Έμφαση στη σχετικότητα των πληροφοριών

4.1. Δαπάνες που δεν εκπίπτουν ανά λογαριασμό λογιστικού σχεδίου

ΟΜΑΔΑ 1η: ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΓΕΝΙΚΑ

Η έκπτωση των δαπανών γίνεται μέσω της διενέργειας των αποσβέσεων ή των έκτακτων αποτελεσμάτων, οπότε ο σχετικός σχολιασμός γίνεται στους Λογ/μους 66 και 81.

Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

1. Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.
2. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σ' αυτά και αυξάνει το μέγεθος και κατά κανόνα την παραγωγική τους δυναμικότητα.
3. Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.
4. Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.
5. Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.
6. Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσauξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.
7. Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6. (Π.Δ. 1123/1980)

8. Αποσβέσεις στο Φ.Π.Α. που βαρύνει πάγια και ο οποίος δεν εκπίπτει από το φόρο εκροών. Ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές των ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσauξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού θα διενεργούνται αποσβέσεις. (1092609/10874/B0012/21.10.1999), (1120445/10662 ΠΕ/B0012/11.3.1997) (ΠΟΛ.1005/14.1.2005).
9. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) των δαπανών που αφορούν την επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση κτισμάτων τα οποία εκμισθώνει επιχείρηση (έσοδα μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α.), προσauξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω κτισμάτων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός **δεν εκπίπτει** ούτε επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 (νυν ν. 2859/2000) και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ο Φ.Π.Α. των δαπανών για την επισκευή ή συντήρηση των υπόψη κτισμάτων (εκμισθούμενων), εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά το χρόνο που καταβάλλεται. (1015039/10921 ΠΕ/B0012/12.2.1996).
10. Τα έξοδα που πραγματοποιεί επιχείρηση για την αγορά διαμερισμάτων (φόρος μεταβίβασης, δικαιώματα συμβολαιογράφων και τέλη του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου) αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (1064310/10559/B0012/4.9.2001).
11. Οι δαπάνες μισθοδοσίας και διαφήμισης που πραγματοποιεί εταιρία για τη σύνταξη μελέτης, σχετικά με την κυκλοφορία ενός νέου προϊόντος, αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. (ΠΟΛ.1028/17.2.2006)

4.2. ΟΜΑΔΑ 2η: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ λογαριασμοί 20-29

ΓΕΝΙΚΑ

Εκπίπτει η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λ.π (παρ. 1, άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

Για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. παρ. 7 ,Άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

Τα αποθέματα, εκτός από τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής τους και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Εάν η τελευταία αυτή τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 3, 4 και 14 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, αντίστοιχα.

Για την αποτίμηση των συμπαραγωγών προϊόντων λαμβάνονται υπόψη τα όσα ορίζονται από τις περιπτώσεις 11 και 12 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980. (άρθρο 28, Π.Δ. 186/1992).

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Δεν εκπίπτει η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λ.π. όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή

εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.(τριγωνικές συναλλαγές) .Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις του υπουργείου οικονομικών με την Δ12B/1098722/ΕΞ2010/26.7.2010, αλλά και με την ΠΟΛ.1135/4.10.2010 τα παραπάνω αφορούν τις τριγωνικές συναλλαγές στις οποίες μεσολαβεί εταιρία με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51Α του ν. 2238/1994. Για το 2010 κράτη μη συνεργάσιμα είναι αυτά που ορίζονται στην ΔΟΣ/Α/1150236/ΕΞ/9.11.2010 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών.

Ειδικά για την χρήση 2010 το υπ. οικονομικών με νεώτερη ανακοίνωσή του στις 19/1/2010 αναφέρει ότι :

"Ανακοίνωση σχετικά με Υπουργική Απόφαση που αφορά στα μη συνεργάσιμα κράτη. Το Υπουργείο Οικονομικών, λαμβάνοντας υπόψη τα αιτήματα επιχειρήσεων και ιδιαίτερα εκείνων που δραστηριοποιούνται στη Βόρειο Ελλάδα, ανακοινώνει ότι η Υπουργική Απόφαση (ΔΟΣ/Α/1150236/ΕΞ/9.11.2010 ΑΥΟ), με την οποία καθορίστηκαν τα μη συνεργάσιμα κράτη για το 2010, θα έχει εφαρμογή από την 1η Ιανουαρίου 2011. Ο κατάλογος των μη συνεργάσιμων κρατών έχει καθοριστεί με βάση τα κριτήρια του ΟΟΣΑ.

Με διάταξη νόμου που θα έρθει στη Βουλή, οι επιχειρήσεις που συναλλάσσονται με τα κράτη του καταλόγου αυτού, εφόσον οι συναλλαγές τους είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων στη μη συνεργάσιμη χώρα με σκοπό την φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή, θα αναγνωρίζονται ως δαπάνες των επιχειρήσεων. Το βάρος της απόδειξης θα φέρει η επιχείρηση. "

2.Η αξία των ανταλλακτικών αφαιρείται εξ ολοκλήρου στη χρήση που πρωτοχρησιμοποιήθηκαν. Πρέπει όμως να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για αγορές τρέχουσας φύσης ανταλλακτικών και όχι για μέρη μηχανημάτων τα οποία αυξάνουν το κόστος των παγίων. (Σ.τ.Ε.806/1998)

4.3. ΟΜΑΔΑ 4η: Λογαριασμός 42 «Αποτελέσματα εις νέο»

1. Η φορολογική ζημία μπορεί να μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πιο πάνω κλάδων της επιχείρησης στις πέντε (5) επόμενες

συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και σε αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

2. Η ζημία που προκύπτει από την πώληση μετοχών, εισηγμένων ή μη, συμψηφίζεται με το αποθεματικό από την πώληση μετοχών, που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης και το τυχόν απομένον υπόλοιπο αυτής ή ολόκληρο το ποσό, αν δεν υφίσταται αποθεματικό, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 38, παρ. 1).
3. Η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών, εισηγμένων ή μη μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού από χρεόγραφα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης, και τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφιστεί με αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον.
4. Ζημία ημεδαπής επιχείρησης που προέρχεται από την αλλοδαπή, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. (ΚΦΕ, άρθρο 4, παρ. 4) .
5. Η ζημία που προκύπτει από την πώληση και αποτίμηση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.(ΠΟΛ.1057/23.3.2007).
6. Η ζημία που προκύπτει από συμβάσεις επί παραγώγων που διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Παραγώγων Αθηνών Α.Ε., δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (1112894/11357ΠΕ/Β0012/5.1.2001) .
7. Η ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της σε άλλη επιχείρηση, έναντι τιμήματος μικρότερου του ύψους των απαιτήσεων αυτών, δεν εκπίπτει ως γενικό έξοδο διαχείρισης, από τα ακαθάριστα έσοδά της. (Δεν καταλαμβάνει τις εκχωρήσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 3156/2003). (1038950/10303/Β0012/27.6.1997) .
8. Η ζημία από τη μείωση της ονομαστικής αξίας μετοχών ανώνυμης εταιρείας τις οποίες κατέχει άλλη ανώνυμη εταιρεία, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της δεύτερης, ως ζημία πραγματοποιηθείσα από υποτίμηση κεφαλαίου, καθόσον η ζημία αυτή, εφόσον δεν έλαβε χώρα και εκποίηση των πιο πάνω μετοχών στην υποτιμηθείσα αξία τους, δεν θεωρείται ότι υφίσταται κατά το χρόνο μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου. (1099519/10956πε/Β0012/21.1.2003) .

- 9. Η ζημία που προκύπτει σε βάρος εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, από τη συμμετοχή της σε εκκαθαρισθείσα αλλοδαπή εταιρεία, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον προέρχεται από πηγή κείμενη στην αλλοδαπή. Το ποσό δε της ζημίας με το οποίο επιβαρύνθηκε τελικά ανώνυμη εταιρεία λόγω της συμμετοχής της στην πιο πάνω ημεδαπή ΕΠΕ, η οποία λύθηκε, δεν αλλοιώνει το χαρακτήρα και την προέλευσή της από την αλλοδαπή και επομένως το ως άνω ποσό της ζημίας δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της έστω και αν περιήλθε σε αυτή μέσω της λυθείσας ημεδαπής ΕΠΕ στην οποία συμμετείχε. (1100784/11227ΠΕ/Β0012/31.1.2001) .**
- 10. Από την 1.1.2003 ενδέχεται να προκύπτει ζημία από την αποτίμηση των μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Η ζημία αυτή μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού «αποθεματικά από χρεόγραφα» του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994 . Τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφισθεί με αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον.**

4.4. ΟΜΑΔΑ 6η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

4.4.1. 60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

ΓΕΝΙΚΑ

Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εκπίπτουν εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η σταδιακή εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου.

Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. (παρ. 1, άρθρου 31 του Ν.2238/1994)

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, αν δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ.1 , περ. α΄, υποπερ. αα΄) (ΠΟΛ.64/1976), (1032451/10209/ Β0012/29-9-1992, ΠΟΛ.1005/14.1.2005, (Στε 3296/1981, 802/1982) αλλά και εφόσον δεν συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης των δαπανών (ύπαρξη σχέσης μίσθωσης εργασίας, προσφορά πραγματικής υπηρεσίας, ανάλογο ύψος αμοιβής με τις προσφερόμενες υπηρεσίες). (Βλέπε και 1031055/511/Α0012/13.6.2008 για Έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας προσωπικού απασχολούμενου από οικοδομικές και τεχνικές επιχειρήσεις).

Σημείωση: Με τις νέες διατάξεις του ν. 3842/2010 (παρ. 2 άρθρου 11 ν. 3842/2010) προβλέπεται ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας θα αναγνωρίζονται μόνο αν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρησης ή επιταγής που εξοφλείται μέσω τραπεζικού λογαριασμού. Επισημαίνεται, ότι στην έννοια των δαπανών μισθοδοσίας δεν περιλαμβάνονται οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού φορέα που καταβάλλει η επιχείρηση, αλλά μόνο οι καταβαλλόμενοι μισθοί – αμοιβές. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η έκδοση της οποίας προβλέπεται από την παρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010, θα καθοριστεί η σταδιακή εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. Κατά συνέπεια, παρά το γεγονός ότι τυπικά όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για τον τρόπο εξόφλησης της δαπάνης μισθοδοσίας έχουν εφαρμογή από 23.04.2010 και μετά, ουσιαστικά θα ισχύσουν από το χρόνο κατά τον οποίο θα εκδοθεί η καθεμιά απόφαση (κανονιστική πράξη – Σχ. Απόφαση ΠΟΛ.1135/4.10.2010).

Προσοχή: Για το θέμα της έκπτωσης των δαπανών μισθοδοσίας προσωπικού στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, δείτε αναλυτικά για το τι ισχύει στο άρθρο με τίτλο : Η έκπτωση των δαπανών μισθοδοσίας προσωπικού στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού.

2. **Η πάγια μηνιαία αποζημίωση καταβαλλόμενη όχι εκτάκτως, αλλά τακτικός κατά μήνα,** συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού και επομένως **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές. (Σ.τ.Ε. 3455/1995)
3. **Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η μισθοδοσία του προσωπικού,** αν δεν καταβληθούν ή βεβαιωθούν ή καταλογιστούν οι ασφαλιστικές εισφορές. (Σ.τ.Ε. 3243/1988) και (Σ.τ.Ε. 3571/1980)
4. **Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταιριών των εταίρων περιορισμένης ευθύνης, δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα, εάν τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στην εταιρία δεν έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. Ισχύουν για καταβαλλόμενα ποσά από 1/1/2003 και μετά. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. α΄, υποπερ. αα΄, 1016656/10090/B0012/20-2-2003, 1030296/10312/B0012/5-5-2003, 1094778/10904/B0012/5-12-2002, 1111266/11343/B0012/15-5-2001, 1078552/10722/B0012/21-9-1999, 1000472/10012/B0012/20-3-2003)
5. **Οι έκτακτες αμοιβές που κατέβαλε στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της δεν εκπίπτουν, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α.** (Σ.τ.Ε. 540/1988)
6. **Ο μισθός του λογιστή, δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα αν δεν υπογράφει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 11).
7. **Αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους, πέραν των συμβατικών ή νομίμων δεν εκπίπτουν** ως παραγωγική δαπάνη, εφόσον έχουν καταβληθεί οι εισφορές και σύμφωνα με τις λοιπές προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. (Ε3341/24.2.1967).
8. Από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων **δεν εκπίπτουν** τα ποσά ενοικίων που καταβάλλουν για τη διαμονή των εργαζομένων τους σε ξενοδοχεία,

ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας, εφόσον ο τόπος εργασίας και προσωρινής διαμονής των εργαζομένων που απασχολούνται εκτός έδρας δεν απέχει από τη μόνιμη κατοικία τους εκατό (100) χλμ. και άνω και τα δικαιολογητικά δεν έχουν εκδοθεί στο όνομα των επιχειρήσεων. (ΠΟΛ.1036/2.3.2006) (Κ.Φ.Ε. Άρθρο 31 περίπ τ').

