ΤΕΙ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΒΑΣ. ΒΛΑΧΟΓΙΩΡΓΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ
ΚΟΥΛΑΡΑΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 99

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ : ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ : «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Ν. 2238/94 ΩΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ Κ.Β.Σ.»

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ :

ΒΛΑΧΟΓΙΩΡΓΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ

ΚΟΥΛΑΡΑΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 1998

ΑΦΙΕΡΩΝΕΤΕ ΣΤΑ ΤΡΙΑ ΧΡΟΝΙΑ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στο πλαίσιο της πτυχιακής εργασίας του τμήματος Λογιστικής του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Μεσολογγίου αναλάβαμε το θέμα «Έξοδα διαχειρίσεως και αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων Ν. 2238/94 ως εκπιπτόμενες δαπάνες επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ.»

Η ιδέα του θέματος που προήλθε από τον καθηγητή μας Κ. Βασίλη Βλαχογιώργο στάθηκε αφορμή να ασχοληθούμε με ένα θέμα καθαρά λογιστικό διεξοδικότερα. Η εργασία αυτή εκπονήθηκε στο χρονικό διάστημα 1-9-97 έως 31-3-98.

Τέλος, η εργασία αυτή στοχεύει στην επίλυση απορριών και προβλημάτων εκείνων που θα προβούν στην μελέτη της. Για την όποια παράλειψη που μπορεί να παρατηρηθεί την ευθύνη φέρει ο σπουδαστής που τη δημιούργησε.

Κουλαράς Θεόδωρος

Μεσολόγγι, 1998

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στα πλαίσια της φορολογίας των επιχειρήσεων το κράτος έχει ορίσει με νομοθεσία έναν ορισμένο αριθμό δαπανών ο οποίος εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς από το φορολογητέο αποτέλεσμα των επιχειρήσεων.

Η νομοθεσία με την οποία έχει ασχοληθεί αυτή η εργασία είναι εφαρμογή του Ν. 2238/94 που ασχολείται με το θέμα αυτό.

Στόχος της εργασίας είναι να παρουσιάσει αναλυτικά τις δαπάνες εικείνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Αυτή η προσπάθεια παρουσιάζεται μέσα από τα κεφάλαια της εργασίας που το καθένα ασχολείται διαφορετικά με κάθε μία από τις δαπάνες που η νομολογία τις ορίζει ως εκπιπτόμενες.

Αναλυτικότερα η εργασία χωρίζεται σε δέκα τρία κεφάλαια που είναι τα εξής :

Κεφάλαιο 1 : Άρθρο 31 Ν. 2238 / 1994. Διατάξεις

Κεφάλαιο 2 : Γενικά έξοδα - παραγωγικότητα

Κεφάλαιο 3 : Έξοδα μισθοδοσίας προσωπικού

Κεφάλαιο 4 : Τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτων

Κεφάλαιο 5 : Δωρεές ακινήτων και χρημάτων

Κεφάλαιο 6 : Ασφαλιστρα προσωπικού

Κεφάλαιο 7 : Δαπάνες επισκευής και συντήρησης

Κεφάλαιο 8 : Αξία εμπορευσιμων αγωθών και πρώτων και βοηθητικών υλών

Κεφάλαιο 9 : Τόκοι δανείων ή πιστώσεων

Κεφάλαιο 10 : Φόροι, τέλη και δικαιώματα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΑΡΘΡΟ 31 Ν. 2238 / 1994. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1.1 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καθώς και των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, **εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα,** όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων :

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται και :

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, 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. Επίσης, τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι τον τέταρτο βαθμό, εφόσον

καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. **Προκειμένου για** τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η διάταξη εφαρμόζεται στην περίπτωση που η συγγενική σχέση υπάρχει μεταξύ εργαζομένου και κάποιου από τα μέλη της εταιρίας, κοινοπραξίας ή κοινωνίας.

Κατεξαίρεση, από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους.

ββ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

γγ) Η αξία των ακινήτων, που μεταβιβάζονται, καθώς **και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς** στο δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Η αξία των ακινήτων καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 ή ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με τις

διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς και σε οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.

Επίσης τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, **λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα** ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υφίστανται 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.

Όταν τα ποσά των δωρεών και χορηγιών αυτής της περίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου, υπερβαίνουν τις ογδόντα χιλιάδες (80.000) δραχμές ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

Ειδικώς, **τα χρηματικά ποσά,** που καταβάλλονται λόγω δωρεάς **σε αθλητικά σωματεία,** λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα. Τα ποσά αυτών των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εφόσον υφίστανται τα ακόλουθα **δικαιολογητικά :**

1) Το Πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.

α) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.

αα) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς, θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.

Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών, που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτού του ποσού των δωρεών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής χρήσης. Οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 εφαρμόζονται ανάλογα.

ββ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα, μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων, εκπίπτουν κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ετήσιων ακαθάριστων αμοιβών ενός εκάστου των ως άνω ασφαλιζομένων και μέχρι ποσού ασφαλίστρων εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) δραχμών.

Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων, που καταβάλλονται σε

εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια τετρακόσια (1.400) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών.

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κτλ.

δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. **Εξαιρούνται** οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Των ποσών 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.

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με την λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992. **Πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές,** δύναται να αποσβένονται 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 1/1/1993 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις, καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά.

Εξαιρετικά, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών και μόνο κατά τις δύο συνεχείς χρήσεις που λήγουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992, δύνανται να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που έχουν αποκτήσει μέχρι

31 Δεκεμβρίου 1992, με οποιοδήποτε συντελεστή απόσβεσης προκρίνουν, υπό την προϋπόθεση ότι το σύνολο των αποσβέσεων αυτών των πάγιων στοιχείων, δεν δύναται να υπερβεί το είκοσι τοις εκατό (20%) των καθαρών κερδών του μεταποιητικού κλάδου σε κάθε χρήση, όπως αυτά προκύπτουν πριν από τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών.

ζ) Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς **και των αποθεματικών** για την αποκατάσταση του ενεργητικού που με βάση σύμβαση θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

η) Της ζημίας 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.

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό τη πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας 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.

Ομοίως, υπολογίζεται **πρόβλεψη** σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει **από λιανικές πωλήσεις με πίστωση διαρκών καταναλωτικών αγαθών** 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 αυτό 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 τριάντα πέντε τοις εκατό (35%)** 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».

Αν σε δεδομένη διαχειριστική χρήση το ποσό των προβλέψεων που πραγματοποιήθηκαν και εμφανίζονται στον ως άνω λογαριασμό **είναι μεγαλύτερο του τριάντα πέντε τοις εκατό (35%)** του χρεωστικού υπολοίπου, του λογαριασμού «Πελάτες» της διαχειριστικής αυτής χρήσης, το ποσό της πρόβλεψης που πραγματοποιήθηκε κατά το υπερβάλλον μέρος αυτής μεταφέρεται στα «Αποτελέσματα Χρήσεως» της διαχειριστικής αυτής χρήσης και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, **ουδέν άλλο** ποσό αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Τα παραπάνω δικαιώματα και αποζημιώσεις, με εξαίρεση τα πνευματικά, συγγενικά και συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, **όταν καταβάλλονται :**

αα) Από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή και διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, καθώς και από μικτές επιχειρήσεις, κατά το μέρος αυτών που αφορούν τον εμπορικό κλάδο, μπορούν να εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδά τους μόνο μετά από προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής που προβλέπεται από τις διατάξεις του παρόντος.

ββ) Από λοιπές επιχειρήσεις :

ι) στη μητρική τους, προκειμένου για θυγατρικές,

ιι) στο κεντρικό τους, προκειμένου για υποκατάστημα αλλοδαπής και

ιιι) σε αλλοδαπή ή ημεδαπή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο, αναγνωρίζονται προς έκπτωση μέχρι ποσοστού τέσσερα τοις εκατό (4%) επί των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος και μη δυνάμενο το ποσό αυτό να υπερβεί τα εκατό εκατομμύρια (100.000.000) δραχμές ετησίως.

Για την έκπτωση τέτοιων δαπανών πέραν των ως άνω ορίων απαιτείται προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής που συνιστάται για το σκοπό αυτόν στο Υπουργείο Οικονομικών. Κατά της απόφασης αυτής της Επιτροπής επιτρέπεται προσφυγή κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την επίδοση της απόφασης.

Η ως άνω Επιτροπή αποτελείται από έναν Πρόεδρο του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ως Πρόεδρο και μέλη αυτής το Γενικό Διευθυντή Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, το Διευθυντή της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος, έναν ορκωτό ελεγκτή του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και έναν εκπρόσωπο του Συνδέσμου Ελληνικών Βιομηχανιών.

Η Επιτροπή προκειμένου να μορφώσει και τεκμηριώσει γνώμη, **μπορεί να ζητά** αναλυτικά στοιχεία, δικαιολογητικά και οποιαδήποτε άλλη πληροφορία κρίνει κατά περίπτωση χρήσιμη.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών συγκροτείται η ως άνω Επιτροπή και καθορίζεται ο τρόπος λειτουργίας, τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

Για την έκπτωση των δικαιωμάτων και αποζημιώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, **αρκεί η πίστωση αυτών** στο όνομα του δικαιούχου, εφόσον έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί σε αυτά, χωρίς να απαιτείται και η καταβολή τους .

Η πίστωση του δικαιούχου, στα τηρούμενα βιβλία μπορεί να γίνει μέχρι την προθεσμία που ισχύει για τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος ισολογισμού.

ια) Των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Έρευνας και Τεχνολογίας.

ιβ) Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθούμενα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν των πέντε ετών.

ιδ) Των ποσών 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.

ιε) 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 συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος.

ιστ) Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρίες του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ Α' 194) για την εκπλήρωση υποχρεώσεών του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

ιζ) Των ζημιών που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις **επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων,** οι οποίες

πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.

ιη) **Τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης** αναδιοργάνωσης και γενικά των υπηρεσιών που παρέχονται στην επιχείρηση, από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου, εκπίπτουν από το εισόδημα της επιχείρησης αυτής, μόνον εάν και στο βαθμό που ωφελείται η ίδια από τη διενέργεια των δαπανών αυτών μέχρι ποσοστού πέντε τοις εκατό (5%) των αντίστοιχων δαπανών αυτής και για συνολικό ποσό μη δυνάμενο να υπερβεί τα είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές. **Για έκπτωση ποσών πέραν των ορίων αυτών απαιτείται προέγκριση της Επιτροπής,** που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ι' της παρούσας παραγράφου.

2. Στις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων β',γ',δ' και στ' αναγνωρίζεται, από την 1η Ιανουαρίου 1997 έως και την 31η Δεκεμβρίου 1999, **έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά,** από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες, λόγω της φύσεώς τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, **υπολογιζόμενη** στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα **με βάση την ακόλουθη κλίματα :**

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

Για τις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων α' και ε', η ως άνω έκπτωση υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα :

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι επτακόσια πενήντα εκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%), πάνω από επτακόσια πενήντα εκατομμύρια και μέχρι τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από τρία δισεκατομμύρια δραχμές, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

Ως ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, λαμβάνονται τα εξής :

α) Για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων.

β) Για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή, στα ακαθάριστα έσοδά τους από τις υπηρεσίες και εργασίες αυτές, από τις οποίες εισάγεται συνάλλαγμα.

γ) Για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθήμερων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών **εφημερίδων και περιοδικών** γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.

δ) Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας - τηλεόρασης, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα.

ε) Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κατασκηνωτικά κέντρα, τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδά τους, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

στ) Για τα γραφεία γενικού τουρισμού του ν. 393/1976 (ΦΕΚ Α' 199), Τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

Εξαιρετικά, για τις επιχειρήσεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων και τις μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών του ν. 383/1976 (ΦΕΚ 182 Α') αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) στα έσοδά τους από εξαγωγές πετρελαιοειδών προϊόντων και σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) στα έσοδά τους από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων και εβδομαδιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών **εφημερίδων και περιοδικών,** αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί των ακαθάριστων εσόδων που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις και ανεξάρτητα από το ύψος τους.

3. Επί μικτών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα, η ζημία που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια της έκπτωσης, που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτής από άλλες πηγές. Η ζημία αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες πέντε συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Σε περίπτωση αδυναμίας λογιστικού διαχωρισμού των καθαρών κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, τα κέρδη αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των καθαρών κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

4. **Σε εμπορικές επιχειρήσεις,** οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους, εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, χειροτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά, οπωροκηπευτικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα καθώς και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, αναγνωρίζεται χωρίς δικαιολογητικά έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, που υπολογίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) **στο ποσό της προμήθειας** που παίρνουν.

5. **Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις οι οποίες ενεργούν** για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων **βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία** πρώτων υλών που εισάγονται από την αλλοδαπή και επανεξάγονται με τη μορφή έτοιμων ή ημιέτοιμων προϊόντων, αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς δικαιολογητικά, ποσοστού τρία τοις εκατό (3%) στο ποσό των ακαθάριστων εσόδων τους, τα οποία προέρχονται από την αμοιβή που παίρνουν για τις υπηρεσίες αυτές.

6. **Η ζημία των επιχειρήσεων** οι οποίες αναφέρονται στις παραγράφους 4 και 5, που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στις παραγράφους 2,3,4 και 5, δε συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα κέρδη από τη συμμετοχή της σε άλλες επιχειρήσεις ή με τα εισοδήματα από άλλες πηγές. **Η ζημία αυτή 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. **Στην περίπτωση των μικτών επιχειρήσεων,** ο συμψηφισμός ενεργείται με τα κέρδη των κλάδων αυτών. **Αν υπάρχει αδυναμία λογιστικού διαχωρισμού** των κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε κλάδο.

7. 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.

8. Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή **φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο** με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ή **έσοδα** από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, **το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί, μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα :**

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από

συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαία κεφάλαια.

9. Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, **δεν αναγνωρίζονται** ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, **εάν, πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών,** δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.

10. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, **δεν αναγνωρίζονται** για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, προκειμένου να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη για τη φορολογία του εισοδήματος, **αν δεν** καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τη διάταξη αυτής της παραγράφου ή δηλώνουν ανακριβή

στοιχεία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87 αυτού του νόμου.

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

12. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 έχει δικαίωμα να ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια ίσες με το σύνολο των αποσβέσεων που θα είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο μισθωτής, αν είχε προβεί στην αγορά τους.

ΠΡΟΣΟΧΗ. Οι διατάξεις της παρ. 12 δεν ισχύουν από 29.12.1995 μετά την τροποποίηση του άρθρου 6 παρ. 5 του ν. 1665/1986 που είχε κωδικοποιηθεί στην πιο πάνω παράγραφο.

Η νέα διάταξη, με το άρθρο 11 παρ. 11 του ν. 2367/1995 έχει ως εξής :

«Προκειμένου για συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που συνάπτονται από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου (Σ.Σ. 29.12.1995), η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει δικαίωμα να ενεργεί αποσβέσεις στα μεν κινητά πράγματα σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της συμβάσεως, στα δε ακίνητα σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για τις αποσβέσεις των ακινήτων».

13. Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών **των εταιριών του ν. 1665/1986** (ΦΕΚ 194 Α') επιτρέπεται να ενεργείται **για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεών τους** έκπτωση έως και δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στην οικεία διαχειριστική χρήση. Το ποσό αυτό τη πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Πέραν της πρόβλεψης αυτής, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων **ενεργούνται** με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

15. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ - ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑ

2.1 Γενικά έξοδα Διαχείρισης - Έννοια

Από τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 προβλέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μεταξύ των άλλων δαπανών και των γενικών εξόδων διαχείρισης.

Τα έξοδα αυτά πρέπει να αποτελούν παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης και να βαρύνουν την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία προσωπικά.

Από την νομολογία γίνεται δεκτό, ότι ως γενικά έξοδα διαχείρισης νοούνται οι δαπάνες οι οποίες συμβάλλουν γενικά στην οικονομική αποστολή της επιχείρησης προς απόκτηση κέρδους. Επιπλέον, ως γενικά έξοδα διαχείρισης θεωρούνται όχι μόνο οι καταβαλλόμενες δαπάνες δυνάμει νομίμου ή συμβατικής υποχρέωσης της επιχείρησης, αλλά και αυτές που καταβάλλονται οικειοθελώς, αρκεί να συμβάλουν στην οικονομική αποστολή της επιχείρησης για δημιουργία κέρδους.

2.1.1 Γενικά έξοδα νοούνται οι παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης

Παραγωγικότητα. Παραγωγικές είναι οι δαπάνες της επιχείρησης που συμβάλλουν στην διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση των κερδών της και καταβάλλονται όχι μόνο από νομική ή συμβατική

υποχρέωση, αλλά και οικειοθελώς, εφόσον αποβλέπουν αμέσως ή εμμέσως στην παραγωγή κέρδους. (Ψυχαγωγία πελατών, προσωπικού, ασφάλιστρα ζωής προσωπικού, ιατροφαρμακευτική περίθαλψη προσωπικού (Σ.τ.Ε. 2570 - 71/88). Παροχές στο προσωπικό για την κάλυψη δαπανών αναληφθείσης υπηρεσίας. (Σ.τ.Ε. 2553/86, 5115/87). Συμμετοχή σε σεμινάρια (Σ.τ.Ε. 256/88). Παροχές σε είδος στο προσωπικό δωρεάν. (Σ.τ.Ε. 16/87).

Ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται **και τα έξοδα αυτοκινήτων των υπαλλήλων,** εφόσον χρησιμοποιούνται για την επαγγελματική εξυπηρέτηση της επιχείρησης και αποδεικνύονται με αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών, υπογραφόμενες από τους δικαιούχους υπαλλήλους ή με εντάλματα πληρωμής, εφόσον συγκεντρώνουν τα στοιχεία των εν λόγω αποδείξεων (Σ.τ.Ε. 2945/88 ΔΦΝ 1989 σ. 819). Γενικά έξοδα, εκπιπτόμενα από τα έσοδα της επιχείρησης αποτελούν και οι τόκοι δανείων και πιστώσεων, ενυποθήκων ή όχι επί οικοδομών, εφόσον τα δάνεια συνάπτονται από τον φορέα της επιχείρησης προς εξυπηρέτηση των σκοπών της. (Σ.τ.Ε. 1293/88 ΔΦΝ 1988 σ. 773). Δαπάνες άσχετες προς τη λειτουργία της επιχείρησης, που δεν συντελούν στην παραγωγή κέρδους, δεν εκπίπτονται. (Περίπτωση δαπανών ατομικών επιχειρήσεων που συγχωνεύθηκαν σύμφωνα με το ΝΔ 3765/57 δεν εκπίπτονται από τη συγχωνεύουσα επιχείρηση (Σ.τ.Ε. 4900/87 ΔΦΝ 1988 σ. 1187).

2.2 Αποσβέσεις εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 12 του ν. 2238/1994 όπως ισχύει με το άρθρο 6 παρ. 5 του ν. 1665/1986 ορίζεται ότι :

«Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 έχει δικαίωμα να ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια ίσες με το σύνολο των

αποσβέσεων που θα είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο μισθωτής, αν είχε προβεί στην αγορά τους».

2.2.1 Τα μισθώματα αγαθών με χρηματοδοτική μίσθωση θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες.

Με τις διατάξεις του 6 παρ. 4 του ν. 1665/1986, ορίζεται ότι :

«Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες αυτού του νόμου για την εκπλήρωση υποχρεώσεών του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες του και εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Παραλλήλως ισχύει η διάταξη της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994».

Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 6 προστέθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 11 του ν. 2367/1995 και ισχύει από 29-12-1995.

2.3 Αποφάσεις Σ.τ.Ε. περί δαπανών που αναγνωρίζονται ή όχι παραγωγικές

1. <u>Καταβαλλόμενες οικειοθελώς</u>

Ως παραγωγικές δαπάνες θεωρούνται και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς από την επιχείρηση και όχι μόνο οι υποχρεωτικώς καταβλητέες δυνάμει νόμου ή συμβάσεως.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3580/1986 κρίθηκε ότι εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως παραγωγικές δαπάνες που συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοσή της όπως είναι η αγορά

αναψυκτικών για τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και των φιλοξενούμενων προσώπων, καθώς και έξοδα φιλοξενίας τουριστικών πρακτόρων, συνεργατών και μελών του προσωπικού.

2. **Δαπάνη για εκχώρηση επωνυμίας, η οποία αποδεικνύεται ως εικονική.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 3727/1990 κρίθηκε ότι δεν εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η δαπάνη για εκχώρηση επωνυμίας, γιατί με συγκεκριμένα στοιχεία αποδείχθηκε ότι η δαπάνη ήταν εικονική.

3. **Δαπάνες για Βραβεία.**

Δαπάνες για Βραβεία σε ανεξάρτητους και εξαρτημένους πωλητές επιχείρησης θεωρούνται παραγωγικές. Ακόμη δαπάνη καταβληθείσα σε Ναυτικό Όμιλο θεωρείται παραγωγική, γιατί συντελεί στη διάδοση της φήμης της επιχείρησης σε χώρο που έχει άμεσα επιχειρηματικά ενδιαφέροντα.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1210/1981 κρίθηκε ότι τα χρηματικά ποσά που έδωσε η εταιρεία ως Βραβεία δι' επιμέλειαν και ζήλον προς πρατηριούχους και υπαλλήλους αυτών καθώς επίσης και σε Ναυτικό Όμιλο είναι παραγωγικές δαπάνες, γιατί συμβάλλουν στην αύξηση των εσόδων των ατομικών επιχειρήσεων των πρατηρίων και μέσω αυτών και των εσόδων της εταιρείας.

4. **Δαπάνες για βελτίωση εγκαταστάσεων κ.λ.π.**

Οι Δαπάνες για βελτίωση εγκαταστάσεων κ.λ.π. των αντιπροσώπων πώλησης αγαθών (πρατηρίων) αναγνωρίζονται ως παραγωγικές, γιατί συμβάλλουν στην αύξηση των πωλήσεων.

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1210/1981 κρίθηκε ότι η συμμετοχή της εταιρίας σε μέρος των γενικών εξόδων, εξόδων τεχνικού εξοπλισμού και ανακατασκευής σταθμών και εξόδων ηλεκτροφωτισμού των πρατηρίων και πρακτορείων υγρών καυσίμων και λιπαντικών, είναι παραγωγικές δαπάνες γιατί συμβάλλουν στην αύξηση των πωλήσεων.

5. **Συμμετοχή σε έξοδα τρίτης συνεργαζόμενης εταιρείας.**

Με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 3455-6/1995 κρίθηκε ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το ποσό που πληρώθηκε για συμμετοχή της στις δαπάνες πρατηριούχων υγραερίου, γιατί αυτές συνέβαλαν στην αύξηση των δραστηριοτήτων διανομής, από τις οποίες ωφελείτο.

6. **Αποζημίωση σε τρίτους.**

Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε τρίτους για ζημιές που προξενούνται σ' αυτούς στα πλαίσια της επιχειρηματικής λειτουργίας μιας επιχείρησης, θεωρούνται ως γενικό έξοδο διαχείρισης, έστω και αν οφείλονται σε αμέλεια των στελεχών και λοιπών εργαζομένων στην επιχείρηση (σχετική Σ.τ.Ε. 2689/1971).

Δικαιολογητικό στοιχείο είναι το τιμολόγιο που εκδίδει ο επιτηδευματίας που εισπράττει την αποζημίωση (άρθρο 12 παρ. 3 ΚΒΣ). Στην περίπτωση που η αποζημίωση καταβάλλεται σε ιδιώτη, εκδίδεται απόδειξη δαπάνης από την επιχείρηση που καταβάλλει την αποζημίωση, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ΚΒΣ. Επιπλέον ως δικαιολογητικά πρέπει να διαφυλάσσονται και άλλα στοιχεία, μη φορολογικά, από τα οποία αποδεικνύεται η ζημία και η υποχρέωση καταβολής της αποζημίωσης (πραγματογνωμοσύνες, συμφωνητικά, επιστολές, δικαστικές αποφάσεις κ.λ.π.).

7. <u>Δώρα σε συνεργάτες επιχείρησης</u>

Η δαπάνη αγοράς δώρων για να διατεθούν αυτά σε συνεργάτες ή το προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, θεωρείται παραγωγική δαπάνη, εφόσον τα δώρα δίνονται για την ανάπτυξη καλύτερων σχέσεων της επιχείρησης και αποσκοπούν στην βελτίωση της εικόνας ή την δημιουργία ευνοϊκότερων δεσμών συνεργασίας με μεσοπρόθεσμο ή μακροπρόθεσμο στόχο την προώθηση των εργασιών της με νόμιμα μέσα.

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να είναι εφικτός ο έλεγχος της δαπάνης σε σχέση με το επάγγελμα της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 715/1991) και επιπλέον η δαπάνη για τα δώρα να είναι εύλογη και ανάλογη με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης. Ουσιαστικά δηλαδή, πρέπει να εξετάζεται από τον έλεγχο αν τα δώρα έχουν χορηγηθεί σε τρίτους, όχι για επιχειρηματικούς σκοπούς, αλλά για τη προβολή των μελών της επιχείρησης σε προσωπικές υποχρεώσεις αυτών. Στην περίπτωση αυτή (προσφοράς δώρων για εξωεπιχειρηματικούς σκοπούς) αυτονόητο είναι ότι οι δαπάνες αυτές ή το μέρος αυτών θεωρούνται και είναι λογιστικές διαφορές, οι οποίες προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα.

Δικαιολογητικά στοιχεία για τα δώρα αποτελούν τα Τιμολόγια (και Δελτία αποστολής) αγοράς αυτών, οι αποδείξεις δαπάνης ή οι ονομαστικές καταστάσεις όπως προβλέπονται από το άρθρο 15 παρ. 3 του Κ.Β.Σ.

8. <u>Η Χαρτοσήμανση συναλλαγματικών, αν πράγματι έχει καταβληθεί από τον εκδότη αυτών, αναγνωρίζεται ως δαπάνη.</u>

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 4337/1983 κρίθηκε ότι ο εκδότης συναλλαγματικών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του την δαπάνη για χαρτοσήμανση συναλλαγματικών, όταν υπάρχει

σχετική συμφωνία μεταξύ του εκδότη και του αποδέκτη των συναλλαγματικών.

9. **Ποσό εξαγοράς ποινής για αγορανομική παράβαση.**

Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2942/1988 κρίθηκε ότι δεν εκπίπτεται από τα έσοδα της επιχείρησης το ποσό που πληρώθηκε για εξαγορά (ποινικής) ποινής, η οποία επιβλήθηκε στους υπευθύνους της επιχείρησης για παράβαση του Αγορανομικού Κώδικα.

10. **Αποζημίωση σε απολυθέντες υπαλλήλους.**

Η αποζημίωση σε απολυθέντες υπαλλήλους μεγαλύτερης της προβλεπόμενης εκ των διατάξεων αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη.

Με των απόφαση του Σ.τ.Ε. 3735/1988 κρίθηκε ότι εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, ως παραγωγική δαπάνη, η καταβολή αποζημίωσης σε απολυθέντες υπαλλήλους, επί πλέον της προβλεπόμενης από της διατάξεις του ν. 2112/1920.

11. **Δαπάνες για εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος.**

Οι δαπάνες για εκσυγχρονισμό του λογιστικού συστήματος θεωρούνται γενικά έξοδα διαχείρισης.

Με της απόφαση του Σ.τ.Ε. 2798/1986 κρίθηκε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έξοδα διαχείρισης και δεν υπόκεινται σε τμηματική απόσβεση οι αμοιβές για την έρευνα, μελέτη και εκσυγχρονισμό του λογιστικού της συστήματος, καθώς και τα αεροπορικά εισιτήρια των εκπροσώπων της ξένης εταιρείας που ήρθαν στην Ελλάδα.

12. <u>Ζημιά που προέκυψε από δανεισθέν αγαθό λόγω σημαντικής αύξησης της τιμής του κατά την επιστροφή του (προέκυψε από την αγορά με αυξημένη τιμή του αγαθού προς επιστροφή), θεωρείται παραγωγική δαπάνη.</u>

Σχετικά του Σ.τ.Ε. 3154/1995.

13. <u>Δαπάνες για αθέμιτες πράξεις δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.</u>

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της εσωτερικής φορολογικής νομοθεσίας της χώρας μας, αναφορικά με τη φορολογία του εισοδήματος, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία κατά το διπλογραφικό σύστημα Λογιστικής, και των επιχειρήσεων με βιβλία Β' κατηγορίας (εσόδων - εξόδων), όταν παρέχονται αποκλειστικά υπηρεσίες, υπολογίζεται λογιστικώς μετά την αφαίρεση από τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα που αποκτούν από τις εν γένει εμπορικές τους δραστηριότητες, των εξόδων εκείνων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Προϋπόθεση της αναγνώρισης των δαπανών αυτών, είναι ότι αυτές έχουν εγγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης και αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα κατά νόμο φορολογικά στοιχεία, όπως αυτά καθορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και να χαρακτηρίζονται ως παραγωγικές, να διενεργούνται δηλαδή στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, να συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση ή προς το συμφέρον της επιχείρησης για την επίτευξη του σκοπού αυτής.

Αντίθετα, κατά τη νομολογία και τη Διοίκηση, **δεν αποτελούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης**, τα ποσά δαπανών που καταβάλλονται ενδεχομένως εξ ελευθεριότητας της επιχείρησης, χωρίς συμβατική ή κατά νόμο υποχρέωση, όπως και **τα ποσά δαπανών που καταβάλλονται σε εξυπηρέτηση αθέμιτων ή παράνομων πράξεων** στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης.

14. <u>Δαπάνες πραγματικές για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από άλλους επιτηδευματίες δεν αναγνωρίζονται.</u>

Απόφαση του Σ.τ.Ε. 1662/1979.

2.4 Περιπτώσεις δαπανών που περιλαμβάνονται στο άρθρο 31 ν. 2238/94.

Το άρθρο 31 ν. 2238/94 απαριθμεί τις δαπάνες που εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την αναγνώριση αυτών.

Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται και τα γενικά έξοδα διαχείρισης. Τα έξοδα τα αποτελούν όπως είδαμε και παραπάνω όλες οι παραγωγικές δαπάνες που κρίνονται απαραίτητες από τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της επιχείρησης στην αγορά στιγμιαία ή μακροπρόθεσμα, εν γένει δηλαδή όλες εκείνες οι δαπάνες, οι οποίες θα δημιουργήσουν συνθήκες κέρδους, όχι κατά ανάγκη άμεσα.

Ο φορολογικός νόμος δεν περιγράφει ποια είναι τα έξοδα αυτά, απλώς αναφέρει ότι στα έξοδα διαχείρισης περιλαμβάνονται και :

1. Έξοδα μισθοδοσίας προσωπικού
2. Τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτων.
3. Δωρεές ακινήτων και χρημάτων
4. Ασφάλιστρα προσωπικού
5. Δαπάνες επισκευής ή συντήρησης
6. Αξία εμπορευσίμων αγαθών και πρώτων ή βοηθητικών υλών
7. Φόροι, τέλη και δικαιώματα
8. Τόκοι δανείων ή πιστώσεων
9. Μαθηματικά αποθέματα και αποθεματικά ασφαλιστικών εταιριών
10. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας
11. Δαπάνες ακινήτων
12. Δαπάνες διαφημίσεως
13. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού
14. Αποσβέσεις

Τα παραπάνω έξοδα θα αναλυθούν στα επόμενα κεφάλαια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

3.1 Έξοδα Μισθοδοσίας Προσωπικού

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. α' υποπεριπτ. αα' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Τα έξοδα **μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού,** 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. Επίσης, τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι τον τέταρτο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Προκειμένου για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η διάταξη εφαρμόζεται στην περίπτωση που η συγγενική σχέση υπάρχει μεταξύ εργαζομένου και κάποιου από τα μέλη της εταιρίας, κοινοπραξίας ή κοινωνίας.

Κατ' εξαίρεση, από τα ακαθάριστα έσοδα των υποχρέων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους».

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε ανώνυμη εταιρία και συνδεομένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης του Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς».

3.2 Μισθός ή αποδοχές εργαζομένων κατά το Ι.Κ.Α.

Με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 4 του α.ν. 1846/1951 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 παρ. 3 του ν. 825/1978) **«ως ημερήσιος μισθός** επί του οποίου υπολογίζονται εισφορές, νοούνται **οι κάθε φύσεως αποδοχές σε χρήμα και είδος,** των τελευταίων αποτιμωμένων σε χρήμα με απόφαση του Δ.Σ. του Ι.Κ.Α.»

Ο Κανονισμός ασφάλισης του Ι.Κ.Α. (άρθρο 17) **ορίζει ότι, ως μισθός** επί του οποίου υπολογίζονται εισφορές, **νοείται αυτός που έχει συμφωνηθεί σε χρήμα και προσαυξάνεται :**

α) Με τα ποσοστά που τυχόν χορηγούνται από τον εργοδότη στους μισθωτούς ή άλλες πρόσθετες χρηματικές αμοιβές **εκτός από τις παροχές κοινωνικού χαρακτήρα** που είναι τα δώρα λόγω γάμου του ασφαλισμένου ή των τέκνων του, ή λόγω γέννησης τέκνων του ασφαλισμένου και το βοήθημα σε οικογένεια θανόντος ασφαλισμένου.

β) Από τα χρηματικά ποσά (φιλοδωρήματα ή άλλου είδους αμοιβές) που τυχόν καταβάλλονται **κατά συνήθεια** από τρίτους και που υπολογίζονται βάσει σχετικών πινακών που ισχύουν για την επιχείρηση (άρθρο 19 κανονισμός ασφάλισης Ι.Κ.Α.) και

γ) Από τις τυχόν εις είδος παροχές (κατοικία, τροφή, θέρμανση) του εργοδότη προς ασφαλισμένους που αποτιμώνται επίσης βάσει πινάκων (άρθρο 19 κανονισμός ασφάλισης Ι.Κ.Α.). Εφόσον πρόκειται για βιομηχανικές επιχειρήσεις οι παροχές αυτές εκτιμώνται «κατά κρίσιν αγαθού ανδρός» ως στοιχεία του μισθού.

3.2.1 Περιπτώσεις παροχών που θεωρούνται κατά το Ι.Κ.Α. «Μισθός» και υπόκεινται σε εισφορές.

Οι παρακάτω περιπτώσεις περιέχονται στο βιβλίο της διοίκησης του ΙΚΑ «Πρακτικά Θέματα Ασφάλισης και Εσόδων» και εκφράζουν την άποψη και την θέση των υπηρεσιών του ΙΚΑ για το τι θεωρείται μισθός.

1. Εργατική εισφορά όταν καταβάλλεται από τον εργοδότη. Για να βρεθούν οι «ακαθάριστες» αποδοχές πολλαπλασιάζουμε το ποσό των «καθαρών» αποδοχών επί 100 και διαιρούμε με τη διαφορά που προκύπτει μετά την αφαίρεση του ποσοστού ασφάλισης του ασφαλισμένου από τον αριθμό 100. Το ποσό που προκύπτει είναι οι

«ακαθάριστες» αποδοχές στις οποίες θα υπολογισθούν οι εισφορές π.χ. καθαρές αποδοχές 120.000δρχ. και ποσοστό ασφαλισμένου ΙΚΑ - ΤΕΑΜ 15,80%.

$$\text{Ακαθάριστες αποδοχές} = \frac{120.000 \times 100}{(100 - 15.80 = 84.20)} = 142.518$$

ή καθαρό ημερομίσθιο π.χ. δρχ. 6.000 και ποσοστά ασφαλισμένου ΙΚΑ - ΤΕΑΜ 15.80

$$\text{Ακαθάριστο ημερομίσθιο} = \frac{6.000 \times 100}{(100 - 15.80 = 84.20)} = 7.126 \text{ (Εγκ. ΙΚΑ 252/1968)}$$

2. **Αποδοχές άδειας** (Γ.Ε. ΙΚΑ 222697/ΦΕ 219/15.11.1977).

3. **Αποδοχές μη χορηγηθείσας αδείας** (αποδοχές του μήνα, αποδοχές της άδειας, στο σύνολο των δύο αυτών ποσών θα υπολογίζονται οι εισφορές. **Δεν** προστίθεται η αποζημίωση 100%, διότι δεν έχει εισφορές) (εγκ. ΙΚΑ 94/1964).

4. **Επίδομα άδειας** που χορηγείται σε εργαζόμενους κατά την διάρκεια της εργασιακής σχέσης και μετά τη λύση αυτής λόγω παραίτησης ή απόλυσης (ΙΚΑ εγκ. 212/1965, 13/1966, 187/1967, Γ.Ε. 166420/ΦΕ 204/30.3.1977, Γ.Ε. 222697/ΦΕ 219/15.11.1977).

5. **Δώρα εορτών** (Πάσχα και Χριστουγέννων) πέραν των νομίμων με επιμερισμό στη μισθολογική περίοδο που αφορούν (ΙΚΑ εγκ. 212/1965, 187/1967, 16/1981, 82/1986).

6. **Το υπόλοιπο του μισθού** που απομένει **μετά την αφαίρεση του επιδόματος ασθενείας** και μέχρι 31.7.1992 (ΙΚΑ εγκ. 244/1967, 227/1968, 136/1979). Από 1.8.1992 και εφεξής το σύνολο των προβλεπομένων από το νόμο αποδοχών (ΙΚΑ εγκ. 68/1992).

7. Αποδοχές άκυρης ή μη νόμιμης σχέσης εργασίας (παράνομη πρόσληψη, εργασία σε αργίες χωρίς άδεια από αρμόδια αρχή, παράνομες υπερωρίες κ.λ.π. (ΙΚΑ εγκ. 55/1958, Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 1327/265/18.12.1957).

8. Η προσαύξηση στο ωρομίσθιο τόσο για νόμιμη όσο και για μη νόμιμη υπερωριακή απασχόληση (ΙΚΑ έγγραφο Α40/30/18.10.1988)

9. Επίδομα ισολογισμού (ΙΚΑ Γ.Ε. 206629/ΦΕ 219/14.2.1977, Γεν. Δ/γή 69/10.7.1963).

10. Επίδομα διαχειριστικών λαθών (ΙΚΑ εγκ. 21/1976, Γ.Ε. 170566/ΦΕ 219/4.7.1980, εγκ. 95/1975)

11. Οι παροχές σε είδος (Σ.Σ. Με το ν. 2336/1995 άρθρο 9 ορίζεται ρητά ότι οι παροχές σε είδος στους εργαζόμενους δεν θεωρούνται μισθός.

12. Το επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή που καταβάλλεται στους υπαλλήλους Έλληνες υπηκόους του Υπουργείου Εξωτερικών (ΙΚΑ Γ.Ε. 98649/ΦΕ 219/29.9.1977). Κατ' αναλογία κάθε επίδομα που καταβάλλεται σε εργαζομένους Έλληνες υπηκόους στην αλλοδαπή για την αντιμετώπιση του εκεί κόστους ζωής. Γίνεται δραχμοποίηση με την αξία συναλλάγματος που ίσχυε το μήνα που καταβλήθηκε.

13. Η εισφορά για την παρασκευή συσσιτίου του προσωπικού εγκαταστάσεων και αποθηκών πετρελαιοειδών του Δημοσίου (ΙΚΑ Γ.Ε. 46090/ΦΕ 219/19.4.1977).

14. Έκτακτες οικονομικές ενισχύσεις γενικά. Ειδικώτερα οι κάθε μορφής χορηγούμενες από τις επιχειρήσεις στους μισθωτούς έκτακτες οικονομικές ενισχύσεις, δεν θεωρούνται αποδοχές του μήνα κατά τον οποίο καταβάλλονται, αλλά ολόκληρης της χρήσεως και γι' αυτό θα πρέπει να επιμερίζονται στις μισθολογικές περιόδους στις οποίες ανάγονται (έτος

κ.λ.π.) και βάσει του επιμερισμού αυτού γίνεται ο υπολογισμός των εισφορών (ΙΚΑ Γ.Ε. 182242/ΦΕ 219/3.12.1977, Γ. Δ/γή 69/1963, εγκ. 212/1965).

15. Επίδομα γάμου φορτοεκφορτωτών (ΙΚΑ εγκ. 167/1985).

16. Επίδομα στολής ξενοδοχοϋπαλλήλων. Αν χορηγείται στολή αποτιμάται σε ποσοστό 10% στο βασικό μισθό και στο επίδομα προϋπηρεσίας (ΙΚΑ Γ.Ε. 173315/ΦΕ 204/22.9.1978).

17. Αντίτιμο κρέατος σε πωλητές κρεοπωλείων και **ψωμιού και γάλακτος** σε αρτεργάτες, επίδομα ενοικίου κ.λ.π. (ΙΚΑ ειδ. έγγραφο 165497/ΦΕ 219/2435/26.4.1980, εγκ. 238/1968).

18. Επίδομα οδοιπορικών και κατοικίας στο προσωπικό των ΕΛΤΑ (ΙΚΑ Γ.Ε. 257972/ΦΕ 219/6231/1979).

19. Πρόσθετη αμοιβή ξενοδοχοϋπαλλήλων που δεν απασχολούνται όλο το χρόνο (ΙΚΑ ειδική απάντηση 190080/6.12.1967).

20. Πριμ ποδοσφαιριστών μέχρι και 4.8.1991. Από 5.8.1991 δεν υπόκεινται σε εισφορές (ΙΚΑ Γ.Ε. 96299/20.8.1969, εγκ. 18/1987, 88/1991).

21. Ειδική αποζημίωση για έκτακτη απασχόληση του προσωπικού του Υπουργείου Εσωτερικών και άλλων Υπηρεσιών του Δημοσίου Τομέα **κατά τις εκλογές** (π.δ. 152/1985 άρθρο 123 παρ. 1).

22. Το επίδομα τροφής και στολής προσθέτων αστυφυλάκων (ΙΚΑ Γ.Ε. 1217/29.3.1956, εγκ. 120/1956).