9. **Η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε υπάλληλό της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί**, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α', της παρ.4, του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. (1067765/10615/B0012/31.8.1999)
10. Τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνεται η επιχείρηση για την κάλυψη ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης συνταξιούχων, πρώην εργαζομένων της, καθώς και τα ποσά που καταβάλλει σε αυτούς για τη συμπλήρωση της σύνταξής τους, **δεν εκπίπτουν**.
(ΠΟΛ.1057/23.3.2007)
11. Η δαπάνη, που πραγματοποιεί οικειοθελώς επιχείρηση για την εξαγορά προϋπηρεσίας ασφαλιστικών ταμείων των υπαλλήλων της, ενόψει συνταξιοδότησής τους, **δεν εκπίπτει**. (ΠΟΛ.1057/23.3.2007)
12. **Οι εισφορές προς το ΤΕΒΕ που βαρύνουν τα μέλη Δ.Σ.** ανώνυμης εταιρείας και καταβάλλει προαιρετικά η εταιρεία, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1044491/10432/B0012/30.6.1999)
13. **Οι προσωπικές ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει για το άτομό του ο πρόεδρος - γενικός διευθυντής ανώνυμης εταιρείας** στα ασφαλιστικά του ταμεία (ΚΥΤ-ΤΣΜΕΔΕ, κλπ.), **δεν εκπίπτουν**, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. (1093039/10475/B0012/26.11.1991)
14. Το ποσό των ασφαλίσεων που καταβάλλει επιχείρηση για την πληρωμή επενδυτικού προγράμματος (συμβολαίου) ασφαλιστικής εταιρείας, στο οποίο τυγχάνει συμβαλλόμενος και δικαιούχος η ίδια η επιχείρηση **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1074480/10916/B0012/5.7.1996)
15. Τα ποσά που διατίθενται οικειοθελώς από την επιχείρηση για τη δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, το οποίο θα χρησιμοποιείται για τη χορήγηση επικουρικής σύνταξης στους απερχόμενους της υπηρεσίας

μισθωτούς της, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. (Ε.8683/1067/ΠΟΛ.224/27.7.1971)

16. Η δωρεάν ασφαλιστική κάλυψη που παρέχει επιχείρηση σε παιδιά μη εργαζομένων σε αυτή που σπουδάζουν στα ΙΕΚ ή φιλοξενούνται στους παιδικούς σταθμούς, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1136406/10815/Β012/5.1.1995)
17. Αποδοχές προσωπικού που επιδοτούνται από τον Ο.Α.Ε.Δ. κλπ., **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το ποσό της επιδότησης. (1052628/950/Α0012/ ΠΟΛ.1147/22.5.2001, 1002264/57/Α0012/22.5.1995)
18. Τα ποσά που καταβάλλει επιχείρηση σε υπαλλήλους της για τα παιδιά αυτών που σπουδάζουν στην αλλοδαπή, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές (Σ.τ.Ε. 2442/1988)
19. Οι έκτακτες αμοιβές που κατέβαλε στο εργατούπαλληλικό προσωπικό της **δεν εκπίπτουν**, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α. (Σ.τ.Ε. 540/1988)
20. Ποσά που διατέθηκαν από επιχείρηση για τη δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, για χορήγηση επικουρικής σύνταξης σε όσους υπαλλήλους συνταξιοδοτούνται και εξέρχονται από την υπηρεσία, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της, γιατί δεν θεωρούνται βέβαια και εκκαθαρισμένα. (Σ.τ.Ε. 135/1993)
21. **Δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης δαπάνες για συμπλήρωμα τροφής και πρόσθετη ιατροφαρμακευτική περίθαλψη προσωπικού της, για τις οποίες δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. (Σ.τ.Ε. 4118/1997)
22. Προκειμένου να εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης κονδύλια τα οποία αποτελούν πράγματι δαπάνες μισθοδοσίας για εργασία παρασχεθείσα με σχέση εξηρημένης εργασίας πρέπει η επιχείρηση να αποδείξει, είτε ότι καταβλήθηκαν γι' αυτά οι οικείες ασφαλιστικές εισφορές, είτε ότι για τα πρόσωπα που απασχόλησε δεν οφείλονται κατά νόμο ασφαλιστικές εισφορές. Ειδικότερα δε στην περίπτωση που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν. 1846/1951 , ο φορολογούμενος, για να αφαιρέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις σχετικές δαπάνες μισθοδοσίας, πρέπει να επικαλεσθεί και αποδείξει, αφενός την ιδιότητα των προσώπων που απασχόλησε ως

αλλοδαπών, αφετέρου δε τον κατά τη διάταξη αυτή πρόσκαιρο χαρακτήρα της απασχολήσεώς τους στην Ελλάδα. (Σ.τ.Ε. 1830/1994)

23. Ο οικονομικός έφορος υποχρεούται να μην εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας επιχειρήσεως τους μισθούς και τα ημερομίσθια που κατέβαλε αυτή στο προσωπικό της, εάν δεν καταβλήθηκαν οι σχετικές ασφαλιστικές εισφορές, στον φορολογούμενο δε, απόκειται να ισχυρισθεί και να αποδείξει ότι δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής εισφορών, είτε λόγω απαλλαγής, είτε εξ άλλης νομίμου αιτίας. (Σ.τ.Ε. 1484/1994)
24. Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της εφόσον η επιμόρφωση δεν έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης, **δεν εκπίπτουν.**(ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. ν´)
25. Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση μισθοί υπαλλήλων μελών του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας εάν δεν έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές. (Σ.τ.Ε. 362/2000)
26. Η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε υπάλληλό της για δαπάνες υπηρεσίας που του έχουν ανατεθεί, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά το μέρος που καλύπτεται με δικαιολογητικά του ΚΒΣ ως γενικό έξοδο διαχείρισης και κατά το μέρος που δεν καλύπτεται με δικαιολογητικά του ΚΒΣ ως δαπάνη μισθοδοσίας. Στη δεύτερη περίπτωση, η αποζημίωση φορολογείται στο όνομα του μισθωτού ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. (1067765/10615/B0012/31-8-1999)
27. Οι διατακτικές μέχρι έξι (6) ευρώ ανά εργαζόμενο, που προβλέπονται από την αριθ.1017618/10261/B0012/ΠΟΛ.1028/17.2.2006 (ΦΕΚ-Β 252) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και αφορούν στην χορήγηση τροφής κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας, μπορούν να καλύπτονται και με την αγορά άλλων συναφών προϊόντων (π.χ. γάλα, νερό, αναψυκτικά). (ΠΟΛ.1056/23.2.2007)

4.4.2. 61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων

ΓΕΝΙΚΑ

Εκπίπτουν τα γενικά έξοδα διαχείρισης (παρ. 1, άρθρου 31 του ν.2238/1994).

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Οι αμοιβές που καταβάλλει ΕΠΕ σε εταίρους της - ελεύθερους επαγγελματίες (π.χ. μηχανικοί, λογιστές) για υπηρεσίες που της παρέχουν ανάλογες με τα ελεύθερα επαγγέλματα τα οποία ασκούν, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον οι εταίροι αυτοί είναι ασφαλισμένοι σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, όχι για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρεία, αλλά λόγω του επαγγέλματος που ασκούν (μηχανικοί, λογιστές). Συνεπεία δε της ασφαλίσεώς τους σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο λόγω του επαγγέλματός τους και όχι για τις παρεχόμενες στην ΕΠΕ υπηρεσίες τους, η αμοιβή τους αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι από εμπορικές επιχειρήσεις, στο ακαθάριστο ποσό της οποίας διενεργείται παρακράτηση φόρου 20%
(1026206/10267/B0012/21.11.2003,1088597/10956/B0012/24.11.2003,1089052/10968πε/B0012/28.3.2008, 1115066/11308πε/B0012/5.2.2008)
2. Οι καταβαλλόμενες από τις επιχειρήσεις στους μηχανικούς αμοιβές για την εκπόνηση τεχνικής μελέτης και την έκδοση άδειας οικοδομής, εντάσσονται στο κόστος κατασκευής της οικοδομής και εκπίπτουν τμηματικά με τις ενεργούμενες κάθε έτος αποσβέσεις. (Σ.τ.Ε. 2525/1991,ΠΟΛ.1005/14.1.2005)
3. Οι μισθοί που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του Διοικητικού της Συμβουλίου, για εξαρτημένη εργασία που παρέχουν προς την εταιρεία πέραν των καθηκόντων τους που απορρέουν από την ιδιότητά τους ως μέλη του Δ.Σ., **εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη προέγκρισης από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της. (Σ.τ.Ε.3242/1990, Σ.τ.Ε.4039/1999, Σ.τ.Ε.3897/1989).

4.4.3. 62 Παροχές τρίτων

ΓΕΝΙΚΑ

Εκπίπτουν οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους.

Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση.

Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτόν είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το π.δ. 299/2003 (ΦΕΚ 255 Α΄) για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα. (παρ. 1, άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

Εκπίπτουν τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας. (παρ. 1, άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

Εκπίπτουν τα ποσά των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του Ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α΄) ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. (παρ. 1, άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

Εκπίπτουν τα ποσά των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα.

Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. (παρ. 1, Άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

- 1. Τα μισθώματα που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986, για ακίνητο που έχει γίνει αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. Στα καταβαλλόμενα μισθώματα περιλαμβάνεται τόσο το μέρος που αναφέρεται στο κτίριο (εκπιπτόμενη δαπάνη), όσο και αυτό που αναφέρεται στο οικόπεδο επί του οποίου έχει ανεγερθεί το κτίριο (μη εκπιπτόμενη δαπάνη), άσχετα τελικά αν έχει συνομολογηθεί με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου ότι η αξία του οικοπέδου θα καταβληθεί εξ ολοκλήρου κατά τη λήξη της σύμβασης. (Η μη αναγνώριση του μισθώματος που αντιστοιχεί στο οικόπεδο καθιερώθηκε με το Ν. 2753/1999 και ισχύει για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/1999 και μετά. (1058614/10515/B0012/11.9.2001)**
- 2. Τα μισθώματα που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας καταβάλλει αυτά με βάση τη συναφθείσα σύμβαση, όπως αυτό επιβάλλεται από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων που καθιερώνεται με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., με βάση την οποία οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν. Επομένως, σε περίπτωση που από τη συναφθείσα σύμβαση προβλέπεται περίοδος χάριτος για κάποιο χρονικό διάστημα και τα μισθώματα που αντιστοιχούν στην περίοδο αυτή θα καταβάλλονται στην επόμενη χρήση, εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με τη σύμβαση. (1111504/10972 ΠΕ/B0012/7-3-2002)**
- 3. Οι δαπάνες που φέρουν χαρακτήρα μισθώματος, δηλαδή περιοδικής παροχής, είναι εκπεστέες τμηματικά από τα έσοδα των χρήσεων διάρκειας της μίσθωσης, έστω και αν συμφωνήθηκε η εφάπαξ καταβολή τους κατά το χρόνο σύναψης της συμβάσεως. (Σ.τ.Ε. 2357/93)**
- 4. Υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας εγκατεστημένο στη χώρα μας, δεν δικαιούται για τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που ενδεχόμενα ενεργεί μεταξύ των άλλων δραστηριοτήτων του (με βάση το Ν. 2076/1992), να σχηματίζει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων, καθόσον οι διατάξεις**

αυτές εφαρμόζονται αποκλειστικά από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 (1091239/10850ΠΕ/Β0012/4.4.2000)