23. Το ποσοστό των κερδών Α.Ε. που διανέμεται σε εργαζόμενους μέχρι και 29.12.1989 (ΙΚΑ Γ.Ε. Α40/28/20.9.1988). Για διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.1989 και μέχρι 29.6.1992, στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό,

σε κάθε διαχειριστική χρήση απαιτείται για τα μεν υπό μορφή μετρητών απόφαση τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, για τα δε υπό μορφή μετοχών απόφαση γενικής συνέλευσης των μετόχων. Ακόμη το διανεμόμενο ποσό σε μετρητά:

- δεν μπορεί να είναι ανώτερο του 15% των ετήσιων καθαρών κερδών κάθε διαχειριστικής χρήσης,

- δεν μπορεί να υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική χρήση για κάθε εργατοϋπάλληλο το 25% των συνολικών ετησίων ακαθάριστων αποδοχών του, όπως αυτές προκύπτουν από τις μισθοδοτικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Εάν δεν πληρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις, θα καταβάλλονται εισφορές, όπως για κάθε έκτακτη οικονομική ενίσχυση. Π.χ. εάν το διανεμόμενο ποσοστό είναι μεγαλύτερο του 15% των ετήσιων καθαρών κερδών σε κάποια διαχειριστική περίοδο και πληρούνται οι άλλες δύο προϋποθέσεις, τότε για το πάνω του 15% ποσοστό κερδών θα καταβάλλονται εισφορές (ΙΚΑ εγκ. 74/1990).

Από 30.6.1992 το ποσό που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, τόσο με τη μορφή των μετρητών, όσο και με την μορφή των μετοχών είναι αποδοχές για τις οποίες **υπάρχει υποχρέωση καταβολής εισφορών.**

Τα διανεμόμενα κέρδη που υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές, είναι αυτά που προέρχονται από ισολογισμούς που κλείνουν από τη δημοσίευση του ν. 2065/1992, δηλαδή από 30.6.1992 και εφεξής και φυσικά οι εισφορές θα υπολογίζονται στις αποδοχές από διανομή κερδών μετά τον επιμερισμό τους στη μισθολογική περίοδο που αφορούν (ΙΚΑ εγκ. 38/1994).

24. Τα εισιτήρια ή το αντίτιμο οδοιπορικών εξόδων (ΙΚΑ Γ.Ε. 101215/ΦΕ 219/25.10.1977). (**Σ.Σ.** Όταν καταβάλλονται με απόδοση λογαριασμού δεν θεωρούνται μισθός.

25. Επίδομα βιβλιοθήκης σε εκπαιδευτικούς με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου σε ιδιωτικά σχολεία (ΙΚΑ 28/232/1960).

26. Επίδομα μελέτης και πρόσθετο τεχνικό επίδομα στους έκτακτους μηχανικούς και υπομηχανικούς (ΙΚΑ εγκ. 117/1967).

27. Οι αποδοχές που καταβάλλονται σε νόμιμους υπαλλήλους **Ν.Π.Δ.Δ. από την παραίτησή τους για τρεις μήνες** (τρίμηνες αποδοχές) άρθρου 8 ν. 3163/1955 (ΙΚΑ εγκ. 21/1989).

3.2.2 Περιπτώσεις παροχών που δεν θεωρούνται κατά το Ι.Κ.Α. «Μισθός» και δεν υπόκεινται σε εισφορές.

Οι περιπτώσεις που ακολουθούν περιέχονται στο βιβλίο της διοίκησης του ΙΚΑ «Πρακτικά Θέματα Ασφάλισης και Εσόδων» και εκφράζουν την άποψη και την θέση των υπηρεσιών του ΙΚΑ για το τι δεν θεωρείται μισθός.

1. Έκτακτες παροχές κοινωνικού χαρακτήρα. Αυτές είναι :

- τα δώρα λόγω γάμου του μισθωτού ή των παιδιών του,
- τα δώρα λόγω γέννησης παιδιών του μισθωτού,
- το βοήθημα σε οικογένεια μισθωτού που πέθανε.

(Απόφαση Υπουργού Εργασίας 38173/26.5.1967 (ΦΕΚ Β' 399/16.6.1967) ΙΚΑ εγκ. 187/1967, Γ.Ε. 202629/ΦΕ 219/14.2.1977).

2. Τροφή - κατοικία στο προσωπικό των παιδικών εξοχών (κατασκηνώσεων) του Υπουργείου Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών

Ασφαλίσεων (ΙΚΑ εγκ. 140/1976)

3. Τροφή - κατοικία στο προσωπικό Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων που προβλέπεται από εσωτερικού κανονισμούς (οργανισμούς). Συμπεριλαμβάνονται και τα Άσυλα, Βρεφοκομεία, Γηροκομεία. **Δεν συμπεριλαμβάνονται οι ιδιωτικές κλινικές** (ΙΚΑ εγκ. 528/1957, 46/1959, 2/1959, 19/1959).

4. Η αποζημίωση εκτός έδρας, εφόσον υπόκειται σε απόδοση λογαριασμού και δεν χορηγείται κατά την απουσία λόγω άδειας ή ασθένειας των εργαζομένων (ΙΚΑ Γ.Ε. Α40/19/5.7.1983, Γ.Ε. Α40/21/14.7.1983).

5. Η αμοιβή για την έκδοση σημειωμάτων στους έκτακτους καθηγητές των ΤΕΙ (τέως ΚΑΤΕΕ) (ΙΚΑ εγκ. 48/1979).

6. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους εργαζόμενους **σαν αποζημίωση** κατά την οικειοθελή αποχώρησή τους από την εργασία τους (ΙΚΑ Γ.Ε. Α40/27/20/9/1988).

7. Αποζημίωση άδειας σε απολυθέντες ή παραιτηθέντες μισθωτούς που δεν πήραν την άδειά τους (ΙΚΑ Γ.Ε. 39450/7261/1951, 166420/ΦΕ 204/1977, 222697/ΦΕ 219/1977, 150743/1953, 89440/1982).

8. Η προσαύξηση 100% σε αποδοχές μη χορηγηθείσας άδειας (ΙΚΑ εγκ. 94/1961).

9. Αποζημίωση απόλυσης.

10. Η αποζημίωση στους υπαλλήλους Ν.Π.Δ.Δ. **για τη συμμετοχή τους σε Συμβούλια και Επιτροπές** (ΙΚΑ Α/4/18.11.1981, 47628/ΦΕ 219/5288/14.11.1975).

11. Η αμοιβή στους φορτοεκφορτωτές λιμανιών λόγω διαφυγής εργασίας από τη χρήση μηχανικών μέσων (ΙΚΑ Γ.Ε. Α/17/29.10.1982).

12. Η κατοικία σε εργαζόμενους σε λατομικές ή μεταλλευτικές επιχειρήσεις που βρίσκονται μακρυά από κατοικημένες περιοχές (ΙΚΑ εγκ. 376/1956).

13. Πριμ ποδοσφαιριστών από 5.8.1991 δεν υπόκειντα σε εισφορές (ΙΚΑ εγκ. 88/1991).

14. Παροχές σε είδος (χορήγηση τροφής) στους εργαζόμενους δεν θεωρούνται μισθός. Άρθρο 9. ν. 2336/1995.

3.3 Μισθοί σε συγγενικά πρόσωπα του επιχειρηματία ή των εταίρων.

Με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι : στα γενικά έξοδα διαχείρισης περιλαμβάνονται και «τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι το τέταρτο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Προκειμένου για τις ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, τις κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η διάταξη εφαρμόζεται στην περίπτωση που η συγγενική σχέση υπάρχει μεταξύ εργαζομένου και κάποιου από τα μέλη της εταιρίας, κοινοπραξίας ή κοινωνίας».

Θέμα δημιουργείτο στο παρελθόν, αν τα πρόσωπα αυτά δεν τα ασφάλιζε το ΙΚΑ, οπότε στην περίπτωση αυτή γινόταν δεκτό ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας αυτών εκπίπτοντο, εφόσον προσέφεραν

πραγματικές υπηρεσίες. Μετά όμως το Ν. 1759/88 (άρθρο 1) **υπάγονται πλέον στην υποχρεωτική ασφάλιση** του ΙΚΑ, ο/η σύζυγος του εργοδότη καθώς και οι συγγενείς πρώτου και δεύτερου βαθμού, εφόσον βεβαίως προσφέρουν υπηρεσίες με εξαρτημένης σχέση εργασίας.

Σημειώνεται όμως, ότι το ποσό της αμοιβής που καταβάλλεται στα πρόσωπα αυτά, πρέπει να είναι ανάλογο με το είδος και την έκταση της προσφερόμενης υπηρεσίας και ως ζήτημα πραγματικό κρίνεται σε συνάρτηση με άλλες αμοιβές που καταβάλλονται για ανάλογες εργασίες στο αντίστοιχο επάγγελμα.

3.3.1 Προϋποθέσεις έκπτωσης δαπανών μισθοδοσίας συζύγου και τέκνων του επιχειρηματία. Έννοια εξαρτημένης εργασίας.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 648, 651,652 του Αστικού κώδικα και τις διατάξεις του ν. 3239/1955, **για να υπάρχει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας επιβάλλεται** ο εργαζόμενος να προσφέρει την εργασία του με αμοιβή, αυτοπροσώπως και να υπόκειται σε νομική εξάρτηση από τον εργοδότη, υποχρεούμενος να συμμορφώνεται στις εντολές και τις οδηγίες του, που αφορούν τον τόπο, τον χρόνο, τον τρόπο παροχής της εργασίας και λοιπές λεπτομέρειες για την πρόοδο της επιχείρησης.

Με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης αα΄ της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν τα έξοδα μισθοδοσίας του υπαλληλικού προσωπικού της επιχείρησης που συνδέεται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι τον τέταρτο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής ασφάλισης στο

Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 1759/ 1988 ορίζεται ότι υπάγονται σε ασφάλιση ΙΚΑ τα πρόσωπα που παρέχουν εργασία εντός των ορίων της χώρας κατά κύριο επάγγελμα σε εργοδότες με τους οποίους είναι σύζυγοι ή συγγενείς πρώτου και δευτέρου βαθμού συγγενείας. (Μέχρι τότε το ΙΚΑ δεν δέχοταν την ασφάλιση των προσώπων αυτών, πλην όμως το ΣτΕ έκρινε ότι ήταν παράνομο, όταν οι συγγενείς προσέφεραν υπηρεσίες όπως και οι άλλοι εργαζόμενοι).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, ειδικά για τη δαπάνη μισθοδοσίας της συζύγου του επιχειρηματία, η οποία εργάζεται στην επιχείρησή του, το ποσό που της καταβάλλεται **αναγνωρίζεται για έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης **εφόσον :**

α) κριθεί ότι υπάρχει εξαρτημένη σχέση εργασίας, δηλαδή παρέχει πραγματική και συστηματική εργασία και όχι κατά προτίμηση και εκλογή της και ξεπερνά τα συνηθισμένα όρια της ηθικής υποχρέωσης και της αλληλοβοήθειας, η οποία δημιουργείται με τον δεσμό του γάμου ή της οικογένειας.

β) Το ποσό της αμοιβής είναι εύλογο, δηλαδή ανάλογο με το είδος των προσφερόμενων υπηρεσιών και τα συναλλακτικά ήθη που επικρατούν.

γ) Οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. κ.τ.λ. που αναλογούν έχουν καταβληθεί από τους υπόχρεους, εφόσον βέβαια με βάση την ισχύουσα νομοθεσία η περιοχή, στην οποία παρέχεται η εργασία της συζύγου, καλύπτεται ασφαλιστικά από το Ι.Κ.Α.

Αν συντρέχουν οι παραπάνω προϋποθέσεις, είναι δυνατή η έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας της συζύγου ή των παιδιών του επιχειρηματία.

3.4 Μη αναγνώριση αποδοχών λογιστή.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 11 του ν. 2238/1994 (όπως ισχύει με το άρθρο 49 του ν. 2065/1992) ορίζεται ότι :

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

Με τις διατάξεις των παράγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 49 του ν. 2065/1992 ορίζονται τα εξής :

«**1.** Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και απόδοσης παρακρατούμενων φόρων οποιουδήποτε επιτηδευματία φυσικού ή νομικού προσώπου **υπογράφονται υποχρεωτικά** και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία αυτού ή, αν δεν απασχολείται λογιστής, από το πρόσωπο που συμπράττει στη σύνταξη των δηλώσεων, οι οποίοι βεβαιώνουν ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και ότι το εισόδημα, που δηλώνεται, έχει προσδιορισθεί, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Κάτω από την υπογραφή του προσώπου που υπογράφει τις δηλώσεις, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση αυτού και ο αριθμός της ταυτότητάς του.

3. Ο προϊστάμενος του λογιστηρίου του επιτηδευματία ή άλλο πρόσωπο, που υπογράφει την παραπάνω δήλωση, έχει όλες τις ευθύνες, που προβλέπονται από τον ν. 1599/1986. Η παράλειψη της υπογραφής του λογιστή πρέπει να αιτιολογείται από τον φορολογούμενο με δήλωση του ν. 1599/1986.»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΝΟΙΚΙΟ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

4.1 Τεκμαρτό Ενοίκιο Ακινήτων

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. α' υποπεριπτ. ββ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά *έξοδα διαχείρισης* :

«Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα».

4.2 Έκπτωση τεκμαρτού ενοικίου ακινήτου.

Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων, τα οποία ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εκπίπτεται ως γενικό έξοδο διαχείρισης, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημά του από ακίνητα.

Ο λόγος της έκπτωσης αυτής είναι η αποφυγή της διπλής φορολογίας, αφού *το τεκμαρτό ενοίκιο των ιδιοχρησιμοποιουμένων* ακινήτων θεωρείται ως εισόδημα Α' πηγής (εξ οικοδομών - άρθρο 22 παρ. 2 ν. 2238/1994) και ως εκ τούτου αν δεν υπολογιζόταν ως δαπάνη της επιχείρησης, θα προέκυπταν κέρδη από ένα πλασματικό και μόνο υπολογισμό.

Σημειώνεται ότι, δεν ασκεί επίδραση και ισχύουν τα

προαναφερόμενα, ακόμα και όταν το ακίνητο που ιδιοχρησιμοποιείται ανήκει σε εταιρεία, δεδομένου ότι η διάταξη αναφέρεται σε επιχειρηματία, με την έννοια του επιτηδευματία, ανεξαρτήτως βεβαίως αν αυτός είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Τέλος, τονίζεται ότι στις περιπτώσεις που χρησιμοποιούνται ακίνητα, τα οποία έχουν **εισφερθεί κατά χρήση** από εταίρους, **δεν μπορεί να εκπεσθεί** από τα ακαθάριστα έσοδα το τεκμαρτό ενοίκιο αυτών, γιατί η διάταξη (άρθρο 31 παρ. 1 ν. 2238/1994) αναφέρεται σε ακίνητα που **ανήκουν** στον επιχειρηματία **και** χρησιμοποιούνται απ' αυτόν και όχι σε ακίνητα που απλώς χρησιμοποιούνται.

4.3 Υπολογισμός τεκμαρτού ενοικίου ιδιοχρησιμοποίησης. (άρθρο 22 παρ. 2 ν. 2238/1994)

«Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού, κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται πάντως, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτό τον τρόπο **δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου,** όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΔΩΡΕΕΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΩΝ

5.1 Δωρεές ακινήτων και χρηματικών ποσών προς το Δημόσιο.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. α' υποπεριπτ. γγ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«**Η αξία των ακινήτων,** που μεταβιβάζονται, καθώς και **τα χρηματικά ποσά** που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Η αξία των ακινήτων καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 ή ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων».

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν **δεν μπορεί** να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών, που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτού του ποσού των δωρεών από τα ακαθάριστα έσοδα της

οικείας διαχειριστικής χρήσης (έναρξη ισχύος 1.1.1996 άρθρα 14 παρ. 1, 40 περ. δ' ν. 2459/1997).

Οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 εφαρμόζονται ανάλογα (παρακράτηση φόρου επί των χρηματικών ποσών 20%. Έναρξη ισχύος 18.2.1997 άρθρα 12 παρ. 5, 40 περ. ε' ν. 2459/1997).

Τα χρηματικά ποσά της κατηγορίας αυτής δεν απαιτείται να έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων (άρθρο 31 παρ. 1 περιπ. α' υποπεριπτ. γγ' έβδομο εδάφιο). Απαιτείται όμως παρακράτηση φόρου 20% για χρηματικά ποσά μεγαλύτερα των 100.000.

5.2 Δωρεές ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων σε νοσοκομεία.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. α' υποπεριπτ. γγ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης:

«Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό».

Επί της αξίας αυτών δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου αφού οι διατάξεις για την παρακράτηση φόρου, δωρεών αναφέρεται σε χρηματικά ποσά (Εγκ. ΠΟΛ. 1110/27.3.1997).

Η αναγνωριζόμενη αξία των ασθενοφόρων αυτοκινήτων και των ιατρικών μηχανημάτων δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό καθαρών

κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση του ποσού των δωρεών (εγκ. ΠΟΛ. 1142/24.4.1997).

5.3 Δωρεές χρηματικών ποσών προς κοινωφελή ιδρύματα, ιερούς Ναούς, Ν.Π.Δ.Δ., Αθλητικά Σωματεία κ.λ.π.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. α' υποπεριπτ. γγ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Τα **χρηματικά ποσά** που καταβάλλονται **λόγω δωρεάς** προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς και σε οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων.

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν **δεν μπορεί** να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών, που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτού του ποσού των δωρεών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής χρήσης (έναρξη ισχύος 1.1.1996 άρθρα 14 παρ. 1, 40 περ. δ' ν. 2459/1997).

Οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 εφαρμόζονται ανάλογα (παρακράτηση φόρου επί των χρηματικών ποσών 20%. Έναρξη ισχύος 18.2.1997 άρθρα 12 παρ. 5, 40 περ. ε' ν. 2459/1997).

Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωσης, **υπερβαίνουν τις ογδόντα χιλιάδες** (80.000) δραχμές ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί στο **Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων».** (Πρέπει να έχει παρακρατηθεί και αποδοθεί φόρος δωρεών 20% όταν η αξία υπερβαίνει τις 100.000 δρχ.).

5.4 Χορηγίες χρηματικών ποσών για πολιτιστικούς σκοπούς.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. α' υποπεριπτ. γγ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Τα **χρηματικά ποσά** που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, **λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα** ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υφίστανται 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.

Οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 εφαρμόζονται ανάλογα (παρακράτηση φόρου επί των χρηματικών ποσών 20%. Έναρξη ισχύος 18.2.1997 άρθρα 12 παρ. 5, 40 περ. ε' ν. 2459/1997).

Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της περίπτωση **υπερβαίνουν τις ογδόντα χιλιάδες (80.000)** δραχμές ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί **στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων»**.

5.5 Μη αναγνώριση δωρεών εάν δεν παρακρατηθεί και καταβληθεί φόρος 20%.

Για δωρεές και χορηγίες που πραγματοποιούνται από 18.2.1997 και μετά **θεσπίστηκε** (άρθρο 14 παρ. 1 και 12 παρ. 5 ν. 2459/1997) **υποχρέωση παρακράτηση** φόρου με συντελεστή 20% στα χρηματικά ποσά των δωρεών και χορηγιών προκειμένου αυτά να εκπέσουν από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου, όταν υπερβαίνουν αθροιστικά για κάθε δωρεοδόχο το ποσό των 100.000 δραχμών ετησίως.

- Υποχρέωση παρακράτησης του φόρου αυτού υπάρχει για δωρεές και χορηγίες μόνο στα συγκεκριμένα πρόσωπα (δωρεοδόχου) που αναφέρονται στις διατάξεις της υποπερ. γγ' της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (Εγκ. ΠΟΛ. 1142/24.4.1997).

- Η παρακράτηση γίνεται από το δωρητή, κατά την καταβολή της δωρεάς ή χορηγίας, **στο πάνω** από 100.000 δραχμές ποσό. Αν ο δωρητής καταβάλλει λόγω δωρεάς σε δωρεοδόχο ποσό μικρότερο από 100.000 δραχμές και με δεύτερη δωρεά στον ίδιο δωρεοδόχο, μέσα στο

ίδιο έτος υπερβεί τις 100.000 δραχμές, για αφαιρεθεί από το εισόδημά του το συνολικό ποσό των δύο δωρεών, θα πρέπει να παρακρατηθεί και αποδοθεί φόρος για το πάνω από 100.000 δραχμές ποσό των δωρεών αυτών (αθροιστικά λαμβανομένων).

- Ο φόρος αποδίδεται σε οποιαδήποτε δημόσια οικονομική υπηρεσία, μέχρι της λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το πρωτότυπο που παραστατικού καταβολής του φόρου υποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας του εισοδήματος του δωρητή (επιχείρησης) (εγκ. ΠΟΛ. 1142/24.4.1997).

- Ο φόρος αυτός δεν συμψηφίζεται με φόρο που προκύπτει από τυχόν φορολογικές υποχρεώσεις του δωρεοδόχου, ούτε επιστρέφεται (εγκ. ΠΟΛ.1142/24.4.1997).

- **Σημειώνεται** ότι παρακράτηση φόρου δεν γίνεται στις δωρεές ακινήτων, ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων οχημάτων (εγκ. ΠΟΛ. 1110/27.3.1997) όπως προκύπτει ρητά και από τις διατάξεις αφού αναφέρονται σε δωρεές χρηματικών ποσών.

- **Σε περίπτωση μη παρακράτησης και απόδοσης** του πιο πάνω φόρου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης από την επιχείρηση, το ποσό της δωρεάς ή της χορηγίας **δεν αναγνωρίζεται** προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής (εγκ. ΠΟΛ. 1142/24.4.1997).

Παράδειγμα 1ο

Έστω επιχείρηση με καθαρά κέρδη προ δωρεών 100.000.000 δρχ. θέλει να εκπέσει τις δωρεές που κατέβαλλε σε τρία διαφορετικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις του νόμου (άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' υπ. γγ' ν. 2328/1994) και έχει τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

Τα ποσά των δωρεών αυτών είναι τα εξής :

α) 90.000 δρχ. **β)** 1.150.000 δρχ. **γ)** 3.250.000 δρχ. Σύνολο 4.490.000δρχ.

Έχει κατ' αρχήν δικαίωμα να τα αφαιρέσει από τα καθαρά της κέρδη, ως δωρεές, αφού τα κέρδη της είναι μεγαλύτερα των δωρεών της και ως εκ τούτου εάν θέλει να εκπεσθούν ως δαπάνες πρέπει να καταβάλλει τον εξής φόρο :

	Δωρεά	**Αφορολόγητο**	**Διάφορα**	**Συντελεστής**	**Φόρος**
α)	90.000	100.000			Δεν προκύπτει
β)	1.150.000	100.000	1.050.000	Χ 20% =	210.000
γ)	3.250.000	100.000	3.150.000	Χ 20% =	630.000
Σύνολο φόρου για αναγνώριση δωρεών					840.000

Παράδειγμα 2ο

Αν μια επιχείρηση θέλει να δωρίσει σε κάποιο Δήμο 180.000 δρχ. είναι υποχρεωμένη να παρακρατήσει φόρο 20% στο ποσό των 80.000 δρχ. (180.000 - 100.00), δηλαδή ποσό φόρου 16.000 δρχ. (80.000 Χ 20%), να αποδώσει αυτόν στο Δημόσιο και το υπόλοιπο ποσό, δηλαδή 164.000δρχ. (180.000 - 16.000) θα δώσει στο Δήμο. Αν το ποσό της δωρεάς είναι μικρότερο των 100.00 δρχ. η επιχείρηση δεν θα προβεί σε καμία παρακράτηση φόρου. Όταν όμως στη συνέχεια, η επιχείρηση, μέσα στην ίδια χρήση κάνει μία δωρεά στον ίδιο δωρεοδόχο και το συνολικό ποσό των δωρεών αυτών υπερβαίνει τις 100.000 δρχ. η

επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να παρακρατήσει φόρο 20% στο επιπλέον των 100.000 δρχ. ποσό.

Παράδειγμα 3°

1η δωρεά 80.000 δρχ.

2η δωρεά 100.000 δρχ.

Κατά τη δεύτερη δωρεά η επιχείρηση θα λάβει υπόψη της και την αρχική δωρεά των 80.000 δρχ.

Κατά συνέπεια, θα παρακρατήσει φόρο 20% στο ποσό των 80.000 δρχ. (180.000 - 100.000 αφορολόγητα), δηλαδή ποσό 16.000 δρχ., όπως και στο προηγούμενο παράδειγμα και στο δωρεοδόχο θα καταβάλλει το ποσό των 84.000 δρχ. (100.000 - 16.000). Αθροιστικά, ο δωρεοδόχος εισέπραξε το ποσό των 164.000 δρχ. (80.000 + 84.000), όπως και στο προηγούμενο παράδειγμα.

5.5.1 Λογιστικός τρόπος εμφάνισης παρακρατούμενου ποσού δωρεών.

Παράδειγμα : Η επιχείρηση «Α» θέλει να κάνει δωρεά στο Δήμο Νίκαιας χρηματικού ποσού δρχ. 5.000.000.

Από το ποσό αυτό οφείλει να παρακρατήσει φόρο 980.000 και να τον αποδώσει στο Δημόσιο 5.000.000 - 100.000 = 4.900.000. Άρα 4.900.000 Χ 20% = 980.000 δρχ.

Κατά το χρόνο της καταβολής του ποσού αυτού στο Δήμο, η εμφάνιση στα βιβλία της δωρεάς αυτής θα έχει ως εξής :

64.06 Δωρεές - Επιχορηγήσεις	5.000.000	
64.06.10 Δωρεές σε Δήμους		
(σε) **54** υποχρεώσεις από φόρους - τέλη		980.000
54.09 Λοιποί φόροι - τέλη		
54.09.XX Φόρος επί δωρεών 20%		
38.00 Ταμείο		4.020.000

(Εγκ. ΠΟΛ. 1142/24.4.1997).

5.6 Μη αναγνώριση δωρεών εάν αυτές υπερβαίνουν τα καθαρά κέρδη.

Από 1η Ιανουαρίου 1996 το συνολικό ποσό των δωρεών που μπορεί να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση του ποσού των δωρεών, από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης. (άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' υπ. γγ' όπως ισχύει με το άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 2459/1997).

Δηλαδή με τη νέα αυτή διάταξη καταργείται η δυνατότητα μεταφοράς του ακάλυπτου ποσού των δωρεών στην επόμενη χρήση με τη μορφή ζημιάς.

Σημειώνεται ότι δεν τίθεται κανένας περιορισμός ως προς τον δωρεοδόχο, αλλά και το είδος της δωρεάς και ως εκ τούτου, στον περιορισμό του ύψους των αναγνωριζομένων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δωρεών **καταλαμβάνονται τόσο** οι δωρεές σε χρήμα, **όσο** και οι **δωρεές ακινήτων** προς το Δημόσιο, Δήμους κ.λ.π., καθώς και οι δωρεές ασθενοφόρων κ.λ.π. προς νοσηλευτικά ιδρύματα όπως οι

δωρεές αυτές αναφέρονται περιοριστικά στις διατάξεις της υποπερ. γγ' της περιπ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Αντίθετα, στον πιο πάνω περιορισμό δεν υπάγονται οι χορηγίες σε χρήμα των επιχειρήσεων προς τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς, καθόσον στις προστεθείσες διατάξεις δεν αναφέρονται οι χορηγίες και περαιτέρω, γι' αυτές ισχύει ήδη ο περιορισμός του ποσοστού 15% των κερδών του ισολογισμού που αναφέρεται στις διατάξεις της υποπερ. γγ' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Διευκρινίζεται ότι, ως καθαρά κέρδη για την εφαρμογή των νέων διατάξεων θα λαμβάνονται τα κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 45 του κ.ν. 2190/1920.

Για την καλύτερη ανάλυση και κατανόηση της διάταξης αυτής παραθέτουμε τα ακόλουθα **παραδείγματα :**

1. Έστω επιχείρηση με καθαρά κέρδη (προ των δωρεών) 12.000.000 δρχ. Δωρεές 7.000.000 εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις εκπίπτονται αυτά τα ποσά των δωρεών. Άρα τελικά φορολογητέα καθαρά κέρδη 12.000.000 - 7.000.000 = 5.000.000 δρχ.

2. Έστω επιχείρηση με καθαρά κέρδη (προ των δωρεών) 3.000.000δρχ. Δωρεάς προς πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις έκπτωσης δρχ. 9.000.000. Τελικό λογιστικό αποτέλεσμα Ζημιά 6.000.000 δρχ. Στην περίπτωση αυτή φορολογικά θα αναγνωρισθεί έκπτωση δωρεών (συντρεχουσών και των λοιπών προϋποθέσεων) μόνο 3.000.000δρχ., αφού από την ως άνω διάταξη δεν παρέχεται η δυνατότητα μεταφοράς του ακάλυπτου ποσού στην επόμενη χρήση.

3. Έστω επιχείρηση με αποτέλεσμα ζημιές 7.000.000δρχ. (προ των

δωρεών). Δωρεές 3.000.000 δρχ. σε πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις και υπάρχουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά. Τελικό αποτέλεσμα ζημιά 10.000.000 δρχ. Δεν θα αναγνωρισθεί φορολογικά ποσό ως έκπτωση από τις καταβληθείσες δωρεές, αφού κάτι τέτοιο θα σήμαινε μεταφορά των ποσών της δωρεάς στην άλλη χρήση και αυτό δεν επιτρέπεται, άρα η ζημιά που θα μεταφερθεί είναι μόνο τα 7.000.000 δρχ.

5.7 Δικαιολογητικά για δωρεές χρηματικών ποσών σε αθλητικά σωματεία.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. α' υποπεριπτ. γγ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, **λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται** σε λογαριασμό **στο Ταμείο Παρακαταθηκών** και Δανείων **ή σε τράπεζα** που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

Τα ποσά αυτών των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, **εφόσον υφίστανται τα ακόλουθα δικαιολογητικά :**

i) Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.

ii) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.

iii) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς, θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.

Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών που αναφέρονται στις παραγράφους 5.1 έως 5.6 δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη της φορολογίας εισοδήματος.

Για δικαιολογητικά παρακράτησης και απόδοσης φόρου δωρεών βλέπε παραγράφους 5.5, 5.5.1, 5.6.

5.8 Δωρεές σε είδος.

Από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 δεν προκύπτει κάτι συγκεκριμένο για την αναγνώριση ή όχι των δαπανών που προέρχονται από αγορές αγαθών, τα οποία στη συνέχεια δίνονται ως «δωρεά σε είδος». Άρα, πρέπει να αντιμετωπίζεται ως γενικό έξοδο διαχείρισης εξετάζοντας την παραγωγικότητα της κάθε δαπάνης - δωρεάς.

Η κάθε περίπτωση πρέπει να κρίνεται επί της ουσίας, αφού ναι μεν οι δαπάνες που αναγνωρίζονται αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994, πλην όμως **τα γενικά έξοδα διαχείρισης,** δεν αναφέρονται περιοριστικά αλλά ενδεικτικά, δεν καθορίζονται ως έννοια από τις διατάξεις, **νοούνται όμως οι παραγωγικές δαπάνες.**

Την άποψή μας ότι τα γενικά έξοδα διαχείρισης δεν αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994 τη βασίζουμε στην περ. α' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου, όπου αναφέρεται ότι το καθαρό εισόδημα ... εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση ... των ακολούθων εξόδων : «α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται **ΚΑΙ**:»

Στη συνέχεια ακολουθούν αναλυτικές περιπτώσεις γενικών εξόδων διαχείρισης για τις οποίες ο νομοθέτης θέλησε να αναφερθεί ιδιαιτέρως θέτοντας όρους και προϋποθέσεις.

Παραγωγικές δαπάνες είναι εκείνες που αν λάβουμε υπόψη τον σκοπό για τον οποίο γίνονται και τις ειδικές συνθήκες, κρίνεται ότι **συμβάλλουν** στην επέκταση των εργασιών της επιχείρησης, στη λειτουργία αυτής, στην καλλιέργεια ευνοϊκού επιχειρηματικού γι' αυτήν κλίματος, στην παραπέρα απόκτηση εισοδήματος και εν τέλει στη δημιουργία κέρδους, όχι κατ' ανάγκη άμεσα.

Μετά από τα παραπάνω κρίνουμε ότι οι δωρεές σε είδος που γίνονται για σκοπούς ξένους από την επιχειρηματική δραστηριότητα, καταβάλλονται δηλαδή από ελευθεριότητα ή εξωεπιχειρηματικές ανάγκες, δεν αναγνωρίζονται με το ισχύον νομικό πλαίσιο.

Αντίθετα, δωρεές σε είδος, οι οποίες προβάλλουν την επιχείρηση άμεσα ή έμμεσα, καλλιεργούν ευνοϊκό γι' αυτήν κλίμα λειτουργίας, κάνουν γνωστά τα αγαθά της παραγωγής της, αναδεικνύουν την επιχείρηση σε χώρους επιχειρηματικού ενδιαφέροντος, θα ήταν αδιανόητο να υποστηριχτεί ότι οι δαπάνες αυτές δεν είναι παραγωγικές αφού άμεσα, μεσοπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα η επιχείρηση θα απολαύσει τα οφέλη των δαπανών αυτών, είτε με τη μορφή αύξησης του κύκλου εργασιών της, είτε με τη μείωση των διαφημιστικών μηνυμάτων προβολής της, δηλαδή με την αύξηση σε κάθε περίπτωση του καθαρού αποτελέσματός της.

Επίσης, σημειώνουμε ότι, οι απόψεις που εκφράζονται για τη μη έκπτωση των δωρεών σε είδος από τα ακαθάριστα έσοδα και τη μη αναγνώριση αυτών, με μόνο αιτιολογικό ότι δεν αναφέρονται στο άρθρο 31 του κώδικα φορολογίας εισοδήματος, δεν μας βρίσκει σύμφωνους για τους προαναφερόμενους λόγους. Τονίζουμε ότι, η στενή ερμηνεία των φορολογικών νόμων είναι απαραίτητη (Σ.τ.Ε. 3422/1975, 645/1983) και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να αγνοηθεί, ότι η διάταξη δεν αναφέρει ότι

«γενικά έξοδα διαχείρισης είναι τα εξής ή τα ακόλουθα», αλλά ότι «στα γενικά έξοδα περιλαμβάνονται **και»**.

Τέλος, με την γνωμοδότηση του Ε.ΣΥ.Λ. 229/1994 έγινε δεκτό ότι τα ποσά για δώρα μεγάλης αξίας (δρχ. 10.000.000, αυτοκίνητο, σπίτι και Η/Υ), που κατόπιν κληρώσεως δωρίζονται σε πελάτες, καταχωρούνται στη χρέωση σχετικού υπολογαριασμού του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 64.02 «έξοδα προβολής και διαφήμισης».

5.9 Χορήγηση δώρων σε είδος για κίνητρο συμμετοχής σε ανακύκλωση αγαθών.

«**1.** Από τις διατάξεις των παρ. 1 έως 8 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/55 (ήδη άρθρο 31 ν. 2238/1994), που έχουν ανάλογη εφαρμογή και στα νομικά πρόσωπα, προβλέπεται η έκταση και η φύση των γενικών εξόδων διαχείρισης και άλλων εξόδων που πραγματοποιεί η επιχείρηση, καθώς και οι προϋποθέσεις αναγνώρισης αυτών, για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοικητική και Δικαστηριακή νομολογία ότι, **για την έκπτωση** των σχετικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, δεδομένης διαχειριστικής χρήσης, **πρέπει** αυτές να αφορούν τη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας έχουν πραγματοποιηθεί, να είναι οριστικές και εκκαθαρισμένες, να αφορούν την Επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και να συμβάλλουν στην ανάπτυξη των εργασιών της και στη δημιουργία εισοδήματος.

2. Η χορήγηση δώρων σε είδος, σαν κίνητρο στο καταναλωτικό κοινό, για τη συμβολή τους στην ανακύκλωση του αλουμινίου, **ως δαπάνη**

διαφήμισης και προβολής των «Χορηγών» Επιχειρήσεων - **η οποία συμβάλλει στην ανάπτυξη των εργασιών και στη δημιουργία εισοδήματός τους - εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδά τους,** εφ' όσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 του παρόντος, καθώς επίσης και η καταβολή του τυχόν οφειλόμενου δημοτικού τέλους σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 1144/1981.

Το αυτό ισχύει και για την έκπτωση των δαπανών των «χορηγών» επιχειρήσεων, για τις αμοιβές που καταβάλλουν στην εταιρία, για την προβολή της συμβολή τους στην ανακύκλωση μέσω του περιβαλλοντικού παιγνιδιού.

Ο έλεγχος, όμως, και η αναγνώριση των παραπάνω δαπανών, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται κάθε φορά από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (Σ.τ.Ε. 1542/1982) και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα Διοικητικά Δικαστήρια». (Εγγ. 1107662/10538/2-3-1992 Δ/νσεων Εισοδήματος - ΚΒΣ).

5.10 Φορολογική μεταχείριση δωρεών που πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις προς σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν εκπαίδευση.

1. Οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' υποπερ. γγ' του ν. 2238/1994 ορίζουν, εκτός άλλων, ότι τα χρηματικά ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις λόγω δωρεάς προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά τους. Οι ίδιες διατάξεις ορίζουν ότι, όταν τα ποσά των δωρεών αυτών υπερβαίνουν τις 80.000 δρχ. ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί

στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και ότι τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του υπόψη νόμου. Αν το ποσό υπερβαίνει τις 100.000 δρχ. για να αναγνωρισθεί μετά τις 18.2.1997 πρέπει να έχει αποδοθεί φόρος 20%.

2. Με την 1021590/142/ΠΟΛ. 1044 από 14.2.1989 εγκύκλιο του Υπουργού Οικονομικών έγινε δεκτό, ότι **ως σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης νοούνται, τα σωματεία που διατηρούν εκπαιδευτήριο.**

3. Η διαπίστωση του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα των σωματείων, της διατήρησης και χορήγησης από αυτά εκπαιδευτηρίου και υποτροφιών αντιστοίχως αποτελεί θέμα πραγματικό, το οποίο ανάγεται στην αρμοδιότητα του προϊστάμενου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε περίπτωση αμφισβήτησης των διοικητικών δικαστηρίων.

5.11 Δικαιολογητικά δαπανών για δωρεές.

1. Για την απόδειξη της καταβολής του ποσού των δωρεών ή χορηγιών, απαιτούνται τα ακόλουθα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά :

α) Προκειμένου για δωρεά ακινήτου :

αα) Αντίγραφο του συμβολαίου δωρεάς.

ββ) Πιστοποιητικό του οικείου Υποθηκοφυλακείου για τη μεταγραφή του ακινήτου.

β) Προκειμένου για δωρεά ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων :

αα) Βεβαίωση του δωρεοδόχου ότι έγινε αποδεκτή η δωρεά.

ββ) Αντίγραφο του πρωτοκόλλου παράδοσης - παραλαβής.

γγ) Σε περίπτωση αγοράς και άμεσης παράδοσης των δωρουμένων αντικειμένων, το νόμιμο στοιχείο που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ., από το οποίο προκύπτει η αξία τους.

Σε περίπτωση που ο δωρητής κατείχε από πριν τα δωρηθέντα αντικείμενα, η αξία τους προσδιορίζεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

γ) Προκειμένου για χρηματικά ποσά :

αα) Διπλότυπη απόδειξη ή γραμμάτιο είσπραξης του ποσού της δωρεάς ή χορηγίας, η οποία εκδίδεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του δωρεοδόχου.

ββ) Βεβαίωση ή αντίγραφο της οικείας πράξης του νόμιμου εκπροσώπου του δωρεοδόχου, από την οποία να προκύπτει η αποδοχή της δωρεάς η καταχώρηση του ποσού αυτής στα επίσημα βιβλία του δωρεοδόχου.

2. Σε περίπτωση δωρεάς ακινήτου ή χρηματικών ποσών με όρο, βεβαίωση του νόμιμου εκπροσώπου του δωρεοδόχου, από την οποία να προκύπτει το ύψος του καθαρού προϊόντος που περιέρχεται στο δωρεοδόχο.

3. Στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό της δωρεάς ή χορηγίας κατατίθεται σε ειδικό λογαριασμό του δωρεοδόχου ή του αποδέκτη της χορηγίας, που έχει ανοιχθεί σε τράπεζα ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εκτός των παραπάνω δικαιολογητικών, απαιτείται και το οικείο γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας ή του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων, στο οποίο πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 2238/1994.

Αν το πρωτότυπο έχει δοθεί στο δωρεοδόχο για την είσπραξη του ποσού που δωρίθηκε, υποβάλλεται αντίγραφο του γραμματίου, κυρωμένο από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

4. Τα δικαιολογητικά για την έκπτωση των δωρεών χρηματικών ποσών προς αθλητικά σωματεία, αναφέρονται στην παράγραφο 5.7.

5. Για την παρακράτηση και απόδοση φόρου 20% επί των χρηματικών ποσών βλέπε παράγραφο 5.5.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

6.1 Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλεια Προσωπικού που καταβάλλονται για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν από 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1996 και μετά.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περίπτ. α' υποπεριπτ. δδ' του ν. 2238/1994, όπως ισχύει με το άρθρο 14 παρ. 14 του ν. 2459/1997, ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«**Τα ασφάλιστρα** που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις **για ομαδική ασφάλιση ζωής** του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα, μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων, εκπίπτουν κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ετήσιων ακαθάριστων αμοιβών ενός εκάστου των ως άνω ασφαλιζομένων και μέχρι ποσού ασφαλίστρων εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) δραχμών.

Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων».

(**Άρθρο 10 παρ. 24 ν. 2065/1992 :** «Οι διατάξεις της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου (άρθρο 10 ν. 2065/1992) εφαρμόζονται και στις

υποθέσεις που εκκρεμούν στις φορολογικές Αρχές και τα Διοικητικά Πρωτοδικεία»).