5. **Αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για έξοδα κινητής τηλεφωνίας** για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτών. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων, το μέρος της δαπάνης κινητών τηλεφώνων που αναλογεί στους πέραν του αριθμού των απασχολούμενων υπαλλήλων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση. Δηλαδή, αν η επιχείρηση απασχολεί π.χ. 30 υπαλλήλους, οι λογαριασμοί κινητών τηλεφώνων της επιχείρησης είναι 40 και το ποσό της δαπάνης είναι 12.000 ευρώ, θα ληφθεί υπόψη το ποσό των 9.000 ευρώ (12.000 X 30/40). **Από το ποσό της δαπάνης αυτής, ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.** Επίσης, επειδή στις προσωπικές εταιρίες προέχει το προσωπικό στοιχείο και οι εταίροι προσφέρουν την προσωπική τους εργασία (ως μισθωτοί ουσιαστικά) για τις ανάγκες της εταιρίας, γίνεται δεκτό, ότι στον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων στην επιχείρηση θα προστίθεται και ο αριθμός των εταίρων των εταιριών αυτών, αλλά με τον περιορισμό του ενός τηλεφώνου για κάθε εταίρο. Τα ίδια ισχύουν και για τις επιχειρήσεις που ασκούνται ατομικά από τον επιχειρηματία, δηλαδή από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης θα εκπίπτει το 50% της δαπάνης του κινητού του τηλεφώνου. Τα ανωτέρω θα έχουν εφαρμογή και για τα κινητά τηλέφωνα των Ε.Π.Ε., Α.Ε., δημόσιων, δημοτικών επιχειρήσεων, κλπ. που χρησιμοποιούνται από τους διαχειριστές ή εταίρους εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και τον Πρόεδρο, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας, δημόσιας επιχείρησης, κλπ. (ΠΟΛ.1036/2.3.2006, Κ.Φ.Ε. άρθρο 31 περίψ')
6. **Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικίασης αυτοκινήτων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, κατά ποσοστό 70% για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα μέχρι 1.600 κ.ε. και κατά 35% για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα με μεγαλύτερο κυβισμό .** (Το όριο των κυβικών εκατοστών αυξήθηκε από 1.400 σε 1.600 με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, και τα ποσοστά 70% και 35% αυξήθηκαν από 60% και 25% αντίστοιχα με την παράγραφο 5 το

άρθρου 11 του νόμου 3842/2010) (1101708/10988 ΠΕ/Β0012/21.1.2003, 1095706/11070πε/Β0012/23.4.2008, ΠΟΛ.1139/8.12.200
6, Κ.Φ.Ε. άρθρο 31 περίπ β')

6α. Οι δαπάνες συντήρησης μισθωμένων Ε.Ι.Χ. οχημάτων από εταιρείες ενοικίασης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, κατά ποσοστό 70% για Ε.Ι.Χ. μέχρι 1600 κ.ε. και 35% για Ε.Ι.Χ. με μεγαλύτερο κυβισμό. (Το όριο των κυβικών εκατοστών αυξήθηκε από 1.400 σε 1.600 με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, και τα ποσοστά 70% και 35% αυξήθηκαν από 60% και 25% αντίστοιχα με την παράγραφο 5 το άρθρου 11 του νόμου 3842/2010) (1086416/10796/Β0012/4.11.2002, 1106868/11290/Β0012/10.1.2001)

6β. Οι δαπάνες επισκευής μισθωμένων Ε.Ι.Χ. οχημάτων από εταιρείες ενοικίασης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, κατά ποσοστό 70% για Ε.Ι.Χ. μέχρι 1600 κ.ε. και 35% για Ε.Ι.Χ. με μεγαλύτερο κυβισμό. (Το όριο των κυβικών εκατοστών αυξήθηκε από 1.400 σε 1.600 με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, και τα ποσοστά 70% και 35% αυξήθηκαν από 60% και 25% αντίστοιχα με την παράγραφο 5 το άρθρου 11 του νόμου 3842/2010) (1086416/10796/Β0012/4.11.2002, 1106868/11290/Β0012/10.1.2001)

6γ. Οι δαπάνες συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων ιδιοκτησίας μετόχων ανώνυμης εταιρείας τα οποία χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, εφόσον το δικαίωμα χρησιμοποίησής τους προκύπτει από έγγραφες συμβάσεις μίσθωσης αυτών και έχει συμφωνηθεί η καταβολή μισθώματος. Η έκπτωση και των δαπανών αυτών υπόκειται στον περιορισμό των ποσοστών που προβλέπονται από το νόμο ανάλογα με τον κυβισμό των αυτοκινήτων. (Το όριο των κυβικών εκατοστών αυξήθηκε από 1.400 σε 1.600 με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, και τα ποσοστά 70% και 35% αυξήθηκαν από 60% και 25% αντίστοιχα με την παράγραφο 5 το άρθρου 11 του νόμου 3842/2010) (1065231/10473/Β0012/8.6.1994)

6δ. Οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό

(70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών

7. Δεν εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους για τη διαχείριση των συνταξιοδοτικών προγραμμάτων του προσωπικού της και προγραμμάτων αγοράς μετοχών από το προσωπικό.
8. Δεν εκπίπτουν τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για την κάλυψη των χρηματικών κυρώσεων και αποζημιώσεων που επιβάλλονται λόγω αστικής ευθύνης των μελών του Δ.Σ. και των διοικητικών στελεχών της και βαρύνουν είτε την επιχείρηση είτε τα ανωτέρω πρόσωπα. (ΠΟΛ.1107/24.7.2008)
9. Δεν εκπίπτουν τα ασφάλιστρα που καταβάλλει Α.Ε. για ομαδική ασφάλιση ζωής στην οποία περιλαμβάνονται εκτός του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της και όλα ή μερικά από τα μέλη του Δ.Σ. της, καθόσον τα μέλη του Δ.Σ. δεν περιλαμβάνονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αλλά θεωρούνται εντολοδόχοι της Α.Ε. (1059903/10474/B0012/7.6.1994, 1066625/10514/B0012/25.7.1994, ΠΟΛ.1005/14.1.2005, 1017708/280/A0012/8.4.2008) (Τα ασφάλιστρα αυτά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, μόνο κατά το μέρος που αναλογεί στους ασφαλισμένους υπαλλήλους της)
10. Ασφάλιστρα σε άλλης μορφής εταιριών (Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., κ.τ.λ.), τα καταβαλλόμενα ποσά ασφαλίσεων ζωής για τους εταίρους μέλη τους, δεν αποτελούν εκπεστέα δαπάνη, εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν αποκτούν σε καμιά περίπτωση, την ιδιότητα του μισθωτού των επιχειρήσεων αυτών. (1017708/280/A0012/8.4.2008)

4.4.4. 63 Φόροι – Τέλη

ΓΕΝΙΚΑ

Εκπίπτουν τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. **δεν εκπίπτουν** οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους. (παρ. 1, άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. επιχείρησης για το οποίο συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής για επιστροφή του από το Ελληνικό Δημόσιο, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1036359/10354/B0012/10.6.1994)
2. Σε περίπτωση καταβολής (εξόφλησης) του ειδικού φόρου κατανάλωσης εισαγομένων αλκοολούχων ποτών στο Δημόσιο μετά από την εξαγωγή των ποτών αυτών από το καθεστώς της φορολογικής αποθήκης, δεν επηρεάζεται ο χρόνος έκπτωσης του πιο πάνω φόρου από τα ακαθάριστα έσοδα της εισαγωγικής εταιρείας και εκπίπτει (έκπτωση της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορευσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ.), κατά το μέρος που συμμετέχει κάθε φορά στο κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων, καθόσον ο φόρος αυτός προσ αυξάνει την τιμολογιακή αξία των πιο πάνω εμπορευμάτων. (1033037/10334/B0012/19.4.1994)
3. Ο φόρος εισοδήματος επί δικαιωμάτων του άρθρου 7 του Ν. 4171/1961 που καταβάλλει ημεδαπή επιχείρηση σε αλλοδαπή επιχείρηση, όταν αυτά συμφωνούνται να καταβάλλονται ελεύθερα φόρου, **δεν εκπίπτει**, από τα ακαθάριστα έσοδα της πρώτης. (20863/16.12.1971)
4. Ειδικός φόρος 15% των άρθρων 15-18 του Ν. 3091/2002. Ο ετήσιος ειδικός φόρος τρία τοις εκατό (15%) επί της αξίας των ακινήτων που έχουν στην κυριότητα τους αλλοδαπές εταιρείες χωρίς καμία άλλη δραστηριότητα στην Ελλάδα και ο οποίος επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 , 16

, 17 και 18 του Ν. 3091/2002 (όπως ισχύει σήμερα), καθώς και η δαπάνη για την αμοιβή του λογιστή για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προκύπτουν από τα ακίνητα αυτά, καθόσον, για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων αυτών εφαρμόζονται οι διατάξεις που αναφέρονται στα φυσικά πρόσωπα.(1003630/10043/B0012/8.2.2005).

5. Ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 4, παρ.1)
6. Ο φόρος αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων βάσει του Ν. 2065/1992, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. (Ν. 2065/1992, άρθρο 24, παρ. 3)
7. Ο φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα. (Ν. 2459/1997, άρθρο 34, παρ. 2)
8. Ο φόρος Ακίνητης Περιουσίας του νόμου 3842/2010 **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα (Ν. 3842/2010, άρθρο 50 παρ. 2)
9. Φόροι, τέλη και δικαιώματα που δεν βαρύνουν την επιχείρηση, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. ε΄)
10. Το ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί στην αξία των κτισμάτων που παραδίδει οικοδομική επιχείρηση στον οικοπεδούχο (ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή), **δεν εκπίπτει** σε περίπτωση που δεν εισπράττεται από τον τελευταίο, καθόσον ο υπόψη έμμεσος φόρος είναι επιρριπτόμενος και δεν βαρύνει την επιχείρηση βάσει νόμου (ελευθεριότητα). (ΠΟΛ.1107/24.7.2008)
11. Το αγγελιόσημο δεν αποτελεί εκπεστέα δαπάνη για τις εκδοτικές επιχειρήσεις, καθόσον βαρύνει τους πελάτες τους και οι υπόψη επιχειρήσεις απλώς μεσολαβούν για την είσπραξη και την απόδοσή του αγγελιόσημου στον Ενιαίο Δημοσιογραφικό Οργανισμό Επικουρικής Ασφάλισης και Περίθαλψης (ΠΟΛ.1057/23.3.2007)
12. Ο Φ.Π.Α. που έχει χρεωθεί στο λογαριασμό 63.98.09 "ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος", δεν εκπίπτει. (Γνωμ. 243/**2162**/199).

4.4.5. 64 Διάφορα έξοδα

ΓΕΝΙΚΑ

Εκπίπτουν τα γενικά έξοδα διαχείρισης (παρ. 1, Άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες των ασφαλιστικών επιχειρήσεων με τις οποίες καλύπτεται ολικά ή μερικά συνταξιοδοτικό πρόγραμμα παραγωγών ασφαλειών με τους οποίους συνεργάζονται. (ΠΟΛ.1057/23.3.2007)
2. Δεν εκπίπτουν τα έξοδα ταξιδίων που προσφέρονται σε πελάτες ως μέσο προώθησης των πωλήσεων της επιχείρησης. (ΠΟΛ.1057/23.3.2007)
3. Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών, ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο αυτές πραγματοποιούνται.(ΠΟΛ.1057/23.3.2007)
4. Δεν εκπίπτει η δαπάνη δεξίωσης προς τιμή στελεχών της επιχείρησης, λόγω αποχώρησης ή ανάληψης καθηκόντων σε αυτή.(ΠΟΛ.1057/23.3.2007)
5. Η δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση για την αγορά δώρων τα οποία στη συνέχεια προσφέρει δωρεάν, μετά από κλήρωση, σε πωλητές - εργαζομένους άλλης εταιρείας η οποία είναι πελάτης της, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1057681/457/0012/27.11.2001)
6. Η αξία των δώρων (ακίνητο, αυτοκίνητο κ.λ.π.) που χορηγεί δωρεάν επιχείρηση σε πελάτες της, μετά από κλήρωση, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της (1130362/10957/B0012/3.12.1995, 1034127/578/A0012/11.1.1995)
7. Τα χρηματικά ποσά και η αξία των δώρων που χορηγούν, μετά από κλήρωση, τα Καζίνο στους πελάτες τους **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1036416/10568/B0012/16.6.2005, ΝΣΚ 190/2005).
8. Οι προμήθειες και τα έξοδα στα οποία υπόκεινται οι επιχειρήσεις κατά την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά τους, αλλά διαμορφώνουν το αποτέλεσμα που προκύπτει από τις πωλήσεις αυτές, το οποίο και εμφανίζεται στη συνέχεια σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. (1017094/10136/B0012/11.6.2002)

9. Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο όνομα αλλοδαπής ετερόρρυθμης εταιρείας που είναι μέλος αντίστοιχης ελληνικής ετερόρρυθμης εταιρείας, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής ετερόρρυθμης εταιρείας. (1075394/419/A0012/2.8.2001)
10. Η χορήγηση από επιχείρηση υποτροφίας σε σπουδαστή εις μνήμη υπαλλήλου της, Διευθυντή, Γενικού Διευθυντή, κλπ., **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1096960/10013/B0012/24.8.1998)
11. Το μέρος του στεγαστικού δανείου, από την είσπραξη του οποίου παραιτείται η τράπεζα, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα της τράπεζας, ούτε αποσβένεται ισόποσα στις χρήσεις διάρκειας του δανείου. (1133341/10857πε/B0012/27.2.1996)
12. Το ποσό που καταβάλλει επιχείρηση για την κατασκευή δημοτικού έργου, το οποίο δε χρησιμοποιεί η ίδια για την εκπλήρωση του σκοπού της, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1071160/10348/B0012/31.7.1995)
13. Τα ποσά που παρακρατούν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη για το σχηματισμό ειδικού λογαριασμού αποθεματικού αυτασφάλισης με σκοπό την κάλυψη ζημιών, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα. (Α.16989/3241/13.1.1982)
14. Τα ποσά φόρου εισοδήματος που βαρύνουν εργολήπτρια επιχείρηση και τα οποία αναλαμβάνει να καταβάλλει η εργοδότη για λογαριασμό της, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα της τελευταίας. (Ε.3909/864/ΠΟΛ.185/17.4.1974)
15. Σε περίπτωση εξαγοράς θυγατρικής εταιρείας από τη μητρική της σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993, η χρεωστική διαφορά (ζημία) που προκύπτει μεταξύ του καταβαλλόμενου τιμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρείας, **δεν αναγνωρίζεται** προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εξαγοράζουσας εταιρείας (ΠΟΛ.1038/5.3.2003).
16. Η αναγραφή σε αναπτήρες και στυλό της επωνυμίας επιχείρησης αποτελεί διαφήμιση και η σχετική δαπάνη αγοράς των πιο πάνω αντικειμένων, **δεν εκπίπτει**, από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης. (1073638/10687/B0012/18.8.1999)
17. Η δαπάνη διαφήμισης η οποία γίνεται με ένθετα έντυπα σε εφημερίδες και περιοδικά, **δεν εκπίπτει**, από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης. (ΠΟΛ.1125/4.4.2000)

18. Οι διαφημιστικές δαπάνες που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα πλαίσια προβολής τους για γευστικές δοκιμές προϊόντων σε κέντρα διασκέδασης, τοποθέτηση ειδικών stands σε σούπερ μάρκετ και happenings υπάγονται σε τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων και **δεν εκπίπτουν**, από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν δεν έχει καταβληθεί το πιο πάνω τέλος. (1088360/10819/B0012//12.11.2002) (Α.Π.43509/24.10.2002/ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ Ε.Δ.Δ.Α. Διεύθυνση Οικονομικών ΟΤΑ)
19. Οι δαπάνες διαφήμισης επιχείρησης για τη διεύρυνση των πωλήσεων των προϊόντων της στις χώρες όπου είναι εγκατεστημένες ή θα ιδρυθούν θυγατρικές της εταιρείες **δεν εκπίπτουν**, από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν πραγματοποιούνται εξαγωγές προς τα ανωτέρω κράτη. (1105688/10570/B0012/23.12.1996)
20. Η αναγραφή στα υλικά συσκευασίας στοιχείων ξένων προς την επωνυμία και κυρίως προς το αντικείμενο της επιχείρησης ή του καταστήματος ή εμφαντικής προβολής μεμονωμένου και ειδικά προσδιορισμένου προϊόντος, συνιστά διαφήμιση και η σχετική δαπάνη **δεν εκπίπτει**, από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης. (Σχετ. Ν.Σ.Κ. 25/2000 και ΠΟΛ.1125/4.4.2000)
21. Τα χρηματικά έπαθλα που καταβάλλουν επιχειρήσεις - δωροθέτες στους συμμετέχοντες σε τηλεοπτικά ή ραδιοφωνικά παιχνίδια, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν δεν έχει καταβληθεί από το διαφημιστή ή διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως ο ειδικός φόρος και το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων καθώς και το δημοτικό τέλος διαφήμισης εφόσον οφείλονται. (1038282/10221/B0012/11.4.2001)
22. Η δαπάνη εκτύπωσης φυλλαδίου στο εξωτερικό, το οποίο όμως διανεμήθηκε στην Αθήνα, **δεν αναγνωρίζεται** εφόσον δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης. (Σ.τ.Ε. 2069/1982)
23. Τα διαφημιστικά έντυπα που διανέμονται δωρεάν με εφημερίδες και περιοδικά, συρραμμένα ή μη μεταξύ των σελίδων τους δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την καταβολή του σχετικού τέλους διαφήμισης. (Σ.τ.Ε. 2439-40/1996)
24. Επώνυμα διαφημιστικά δώρα είναι τα δώρα επί των οποίων τίθεται όχι μόνον ολόκληρη η επωνυμία ή το σήμα της επιχείρησης, αλλά και οποιαδήποτε ένδειξη που υποδηλώνει την ταυτότητα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν με τον

τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ή όχι η διαφήμιση, στην οποία απέβλεψε κατ' αρχήν η επιχείρηση και η σχετική δαπάνη διαφήμισης **δεν εκπίπτει** αν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης. (Σ.τ.Ε. 888/1991)

25. Οι χρηματικές δωρεές επιχείρησης προς σωματείο το οποίο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί κοινωφελές λόγω του ότι από τη δραστηριότητά του ωφελούνται μόνο τα μέλη του και όχι το κοινωνικό σύνολο, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της. Ο χαρακτηρισμός του κοινωφελούς σκοπού σωματείου, γίνεται από τη Φορολογούσα Αρχή βάσει του καταστατικού του και των προσκομιζομένων στοιχείων και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα φορολογικά δικαστήρια. (Εγκύκλιος 13/1975, 1061340/368/A0013/27-11-2001, 1076749/1281/A0012/3.9.2001, 1052046/10407/A0012/28.5.2001).
26. Οι χρηματικές δωρεές προς αλλοδαπά κοινωφελή ιδρύματα, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης. (1031221/10278/B0012/7.10.1998 και 1111245/10601 /B0012 /8.11.1996)
27. Οι δωρεές λογισμικών προγραμμάτων από επιχειρήσεις σε νοσηλευτικά ιδρύματα, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1016905/10146/B0012/20.2.1998)
28. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλει τεχνική επιχείρηση της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. για την ανέγερση κτιρίου σε οικοπέδο Δήμου για τη στέγαση των αρχαιολογικών ευρημάτων του δήμου, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1106897/10577 /B0012/16.10.1996)
29. Η αξία οικοπέδου του οποίου η κυριότητα μεταβιβάζεται από επιχείρηση σε δήμο με αντάλλαγμα τη μεταφορά του συντελεστή δόμησης για τα παραχωρούμενα τμήματα του οικοπέδου και την ανάληψη υποχρεώσεων εκ μέρους του δήμου, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της. Η λύση αυτή αναφερόταν μέχρι 31-12-2002, καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002 καταργήθηκε η έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζουν λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους δήμους κλπ. (1085398/10485/B0012/3.9.1996)
30. Η δαπάνη που αφορά δωρεάν κατασκευή αίθουσας υπέρ του Δημοσίου, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης. (1146983/10699/B0012/10.12.1993)

31. Οι δωρεές ηλεκτρονικών υπολογιστών στα Πανεπιστημιακά Νοσοκομεία, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (113140/10633/B0012/19.11.1993)
32. Η αξία των δομικών υλικών (αμμοχάλικα, τσιμέντα, σίδηρα κ.λ.π.) που προσφέρονται από επιχείρηση καθώς και η κατασκευή δημόσιου σχολείου **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1054712/10341/B0012/27.11.1990)
33. Τα χρηματικά ποσά δωρεών που καταβάλλουν οι τεχνικές επιχειρήσεις (Α.Ε., ΕΠΕ κλπ.) **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα όταν τα κέρδη τους προσδιορίζονται τεκμαρτά βάσει του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε.. (1054712/10341/B0012/27.11.1990)
34. Οι δωρεές ηλεκτρονικών υπολογιστών και απορριμματοφόρων από επιχειρήσεις προς το Δημόσιο και τους Ο.Τ.Α., **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1019624/10165/B0012/10.4.2002)
35. Οι δωρεές υγειονομικού υλικού σε κρατικά και δημοτικά νοσοκομεία που αποτελούν Ν.Π.Ι.Δ., **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (1002610/67/A0012/28.1.2000)
36. Οι δωρεές επιχειρήσεων σε μη κερδοσκοπικές εταιρείες του Αστικού Κώδικα, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (Ε.9715/2232/11.7.1977)
37. Οι δωρεές χρηματικών ποσών προς ξένα κράτη **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (Ε.11146/2681/29.8.1975)
38. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλουν, λόγω χορηγίας, επιχειρήσεις στην Ελλάδα προς Πρεσβεία άλλου κράτους για τη διοργάνωση πολιτιστικού φεστιβάλ, **δεν εκπίπτουν**, από τα ακαθάριστα έσοδα των χορηγών – επιχειρήσεων. (1110006/10748/B0012/13.10.1994)
39. **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης των χρηματικών δωρεών προς αθλητικό σωματείο. (για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά, άρθρο 11 παρ. 3 του νομου 3842/2010). Πρίν την διάταξη αυτή για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων των χρηματικών δωρεών σε αθλητικά σωματεία έπρεπε να υπήρχαν οι εξής προϋποθέσεις:
- α) παρακράτηση φόρου 10% για το ποσό πέραν των 2950 ευρώ β) κατάθεση του ποσού στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τραπεζικό λογαριασμό του σωματείου γ) ύπαρξη των δικαιολογητικών που ορίζονται στον νόμο δ) ότι μαζί οι δωρεές και χορηγίες της επιχείρησης υπερβαίνουν το ποσό των 100

ευρώ κατά διαχειρ. περίοδο ε)το συνολικό ποσό των οποιοδήποτε δωρεών (στις οποίες περιλαμβάνονται και αυτές προς τα αθλητικά σωματεία) που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθ. έσοδα της οικείας διαχειρ. περιόδου και στ)η δωρεά να προορίζεται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη ερασιτεχνικών τμημάτων. (1110895/11314 ΠΕ/Β0012/20-2-2004) (Κ.Φ.Ε. άρθρο 31 περίπ β' υποπερ. γγ')

40. Οι δωρεές σε χρήμα επιχείρησης προς Αστική ΜΗ Κερδοσκοπικού χαρακτήρα εταιρεία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα με την προϋπόθεση ότι θα προσκομίζεται βεβαίωση της ΔΟΥ της αστικής εταιρείας με την οποία θα βεβαιώνεται ότι εκπληρούνται οι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σκοποί, οι οποίοι αναφέρονται στο καταστατικό και παράλληλα, θα τηρούνται οι όροι και προϋποθέσεις που ορίζονται από το νόμο. (1016972/529/Α0012/16.4.2004)
Σημείωση: Με βάση τις διατάξεις του ν. 3296/2004, από 1.1.2005 δεν ισχύει η προϋπόθεση της παρακράτησης του φόρου, με εξαίρεση τα αθλητικά σωματεία.
41. **δεν εκπίπτει** η αξία των ακινήτων που δωρίζουν οι επιχειρήσεις προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα Α.Ε.Ι., τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για δωρεές που πραγματοποιούνται από 1 Ιανουαρίου 2003 και μετά. (Ν. 3091/2002, άρθρο 5, παρ. 3).
42. **δεν εκπίπτουν** οι οικονομικές ενισχύσεις ή δωρεές σε χρήμα προς επαγγελματικούς συλλόγους ή εταιρείες που έχουν το χαρακτήρα αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας, που δεν επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και κάθε άλλης μορφής ενίσχυση ή δωρεά, πλην αυτών που ρητά αναφέρονται στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε.. (ΠΟΛ.1107/24.7.2008)
43. **δεν εκπίπτουν** τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται και υπερβαίνουν το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα

Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που συστάθηκαν και διέπονται από τις διατάξεις του ν. 1514/1985 (ΦΕΚ 13 Α΄) και του ν. 3653/2008 (ΦΕΚ 49 Α΄), καθώς και τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα.(Κ.Φ.Ε. άρθρο 31 περίπ β' υποπερ. γγ')

44. **δεν εκπίπτουν** επίσης, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται και υπερβαίνουν το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς. Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως, η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων. Επίσης για τα ανωτέρω ποσά, ακόμα και αν δεν υπερβαίνουν το δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος (με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου), αλλά υπερβαίνουν τα διακόσια ενενήντα (290) Ευρώ ετησίως, δεν λαμβάνονται υπόψη για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα εάν τα χρήματα δεν κατατεθούν στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε τράπεζα. (Κ.Φ.Ε. άρθρο 31 περίπ β' υποπερ. γγ')
45. Με την περίπτωση σ' αναγνωρίζονται προς έκπτωση τα έξοδα ταξιδίων με τα οποία επιβαρύνονται οι επιχειρήσεις για τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή, διευθυντικών και άλλων στελεχών τους, καθώς και αντιπροσώπων ή ειδικών επιστημόνων που τις εκπροσωπούν και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής, με τον περιορισμό ότι τα έξοδα

διατροφής δεν μπορούν να είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής.