Συμπεράσματα - Επισημάνσεις επί των νέων αυτών διατάξεων:

1. Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων για ομαδική ασφάλιση ζωής των εργαζομένων, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 5% επί των ετήσιων ακαθαρίστων αμοιβών καθενός από τους ασφαλισμένους εργαζόμενους και μέχρι συνολικού ετήσιου ποσού ασφαλίστρων εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) δρχ.

Παράδειγμα :

Εργαζόμενοι	**Συνολικές αμοιβές**	**Ποσοστό 5%**	**Ποσό που μπορεί να εκπεστεί ≥5% και ≥του 150.000δρχ.**
α'	2.700.000	135.000	135.000
β'	3.500.000	175.000	150.000
γ'	2.800.000	140.000	140.000
δ'	4.100.000	205.000	150.000
ε'	6.200.000	310.000	150.000
στ'	1.020.000	51.000	51.000
Σύνολο δαπάνης που μπορεί να αναγνωριστεί			776.000

- Ασφάλιστρα ζωής που έχουν καταβληθεί για ομαδική ασφάλιση κλπ. των εργαζομένων Δρχ. 1.200.000
- Άρα αναγνωρίζονται στο παράδειγμά μας Δρχ. 776.000
- Λογιστική Διαφορά Δρχ. 424.000

2. Ο πιο πάνω περιορισμός έγινε, όπως αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του ν. 2459/97, για να εναρμονιστούν οι αναγνωριζόμενες εκπτώσεις ασφαλίστρων στις επιχειρήσεις, με αυτές των φυσικών προσώπων (άρθρο 8 ν. 2238/1994) στις οποίες ήδη ετίθετο περιορισμός στις εκπτώσεις δαπανών για ασφάλιστρα ζωής ή θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων και ασθένεια.

3. Στην έννοια των ασφαλίστρων ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού **περιλαμβάνεται και :**

α) Η χορήγηση εφάπαξ ποσού κατά τη συνταξιοδότηση (πρόωρη ή κανονική).

β) Περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή σε χρήμα, μετά την συνταξιοδότηση (πρόωρη ή κανονική).

γ) Κάλυψη θανάτου.

δ) Κάλυψη τυχαίων κινδύνων.

ε) Κάλυψη ιατρονοσοκομειακής περίθαλψης.

4. Εάν τα ασφαλιστήρια συμβόλαια για ομαδική ασφάλιση ζωής κ.λ.π. του προσωπικού των επιχειρήσεων, παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείων, είτε για την επιχείρηση, είτε για τους εργαζόμενους, τότε η δαπάνη αυτή δεν αναγνωρίζεται, όπως συνάγεται από το τελευταίο εδάφιο της πιο πάνω διάταξης.

5. Στην εγκ. ΠΟΛ. 1142/24.4.1997 σημειώνεται ότι τα φοροτεχνικά όργανα κατά τον έλεγχο των επιχειρήσεων, όσον αφορά την έκπτωση των ασφαλίστρων ομαδικής ασφάλισης ζωής του προσωπικού, πρέπει να ερευνούν ιδιαίτερα αν υφίστανται οι ανωτέρω προϋποθέσεις έκπτωσης ασφαλίστρων για κάθε ασφαλιζόμενο εργαζόμενο χωριστά (μέχρι του 5% των ετήσιων ακαθάριστων αμοιβών του και ανώτερο ποσό ασφαλίστρων

150.000δρχ.) με βάση τις ετήσιες ακαθάριστες αμοιβές του, που προκύπτουν από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και του ποσού των ασφαλίστρων που καταβάλλει η επιχείρηση για καθένα ασφαλιζόμενο εργαζόμενο, όπως αυτό εμφανίζεται στο ομαδικό ασφαλιστήριο που έχει συναφθεί με την ασφαλιστική επιχείρηση.

6.2 Ασφάλιστρα ζωής μελών Δ.Σ. Α.Ε.

Σε περίπτωση κατά την οποία στο ομαδικό ασφαλιστήριο ζωής για το προσωπικό ανώνυμης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και μέλη του Δ.Σ. αυτής, τα ασφάλιστρα που αφορούν στα μέλη του Δ.Σ. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον τα μέλη του Δ.Σ. δεν περιλαμβάνονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αλλά θεωρούνται εντολοδόχοι της ανώνυμης εταιρίας (1059903/1074/7.6.1994) έγγραφο.

Αντίθετα, όταν εργατοϋπάλληλοι που συμπεριλαμβάνονται σε ομαδικό ασφαλιστήριο, στη συνέχεια αποκτήσουν και την ιδιότητα του μέλους του Δ.Σ., τα ασφάλιστρα που αφορούν τα πρόσωπα αυτά θα εξακολουθήσουν να αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρίας (106625/10514/25.7.1994 έγγραφο). Εγκ. ΠΟΛ. 1142/24.4.1997.

6.3 Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλεια ζωής προσωπικού που καταβλήθηκαν μέχρι και ισολογισμούς που έκλεισαν προ της 31/12/96.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. α' υποπεριπτ. δδ' του ν. 2238/1994 όπως ίσχυσε μέχρι το ν. 2459/18.2.1997 ορίζετο ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτοντο ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα, μετά το χρόνο συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού».

Για τις διατάξεις αυτές εκδόθηκε η ερμηνευτική εγκύκλιος 1018050/189/ΠΟΛ. 1042/1993 (ερμηνεία ν. 2065/1992 άρθρο 10 παρ. 7), στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα :

«Οι επιχειρήσεις μπορούν να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά των τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους. Η ασφάλιση αυτή προβλέπεται ότι μπορεί να γίνεται με σκοπό την καταβολή (από την ασφαλιστική εταιρία) είτε αποζημίωσης σε περίπτωση που επέρχεται ο κίνδυνος (ατύχημα), είτε εφάπαξ ποσού, ή σύνταξης στο συνταξιοδοτούμενο προσωπικό που έχει ασφαλισθεί.

Με τη ρύθμιση αυτή αίρονται τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν με την έκδοση των αριθ. 4594 - 4195/1988 αποφάσεων του Σ.τ.Ε., βάσει των οποίων, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτονται μόνο τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν αυτές για ομαδική ασφάλιση του προσωπικού των υπό την στενή έννοια (κατά την οποία ο ασφαλιστής αποδέχεται τον κίνδυνο της ζωής) και όχι την ασφάλιση προσόδου (χορήγηση εφάπαξ ποσού ή σύνταξης στο συνταξιοδοτούμενο προσωπικό), σε αντίθεση με όσα είχαν γίνει προηγουμένως δεκτά από την Διοίκηση (Ε. 4439/ΠΟΛ. 67/1960, Α. 4077/4.3.1974, Ε. 10923/28.9.1987 Υπ. Οικ.).

6.4 Είσπραξη ποσών λόγω διακοπής ασφάλισης ζωής προσωπικού.

Στην εγκ. 1018050/189/ΠΟΛ. 1042/1993 (ερμηνεία ν. 2065/1992 άρθρο 10 παρ. 7) ορίζεται ότι, **τα ποσά που εισπράττει η επιχείρηση** από την ασφαλιστική εταιρία **λόγω διακοπής της ασφαλίσεως ζωής** για ορισμένα πρόσωπα πριν από την συνταξιοδότησή τους (οφειλόμενη σε αποχώρηση, απόλυση κ.λ.π.) **αποτελούν,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, **ακαθάριστα έσοδα** αυτής».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ

7.1 Δαπάνες για συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων, από χρήσεις του κλείνουν από 31.12.96 και μετά.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ. β' του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν. 2459/1997, ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων, που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια τετρακόσια (1.400) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης,

καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών.»

Συμπεράσματα - επισημάνσεις επί των νέων αυτών διατάξεων.

1. Περιορίζεται ο κυβισμός των αυτοκινήτων από 2.000 κυβικά εκατοστά σε 1.400 και το ποσοστό έκπτωσης των δαπανών των αυτοκινήτων αυτών από το 80% στο 60%.

2. Για τα αυτοκίνητα άνω των 1.400 κυβικών εκατοστών αναγνωρίζεται ποσοστό των δαπανών 25%.

3. Ο περιορισμός των δαπανών αυτοκινήτων δεν ισχύει στα μισθώματα που καταβάλλονται γενικά σε επιχειρήσεις ενοικίασης Ι.Χ. αυτοκινήτων, επειδή στο νόμο γίνεται ρητή αναφορά για μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing) (Εγκ. ΠΟΛ. 1142/24.4.1997).

4. Οι πιο πάνω περιορισμοί, όπως και με τις προηγούμενες διατάξεις, δεν εφαρμόζονται :

α) σε επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση αυτοκινήτων Ι.Χ.

β) σε σχολές οδήγησης για αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών.

7.2 Ποσοστά αναγνώρισης δαπανών αυτοκινήτων για συντήρηση, επισκευή, κυκλοφορία και απόσβεση από χρήσεις που κλείνουν από 31.12.1996 και μετά.

Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων προς επιχειρήσεις Leasing για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα αναγνωρίζονται κατά ένα μέρος :

α. Αυτοκίνητα επιβατικά και μικτής χρήσης έως 1.400 κυβικά εκατοστά αναγνωρίζεται το 60% και πρέπει να δηλωθεί ως λογιστική διαφορά το 40% κατά την αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

β. Αυτοκίνητα επιβατικά και μικτής χρήσης μεγαλύτερου κυβισμού των 1.400 κυβικών εκατοστών αναγνωρίζεται το 25% των πιο πάνω δαπανών και πρέπει να δηλωθεί ως λογιστική διαφορά το 75% αυτών.

Ο περιορισμός αυτός ισχύει για επιβατικά Ι.Χ. και μικτής χρήσης τα οποία είναι :

i) στην ιδιοκτησία της επιχείρησης

ii) μισθωμένα με το σύστημα Leasing (δεν ισχύει, περιορισμός για τα μισθωμένα από τις λοιπές επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων).

Βασική προϋπόθεση για να αναγνωριστούν τα επί μέρους προαναφερόμενα ποσά είναι, τα αυτοκίνητα να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για προσωπικές ανάγκες των επιχειρηματιών ή των εταίρων ή τρίτων προσώπων, δηλαδή σε μη επαγγελματικούς σκοπούς. Εάν ένα αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις επιχειρηματικές ανάγκες, αλλά συγχρόνως και για τις προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία κ.λ.π., τότε ως ζήτημα πραγματικό κρίνεται από τον έλεγχο κατά ποιο ποσοστό συμβαίνει αυτό και στη συνέχεια στο αναγνωριζόμενο ως κατ' αρχήν έξοδο της επιχείρησης εφαρμόζονται οι οριζόμενοι συντελεστές. (Σχετ. εγκ. 1018050/189 ΠΟΛ. 1042/1993).

Π.χ. Δαπάνες αυτοκινήτου 2.000 CC δρχ. 500.000 Το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις επαγγελματικές ανάγκες, αλλά και για την εξυπηρέτηση των ιδιωτικών αναγκών του επιχειρηματία.

Κρίνεται εκ του ελέγχου (σε αμφισβήτηση από το Δικαστήριο) με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας (χρόνος απασχόλησης του Ε.Ι.Χ. στην επιχείρηση, πραγματοποιούμενα χιλιόμετρα, είδος εργασίας κ.λ.π.), ότι κατά το 1/2 απασχολείται στην επιχείρηση και το άλλο 1/2 για ιδιωτικές ανάγκες του επιχειρηματία. Άρα : Ποσό δαπανών που δεν αναγνωρίζεται 500.000 Χ 1/2 = 250.000.

Αναγνωριζόμενο κατ' αρχήν ποσό 250.000 δρχ. Προσαρμογή αυτού με βάση τις διατάξεις 250.000 Χ 25% = 62.500 δαπάνη επιχείρησης και 187.500 δρχ. διαφορά μη αναγνωριζόμενη.

Σύνολο λογιστικής διαφοράς 250.000 + 187.500 = 437.500 δρχ.

7.3 Μίσθωση αυτοκινήτων με το σύστημα Leasing

Στην ερμηνευτική εγκύκλιο 1122241/2246/ΠΟΛ. 1238/1994 (ερμηνεία ν. 2214/1994 άρθρο 17 παρ. 1) ορίζονται τα εξής :

Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης λόγω παραχώρησης της χρήσης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, αντιμετωπίζονται για τις διαχειριστικές χρήσεις που κλείνουν **με 30.6.1994 και μετά,** όπως και οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των αυτοκινήτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Δηλαδή, **ενώ προηγουμένως** (χρήσεις που έκλεισαν πριν από 30.6.1994) **τα πιο πάνω μισθώματα εκπίπτοντο,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986, **εξ ολοκλήρου** από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης (ως γενικό έξοδο), **με βάση τις νέες διατάξεις αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσοστό μέχρι ογδόντα**

τοις εκατό (80%) αυτών, προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. μέχρι 2.000 κ.ε. **και μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%),** προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. μεγαλυτέρου κυβισμού.

Σημείωση : Από τις χρήσεις που κλείνουν με 31.12.1996 και μετά (ανεξάρτητα του χρόνου μίσθωσης) αναγνωρίζονται ως δαπάνες το 60% για αυτοκίνητα Ι.Χ. μέχρι 1.400 κυβικά εκατοστά και 25% για τα αυτοκίνητα Ι.Χ. πάνω από 1.400 κυβικά εκατοστά.

Ο περιορισμός των δαπανών που προβλέπεται με την παράγραφο αυτή ισχύει και όταν τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. έχουν μισθωθεί από **αλλοδαπή εταιρία leasing,** λόγω της γενικής διατύπωσης των διατάξεων. Επίσης, αφορά και τη μίσθωση **αυτοκινήτων μικτής χρήσεως,** όπως για παράδειγμα station Wagon, τα οποία βάσει των διατάξεων του 2 του ν.δ. 833/1971 θεωρούνται ως επιβατικά αυτοκίνητα.

Αντίθετα, ο πιο πάνω περιορισμός των δαπανών αυτοκινήτων δεν αφορά τα μισθώματα επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. που καταβάλλονται σε λοιπές επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, επειδή στο νόμο γίνεται ρητή αναφορά για μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης και μόνο.

7.4 Εξαιρέσεις από τον περιορισμό των δαπανών αυτοκινήτων.

Ο περιορισμός των δαπανών δεν ισχύει :

α) Για λεωφορεία αυτοκίνητα Ι.Χ. και φορτηγά Ι.Χ.

β) Για τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. που μισθώνουν οι επιχειρήσεις από επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων (εκτός επιχειρήσεων Leasing).

γ) Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτ. β' της παραγρ. 1 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955 (ν. 2238/1994 άρθρο 31 παρ. 1 περ. β'), ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσεως, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών. **Άρα,** τα μισθώματα που ενδεχόμενα καταβάλλουν οι επιχειρήσεις αυτές σε εταιρίες leasing για την **μίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ.,** τα οποία χρησιμοποιούνται **για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών τους** (ενοικίαση και εκπαίδευση οδηγών, αντίστοιχα), **εκπίπτονται εξολοκλήρου** από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

7.5 Ποσοστά αναγνώρισης δαπανών αυτοκινήτων για συντήρηση, επισκευή, κυκλοφορία και απόσβεση από 1.1.1992 μέχρι και χρήσεις που κλείνουν πριν την 31.12.1996.

Τα ανώτατα όρια δαπανών συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, που δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους οι επιχειρήσεις διαμορφώθηκαν για τις δαπάνες που πραγματοποιούν από 1.1.1992 μέχρι και χρήσεις που κλείνουν πριν την 31.12.1996, ως εξής :

Για επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. μέχρι 2.000 κ.ε. που έχουν στη κυριότητά τους ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους (με leasing ή χωρίς), μέχρι 80% του συνολικού ύψους των πιο πάνω δαπανών και για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού, με τις ίδιες προϋποθέσεις, μέχρι 25%.

Προϋπόθεση για την αναγνώριση προς έκπτωση των ανωτέρω δαπανών, μέχρι τα οριζόμενα ποσοστά, είναι η χρησιμοποίηση των

επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχείρησης και κατά συνέπεια, σε περίπτωση που εξυπηρετούν αποκλειστικά ατομικές, οικογενειακές ανάγκες του επιχειρηματία, κανένα ποσό από τις ανωτέρω δαπάνες δεν θα εκπίπτεται.

Ο ανωτέρω περιορισμός έκπτωσης δαπανών ισχύει και για τα ιδιωτικής χρήσης αυτοκίνητα μικτής χρήσης, όπως είναι το Station Wagon, τα οποία βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 του ν.δ. 833/1971 θεωρούνται ως επιβατικά αυτοκίνητα.

Αντίθετα, ο περιορισμός δεν ισχύει για λεωφορεία αυτοκίνητα Ι.Χ. και φορτηγά αυτοκίνητα Ι.Χ.

Ο πιο πάνω περιορισμός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ., καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών.

7.6 Ποσοστά αναγνώρισης δαπανών αυτοκινήτων από 1.1.1978 έως 31.12.1991.

Οι επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή και το αντικείμενο εργασιών (ατομικές επιχειρήσεις, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ανώνυμες εταιρίες κ.τ.λ.) που έχουν στην κυριότητα τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως, ανεξάρτητα από το χρόνο αποκτήσεώς τους, με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι 1.600 κυβικών εκατοστών, δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους για δαπάνες συντηρήσεως και λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και για αποσβέσεις ποσοστό μέχρι 80% του συνολικού ύψους των ανωτέρω δαπανών και ποσοστό μέχρι 30% αν τα επιβατικά αυτοκίνητα

είναι κυλινδρισμού άνω των 1.600 κυβικών εκατοστών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως.

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες για τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως, ανεξάρτητα με τον αριθμό των κυβικών εκατοστών κυλινδρισμού του κινητήρα τους και του χρόνου αποκτήσεως αυτών μπορούσαν να αφαιρούν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, ποσό μέχρι 2.500 δρχ. μηνιαίως, από το συνολικό ύψος των δαπανών συντηρήσεως, λειτουργίας επισκευής, κυκλοφορίας (τέλη, ασφάλιστρα κ.λ.π.) και αποσβέσεων, εφόσον βέβαια αυτά χρησιμοποιούντο για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία.

Προϋπόθεση για την αναγνώριση προς έκπτωση των ανωτέρω δαπανών μέχρι ποσοστού 80% ή 30%, είναι η χρησιμοποίηση των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσεως για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχειρήσεως ή του ελευθέρου επαγγελματία κατά περίπτωση.

Συνεπώς, στην περίπτωση που τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως ή του ελεύθερου επαγγελματία, αλλά αποκλειστικά εξυπηρετούν ατομικές και οικογενειακές ανάγκες του επιχειρηματία ή του ελεύθερου επαγγελματία, κανένα ποσό από τις ανωτέρω δαπάνες των επιβατικών αυτοκινήτων δε θα εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως ή του ελεύθερου επαγγελματία. Αυτό είναι σύμφωνο με τη γενική αρχή της φορολογίας εισοδήματος κατά την οποία, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο οι παραγωγικές δαπάνες, δηλαδή εκείνες που συμβάλλουν στην κτήση του εισοδήματος.

Αν τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως ή του ελεύθερου επαγγελματία και σε ποια έκταση, είναι θέμα πραγματικό και σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση θα εξετάζεται με την επιβαλλόμενη αντικειμενικότητα.

Διευκρινίζεται ότι, ο ανωτέρω περιορισμός εκπτώσεων δαπανών ισχύει και για τα ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητα μικτής χρήσεως όπως είναι τα STATION WAGON, τα οποία βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 του Ν.Δ. 833/1971 θεωρούνται ως επιβατικά αυτοκίνητα.

Αντίθετα, ο ανωτέρω περιορισμός δεν εφαρμόζεται για τα : **α)** Λεωφορεία αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως, **β)** Φορτηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως και **γ)** τα επιβατικά αυτοκίνητα, τα οποία μισθώνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι τ' ανωτέρω αυτοκίνητα εξυπηρετούν αποκλειστικά τις ανάγκες της επιχειρήσεως, άλλως οι εκπιπτόμενες δαπάνες θα περιορίζονται ανάλογα με το βαθμό χρησιμοποιήσεώς τους από της επιχείρηση.

Τα ανωτέρω ίσχυσαν για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1978 και μετά.

7.7 Δαπάνη ελευθέρων επαγγελματιών.

Στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994 ορίζονται τα εξής :

«Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε

εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέριου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου, εκπίπτουν κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων». (Σ.Σ. Το εδάφιο αυτό τέθηκε με το άρθρο 14 παρ. 11 του ν. 2459/1997 και ισχύει από 1.1.1996).

Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής :

«Ειδικά για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέριου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου, εκπίπτει ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριων επαγγελμάτων».

Η διαφορά που έχουν οι νέες διατάξεις από τις προηγούμενες είναι ότι στον περιορισμό 25% των δαπανών που γίνονται για επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. περιλαμβάνονται και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων (Leasing).

Διευκρινίζεται ότι ο περιορισμός αφορά και τα μισθώματα που ενδεχόμενα καταβάλλουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες σε αλλοδαπές εταιρίες Leasing (εγκ, ΠΟΛ. 1142/24.4.1997).