Για την αναγνώριση των εξόδων αυτών θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού των παραπάνω προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, αναγνωρίζονται τα αεροπορικά, σιδηροδρομικά, κλπ. εισιτήρια μετάβασης των πιο πάνω προσώπων στην αλλοδαπή. **Αντίθετα, δεν αναγνωρίζονται** οι δαπάνες μετάβασης των λοιπών προσώπων (π.χ. συζύγου, τέκνων) που συνοδεύουν τους διευθυντές, στελέχη, κλπ. στο εξωτερικό, καθόσον με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου τίθεται ο περιορισμός ότι για την αναγνώριση της υπόψη δαπάνης, θα πρέπει ο σκοπός του ταξιδιού να συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης, με την οποία βέβαια δεν έχει καμία σχέση η σύζυγος ή άλλος συνοδός. Ως προς τα έξοδα διατροφής, αυτά δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα έξοδα διαμονής στο ξενοδοχείο (ύπνου), χωρίς όμως να τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το χώρο σίτισης του στελέχους. Δηλαδή, αναγνωρίζεται η δαπάνη διατροφής και αν ακόμη πραγματοποιείται σε εστιατόριο εκτός του ξενοδοχείου αλλά και στην περίπτωση αυτή, θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το ποσό μέχρι του αντίστοιχου ποσού της διαμονής.

Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, για την έκπτωση των υπόψη εξόδων θα πρέπει η μετάβαση των διαλαμβανομένων προσώπων στην αλλοδαπή να συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή, η επιχείρηση θα πρέπει να προσκομίζει στον έλεγχο τα απαραίτητα στοιχεία ή να αποδεικνύει με κάθε τρόπο την ανωτέρω σχέση (π.χ. πραγματοποίηση συμφωνίας εξαγωγών, συμμετοχή διευθυντού αγορών ή πωλήσεων σε έκθεση, κλπ.). Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες πραγματοποίησης των δαπανών στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι ως αποδεικτικό στοιχείο μετάβασης στο εξωτερικό θα είναι το εισιτήριο που έχει εκδοθεί στο όνομα του προσώπου. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα διατροφής, δηλαδή αρκεί η προσκόμιση στοιχείου στο όνομα του προσώπου. Αντίθετα, στο στοιχείο του ξενοδοχείου, πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία και του προσώπου αλλά και της επιχείρησης για λογαριασμό της οποίας έγινε το ταξίδι..(ΠΟΛ.1036/2.3.2006)

46. Η δαπάνη διαφήμισης που υπόκειται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης, **δεν αναγνωρίζεται** αν δεν έχει καταβληθεί το τέλος μέχρι το χρόνο υποβολής της

εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. (Ν.2880/2001, άρθρο 9, παρ. 6) (1028226/10385/Β0012/23.3.2000)

Εξαιρέσεις: Οι δαπάνες κατασκευής διαφημιστικών πινακίδων και σημαιών που πραγματοποιεί εταιρεία πετρελαιοειδών και τοποθετεί στα πρατήρια τρίτων που εμπορεύονται δικά της προϊόντα δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την καταβολή δημοτικού τέλους διαφήμισης. (Σ.τ.Ε. 4118/1997). Γενικά έξοδα και δαπάνες διαφήμισης **εκπίπτουν** από τη χρήση που πραγματοποιούνται έστω και αν η επιχείρηση ωφελείται από αυτή σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους. (Διαφήμιση ομολόγων τράπεζας) (Σ.τ.Ε.3077/1995)

47. **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις δεν πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της. (Κ.Φ.Ε. άρθρο 31 περίω')
48. **δεν εκπίπτουν** χρηματικά ποσά ή είδη που χορηγούνται δωρεάν από επιχείρηση σε συνεργάτες, το προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, εφόσον τα δώρα αυτά δεν εμπίπτουν στην περίπτωση μ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. (μ. Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.) (ΠΟΛ.1057/23.3.2007)
49. Δεν εκπίπτουν τα εξόδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, όταν το ξενοδοχείο δεν βρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. μ')
50. Έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των συνδρομών που καταβάλλονται σε επαγγελματικά σωματεία. Από τη διοίκηση έχει γίνει δεκτό (σχετ. το 1083816/1537/Α0012/8-5-1991 έγγραφο) ότι, εφόσον **σκοπός του επαγγελματικού συλλόγου είναι η υποβοήθηση της οικονομικής συνεργασίας και ανάπτυξης των μελών του**, οι συνδρομές των μελών στο σύλλογο αυτό αποτελούν παραγωγική δαπάνη και **εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα

έσοδα της επιχείρησης σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε..Σε διαφορετική περίπτωση οι δαπάνες των παραπάνω συνδορμών **δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.** (1035431/565/A0012/21.4.2008)

51. Από τα ακαθάριστα έξοδα της επιχείρησης εκπίπτει η αξία των δώρων που κάνει σε πελάτες της, οι οποίοι μπορεί να είναι επιχείρηση ή όχι (φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κλπ.). **Η δαπάνη αυτή αναγνωρίζεται μόνον όταν τα δώρα φέρουν την επωνυμία της επιχείρησης** και επιπλέον, να έχει καταβάλλει το αναλογούν δημοτικό τέλος διαφήμισης για τη συνολική αξία των δώρων αυτών. **Το ποσό της δαπάνης που αναγνωρίζεται προς έκπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 15 (δεκαπέντε) ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.** Επειδή στην πράξη συνηθίζεται η χορήγηση δώρων και μεγαλύτερης αξίας, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι και στην περίπτωση αυτή θα αναγνωρίζεται η δαπάνη **μέχρι 15 για κάθε δώρο χωριστά**, με την προϋπόθεση όμως το δημοτικό τέλος διαφήμισης να έχει καταβληθεί για ολόκληρο το ποσό, δηλαδή και για το μη αναγνωριζόμενο. Επισημαίνεται, ότι το σχετικό δημοτικό τέλος πρέπει να έχει καταβληθεί μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος. (ΠΟΛ.1036/2.3.2006)

Δαπάνη διαφήμισης εισαγόμενων αγαθών που έγινε στο εσωτερικό, θεωρείται ως παραγωγική δαπάνη εξ ολοκλήρου της ελληνικής επιχείρησης, έστω και αν εμμέσως ωφελούνται και οι αλλοδαπές συγγενείς επιχειρήσεις που παράγουν και πωλούν τα αγαθά αυτά.(Σ.τ.Ε.3735/1988)

52. Η ζημία που προκύπτει σε βάρος ανώνυμης εταιρείας από την εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ της οποίας κατείχε μερίδια, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, καθόσον η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη. (1100750/11235 ΠΕ/Β0012/2-2-2001)

53. Η ζημία επιχείρησης η οποία προέρχεται από την εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας της οποίας κατείχε μετοχές, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, καθόσον η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη. (ΠΟΛ.1168/25.5.2000)

4.4.6. 65 Τόκοι και συναφή έξοδα

ΓΕΝΙΚΑ

Εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης.

Εξαιρούνται: (Δεν εκπίπτουν)

α) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου,

β) οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών, εταιρικών μερίδων και γενικά επιχειρήσεων, όταν οι πιο πάνω συμμετοχές μεταβιβάζονται εντός δύο (2) ετών από το χρόνο απόκτησής τους,

γ) οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ή μερίδων σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51Α ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στις εταιρείες αυτές,

δ) οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39 κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων από τις εν λόγω επιχειρήσεις υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της. Στην έννοια των τόκων του προηγούμενου εδαφίου εμπίπτουν και οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται προς αυτές, καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από τις πιο πάνω συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τις ανώνυμες εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 183 Α'), τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990 (ΦΕΚ 147 Α'), τις εταιρείες ειδικού σκοπού του ν. 3156/2003 (ΦΕΚ 157 Α') και του ν. 3601/2007 (ΦΕΚ 178 Α') με έδρα στην Ελλάδα, τις εταιρείες παροχής πιστώσεων του ν. 2937/2001 (ΦΕΚ 169 Α'), καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα. (παρ. 1, άρθρου 31 του Ν. 2238/1994).

Οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους της χρήσης εκείνης, εντός της οποίας καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί και με την προϋπόθεση ότι τα δάνεια χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών. (Π. 17200/Εγκ. 129/1955, Π. 6012/7.4.1962)

Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν το δάνειο έχει ληφθεί από ημεδαπή ή αλλοδαπή τράπεζα. (1004479/10038/B0012/4.6.2002, 1118568/10643 ΠΕ/B0012/18.3.1997)

Οι τόκοι υπερημερίας που προέρχονται από καθυστέρηση οφειλής δανείου ή πίστωσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον το δάνειο χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της επιχείρησης, καθόσον στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. δεν γίνεται διάκριση ως προς το είδος των τόκων (συμβατικοί ή υπερημερίας). (1137797/10950/B0012/8.12.1994)

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. **Οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών.** (Π.17200/Εγκ. 129/1955, Π. 6012/7.4.1962, Σ.τ.Ε. 3404/95, Σ.τ.Ε.1577/1985)
2. **Τόκοι υπερημερίας για οφειλή φόρων, δασμών, εισφορών δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.** (Σ.τ.Ε. 630/1987) (παρ. 1 ,άρθρου 31 του Ν.2238/1994).
3. Τόκοι δανείου, το οποίο εν συνεχεία χορηγήθηκε στους εταίρους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. (Σ.τ.Ε. 2548/1986, Σ.τ.Ε. 514/1980)
4. Όταν τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται τεκμαρτά με ειδικό τρόπο (οικοδομικές, τεχνικές επιχειρήσεις), δεν αφαιρούνται οι τόκοι των δανείων. (Σ.τ.Ε. 4244/1985)
5. Τόκοι δανείου που αντιστοιχούν σε προηγούμενες χρήσεις **δεν αναγνωρίζονται.** (Σ.τ.Ε. 5141/1995)
6. Προσαυξήσεις για εκπρόθεσμη εξόφληση χρεών προς το Δημόσιο **δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.** (Σ.τ.Ε. 2016/1984)
7. Τόκοι δανείου που χρησιμοποιήθηκε από επιτηδευματία για τη συμμετοχή του σε κοινοπραξία με σκοπό την ανέγερση πολυκατοικιών, **δεν εκπίπτουν από το εισόδημα του κοινοπρακτούντος μέλους.** (Σ.τ.Ε. 1069/1983)

8. Τόκοι δανείου, το οποίο στη συνέχεια χορηγήθηκε άτοκα σε θυγατρικές εταιρείες, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, γιατί ακόμα και οι θυγατρικές θεωρούνται τρίτες επιχειρήσεις ως προς την μητρική. (Σ.τ.Ε. 3949/1986)
9. Οι τόκοι δανείου για αγορά ακινήτου **δεν εκπίπτουν** από το εισόδημα ατομικής επιχείρησης καθώς και των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 με αποκλειστική δραστηριότητα την εκμίσθωση ακινήτων, δεδομένου ότι το εισόδημά τους υπάγεται στην Α' κατηγορία (από ακίνητα), ενώ εκπίπτουν μόνο από το εισόδημα Δ' κατηγορίας (από εμπορικές επιχειρήσεις), αν η επιχείρηση είναι μεικτή και αποκτά συγχρόνως εισόδημα από οικοδομές και εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν το αγοραζόμενο ακίνητο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες των ίδιων των επιχειρήσεων. (1014005/248/A0012/ΠΟΛ.1039/8.2.2001)
10. Οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ., **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. δ')
11. Οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών, εταιρικών μερίδων και γενικά επιχειρήσεων, όταν οι πιο πάνω συμμετοχές μεταβιβάζονται εντός δύο (2) ετών από το χρόνο απόκτησής τους, (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. δ' ββ')
12. Οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ή μερίδων σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51Α ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στις εταιρείες αυτές. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. δ' γγ')
13. Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείου που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39 κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων από τις εν λόγω επιχειρήσεις υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της. Στην έννοια των τόκων του προηγούμενου εδαφίου εμπíπτουν και οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται προς αυτές,

καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από τις πιο πάνω συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τις ανώνυμες εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 183 Α'), τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990 (ΦΕΚ 147 Α'), τις εταιρείες ειδικού σκοπού του ν. 3156/2003 (ΦΕΚ 157 Α') και του ν. 3601/2007 (ΦΕΚ 178 Α') με έδρα στην Ελλάδα, τις εταιρείες παροχής πιστώσεων του ν. 2937/2001 (ΦΕΚ 169 Α'), καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. δ' δδ')

Σημείωση: Οι τόκοι δανείων για απόκτηση παγίων εκπίπτουν στη χρήση που προέκυψαν και δεν προσαυξάνουν το κόστος των παγίων. (Σ.τ.Ε.2876/1984)

4.4.7. 66 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

ΓΕΝΙΚΑ

Εκπίπτουν τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές έγγραφες, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση. Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων.

Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση. Επιχειρήσεις, που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο για απόσβεση των παγίων τους δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α).

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του ν. 2244/1994 (ΦΕΚ 168 Α), για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. (παρ. 1 ,άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από τη χρήση 2003 με τους συντελεστές που ορίζονται στο π.δ. 299/2003, ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης των παγίων.(1103610/16488/Γ0012/ΠΟΛ.1122/19.11.2003, ΠΟΛ.1005/14.1.2005)Οι αποσβέσεις ενεργούνται μόνο στα πάγια στοιχεία που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση. (Σ.τ.Ε. 4118-9/97) (ΠΟΛ.1005/14.1.2005)

Η αξία των εργαλείων και ανταλλακτικών των χρησιμοποιούμενων μηχανημάτων, τόσο των επιχειρήσεων, όσο και των ελευθέρων επαγγελματιών, αποσβένονται εξ ολοκλήρου εντός της χρήσεως κατά την οποία για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν αυτά. (Σ.τ.Ε. 3/90) (ΠΟΛ.1005/14.1.2005)

Ως τμήματα οικοδομών, που χρησιμοποιούνται από καταστήματα εξυπηρέτησης του κοινού, θεωρούνται όλοι οι χώροι που εξυπηρετούν τα καταστήματα αυτά, όπως

είναι τα γραφεία και οι αποθήκες αυτών. Εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής απόσβεσης. (Σ.τ.Ε.579/1986, Σ.τ.Ε. 2925/1990, 432 - 435/1995, ΠΟΛ.1005/14.1.2005)

Τα σεντόνια, πετσέτες και λοιπά είδη ξενοδοχειακών επιχειρήσεων υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση. Αν όμως η αξία του καθενός είναι μέχρι και 600 ευρώ δύναται να εκπεσθεί εφάπαξ. (Σ.τ.Ε. 4297/1980) (ΠΟΛ.1005/14.1.2005)

Η απόσβεση των παγίων αρχίζει από το μήνα που αυτά τίθενται σε χρήση. (Σ.τ.Ε.3042/1981, ΠΟΛ.1005/14.1.2005)

Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένονται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση, αρχής γενομένης της απόσβεσης από το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των πραγματοποιηθεισών προσθηκών και βελτιώσεων. Κατά το πρώτο έτος υπολογίζονται αποσβέσεις για τους μήνες χρησιμοποίησης των ακινήτων. (1119476/10030/B0012/4-4-2000), (1019284/10154/B0012/19-2-2001)

Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένονται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση δε που η μίσθωση λυθεί πριν από το συμφωνημένο χρόνο, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των πιο πάνω δαπανών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία λύθηκε αυτή. (1031863/10408/B0012/28-3-2000)

Η δαπάνη αγοράς από επιχειρήσεις νέου σήματος, αποσβένονται ισόποσα, σε δέκα (10) ισόποσες ετήσιες χρήσεις, αρχής γενομένης από αυτή μέσα στο μήνα της οποίας άρχισε η εκμετάλλευση ή η χρήση του σήματος. (1010046/10928/B0012/ΠΟΛ.1047/4.2.2002)

Πάγια αξίας μέχρι και 600 ευρώ (200.000 δρχ.) μπορούν να αποσβεσθούν εφάπαξ μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. (1061103/10556/B0012/5-12-2001). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, για αυτά που αποκτώνται από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2005 και μετά, το ανώτατο όριο αξίας κτήσης τους αυξάνεται από 600 σε 1.200 ευρώ.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Επιχειρήσεις που προέρχονται από συγχώνευση ή μετατροπή άλλων επιχειρήσεων με το Ν.Δ. 1297/1972: Οι αποσβέσεις που υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερομένων από τη

μετατρέπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προήλθε από τη μετατροπή ή συγχώνευση. (Ν.Δ.1297/1972, άρθρο 2, παρ. 3, ΠΟΛ.1029/17.2.2006)

2. Οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις από τις τραπεζικές, ασφαλιστικές και τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ανώνυμες εταιρείες, που αναπροσάρμοσαν, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 3091/2002 την αναπόσβεστη αξία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων τους, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά το μέρος που αναλογούν στην προκύψουσα υπεραξία. (Ν. 3091/2002, άρθρο 28, παρ.2, ΠΟΛ.1029/17.2.2006)
3. Οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν.1905/1990 δεν δικαιούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.θ' της παρ.1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.. (ΠΟΛ.1107/24.7.2008)
4. Αν η επιχείρηση δεν διενεργήσει αποσβέσεις ή διενεργήσει με μικρότερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο, δεν έχει το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων για το ποσό αυτό στις επόμενες χρήσεις. Ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997. (ΠΟΛ.1029/17.2.2006, Κ.Φ.Ε., άρθρο 31, παρ. 1 περ. στ')
5. Στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΠΟΛ.1029/17.2.2006, Κ.Φ.Ε., άρθρο 31, παρ. 1 περ. στ')
6. Αποσβέσεις σε ακίνητο που βρίσκεται σε αδράνεια δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Κ.13237/34/ ΠΟΛ.512/2.12.1974) και (Α.1894/515/30.4.1980)
7. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων νέων επιχειρήσεων. Η αγορά ή ενοικίαση μηχανημάτων και λοιπών παγίων από υφιστάμενη επιχείρηση δεν θεωρείται για τους σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων «νέων» επιχειρήσεων, δηλαδή είτε να μην προβαίνουν σε αποσβέσεις των παγίων στοιχείων είτε να υπολογίζουν τις αποσβέσεις με 50% επί του συντελεστή απόσβεσης για τις τρεις (3) πρώτες χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία. (1074852/16403/Γ0012/24.9.1999)

8. Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν. 1892/1990, Ν. 2601/1998) ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για το λόγο αυτό, τα ποσά επιχορηγήσεων καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 41.10 "Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων" και στο τέλος κάθε χρήσης ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκε, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 "Έκτακτα και ανόργανα έσοδα" με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 "Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων". (1040321/10238/ ΠΟΛ.1093/5.5.1992 ερμην. εγκύκλιος του Ν. 1892/1990, 1072294/11060/B0012/1.10.2004). Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που επιχορηγούνται με το Ν. 3299/2004.
9. Πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) και επαναγορά αυτού πριν από τη λήξη της μίσθωσης.
Οι αποσβέσεις, που ενεργεί επιχείρηση στο κόστος επαναγοράς ακινήτου (κτιρίου), πριν από τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back), δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της μέχρι του ποσού της υπεραξίας του κτιρίου για το οποίο έτυχε απαλλαγής κατά την αρχική πώληση του ακινήτου προς την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης. (1092218/11229/B0012/14.10.2005)
10. Στην αξία του οικοπέδου επί του οποίου ευρίσκονται κτίσματα (διαμερίσματα, γραφεία κλπ.) δεν υπολογίζονται αποσβέσεις. (Σ.τ.Ε. 362/1983)
11. Σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του ακινήτου σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, δεν αναγνωρίζονται αποσβέσεις. (Σ.τ.Ε. 4209/1985)
12. Κτίρια που περιήλθαν σε τράπεζα από πλειστηριασμό για ικανοποίηση απαιτήσεών της δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, εφόσον δεν χρησιμοποιούνται. (Σ.τ.Ε. 2798/1986)
13. Επί εισφερθείσας χρήσης ακινήτου από τους μετόχους στην εταιρία, δεν δύναται η εταιρία να διενεργήσει αποσβέσεις λόγω φθοράς του ακινήτου επί της αποτιμηθείσας αξίας της εισφερόμενης χρήσης. Αναγνώριση στο παρελθόν δεν δεσμεύει την φορολογική αρχή. (Σ.τ.Ε. 762/1983)

14. Η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντος κτιρίου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 1, περ. η΄).

4.4.8. 68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Για να αναγνωριστεί ένα έξοδο ή μια δαπάνη ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι:

α. «βεβαία», δηλαδή να μην τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία, και
β. «εκκαθαρισμένη», δηλαδή τα ποσά αυτών να είναι προσδιορισμένα (οριστικά).

Το έξοδο ή η ζημία, λοιπόν, που καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως (λ/σμοί: 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» ή 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους») υπό τύπο προβλέψεως, δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη χρήση που σχηματίζεται η πρόβλεψη. Οι μόνες προβλέψεις που αναγνωρίζονται είναι αυτές που προβλέπονται από ρητές φορολογικές διατάξεις και στην έκταση που καθορίζουν οι διατάξεις αυτές. Οι προβλέψεις που αναγνωρίζονται είναι :

- Των ποσών των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος. (ΚΦΕ άρθρο 31 Παρ.1 περ ιε')

- Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. (ΚΦΕ άρθρο 31 Παρ.1 περ θ')

Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση: αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων, ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Οι ανώνυμες χρηματιστηριακές εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών υπολογίζουν την πρόβλεψη επί της αξίας της προμήθειας που αναγράφεται στα πινακίδια, τα οποία εκδίδουν προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, και με την προϋπόθεση ότι σε αυτά αναγράφονται τα στοιχεία, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης - αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, καθώς και τις επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 - 503, 521 - 528 και 721 - 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 - 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους

δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτηση της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992(ΦΕΚ 84 Α').

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αργής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις. (σχ.απόφαση ΠΟΛ.1029/17.2.2006)

Ειδικά για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης επιτρέπεται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεων πελατών τους να ενεργείται έκπτωση δύο τοις εκατό (2%) επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

2. (Σημείωση: Αφορά μόνο τις χρήσεις 2003-2004 και το παραθέτουμε για πληροφοριακούς λόγους). Σε περίπτωση που σε μία διαχειριστική χρήση οι πράγματι ανεπείδεκτες είσπραξης απαιτήσεις έστω και αν είχαν προέλθει από τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις είναι μεγαλύτερες των σχηματισθεισών

προβλέψεων, η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδά της το μέρος εκείνο των απαιτήσεων που δεν μπορεί να καλυφθεί με τις προβλέψεις. (1018050/189/ ΠΟΛ.1042/8.2.1993 ερμην. εγκύκλιος του Ν.2065/1992, 1033015/10422/B0012/9.5.2000, 1063340/10300/B0012/19.5.1993).ΠΟΛ.1029/17.2.2006 [**Αντίθετα σύμφωνα με την 1021545/10299/B0012/ 27.6.2008** Εφαρμογή των διατάξεων της περ. θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε..] ορίζεται ότι: "*εταιρεία δύναται να προβεί σε απόσβεση των πιο πάνω επισφαλών απαιτήσεων της κατά το μέρος που δεν καλύπτονται με την εφαρμογή του συντελεστή 0,5% επί των πωλήσεων (σχηματισθείσα πρόβλεψη), εφόσον έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα και έχουν τηρηθεί όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση πριν από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.2065/1992, διάστημα κατά το οποίο ίσχυε η απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μέσω οριστικών εγγραφών.*"

3. Οι επιχειρήσεις δεν δικαιούνται να σχηματίζουν πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί των εγγυήσεων επιστροφής μη τιμολογημένων ειδών συσκευασίας που ελάμβαναν από τους πελάτες τους. (1105432/10496/B0012/30.9.1993)
4. Το ποσό πρόβλεψης αποτίμησης συμμετοχών σε αλλοδαπή εταιρεία που σχημάτισε ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1042514/10593/B0012/2.5.2008)
5. Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προσκομίζεται αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ.1133/11.12.2003 ΑΥΟΟ,ΠΟΛ.1005/14.1.2005)

6. Η πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, δεν πρέπει να ξεπερνά το ποσό που αφορά μόνο το προσωπικό που πρόκειται να συνταξιοδοτηθεί κατά την επόμενη χρήση (περ. ιε § 1 άρθρου 31).

4.5. ΟΜΑΔΑ 7η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

1. Εκπτώσεις σε πελάτες λόγω πραγματοποίησης πωλήσεων πάνω από ένα συγκεκριμένο ελάχιστο όριο αποτελούν μειωτικό στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων **της χρήσεως εντός της οποίας πραγματοποιήθηκαν** οι πωλήσεις για τις οποίες χορηγήθηκαν οι εκπτώσεις, καθόσον η παροχή τους δεν τελεί υπό αναβλητική αίρεση ή προθεσμία. (1047625/370/0015/15.7.1999).

Εξαιρέση :Οι φαρμακευτικές επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην ρύθμιση των οφειλών του Ελληνικού Δημοσίου με βάση το άρθρο 17 του ν.3301/2004, έχουν την δυνατότητα να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους τις διενεργηθείσες κρατήσεις υπέρ του Δημοσίου (Μ.Τ.Π.Υ.), κατά την εξόφληση των πιο πάνω ρυθμιζόμενων οφειλών, είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε τρεις συνεχείς χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορά ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2005 και μετά. (ΠΟΛ.1056/23.2.2007)

2. Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων
Αν μεταξύ των εσόδων της επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από ημεδαπές εταιρίες, τότε πρέπει να γίνει αναμόρφωση των δαπανών της, κατά:
 - α. Το 5% των εσόδων αυτών, με ανώτατο όριο το 20% των συνολικών πάσης φύσης δαπανών της επιχείρησης
 - β. Το ποσό των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα έσοδα αυτάΥποχρέωση αναμόρφωσης χρεωστικών τόκων δεν υπάρχει για τις τραπεζικές επιχειρήσεις και η αναμόρφωση του 5% των πιο πάνω εσόδων περιορίζεται μόνο στα έσοδα από μερίσματα.

4.6. ΟΜΑΔΑ 8^η

4.6.1. 81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

ΓΕΝΙΚΑ

Εκπίπτει η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης **δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.** (παρ. 1 ,άρθρου 31 του Ν.2238/1994).

Για τις συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν από τη μετατροπή σε δραχμές κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ακολουθούν, κατά περίπτωση:

α) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή και την αποτίμηση σε δραχμές των υποχρεώσεων από πιστώσεις ή δάνεια σε ξένο νόμισμα, που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, κατασκευή, εγκατάσταση), καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Η απόσβεση των διαφορών αυτών διενεργείται ως εξής:

αα) Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, μετά από συμψηφισμό τυχόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών, σύμφωνα με την πιο κάτω υποπερίπτωση αβ', αποσβένονται ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπόλοιπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης, κατά πίστωση ή δάνειο, είναι ίση με το ηλίθων της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού κατά το τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής μέχρι την κανονική λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Χρονική περίοδος μικρότερη του δωδεκαμήνου λογίζεται ως έτος. Αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος η τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπόλοιπου του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, για οποιοδήποτε λόγο. Σε περίπτωση

ληξιπρόθεσμων πιστώσεων ή δανείων, κατά το όλο ή μέρος αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, που αντιστοιχούν στο ληξιπρόθεσμο μέρος, αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι αντίστοιχες πιστώσεις ή τα αντίστοιχα δάνεια έγιναν ληξιπρόθεσμα.

αβ) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, κατά πίστωση ή δάνειο, στο τέλος της χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν χρεωστικές ή αυτές υπολείπονται των πιστωτικών, κατά το όλο ή το μέρος που δεν συμψηφίζονται, μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης, κατά πίστωση ή δάνειο.

Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο, συμψηφίζεται με τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Στην περίπτωση που μετά το συμψηφισμό αυτό παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης, από το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης το μέρος που αντιστοιχεί στο ποσό της πίστωσης ή του δανείου που πληρώθηκε μέσα σ' αυτήν.

β) Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των απαιτήσεων και των λοιπών υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα, με παραπέρα διάκριση σε προερχόμενες από βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως εξής:

βα) Όταν προέρχονται από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, τα δε πιστωτικά σε αποτελεσματικό λογαριασμό της επόμενης χρήσης,

ββ) όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις, στο τέλος κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης, από δε τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το μέρος εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν μέσα στη χρήση. Στην περίπτωση που προηγήθηκαν

μερικοί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατ' αναλογία, με βάση τα αρχικά υπόλοιπα και τα μετά τους συμψηφισμούς αντίστοιχα πιστωτικά υπόλοιπα των πιο πάνω λογαριασμών προβλέψεων, κατά ξένο νόμισμα,

γ) οι συναλλαγματικές διαφορές, χρεωστικές ή πιστωτικές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε δραχμές των χρεογράφων και τίτλων γενικά, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού εκτός των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των κάθε μορφής αποθεμάτων αγαθών και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν. (άρθρο 28. Π.Δ. 186/1992)

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

1. Οι πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα που καταλογίζονται σε βάρος επιχείρησης μετά από το φορολογικό έλεγχο, **δεν εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1107461/11298/B0012/4.12.2000)
2. Το ποσό των προσαυξήσεων που κατέβαλε επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών προς το ΙΚΑ, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (Ε.9160/1260/7.7.1982)
3. Η προσαύξηση λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εργοδοτικών εισφορών (γενικώς) **δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα. (Σ.τ.Ε. 2045/1995)
4. Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει - βάσει νόμου – εκμισθώτρια επιχείρηση στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το μέρος που υπερβαίνει το ακαθάριστο εισόδημα που αποκτά από το συγκεκριμένο μίσθιο κατά το έτος καταβολής της αποζημίωσης. (ΚΦΕ, άρθρο 23, παρ.1 , περ. ζ')
5. Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ασφαλιστική επιχείρηση σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδα, αν οι αποζημιώσεις αυτές δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ΚΦΕ, άρθρο 31, παρ. 10).

6. Η αποζημίωση που καταβλήθηκε από ανώνυμη εταιρεία προς ασφαλιστική εταιρεία και συγγενείς φονευθέντος από ατύχημα που προκάλεσε, εκτός ωραρίου εργασίας, υπάλληλός της με αυτοκίνητο Ε.Ι.Χ. της εταιρείας, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1103545/10898/B0012/14.12.2001, 1013651/10125/B0012/23.3.2001).
7. Η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση μετά από δικαστικό συμβιβασμό, λόγω καταστροφής ή απώλειας ορισμένων μηχανημάτων που είχαν παραμείνει στο ακίνητο που αγόρασε, **δεν εκπίπτει**, από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1056457/10539/B0012/16.7.1999)
8. Καταβολή αποζημίωσης, επιπλέον της νομίμου, στο απολυθέν προσωπικό δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα. (Σ.τ.Ε. 3455/1995)
9. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. δεν δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους απαιτήσεις που διαγράφηκαν κατ' εφαρμογή του άρθρου 44 του ν.1892/1990, παρά το γεγονός ότι η διαγραφή έγινε με δικαστική απόφαση, καθόσον, δεν σχηματίστηκε η οριζόμενη από τις διατάξεις πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων η οποία αποτελεί προϋπόθεση για των έκπτωση των ποσών αυτών.(1020335/128/0015/13.6.2008)
10. Επιπλέον, οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου κλπ., δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Στην περίπτωση αυτή, δεν εμπίπτουν οι τόκοι υπερημερίας, καθόσον με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε εκπίπτουν όλοι οι τόκοι χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος των τόκων (συμβατικοί ή υπερημερίας) (1003821/10037/B0012/ΠΟΛ.1005/14.1.2005 Α.Υ.Ο., ΚΦΕ, άρθρο 23, παρ.17)
11. Το χρηματικό έλλειμμα ταμείου επιχείρησης, εφόσον είναι βέβαιο και οριστικό ώστε να μη γεννιέται αμφιβολία σχετικά με την ύπαρξη και την έκτασή του, το οποίο όμως αντισταθμίζεται από απαίτηση της επιχείρησης κατά ορισμένου προσώπου (π.χ. από τον υπάλληλο που το καταχράστηκε) έναντι του οποίου γεννιέται έννομο δικαίωμα της επιχείρησης να απαιτήσει την είσπραξη του ποσού, **δεν εκπίπτει** από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον στην περίπτωση αυτή η απώλεια του κεφαλαίου αντισταθμίζεται από τη νόμιμη απαίτηση της διεκδίκησης του καταχρασθέντος ποσού. (1009691/10108B0012/19.4.1995)

12. Η τιμή πώλησης που λήφθηκε υπόψη για τον υπολογισμό της ζημιάς από πώληση ακινήτου δεν πρέπει να είναι μικρότερη, από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Τυχόν διαφορά **δεν εκπίπτει** φορολογικά. (περ. η § 1 άρθρου 31).

4.6.2. 84 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

Η πρόβλεψη η οποία σχηματίστηκε την περίοδο 2005-2009 και δεν έχει χρησιμοποιηθεί για διαγραφές απαιτήσεων από επισφαλείς πελάτες πρέπει να μεταφερθεί στα έσοδα της χρήσης 2010.

Λοιπές περιπτώσεις

1. Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. (Σ.τ.Ε. 1823/1994, Σ.τ.Ε. 141/1993)
2. Δαπάνη για εκχώρηση επωνυμίας, η οποία αποδεικνύεται ως εικονική, δεν αναγνωρίζεται. (Σ.τ.Ε. 3727/1990)
3. **δεν εκπίπτει** ποσό εξαγοράς ποινής για αγορανομική παράβαση. (Σ.τ.Ε. 2942/1988)
4. Αμοιβή σε αλλοδαπούς ορκωτούς ελεγκτές **δεν εκπίπτει** γιατί δεν αφορά μόνο το υποκατάστημά της στην Ελλάδα, αλλά και τη μητρική επιχείρηση, η οποία ωφελείται από τον έλεγχο αυτό. (Σ.τ.Ε. 2866/1981)
5. Παράνομη ιδιοποίηση ποσού από υπάλληλο, δεν μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα. Πρέπει να απαιτηθεί απ' αυτόν και εν τέλει να αντιμετωπιστεί ως επισφαλής απαίτηση. (Σ.τ.Ε. 3035/1994)
6. Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (Σ.τ.Ε. 3727/1990 και 1823/1994).

7. Χρέος υπαλλήλων που δεν αναζητάτε από την επιχείρηση. Όταν από μια επιχείρηση χαρίζονται στο προσωπικό της ποσά, που προέρχονται από υπόλοιπα δανείων ή προκαταβολές, τα ποσά αυτά δεν θεωρούνται ως παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης, γιατί δεν πρόκειται για δαπάνη που έχει σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης, αλλά δαπάνη από χαριστική αιτία. (Σ.τ.Ε. 2914/1978)

4.7. Παραδείγματα

(α) Έστω ότι η επιχείρηση «ΑΛΦΑ» αντιμετωπίζει το παρακάτω λογιστικό γεγονός: Εξόφληση λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας, μηνός Απριλίου 2012, συνολικού ποσού με ΦΠΑ 1.230 ευρώ. Η λογιστική απεικόνιση είναι η εξής:

1.//

62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ			
62.03 Τηλεπικοινωνίες			
62.03.00 Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά			
62.03.00.01 Κινητή τηλεφωνία		1.000,00	
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.00 ΦΠΑ			
54.00.29 ΦΠΑ εισροών - εξόδων			
54.00.29.04 ΦΠΑ εξόδων με 23%		230,00	
	38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
	38.00 Ταμείο		1.230,00

Εξόφληση λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας περιόδου Απριλίου

//

Η δαπάνη ορθώς καταχωρίζεται ολόκληρη στα λογιστικά βιβλία και θα επηρεάσει το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης, αφού καλύπτεται με νόμιμο παραστατικό που έχει εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης και επί πλέον προκαλεί μείωση σε άλλο περιουσιακό στοιχείο (ταμείο). Επειδή όμως, για την συγκεκριμένη δαπάνη υπάρχει ρητή αναφορά στον νόμο (περ. ψ παρ. 1 άρθρου 31 ΚΦΕ) ότι φορολογικά θα αναγνωρίζεται το 50% αυτής, θα πρέπει να αναμορφωθεί ως προς αυτό. Η διαδικασία που μέχρι τώρα ακολουθείται είναι στο τέλος της χρήσης, αφού μεταφερθούν τα οργανικά έξοδα στην γενική εκμετάλλευση και κλείσουν όλοι οι λογαριασμοί της κατηγορίας αυτής, προκύπτει αρχικά το καθαρό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, το οποίο εν συνεχεία επηρεάζεται από τυχόν έκτακτα και ανόργανα της

ομάδας 8 και καταλήγει ως λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης (θετικό ή αρνητικό). Κατά την συμπλήρωση, περαιτέρω της φορολογικής δήλωσης της επιχείρησης, ακολουθεί η φορολογική αναμόρφωση, δηλαδή ο προσδιορισμός του φορολογικού αποτελέσματος που, σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει το ήδη προσδιορισθέν, βάσει πραγματικών γεγονότων, λογιστικό.

Το πρόβλημα, ωστόσο, συνδέεται με το «νέο» θεσμικό πλαίσιο του άρθρου 82 του ΚΦΕ, για το Ετήσιο Πιστοποιητικό, στην προσπάθεια που γίνεται, να ελέγχεται η επιχείρηση από νόμιμους ελεγκτές του Ν 3693/2008 , με τελικό στόχο την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και την εμφάνιση του αναμορφωμένου αποτελέσματος της χρήσης, χωρίς άλλη παρέμβαση.

Η απεικόνιση του παραπάνω λογιστικού γεγονότος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μπορεί να έχει την παρακάτω μορφή:

2.//			
62. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ			
62.03 Τηλεπικοινωνίες			
62.03.00 Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά			
62.03.00.01 Κινητή τηλεφωνία (εκπιπτόμενο στη Φορολογία ποσό)		500,00	
62.03.00.90 Κινητή τηλεφωνία (μη εκπιπτόμενο στη Φορολογία ποσό)		500,00	
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.00 ΦΠΑ			
54.00.29 ΦΠΑ εισροών - εξόδων			
54.00.29.04 ΦΠΑ εξόδων με 23%		230,00	
	38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
	38.00 Ταμείο		1.230,00

2.//
Εξόφληση λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας περιόδου Απριλίου
//

Δηλαδή, η συγκέντρωση, κατά τη διάρκεια της χρήσης, των ποσών που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από την συγκεκριμένη δαπάνη, στον υπολογαριασμό 62.03.00.90 Κινητή τηλεφωνία (μη εκπιπτόμενο στη Φορολογία ποσό), ώστε να είναι ευχερής ο έλεγχος, αλλά και η συμπλήρωση των φορολογικών εντύπων και καταστάσεων.

Εναλλακτικά, ως προς την χρήση των λογαριασμών τάξης, θα πρέπει να διενεργηθεί επί πλέον λογιστική εγγραφή, με την δημιουργία ζευγών υπολογαριασμών (04 - 08), στους οποίους θα συγκεντρώνονται όλα εκείνα τα ποσά που αναμορφώνουν το λογιστικό αποτέλεσμα και το μετατρέπουν σε φορολογικό.

Συνεπώς, μετά την πρώτη λογιστική εγγραφή (προηγούμενη σελίδα), η οποία θα πρέπει να καταχωρισθεί στα βιβλία ως απεικονίζουσα το πραγματικό γεγονός, παράλληλα θα γίνει και η εγγραφή (οι περιγραφές των υπολογαριασμών είναι προτεινόμενοι):

3.//

04.06 Λογιστικές διαφορές Οργανικών εξόδων προς αναμόρφωση			
04.06.62 Λογιστικές διαφορές εξόδων τηλεπικοινωνίας			
04.06.62.90 Κινητή τηλεφωνία		500,00	
	08.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		
	08.06 Λογιστικές διαφορές αναμορφωμένων Οργανικών εξόδων		
	08.06.62 Λογιστικές διαφορές εξόδων		

3.//

	τηλεπικοινωνίας		
	08.06.62.90 Κινητή τηλεφωνία		500,00
Λογισμός λογιστικής διαφοράς κινητής τηλεφωνίας, περιόδου Απριλίου			
//			


Σημειώνεται, ότι επειδή στην σχετική διάταξη για το έξοδο της κινητής τηλεφωνίας (περ. ψ'), υπάρχει πρόσθετος περιορισμός ως προς τον αριθμό των τηλεφωνικών συνδέσεων, ο οποίος δεν πρέπει να υπερβαίνει τον αριθμό των απασχολουμένων στην επιχείρηση, θα υπάρξει απολογιστική τακτοποίηση του συγκεντρωθέντος ποσού στο παραπάνω ζεύγος των λογαριασμών τάξης, εφόσον προκύπτει τέτοια υποχρέωση.

(β) Έστω ότι σε επιχείρηση, μετά από έλεγχο της αρμόδιας υπηρεσίας του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, προέκυψαν διαφορές στον υπολογισμό των εισφορών και επιβάλλεται προσαύξηση 1.000 ευρώ (Π.Ε.Ε.). Η καταβολή είναι πραγματική, δηλαδή το ταμείο της επιχείρησης μειώθηκε κατά το ως άνω ποσό. Συνεπώς, το λογιστικό της αποτέλεσμα επηρεάζεται και το τυχόν κέρδος της χρήσης εμφανίζεται μειωμένο κατά 1.000 ευρώ. Αυτό όμως, είναι το λογιστικό κέρδος. Επειδή, ωστόσο, η ως άνω προσαύξηση δεν αναγνωρίζεται ως λειτουργική δαπάνη της επιχείρησης, πρέπει να αναμορφωθεί φορολογικά. Οι λογιστικές εγγραφές που προτείνονται είναι οι παρακάτω:

4.//			
81.ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ			
81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα			
81.00.01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων			
81.00.01.00 Προσαυξήσεις εισφορών ΙΚΑ - ΕΤΑΜ		1.000,00	
	38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
	38.00 Ταμείο		1.000,00
Σχετικά δικαιολογητικά			

5.//

04.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ			
04.08 Λογιστικές διαφορές Ανόργανων εξόδων προς αναμόρφωση			
04.08.81 Λογιστικές διαφορές προσαυξήσεων εισφορών			
04.08.81.00 Προσαυξήσεις εισφορών ΙΚΑ - ΕΤΑΜ		1.000,00	
	08.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		
	08.08 Λογιστικές διαφορές αναμορφωμένων Ανόργανων εξόδων		
	08.08.81 Λογιστικές διαφορές προσαυξήσεων εισφορών		
	08.08.81.00 Προσαυξήσεις εισφορών ΙΚΑ - ΕΤΑΜ		1.000,00
Λογισμός λογιστικής διαφοράς από προσαύξηση εισφορών			
//			

(γ) Έστω ότι θέλουμε να καταχωρίσουμε έξοδα κίνησης ΙΧΕ αυτοκινήτου της επιχείρησης, με κυβισμό μηχανής 1.900 cc. Απόδειξη λιανικής πώλησης 123 ευρώ, ποσό που περιέχει τον ΦΠΑ (23 ευρώ), ο οποίος ωστόσο δεν εκπίπτει από τον ΦΠΑ των εκροών (άρθρο 30 Ν 2859/ 2000 ). Σύμφωνα με την περίπτωση β, της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του ΚΦΕ, η έκπτωση του παραπάνω εξόδου περιορίζεται σε ποσοστό 35%. Στο παράδειγμα αυτό θα κινήσουμε εξ αρχής το ζεύγος των λογαριασμών τάξης, για την απεικόνιση του μη εκπιπτόμενου ποσού της δαπάνης:

$$* 100,00 \times 65\% = 65,00$$

* 23,00 x 65% = 14,95

6.//

64.ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ			
64.00 Έξοδα μεταφορών			
63.ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ			
63.98 Διάφοροι φόροι - τέλη			
63.98.08 ΦΠΑ εκπιπτόμενος στην φορολογία εισοδήματος		8,05	
63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στην φορολογία εισοδήματος		14,95	
	38. ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		
	38.00 Ταμείο		123,00
Α.Λ.Π. για το ΙΧΕ με αριθμό κυκλοφορίας...			
//			

7.//

04.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ			
04.06 Λογιστικές διαφορές Οργανικών εξόδων προς αναμόρφωση			
04.06.64 Λογιστικές διαφορές εξόδων κίνησης ΜΜ, ΙΧΕ			
04.06.64.90 Έξοδα κίνησης (καύσιμα-λιπαντικά-διόδια)		65,00	
	08.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		
	08.06 Λογιστικές διαφορές αναμορφωμένων Οργανικών εξόδων		
	08.06.64 Λογιστικές διαφορές εξόδων κίνησης ΜΜ, ΙΧΕ		

7.//

	08.06.64.90 Έξοδα κίνησης (καύσιμα-λιπαντικά-διόδια)		65,00
Λογισμός λογιστικής διαφοράς εξόδων κίνησης ΙΧΕ			
//			

8.//

04.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ			
04.06 Λογιστικές διαφορές Οργανικών εξόδων προς αναμόρφωση			
04.06.63 Λογιστικές διαφορές φόρων - τελών			
04.06.63.90 ΦΠΑ μη εκπιπόμενος στην φορολογία εισοδήματος		14,95	
	08.ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ		
	08.06 Λογιστικές διαφορές αναμορφωμένων Οργανικών εξόδων		
	08.06.63 Λογιστικές διαφορές εξόδων κίνησης ΜΜ, ΙΧΕ		
	08.06.63.90 ΦΠΑ μη εκπιπόμενος στην φορολογία εισοδήματος		14,95

Λογισμός λογιστικής διαφοράς εξόδων κίνησης ΙΧΕ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία αναλύθηκε η λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των δαπανών των επιχειρήσεων.

Σε ένα ευμετάβλητο φορολογικό πλαίσιο, όπου επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες μαστιζόμενοι και από την υπάρχουσα οικονομική κρίση, προσπαθούν να επιβιώσουν πρωτίστως αλλά ταυτόχρονα και να αναπτυχθούν, η εργασία μας έρχεται να βοηθήσει με τους κάτωθι τρόπους.

Τα κυριότερα συμπεράσματα που απορρέουν από την περαιτέρω ανάπτυξη του θέματος, συνοψίζονται στα ακόλουθα.

Περιγράφοντας τις δαπάνες, που οι φορολογικές αρχές αποδέχονται ως παραγωγικές, άρα και εκπίπτονται από τα έσοδα ενημερώνοντας παράλληλα για το ποιες δαπάνες δεν αναγνωρίζονται ή με άλλα λόγια ποιες από αυτές οι ελεγκτές έχουν δικαίωμα να τις θεωρήσουν ως μη «πραγματικές» και να τις απορρίψουν με πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

Παρέχεται πληροφόρηση στους αναγνώστες για την βασική νομολογία που έχει αναπτυχθεί γύρω από τις συγκεκριμένες δαπάνες.

Η πολυπλοκότητα του φορολογικού μας συστήματος, επιδιώκεται να βελτιωθεί με το νέο φορολογικό νόμο 3842/2010 περιλαμβάνοντας μια σειρά μέτρων για την μείωση της φοροδιαφυγής όπως η ενίσχυση των ηλεκτρονικών διασταυρώσεων, ο προγραμματισμός και η διενέργεια των φορολογικών ελέγχων, η επιβολή προστίμων από το ΥΠΕΕ και το ηλεκτρονικό περιουσιολόγιο για όλους τους φορολογούμενους.

Στην παρούσα κατάσταση της χώρας μας, τα φορολογικά μέτρα δεν πρέπει να είναι ο μόνος τρόπος κάλυψης των ελλειμμάτων του δημοσίου, αλλά να υπάρξει και μια ορθολογικότερη διαχείριση των δημόσιων δαπανών.

Συνοψίζοντας θα μπορούσαμε να πούμε ότι ένα καλό φορολογικό σύστημα θα πρέπει να περιέχει κυρίως τα εξής στοιχεία:

α) Δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους

β) Για τον προσδιορισμό του φορολογικού βάρους, θα πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψιν η μετακύλιση και το σημείο τελικής επίπτωσης του φόρου

γ) Οι φόροι θα πρέπει να είναι επιλεγμένοι έτσι ώστε να ελαχιστοποιείται η επίπτωσή τους στις οικονομικές αποφάσεις πολιτών.

δ) Η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος πρέπει να διευκολύνει την άσκηση δημοσιονομικής πολιτικής για σταθεροποίηση και ανάπτυξη.

ε) Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι απλό και κατανοητό τόσο στους φοροτεχνικούς υπαλλήλους, όσο και στους φορολογούμενους, να επιτρέπει την εφαρμογή του χωρίς διακρίσεις και να έχει χαμηλό κόστος διαχείρισης.

Να υπάρξει ουσιαστικά ένα σχεδιασμένο και σταθερό φορολογικό σύστημα με βάση τις ανάγκες της χώρας το οποίο να έχει τη δυνατότητα να παραμείνει αμετάβλητο για ένα εύλογο χρονικό διάστημα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. «Δαπάνες Επιχειρήσεων», Σταματόπουλος Δ. – Καραβοκύρης Α.
2. ΠΟΛ. 1005/2005, 1029/2006, 1056/2007, 1057/2007 Εκπιπτόμενες δαπάνες
3. Αποφάσεις Σ.τ.Ε.
4. www.taxnews.gr
5. www.epixeirisi.gr
6. www.taxheaven.gr