Από 1.1.1988 έως 31.12.1991 για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών

αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούντο για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία, εξέπιπτε ποσό επτά χιλιάδες (7.000) δραχμές το μήνα, εφόσον αποδείκνυαν την καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία τα οποία είχαν αναγραφεί στα βιβλία (άρθρο 10 παρ. 3 ν. 1828/1989).

7.8 Δαπάνες μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing) από ελεύθερους επαγγελματίες

Εγκ. 1135951/1812/ΠΟΛ. 1343/29-10-1993.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 1665/1986, με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης η κατά το άρθρο 2 του ίδιου νόμου εταιρία, υποχρεούται να παραχωρεί έναντι μισθώματος τη χρήση κινητού πράγματος, που προορίζεται για την επιχείρηση ή το επάγγελμα του αντισυμβαλλομένου της, παρέχοντάς του συγχρόνως το δικαίωμα είτε να αγοράσει το πράγμα, είτε να ανανεώσει τη μίσθωση για ορισμένο χρόνο. Οι συμβαλλόμενοι έχουν την ευχέρεια να ορίσουν ότι το δικαίωμα αγοράς μπορεί να ασκηθεί και πριν από τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης.

2. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986 **τα μισθώματα** που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες αυτού του νόμου, για την εκπλήρωση υποχρεώσεών του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, **θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες του και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του.**

3. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. 2238/94, από το ακαθάριστο εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται

στην παράγραφο 1 του άρθρου 31, μόνον **εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.** Ειδικά, για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, **προβλέπεται έκπτωση ποσοστού 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό 3%** του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριων επαγγελμάτων.

Με βάση όσα αναφέρονται παραπάνω, τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής αυτοκινήτου, ελεύθερος επαγγελματίας, σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης **για την εκπλήρωση ποχρεώσεών του,** από σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης που έχει συνάψει με αυτή, **συμπεριλαμβάνονται στα γενικά έξοδα διαχείρισης στο σύνολο του και εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά του, μη δυναμένου όμως** του εκπιπτόμενου ποσού **να υπερβεί** σύμφωνα με την ρητή διάταξη της παραγρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994, **ποσοστό 3%** του δηλωθέντος εισοδήματός του από υπηρεσίες ελευθέριων επαγγελμάτων».

Σημείωση : Από 1.1.1996 και τα μισθώματα των επιβατικών Ι.Χ. αυτοκινήτων που καταβάλλουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες σε επιχειρήσεις Leasing εκπίπτουν με ρητή διάταξη του άρθρου 14 παρ. 11 του ν. 2459/1997 κατά ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί το 3% του δηλωθέντος εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων.

7.9 Πίνακας

Αυτοκίνητα Επιβατικά Ι.Χ.	Από 1.1.78 ΕΩΣ 31.12.1991		Από 1.1.92 μέχρι ισολογισμούς πριν από 30.6.94		Από χρήσεις που κλείνουν 30.6.94 και μετά		Από χρήσεις που κλείνουν 31.12.96 και μετά	
	Κυβισμός		Κυβισμός		Κυβισμός		Κυβισμός	
	Μέχρι 1600	Άνω των 1600	Μέχρι 2000	Άνω των 2000	Μέχρι 2000	Άνω των 2000	Μέχρι 1400	Άνω των 1400
Επιχείρησης	80%	30%	80%	25%	80%	25%	60%	25%
Μισθωμένα με Leasing	100%		100%		80%	25%	60%	25%
Μισθωμένα από άλλες επιχ/σεις (όχι Leasing)	100%		100%		100%		100%	
Εκπαίδευσης σχολών οδήγησης	100%		100%		100%		100%	
Επιχείρησης ενοικιαζομένων αυτοκινήτων	100%		100%		100%		100%	
Ελεύθεροι Επαγγελματίες	Από 1.1.1988 7.000δρχ. το μήνα εφόσον υπάρχουν στοιχεία ΚΒΣ Άρθ.10 ν. 1828/89		25% μη δυνάμενο να υπερβεί το 3% του εισοδήματος από ελεύθερα επαγγέλματα					

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ

ΑΞΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ

8.1 Αξία εμπορευσίμων αγαθών και πρώτων και βοηθητικών υλών

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 παριπτ. γ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«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 κτλ.»

8.2 Έννοια έκπτωσης της αξίας των πρώτων υλών κ.λ.π.

Έκπτωση κόστους πωληθέντων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορευσίμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλισης κ.λ.π., όπως ορίζεται στην περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

Η έννοια της διάταξης αυτής είναι ότι εκπίπτεται το κόστος των πωληθέντων αγαθών, όπως αυτό ορίζεται και υπολογίζεται από τη λογιστική επιστήμη.

Σημειώνεται, ότι η αναφορά μας στο κόστος των πωληθέντων και

όχι αόριστα στην αξία των αγορασθέντων πρώτων υλών κ.λ.π., γίνεται για να καταστήσουμε σαφές ότι η αξία των υλών ή εμπορευμάτων που αγοράστηκαν, αλλά δεν πωλήθηκαν, επιβαρύνει το κόστος των μενόντων κατά το τέλος της χρήσης για να μεταφερθεί και επιβαρύνει τελικών, τα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία αυτά θα πωληθούν.

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται, κατά περίπτωση βιομηχανικών ή εμπορικών επιχειρήσεων, οι αξίες :

- των πρώτων και βοηθητικών υλών
- των υλικών συσκευασίας
- των εμπορευμάτων
- των δασμών, τελών
- των μεταφορικών
- των ασφαλίστρων
- των δαπανών αποθήκευσης
- των υλικών συντήρησης
- της φύρας παραγωγής
- της φυσικής αποζημίωσης ή φύρας των αγαθών
- του ηλεκτρικού ρεύματος
- του νερού
- των καυσίμων υλών
- των προμηθειών αγοράς
- των τόκων δανείων κεφαλαίων κίνησης
- των άμεσων και έμμεσων εργατικών
- των ενοικίων των χώρων παραγωγής ή διάθεσης
- των δημοτικών τελών
- και εν γένει των λοιπών άμεσων ή έμμεσων στοιχείων κόστους, τα οποία επιβαρύνουν το κόστος των πωληθέντων αγαθών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ Ή ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

9.1 Τόκοι δανείων ή πιστώσεων δεδουλευμένοι.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. δ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. **Εξαιρούνται** οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου».

9.2 Τόκοι δανείων. Προϋποθέσεις έκπτωση.

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά (άρθρο 31 παρ. 1 δ' Ν. 2238/94).

Στη συνέχεια, σημειώνουμε κάποια βασικά θέματα για την έκπτωση ή μη των τόκων.

α. Το δάνειο πρέπει να έχει συναφθεί για το συμφέρον της επιχείρησης.

Οι τόκοι αυτοί αφαιρούνται υπό την προϋπόθεση, ότι τα δάνεια διατέθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι των μελών αυτής ή τρίτων, έστω και εάν οι τρίτοι είναι συγγενικές προς αυτήν επιχειρήσεις.

Όταν λοιπόν δάνεια της επιχείρησης διατίθενται για προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία ή των εταίρων, προκειμένου περί εταιρειών, ή σε τρίτα πρόσωπα, οι τόκοι των δανείων αυτών δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση (Σ.τ.Ε. 2793/76, 291/80, 2548/86).

Στην περίπτωση όμως, που η επιχείρηση δανείζει συγγενικές επιχειρήσεις ή τρίτους ή φορείς αυτής, εντόκως, και εν της πράξεως αυτής προσδοκά κέρδος, τότε έχουμε την άποψη, ότι οι τόκοι (χρεωστικοί) του δανείου εκπίπτονται, αφού τα δάνεια εκ των πραγμάτων αποδεικνύεται ότι «συνήφθησαν για το συμφέρον της επιχείρησης». Την άποψη αυτή τη βασίζουμε στο γεγονός ότι δεν υπάρχει η προϋπόθεση μη αναγνώρισης που επαναλαμβάνεται στις αποφάσεις του ΣτΕ, για τη μη έκπτωση των τόκων δανείων που χορηγούνται σε τρίτους, γιατί τα δάνεια **δεν** συνήφθησαν για το συμφέρον της επιχείρησης.

β. Οι τόκοι πρέπει να είναι δεδουλευμένοι.

Από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται οι τόκοι δανείου που αναλογούν στη διαχειριστική περίοδο και δεν ασκεί καμιά επίδραση αν αυτοί οφείλονται και θα καταβληθούν σε επόμενη χρήση. Επίσης, αφαιρούνται οι τόκοι δανείου που καταβλήθηκαν προκαταβολικά έναντι τόκων επόμενης χρήσης.

Π.χ. Συνάπτεται δάνειο ποσού 10.000.000 δρχ. την 1.7.1997, το οποίο θα επιστραφεί εξ ολοκλήρου στις 30.6.1998 μετά των συμφωνηθέντων τόκων 2.000.000 δρχ. Στις 30.6.98 καταβάλλονται στην τράπεζα, κατά τη συμφωνία, 12.000.000 δρχ. Επειδή, στη φορολογία εισοδήματος εφαρμόζεται η αρχή της φορολόγησης των δικαιωμάτων και αντίστοιχα της έκπτωσης των υποχρεώσεων στο χρόνο γένεσής τους, ανεξαρτήτως του χρόνου είσπραξης ή καταβολής αυτών, οι τόκοι του

δανείου του παραδείγματός μας δεν θα εκπεστούν στο χρόνο καταβολής τους, αλλά αναλογικά στις χρήσεις που αντιστοιχούν.

Δηλαδή	1/7 - 31/12/1997	1.000.000 δρχ.
	1/1 - 30/6/1998	1.000.000 δρχ.

γ. Εκπίπτονται οι τόκοι και όχι το κεφάλαιο του δανείου.

Είναι αυτονόητο, ότι από το τοκοχρεωλύσιο αφαιρούνται μόνο οι τόκοι και όχι το χρεωλύσιο (κεφάλαιο), δεδομένου ότι μόνο οι τόκοι είναι δαπάνη της επιχείρησης. Το χρεωλύσιο (κεφάλαιο) είναι επιστροφή εισπραχθέντος ποσού, το οποίο και κατά την λήψη του δεν επηρέασε τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Αντίθετα, για τη χρήση του κεφαλαίου αυτού, προς το συμφέρον της επιχείρηση, εκπίπτονται οι αναλογούντες τόκοι.

δ. Δεν επιτρέπεται υπολογισμός τόκων στο ίδιο κεφάλαιο της επιχείρησης.

Δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα τόκοι που υπολογίζονται στο ίδιο κεφάλαιο της εταιρείας, γιατί τα κεφάλαια αυτά αμοίβονται από το αποτέλεσμα της εταιρείας, δηλαδή εκ των κερδών αυτής.

Προσωπικά, θεωρούμε εντελώς λανθασμένη την άποψη για υπολογισμό τόκων στο ίδιο κεφάλαιο μιας εταιρείας και λογιστικώς αδόκιμη, αφού νοθεύει το οικονομικό αποτέλεσμα.

9.3 Καθυστέρηση εξόφλησης δανείου. Τόκοι υπερημερίας δανείων.

Από τις διατάξεις (άρθρο 31 παρ. 1 δ' ν. 2238/1994) ρητά προκύπτει ότι, εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα οι δεδουλευμένοι **κάθε είδους** τόκοι δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. Άρα,

εκπίπτονται **οι κάθε είδους τόκοι** δηλαδή, πέραν των συμβατικών τόκων εκπίπτονται και οι τόκοι υπερημερίας που προκύπτουν από την καθυστέρηση εξόφλησης του δανείου ή της πίστωσης.

9.4 Τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων κ.λ.π.

Δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της επιχείρησης και πρέπει να προστίθενται στα αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά, κατά ρητή διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 δ' του Ν. 2238/1994, **οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής** προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου :

- Φόρων κάθε είδους .
- Τελών κάθε είδους.
- Δημοτικών φόρων.
- Δημοτικών τελών.
- Εισφορών προς το Δημόσιο.
- Εισφορών προς τους Δήμους και Κοινότητες.
- Ασφαλιστικών εισφορών προς το ΙΚΑ και τα λοιπά ασφαλιστικά Ταμεία.
- Προστίμων προς το Δημόσιο.
- Προστίμων προς Δήμους, Ασφαλιστικά Ταμεία και λοιπούς φορείς με τη μορφή Ν.Π.Δ.Δ.

9.5 Τόκοι δανείων για αγορά παγίων.

Από τις διατάξεις δεν γίνεται διάκριση για την έκπτωση των τόκων δανείων, ανάλογα με τον προορισμό του δανείου, αλλά τίθενται μόνο δύο προϋποθέσεις :

- Το δάνειο να έχει συναφθεί για το συμφέρον της επιχείρησης και
- Οι τόκοι να είναι δεδουλευμένοι.

Άρα, και οι τόκοι δανείου που χρησιμοποιήθηκε για την αγορά παγίων, δεν προσαυξάνουν την αξία των παγίων, αλλά εκπίπτονται ως γενικά έξοδα στη χρήση, στην οποία καθίστανται δεδουλευμένοι.

9.6 Τόκοι δανείου ατομικής επιχείρησης για αγορά ή κατασκευή ακινήτου.

Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων, που έχουν συναφθεί για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχείρησης, αποτελούν δαπάνη της επιχείρησης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (άρθρο 31 παρ. 1 δ' ν. 2238/1994).

Στην περίπτωση κατά την οποία λαμβάνεται δάνειο από φυσικό πρόσωπο, πρέπει να ερευνάται αν το δάνειο χρησιμοποιήθηκε για αγορά ή ανέγερση ακινήτου της εξωεπιχειρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου (προσωπικής) ή για αγορά ή κατασκευή στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, δηλαδή εάν πρόκειται για πάγιο στοιχείο της επιχείρησης.

Εφόσον πρόκειται για αγορά ή κατασκευή ακινήτου, το οποίο θα χρησιμοποιηθεί για επαγγελματική στέγη, τότε οι δεδουλευμένοι τόκοι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν το αποτέλεσμα υπολογίζεται λογιστικά (δηλαδή, όταν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας ή εσόδων - εξόδων, όταν παρέχονται υπηρεσίες και δεν υπάρχουν στο τέλος του έτους αξιόλογα αποθέματα).

Τέλος και με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 2762/82, 2401/84, 2548/86 έχει κριθεί ότι, η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται, εφόσον

τα δάνεια αποτελούν παραγωγική δαπάνη, ήτοι, διατίθενται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή τρίτων.

9.7 Έκπτωση τόκων ενυποθήκων δανείων για απόκτηση επαγγελματικής στέγης ατομικής επιχείρησης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, από το ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι πάσης φύσεως τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης, με εξαίρεση τους τόκους υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Με την εγκ. 1040101/656/ΠΟΛ. 1139/24.7.92 με την οποία κοινοποιήθηκε η 274/1992 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., έγινε δεκτό ότι, αν το δάνειο συνήφθη από επιχείρηση στα πλαίσια της επιδίωξης των σκοπών της, η έκπτωση των δεδουλευμένων τόκων δανείου ενεργείται από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, εφόσον υπάρχει δυνατότητα λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων, που έχουν συναφθεί για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχείρησης και όχι στα πλαίσια της εξωεπιχειρηματικής δραστηριότητας του επιχειρηματία ή για την εξυπηρέτηση προσωπικών οικογενειακών αναγκών, **αποτελούν δαπάνη** της επιχείρησης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Σε περίπτωση που τα αποτελέσματα της επιχείρησης προσδιορίζονται εξωλογιστικά, οι τόκοι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον αυτοί έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον καθορισμό του

μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους.

Συνεπώς, οι δεδουλευμένοι τόκοι ενυπόθηκου δανείου, που συνήφθη **για την ανέγερση ή αγορά επαγγελματικής στέγης επιχείρησης, εκπίπτουν** από τα ακαθάριστα έσοδά της, **εφόσον τα καθαρά κέρδη της προσδιορίζονται λογιστικά.** Από 1.1.89 και μετά οι δεδουλευμένοι τόκοι, ενυπόθηκου δανείου εκπίπτουν μόνο από τα ακαθάριστα έσοδα Δ' πηγής αυτής. (Μέχρι 31/12/88 η επιχείρηση είχε δικαίωμα επιλογής μεταξύ Α' και Δ' πηγής).

9.8 Τόκοι υπερημερίας. Τεκμαρτός υπολογισμός αποτελέσματος τεχνικών επιχειρήσεων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων γενικά. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας, λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Οι τόκοι υπερημερίας των δανείων, που έχουν συναφθεί για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχείρησης, αποτελούν δαπάνη της επιχείρησης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της σε περίπτωση λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της.

Ειδικά όμως, σε όλες τις περιπτώσεις που το αποτέλεσμα προσδιορίζεται τεκμαρτά, όπως συμβαίνει και με τις τεχνικές επιχειρήσεις οι τόκοι δεν ασκούν καμία επίδραση στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών αφού όλες οι δαπάνες έχουν υπολογισθεί κατά τον καθορισμό του σχετικού συντελεστή.

Επίσης, με τη γνωμοδότηση 726/1984 (Εγκ. ΠΟΛ. 1131/8.6.1990) έγινε δεκτό ότι, από τα καθαρά κέρδη των **οικοδομικών επιχειρήσεων,** που προσδιορίζονται εξωλογιστικά με εφαρμογή καθορισμένου συντελεστή καθαρών κερδών επί των ακαθαρίστων εσόδων τους σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36α του ν.δ. 3323/1955 (ήδη άρθρο 34 ν. 2238/1994) δεν αφαιρούνται οι δαπάνες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 35 (ήδη 31) του ίδιου νομοθετικού διατάγματος.

9.9 Έκπτωση τόκων δανείων για αντικατάσταση αυτοκινήτων Δ.Χ.

Στην εγκύκλιο Ε. 7118/ΠΟΛ. 120/5-6-1981 του υπουργείου Οικονομικών ορίζονται τα ακόλουθα :

«Σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. δ' της παρ. 7 του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955, (ήδη άρθρο 31 παρ. 1 δ' Ν. 2238/94) οι τόκοι που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για δάνεια που έχουν συνάψει για την εξυπηρέτηση των αναγκών τους, εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου ν. δ/τος.

Ειδικά, οι τόκοι των δανείων που συνάπτουν οι αυτοκινητιστές για την αγορά ή αντικατάσταση αυτοκινήτου Δ.Χ., αφορούν δαπάνη υφισταμένης επιχειρήσεως που αντικείμενο εργασιών έχει την εκμετάλλευση αυτοκινήτου Δ.Χ. (**λεωφορείου, φορτηγού κ.λ.π.**) και συνεπώς βαρύνουν το εισόδημα που προέρχεται από την επιχείρηση αυτή.

Επομένως, οι τόκοι αυτοί πρέπει να εκπίπτονται, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία του Κ.Β.Σ., από τα ακαθάριστα έσοδα του αυτοκινητιστή ως δαπάνη και σε περίπτωση μη τηρήσεως επαρκών και

ακριβών βιβλίων του Κ.Φ.Σ., το ποσό αυτών θα λαμβάνεται υπόψη στην διαμόρφωση του συντελεστή καθαρού κέρδους κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος (Δ' πηγής) αυτού.

(Σ.Σ Τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο αυτή είχαν ενδιαφέρον μόνον όταν ο Σ.Κ.Κ. δεν ήταν μοναδικός, αλλά κυμαινόμενος).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ

ΦΟΡΟΙ, ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

10.1 Φόροι, τέλη και δικαιώματα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. ε' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«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.»

Επίσης σημειώνεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 14 του ν. 2238/1994 (οι οποίες αναφέρονται στα νομικά πρόσωπα) δεν εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των προσώπων αυτών ο φόρος του ν. 2238/1994, οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα.

Για τις διατάξεις αυτές στην ερμηνευτική εγκύκλιο 1018050/189/ΠΟΛ. 1042/1993 (ερμηνεία ν. 2065/1992 άρθρο 10 παρ. 10) αναφέρονται τα εξής :

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 10 του ν. 2065/1992 τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/55 (άρθρο 31 παρ. 1 περιπτ. ε' του ν. 2238/1994), οι οποίες αναφέρονται στην έκπτωση από τα

ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν αυτές.

Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ρητά ότι **χρόνος έκπτωσης αυτών είναι ο χρόνος της καταβολής τους** στο δημόσιο ή στους τρίτους, κατά περίπτωση. Δεν εκπίπτουν κατά ρητή διάταξη οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους.

10.2 Ποιοι φόροι εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα και ποιοι δεν εκπίπτονται.

1. Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται οι κάθε *είδους φόροι*, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση (άρθρο 31 παρ. 1 ε' ν. 2238/1994).

2. Δε εκπίπτονται οι φόροι που βαρύνουν τον επιχειρηματία ή τους εταίρους ή τρίτους γενικά προς την επιχείρηση και ως εκ τούτου, αν έχουν καταβληθεί τέτοιοι φόροι από την επιχείρηση, ρητά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

3. Οι φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση **εκπίπτονται στο χρόνο καταβολής** αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, **ανεξάρτητα αν** αφορούν την υπόψη διαχειριστική περίοδο ή ανάγονται σε προγενέστερα έτη.

4. Οι παρακρατούμενοι φόροι μισθωτών υπηρεσιών, ελεύθερων επαγγελματιών, εργοληπτών τεχνικών έργων κ.λ.π. βαρύνουν τους δικαιούχους τρίτους και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, ακόμα και στην περίπτωση που καταβάλλονται εξ ιδίων από την επιχείρηση που αποδέχεται τις υπηρεσίες των προσώπων αυτών δεδομένου ότι, όπως

ήδη προαναφέρθηκε ρητά, αυτό ορίζεται από τον νόμο (άρθρο 31 παρ. 1 ε' ν. 2238/1994).

5. Ο Φ.Π.Α. ως ουδέτερος φόρος δεν αποτελεί στοιχείο κόστους ή εσόδων και επιρρίπτεται στον τελευταίο καταναλωτή, από τον οποίο και εισπράττεται για λογαριασμό του Δημοσίου. Ο ΦΠΑ δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα της επιχείρησης, άρα και στην περίπτωση που δεν εισπραχθεί από τον αντισυμβαλλόμενο και καταβληθεί εξ ιδίων, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

Εξαιρετικά ο ΦΠΑ αποτελεί στοιχείο κόστους και εκπίπτει ως δαπάνη της επιχείρησης στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών, είτε γιατί ορίζεται ρητά από τις διατάξεις του ΦΠΑ, είτε γιατί η επιχείρηση απαλλάσσεται του καθεστώτος ΦΠΑ (σχολεία, νοσοκομεία, τράπεζες, ασφάλειες κ.λ.π.).

6. Ο φόρος εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και δεν αποτελεί παραγωγική δαπάνη, αφού βαρύνει τους φορείς της επιχείρησης και όχι την επιχείρηση (άρθρο 4 παρ. 1 ν. 2238/1994).

7. Οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα που επιβάλλονται με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση (άρθρο 4 παρ. 1 ν. 2238/1994).

8. Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος έναντι του φόρου του επομένου έτους, όπως είναι φυσικό δεν αποτελεί δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αφού αποτελεί φόρο εισοδήματος, που όπως ήδη προαναφέραμε, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

9. Τα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση, εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδά της π.χ. αναλογικό χαρτόσημο επί μισθών και ημερομισθίων που βαρύνει την επιχείρηση, χαρτόσημο αγοράς

αγαθών από ιδιώτες, όταν καταβάλλεται από την επιχείρηση, καταλογισμός τελών χαρτοσήμου από την φορολογική αρχή (βασικό χρέος - όχι προσαυξήσεις, πρόστιμα) κ.λ.π.

10. Οι δασμοί και λοιπές τελωνειακές επιβαρύνσεις προσαυξάνουν το κόστος των εμπορευμάτων ή των προϊόντων κατά περίπτωση.

11. Οι φόροι υπέρ τρίτων, εφόσον βαρύνουν την επιχείρηση, εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδά της π.χ. δημοτικός φόρος, τέλη ακίνητης περιουσίας κ.λ.π.

12. Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου επιβαρύνει τα αποτελέσματα της επιχείρησης, αφού μ' αυτόν βαρύνεται η ίδια η επιχείρηση και όχι οι φορείς αυτής.

13. Ο ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών επιρρίπτεται από τις τράπεζες στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις (άρθρο 11 παρ. 3 ν. 1676/1986), άρα γι' αυτές αποτελεί δαπάνη εκπεστέα.

14. Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων βαρύνει σύμφωνα με το νόμο τον αγοραστή. Όταν όμως κατόπιν συμφωνίας καταβληθεί από τον πωλητή και εφόσον αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο μέσο ότι ο καταβάλλων είναι ο πωλητής, δικαιούται να εκπέσει αυτός το ΦΜΑ ως δαπάνη της χρήσης μέσα στην οποία καταβλήθηκε.

Ο ΦΜΑ δεν προσαυξάνει την αξία του ακινήτου και θεωρείται ως γενικό έξοδο διαχείρισης.

15. Ο φόρος που επιβάλλεται στην υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματά της. (άρθρο 24 παρ.3 ν.2065/1992).

16. **Ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας** (Φ.Μ.Α.Π.) σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 του ν. 2459/1997 δεν εκπίπτεται από το φορολογητέο εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων.

10.3 Καταβολή φόρων με επιφύλαξη.

Οι φόροι που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτονται κατά την καταβολή τους (άρθρο 31 παρ. 1 ε' ν. 2238/1994). **Αν καταβληθούν φόροι που βαρύνουν την επιχείρηση με επιφύλαξη, αυτό δεν ασκεί επίδραση** και εκπίπτονται άμεσα με την καταβολή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της υπόλογης χρήσης. (Σχετική και η Σ.τ.Ε. 2800/86).

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση κατά την οποία η αμφισβητούσα το φόρο επιχείρηση δικαιωθεί από τα δικαστήρια και επιστραφεί ο φόρος, πρέπει να εκδόσει κατά την είσπραξη τιμολόγιο της παρ. 3 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., και τα ποσά αυτά θα αποτελέσουν έσοδα της χρήσης που εισπράττονται.

10.4 Μεταφορά φορολογητέας ύλης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2238/1994 ορίζονται τα εξής :

«1. Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο, ή

κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο, ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προσθέτονται στο κρινόμενο έτος.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου **εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η φορολογητέα ύλη φορολογήθηκε στο όνομα προσώπου**, το οποίο σύμφωνα με το νόμο δεν έχει φορολογική υποχρέωση γι' αυτή τη φορολογητέα ύλη. Σ' αυτή την περίπτωση ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν διαπιστώσει την πλάνη, προβαίνει σε νέα εγγραφή στο όνομα του πραγματικού υποχρέου. Η τελεσιδικία της νέας εγγραφής, στο όνομα του πραγματικού υποχρέου, αποτελεί λόγω τροποποίησης ή ακύρωσης ή, κατά περίπτωση, αναθεώρησης της παλιάς εγγραφής, καθόσον αφορά τη φορολογητέα ύλη, η οποία περιλήφθηκε στη νέα εγγραφή.

3. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων των προηγουμένων παραγράφων δεν ισχύουν :

α) οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια των οικείων φορολογικών εγγραφών και

β) η προθεσμία που ορίζεται από τις διατάξεις του νόμου περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων για την επιστροφή ή το συμψηφισμό φόρων γενικά, που καταβλήθηκαν αχρεωστήτως».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΔΕΚΑΤΟ

ΜΑΘΗΜΑΤΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

11.1 Μαθηματικά αποθέματα και αποθεματικά ασφαλιστικών εταιριών.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. ζ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα **εκπίπτονται** ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και των αποθεματικών για την αποκατάσταση του ενεργητικού που με βάση σύμβαση θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο δημόσιο ή σε τρίτους».

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, για τις ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες εκπίπτουν, επιπλέον, από τα ακαθάριστα έσοδα :

α) Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, τα οποία υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.

β) Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλίστρων με συντελεστή που ορίζεται κατά κλάδους, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου.

γ) Οι κρατήσεις για ζημίες που έχουν συμβεί, οι οποίες λαμβάνονται όπως αυτές καθορίζονται με πραγματογνωμοσύνη, η οποία καταχωρείται

υποχρεωτικά στο βιβλίο επισυμβασών ζημιών που προβλέπεται από την περίπτωση ια' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του π.δ. 186/1992, μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές. Ως καθαρό ασφάλιστρο νοείται, για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, το ολικό ποσό του ασφαλίστρου μειωμένο κατά το ποσό του αντασφαλίστρου.

11.2 Μαθηματικά αποθέματα και αποθεματικά ασφαλιστικών εταιριών και αποθεματικά γενικά των επιχειρήσεων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των **ασφαλιστικών εταιριών** εκπίπτουν τα μαθηματικά αποθέματα αυτών, δηλαδή :

- μαθηματικά αποθέματα που αφορούν τις ασφάλειες ζωής.
- αποθεματικά που σχηματίζονται για να καλύψουν κινδύνους που ισχύουν και κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί.

Από τα ακαθάριστα έσοδα **γενικά των επιχειρήσεων εκπίπτουν** επίσης και τα αποθεματικά που σχηματίζουν οι επιχειρήσεις αυτές για την αποκατάσταση στοιχείων του ενεργητικού τους, τα οποία στοιχεία μετά από ορισμένο χρόνο θα περιέλθουν στο Δημόσιο ή σε τρίτους χωρίς να καταβληθεί αποζημίωση.

Τέτοιες περιπτώσεις συναντώνται κυρίως π.χ. στην ανάληψη από επιχείρηση με βάση σύμβαση που καταρτίζεται της εκμετάλλευσης ηλεκτροφωτισμού, ύδρευσης κτλ μιας πόλης ή της κατασκευής διαφόρων τεχνικών έργων (αεροδρόμια, εθνικές οδοί) με αντάλλαγμα για ορισμένο χρόνο της εκμετάλλευσης αυτών από την επιχείρηση. Μετά την πάροδο του χρόνου αυτού, ο οποίος ορίζεται στη σύμβαση, οι εγκαταστάσεις των επιχειρήσεων που ανέλαβαν το προνόμιο αυτό της εκμετάλλευσης θα περιέλθουν στο Δημόσιο, Δήμο ή Κοινότητα κτλ.

Το αποθεματικό αυτό σχηματίζει η επιχείρηση κάθε χρόνο,

ανεξάρτητα αν έχει κέρδη ή όχι και εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδά της. Το αποθεματικό αυτό είναι ίσο με το ποσό που προκύπτει αν διαιρεθεί η αξία κτήσης των εγκαταστάσεων κτλ, που θα περιέλθουν με βάση τη σύμβαση στους τρίτους, με τον αριθμό των ετών που διαρκεί η σύμβαση.

Παράδειγμα : Αν η διάρκεια τη εκμετάλλευσης ενός έργου που κατασκευάστηκε από μια επιχείρηση με δικές της δαπάνες ορίσθηκε σε τριάντα (30) έτη και παράλληλα η αξία κτήσης των εγκαταστάσεων, οι οποίες μετά τη λήξη της σύμβασης θα περιέλθουν στους τρίτους, είναι π.χ. τριακόσια εκατομμύρια (300.000.000) δραχμές το αποθεματικό το οποίο μπορεί να σχηματίσει η επιχείρηση κάθε έτος δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) δραχμών (300.000.000 : 30).

Σημειώνεται όμως ότι στην περίπτωση που οι πιο πάνω εγκαταστάσεις θα περιέλθουν στο Δημόσιο, Δήμο κ.λ.π. μετά τη λήξη του χρόνου που ορίζεται στη σύμβαση και η επιχείρηση **θα αποζημιωθεί πλήρως, τότε δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός** τέτοιου αποθεματικού γιατί η αποζημίωση αυτή που καταβάλλεται αντισταθμίζει το κεφάλαιο το οποίο διέθεσε η επιχείρηση για την κατασκευή του έργου. Εάν η αποζημίωση καλύπτει μέρος μόνο του κεφαλαίου που διατέθηκε για τις εγκαταστάσεις αυτές, τότε η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει αποθεματικό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της αξίας των εγκαταστάσεων και της αποζημίωσης που λαμβάνει.

Στο παραπάνω παράδειγμα, αν η επιχείρηση λάβει αποζημίωση εξήντα εκατομμύρια (60.000.000) δραχμές, τότε κάθε έτος το αποθεματικό που μπορεί να σχηματίσει δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από οκτώ εκατομμύρια (8.000.000) δραχμές (300.000.000 - 60.000.000) : 40 = 8.000.000.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΩΔΕΚΑΤΟ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

12.1 Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. ια' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Έρευνας και Τεχνολογίας».

12.2 Καθορισμός του είδους των δαπανών που αφορούν επιστημονική και τεχνολογική έρευνα.

Με την αριθ. 12962/3.11.1987 απόφαση των Υπουργών Βιομηχανίας, Ενεργείας και Τεχνολογίας και Οικονομικών καθορίστηκε το είδος των δαπανών που αφορούν επιστημονική και τεχνολογική έρευνα. Το κείμενο της απόφασης έχει ως εξής :

«**1.** Χαρακτηρίζουμε ως επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας δαπάνες, τις δαπάνες που αφορούν τις εξής δραστηριότητες :

1.1 Μελέτη κι εκπόνηση πρωτότυπων εργασιών που έχουν σκοπό τη προαγωγή της επιστημονικής γνώσης σύμφωνα με γενικά παραδεκτές επιστημονικές θεωρίες, ή την επεξεργασία νέων θεωριών, ικανών να γίνουν αποδεκτές από την επιστημονική κοινότητα (επιστημονικές έρευνες).

1.2 Μελέτη κι εκπόνηση συστηματικών εργασιών που βασίζονται σε υπάρχουσες γνώσεις (από την έρευνα ή από την πρακτική εμπειρία) με σκοπό την προεργασία για την παραγωγή νέων υλικών, προϊόντων ή διατάξεων (συσκευών, μηχανών, κατασκευών, κλπ.), την κατάρτιση νέων διαδικασιών συστημάτων ή υπηρεσιών, ή την ουσιαστική βελτίωση αυτών που υπάρχουν για συγκεκριμένες εφαρμογές (τεχνολογικές έρευνες).

2. Στις παραπάνω δραστηριότητες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας **περιλαμβάνονται επίσης ενδεικτικά** και οι δραστηριότητες για :

- **κατάθεση αιτήσεων για χορήγηση διπλώματος ευρεσιτεχνίας** στην Ελλάδα και το εξωτερικό, αναζήτηση συγγενών εφευρέσεων, υποστήριξη του νέου και της εφευρετικής δραστηριότητας των επινοημάτων (άρθρο 5 του Ν. 1733/22-9-1987).
- **εκτέλεση κατασκευαστικών μελετών** (ENGINEERING) για το τελικό προϊόν και την τελική διαμόρφωση του προϊόντος, ώστε να είναι εμπορεύσιμο, δοκιμαστική κατασκευή μικρής σειράς πρωτοτύπων.
- **εκτέλεση βιομηχανικών σχεδίων** (INDUSTRIAL DESIGN)
- **σύνταξη τεχνικών προδιαγραφών** για εξαρτήματα, υλικά, διατάξεις και προτύπων προδιαγραφών προϊόντων και μεθόδων

εξέτασης κι ελέγχου αυτών.

- **οριστική διαμόρφωση του νέου εξοπλισμού,** εργαλείων και των προδιαγραφών ελέγχου ποιότητας και παραγωγής.

- **υλοποίηση έργων επίδειξης** (DEMONSTRATION PROJECTS), εφόσον αυτά συνδυάζονται με δοκιμαστική εφαρμογή νέου προϊόντος ή μεθόδου παραγωγής.

- **εκτέλεση μελετών αγοράς κι εμπορίας** (MARKETING) νέων προϊόντων μιας επιχειρηματικής μονάδας.

3. Όλες οι δαπάνες επιστημονική και τεχνολογικής έρευνας που σχετίζονται με την εκτέλεση των παραπάνω δραστηριοτήτων, ανεξάρτητα από τη φύση τους, θεωρούνται ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 1731/1987. **Ως τέτοιες δαπάνες αναφέρουμε ενδεικτικά τις εξής :**

α) Εξοπλισμός εργαστηριακής υποδομής κι εγκαταστάσεων ημιβιομηχανικών δοκιμών.

β) αμοιβές προσωπικού κάθε βαθμίδας (εξειδικευμένοι επιστήμονες, μεταπτυχιακοί σπουδαστές, τεχνικοί, διοικητικοί κλπ.) που απασχολούνται στην εκτέλεση του έργου κατά το χρόνο διάρκειάς του.

γ) μετακινήσεις εσωτερικού κι εξωτερικού για συνεργασία με εργαστήρια, για συγκέντρωση πληροφοριών, ανακοίνωση αποτελεσμάτων σχετικών με ερευνητικό έργο που εκτελείται, εκτελέστηκε ή σχεδιάζεται για να εκτελεστεί, συμμετοχή σε σεμινάρια, συνέδρια, επιστημονικές συναντήσεις, κ.τ.λ.

δ) αναλώσιμα διάφορα (όπως π.χ. χημικά αντιδραστήρια, μικροεξαρτήματα κι όργανα μιας χρήσης ή μικρού αριθμού χρήσεων).

ε) χρόνος απασχόλησης Η/Υ, αγορά «πακέτων» προγραμμάτων Η/Υ.

στ) δαπάνη για άδεια εκμετάλλευσης Διπλωμάτων Ευρεσιτεχνίας, τεχνογνωσία, κ.λ.π., που έχει σχέση με την εκτέλεση του ερευνητικού έργου.

ζ) ανάθεση σε ερευνητικά εργαστήρια του Δημόσιου τομέα ερευνητικού έργου (ή τμήματος) με σύμβαση.

η) δαπάνες που αφορούν υποχρεώσεις της επιχείρησης από την ίδια συμμετοχή σε ερευνητικά έργα ή προγράμματα που συγχρηματοδοτούνται από το δημόσιο (π.χ. Πρόγραμμα Ανάπτυξης Βιομηχανικής Έρευνας, Πρόγραμμα Συγχρηματοδήσης κ.τ.λ.) ή από την Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα ή διεθνείς οργανισμούς. Η παραπάνω κατηγορία (α) θεωρείται επενδυτική δαπάνη, ενώ οι υπόλοιπες λειτουργικές δαπάνες. Η παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 1731/1987 ορίζει ότι οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια.

4. Για την εφαρμογή των φορολογικών εκπτώσεων που προβλέπει ο Ν. 1731/1987 για τις δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τηρεί **ιδιαίτερο λογαριασμό** στα λογιστικά βιβλία της, όπου θα καταχωρούνται οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας και οι σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων οργάνων (Διοικητικού Συμβουλίου, Γεν. Δ/ντή, Δ/ντή Ερευνών, κ.λ.π) για την εκτέλεση των ερευνητικών δραστηριοτήτων.

Με τις αποφάσεις τους τα αρμόδια όργανα των επιχειρήσεων ορίζουν :

- τον σκοπό του εκτελούμενου ερευνητικού έργου
- το χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης
- τα άτομα που θα απασχοληθούν σ' αυτό και ο χρόνος απασχόλησής τους στο συγκεκριμένο ερευνητικό έργο
- τον εξοπλισμό που θα αγορασθεί γι' αυτό το συγκεκριμένο έργο
- τον προϋπολογισμό κατά κατηγορία δαπάνης, όπως αυτή αναλύεται παραπάνω στην παρ. 2.

5. Η Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας γνωματεύει για την ένταξη δαπανών στις κατηγορίες των παραγράφων 1 και 2 ανωτέρω, κατά περίπτωση μετά από γραπτό ερώτημα του Υπ. Οικονομικών.

6. Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΚΑΤΟ ΤΡΙΤΟ

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

13.1 Διατάξεις άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 περί αποσβέσεων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περιπτ. στ' του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα **εκπίπτονται** ως γενικά έξοδα διαχείρισης :

«**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 εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992. Πάγια στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές, δύνανται να αποσβένονται 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 1.1.1993 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δύνανται να πραγματοποιήσουν οι επιχειρήσεις, καθορίζονται από τις διατάξεις προεδρικού διατάγματος, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά.

Εξαιρετικά, οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών και μόνο κατά τις δύο συνεχείς χρήσεις που λήγουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1992, δύνανται να ενεργήσουν συνολικά αποσβέσεις στα μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που έχουν αποκτήσει μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1992, με οποιοδήποτε συντελεστή απόσβεσης προκρίνουν, υπό την προϋπόθεση ότι το σύνολο των αποσβέσεων αυτών των πάγιων στοιχείων, δεν δύναται να υπερβεί το είκοσι τοις εκατό (20%) των καθαρών κερδών του μεταποιητικού κλάδου σε κάθε χρήση, όπως αυτά προκύπτουν πριν από τον υπολογισμό των αποσβέσεων αυτών.»

13.2 Εννοιολογικοί Προσδιορισμοί των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

1. Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμιά χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

2. Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άϋλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή

παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

3. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

4. Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

5. Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

13.3 Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων (κατηγορίες).

Ξεκινώντας την ανάλυση αυτού του κεφαλαίου θα πρέπει να ορίσουμε τις ομάδες των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με το Γ.Λ.Σ.

i) <u>Ομάδα 10 :</u> **Εδαφικές εκτάσεις.**

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, οι φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης, της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα.

Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται σ' εκείνες που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, όπως π.χ. είναι τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια, και σ' αυτές που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα. Στην τελευταία αυτή κατηγορία ανήκουν π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Οι εδαφικές εκτάσεις παρακολουθούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 10 με καταχώρηση σ' αυτούς της αξίας κτήσεώς τους (αγοράς, εκτιμήσεως, όταν πρόκειται για συγχώνευση ή εισφορά σε είδος) ή της αξίας, η οποία προκύπτει έπειτα από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως.

Τα έξοδα κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Τα έξοδα διαμορφώσεως των γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, τα οποία προσδίνουν αξία σ' αυτές επειδή τα σχετικά έργα (π.χ. εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις) δε φθείρονται, φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους. Αν τα έργα αυτά φθείρονται και συνεπώς αποσβένονται, με την προϋπόθεση ότι τα σχετικά έξοδα δεν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους, καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων».

Τα γήπεδα - οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό **δεν αποσβένυνται**. Όταν όμως για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις, σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων», με χρέωση του λογαριασμού 83.10 (παρ. 2.2.104 ΓΛΣ).

ii) <u>Ομάδα 11 :</u> **Κτίρια - εγκαταστάσεις κτιρίων - τεχνικά έργα.**

1. Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

2. Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, αποχετεύσεως, πνευματικής ή μη μεταφοράς, ενδοσυνεννοήσεως και άλλες, οι οποίες είναι συνδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς του 11.00 στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια, στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεμένες.

3. Τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (π.χ. δρόμοι,

πλατείες, λιμάνια, φράγματα, λίμνες, διώρυγες, περιφράξεις, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια ή στάδια).

Τα έξοδα κτήσεως των κτιρίων - τεχνικών έργων (π.χ. φόροι μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά και μεσιτικά) καταχωρούνται και παρακολουθούνται στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων».

Η αξία κτήσεως των κτιρίων και τεχνικών έργων προσαυξάνεται με την αξία των επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων που γίνονται κάθε φορά.

4. Στο λογαριασμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων» παρακολουθούνται οι δαπάνες διαμορφώσεως γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων, όταν συντρέχουν οι εξής δύο βασικές προϋποθέσεις :

α) οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να έχουν περιληφθεί στο κόστος κτιρίων ή τεχνικών έργων σαν κόστος υποδομής της κατασκευής τους και

β) οι διαμορφώσεις να φθείρονται και για το λόγο αυτό να αποσβένονται (παρ. 2.2.105 ΓΛΣ).

iii) <u>Ομάδα 12 :</u> Μηχανήματα - τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός.

Τα μηχανήματα της οικονομικής μονάδας παρακολουθούνται στο Λ. 12.00 και ως μηχανήματα θεωρούνται σύμφωνα με την παρ. 2.2.106 ΓΛΣ, το ίδιο και οι μηχανολογικές κατασκευές, μόμιμα εγκαταστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν για να αποσπούν από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δραστηριότητάς της.

Τεχνικές εγκαταστάσεις (Λ. 12.01) είναι οι τεχνικές κατασκευές και γενικά τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για τη νόμιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμά της. Στην ίδια κατηγορία ανήκουν και οι κάθε είδους εγκαταστάσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες, χωρίς να συσχετίζονται με τα μηχανήματα, έχουν σχέση με το παραγωγικό και γενικά με το λειτουργικό κύκλωμά της (π.χ. εγκαταστάσεις θερμάνσεως, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές), με την προϋπόθεση ότι δεν είναι συνδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεμένες με αυτές, αλλά κατά τρόπο που ο αποχωρισμός τους είναι δυνατό να συντελεστεί εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή των κτιριακών εγκαταστάσεων.

Φορητά μηχανήματα «χειρός», (Λ. 12.02) είναι τα φορητά μικρομηχανήματα που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογαριασμού 12.00.

Εργαλεία (Λ. 12.03) είναι τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος. Τα μικροεργαλεία που αποσβένονται εφάπαξ στη χρήση που θα χρησιμοποιηθούν παρακολουθούνται στο λογαριασμό 25.00 «μικρά εργαλεία».

Καλούπια και οι ιδιοσυσκευές (Λ. 12.04) είναι οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων, αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).

Τα διάφορα μηχανολογικά όργανα, π.χ. μετρήσεων, πειραματισμών ή ελέγχων παρακολουθούνται στο Λογαριασμό 12.05.

Ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, ο οποίος δεν είναι δυνατό να ενταχθεί σε μια από τις κατηγορίες εξοπλισμού των λογαριασμών 12.00 - 12.05 παρακολουθείται στο Λογαριασμό 12.06.

iv) Ομάδα 14 : Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

Στους οικείους υπολογαριασμούς του 14 παρακολουθούνται τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός των διαφόρων κτιριακών χώρων της οικονομικής μονάδας (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών).

Έπιπλα (Λ. 14.00) είναι τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα, αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα, και τα οποία προορίζονται με τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων και χρησιμοποιούνται κατά κανόνα από το προσωπικό της οικονομικής μονάδας στην οποία ανήκουν.

Σκεύη (Λ. 14.01) είναι τα διάφορα είδη εστιάσεως, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κ.λπ (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι, ή σκεύη κουζίνας).

Μηχανές γραφείων (Λ. 14.02) είναι οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της οικονομικής μονάδας).

Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα (Λ. 14.03) είναι τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. οι διερευνητές, οι

ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι διατρητικές μηχανές.

Μέσα αποθηκεύσεως και μεταφοράς (Λ. 14.04) είναι τα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθηκεύσεως και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία, σιλό, κοντέηνερ ή παλέτες).

Επιστημονικά όργανα (Λ. 14.05) είναι τα φορητά μέσα με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσεις, εφελκυσμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας διαφόρων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού).

Ζώα για πάγια εκμετάλλευση (Λ. 14.06) είναι τα ζώα τα οποία προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, ιδίως από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές οικονομικές μονάδες (π.χ. άλογα, βόδια, που χρησιμοποιούνται π.χ. τα νεογέννητα μοσχάρια ή το γάλα).

Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών (Λ. 14.08) είναι τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ).

13.4 Μέθοδοι αποσβέσεων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Με την εγκ. 1018050/189/ΠΟΛ.1042/1993 ορίζεται ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούρια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής,

που αποκτώνται από την 1 Ιανουαρίου 1993 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις θα διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης. Τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δικαιούνται να ενεργούν οι επιχειρήσεις και οι λοιπές λεπτομέρειες για την εφαρμογή των ανωτέρω θα καθορισθούν με Προεδρικό Διάταγμα (Σ.Σ. Μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί το προεδρικό διάταγμα).

13.5 Προαιρετική απόσβεση Παγίων.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά την 31 Δεκεμβρίου 1992, σε αντίθεση με τις προϊσχύσασες διατάξεις, με τις οποίες ήταν υποχρεωτική. Επομένως, οι επιχειρήσεις που δεν θα ενεργήσουν, σε κάποια διαχειριστική χρήση, αποσβέσεις σε ένα ή περισσότερα περιουσιακά τους στοιχεία ή και σε όλα, και ανεξάρτητα από το χρόνο κτήσης αυτών, διατηρούν το δικαίωμα να ενεργήσουν αυτές σε μεταγενέστερες χρήσεις, αλλά όχι σωρρευτικά. Δηλαδή, με την καθιέρωση της προαιρετικής ενέργειας αποσβέσεων παρέχεται ουσιαστικά η δυνατότητα παράτασης του χρόνου απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων (εγκ. 1018050/189/ΠΟΛ.1042/1993).

13.6 Αποσβέσεις με μικρότερους συντελεστές.

- Για τη διαχειριστική χρήση 1992 θα ισχύσουν οι προβλεπόμενοι ανώτατοι συντελεστές αποσβέσεων που ορίζονται από το π.δ. 88/1973.

- Αν όμως η επιχείρηση επιθυμεί να διενεργήσει αποσβέσεις στα πάγια της με μικρότερους συντελεστές από τους προβλεπόμενους από το π.δ. 88/1973, διατηρεί το δικαίωμα να ενεργήσει αυτές (κατά το μέρος που δεν ενήργησε) σε μεταγενέστερες χρήσεις. Δεν μπορεί όμως τη διαφορά

των αποσβέσεων που δεν θα ενεργήσει σε ένα έτος, να την μεταφέρει και να διενεργήσει σωρρευτικά αποσβέσεις στο επόμενο έτος.

- Σε περίπτωση που η επιχείρηση θελήσει να διενεργήσει αποσβέσεις με μειωμένους συντελεστές έναντι των προβλεπομένων από το π.δ. 88/1973, **θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης για όλα τα πάγια** που περιλαμβάνονται στην ίδια κατηγορία παγίων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. επιβατικά αυτοκίνητα, φορτηγά αυτοκίνητα, μηχανήματα, κτίρια κ.λ.π.), (εγκ. 1018050/189/ΠΟΛ.1042/1993).

13.7 Πάγια μικρής αξίας.

Η απόσβεση των παγίων στοιχείων, η αξία κτήσης των οποίων δεν υπερβαίνει τις 200.000 μπορεί να γίνει εξ ολοκλήρου μέσα στην χρήση κατά την οποία τέθηκαν σε λειτουργία (μηχανήματα) ή χρησιμοποιήθηκαν (έπιπλα, μηχανές γραφείου).

Τα πάγια αυτά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης είναι μικρότερη των 200.000 δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έξοδα διαχείρισης, αλλά υποχρεούνται η επιχείρηση για την παρακολούθηση αυτών να τα εγγράφει στον οικείο λογαριασμό των παγίων και προβαίνει στην απόσβεση αυτών κατ' έμμεσο τρόπο.

Η δυνατότητα της εφάπαξ απόσβεσης παρέχεται για τα πάγια στοιχεία, αξίας κτήσης εκάστου μέχρι 200.000δρχ., που αποκτώνται από 1.1.1992 και μετά, ανεξάρτητα αν αγοράζονται με ένα ή περισσότερα τιμολόγια και αν σε κάθε τιμολόγιο περιλαμβάνονται και άλλα πάγια στοιχεία, όμοια ή διαφορετικά αξίας άνω των 200.000δρχ. (1083320/15156/Γ0012/9.10.1992 Υπ. Οικ.).

Για τυχόν πάγια περιουσιακά στοιχεία αξίας κτήσης εκάστου κάτω των 200.000δρχ., τα οποία είχαν αποκτηθεί μέχρι 31.12.1991, δεν παρέχεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να προβεί σε εφάπαξ απόσβεση της αναπόσβεστης αξίας αυτών, αλλά θα συνεχισθεί η τμηματική απόσβεση αυτών, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το π.δ.88/1973.

Υπενθυμίζεται ότι το προηγούμενο ανώτατο όριο αξίας παγίων στοιχείων (μέχρι 31.12.1991), για τα οποία υπήρχε η δυνατότητα της εξ ολοκλήρου αποσβέσεως μέσα στη χρήση που τέθηκαν σε λειτουργία, ήταν οι 75.000δρχ. και προεβλέπετο από τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 1 του π.δ. 88/1973, όπως αυτές είχαν τεθεί με το άρθρο 5 του ν. 1947/1991 (εγκ. 1018050/189/ΠΟΛ.1042/1993).

13.8 Προϋποθέσεις απόσβεσης Παγίων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτονται οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με την λειτουργία της και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι :

α) Αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση (εγκ. 1018050/189/ΠΟΛ.1042/1993).

β) Τα πάγια στοιχεία έχουν τεθεί σε λειτουργία και χρησιμοποιούνται πράγματι για τον προορισμό και τις ανάγκες της επιχείρησης (Σ.τ.Ε. 3042/1981)

13.9 Ανάλυση Μεθόδων αποσβέσεων.

Οι κυριότερες μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων είναι οι εξής :

1. Σταθερή μέθοδος απόσβεσης.

2. Αύξουσα μέθοδος.

3. Φθίνουσα μέθοδος.

4. Μέθοδος της παραγωγής.

5. Μέθοδος ωρών λειτουργίας.

Στη λογιστική βιβλιογραφία θα διαπιστώσουμε ότι υιοθετούνται και άλλες μέθοδοι, πλην όμως στο σύγγραμμα αυτό δεν θα μας απασχολήσουν, αφού ο φορολογικός νόμος (Αρθ. 31 παρ. 1 στ' ν. 2238/1994), **επιβάλλει την σταθερή μέθοδο απόσβεσης με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα** και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής, που αποκτώνται από την 1.1.1993 και μετά, **για τα οποία** οι αποσβέσεις διενεργούνται με την **φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης** (σημειώνεται όμως, ότι δεν έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο από τις διατάξεις προεδρικό διάταγμα και έως ότου εκδοθεί εφαρμόζεται και για τα μηχανήματα η σταθερή μέθοδος).

Άρα, θα αναλύσουμε μόνο την σταθερή και φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

α. Σταθερή μέθοδος απόσβεσης

Σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου στοιχείου διατηρείται αυτό στην απογραφή με αναπόσβεστη αξία μιας δραχμής, εφόσον εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

Άρα οι θεωρητικές αναλύσεις για υπολογισμό υπολειμματικής αξίας του παγίου στοιχείου δεν θα μας απασχολήσουν, αφού αναφερόμαστε στενά στο φορολογικώς εφαρμοστέο.

Δηλαδή, ουσιαστικά θα περιγράψουμε έναν από τους τρόπους της σταθερής μεθόδου απόσβεσης, ο οποίος συμβαδίζει με τις φορολογικές διατάξεις.

Με τον τρόπο αυτό υπολογίζουμε επί της αξίας κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων, τον προβλεπόμενο, από τις διατάξεις του Π.Δ. 88/73 συντελεστή απόσβεσης και βρίσκουμε την ετήσια απόσβεση.

Π.χ. Αγορά κτιρίου από βιομηχανία.

Αξία κτιρίου	30.000.000 δρχ.
Δαπάνες βελτίωσης	2.000.000 δρχ.
Συνολική αξία	32.000.000 δρχ.

β. Συντελεστής απόσβεσης 5% (άρθρο 2 παρ. 1 γ' Π.Δ. 88/73).

Άρα ετήσια απόσβεση 32.000.000 Χ 5% = 1.600.000 δρχ.

Επομένως, το στοιχείο αυτό θα αποσβεστεί σε 20 χρόνια και κάθε χρόνο η απόσβεση θα είναι 1.600.000δρχ., δηλαδή θα υπολογίζεται ο συντελεστής στην ίδια αρχική αξία, ανεξάρτητα εάν εμπορικά η αξία αυτή έχει μεταβληθεί.

Εξαιρετικά, η αρχική αξία (32.000.000) θα μεταβληθεί, όταν γίνει αναπροσαρμογή αξίας παγίων βάση νόμου ή όταν στο κτίριο αυτό πραγματοποιηθούν νέες δαπάνες επέκτασης, προσθήκης ή βελτίωσης.

Σημειώνουμε και πάλι, ότι στον τελευταίο χρόνο απόσβεσης θα παραμείνει μια μονάδα αναπόσβεστη, η οποία δείχνει την κυριότητα και χρήση του παγίου αυτού στοιχείου από την επιχείρηση.

Β Φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης

Με την μέθοδο αυτή γίνεται δεκτό, ότι η απώλεια της αξίας του παγίου στοιχείου είναι μεγαλύτερη κατά τα πρώτα χρόνια λειτουργίας αυτού και βαίνει συνεχώς μειούμενη. Δίνουμε στη συνέχεια δύο παραδείγματα υπολογισμού αντίστοιχων μεθόδων φθινούσης απόσβεσης.

1. Φθίνων συντελεστής επί σταθερής αποσβεστέας αξίας

α. Αγορά ηλεκτρονικού συγκροτήματος αξίας 10.000.000 δρχ.

β. Συντελεστή απόσβεσης 20% (άρθρο 3 παρ. 3 Π.Δ. 88/73)

Άρα, διάρκεια απόσβεσης (ωφέλιμης ζωής), όπως καθορίζεται από το φορολογικό νόμο, πέντε χρόνια.

Για να βρούμε το ετήσιο ποσοστό της φθίνουσας απόσβεσης, αθροίζουμε τους αριθμούς της ωφέλιμης ζωής :

1+2+3+4+5 = 15

Σημειώνεται, ότι το άθροισμα των ετών ζωής βρίσκεται και με το τύπο

$$S = n \frac{(n+1)}{2}$$ n = αριθμός ετών οφέλιμης ζωής

$$S = n \frac{(n+1)}{2} = 5 \frac{5+1}{2} = 5 \frac{6}{2} = \frac{30}{2} = 15$$

Δηλαδή θα διαιρέσουμε την οφέλιμη ζωή σε δεκαπέντε δέκατα πέμπτα (15/15). Για να έχουμε φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης αρχίζουμε τον πρώτο χρόνο από το μεγαλύτερο κλάσμα :

$$\frac{5}{15} \quad \frac{4}{15} \quad \frac{3}{15} \quad \frac{2}{15} \quad \frac{1}{15} = \frac{15}{15}$$

Επομένως :

Τον πρώτο χρόνο 20.000.000 X 5/15 = 6.666.667 απόσβεση

Τον δεύτερο 20.000.000 X 4/15 = 5.333.333

Τον τρίτο 20.000.000 X 3/15 = 4.000.000

Τον τέταρτο 20.000.000 X 2/15 = 2.666.667

Τον πέμπτο 20.000.000 X 1/15 = 1.333.332 (προσαρμογή μιας δραχμής)

Με τον φθίνοντα συντελεστή επί της σταθερής αποσβεστέας αξίας, διαπιστώνουμε, ότι ο συντελεστή απόσβεσης κατ' έτος, μπορεί να είναι ανώτερος από τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις, πράγμα το οποίο βεβαίως δεν επιτρέπεται. Βέβαια οι διατάξεις ορίζουν, ότι με προεδρικό διάταγμα θα καθοριστούν τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, πλην όμως μέχρι σήμερα δεν έχουν καθοριστεί και ουσιαστικώς δεν ισχύει η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης.

Β. Σταθερός συντελεστής επί φθινούσης αποσβεστέας αξίας

Με τον τρόπο αυτό η απόσβεση υπολογίζεται επί της αναποσβέστου αξίας και ο συντελεστή απόσβεσης παραμένει σταθερός για όλα τα έτη.

Η αποσβεστέα αξία κατά το πρώτο έτος είναι ίση με την αξία κτήσης επί τον σταθερό συντελεστή απόσβεσης. Στο δεύτερο έτος η

αναπόσβεστος αξία πολλαπλασιάζεται με τον σταθερό συντελεστή και προκύπτει το ποσό της απόσβεσης κλπ. Με τον τρόπο αυτό μειουμένης της αναπόσβεστης αξίας, παραμένοντας σταθερός ο συντελεστής απόσβεσης μειώνεται και το ποσό της ετήσιας απόσβεσης.

Παράδειγμα : Αξία κτήσης παγίου 5.000.000 δρχ.

Ποσοστό απόσβεσης 20%

ΕΤΟΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ
1	5.000.000	20%	1.000.000	4.000.000
2	4.000.000	20%	800.000	3.200.000
3	3.200.000	20%	640.000	2.560.000
4	2.560.000	20%	512.000	2.048.000

κλπ.

Σημειώνεται και πάλι, ότι η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης ουσιαστικά μέχρι σήμερα δεν εφαρμόζεται, γιατί δεν έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο από τις διατάξεις προεδρικό διάταγμα.

13.10 Μη εφαρμογή της φθίνουσας μεθόδου.

Με αφορμή ερωτήματα εκδόθηκε η εγκ. 1150646/ΠΟΛ. 1374/15.12.1993 με την οποία παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις :

«**1)** Σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπ. στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1955, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 10 του

ν. 2065/1992 (άρθρο 31 παρ. 1 περιπτ. στ' ν. 2238/1994), από τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων εκπίπτονται οι αποσβέσεις 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 εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Περαιτέρω από την ίδια διάταξη ορίζεται, ότι η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι προαιρετική, για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά την 30 Δεκεμβρίου 1992 και ότι διενεργούνται με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των παγίων 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 1.1.1993 και μετά, για τα οποία οι αποσβέσεις θα διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης.

Σύμφωνα με την ίδια διάταξη τα ανώτατα όρια των ποσοστών αποσβέσεων, που δικαιούνται να διενεργούν οι επιχειρήσεις τόσο με την σταθερή όσο και τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης και οι λοιπές λεπτομέρειες για την εφαρμογή των ανωτέρω **θα καθορισθούν με Προεδρικό Διάταγμα, πλην όμως τέτοιο Προεδρικό Διάταγμα δεν έχει εκδοθεί μέχρι σήμερα.**

2) Για το νέο τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων σας έχουν παρασχεθεί λεπτομερείς οδηγίες με την 1018050/ΠΟΛ. 1042/8.2.1993 διαταγή μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν ορισμένες

διατάξεις του ν. 2065/1992.

3) Κατόπιν των ανωτέρω και **δεδομένου ότι δεν έχουν καθορισθεί νέοι συντελεστές αποσβέσεων των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων,** τόσο των στοιχείων που αποσβένυνται με τη νέα μέθοδο της φθινούσης απόσβεσης **και μέχρι να εκδοθεί νέο Π.Δ.,** καθορισμού συντελεστών αποσβέσεων, η διενέργεια των αποσβέσεων, τόσο για αυτά που αποκτήθηκαν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1992 όσο και των **αποκτηθέντων μετά την 1 Ιανουαρίου 1993, θα εξακολουθήσει να γίνεται με τη σταθερή μέθοδο όπως ακριβώς και στο παρελθόν.**

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΧΡ. ΝΙΚ. ΤΟΤΣΗ 2ος Τόμος

2) ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ
ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, ΑΝΤΩΝΗΣ ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ
ΣΕ ΣΥΝΔΙΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ Ν. 2238/94 (σχετικό άρθρο).

3) Π.Δ. ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΧΕΣΕΩΝ