

**Α.Τ.Ε.Ι. Θεσσαλονίκης  
Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας  
Τμήμα Λογιστικής**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:**

**<<ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΣΕ ΕΠΙΚΑΙΡΑ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ  
ΘΕΜΑΤΑ>>**

**ΕΙΣΗΓΗΤΕΣ :**

**ΒΟΥΛΓΑΡΗ ΠΟΛΥΞΕΝΗ  
ΛΑΛΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ  
ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ  
ΧΑΤΖΗΔΡΑΚΟΣ ΧΡΗΣΤΟΣ**

**ΕΠΟΠΤΗΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ :**

**ΒΑΡΒΑΣΟΥΔΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2009**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:**  
**<<ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΣΕ ΕΠΙΚΑΙΡΑ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ  
ΘΕΜΑΤΑ>>**

ΕΙΣΗΓΗΤΕΣ :

ΒΟΥΛΓΑΡΗ ΠΟΛΥΞΕΝΗ  
ΛΑΛΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ  
ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ  
ΧΑΤΖΗΔΡΑΚΟΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

ΕΠΟΠΤΗΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ :

ΒΑΡΒΑΣΟΥΔΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σημαντικό κομμάτι της δουλειάς ενός φοροτεχνικού – λογιστή είναι η ενασχόληση του με ένα ευρύ φάσμα φορολογικών θεμάτων που αναδεικνύονται από την καθημερινή πρακτική και εμπειρία. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση αντιπροσωπευτικών ερωτημάτων, προβληματισμών καθώς και οι απαντήσεις τους με απλό και κατανοητό τρόπο.

Στο παρόν σύγγραμμα αρχικά παρατίθενται εννοιολογικά και ιστορικά στοιχεία της εργασίας όπως η ιστορική εξέλιξη και ο σκοπός της λογιστικής.

Έπειτα στο 2<sup>ο</sup>, 3<sup>ο</sup>, 4<sup>ο</sup> και 5<sup>ο</sup> κεφάλαιο γίνεται επισκόπηση των φορολογικών θεμάτων και κυρίως της φορολογίας εισοδήματος, των τεκμήριων εισοδήματος, των εκπιπτόμενων δαπανών και των δηλώσεων εισοδήματος φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων.

Παράλληλα δίνονται απαντήσεις σε θέματα που αφορούν το Κ.Β.Σ., τα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματιών και τα καθεστώτα Φ.Π.Α.( κεφάλαιο 6<sup>ο</sup>, 7<sup>ο</sup>, 8<sup>ο</sup> ).

Μερικά ακόμα θέματα στα οποία διεισδύει η εργασία αυτή είναι τα θέματα εταιρειών και το Ε.Γ.Λ.Σ. στα κεφάλαια 9 και 10.

Τέλος δίνονται μερικά στοιχεία (απαντήσεις) σε ειδικά θέματα και λύσεις αυτών στο 11<sup>ο</sup> κεφάλαιο.

Μέσα από αυτή τη συνοπτική ανάλυση των παρακάτω κεφαλαίων προσπαθήσαμε να διεισδύσουμε σε επίκαιρα φορολογικά-φοροτεχνικά θέματα και να τα κατανοήσουμε ώστε να καταφέρουμε να σας τα μεταφέρουμε όσο το δυνατόν καλύτερα. Ευχόμαστε και ελπίζουμε αυτή μας η προσπάθεια να αποφέρει τα επιθυμητά αποτελέσματα και να αποτελέσει ένα εύχρηστο εγχειρίδιο για τους ενδιαφερόμενους.

Κλείνοντας θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους γονείς μας για την ηθική και οικονομική τους υποστήριξη καθώς και τον καθηγητή μας κ. Βαρβασούδη Δημήτριο για τη μεγάλη του βοήθεια, συνεργασία και καθοδήγηση σε όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της πτυχιακής εργασίας.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....</b>	<b>1</b>
1.1 Έννοια και οι σκοποί της λογιστικής .....	1
1.2 Ιστορική εξέλιξη της Λογιστικής .....	1
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο : ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....</b>	<b>2</b>
2.1. Αναγνωρισμένο εξώγαμο ως προστατευόμενο μέλος. Φορολογική μεταχείριση του καταβαλλόμενου ποσού διατροφής.....	2
2.2 Τέκνα ως προστατευόμενα μέλη σε περίπτωση διαζυγίου ή διάστασης.....	3
2.3 Τέκνο που κάνει μεταπτυχιακές σπουδές.....	3
2.4 Εκχώρηση δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας σε τέκνο. ....	4
2.5 Εισοδήματα προσώπου με κινητή αναπηρία 80%.....	5
2.6 Επιχειρηματική αμοιβή κοινοτικού υπηκόου από συμμετοχή του σε ημεδαπή Ο.Ε. ...	5
2.7 Εισόδημα δημοσίου υπαλλήλου από εκπαιδευτική άδεια.....	6
2.8 Φορολογική κλίμακα για το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή.....	6
2.9 Φορολογική κλίμακα για το εισόδημα από ακίνητα.....	6
2.10 Απαλλαγή ποσού εισοδήματος 3.000,00 ευρώ + των κατά κύριο επάγγελμα νέων αγροτών.....	7
2.11 Εισόδημα ιδιοχρησιμοποίησης γκαράζ.....	7
2.12 Υπεραξία κατά την πώληση αυτοκινήτων Ι.Χ. από φυσικό πρόσωπο – ιδιώτη που περιήλθε σε αυτόν κατά την διακοπή δραστηριότητας της ατομικής του επιχείρησης.....	8
2.13 Κοινοπραξία μηχανικών με αντικείμενο σύνταξη μελέτης τεχνικού έργου και επίβλεψη εκτέλεσης του.....	8
2.14 Εισόδημα μηχανικού από λοιπές μελέτες, πλην της παρ. 5 του άρθρου 49.....	9
2.15 Εισόδημα από υπηρεσίες “τεχνικού ασφαλείας”.....	9
2.16 Εισόδημα από την δημιουργία ιστοσελίδων.....	10
2.17 Κοινές δαπάνες συστεγαζόμενων επιχειρήσεων.....	10
2.18 Εισόδημα χρηματοοικονομικού συμβούλου.....	11
2.19 Εισόδημα συντηρητή αρχαιολόγου.....	11
2.20 Εισόδημα προπονητή.....	12
2.21 Εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομής με τις μηχανικές εγκαταστάσεις.....	12
2.22 Υπεραξία που προκύπτει από σύμβαση sale and lease back ακινήτου επιχείρησης με βιβλία Β΄ κατηγορίας.....	13
2.23 Ζημία από την πώληση παγίου στοιχείου επιχείρησης.....	13
2.24 Αποζημίωση για καταγγελία σύμβασης εμπορικής μίσθωσης. Εισόδημα και παρακράτηση φόρου.....	14
2.25 Φορολόγηση δικηγορικών εταιρειών .....	15
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο : ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....</b>	<b>15</b>
3.1 Δυνατότητα ή μη κάλυψης τεκμηρίου με δάνειο που λήφθηκε για άλλο σκοπό .....	15
3.2 Κάλυψη τεκμηρίου με δηλωθέντα εισοδήματα αποβιώσαντος συζύγου .....	16
3.3 Υπολογισμός τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης κύριας κατοικίας.....	16
3.4 Τεκμήριο αγοράς κατοικίας στην Ελλάδα από αλλοδαπό (κάτοικο εξωτερικού) .....	18
3.5 Απαλλαγή από το τεκμήριο ως πρώτη κατοικία, οικίας εκτός σχεδίου πόλεως .....	18
3.6 Τεκμήριο αλλοδαπού (κατοίκου εξωτερικού) που έχει στην κυριότητα του οικία στην Ελλάδα.....	19
3.7 Τεκμήριο ανέγερσης οικοδομής (επαγγελματικής εγκατάστασης) από επιτηδευματία (ατομική επιχείρηση) .....	20
3.8 Τεκμήριο επέκτασης κτίσματος (επαγγελματικής εγκατάστασης) από επιτηδευματία	

(ατομική επιχείρηση) .....	20
3.9 Τεκμήριο φυσικών προσώπων σε κοινωνία με αντικείμενο την ανέγερση και πώληση οικοδομής .....	21
3.10 Αγορά με δάνειο Α' κατοικίας από ενήλικο – φοιτητή. Θέματα τεκμηρίου, υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και χαρακτηρισμού του ως προστατευόμενο μέλος .....	22
3.11 Τεκμήριο απόκτησης ακινήτου με την ψιλή κυριότητα στο ανήλικο τέκνο και την επικαρπία στους γονείς .....	23
3.12 Αγορά αυτοκινήτου από ατομική επιχείρηση. Μη εφαρμογή τεκμηρίου .....	24
3.13 Χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) Ε.Ι.Χ. από ελεύθερο επαγγελματία .....	25
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4° : ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b> .....	<b>25</b>
4.1 Δαπάνες Δ.Ε.Η., κλπ. σε μισθωμένο ακίνητο, όταν οι λογαριασμοί εκδίδονται στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου .....	25
4.2 Δαπάνη μίσθωσης κατοικίας από επιχείρηση για εκτός έδρας απασχόληση εργαζομένων της .....	26
4.3 Δαπάνη χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) ακινήτου .....	27
4.4 Δαπάνη που καταβάλλει επιχείρηση, χωρίς συμβατική υποχρέωση, για ιατρικές εξετάσεις του προσωπικού της .....	27
4.5 Δαπάνη για ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης μελών Δ.Σ., εταίρων Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε. ....	27
4.6 Χρόνος έκπτωσης τόκων δανείου επιχείρησης .....	29
4.7 Δαπάνη που καταβάλλεται στο Δήμο για χρήση πεζοδρομίου και συμμετοχή σε εμποροπανήγυρη .....	29
4.8 Τέλος υπέρ δήμων και κοινοτήτων που καταβάλλεται σε επόμενη χρήση .....	29
4.9 Έκπτωση εισφοράς σε χρήμα λόγω ένταξης γηπέδου επιχείρησης στο σχέδιο πόλεως .....	30
4.10 Αμοιβές πωλητών (σταθερές αποδοχές & bonus). Ασφαλιστικές Εισφορές. Έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων .....	31
4.11 Έννοια της προϋπόθεσης της καταβολής ή βεβαίωσης των ασφαλιστικών εισφορών για την έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδα .	32
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5° : ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ &amp; ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.</b>	<b>33</b>
5.1 Χρόνος κτήσης διανεμόμενων κερδών Ε.Π.Ε. ....	33
5.2 Επιδότηση Ο.Α.Ε.Δ. νέων ελεύθερων επαγγελματιών. ....	34
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6° : Κ.Β.Σ.</b> .....	<b>35</b>
6.1 Αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία. Τήρηση βιβλίων Κ.Β.Σ. ....	35
6.2 Επιχείρηση παραδοσιακού καφενείου. Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων .....	35
6.3 Πλανόδιος πωλητής οπωρολαχανικών. Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων. ....	36
6.4 Πλανόδιος παλαιοπώλης. Τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων .....	37
6.5 Τήρηση βιβλίων μεγαλύτερης κατηγορίας. ....	38
6.6 Διάκριση δαπανών ανά κλάδο δραστηριότητας (εμπορίας, παροχής) στα βιβλία Β' κατηγορίας. ....	39
6.7 Χειρισμός σε βιβλία Β' κατηγορίας της αξίας του "Στοιχείου Παράδοσης κτισμάτων στον Οικοπεδούχο". ....	40
6.8 Δαπάνη τευχών δημοσίευσης τεχνικού έργου που καταβάλλεται από την ανάδοχο εταιρεία .....	41
6.9 Μητρώο Παγίων. Αθεώρητο ή ενταμίευση σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα; .....	41
6.10 Μητρώο Παγίων. Περιεχόμενο, ομαδοποίηση παγίων σε κατηγορίες. ....	42
6.11 Αγορά παγίων με την Π.2869/1987. Καταχώρηση σε βιβλία Β' κατηγορίας. ....	44
6.12 Έξοδα σύστασης εταιρείας. Χρόνος ενημέρωσης βιβλίων .....	44

6.13 Απαλλαγή επιχείρησης ενοικιαζομένων δωματίων από την έκδοση στοιχείων. Καταχώρηση στα βιβλία επιτηδευματία της δαπάνης αυτής.....	45
6.14 Τρόπος ενημέρωσης χειρόγραφου βιβλίου απογραφών. ....	46
6.15 Λογαριασμός "γενικής εκμετάλλευσης". Καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών.....	47
6.16 Αποθέματα. Ενταμίευση της αποτίμησης σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. ....	47
6.17 Απογραφή κεντρικού και αποθήκης όταν έχει χορηγηθεί απαλλαγή έκδοσης Δ.Α. για τις διακινήσεις μεταξύ των δύο εγκαταστάσεων.....	48
6.18 Απογραφή σε υπερδωδεκάμηνη χρήση. ....	49
6.19 Περιεχόμενο του θεωρημένου ισοζυγίου γενικού – αναλυτικών καθολικών.....	49
6.20 Μικτή επιχείρηση με βιβλία Β' κατηγορίας. Υποχρέωση απογραφής εμπορευσίμων αγαθών.....	50
6.21 Ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης κατά την διακίνηση αγαθών με Σ.Δ.Α.....	50
6.22 Θεώρηση νέου βιβλιαρίου συντήρησης Φ.Τ.Μ. στην περίπτωση απώλειας του παλιού. ....	51
6.23 Τρόπος εξόφλησης τιμολογίων κάτω των 15.000 ευρώ, γενικότερης σύμβασης άνω των 15.000 ευρώ. ....	52
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ .....</b>	<b>53</b>
7.1 Ελλείμματα-πλεονάσματα κατά την παραλαβή αγαθών. Έκδοση στοιχείου Ποσοτικής Παραλαβής. Τακτοποίηση μεριδίων αποθήκης.....	53
7.2 Πρόσθετο βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών .....	54
7.3 Επιχειρήσεις εκμίσθωσης DVD, κλπ..Πρόσθετο βιβλίο .....	54
7.4 Πρόσθετα βιβλία σε μηχανουργείο .....	55
7.5 Επιστροφή αγαθών που διακινήθηκαν με Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής .....	56
7.6 Αναγραφή διπλής ημερομηνίας σε Δελτίο Αποστολής.....	57
7.7 Αποστολή σχεδίων (μακέτας) με e-mail.....	58
7.8 Παραλαβή αγαθών από πρακτορείο και διακίνηση με Φ.Ι.Χ. της αποστέλλουσας επιχείρησης .....	58
7.9 Συγκεντρωτική Φορτωτική.....	59
7.10 Στοιχείο για δωρεάν υπηρεσίες φροντιστηρίου.....	60
7.11 Στοιχείο για δωρεάν υπηρεσίες λογιστή Φ.Π.Α.....	60
7.12 Δωρεά αυτοκινήτου από επιχείρηση στο Δημόσιο.....	61
7.13 Δωρεά αγαθών από επιχείρηση σε κοινωφελές ίδρυμα (Φορολογία Εισοδήματος, Φ.ΠΑ, Κ.Β.Σ.) .....	63
7.14 Ειδικό Ακυρωτικό Στοιχείο .....	63
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8° : ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ Φ.Π.Α. ....</b>	<b>65</b>
8.1 Πώληση αγαθών σε κοινοτικό πελάτη με παράδοση σε πελάτη αυτού στην Ελλάδα.....	65
8.2 Επιστροφή Φ.Π.Α. σε αγρότη κανονικού καθεστώτος .....	65
8.3 Αγορά Φ.Ι.Χ. από αγρότη ειδικού καθεστώτος .....	66
8.4 Αγορά επενδυτικών αγαθών με αθροιστική αξία άνω των 2.934,70 ευρώ για την αναστολή καταβολής Φ.Π.Α. (π.2869/87) .....	66
8.5 Αναστολή καταβολής Φ.Π.Α. (Π.2869/87) σε αγορά επενδυτικών αγαθών φωτοβολταϊκού πάρκου .....	67
8.6 Αναστολή καταβολής Φ.Π.Α. (Π.2869/87) σε αγορά ακινήτου.....	68
8.7 Αγαθά που περιέρχονται στον επιτηδευματία κατά την διακοπή των εργασιών του, όταν ενεργεί αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις .....	68
8.8 Εισφορά ατομικών επιχειρήσεων για σύσταση εταιρείας. Τύχη πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.....	68
8.9 Υποχρεωτική υποβολή περιοδικών δηλώσεων. Προσαύξηση εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης .....	69
8.10 Χρονική διάρκεια μίσθωσης για το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. σε ανέγερση	

οικοδομής σε οικόπεδο τρίτου.....	69
8.11 Φ.Π.Α. σε προμήθεια για πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων όταν οι πωλήσεις είναι απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. ....	70
8.12 Συντελεστής Φ.Π.Α. στις επιδιορθώσεις υποδημάτων και δερμάτινων ειδών.....	71
8.13 Πώληση με αποστολή αγαθών σε πελάτη (λιανικής) στην Κύπρο.....	71
8.14 Stands που παραχωρεί επιχείρηση στους πελάτες της.....	72
8.15 Δηλώσεις intrastat και κατώφλι εξομοίωσης.....	72
8.16 Μεταβίβαση στοιχείων επιχείρησης κατά την παύση εργασιών. Φ.Π.Α. και Φορολογία Εισοδήματος.....	73
8.17 Έκδοση συμπληρωματικού τιμολογίου για χρέωση Φ.Π.Α.....	74
8.18 Δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. σε περίπτωση κλοπής εμπορεύσιμων αγαθών...	75
8.19 Έκπτωση Φ.Π.Α. διοδίων από αυτοκινητιστή.....	75
8.20 Χρόνος έκδοσης του “Στοιχείου Παράδοσης Κτισμάτων στον Οικοπεδούχο”.....	76
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 : ΘΕΜΑΤΑ ΕΤΑΙΡΙΩΝ.....</b>	<b>76</b>
9.1 Διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων Α.Ε. όταν στην κλειόμενη χρήση πραγματοποιήθηκαν ζημιές.....	76
9.2 Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε. για υπαγωγή αυτής σε πρόγραμμα επιχορήγησης77	
9.3 Μη διανομή πρώτου μερίσματος από Α.Ε. ....	78
9.4 Καταβολή αχρεωστήτως ποσού Φ.Σ.Κ. για αύξηση κεφαλαίου Α.Ε. ....	78
9.5 Εκκαθάριση Α.Ε. διάρκειας μεγαλύτερης του ενός έτους.....	79
9.6 Έλεγχος Α.Ε. από μη ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές.....	80
9.7 Συμμετοχή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. (θυγατρική).....	82
9.8 Μη πιστοποίηση της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου όταν δεν γίνεται με νέες εισφορές.....	83
9.9 Συχνότητα συνεδριάσεων Δ.Σ. Τόπος συνεδριάσεων.....	83
9.10 Συμμετοχή μέλους Δ.Σ. ανωνύμου εταιρείας σε κοινοπραξία. Απαγόρευση ανταγωνισμού.....	84
9.11 Σύσταση εταιρείας (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) με εισφορά (της κυριότητας) ακινήτων.....	85
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 : Ε.Γ.Λ.Σ.....</b>	<b>86</b>
10.1 Ελλείμματα – Πλεονάσματα απογραφής. Λογιστικός χειρισμός, βιβλίο Αποθήκης. Μεταφορά στα αποτελέσματα.....	86
10.2 Μετάταξη από Β' κατηγορίας βιβλίων σε Γ'. Εγγραφές ανοίγματος βιβλίων.....	88
10.3 Επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας. Λογιστική αντιμετώπιση, Φ.Π.Α., απογραφή..	88
10.4 Λογιστικός χειρισμός Ε.Τ.ΑΚ.....	89
10.5 Πιστωτικοί τόκοι και παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος. Φορολογικός και λογιστικός χειρισμός.....	90
10.6 Φόρος υπεραξίας Α.Ε. από πώληση υποκαταστήματος της. Λογιστικός χειρισμός.	93
10.7 Ληφθείσα εγγύηση εκμίσθωσης ακινήτου. Λογιστικός χειρισμός.....	93
10.8 Επιστροφή τόκων από τράπεζα λόγω νομοθετικής ρύθμισης. Λογιστικός χειρισμός.	93
10.9 Είσπραξη επιδοτήσεων από συνεταιρισμό και καταβολή στους παραγωγούς. Λογιστικός χειρισμός.....	94
10.10 Τέλη διαφήμισης. Λογιστικός χειρισμός.....	94
10.11 Λογιστικός χειρισμός καταστροφής αποθεμάτων που κρίνονται ακατάλληλα.....	95
10.12 Παρακράτηση σε εκταμίευση δανείου για την πληρωμή οφειλών σε ασφαλιστικό οργανισμό.....	96
10.13 Εγγραφές σε λογαριασμούς τάξεως για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.....	977
10.14 Λογιστική απεικόνιση του “αέρα” σε μίσθωση ακινήτου.....	97
10.15 Λογιστικός χειρισμός των εγγυητικών επιστολών.....	98
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 : ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ - ΛΥΣΕΙΣ ΑΥΤΩΝ.....</b>	<b>98</b>
11.1 Οδοιπορικά έξοδα μετάβασης στον τόπο εργασίας που καταβάλλει επιχείρηση στο	

προσωπικό της. ....	98
11.2 Μη υποβολή κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συζύγων .....	99
11.3 Μητρώο Παγίων. Αθεώρητο ή ενταμίευση σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.....	100
11.4 Αγαθά που αγοράστηκαν από ιδιώτη και μετέπειτα χρησιμοποιούνται στην ατομική του επιχείρηση. ....	1000
11.5 Έλεγχος ταμείου επιχείρησης με βιβλία Έ Β κατηγορίας.....	1011
11.6 Προσάρτημα Ε.Π.Ε.....	1011
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>1022</b>



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

### 1.1 Έννοια και οι σκοποί της λογιστικής

Η λήψη αποφάσεων από μέρους των ατόμων που συντονίζουν και κατευθύνουν τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, απαιτεί πληροφόρηση και ιδιαίτερα λογιστική πληροφόρηση.

Η διατύπωση ορισμού για τη λογιστική, παρουσιάζει τις δυσκολίες που παρουσιάζει ο ορισμός οποιουδήποτε κλάδου της ανθρώπινης γνώσης, όταν μάλιστα ο κλάδος αυτός βρίσκεται σε εξέλιξη. Για το λόγο αυτό σε πολλά συγγράμματα αποφεύγεται η διατύπωση ορισμού.

Ο όρος “λογιστική” προέρχεται από το ρήμα “λογίζω”, καθώς αντικείμενο της λογιστικής είναι η τήρηση λογαριασμών μέσω των οποίων αντικατοπτρίζεται ο λογισμός, δηλαδή η καταγραφή-αποτύπωση, λογιστικών γεγονότων. Ο αντίστοιχος αγγλικός όρος της λογιστικής είναι “accounting” που προέρχεται από το “account” που σημαίνει “λογίζω”, “λογαριάζω-λογαριασμός”, “λαμβάνω υπόψιν “ καθώς η λογιστική τηρεί λογαριασμούς για την αποτύπωση των γεγονότων.

Η έννοια της “λογιστικής” δε θα πρέπει να συγχέεται με τον αγγλικό όρο “logistics” που έχει να κάνει με την “εφοδιαστική αλυσίδα” μιας επιχείρησης ή οργανισμού, δηλαδή τη διαχείριση των αποθεμάτων της, ούτε με παραπλήσιες λεκτικά έννοιες από το χώρο της πληροφορικής και των μαθηματικών (λογική).

Αντικείμενο ενδιαφέροντος και μελέτης της λογιστικής αποτελούν όλες οι οικονομικές μονάδες, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους, την ιδιότητα του φορέα, το αντικείμενο δράσης ή τη νομική τους μορφή.

Σκοπός της λογιστικής είναι:

α) να καταγράψει τις συναλλαγές της επιχείρησης με τρίτους (πελάτες, προμηθευτές, τράπεζες κτλ), να εμφανίζει την δομή της περιουσίας της (πάγια, κυκλοφορούντα κτλ) και τα συνολικά αποτελέσματα

β) η παροχή πληροφοριών στη διοίκηση, δηλαδή στην ηγεσία, των οικονομικών μονάδων για τον αποτελεσματικό έλεγχο και λειτουργία αυτών.

γ) παροχή πληροφοριών σε πρόσωπα που βρίσκονται εκτός των οικονομικών μονάδων για τη λήψη ορθών αποφάσεων επί θεμάτων επενδύσεων, χορήγησης πιστώσεων, κρατικής πολιτικής κ.λ.π

### 1.2 Ιστορική εξέλιξη της Λογιστικής

Η αρχή της λογιστικής, της καταγραφής δηλαδή των δοσοληψιών με συστηματικό τρόπο χάνεται στα βάθη της ιστορίας. Στην αρχαία Αίγυπτο, αναφέρουν οι ιστορικοί, είχαν ένα εξαιρετικά ανεπτυγμένο λογιστικό σύστημα, το οποίο και επέτρεψε την κατασκευή όλων αυτών των μεγάλων μνημείων που και σήμερα θαυμάζουμε με δέος. Το πρώτο ιστορικό μνημείο της Λογιστικής είναι ο κώδικας του Χαμουραμπί, που ήταν κυρίως Λογιστική Νομοθεσία και έφτανε μάλιστα μέχρι και την ασφάλιση.

Ο Αριστοτέλης (330 π.Χ.) στην "Αθηναίων Πολιτεία" αλλά και τα "Πολιτικά" αναφέρει αφενός ότι διορίζονταν Λογιστές για την τήρηση των Λογαριασμών του Κράτους, αφετέρου δε, αναλύει τις μορφές των οικονομικών δραστηριοτήτων και τον τρόπο εκτίμησής τους με τον όρο "χρηματιστική".

Ο κώδικας των ναυτικών της Ρόδου (900 π.Χ., ενώ για άλλους ιστορικούς 400 π.Χ. και για άλλους 1200 π.Χ.) περιείχε και μερικές βασικές λογιστικές έννοιες και διαδικασίες. Οι Ρωμαίοι φαίνεται ότι ακολούθησαν τις λογιστικές αρχές των αρχαίων Ελλήνων χωρίς να

προσθέσουν ιδιαίτερα νέα χαρακτηριστικά.

Μέχρι τον ένατο αιώνα η λογιστική ήταν απλογραφία. Κάθε δοσοληψία, δηλαδή, καταχωρούταν μία και μόνο φορά σε ένα βιβλίο. Από τη Γενοβα όμως της Ιταλίας, το 1494, ο μοναχός Fra Luca Paciolo, στο βιβλίο του "Summa di Aritmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita" αρχίζει η εποχή της διπλογραφίας και του πλήρους λογιστικού συστήματος, όπως το γνωρίζουμε σήμερα, λέγεται μάλιστα ότι η υιοθέτηση του ήταν και η βάση της βιομηχανικής επανάστασης, αφού επέτρεπε την παρακολούθηση πολύπλοκων και πολυπληθών δοσοληψιών.

Σήμερα η λογιστική αποτελεί, για τους επιστήμονες, άλλοτε Επιστήμη, άλλοτε Επιστημονική Μεθοδολογία και άλλοτε μια Επιστημονική Τεχνική, για όλους όμως μια κεφαλαιώδους σημασίας διαδικασία και για τους επιχειρηματίες και τις επιχειρήσεις τους, αλλά και για το κράτος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> : ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ



### 2.1. Αναγνωρισμένο εξώγαμο ως προστατευόμενο μέλος. Φορολογική μεταχείριση του καταβαλλόμενου ποσού διατροφής.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Γονέας (πατέρας) αναγνωρίζει εξώγαμο τέκνο του, το οποίο κατοικεί με την μητέρα του και φέρει το επώνυμο της.*

*(α) Ο πατέρας οφείλει να συμπεριλάβει το εξώγαμο τέκνο του στην φορολογική του δήλωση ως*

*προστατευόμενο μέλος;*

*(β) Το ποσοστό της διατροφής που καταβάλλει (ο πατέρας) για το τέκνο μειώνει το φορολογητέο του εισόδημα ή τον προκύπτοντα φόρο εισοδήματος του;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

(α) Όπως προκύπτει από το οικογενειακό δίκαιο, γνήσια τέκνα είναι αυτά που προέρχονται από νόμιμο γάμο ή τα εξώγαμα που νομιμοποιήθηκαν ή αναγνωρίστηκαν και τα υιοθετημένα.

Συνεπώς, για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 7 του Κ.Φ.Ε. θεωρούνται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο και τα εξώγαμα τέκνα, τα οποία νομιμοποιήθηκαν ή αναγνωρίστηκαν, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος (σχετ. εγγρ.1004474/69/Α0012/21-8-1991).

Περαιτέρω, από την παρ.2 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι για να θεωρηθούν τα τέκνα ότι βαρύνουν το φορολογούμενο, θα πρέπει να συνοικούν με αυτόν. Συνεπώς, στην περίπτωση του ερωτήματος, εφόσον το εξώγαμο τέκνο που αναγνωρίστηκε από τον πατέρα δεν συνοικεί με αυτόν, αλλά με την μητέρα του, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προστατευόμενο μέλος του πατέρα.

(β) Σύμφωνα με την περίπτ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε., το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος μειώνεται κατά πόσο που υπολογίζεται "Κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της διατροφής που καταβάλλεται από τον ένα σύζυγο στον άλλο και επιδικάστηκε ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της διατροφής επί της οποίας υπολογίζεται η μείωση φόρου δεν μπορεί να υπερβεί τις τρεις χιλιάδες (3.000,00) ευρώ".

Η ανωτέρω διάταξη τέθηκε με το Ν.3296/2004 και ισχύει από 1/1/2005 και μετά. Η μείωση του φόρου, βάσει της διάταξης αυτής αφορά τη διατροφή που καταβάλλεται από τον ένα σύζυγο στον άλλο. Αντίθετα, όπως διευκρινίζεται και με την ΠΟΛ. 1016/7-2-2005 “το πόσο της διατροφής που καταβάλλεται από φόρα του συζύγου που το καταβάλλει, διότι το ποσό αυτής δεν αποτελεί εισόδημα των τέκνων με βάση την περίπτ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.”.

Επομένως, εφόσον το καταβαλλόμενο πόσο διατροφής αφορά το τέκνο, δεν προκύπτει περίπτωση μείωσης του αναλογούντος φόρου του πατέρα (καταβάλλων τη διατροφή).

## **2.2 Τέκνα ως προστατευόμενα μέλη σε περίπτωση διαζυγίου ή διάστασης.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ποιόν από τους δύο γονείς βαρύνουν, φορολογικά, τα τέκνα σε περίπτωση διαζυγίου ή διάστασης;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Στην περίπτωση διαζευγμένων συζύγων, τα τέκνα θεωρείται ότι επιβαρύνουν το γονέα, στον οποίο έχει ανατεθεί η επιμέλεια αυτών (πατέρας ή μητέρα). Στην περίπτωση συζύγων που βρίσκονται σε διάσταση, τα τέκνα θεωρείται ότι βαρύνουν το γονέα με τον οποίο συνοικούν (σχετ. εγγρ. 1114289/2223/A0012/18-12-2007).

Όπως έχει γίνει δεκτό (σχετ. Π.21542/1957 - Εγκ. 175/1957), ο όρος της συνοίκησης για τα τέκνα που σπουδάζουν πληρούνται και στην περίπτωση που τα τέκνα του φορολογούμενου, επειδή φοιτούν σε σχολές που βρίσκονται σε άλλη πόλη, αναγκάζονται να απομακρυνθούν από την πατρική κατοικία.

Στην περίπτωση συζύγων που βρίσκονται σε διάσταση, τα τέκνα που φοιτούν σε σχολές που βρίσκονται σε άλλη πόλη θεωρείται ότι βαρύνουν το γονέα, με τον οποίο συνοικούσαν πριν από την φοίτησή τους.

## **2.3 Τέκνο που κάνει μεταπτυχιακές σπουδές.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ενήλικο άγαμο τέκνο, με ηλικία κάτω των 25 ετών, που κάνει διδακτορικό, θεωρείται προστατευόμενο μέλος για την φορολογία εισοδήματος;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα, με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε. μεταξύ των άλλων θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο: “Τα ανήλικα άγαμα τέκνα, τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο (25<sup>ο</sup>) έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και εκείνα τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό. Ειδικά για τα τέκνα του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και για τα τέκνα που δεν σπουδάζουν, το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θεωρούνται προστατευόμενα μέλη παρατείνεται μέχρι και δύο έτη, εφόσον κατά τα έτη αυτά είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Ο.Α.Ε.Δ.”.

Περαιτέρω, και όσον αφορά τις μεταπτυχιακές σπουδές, σημειώνουμε το έγγρ.1019540/321/A0012/24-4-1990 της Διοίκησης, όπου αναφέρεται ότι:

“Με το Ν. 1268/1982, δηλαδή το νόμο πλαίσιο για τα Α.Ε.Ι., προβλέπεται η ίδρυση και λειτουργία Μεταπτυχιακών Σχολών. Επομένως, και σύμφωνα με την περιπτ.

γ' της παρ. 1 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Ε., εφόσον οι Μεταπτυχιακές Σχολές είναι αναγνωρισμένες, τα άγαμα και ενήλικα τέκνα του φορολογούμενου που δεν έχουν υπερβεί το 25<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σ' αυτές τις σχολές τον βαρύνουν. Τα παραπάνω δεν ισχύουν στην περίπτωση που τα τέκνα του φορολογούμενου εκπονούν διδακτορική διατριβή, χωρίς όμως να σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες Μεταπτυχιακές Σχολές, καθόσον προϋπόθεση αλλά και κριτήριο για την εφαρμογή των πιο πάνω είναι η φοίτηση των τέκνων σε αναγνωρισμένες σχολές της Ελλάδας ή του εξωτερικού”.

## **2.4 Εκχώρηση δικαιώματος ενάσκησης επικαρπίας σε τέκνο.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα από ακίνητα (ενοίκια) προτίθεται να εκχωρήσει το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας στο τέκνο του. Υπό ποιες προϋποθέσεις μπορεί να γίνει αυτό;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με την μετάβαση του δικαιώματος ενάσκησης της επικαρπίας από φορολογούμενο σε άλλο φυσικό πρόσωπο (και συνεπώς και σε τέκνο) δεν κτάται από τον μεταβιβάζοντα εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία εισοδήματος, καθώς κάτι τέτοιο δεν ορίζεται από σχετική διάταξη του Κ.Φ.Ε.

Η περιπτ. ε' της παρ.1 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. αφορά μεταβίβαση προς νομικά πρόσωπα. Ειδικότερα με της διάταξη αυτή ορίζεται ότι: “Σε περίπτωση μεταβίβασης του δικαιώματος της επικαρπίας για ορισμένο χρόνο, ενός έτους ή περισσότερων ακινήτων, σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα (σημ. λογίζεται ως εισόδημα από οικοδομές) το αντάλλαγμα που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής του ακινήτου από τη μεταβίβαση αυτή. Για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος, το αντάλλαγμα αυτό διαιρείται σε μέρη ίσα προς τον αριθμών των πραγματικών ετών διάρκειας της επικαρπίας. Σε περίπτωση που το αντάλλαγμα αυτό είναι μικρότερο τουλάχιστον κατά δέκα τοις εκατό (10%) από την πραγματική αξία του δικαιώματος της επικαρπίας, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 118/1973, κατά το χρόνο της μεταβίβασής της, για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος λαμβάνει η πραγματική αξία της επικαρπίας, διαιρούμενη σε ίσα με τον αριθμό των πραγματικών ετών διάρκειας της”.

Περαιτέρω θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να ληφθούν υπόψη ότι:

Η μεταβίβαση του δικαιώματος θα πρέπει να γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο (σχετ. ΠΟΛ. 1277/23-11-2000).

Από την Διοίκηση έχει γίνει δεκτή η γνώμ. 64/2001 του Ν.Σ.Κ. (κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1209/29-8-2001) όπου αναφέρεται ότι κατά τη μεταβίβαση του ενοχικού δικαιώματος της άσκησης της επικαρπίας, ο προς τον η μεταβίβαση καθίσταται δικαιούχος των μισθωμάτων από της κατάρτισης τον συμβολαίου, πλην αντίθετης συμφωνίας και ότι, παρά τη μεταβίβαση, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δύναται να φορολογήσει τα μισθώματα στο όνομα τον μεταβιβάσαντος, εφόσον αποδείξει εικονικότητα της μεταβίβασης.

Σε περίπτωση μεταβίβασης του δικαιώματος σε ανήλικο τέκνο θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η διάταξη του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. με την οποία ορίζεται ότι εισοδήματα που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο τέκνο από χαριστικές παροχές γονέα του, προστίθενται στο εισόδημα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και φορολογείται στο όνομα του (γονέα).

## 2.5 Εισοδήματα προσώπου με κινητή αναπηρία 80%.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος ένας συνταξιούχος με ποσοστό αναπηρίας 80% ;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με την διάταξη της περιπτ. θ' της παρ. 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται: "οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει σε ποσοστό το ογδόντα τοις εκατό (80%)".

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει μόνο τα περιοριστικά αναφερόμενα εισοδήματα (μισθοί, συντάξεις, πάγια, αντιμισθία) και όχι και τα λοιπά εισοδήματα του φορολογούμενου (π.χ. από ακίνητα, κ.λπ.). Απαραίτητη δε προϋπόθεση για την απαλλαγή είναι τα πρόσωπα αυτά να παρουσιάζουν αναπηρία σε ποσοστό μεγαλύτερο του 80%, το οποίο να προκύπτει αποκλειστικά από βαριές κινητικές αναπηρίες και όχι από άλλου είδους αναπηρίες. Αν η αναπηρία είναι σε ποσοστό 80% δεν παρέχεται η ανωτέρω απαλλαγή (σχετ. εγγρ. 1067803/1344/A0012/13-7-2007).

Όσον αφορά το έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι υπόχρεοι που εντάσσονται στην ανωτέρω περίπτωση θ' της παρ. 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να συμπληρώνουν τους κωδ. 905-906, τα δε ποσά που απαλλάσσονται της φορολογίας θα πρέπει να αναγράφονται στους κωδ. 659-660.

## 2.6 Επιχειρηματική αμοιβή κοινοτικού υπηκόου από συμμετοχή του σε ημεδαπή Ο.Ε.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Κοινοτικός (Ιταλός) υπήκοος κάτοικος εξωτερικού, είναι ομόρρυθμος εταίρος ημεδαπής Ο.Ε. Η επιχειρηματική αμοιβή θα φορολογηθεί στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με τις διατάξεις της περιπτ. Ε' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι η επιχειρηματική αμοιβή από Ο.Ε. θεωρείται, για τον δικαιούχο, εισόδημα εξ' εμπορικών επιχειρήσεων (Δ' πηγής).

Περαιτέρω, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε.: "σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του".

Τέλος, σύμφωνα με τη διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας – Ιταλίας, Ν. 1927/1991 άρθρο 7, τα κέρδη επιχειρήσεων ενός συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό. Με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι οι αμοιβές διευθυντών και άλλες παρόμοιες πληρωμές που αποκτώνται από κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους με την ιδιότητα του ως μέλος του Δ.Σ. μιας εταιρίας του άλλου κράτους, φορολογούνται σ' αυτό το άλλο κράτος.

Από τα παραπάνω, επομένως προκύπτει ότι η επιχειρηματική αμοιβή του κοινοτικού (Ιταλού) εταίρου της ημεδαπής θα φορολογηθεί επ' ονόματι του σαν εισόδημα Δ' πηγής στην Ελλάδα.

## 2.7 Εισόδημα δημοσίου υπαλλήλου από εκπαιδευτική άδεια.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Εκπαιδευτικός παρακολουθεί σεμινάριο σε χώρα της Ε.Ε. και λαμβάνει επιπλέον αμοιβές. Οι αποδοχές αυτές εμφανίζονται στην βεβαίωση αποδοχών ως αποδοχές από εκπαιδευτική άδεια επί των οποίων έγινε παρακράτηση φόρου 20%. Θα φορολογηθούν κανονικά ή είναι αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Το Ν.Σ.Κ. με την 256/90 γνωμοδότηση έκρινε ότι, οι αποδοχές των υπαλλήλων του δημοσίου ή των Ν.Π.Δ.Δ., που είναι με εκπαιδευτική άδεια στο εξωτερικό φορολογούνται ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών. Τα ίδια εφαρμόζονται και για τους ιδιωτικούς υπαλλήλους (σχετ. ΠΟΛ. 1051/1992). Η παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%, προβλέπεται από την περιπτ. γ της παρ. 1 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Ε.

Η περίπτωση αυτή δεν εμπίπτει σε διατάξεις αυτοτελούς φορολόγησης με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σημειώνεται ότι επι απαλλασσόμενων εισοδημάτων ή αυτοτελώς φορολογούμενων με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ο φορέας που καταβάλλει τις αμοιβές υποχρεούνται να διαχωρίσει αυτές, επί της βεβαίωσης αποδοχών. Επιπλέον οφείλει να αναγράψει την διάταξη του νόμου με την οποία η αμοιβή απαλλάσσεται ή φορολογείται αυτοτελώς.

## 2.8 Φορολογική κλίμακα για το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ισχύει το αφορολόγητο όριο για το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν. 3697/2008 προκύπτει ότι διαιρείται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου εισοδήματος της κλίμακας β' (ποσό 10.500,00 ευρώ) για όσους δηλώνουν εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή. Καταργείται το αφορολόγητο ποσό για όσους δηλώνουν εισόδημα από άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης.

## 2.9 Φορολογική κλίμακα για το εισόδημα από ακίνητα.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Για τα εισοδήματα από ακίνητα (ενοίκια) καταργήθηκε το αφορολόγητο όριο και καταβάλλεται φόρος 10% και για τα πρώτα 10.500,00 ευρώ ;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν.3697/2008: “ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (β) ορίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για τους φορολογούμενους που ο φόρος υπολογίζεται με την κλίμακα αυτή και αποκτούν εισοδήματα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών της παραγράφου 1 του άρθρου 48 ή από ατομική εμπορική επιχείρηση ή και από τις δύο κατηγορίες εισοδήματος”.

Επομένως, για τα εισοδήματα από ακίνητα εξακολουθεί να ισχύει το αφορολόγητο της πρώτης κλίμακας.

Αν όμως ο φορολογούμενος ασκεί ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα της παρ. 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., ανεξάρτητα του ύψους του

εισοδήματος από τις πηγές αυτές (π.χ. 2.000,00 ευρώ) και αποκτά και εισοδήματα από ακίνητα, τότε καταργείται το αφορολόγητο ποσό των 10.500,00 ευρώ και επιβάλλεται ο φόρος 10% στο κλιμάκιο των 10.500,00 ευρώ.

## **2.10 Απαλλαγή ποσού εισοδήματος 3.000,00 ευρώ + των κατά κύριο επάγγελμα νέων αγροτών.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Φυσικό πρόσωπο που έχει γεωργικά εισοδήματα 9.000,00 ευρώ (με την αντικειμενική μέθοδο, δεν τηρεί βιβλία), και 6.000,00 ευρώ από την εκμετάλλευση ελαιοτριβείου δικαιούται την έκπτωση των 3.000,00 ευρώ των κατά κύριο επάγγελμα νέων αγροτών;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 44 του Κ.Φ.Ε., την απαλλαγή των 1.500,00 ή 3.000,00ευρώ από το καθαρό γεωργικό εισόδημα δικαιούνται μόνο οι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες φυσικά πρόσωπα.

Με τον ορισμό που δίνεται στην 339899/5-4-1993 Κ.Υ.Α. των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Γεωργίας, ως κατά κύριο επάγγελμα αγροτικής θεωρείται το φυσικό πρόσωπο το οποίο είναι κάτοχος γεωργικής εκμετάλλευσης (ιδιοκτήτης, μισθωτής ή αγρολήπτης της γεωργικής εκμετάλλευσης βάσει έγγραφης μίσθωσης) και λαμβάνει τουλάχιστον το 50% του συνολικού χρόνου απασχόλησης του. Συνεπώς, κατά κύριο επάγγελμα αγρότης είναι μόνο εκείνος που ασχολείται προσωπικά ή με μέλη της οικογενείας του σε κατά κύριο λόγο αγροτικές εκμεταλλεύσεις, έστω και αν συμπληρωματικά, λόγω του είδους και της έκτασης των καλλιεργειών χρησιμοποιεί και ξένους εργάτες.

Δεν θεωρούνται κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, έστω και αν αποκτούν εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, τα πρόσωπα που ασχολούνται σε εξωγεωργικά επαγγέλματα όπως π.χ. δημόσιοι υπάλληλοι, έμποροι, ελεύθεροι επαγγελματίες και λοιποί επιτηδευματίες (σχετ. και ΠΟΛ. 1205/21-7-1998).

Συνεπώς εφόσον το φυσικό πρόσωπο είναι και επιτηδευματίας (εκμετάλλευση ελαιοτριβείου), δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κατά κύριο επάγγελμα αγρότης και να τύχει της απαλλαγής του άρθρου 44 του Κ.Φ.Ε.

## **2.11 Εισόδημα ιδιοχρησιμοποίησης γκαράζ.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Φορολογούμενος έγγαμος έχει στην ιδιοκτησία του διαμέρισμα και υπόγειο γκαράζ σε πολυκατοικία με ποσοστό ιδιοκτησίας 25% ο ίδιος, και 75% η σύζυγος. Μετέπειτα, αγοράζει και δεύτερο γκαράζ στην ίδια πολυκατοικία με ποσοστό ιδιοκτησίας 50% ο σύζυγος και 50% η σύζυγος για τις ανάγκες στάθμευσης του δεύτερου αυτοκινήτου. Για το δεύτερο γκαράζ πρέπει να δηλωθεί τεκμαρτό εισόδημα;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Επί του θέματος αυτού δεν υπάρχει σχετική λύση απ το Υπ. Οικονομικών. Εφόσον και το δεύτερο γκαράζ βρίσκεται στην ίδια πολυκατοικία που βρίσκεται η κύρια κατοικία του φορολογούμενου, δεν θα πρέπει να δηλωθεί τεκμαρτό εισόδημα για φορολογία στο Ε2, καθόσον η προβλεπόμενη από το άρθρο 6 παρ. 2 περ. β' του Κ.Φ.Ε. απαλλαγή, περιλαμβάνει το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση οποιασδήποτε γενικά κατοικίας του φορολογούμενου, στις οποίες περιλαμβάνεται και η

επιφάνεια της αποθήκης και των χώρων στάθμευσης που βρίσκονται στην ίδια οικοδομή με την κατοικία και εξυπηρετούν τις λειτουργικές ανάγκες αυτής.

**2.12 Υπεραξία κατά την πώληση αυτοκινήτων Ι.Χ. από φυσικό πρόσωπο – ιδιώτη που περιήλθε σε αυτόν κατά την διακοπή δραστηριότητας της ατομικής του επιχείρησης.**

**ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Φυσικό πρόσωπο – ιδιώτης έχει στο όνομα του επαγγελματικό αυτοκίνητο. Μετά τη διακοπή των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης (με στοιχείο αυτοπαράδοσης) δηλώνει στην εφορία ακινησία του αυτοκινήτου και προγραμματίζει να το πουλήσει σε επιχείρηση. Προκύπτει υπεραξία στην περίπτωση αυτή;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με το έγγραφο 1060811/1207/A0012/3-10-2007, το Υ.Ο.Ο. διευκρίνισε ότι, κατά τη μεταβίβαση Φ.Ι.Χ. παγίου στοιχείου ατομικής επιχείρησης μετά τη διακοπή εργασιών, οφείλεται φόρος υπεραξίας σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. ζ της παρ. 2 του άρθρου 5 του Ν.Δ. 1146/1976, δεδομένου ότι κατά την διακοπή των εργασιών δεν προέκυψε μεταβίβαση και δεν καταβλήθηκε ο οικείος φόρος υπεραξίας, ανεξάρτητα αν ο φορέας της ατομικής επιχείρησης τη στιγμή της μεταβίβασης του Φ.Ι.Χ. δεν είναι πλέον επιτηδευματίας. Όμοια θέση διατυπώνεται και στο έγγρ. 1013222/286/A0012/17-2-2000.

Με το ίδιο έγγρ. 1060811/1207/A0012/3-10-2007 διευκρινίζεται ότι για την επιβολή του φόρου αυτού δεν εξετάζεται ένα το αυτοκίνητο που μεταβιβάζεται είναι ιδιωτικής ή δημόσιας χρήση, έχει πινακίδες ή όχι, άλλα ο χαρακτηρισμός αυτού ως παγίου στοιχείου της επιχείρησης.

**2.13 Κοινοπραξία μηχανικών με αντικείμενο σύνταξη μελέτης τεχνικού έργου και επίβλεψη εκτέλεσης του.**

**ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Τέσσερις μηχανικοί (ελεύθεροι επαγγελματίες) συστήνουν κοινοπραξία με σκοπό τη σύνταξη μελέτης τεχνικού έργου και την επίβλεψη εκτέλεσης του. Το φορολογητέο εισόδημα της κοινοπραξίας θα προκύψει λογιστικά ή εξωλογιστικά (με την εφαρμογή συντελεστών);*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Στην περίπτωση που Ο.Ε. ή Ε.Ε. έχει αντικείμενο εργασιών ελεύθερο επάγγελμα (εκ των κατονομαζόμενων στο άρθρο 48 του Κ.Φ.Ε.) και οι υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά δια των ομορρυθμων ή ετερορρυθμων μελών, τότε το προκύπτον εισόδημα θεωρείται ότι προέρχεται από ελευθέρια επαγγέλματα (Ζ' πηγής) (Σ.τ.Ε. 2662/70, ΠΟΛ. 321/8-12-1970, Ν.Σ.Κ. 362/74).

Περαιτέρω, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι το καθαρό εισόδημα των Ο.Ε., Ε.Ε. με εταίρους αρχιτέκτονες - μηχανικούς, για εργασίες που αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. προσδιορίζεται με την χρήση Σ.Κ.Κ. που ορίζονται από την παράγραφο αυτή και όχι λογιστικά, χωρίς να εξετάζεται αν οι υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά από τα μέλη τους ή απασχολείται και έμμισθο ειδικευμένο προσωπικό (σχετ. έγγρ. 1109836/2063/A0012/29-10-1996).

Για την περίπτωση κοινοπραξίας αρχιτεκτόνων – μηχανικών δεν έχει κοινοποιηθεί ανάλογη θέση της Διοίκησης. Άποψη μας είναι ότι και επί κοινοπραξίας



(εφόσον είναι εφικτή η σύσταση της), το εισόδημα από άσκηση επαγγέλματος λογίζεται ως Ζ΄ πηγής. Επομένως, υπό την προϋπόθεση ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι από τις οριζόμενες στην παρ. 5 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., φορολογητέο εισόδημα προκύπτει με την εφαρμογή των Σ.Κ.Κ. της παραγράφου αυτής και όχι λογιστικά.

## **2.14 Εισόδημα μηχανικού από λοιπές μελέτες, πλην της παρ. 5 του άρθρου 49.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Πολιτικός μηχανικός ασχολείται, μεταξύ άλλων και με εκτιμήσεις αξίας ακινήτων για λογαριασμό τράπεζας. Με ποιο τρόπο εξευρίσκονται τα καθαρά (φορολογητέα) κέρδη της δραστηριότητας αυτής;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών. Στην παρ. 5 αυτού, ορίζεται για αρχιτέκτονες και μηχανικούς εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος (με την εφαρμογή συντελεστών επί των ακαθάριστων εσόδων) για τις περιπτώσεις πρόκυψης εισοδήματος από “σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσης τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα”.

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1163/2-6-1998 κοινοποιήθηκε ότι, προκειμένου για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών που δεν περιλαμβάνονται μεταξύ αυτών που περιοριστικά απαριθμούνται στις περιπτ. α΄ έως ε΄ της παρ. 5 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, έχει εφαρμογή η παρ. 4 του άρθρου 49 του ίδιου Κώδικα, δηλαδή το καθαρό εισόδημα τους προσδιορίζεται λογιστικά και όχι εξωλογιστικά με την εφαρμογή των Σ.Κ.Κ.

Από την παράθεση του είδους των μελετών των περιπτ. α΄ έως ε΄ της παρ. 5 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., και προκειμένου για κτιριακά έργα, δεν προκύπτει κατά την άποψη μας ότι η εργασία της εκτίμησης της αξίας ακινήτου μπορεί να ενταχθεί στις διατάξεις της παραγράφου αυτής.

Άποψη μας είναι ότι η “εκτίμηση ακινήτων” αφορά τεchnοοικονομική μελέτη και ως εκ τούτου το καθαρό εισόδημα θα προσδιοριστεί λογιστικά, με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επαγγελματικών δαπανών που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. παρ. 2 και 4 του άρθρου 49 Κ.Φ.Ε.).

## **2.15 Εισόδημα από υπηρεσίες “τεχνικού ασφαλείας”**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιχείρηση συνάπτει σύμβαση με Ε.Π.Ε. για την παροχή (από την Ε.Π.Ε.) υπηρεσιών τεχνικού ασφαλείας. Υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου επί των αμοιβών της Ε.Π.Ε.;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Εφόσον η εταιρεία που παρέχει υπηρεσίες τεχνικού ασφαλείας έχει την μορφή της Ε.Π.Ε., δεν συντρέχει λόγος παρακράτησης φόρου εισοδήματος κατά το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. Οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. λογίζεται ότι σε κάθε περίπτωση αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συνεπώς ακόμη και όταν η ασκούμενη τους δραστηριότητα είναι αυτή των ελευθέρων επαγγελματιών δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου.

Γενικότερα, και όσον αφορά το εισόδημα από υπηρεσίες “τεχνικού ασφαλείας”, σημειώνεται ότι η Διοίκηση με το έγγρ. 1104727/2402/Α0012/3-5-1996 διευκρίνισε ότι

“το εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματος “τεχνικού ασφαλείας” αποτελεί σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ΄ πηγής) και μάλιστα ως επιχείρηση παροχής υπηρεσιών” και τούτο, καθώς μεταξύ των κατονομαζόμενων στο άρθρο 48 ελεύθερων επαγγελματιών δεν περιλαμβάνεται το επάγγελμα “τεχνικός ασφαλείας”. Ως εκ τούτου, στις αμοιβές επιτηδευματία (φυσικού προσώπου) για τις υπηρεσίες “τεχνικού ασφαλείας” δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου κατά τις διατάξεις του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε.

## **2.16 Εισόδημα από την δημιουργία ιστοσελίδων.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ποιας πηγής θεωρείται το εισόδημα επιτηδευματία φυσικού προσώπου που αναλαμβάνει το σχεδιασμό ιστοσελίδων;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι οι αμοιβές από την κατασκευή ιστοσελίδων (που προϋποθέτει ειδικές γνώσεις και πνευματική και καλλιτεχνική εργασία) αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, εφόσον ο κατασκευαστής της ιστοσελίδας προβαίνει κατόπιν παραγγελίας στο σχεδιασμό της, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι το παραγόμενο έργο του δεν παράγεται σε αντίτυπα διαθέσιμα προς πώληση σε κάθε τρίτο. Η αναπαραγωγή του έργου αυτού σε αντίτυπα και η εν συνεχεία αυτούσια πώληση του σε τρίτους το καθιστά εμπόρευμα και συνεπώς το εισόδημα που αποκτά από τις πωλήσεις αυτές θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (σχετ. εγγρ. 1111591/10-12-2003 και 1081031/13-10-2003).

Περαιτέρω, σε περίπτωση που πρόκειται για οργανωμένη επιχείρηση υπό την έννοια της απασχόλησης έμμισθου ειδικευμένου προσωπικού, το εισόδημα αυτό αποτελεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

## **2.17 Κοινές δαπάνες συστεγαζόμενων επιχειρήσεων.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Δύο επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών συστεγάζονται στον ίδιο χώρο (μισθωμένο). Πώς μερίζονται οι δαπάνες σε Δ.Ε.Η. και Ο.Τ.Ε. που είναι κοινές (ένας λογαριασμός στο όνομα του εκμισθωτή);*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Από την Διοίκηση δεν έχει κοινοποιηθεί ιδιαίτερη αντιμετώπιση των κοινών δαπανών συστεγαζόμενων επιχειρήσεων.

Άποψη μας είναι ότι οι δαπάνες που είναι κοινές όπως Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., υπηρεσίες καθαριότητας κ.λπ., θα πρέπει να κατανέμονται και να καταχωρούνται στα βιβλία με βάση κριτήριο που μπορεί να θεσπιστεί μεταξύ των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων, και αυτό είναι θέμα πραγματικό. Ως κριτήριο μπορεί π.χ. να ληφθεί η έκταση του χώρου (τ.μ.) που καταλαμβάνει κάθε επιχείρηση.

Σε κάθε περίπτωση, το θέμα ως πραγματικό ανάγεται στην αρμοδιότητα των ελεγκτικών αρχών, και σκόπιμο είναι να συντάσσεται και να κατατίθεται στην Δ.Ο.Υ. συμφωνητικό των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων αναφορικά με το μερισμό των κοινών δαπανών.

## 2.18 Εισόδημα χρηματοοικονομικού συμβούλου.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιτηδευματίας έκανε έναρξη εργασιών με αντικείμενο "υπηρεσίες χρηματοοικονομικού συμβούλου". Θεωρείται ελεύθερος επαγγελματίας ή όχι; Επί της αμοιβής του θα γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

#### Έννοια εισοδήματος

Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων, οι αμοιβές από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος του συμβούλου επιχειρήσεων.

Περαιτέρω, και ως προς την πηγή του εισοδήματος, η Διοίκηση έχει κάνει δεκτό ότι: "Το εισόδημα από την παροχή οικονομικών συμβουλών σε χρηματοπιστωτικά θέματα, αποτελεί κατ' αρχήν, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Όταν όμως διατηρείται γραφείο με τη μορφή οργανωμένης επιχείρησης, δηλαδή με την απασχόληση έμμισθου ειδικευμένου ή βοηθητικού προσωπικού, το εισόδημα αυτό αποτελεί, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα δεν αλλοιώνεται όταν το προσωπικό που απασχολείται είναι το αναγκαίο και στοιχειώδες για τη διοικητική λειτουργία του γραφείου (π.χ. μέχρι 8 άτομα)".

#### Παρακράτηση φόρου εισοδήματος

Με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι: "Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέριου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών. ...."

Επομένως, για τις υπηρεσίες που παρέχει ο χρηματοοικονομικός σύμβουλος, εφόσον το εισόδημα του λογίζεται ως από ελευθέρια επαγγέλματα υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε., από τους υπόχρεους σε παρακράτηση που προβλέπει η διάταξη.

## 2.19 Εισόδημα συντηρητή αρχαιολόγου.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Συντηρητής αρχαιολόγος ο οποίος για τις αμοιβές του εκδίδει Α.Π.Υ. Πώς προκύπτουν τα φορολογητέα του κέρδη; Μπορεί να κάνει αυτοπεραίωση;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

(α) Σύμφωνα με την 903/1987 γνωμοδότηση της Νομικής Δ/σης που κοινοποιήθηκε με την Ε. 13493/ΠΟΛ.280/26-10-1988 διαταγή, ο συντηρητής αρχαιοτήτων και καλλιτεχνικών έργων στην περίπτωση που υπάρχει σχέση μίσθωσης έργου, αποκτά εισόδημα από παροχή υπηρεσιών ελευθέριου επαγγέλματος, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.

(β) Το καθαρό εισόδημα προκύπτει με λογιστικό τρόπο (έσοδα μείον έξοδα), κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε.

(γ) Οι ελεύθεροι επαγγελματίες υπάγονται (προαιρετικά, όπως όλοι) στις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του Ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος). Προϋπόθεση είναι ότι τα ακαθάριστα έσοδά τους να μην υπερβαίνουν το ποσό των 150.000,00 ευρώ.

Με την υπαγωγή στον αυτοέλεγχο τα προσδιορισθέντα λογιστικά κέρδη συγκρίνονται με τα εξωλογιστικά (ακαθάριστα έσοδα επί συντελεστή) και ως φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο (σχετ. ΠΟΛ. 1027/22-2-2005).

## **2.20 Εισόδημα προπονητή.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Προπονητής αμείβεται από αθλητικό σωματείο κατόπιν έκδοσης Α.Π.Υ. γίνεται παρακράτηση φόρου 20%;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 75 του Ν. 3057/2002 κάθε προπονητής συμβάλλεται υποχρεωτικά εγγράφως με τον αθλητικό φορέα στον οποίο παρέχει τις υπηρεσίες του με πλήρη, μερική ή περιοδική απασχόληση εξαρτημένης εργασίας ή παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών. Η σχετική σύμβαση για να είναι έγκυρη, απαιτείται να καταθέτει και να θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (σχετ. 1050574/1486/Α0012/28-7-2004 έγγραφο Υπ. Οικονομικών).

Με βάση τα ανωτέρω, το εισόδημα των προπονητών ανάλογα με τη σχέση που συνδέονται με το αθλητικό σωματείο αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (σύμβαση εξαρτημένης εργασίας) ή από ελευθέρια επαγγέλματα (σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών).

Στην περίπτωση που το εισόδημα θεωρείται από ελευθέρια επαγγέλματα ενεργείται παρακράτηση φόρου 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (Σχετικό και το έγγραφό 1053364/1042/Α0012/20-9-2007).

## **2.21 Εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομής με τις μηχανικές εγκαταστάσεις**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την εκτροφή χοίρων μισθώνει χώρο για επαγγελματική εγκατάσταση. Ο χώρος αυτός αποτελείται, πέρα από τις κτιριακές εγκαταστάσεις, και από διάφορες άλλες τεχνικές εγκαταστάσεις, όπως π.χ. χαρμανιέρα / αναβατόριο / μεταλλικό σιλό α' υλών / ποτίστρες. Ποιας πηγής θεωρείται το εισόδημα για τον εκμισθωτή;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Κατά τη Διοίκηση "Ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος από την μίσθωση οικοδομής με τις μηχανικές εγκαταστάσεις, ως εισόδημα από ακίνητα, δεν εξαρτάται ούτε από το είδος της οικοδομής (εργοστάσιο, αίθουσα κινηματογράφου, εκπαιδευτήριο, ξενοδοχείο, κ.λπ.) ούτε από τον τρόπο υπολογισμού του μισθώματος, αλλά από το αν ο κύριος, νομέας κ.λπ. της οικοδομής αποξενώνεται ή όχι από την χρήση της οικοδομής. Επομένως, αν ο εκμισθωτής αποξενώνεται από την χρήση της οικοδομής, το εισόδημα από την εκμίσθωση της με τις μηχανικές της εγκαταστάσεις, ανεξάρτητα αν συμφωνείται ιδιαίτερο μίσθωμα γι' αυτές ή όχι, αποτελεί εισόδημα από ακίνητα, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 3 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε., χωρίς να ενδιαφέρει ούτε το είδος της οικοδομής,

ούτε ο τρόπος υπολογισμού του μισθώματος” (σχετ. εγγρ. 1033776/10525/B0012/21-4-2000).

## **2.22 Υπεραξία που προκύπτει από σύμβαση sale and lease back ακινήτου επιχείρησης με βιβλία Β΄ κατηγορίας**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ατομική επιχείρηση, με βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., συνάπτει σύμβαση sale and lease back ακινήτου με την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης. Η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση του ακινήτου φορολογείται;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με την περιπτ. ζ΄ της παρ. 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτου σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στην συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλητήριας επιχείρησης, απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανιστεί στα βιβλία της επιχείρησης σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού (σχετ. ΠΟΛ. 1022/29-2-2004).

Επομένως, προϋπόθεση για να απαλλαγεί η υπεραξία από την πώληση του ακινήτου είναι η επιχείρηση να τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας και να εμφανίσει την υπεραξία αυτή σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού.

Στην περίπτωση της ατομικής επιχείρησης που τηρεί βιβλία Β΄ κατηγορίας και το ακίνητο που έχει ανεγερθεί, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης ως πάγιο και ιδιοχρησιμοποιείται, η υπεραξία που προκύπτει δεν απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

Η υπεραξία αυτή θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και θα προστεθεί στα κέρδη της χρήσης που έγινε η πώληση και το συνολικό εισόδημα θα φορολογηθεί με την κλίμακα του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.

## **2.23 Ζημία από την πώληση παγίου στοιχείου επιχείρησης.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Εμπορική επιχείρηση εκμισθώνει μηχάνημα σε ιατρικό κέντρο για χρονικό διάστημα τριών ετών. Με την λήξη της μίσθωσης συμφωνείται η πώληση του μηχανήματος στο ίδιο ιατρικό κέντρο. Κατά την περίοδο της μίσθωσης η εμπορική επιχείρηση διενεργούσε τις προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις. Κατά το χρόνο της πώλησης, λόγω του χαμηλού τμήματος που έχει συμφωνηθεί προκύπτει ζημία. Αναγνωρίζεται η ζημία αυτή στην φορολογία εισοδήματος;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τη διάταξη της περιπτ. της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτει η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.

Η ζημία αυτή αναγνωρίζεται εφόσον:

1. Έχει πραγματοποιηθεί,
2. Προέρχεται από πάγια στοιχεία του ενεργητικού
3. Τα περιουσιακά στοιχεία ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση,
4. Δεν προέρχεται από αδικοπραξία οφειλόμενη σε δόλο του επιχειρηματία που συνιστά ποινικό αδίκημα και
5. Τα κέρδη φορολογούνται ως εισόδημα Δ΄ πηγής.

Απαντήσεις σε επίκαιρα φοροτεχνικά θέματα

Το μηχάνημα καθώς αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης και αποδεικνύεται η εκμετάλλευση του με τη μορφή της μίσθωσης σε τρίτους, υπόκειται σε αποσβέσεις (σχετ. ΠΟΛ. 1005/14-1-2005 και εγγ. 1108007/10542/B0012/10-4-1992).

Για το φορολογικό χειρισμό της ζημίας έχει εφαρμογή το άρθρο 31 παρ. 1 περιπτ. η' του Κ.Φ.Ε. Βέβαια, ως πραγματικό γεγονός, σύμφωνα με τα περιγραφόμενα στο ερώτημα, η περίπτωση εξετάζεται από τον φορολογικό έλεγχο.

Κατά την άποψή μας δεν θα υπάρξει κανένα πρόβλημα στην περίπτωση που τα έσοδα από τα μισθώματα των τριών ετών προσαυξημένα με την αξία πώλησης του μηχανήματος, είναι μεγαλύτερα από την αξία κτήσης αυτού. Η λογική αυτή γίνεται δεκτή από το Υπουργείο κατά τον διακανονισμό του Φ.Π.Α., των εταιριών leasing, στις περιπτώσεις πώλησης των μισθωμένων αγαθών (οφείλεται φόρος μόνο στην περίπτωση που το άθροισμα του Φ.Π.Α. των μισθωμάτων και της πώλησης του αγαθού υπολείπεται του Φ.Π.Α., που αναλογεί στα εναπομένοντα πέμπτα, ΠΟΛ. 1083/16-5-2008).

## **2.24 Αποζημίωση για καταγγελία σύμβασης εμπορικής μίσθωσης. Εισόδημα και παρακράτηση φόρου.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ο.Ε. (μισθωτής) λαμβάνει αποζημίωση από τον εκμισθωτή για την καταγγελία σύμβασης εμπορικής μίσθωσης . επί της αποζημίωσης παρακρατήθηκε φόρος σε ποσοστό 20%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση της Ο.Ε. για την εισπραχθείσα αποζημίωση;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με το τελευταίο εδάφιο της περιπτ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι ".....σε παρακράτηση φόρου είκοσι τοις εκατό (20%) υπόκειται το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εκμισθωτής στο μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης ακινήτου, με βάση νόμο ή μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης".

Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εκμισθωτής στο μισθωτή στις ανωτέρω περιπτώσεις, όπως έχει γίνει δεκτό με την αρ. 905/1989 γνωμοδότηση της Νομικής Δ/σης του Υπ. Οικονομικών αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (σχετ. ΠΟΛ. 1026/28-1-1992).

Επομένως, κατά τα ανωτέρω:

Η αποζημίωση που λαμβάνει η μισθώτρια Ο.Ε. για την καταγγελθείσα από τον εκμισθωτή σύμβασης εμπορικής μίσθωσης, αποτελεί εισόδημα (για την Ο.Ε.) από εμπορικές επιχειρήσεις,

Με την παρακράτηση φόρου 20% δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της Ο.Ε. για την αποζημίωση, αλλά αυτή (η αποζημίωση) υπόκειται σε φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις, συναθροισμένη με τα λοιπά εισοδήματα της Ο.Ε.

Από τον φόρο που αναλογεί της Ο.Ε. (για τα συνολικά φορολογούμενα εισοδήματα της) εκπίπτει το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε επί της αποζημίωσης (άρθρο 10 παρ. 3 περιπτ. α' του Κ.Φ.Ε.).

## 2.25 Φορολόγηση δικηγορικών εταιρειών

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Πώς φορολογούνται οι δικηγορικές εταιρείες; Προβλέπεται επιχειρηματική αμοιβή κατ' αναλογία των διατάξεων για τις Ο.Ε.;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Το φορολογικό καθεστώς των δικηγορικών εταιρειών από τις διατάξεις των άρθρων 2 και 10 του Κ.Φ.Ε.

### Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος

#### Έως και την χρήση 2009

“Για τις αστικές εταιρίες των Π.Δ.518/1989 (δικηγορικές) – ήδη Π.Δ.81/2005 και Π.Δ.284/1993 (συμβολαιογραφικές) – ο συντελεστής φορολογίας παραμένει 25% για τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 και 2006. για τις επόμενες χρήσεις (2007 και μετά), θα φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή 25%, όπως όλες οι αστικές εταιρίες” (ΠΟΛ.1016/7-2-2005, άρθρο 3 παρ. 3, σχετ. και ΠΟΛ.1038/22-2-2008).

#### Χρήση 2010 και μετά

Ο συντελεστής φορολογίας των αστικών εταιρειών “μειώνεται σταδιακά κατά μια ποσοστιαία μονάδα κάθε διαχειριστική χρήση, για τα εισοδήματα που προκύπτουν από τη διαχειριστική χρήση 2010 μέχρι και την διαχειριστική χρήση 2014. για τη διαχειριστική χρήση 2014 ο συντελεστής θα ανέρχεται στο 20%” (περιπτ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε., όπως ισχύει με το Ν.369/2008).

#### Επιχειρηματική αμοιβή

Από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται για τις ομόρρυθμες (Ο.Ε.) και ετερόρρυθμες (Ε.Ε.) εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου. Με το Π.Δ.81/2005, οι δικηγορικές εταιρίες ιδρύονται με τη μορφή αστικής εταιρείας. Ως εκ τούτου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 για αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη τους (εγγ. 1023920/320/Α0012/4-3-1993).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> : ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ



### 3.1 Δυνατότητα ή μη κάλυψης τεκμηρίου με δάνειο που λήφθηκε για άλλο σκοπό

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Φυσικό πρόσωπο (ενήλικος), με ελάχιστα εισοδήματα, λαμβάνει στεγαστικό δάνειο από τράπεζα εντός του 2007 για ανέγερση πρώτης κατοικίας με εγγυητές τους γονείς του. Μέρος*

*του δανείου εκταμιεύθηκε το 2007. Κατά το χρόνο αυτό πραγματοποιήθηκαν ελάχιστες εργασίες (δαπάνες) ανέγερσης, αγοράσθηκε όμως με μετρητά (εκ του προϊόντος του δανείου) Ε.Ι.Χ.*

*Μπορεί να καλυφθεί το τεκμήριο αγοράς με το ποσό του στεγαστικού δανείου που εκταμιεύθηκε;*

## ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Τα ποσά των δανείων που έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος εισοδήματος και των τεκμηρίων των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περιπτ. ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε .

Επισημαίνεται ότι με την ίδια διάταξη ορίζεται ότι, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς από δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (τεκμήρια άρθρου 17), το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη, εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδुकνεύεται ότι έχει ληφθεί (εκταμιευτεί) πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Περαιτέρω, θέση της Διοίκησης είναι ότι τα δάνεια τα οποία λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς τεκμηρίων δεν πρέπει να έχουν ληφθεί για άλλο σκοπό, π.χ. βιοτεχνικά δάνεια ή δάνειο για αγορά περιουσιακού στοιχείου που η αντίστοιχη δαπάνη του δεν αποτελεί τεκμήριο που θέλει να καλύψει ο φορολογούμενος (σχετ. ΠΟΛ. 1094/23-3-1989). Υπό την έννοια αυτή, μπορεί να θεωρηθεί ότι το στεγαστικό που δάνειο λήφθηκε για την απόκτηση πρώτης κατοικίας δεν μπορεί να καλύψει το τεκμήριο αγοράς αυτοκινήτου.

Εξαίρεση από τα ανωτέρω, σύμφωνα με την Διοίκηση, χωρεί για τα καταναλωτικά δάνεια, τα οποία, δεδομένου ότι δεν λαμβάνονται για συγκεκριμένο σκοπό, μπορούν να συμπεριληφθούν στα ποσά του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε και να χρησιμοποιηθούν για την κάλυψη των τεκμηρίων (σχετ. εγγρ. 1001115/24-2-2006).

### 3.2 Κάλυψη τεκμηρίου με δηλωθέντα εισοδήματα αποβιώσαντος συζύγου

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Φορολογούμενη μένει χήρα τον Μάρτιο του 2008. Το Οκτώβριο του ιδίου έτους αγοράζει μια οικία. Μπορεί να επικαλεστεί ανάλωση εισοδημάτων του αποβιώσαντος συζύγου της για την κάλυψη του τεκμηρίου αγοράς;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Για την κάλυψη της διαφοράς τεκμηρίου, ο επιζών σύζυγος μπορεί να επικαλεστεί ανάλωση και δικού του κεφαλαίου προηγούμενων ετών και του θανόντος συζύγου.

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (εγγρ. 1029091/564/A0012/27-3-2002) ότι στη περίπτωση που ο ένας από του δύο συζύγους απεβίωσε και ο άλλος σύζυγος θέλει να καλύψει στο μέλλον τεκμαρτή δαπάνη με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, μπορεί να επικαλεστεί, εκτός των δικών του εισοδημάτων, και τα εισοδήματα του αποβιώσαντος συζύγου του, αλλά μόνο αυτά που έχουν συμπεριληφθεί στις κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που έχουν υποβάλλει.

### 3.3 Υπολογισμός τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης κύριας κατοικίας

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Προκύπτει τεκμήριο διαβίωσης για ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας επιφάνειας 148 τ.μ. με αποθηκευτικούς χώρους 142 τ.μ.; Σε περίπτωση που προκύπτει, πως υπολογίζεται;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με τις διατάξεις της περιπτ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογούμενου



λαμβάνεται υπόψη, μεταξύ άλλων, και το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα της ιδιοκατοικούμενης ή εκμισθούμενης κύριας κατοικίας τους, εφόσον η συνολική της επιφάνειας υπερβαίνει τα 200 τ.μ.

Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι το τεκμαρτό μίσθωμα εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε και πολλαπλασιάζεται με συντελεστή δύο (2).

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1207/9-10-1991 διευκρινίστηκε ότι για τον υπολογισμό της συνολικής επιφάνειας της κατοικίας, προκειμένου να προσδιορισθεί αν υπάρχει απαλλαγή τεκμηρίου ή όχι σε περίπτωση που αποτελεί πρώτη κατοικία, περιλαμβάνεται για τον υπολογισμό της ακέραιη και η επιφάνεια των βοηθητικών χώρων που βρίσκονται σε λειτουργική ενότητα με αυτή, εφόσον οι χώροι αυτοί δεν είναι κοινόχρηστοι.

Επίσης, με την ΠΟΛ. 1047/17-2-1998 ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου στην επιφάνεια της ιδιοκατοικούμενης οικοδομής περιλαμβάνεται η επιφάνεια των κύριων χώρων και το είκοσι τοις εκατό (20%) της επιφάνειας αποθήκης και χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων.

Επομένως, με βάση τα οριζόμενα στην περιπτ. α της παρ. 1 του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε., για την κατοικία του ερωτήματος προκύπτει τεκμαρτή δαπάνη, καθώς η συνολική της επιφάνεια υπερβαίνει τα 200 τ.μ. (148τ.μ.+142τ.μ.) και ο προσδιορισμός της ετήσιας τεκμαρτής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει από το γινόμενο των εξής παραγόντων:

- Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής, στην οποία προστίθεται το είκοσι τοις εκατό (20%) της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων.

- Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους. Όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41<sup>α</sup> του Ν.1249/1982.

- Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως ακολούθως:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τ.μ.	Συν/στης
Μέχρι 440 ευρώ	1,10
Πάνω από 440 έως 734 ευρώ	1,20
Πάνω από 734 έως 1.174 ευρώ	1,30
Πάνω από 1.174 ευρώ	1,40

- Του συντελεστή παλαιότητας. Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης. Οι συντελεστές παλαιότητας που ισχύουν είναι οι ακόλουθοι:

Παλαιότητα	Συντ. Παλαιότητας
1-5 χρόνια	0,90
6-10 χρόνια	0,80
11-15 χρόνια	0,75
16-20 χρόνια	0,70
21-25 χρόνια	0,65
26 χρόνια και πάνω	0,60

Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά την πάροδο διετίας από την ημερομηνία έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας. Υπολογίζεται ολόκληρος

ο χρόνος στην παλαιότητα, αν η έκδοση ή αναθεώρηση γίνει μέσα στο πρώτο εξάμηνο. Αντίθετα, ο χρόνος έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας, δεν υπολογίζεται καθόλου στην παλαιότητα, αν η έκδοση ή αναθεώρηση γίνει μέσα στο δεύτερο εξάμηνο. Κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την ημερομηνία έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας μέχρι τη συμπλήρωση της διετίας υπολογίζεται συντελεστής 1,00.

### **3.4 Τεκμήριο αγοράς κατοικίας στην Ελλάδα από αλλοδαπό (κάτοικο εξωτερικού)**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Η απαλλαγή από το τεκμήριο για την αγορά πρώτης κατοικίας ισχύει μόνο για τους Έλληνες ή ισχύει και για τους αλλοδαπούς;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με διάταξη της υποπεριπτ. Ββ' της περιπτ. γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι από το τεκμήριο: *“εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνεια της δεν υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ. Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ., λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ. Κατά την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα εβδομήντα (70) τ.μ. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο”.*

Από τη γραμματική διατύπωση του νόμου και σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση ( σχετ. εγγρ 1024936/582/Α0012/2-4-2003, 1111177/2178/Α0012/28-2-2007) προκύπτει ότι σε περίπτωση που μόνιμος κάτοικος εξωτερικού αγοράζει κατοικία στην Ελλάδα, απαλλάσσεται από το τεκμήριο δαπάνης αγοράς αυτής (μέχρι τα 120 τ.μ.), εφόσον αποτελεί την πρώτη κατοικία του στην Ελλάδα και συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου.

Σημειώνεται ότι και ο αλλοδαπός μόνιμος κάτοικος της Ελλάδας έχει απαλλαγή από το τεκμήριο αγοράς για την απόκτηση πρώτης κατοικίας μέχρι 120 τ.μ., εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου (σχετ. 1004314/96/Α0012/14-2-2000, 1017024/335/Α0012/12-3-2002, 1097447/1900 Α0012/14-11-2007).

### **3.5 Απαλλαγή από το τεκμήριο ως πρώτη κατοικία, οικίας εκτός σχεδίου πόλεως**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ισχύει η απαλλαγή από το πόθεν έσχες στη φορολογία εισοδήματος, η δαπάνη ανέγερσης οικοδομής από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, με επιφάνεια που δεν υπερβαίνει τα 120 τετραγωνικά μέτρα, εφόσον αυτή (η οικοδομή) ανεγείρεται σε περιοχή εκτός σχεδίου πόλεως και με νόμιμη οικοδομική άδεια;*

## ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με τις διατάξεις της περιπτ. γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε εξαιρείται από το τεκμήριο η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνεια της δεν υπερβαίνει τα 120 τ.μ.

Η Διοίκηση με το αρ. 1143296/3215/A0012/9-1-1996 έγγραφο έχει δεχθεί ότι στην περίπτωση που αγορασθεί κύρια κατοικία εκτός οικισμού, εφόσον αυτή η κατοικία έχει οικοδομηθεί νόμιμα με βάση άδεια ανέγερσης οικοδομής για χρήση κατοικίας και με την προϋπόθεση ότι αποτελεί την πρώτη κατοικία του αγοραστή, η δαπάνη αγοράς που αντιστοιχεί στο μέχρι των 120 τ.μ. εμβαδόν της, εξαιρείται από το τεκμήριο δαπάνης αγοράς ακινήτων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, εξαιρείται από το τεκμήριο και η δαπάνη ανέγερσης οικοδομής ως πρώτης κατοικίας από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας με επιφάνεια που δεν υπερβαίνει τα 120 τ.μ., εφόσον η οικοδομή αυτή ανεγείρεται με μόνιμη εκδοθείσα οικοδομική άδεια, έστω και αν αυτή ανεγείρεται δε περιοχή εκτός σχεδίου πόλεως.

### 3.6 Τεκμήριο αλλοδαπού (κατοίκου εξωτερικού) που έχει στην κυριότητα του οικία στην Ελλάδα

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής είναι ιδιοκτήτης ενός διαμερίσματος στην Αθήνα με επιφάνεια 180 τ.μ. και μιας εξοχικής μονοκατοικίας σε Ελληνικό νησί, με επιφάνεια μεγαλύτερη των 100 τ.μ. Πρέπει να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και να περιληφθούν οι ανωτέρω κατοικίες στον πίνακα 5 του έντυπου Ε1;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Από την Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (σχετ. εγγρ. 1949171/1464/A0012/1-7-2004) ότι:

*“Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1042/8-2-1993 ως εξοχική κατοικία θεωρείται η δευτερεύουσα κατοικία του φορολογούμενου που βρίσκεται σε περιοχή εκτός πόλεως στην ύπαιθρο κοντά σε βουνό ή θάλασσα που χρησιμοποιείται για ψυχαγωγία ή διακοπές”.*

Τα ανωτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, ισχύουν για όλους ανεξαιρέτως που διατηρούν κατοικία στην Ελλάδα.

Συνεπώς, οι κάτοικοι εξωτερικού που διατηρούν κατοικία στην Ελλάδα, αποκτούν τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας.

Επομένως, εάν η δευτερεύουσα κατοικία βρίσκεται σε αστικό κέντρο χαρακτηρίζεται αστική και το τεκμαρτό μίσθωμα υπολογίζεται για 12 μήνες, ενώ εάν βρίσκεται στην ύπαιθρο, χαρακτηρίζεται εξοχική και το τεκμήριο υπολογίζεται για 3 μήνες ετησίως. Ο χαρακτηρισμός της κατοικίας ως εξοχικής ή μη, καθώς και οι μήνες ιδιοκατοίκησης, είναι θέμα πραγματικό και ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

Σχετικά με τα δικαιολογητικά των κατοίκων εξωτερικού, προκειμένου να αποδείξουν ότι είναι αδύνατο να κατοικούν στην Ελλάδα πέραν των 3 μηνών, η εργασία και η κατοικία στο εξωτερικό δεν αποκλείει την οποιαδήποτε χρήση κατοικίας στην Ελλάδα από τον ίδιο τον κάτοικο εξωτερικού ή τρίτα πρόσωπα.

Στο ίδιο πνεύμα, στο έγγραφο 1032434/314/A0012/28-3-2007 αναφέρεται ότι: “Επειδή οι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού έχουν την κύρια κατοικία τους στην αλλοδαπή, τυχόν ιδιοκατοικούμενη οικοδομή από αυτούς στην Ελλάδα, αποτελεί δευτερεύουσα

κατοικία”.

Περαιτέρω, από τις διατάξεις της περιπτ. στ’ της παρ. 1 του άρθρου 61 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι οι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι και “Όσοι διατηρούν μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από εκατόν πενήντα (150) τ.μ. ή κατοικούν σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από διακόσια (200) τ.μ.”, χωρίς να γίνεται διάκριση σε μόνιμους κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω, ο μόνιμος κάτοικος αλλοδαπής είναι υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, όπου στον πίνακα 5 του εντύπου Ε1 θα δηλώσει το διαμέρισμα της Αθήνας σαν πρώτη δευτερεύουσα κατοικία (μη εξοχική) και για 12 μήνες, ενώ τη μονοκατοικία στο Ελληνικό νησί θα δηλώσει ως εξοχική κατοικία για διάστημα 3 μηνών.

### **3.7 Τεκμήριο ανέγερσης οικοδομής (επαγγελματικής εγκατάστασης) από επιτηδευματία (ατομική επιχείρηση)**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Αποτελεί τεκμήριο η ανέγερση οικοδομής (επαγγελματική εγκατάσταση, βιοτεχνία) από ατομική επιχείρηση;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με την περιπτ. γ του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε ορίζεται ότι ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη λογίζεται, μεταξύ άλλων, και η ανέγερση οικοδομών.

Περαιτέρω, με το άρθρο 17 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης δεν εφαρμόζεται, “προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα”. Η διάλεξη αυτή ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2005 και μετά.

Με το εγγρ. 1070770/1936/Α0012/29-10-2004 διευκρινίστηκε ότι “η εξαίρεση καταλαμβάνει όλες τις ατομικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ., είτε ασκούν δραστηριότητα εμπορική ή βιοτεχνική ή βιομηχανική ή παροχής υπηρεσιών ( Δ’ κατηγορίας εισοδήματος) είτε γεωργική (Ε’κατηγορία) είτε ελευθέριο επάγγελμα (Ζ’κατηγορία) κατά την αγορά πάγιου εξοπλισμού, στην οποία όμως δεν συμπεριλαμβάνεται η αγορά ή ανέγερση ακινήτων (κτίσιμο εργοστασίου, κ.λπ.)”.

Περαιτέρω, στο εγγρ. 1072933/1544/Α0012/6-12-2007 επαναλαμβάνεται η θέση της Διοίκησης ότι: “οι δαπάνες ανέγερσης οικοδομής, η οποία θα χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική στέγη αποτελούν τεκμήριο, εφόσον δεν υπάρχει κάποια διάταξη που να προβλέπει διαφορετικά”.

Συνεπώς, η ανέγερση κτιρίου (επαγγελματική εγκατάσταση, βιοτεχνία) αποτελεί για το φυσικό πρόσωπο – επιτηδευματία τεκμήριο.

### **3.8 Τεκμήριο επέκτασης κτίσματος (επαγγελματικής εγκατάστασης) από επιτηδευματία (ατομική επιχείρηση)**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ατομική βιοτεχνική επιχείρηση, που στεγάζεται σε ιδιόκτητο χώρο (επαγγελματική εγκατάσταση) προχωρεί σε εργασίες επέκτασης των κτιριακών της εγκαταστάσεων. Προκύπτει θέμα τεκμηρίου για τον επιχειρηματία;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με το έγγραφο 1106121/1544/Α0012/4-11-2005 διευκρινίστηκε από την Διοίκηση

ότι οι προσθήκες, επεκτάσεις, βελτιώσεις, οι οποίες προσθέτουν αξία σε ακίνητο αποτελούν θέμα τεκμηρίου και τυχόν προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου πρέπει να δικαιολογηθεί (σχετ. και εγγρ. 1072933/1544/A0012/6-12-2007).

Επομένως, λαμβανόμενης υπόψη και τη θέση της Διοίκησης ότι στην απαλλακτική διάταξη της περιπτ. ιδ' του άρθρου 18 του Κ.Φ.Ε. δεν συμπεριλαμβάνεται η αγορά ή ανέγερση ακινήτων (κτίσιμο εργοστασίου κ.λπ.) (σχετ. εγγρ. 1070770/1936/A0012/29-10-2004), προκύπτει 'ότι η δαπάνη για την επέκταση των κτιριακών εγκαταστάσεων αποτελεί τεκμήριο για το φυσικό πρόσωπο – επιτηδευματία.

### **3.9 Τεκμήριο φυσικών προσώπων σε κοινωνία με αντικείμενο την ανέγερση και πώληση οικοδομής**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Δύο φυσικά πρόσωπα – επιτηδευματίες εργολάβοι οικοδομών (ανέγερση και πώληση οικοδομών) απέκτησαν με αγορά εξ'αδιαιρέτου οικόπεδο με σκοπό την ανέγερση επί αυτού οικοδομής και την πώληση των διηρημένων ιδιοκτησιών.*

*Μετά και την ΠΟΛ. 1043/08 της Δ/σης Φ.Π.Α. με την οποία διευκρινίστηκαν θέματα επιβολής Φ.Π.Α. ακινήτων, για την άσκηση της επιχείρησης συστήθηκε ' ' κοινωνία του αστικού κώδικα" καθώς κοινοπραξία για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. προβλέπεται πλέον μόνο για την περίπτωση της αντιπαροχής.*

*Οι δαπάνες ανέγερσης της οικοδομής αποτελούν τεκμήριο, προκειμένου για τους κοινωνούς – φυσικά πρόσωπα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε.;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Για το ανωτέρω ερώτημα δεν έχει κοινοποιηθεί θέση της Διοίκησης.

Λαμβανομένων υπόψη:

(α) των οριζομένων στην παρ. 2.1.4 της ερμ. εγκ. 3/1992 του Κ.Β.Σ., ήτοι: "Κοινωνία του Αστικού Κώδικα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 785 του Α.Κ., είναι το δικαίωμα που ανήκει από κοινού (αδιαίρετα), κατά ιδανικά μέρη, σε περισσότερα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά). Κοινωνίες που συνήθως συναντώνται στην πράξη ιδίως η συνιδιοκτησία οικοπέδου στο οποίο ανεγείρεται ξενοδοχείο ή γίνεται χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων, η συνιδιοκτησία μηχανημάτων και η από κοινού εκμετάλλευση τους ή συνιδιοκτησία κινητών ή ακινήτων που αποκτήθηκαν σε πλειστηριασμό (από υπερθεματιστές) και η από κοινού εκμετάλλευση τους, η συνέχιση της επιχείρησης από τους κληρονόμους του αποβιώσαντος επιτηδευματία. Για να καταστεί επιτηδευματίας η κοινωνία, πέρα από την ύπαρξη των παραπάνω προϋποθέσεων (εννοιολογικών στοιχείων), θα πρέπει να εκδηλωθεί η βούληση των κοινωνών για την άσκηση επιχείρησης, που αποδεικνύεται από την δήλωση έναρξης δραστηριότητας".

(β) της σχετικής διάταξης του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., όπου ρητά ορίζεται ότι εξαιρείται από το τεκμήριο "η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών".

(γ) της θέσης της Διοίκησης ότι η ανέγερση οικοδομής από κοινοπραξία δεν αποτελεί τεκμήριο, με την εξαίρεση να περιλαμβάνει και τα μέλη της κοινοπραξίας (σχετ. εγγρ. 1009329/168/A0012/25-2-1998).

(δ) το γεγονός ότι και η Κοινοπραξία, όπως και η Κοινωνία του Αστικού Κώδικα δεν αποτελούν νομικά πρόσωπα, και τέλος,

(ε) της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με την οποία ρητά ορίζονται ως υποκείμενο του φόρου "οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα".

### 3.10 Αγορά με δάνειο Α' κατοικίας από ενήλικο – φοιτητή. Θέματα τεκμηρίου, υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και χαρακτηρισμού του ως προστατευόμενο μέλος

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Φοιτητής σε Α.Ε.Ι., ηλικίας 20 ετών, με ετήσιο εισόδημα 4.000,00 ευρώ, λαμβάνει δάνειο για αγοράς κατοικίας 70 τ.μ. (Α' κατοικία) με εγγυητές τους γονείς του. Οι δόσεις του δανείου ανέρχονται στο ποσό των 6.000,00 ευρώ ετησίως.*

*(α) Οι δόσεις που καταβάλει αποτελούν τεκμήριο;*

*(β) Η διαφορά μεταξύ καταβληθεισών δόσεων του δανείου και του εισοδήματος φορολογείται σαν εισόδημα;*

*(γ) Μπορεί ο φοιτητής να θεωρηθεί ως προστατευόμενο μέλος;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

(i) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 7 του Κ.Φ.Ε. τα ενήλικα άγαμα τέκνα, τα οποία έχουν δεν έχουν υπερβεί το 25<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο, εφόσον συνοικούν με αυτόν (με την ευρεία έννοια) και το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.900,00 ευρώ.

(ii) Κατά τις διατάξεις του άρθρου 61 του Κ.Φ.Ε. υπόχρεοι σε υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος είναι μεταξύ άλλων:

- Κάθε φυσικό πρόσωπο (υποκείμενο του φόρου και το άρθρο 2), εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000,00) ευρώ.

- Ειδικά, προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αυτά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, αν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα τους υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000,00) ευρώ, εφόσον έχουν κατοικία τους στην Ελλάδα και δεν συντρέχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης από άλλη περίπτωση.

- Όσοι αγοράζουν ακίνητα η ανεγείρουν οικοδομή.

(iii) Κατά τις διατάξεις της περιπτ. στ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., η καταβολή των τόκων του δανείου που λήφθηκε για την απόκτηση της πρώτης κατοικίας αποτελεί τεκμήριο. Δεν αποτελεί τεκμήριο το χρεολύσιο, κατά το μέρος που αυτό επιμεριστικά αναλογεί στη μέχρι των εκατόν είκοσι (120) τ.μ. επιφάνεια της κατοικίας.

Περαιτέρω, στο άρθρο 19 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι: *“ Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δεν δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48”.*

Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, σχετικά με τα ερωτήματα που τίθενται:

(α) Τεκμήριο δεν αποτελεί το σύνολο των δόσεων (τόκοι και χρεολύσιο), αλλά μόνο το σύνολο των καταβληθέντων κατ' έτος τόκων.

(β) Εφόσον το ποσό των καταβληθέντων τόκων υπερβαίνει το δηλωθέν εισόδημα και η διαφορά δεν καλύπτεται ή περιορίζεται απ' όσα ορίζονται στο άρθρο 19 του Κ.Φ.Ε., τότε η διαφορά αυτή προσαυξάνει το εισόδημα, το οποίο υπόκειται σε

φορολογία με την κλίμακα του άρθρου 9.

(γ) Αν και από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 7 και 61 προκύπτει ότι μπορεί κάποιος (π.χ. φοιτητής) να είναι ταυτόχρονα τόσο υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης όσο και προστατευόμενο μέλος, για την συγκεκριμένη περίπτωση, επειδή το εισόδημα (αμοιβές 4.000,00 ευρώ) ξεπερνά το όριο των 2.900,00 ευρώ, δεν μπορεί ο εν λόγω φοιτητής να θεωρηθεί ως προστατευόμενο μέλος (σχετ. 1033752/657/Α0012/24-4-2007).

### **3.11 Τεκμήριο απόκτησης ακινήτου με την ψιλή κυριότητα στο ανήλικο τέκνο και την επικαρπία στους γονείς**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Τι ισχύει για το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων σε περίπτωση αγοράς ενός διαμερίσματος από τους γονείς στο όνομα του ανήλικου τέκνου τους, όπου την ψιλή κυριότητα έχει το τέκνο και την επικαρπία η μητέρα; Πώς θα δηλωθεί στο Ε1;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης που κοινοποιήθηκαν με την ΠΟΛ. 1207/9-10-2001, σε περίπτωση αγοράς από διαφορετικό πρόσωπο της ψιλής κυριότητας ακινήτου και από άλλο της επικαρπίας, καθένας θα δηλώσει το ποσό δαπάνης (τεκμηρίου) που επιμεριστικά του αναλογεί κατά τα ποσοστά που προβλέπονται από τη φορολογία κληρονομιών (σημ. Ν.2961/2001).

Από τον κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών ορίζεται ότι σε περίπτωση σύστασης ισόβιας ή αορίστου χρόνου επικαρπίας, ως αξία επικαρπίας λαμβάνεται ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, ήτοι:

- Στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του,
- Στα 7/10, αν έχει υπερβεί το 20<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του,
- Στα 6/10, αν έχει υπερβεί το 30<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του,
- Στα 5/10, αν έχει υπερβεί το 40<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του,
- Στα 4/10, αν έχει υπερβεί το 50<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του,
- Στα 3/10, αν έχει υπερβεί το 60<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του,
- Στα 2/10, αν έχει υπερβεί το 70<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του και
- Στο 1/10, αν έχει υπερβεί το 80<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του.

Η αξία της ψιλής κυριότητας βρίσκεται αν από την αξία της πλήρους κυριότητας αφαιρέσουμε την επικαρπία.

Ειδικά, όμως για την περίπτωση της αγοράς ακινήτου από ανήλικο που βαρύνει τους γονείς του, η δαπάνη αγοράς θεωρείται όχι του ανήλικου τέκνου, αλλά του γονέα εκείνου που διαθέτει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και στο όνομα του ανήλικου τέκνου (σχετ. ΠΟΛ. 1198/2-7-1996).

Συνεπώς, για την περίπτωση που αναφέρεται στο ερώτημα εάν η μητέρα του ανήλικου έχει μεγαλύτερο εισόδημα από το σύζυγο της, τότε η τεκμαρτή δαπάνη και της ίδιας και του ανήλικου τέκνου θα βαρύνει και την ίδια, ως περίπτωση γονέα που διαθέτει το μεγαλύτερο εισόδημα. Σε διαφορετική περίπτωση, η δαπάνη που επιμεριστικά αναλογεί κατά τα ποσοστά της φορολογίας κληρονομιών στο ανήλικο τέκνο θα δηλωθεί από τον πατέρα και αυτή που αναλογεί στη μητέρα θα δηλωθεί από αυτή.

### 3.12 Αγορά αυτοκινήτου από ατομική επιχείρηση. Μη εφαρμογή τεκμηρίου

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Η αγορά Ι.Χ. αυτοκινήτου ή Ι.Χ. φορτηγού σε ατομική επιχείρηση ή αυτοκινήτου Δ.Χ. αποτελεί τεκμήριο και αναγράφεται στο έντυπο Ε1 της φορολογίας εισοδήματος;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με την περιπτ. ιδ' του άρθρου 18 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης δεν εφαρμόζεται, "προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα".

Η ανωτέρω διάταξη τέθηκε με παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν.3296/2004 και ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2005 και μετά.

Όσον αφορά τον χαρακτηρισμό της δαπάνης αυτοκινήτου (ατομική επιχείρηση) ως τεκμήριο, αρχικά η θέση της Διοίκησης ήταν ότι στην περίπτωση αυτή, κατισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. και συνεπώς η δαπάνη αποτελεί τεκμήριο.

Περαιτέρω, με την Γνωμ. 348/16-6-2006 το Ν.Σ.Κ. έκρινε δεν αποτελεί τεκμήριο η αγορά αυτοκινήτου, μη εφαρμοζόμενης της διάταξης της περιπτ. α' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. και στηριζόμενης της απαλλαγής στην διάταξη της περιπτ. ιδ' του άρθρου 18 του ίδιου κώδικα.

Η ανωτέρω γνωμοδότηση έγινε δεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας & Οικονομικών και ισχύει από 18/12/2006. Συνεπώς:

- "Η αγορά αυτοκινήτου Φ.Ι.Χ. από αγρότη ή επιχειρηματία, καθώς και η αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης από ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την ενοικίαση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης απαλλάσσεται από την εφαρμογή του τεκμηρίου της περιπτ. α' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., ως αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης, εφόσον η αγορά πραγματοποιείται από 18/12/2006 και μετά (σχετ. εγγρ. 1050960/970/A0012/9-5-2007 και 1102496/2385/A0012/8-2-2007). Κατόπιν των ανωτέρω η αγορά λεωφορείου, επιβατικού αυτοκινήτου, φορτηγού ιδιωτικής, δημόσιας ή μικτής χρήσης, μηχανήματος έργου από ατομικές επιχειρήσεις με βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας, καθώς και η αγορά μοτοποδήλατου ή μοτοσικλέτας, που χρησιμοποιείται για τις ανάγκες διανομής επιχείρησης οβελιστηρίου, αποτελεί αγορά πάγιου εξοπλισμού και απαλλάσσεται από το τεκμήριο απόκτησης της περιπτ. α' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε." (σχετ. εγγρ. 1047823/93/A0012/10-7-2007)

- "Η αγορά επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης (αυτοκινήτου και άδειας) δεν αποτελεί τεκμήριο απόκτησης περιουσιακού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. α' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., όπως και η αγορά μόνο του οχήματος επιβατικού αυτοκινήτου δημόσιας χρήσης προς αντικατάσταση παλαιού από δικαιούχο σχετικής άδειας, επειδή αποτελεί αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης" (σχετ. εγγρ. 1099259/1955/A0012/30-10-2007).

- "Η αγορά φορτηγού αυτοκινήτου Ι.Χ. από ατομική επιχείρηση, το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά προϊόντων της επιχείρησης, απαλλάσσεται από την εφαρμογή του τεκμηρίου της περιπτ. α' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., ως αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης, εφόσον η αγορά πραγματοποιείται από 18/12/2006 και μετά" (σχετ. εγγρ. 1054293/1051/A0012/6-6-2007)

- "Δεν αποτελούν τεκμήριο τα ποσά που καταβάλλονται από 18/12/2006 και μετά για αγορά ή σε μίσθωμα χρηματοδοτικής μίσθωσης Ε.Δ.Χ., Φ.Δ.Χ. και Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτων ήτοι ταξί, φορτηγά δημόσιας χρήσης, αγροτικά αυτοκίνητα, λεωφορεία,



διότι εμπíπτουν πλέον στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού” (σχετ. εγγρ. 1050960/970/A0012/9-5-2007).

### 3.13 Χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) Ε.Ι.Χ. από ελεύθερο επαγγελματία

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ελεύθερος επαγγελματίας έχει προβεί σε χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) επιβατικού αυτοκινήτου, το οποίο χρησιμοποιεί για τις ανάγκες του επαγγέλματος του. Τι αποτελεί τεκμήριο και πώς συμπληρώνεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

##### Τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στο προηγούμενο Θ. 34, η απαλλαγή από το τεκμήριο της περιπτ. α΄ του άρθρου 17 (αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας), καταλαμβάνει, μετά και την γνωμ. 348/2006 του Ν.Σ.Κ., και την περίπτωση της δαπάνης χρηματοδοτικής μίσθωσης επιβατικού Ι.Χ. από ελεύθερο επαγγελματία, το οποίο θα χρησιμοποιηθεί ως πάγιο στοιχείο για τις ανάγκες άσκησης του επαγγέλματος του και θα καταχωρηθεί στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία.

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> : ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ



#### 4.1 Δαπάνες Δ.Ε.Η., κλπ. σε μισθωμένο ακίνητο, όταν οι λογαριασμοί εκδίδονται στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση μισθώνει κτίριο για επαγγελματική εγκατάσταση. Οι λογαριασμοί Δ.Ε.Η. και Φυσικού Αερίου που εκδίδονται στο όνομα του ιδιοκτήτη και όχι στο όνομα της επιχείρησης, που πράγματι καταβάλλει τις δαπάνες, αποτελούν νόμιμο δικαιολογητικό εγγραφής των δαπανών στα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Στην ΠΟΛ. 1005/14-10-2005, στην οποία περιλαμβάνονται διοικητικές λύσεις και δικαστηριακή νομολογία για την έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αναφέρεται ότι η δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, έστω και αν ο μετρητής παραμένει σε τρίτο πρόσωπο (στο όνομα του ιδιοκτήτη). Με τις αποφάσεις 3887/85 και 3888/85 του Σ.τ.Ε. κρίθηκε ότι αναγνωρίζονται ως παραγωγική δαπάνη τα τηλεπικοινωνιακά τέλη των τηλεφώνων που δεν ανήκουν στην επιχείρηση, αλλά χρησιμοποιούνται από αυτή για την επίτευξη του σκοπού της. Η αποδοχή της συγκεκριμένης θέσης διατυπώνεται στην ΠΟΛ. 1005/14-1-2005, στην οποία σημειώνεται ότι η δαπάνη τηλεφώνου, έστω και εάν το τηλέφωνο ανήκει στον ιδιοκτήτη του ακινήτου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης.

Υπό το πνεύμα της ενιαίας αντιμετώπισης των λειτουργικών δαπανών, η δαπάνη φυσικού αερίου θεωρούμε ότι θα πρέπει να έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση,

εφόσον η κατανάλωση της σχετικής ενέργειας (αερίου) αφορά την επιχείρηση.

Ως δικαιολογητικό εγγραφής κατά το άρθρο 12 παρ. 16 του Κ.Β.Σ., χρησιμοποιείται το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει η εταιρεία παροχής των σχετικών μορφών ενέργειας ή υπηρεσιών (ηλεκτρισμού, τηλεφωνίας, φυσικού αερίου, κ.λπ.).

#### **4.2 Δαπάνη μίσθωσης κατοικίας από επιχείρηση για εκτός έδρας απασχόληση εργαζομένων της**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Εμπορική επιχείρηση που προσδιορίζει λογιστικά τα κέρδη της, αναλαμβάνει εργασίες εκτός της επαγγελματικής της εγκατάστασης (σε άλλη περιοχή της χώρας). Για την εκτέλεση των εργασιών είναι απαραίτητη η διαμονή του προσωπικού της εκτός έδρας και για το λόγο αυτό μισθώνει κατοικίες από ιδιώτες, για την διαμονή για λίγες ημέρες του προσωπικού της.*

*Το μίσθωμα που καταβάλει η επιχείρηση εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της για την φορολογία εισοδήματος; Πως εμφανίζονται τα ενοίκια στο έντυπο Ε3;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

(α) Με την περιπτ. ξ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. για τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις ορίζεται ότι εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα των τηρούντων επαρκή και ακριβή βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας τα ποσά " που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45" (σημ. τέθηκε με την παρ. 14 του άρθρου 9 του Ν.3296/2004 και ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1/1/2005 και μετά, σχετ. ΠΟΛ. 1016/7-2-2005, άρθρο 9, παρ. 12).

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται σχετικά ότι ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αποτελεί μεταξύ άλλων και " το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου, καθώς και του τεκμαρτού ενοικίου, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση το άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε., για παροχή κατοικίας" (σημ. διάταξη που τέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 5 του Ν.3296/04 και ισχύει από 1/1/2005, σχετ. ΠΟΛ.1016/7-2-2005 άρθρο 5 παρ. 3).

(β) Με την περιπτ. τ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. που τέθηκε με παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν.3427/2005 και ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2005 ορίζεται ότι εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά: " Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια, ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης ".

Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συνδέεται με τα ανωτέρω (στο (α) αναφερόμενα) και δεν αποτελεί προϋπόθεση για την εκτύπωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, τα καταβαλλόμενα ενοίκια να λογιστούν και να φορολογηθούν ως εισόδημα των εργαζομένων (από μισθωτές υπηρεσίες).

(γ) Τα μισθώματα θα αναγραφούν και στην πρώτη σελίδα του Ε3, ούτως ώστε να παρέχονται οι απαραίτητες πληροφορίες προς τις υπηρεσίες του Υ.Ο.Ο. για την διασταύρωση των εισοδημάτων από ακίνητα.

### 4.3 Δαπάνη χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) ακινήτου

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Εμπορική επιχείρηση με βιβλία Β' κατηγορίας έχει προβεί σε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) ακινήτου. Εκπίπτει το ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με την περιπτ. ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (εισοδήματος Δ' πηγής) επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' και Γ' κατηγορίας εκπίπτουν τα μισθώματα " που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του Ν.1665/1986 ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης. Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου".

Κατά τα ανωτέρω επομένως, όλο το ποσό των μισθωμάτων καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης και κατά την συμπλήρωση του εντύπου Ε3 για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών θα γίνει αναμόρφωση με την αξία των μισθωμάτων που αναλογούν στο οικόπεδο.

### 4.4 Δαπάνη που καταβάλλει επιχείρηση, χωρίς συμβατική υποχρέωση, για ιατρικές εξετάσεις του προσωπικού της

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Εταιρεία (με αντικείμενο παροχή υπηρεσιών) καλύπτει κατά ποσοστό 80% το κόστος τακτικών κατ' έτος διενεργούμενων ιατρικών εξετάσεων του προσωπικού της. Η δαπάνη αυτή καταβάλλεται από την επιχείρηση χωρίς να επιβάλλεται από νόμο ή Σ.Σ.Ε. (δηλαδή οικιοθελώς). Εκπίπτει η δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα της επιχείρησης;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με την παρ. 16 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., δεν αναγνωρίζονται (φορολογικά) προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα " ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικιοθελώς σε εργαζόμενους της ή σε τρίτους, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους ".

Κατά τα ανωτέρω επομένως, εφόσον η δαπάνη ενεργείται οικιοθελώς από την επιχείρηση, χωρίς να επιβάλλεται από διάταξη νόμου, κ.λπ., δεν θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα για τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτής.

### 4.5 Δαπάνη για ασφάλεια ζωής και ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης μελών Δ.Σ., εταίρων Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Το Δ.Σ. ανώνυμου εταιρείας αποφασίζει την σύναψη ασφαλιστηρίου συμβολαίου (ζωής – ατυχημάτων – συνταξιοδότησης) για τα μέλη του και την καταβολή των ασφαλίσεων από την εταιρεία. Εκπίπτει η δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας; Επίσης, πώς αντιμετωπίζεται μια τέτοια δαπάνη που καταβάλλεται από Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. για τους εταίρους της;*

## **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

### Ασφάλιση σύνταξης μελών Δ.Σ.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1005/14-1-2005, τα ασφάλιστρα που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία για ασφάλιση σύνταξης των διευθυνόντων συμβούλων της και των προσώπων που νόμιμα την εκπροσωπούν, εκπίπτουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης. Τα ποσά αυτά αποτελούν εισόδημα από κινητές αξίες των δικαιούχων (1028327/10150/B0012/27-4-1995).

Οι αμοιβές αυτές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% για τα εισοδήματα που καταβάλλονται από 1/1/2007 και μετά, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων (άρθρο 54, παρ. 4 Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε πριν το Ν.3697/2008). Για τις αμοιβές που καταβάλλονται από 1/1/2009 ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων (άρθρο 54, παρ. 5 Κ.Φ.Ε., όπως ισχύει με το Ν.3697/2008).

Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου για τα εισοδήματα αυτά ορίζεται η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει. Ως εισόδημα, το οποίο υπόκειται σε φόρο, νοείται το μικτό ποσό από το οποίο, αν αφαιρεθεί ο παρακρατούμενος φόρος που αναλογεί επ' αυτού, προκύπτει η αξία της παροχής (που αναλογεί σε κάθε μέλος του Δ.Σ.)

### Ασφάλεια ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης μελών Δ.Σ.

“Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει επιχείρηση για ομαδική ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μελών Δ.Σ. οι οποίοι παράλληλα συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας με αυτή, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της υποπερ. δδ' της περιπτ. α', της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.” (ΠΟΛ.1028/17-2-2006).

Σε κάθε περίπτωση θεωρούμε ως προϋπόθεση για την έκπτωση της δαπάνης, αυτή να καθορίζεται από το Δ.Σ. και να εγκρίνεται από την Γ.Σ. των μετόχων.

### Εταίροι Ε.Π.Ε.

Σύμφωνα με την υποπεριπτ. αα' της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα: *“οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.), εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρείες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο”*.

Λόγω του ειδικού περιορισμού για την έκπτωση των αμοιβών και των απολαβών (οι εταίροι να είναι ασφαλισμένοι σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο (ΙΚΑ, ΟΑΕΕ, κλπ.) για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες που παρέχουν στις εν λόγω εταιρείες), και καθώς δεν έχει αντιμετωπιστεί το θέμα από τη Διοίκηση, μια τέτοια δαπάνη δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε

### Εταίροι Ο.Ε., Ε.Ε.

Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της υποπεριπτ. αα' της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.: *“από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2 δεν εκπίπτουν οι μισθοί και κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους”*.

Βάσει των ανωτέρω, θεωρούμε ότι μια τέτοια παροχή που βαρύνει την εταιρεία δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της για τη φορολογία εισοδήματος.

#### 4.6 Χρόνος έκπτωσης τόκων δανείου επιχείρησης

##### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ημεδαπή εμπορική εταιρεία (εισόδημα Δ' πηγής) έχει συνάψει σύμβαση δανείου με ημεδαπή τράπεζα. Την 31/12 η τράπεζα δεν χρεώνει τους δεδουλευμένους τόκους του Δ' τριμήνου, αλλά τους χρεώνει 1/1 του επόμενου έτους. Σε ποια χρήση θα πρέπει να εγγραφούν οι δεδουλευμένοι τόκοι και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα;*

##### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα της Δ' πηγής των τηρούντων επαρκή βιβλία και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' και Γ' κατηγορίας εκπίπτουν τα ποσά: *'' Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείου 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 ''*.

Χρόνος έκπτωσης των τόκων, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, είναι ο χρόνος που αυτοί καθίστανται δεδουλευμένοι, ανεξάρτητα του χρόνου καταβολής τους από την οφειλέτρια επιχείρηση. Συνεπώς, την 31/12 η επιχείρηση θα εγγράψει στα βιβλία της τα ποσά των δεδουλευμένων τόκων (σε περίπτωση μεταβατικού λογαριασμού παθητικού). Κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, τα ποσά αυτά των τόκων θα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

#### 4.7 Δαπάνη που καταβάλλεται στο Δήμο για χρήση πεζοδρομίου και συμμετοχή σε εμποροπανήγυρη

##### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το τέλος που καταβάλλει στο Δήμο για την χρήση πεζοδρομίου; Επίσης, εκπίπτει το ποσό που καταβάλλεται στο Δήμο για δικαίωμα συμμετοχής σε εμποροπανήγυρη;*

##### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με τις διατάξεις της περιπτ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι για τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος Δ' πηγής των τηρούντων επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' και Γ' κατηγορίας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης ορίζεται ο χρόνος καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή Τρίτων.

Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι κάθε τέλος που βαρύνει την επιχείρηση, αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα της, εκτός και αν από τις διατάξεις του νόμου που επιβάλλουν τα τέλη αυτά προβλέπεται ρητά η μη εκτύπωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όπως π.χ. για το ενιαίο τέλος ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) που προβλέπεται η μη έκπτωση αυτού από τα ακαθάριστα έσοδα.

#### 4.8 Τέλος υπέρ δήμων και κοινοτήτων που καταβάλλεται σε επόμενη χρήση

##### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση εστίασης δεν έχει αποδώσει στο Δήμο το τέλος παρεπιδημούντων 2% κατά τις τρεις προηγούμενες χρήσεις. Μπορεί το ποσό αυτό των τελών 2% των προηγούμενων χρήσεων να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης στην οποία*

*καταβάλλεται;*

## **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

### Φορολογία εισοδήματος

Τα δημοτικά τέλη (δημοτικός φόρος), αν και για τον Φ.Π.Α. θεωρούνται φορολογητέα εκροή, για την φορολογία εισοδήματος δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο (σχετ. εγγρ. 1026006/219/0014/23-3-2004).

Επομένως, δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων για τη φορολογία εισοδήματος και σε καμία περίπτωση δεν εκλαμβάνονται ως δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Ως εκ τούτου, για την περίπτωση του ερωτήματος, η καταβολή τους σε επόμενη διαχειριστική περίοδο δεν μπορεί να ληφθεί ως δαπάνη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής.

### Λογιστικός χειρισμός

Για τον λογιστικό χειρισμό του δημοτικού τέλους. Με την γνωμ. 179/2065/1993 του Ε.ΣΥ.Λ. ορίστηκε ότι:

*“Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 4 περιπτ. β’ του Ν.1642/86 (σ.σ. νυν Ν.2850/00), ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται επί των ακαθάριστων εσόδων σας, χωρίς προηγούμενη αφαίρεση του αποδιδόμενου στο Δήμο (με βάση το άρθρο 26 παρ. 6 Ν.1828/89) τέλους εκ 5%, προκειμένου να διευκολύνεται ο έλεγχος Φ.Π.Α. και η κατάρτιση των σχετικών δηλώσεων, συμφωνούμε να συνεχίσετε, για το δημοτικό τέλος 5%, να εφαρμόζεται το λογιστικό χειρισμό που περιγράφεται στην πιο πάνω επιστολή σας δηλαδή: καταχώρηση των εσόδων από πωλήσεις σε οικείους τριτοβάθμιους λογ. του πρωτοβάθμιου 71 και στο τέλος κάθε μήνα αποχωρισμός του δημοτικού τέλους 5% και μεταφορά του με χρέωση ιδιαίτερου τριτοβάθμιου 71 που έχει τη μορφή αντίθετου λογαριασμού, στην πίστωση υπολογαριασμού του 54.09, με χρέωση του οποίου γίνεται η απόδοση”.*

Αν και η εν λόγω γνωμ. 179/2065/1993 του Ε.ΣΥ.Λ., αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό για βιβλία Γ’ κατηγορίας, κρίνουμε ότι μπορεί να έχει ανάλογη εφαρμογή και σε βιβλία β’ κατηγορίας, όπου οι καταχωρήσεις γίνονται στις αντίστοιχες στήλες.

Επομένως, και σε συνδυασμό με τα οριζόμενα με την ΠΟΛ.1217/4-8-1995:

(α) Σε περίπτωση που η Φ.Τ.Μ., έχει την δυνατότητα διάκρισης του δημοτικού τέλους από την αξία των πωλήσεων, δύναται στο Βιβλίο Εσόδων Εξόδων, να τηρούνται δύο στήλες, όπου στην πρώτη θα καταχωρείται η αξία των πωλήσεων (αξίες τόσο για το Φ.Π.Α. όσο και για την Φ.Ε.), και στην δεύτερη η αξία των δημοτικών τελών (δημοτικά τέλη προς απόδοση, αξία μόνο για Φ.Π.Α.).

(β) Σε περίπτωση που η Φ.Τ.Μ., δεν έχει την παραπάνω δυνατότητα, η καταχώρηση γίνεται σε μια στήλη, με ένα ποσό, στο σύνολο της αξίας (έσοδο + τέλος). Στο τέλος κάθε περιόδου που αποδίδονται τα δημοτικά τέλη, μεταφέρεται η αξία των τελών από την στήλη αυτή σε άλλη, οπότε δημιουργούνται δύο στήλες (μια με αξία πωλήσεων για τον Φ.Π.Α. και την Φ.Ε., και μια με την αξία των δημοτικών τελών προς απόδοση, και για τις ανάγκες του Φ.Π.Α.).

## **4.9 Έκπτωση εισφοράς σε χρήμα λόγω ένταξης γηπέδου επιχείρησης στο σχέδιο πόλεως**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Εκπίπτει φορολογικά η εισφορά σε χρήμα που καταβάλλει επιχείρηση λόγω ένταξης γηπέδου της στο σχέδιο πόλεως,*

## ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η εισφορά σε χρήμα που καταβάλλει επιχείρηση λόγω ένταξης γηπέδου της στο σχέδιο πόλεως εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της, καθώς με την περιπτ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα (Δ' πηγής) των τηρούντων επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' και Γ' κατηγορίας εκπίπτουν τα ποσά των "...κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή Τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών (Ε.Φ.Τ.Ε.) που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους".

Επισημαίνεται ότι το θέμα κρίθηκε και από το Σ.τ.Ε. με την υπ αριθμό 4099/1980 απόφαση με την οποία αναγνωρίζεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του ποσού της εισφοράς λόγω επεκτάσεως του σχεδίου πόλεως δήμου ή κοινότητας για οικόπεδο που εντάσσεται στο επεκταθέν σχέδιο πόλης.

### 4.10 Αμοιβές πωλητών (σταθερές αποδοχές & bonus). Ασφαλιστικές Εισφορές. Έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Εμπορική επιχείρηση απασχολεί περιοδεύοντα πωλητή. Η αμοιβή αυτού συνίσταται σε σταθερό μισθό και ποσοστά επί των πωλήσεων.*

*(α) Πως υπολογίζονται οι ασφαλιστικές εισφορές;*

*(β) Για την είσπραξη των ποσοστών, bonus, κ.λπ., ο πωλητής θα πρέπει να εκδίδει Τ.Π.Υ.;*

*(γ) Οι αμοιβές του πωλητή και οι εργοδοτικές εισφορές εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης;*

*(δ) Επί ποιου ποσού υπολογίζεται η παρακράτηση φόρου;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

(α) Οι "περιοδεύοντες πωλητές" που αμείβονται με κυμαινόμενες αποδοχές κατατάσσονται στην 14<sup>η</sup> ασφαλιστική κλάση του Ι.Κ.Α.

Ως προς τις αποδοχές επί των οποίων υπολογίζονται οι εισφορές του Ι.Κ.Α. διακρίνουμε:

(i) Αν οι σταθερές μηνιαίες αποδοχές είναι μεγαλύτερες του 25πλάσιου του Τεκμαρτού Ημερομισθίου της 14<sup>ης</sup> κλάσης, οι υπέρ του Ι.Κ.Α. εισφορές υπολογίζονται επί του σταθερού ποσού, αδιαφόρως του ύψους των αποδοχών που προέρχονται από ποσοστά και λοιπές παροχές.

(ii) Αν δεν καταβάλλονται σταθερές αποδοχές και η όλη αμοιβή συνιστάται σε ποσοστά, οι εργαζόμενοι ασφαλιζονται με βάση το τεκμαρτό ημερομίσθιο του Ι.Κ.Α. αδιαφόρως του ύψους αυτών.

(β) Η σχέση που συνδέει τον εργαζόμενο με τον εργοδότη είναι αυτή της εξαρτημένης εργασίας και δεν μπορεί για την λήψη μέρους της αμοιβής (ποσοστά ή bonus κ.λπ.), να θεωρείται ως επιτηδευματίας και να εκδίδει Τ.Π.Υ.

Σε κάθε περίπτωση οι αμοιβές (σταθερές αποδοχές, ποσοστά, κ.λπ.) περιλαμβάνονται στην μισθοδοτική κατάσταση και οι καθαρές αποδοχές (μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και των κρατήσεων Φ.Μ.Υ.) καταβάλλονται στον εργαζόμενο.

(γ) Για την έκπτωση των αμοιβών και εργοδοτικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα της (εμπορικής) επιχείρησης, με την υποπεριπτ. α' της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα (Δ' πηγής)

των τηρούντων επαρκή και ακριβή βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας εκπίπτουν: “ 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 ”.

Επομένως, υπό την προϋπόθεση της καταβολής ή βεβαίωσης των υπέρ Ι.Κ.Α. ασφαλιστικών εισφορών, από τα ακαθάριστα έσοδα θα εκπέσουν ως γενικά έξοδα διαχείρισης το σύνολο των αμοιβών (σταθερές αποδοχές, ποσοστά, κ.λπ.) και οι βαρύνουσες την εταιρεία εργοδοτικές εισφορές.

(δ) Οι αποδοχές του εργαζομένου για την φορολογία εισοδήματος είναι το σύνολο αυτών (σταθερές αποδοχές, ποσοστά, bonus, κ.λπ.), αφαιρούμενων των ασφαλιστικών εισφορών που τον βαρύνουν. Επί του καθαρού αυτού ποσού θα διενεργηθεί παρακράτηση φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Κ.Φ.Ε. και τις οδηγίες που κατ' έτος παρέχονται από την Διοίκηση με την έκδοση πολυγραφημένης διαταγής.

#### **4.11 Έννοια της προϋπόθεσης της καταβολής ή βεβαίωσης των ασφαλιστικών εισφορών για την έκπτωση της δαπάνης μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδα**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Εμπορική επιχείρηση απασχολεί προσωπικό, το οποίο ασφαρίζει στο Ι.Κ.Α. Υποβάλλει κανονικά τις Α.Π.Δ., αλλά λόγω ταμειακών δυσκολιών δεν καταβάλλει στο ίδρυμα τις ασφαλιστικές εισφορές κατά το χρόνο που είναι απαιτητές (τέλος κάθε επόμενου μήνα, κ.λπ.). Μπορεί να καταβάλλει τις εισφορές π.χ. του Νοεμβρίου '07 μετά από ένα χρόνο; Δημιουργείται πρόβλημα με την έκπτωση των αμοιβών και εργοδοτικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. α της παρ 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα Δ' πηγής των τηρούντων επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία της Β' ή Γ' κατηγορίας εκπίπτουν “τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής 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”.

Από τις ανωτέρω διατάξεις δεν προκύπτει χρόνος καταβολής ή βεβαίωσης των ασφαλιστικών εισφορών, προκειμένου η δαπάνη να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ως προς την έννοια της βεβαίωσης των ασφαλιστικών εισφορών, με το εγγρ. 1024099/10325/Β0012/9-7-2007 η Δ/ση φορολογίας κοινοποίησε την θέση ότι: “... η μοναδική διαδικασία μέσω της οποίας βεβαιώνεται ή καταλογίζονται από το Ι.Κ.Α. μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές από εργοδότες αποτελεί η σύνταξη Πράξεων Επιβολής Εισφορών (Π.Ε.Ε.), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 26 του Α.Ν.1846/1951, κατόπιν διενέργειας ελέγχου από τους εντεταλμένους υπαλλήλους του Ι.Κ.Α., προκύπτει ότι για τις επιχειρήσεις (εργοδότες) που έχουν υποβάλλει τις Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις (Α.Π.Δ.), αλλά δεν έχουν καταβάλλει τις αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές δεν υπάρχει βεβαίωση και, επομένως, δεν μπορούν να εκπέσουν τη δαπάνη μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδα τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της υποπερ. αα' της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.”.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> : ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.



### 5.1 Χρόνος κτήσης διανεμόμενων κερδών Ε.Π.Ε.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Φυσικά πρόσωπα συμμετέχουν σε Ε.Π.Ε. (εταίροι). Κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου, την 31/12/2007 η Ε.Π.Ε. διανέμει κέρδη στους εταίρους. Οι εταίροι θα τα συμπεριλάβουν (ως φορολογημένα στο όνομα*

*της Ε.Π.Ε.) στη δήλωση εισοδήματος τους για το έτος 2007 ή για το έτος 2008;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) ορίζεται ότι: “Τα κατά το άρθρο αυτό **εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων**, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης και **περιορισμένης ευθύνης εταιρίας**, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών **θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:**

**α)** Στις περιπτώσεις της ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρείας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρεία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

**Ως χρόνος κτήσης για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων**, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και **προκειμένου για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από τη συνέλευση των εταίρων**. Σε περίπτωση που δεν εγκριθεί ο ισολογισμός της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου. Σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής, κατά περίπτωση. Αν η λύση, συγχώνευση ή μετατροπή επέρχεται πριν από την πάροδο τριών (3) μηνών από την λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και εφόσον ο ισολογισμός δεν έχει εγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων, το εισόδημα και των δύο διαχειριστικών περιόδων λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρείας.

**β)** Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρείας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρείας.

**γ)** Στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα, από κάθε συνétaιρο για το μέρος ή την αμοιβή που του καταβλήθηκε.

Η ύπαρξη των εταιρειών που αναφέρονται στην περίπτωση α' αποδεικνύεται με έγκυρο συστατικό έγγραφο δημοσιευμένο, σύμφωνα με όσα ορίζει ο εμπορικός νόμος. Η κοινοπραξία αναγνωρίζεται, εφόσον έχουν πληρωθεί οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Αντέγραφα για την εικονικότητα είτε των σχέσεων αυτών, είτε των όρων που συνοδεύουν τα μέρη τούτων γενικά, δεν αναγνωρίζονται”.

Επομένως, ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος λογίζεται ο χρόνος έγκρισης του ισολογισμού της Ε.Π.Ε. από την γενική συνέλευση των εταίρων, η οποία συνέρχεται κατά το άρθρο 10 του Ν. 3190/1955: “άπαξ κατ’ έτος και εντός τριών μηνών από της λήξεως της εταιρικής χρήσεως”.

Ως εκ τούτου, για τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου της Ε.Π.Ε. 1/1-31/12/2007, που ο ισολογισμός εγκρίνεται εντός του 2008, ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τους εταίρους θεωρείται το έτος 2008.

Το εισόδημα αυτό θα περιληφθεί στην δήλωση του οικονομικού έτους 2009 (ημερολογιακό έτος 1/1-31/12/2008).

## 5.2 Επιδότηση Ο.Α.Ε.Δ. νέων ελεύθερων επαγγελματιών.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Φυσικό πρόσωπο κάνει έναρξη επαγγέλματος την 9/5/2008 ως ελεύθερος επαγγελματίας και εισπράττει επιδότηση από τον Ο.Α.Ε.Δ.*

*(α) Η επιδότηση αυτή φορολογείται ή είναι αφορολόγητη;*

*(β) Πώς εμφανίζεται στο έντυπο Ε3;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

(α) Σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 4 περιπτ. γ΄ του Κ.Φ.Ε. από το **εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις** απαλλάσσεται από 1/1/2003 το ποσό της επιχορήγησης που καταβάλλεται σε νέους επαγγελματίες οι οποίοι υπάγονται στα προγράμματα απασχόλησης του Ο.Α.Ε.Δ. της παραγράφου 9 του άρθρου 29 του Ν. 1262/1982.

Με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 4 του Ν. 3522/2006 προστέθηκε εδάφιο στην ανωτέρω περιπτ. γ΄, με το οποίο ορίζεται ρητά ότι η απαλλαγή ισχύει και για τα ποσά των επιχορηγήσεων που καταβάλλονται στους νέους **ελεύθερους επαγγελματίες**.

Κατά την εισηγητική έκθεση του Ν. 3522/2006, με την ανωτέρω διάταξη, “προβλέπεται ότι η απαλλαγή των επιδοτήσεων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπάγονται στα προγράμματα απασχόλησης του Ο.Α.Ε.Δ. της παρ. 9 του άρθρου 29 του Ν. 1262/1982, να ισχύει και για τους ελεύθερους επαγγελματίες (για τα ποσά των επιδοτήσεων που λαμβάνουν) για λόγους ίδιας φορολογικής μεταχείρισης” (όμοια και στην ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν. 3522/2006, ΠΟΛ. 1052/15-3-2007).

Σημειώνεται ότι η απαλλαγή για τους ελεύθερους επαγγελματίες ισχύει για τα εισοδήματα από 1/1/2007 και μετά, κατά τα οριζόμενα στην περιπτ. α΄ του άρθρου 39 του Ν. 3522/2006.

(β) Αποψη μας είναι ότι επί των πινάκων εσόδων του εντύπου Ε3 δεν θα αναγράφει η ληφθείσα ενίσχυση (καθώς δεν θα μπορεί να αφαιρεθεί από τα φορολογητέα κέρδη), αλλά θα πρέπει να τεθεί σημείωση επί της τελευταίας σελίδας του εντύπου. Θα πρέπει όμως να αναγραφεί στον πίνακα Ε΄ της πρώτης σελίδας του εντύπου.

Επίσης, η ενίσχυση αυτή θα περιληφθεί και στους κωδ. 659-660 του εντύπου Ε1, ως εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο. Με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα συνυποβληθεί και φωτοαντίγραφο του τιμολογίου που εκδόθηκε προς τον Ο.Α.Ε.Δ.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6° : Κ.Β.Σ.



### 6.1 Αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία. Τήρηση βιβλίων Κ.Β.Σ.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Η αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ.;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με το άρθρο 2 του Κ.Β.Σ ορίζονται οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων. Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό

φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει, τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Κατά τα ανωτέρω, και από 1/8/1996, οι αστικές εταιρείες ακόμη και στην περίπτωση που δεν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό λογίζονται ως επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τον Κ.Β.Σ.

### 6.2 Επιχείρηση παραδοσιακού καφενείου. Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση «Παραδοσιακό Καφενείο – Τσιγάρα – Ζαχαρώδη» σε χωριό κάτω των 5.000 κατοίκων, που δεν χαρακτηρίζεται τουριστικό, σε ποια κατηγορία βιβλίων εντάσσεται;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ., στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα, όχι όμως κατώτερης της δεύτερης, υπάγονται οι επιτηδευματίες, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη στην Α', Β', ή την Γ' κατηγορία, κατά τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 4.

Κατ'εξαιρέση με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου, τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν την δραστηριότητα σε πόλη ή χωριό με πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων, μη τουριστική περιοχή, εντάσσονται κατά την έναρξη των εργασιών τους, στην πρώτη (Α') κατηγορία βιβλίων και στη συνέχεια στην κατηγορία βιβλίων που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Από την πιο πάνω διάταξη εξαιρούνται οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που έχουν ως αντικείμενο εργασιών τους την παροχή υπηρεσιών ή την πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών (μικτή δραστηριότητα) ή την εκμετάλλευση καταστήματος, στο οποίο προσφέρεται φαγητό ή ποτό με σερβίρισμα. Οι επιτηδευματίες αυτοί εντάσσονται στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα, όχι όμως κατώτερης της δεύτερης. Ειδικότερα, όμως, με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6, για τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση

παραδοσιακού καφενείου στις πιο πάνω περιοχές, παρέχεται η δυνατότητα τήρησης βιβλίων της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα. Δηλαδή οι εκμεταλλευτές παραδοσιακών καφενείων, μπορούν να ενταχθούν στην Α' κατηγορία, εφόσον τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το ποσό των 150.000 ευρώ (όριο τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ.). Συνεπώς ο επιτηδευματίας φυσικό πρόσωπο για όλες τις πιο πάνω δραστηριότητες του τηρεί βιβλίο αγορών εφόσον τα συνολικά έσοδα του από όλα τα αγαθά που εμπορεύεται δεν υπερβαίνουν το ποσό των 150.000 ευρώ.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι 10.000 ευρώ από την πώληση αγαθών ή μέχρι 5.000 ευρώ από την παροχή υπηρεσιών ή προκειμένου για μικτή δραστηριότητα μέχρι 10.000 ευρώ με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τα 5.000 ευρώ, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και την έκδοση Α.Λ.Π. ή Α.Π.Υ. Τα παραπάνω δεν έχουν εφαρμογή για ελεύθερους επαγγελματίες, επιτηδευματίες με ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον 60% ή εξαγωγές ανεξαρτήτως ποσοστού, καθώς και επιτηδευματίες με υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.

Βάσει των παραπάνω, ο επιτηδευματίας φυσικό πρόσωπο εκμεταλλευτής παραδοσιακού καφενείου, παντοπωλείου, τσιγάρων και ζαχαρωδών, εφόσον δραστηριοποιείται σε πόλη ή χωριό κάτω των 5.000 κατοίκων, μη τουριστική περιοχή, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο εντάσσεται στην Α' κατηγορία και στη συνέχεια στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ακαθάριστα έσοδα. Σε περίπτωση που το σύνολο ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου δεν υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ, κατ'εφαρμογή της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., μπορεί να μη τηρεί βιβλία και να μην εκδίδει Α.Λ.Π.

### **6.3 Πλανόδιος πωλητής οπωρολαχανικών. Ένταξη σε κατηγορία βιβλίων.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Σε ποια κατηγορία βιβλίων εντάσσεται πλανόδιος πωλητής οπωρολαχανικών και λοιπών αγροτικών προϊόντων εκτός λαϊκών αγορών;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ. ορίζονται οι δραστηριότητες για τις οποίες τηρούνται βιβλία Α' κατηγορίας, ανεξάρτητα της νομικής μορφής (πλην Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) και ανεξάρτητα του ύψους των ακαθάριστων εσόδων. Ειδικότερα ορίζεται ότι εντάσσονται:

«4. Στην πρώτη κατηγορία με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού:

1. ο εκμεταλλευτής περιπτέρου,
2. ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως,
3. ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων, για την εμπορία βενζίνης

Όποιος από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτό βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας μικρότερης της δεύτερης με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 3 και 6 του άρθρου αυτού».

(σημ. όπως η παράγραφος 4 ισχύει με το Ν.3522/2006, αν και δεν έχει ενσωματωθεί η τήρηση βιβλίων Α' κατηγορίας από τους εκμεταλλευτές πρατηρίου υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου).

Οι πλανόδιοι πωλητές περιλήφθησαν στην περίπτωση β' της ανωτέρω παραγράφου 4 του άρθρου 4 για την τήρηση βιβλίων Α' κατηγορίας, με το Ν.3522/2006, με έναρξη ισχύος εφαρμογής της διάταξης για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά.

Στην ερμηνευτική του νόμου ΠΟΛ.1024/15-2-2007, στην παράγραφο 28.4, για την περίπτωση αυτή αναφέρεται:

“Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαθίσταται η περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 4 και εντάσσεται στην Α' κατηγορία βιβλίων για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά, ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων και τόπου άσκησης της σχετικής δραστηριότητας (χώροι πώλησης) και ο πλανόδιος πωλητής (φυσικό ή νομικό πρόσωπο, πλην Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων. Εάν όμως ο εν λόγω επιτηδευματίας διαθέτει τα αγαθά αυτά και από κατάσταση, τότε εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ.

Επισημαίνεται ότι εξακολουθούν να εφαρμόζονται και για τον επιτηδευματία αυτό (φυσικό πρόσωπο) οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 2 περί απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του είναι κάτω του ορίου ακαθάριστων εσόδων που ορίζεται από τις διατάξεις αυτές (νέο ισχύον όριο 10.000 ευρώ)”.

#### **6.4 Πλανόδιος παλαιοπώλης. Τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων.**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Τι βιβλία υποχρεούνται να τηρούν οι πλανόδιοι παλαιοπώλες; Τι δηλώνουν ως έδρα; Τι στοιχεία υποχρεούνται να εκδίδουν;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

###### Βιβλία

Από τη συνδυαστική ερμηνεία των διατάξεων των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ προκύπτει ότι οι πλανόδιοι πωλητές, πλην εκείνων που πωλούν νωπά αλιεύματα και λοιπά αγροτικά προϊόντα, τηρούν τουλάχιστον βιβλίο εσόδων – εξόδων, εκτός και αν ασκούν τη δραστηριότητα (τόπος πώλησης αγαθών) σε πόλη ή χωριό κάτω των 5.000 κατοίκων που δεν έχει χαρακτηριστεί ως τουριστική περιοχή, ανεξάρτητα του τόπου που έχει δηλωθεί ως έδρα. Στην περίπτωση που διαθέτει τα αγαθά του στις περιοχές, αυτές κατά την έναρξη των εργασιών εντάσσεται στην Α' κατηγορία και εν συνεχεία τηρούνται τα βιβλία που αντιστοιχούν στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα. Αν διαθέτει τα αγαθά σε πόλεις ή χωριά άνω των 5.000 κατοίκων, εντάσσεται στην Β' κατηγορία και στη συνέχεια τηρούνται τα βιβλία που αντιστοιχούν στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα, όχι όμως μικρότερης της Β' κατηγορίας.

Σε σχέση με τα παραπάνω, επισημαίνονται: α) Η διάταξη της περίπτωσης α. της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., με την οποία ο υπόχρεος μπορεί, με απόφαση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., να απαλλαγθεί με την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου ή με την έναρξη των εργασιών του, μετά της σύμφωνης γνώμης του αρμόδιου επιθεωρητή, από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση Α.Λ.Π., εφόσον αντιμετωπίζει σοβαρές δυσχέρειες στην τήρηση των βιβλίων και στην έκδοση των στοιχείων, β) Η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. σύμφωνα με την

οποία εάν τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία από την πώληση αγαθών (όταν αυτά διαθέτονται κατά κύριο λόγο λιανικά) δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ αυτός απαλλάσσεται για την υπόψη διαχειριστική περίοδο από την τήρηση βιβλίων. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και για τους παλαιοπώλες.

Κατά την έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. με τα λοιπά δικαιολογητικά συνυποβάλλεται και το στοιχείο προσδιορισμού της έδρας της επιχείρησης, η οποία αποτελεί σημείο επικοινωνίας με τη φορολογική αρχή. Λόγω της ιδιομορφίας της δραστηριότητας του πλανόδιου πωλητή, η οποία δεν ασκείται σε σταθερό και μόνιμο χώρο, ως έδρα συνηθίζεται να δηλώνεται η διεύθυνση κατοικίας. Άρα θα πρέπει ο επιτηδευματίας με υπεύθυνη δήλωση στη Δ.Ο.Υ (τμήμα μητρώου) να δηλώσει ότι δεν θα παρεμποδίζεται ο έλεγχος στην έδρα του επικαλούμενος το συνταγματικό άσυλο της κατοικίας του.

### Στοιχεία

Οι πλανόδιοι πωλητές, σύμφωνα με την παράγραφο 43 του άρθρου 15 του Ν.2166/1993 και το έγγραφο 1010215/2003, φέρουν μαζί τους τα φορολογικά βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία αγορών. Έχουν τη δυνατότητα να μην εκδίδουν δελτία αποστολής προς τις περιοχές διάθεσης των αγαθών, με την προϋπόθεση ότι θα φέρουν μαζί τους τα φορολογικά στοιχεία αγοράς.

Οι πλανόδιοι πωλητές, εκτός οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων, εφόσον τηρούν βιβλίο εσόδων - εξόδων για τις λιανικές τους πωλήσεις, πρέπει να εκδίδουν Α.Λ.Π από φορητή Φ.Τ.Μ (σχετ. ΠΟΛ.1271/12-12-2002, άρθρο 2 περίπτωση 2.1.2.1). Για ενδεχόμενες χονδρικές πωλήσεις εκδίδεται το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο (ΤΔΑ ή ΔΑ, και Τιμ.Πώλησης).

Για την μεταφορά των ειδών που περισυλλέγονται από διάφορους χώρους εναπόθεσης, εκδίδεται Δελτίο Αποστολής.

## **6.5 Τήρηση βιβλίων μεγαλύτερης κατηγορίας.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιτηδευματίας εκμεταλλευτής περιπτέρου που τηρεί βιβλία Α' κατηγορίας, μπορεί να τηρήσει προαιρετικά βιβλία Β' κατηγορίας;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

#### Ένταξη των εκμεταλλευτών περιπτέρων σε κατηγορία βιβλίων

Σύμφωνα με την διάταξη της περίπτωσης α της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ οι εκμεταλλευτές περιπτέρου εντάσσονται στην Α' κατηγορία τήρησης βιβλίων, ανεξάρτητα από τον πληθυσμό του τόπου που ασκείται η σχετική δραστηριότητα και την μορφή της επιχείρησης, δηλαδή φυσικό ή νομικό πρόσωπο πλην Α.Ε. και Ε.Π.Ε. (σχετ. και ΠΟΛ1271/12-12-2002).

#### Τήρηση βιβλίων μεγαλύτερης κατηγορίας

Με την διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ ορίζεται ότι : "Ο επιτηδευματίας από την έναρξη της διαχειριστικής του περιόδου, μπορεί να τηρήσει βιβλία μεγαλύτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται, με την προϋπόθεση της τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων, που ορίζονται για την κατηγορία αυτή, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 32 του Ν.1642/1986 (σημ.: νυν άρθρο 39 Ν.2859/2000 –κωδ. Φ.Π.Α)".

Συνεπώς ο εκμεταλλευτής περιπτέρου μπορεί να τηρήσει προαιρετικά βιβλία Β' κατηγορίας, με τις εξής προϋποθέσεις:

- 1) Θα τηρεί βιβλία εσόδων – εξόδων και θα εκδίδει όλα τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Α.Λ.Π. από Φ.Τ.Μ, κτλ)
- 2) Δεν μπορεί να μεταταχθεί από το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. (βιβλία Β' κατηγορίας) στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων πριν την παρέλευση πενταετίας.

Η σχετική διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 39 του κώδικα Φ.Π.Α ορίζει ότι: "Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων μπορούν με δήλωσή τους να εντάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση, στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου και αυτές που απαλλάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό καθεστώς. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση μιας πενταετίας από την υποβολή της. Επίσης με δήλωσή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ μέσα στην προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου, οι επιχειρήσεις μπορούν να μετατάσσονται από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στις απαλλασσόμενες ή από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή τις απαλλασσόμενες εφόσον δεν έχουν υποχρέωση παραμονής στο ίδιο καθεστώς."

## **6.6 Διάκριση δαπανών ανά κλάδο δραστηριότητας (εμπορίας, παροχής) στα βιβλία Β' κατηγορίας.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Οι επιχειρήσεις με δύο κλάδους δραστηριότητας, εμπορίας αγαθών και παροχής υπηρεσιών, που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας υποχρεούνται να καταχωρούν διακριτά τις δαπάνες κάθε κλάδου, όπως αμοιβές προσωπικού, αμοιβές τρίτων κλπ ;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ, ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο Β' κατηγορίας, καταχωρεί σε ξεχωριστές στήλες στο βιβλίο εσόδων – εξόδων τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές δαπάνες.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι τα ποσά των ανωτέρω πράξεων αναλύονται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε αθεώρητες καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α., εκτός και αν η ανάλυση προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων – εξόδων. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

Η ελάχιστη ανάλυση των δαπανών συνίσταται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου του Κ.Β.Σ. σε αμοιβές προσωπικού, αμοιβές τρίτων, ενοίκια, τόκους και λοιπά έξοδα, καθώς και αποσβέσεις.

Από τις ανωτέρω διατάξεις δεν προκύπτει υποχρεωτική καταχώρηση των δαπανών διακεκριμένα σε στήλες ανάλογα με τον κλάδο που βαρύνουν.

Απαιτήση, όμως, της διάκρισης ανά κλάδο προκύπτει για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του αυτοελέγχου των άρθρων 13 – 17 του Ν.3296/2004. Υπενθυμίζεται ότι οι δαπάνες του κλάδου εμπορίας ή παραγωγής αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα των ακαθάριστων εσόδων για τον αυτοέλεγχο του Ν.3296/2004.

Κατά τα ανωτέρω, επομένως, η ανάλυση των δαπανών ανά κλάδο δραστηριότητας, και στις κατηγορίες που επιβάλλονται από τις διατάξεις του άρθρου 6 (αμοιβές προσωπικού, τρίτων κλπ), μπορεί να γίνει μέχρι και το χρόνο υποβολής των δηλώσεων.

Υπενθυμίζεται ακόμη, ότι για τον αυτοέλεγχο του Ν.3296/2004 έχει γίνει δεκτό από την διοίκηση, για τις κοινές δαπάνες, όπου δεν είναι εφικτός ο διαχωρισμός τους, να επιμερίζονται ανάλογα με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων κάθε κλάδου (σχετ. ΠΟΛ.1027/22-2-2005).

## **6.7 Χειρισμός σε βιβλία Β' κατηγορίας της αξίας του "Στοιχείου Παράδοσης κτισμάτων στον Οικοπεδούχο".**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Οικοδομική επιχείρηση με βιβλία Β' κατηγορίας ανεγείρει οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής. Κατά το χρόνο παράδοσης των συμφωνηθέντων ιδιοκτησιών στον οικοπεδούχο εκδίδει το "Ειδικό Στοιχείο Παράδοσης Κτισμάτων". Τι εγγραφές πρέπει να γίνουν βάσει αυτού στα βιβλία της επιχείρησης;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

**Α)** Για την αντιμετώπιση της περίπτωσης της αντιπαροχής και του χειρισμού του Ειδικού Στοιχείου Παράδοσης Κτισμάτων στον Οικοπεδούχο, στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. δεν έχει εκδοθεί νέα γνωμάτευση από το Σ.Λ.Ο.Τ. και θεωρούμε ότι μπορεί να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στη γνωμάτευση Ε.ΣΥΛ. 30/1021/1988. Στην γνωμάτευση αυτή αναφέρεται μεταξύ άλλων :

"Ως αξία κτήσεως των διαμερισμάτων, που περιέρχονται στην επιχείρησή σας (σημ.: ενν. εργολάβο), θεωρείται το συνολικό κόστος ανεγέρσεως της οικοδομής, (δίχως αξία οικοπέδου), το οποίο θα προκύπτει από τους οικείους υπολογαριασμούς ( τους τίτλους των οποίων μπορείτε να προσαρμόσετε ανάλογα).

Ως αξία του οικοπέδου του τρίτου θεωρείται το τμήμα συνολικού κόστους ανεγέρσεως της οικοδομής, που αντιστοιχεί στα διαμερίσματα που παραχωρούνται στον τρίτο (ιδιοκτήτη του οικοπέδου) ως αντιπαροχή, η παραχώρηση των οποίων θα γίνεται χωρίς να διενεργείται λογιστική εγγραφή σε λογαριασμό ουσίας. Έτσι, το τμήμα αυτό του συνολικού κόστους θα θεωρείται ότι αντιστοιχεί στην αξία της αναλογίας του οικοπέδου των διαμερισμάτων που περιέρχονται στην επιχείρησή σας και το υπόλοιπο κόστος , (από το συνολικό κόστος ανεγέρσεως της οικοδομής), θα αντιπροσωπεύει την αξία των κτισμάτων των ίδιων διαμερισμάτων."

Επομένως, κατά τα ανωτέρω, και όσον αφορά το κόστος του οικοπέδου που αντιστοιχεί στην αξία παραδιδόμενων στον οικοπεδούχο κτισμάτων, δεν απαιτείται εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας και αυτό μπορεί να υποστηριχτεί και για το βιβλίο Β' κατηγορίας. Πάντως, για τηρούμενα βιβλία Β' κατηγορίας, και εφόσον το κόστος της οικοδομής συγκεντρώνεται σε μια στήλη (με ανάλυση στο βιβλίο κοστολογίου), μπορεί να γίνει αφαιρετική εγγραφή στην στήλη αυτή και εγγραφή (ισόποση αξία) σε μια άλλη στήλη ως πχ "κόστος οικοπέδου".

**Β)** Όσον αφορά το Φ.Π.Α., η αξία του στοιχείου παράδοσης κτισμάτων περιλαμβάνεται στις εκροές της περιόδου που εκδόθηκε το στοιχείο. Στο σκέλος των εσόδων (εκροών) του βιβλίου εσόδων – εξόδων μπορεί η αξία αυτή να αναγραφεί σε βοηθητική στήλη (μόνο για τις ανάγκες Φ.Π.Α.), ο δε αναλογούν Φ.Π.Α στην στήλη Φ.Π.Α. (ή ακόμη και σε ιδιαίτερη στήλη Φ.Π.Α.).

**Γ)** Στο βιβλίο κοστολογίου με την αξία του στοιχείου παράδοσης κτισμάτων θα πρέπει να γίνει μια εγγραφή (ως κόστος οικοπέδου) και η αξία αυτή θα αφαιρεθεί



αναλογικά από την αξία όλων των κατηγοριών των λοιπών δαπανών που περιέχονται στο βιβλίο κοστολογίου (τόσο των γενικών δαπανών όσο και του κατασκευαστικού κόστους).

### **6.8 Δαπάνη τευχών δημοσίευσης τεχνικού έργου που καταβάλλεται από την ανάδοχο εταιρεία.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Τεχνική εταιρεία είναι ανάδοχος έργου του Δημοσίου. Από τον φορέα του έργου ζητήθηκε και η πληρωμή των τευχών δημοσίευσης, όπως και έγινε. Η εκταμίευση αυτή αποτελεί δαπάνη για την ανάδοχο εταιρεία η οποία θα πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία της; Αν ναι, με ποιο τρόπο και ποιο παραστατικό, αφού τα στοιχεία που έχουν εκδοθεί για την δαπάνη είναι στο όνομα του φορέα του έργου (Δημόσιο);*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. "κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία".

Τα τιμολόγια δημοσίευσης εκδίδονται στο όνομα του φορέα του έργου. Από την ακολουθούμενη όμως εθιμική πρακτική ή συμβατική υποχρέωση, η δαπάνη δημοσίευσης του διαγωνισμού βαρύνει τον ανάδοχο του έργου.

Το Υ.Ο.Ο με έγγραφό του (σχετ. 1060672/1994) έχει τη θέση ότι στις περιπτώσεις που τα Υπουργεία, Δήμοι, Ν.Π.Δ.Δ., κλπ, καταλογίζουν τις δαπάνες δημοσίευσης των διαγωνισμών στην επιχείρηση στην οποία κατακυρώνεται το έργο, η μεταβιβαζόμενη δαπάνη δημοσίευσης θα καταχωρηθεί στα βιβλία με δικαιολογητικό εγγραφής το δημόσιο έγγραφο που εκδίδεται για την καταβολή του ποσού αυτού στον φορέα του έργου. Περαιτέρω, συστήνεται για την επιχείρηση και η έκδοση απόδειξης δαπάνης του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ.

Τα τιμολόγια δημοσιεύσεων δεν καταχωρούνται στα βιβλία του ανάδοχου του έργου, καθόσον ο λήπτης των υπηρεσιών από τα αναγραφόμενα στοιχεία, είναι ο φορέας του έργου. Ο χειρισμός της συγκεκριμένης επιβάρυνσης πρέπει να ευθυγραμμίζεται με την παραπάνω διοικητική θέση.

### **6.9 Μητρώο Παγίων. Αθεώρητο ή ενταμίευση σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα;**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Το μητρώο παγίων των τηρούντων βιβλία Γ' κατηγορίας είναι αθεώρητο;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

**Α)** Το μητρώο παγίων τηρείται αθεώρητο. Σημειώνεται απόσπασμα από την ΠΟΛ.1271/12-12-2002 (άρθρο 4 παρ. 7), ερμηνευτική του Ν.3052/2002, με τον οποίο είχαν επέλθει μεταβολές στον Κ.Β.Σ. :

"Επίσης, καταργείται η θεώρηση, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά) : 1)του μητρώου παγίων... Η κατάργηση της θεώρησης του μητρώου παγίων καταλαμβάνει και το μητρώο παγίων της χρήσης που λήγει την 31/12/2002, δεδομένου ότι η προθεσμία ενημέρωσης και θεώρησης αυτού λήγει μετά την 1/1/2003 (ημερομηνία ισχύος της διάταξης αυτής). Σημειώνεται ότι το μητρώο παγίων συνεχίζει να τηρείται θεωρημένο στις περιπτώσεις εκείνες που είναι συνενωμένο με άλλα θεωρημένα βιβλία, πχ. "Βιβλίο επενδύσεων – Μητρώο παγίων".

**B)** Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Β.Σ (ως ισχύουν με την παρ. 15 του άρθρου 30 του Ν.3522/2006) παρέχεται η δυνατότητα μη εκτύπωσης (σε αθεώρητα έντυπα) του μητρώου παγίων και φύλαξης του περιεχομένου του σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται, με την προϋπόθεση της δυνατότητας εκτύπωσης του περιεχομένου του εντός τριών (3) ημερών, όταν ζητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου.

Οι ανωτέρω διατάξεις που ισχύουν από 22/12/2006, καταλαμβάνουν το μητρώο παγίων του οποίου η προθεσμία εκτύπωσης λήγει την ημερομηνία αυτή και μετά. Έτσι το μητρώο παγίων για τη χρήση 1/1 – 31/12/2006, του οποίου η προθεσμία ενημέρωσης – εκτύπωσης λήγει μετά από τις 22/12/2006, μπορεί να μην εκτυπωθεί (σχετ. ΠΟΛ.1024/15-2-2007, παρ. 30.15)

### **6.10 Μητρώο Παγίων. Περιεχόμενο, ομαδοποίηση παγίων σε κατηγορίες.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Πώς καταχωρούνται τα πάγια στο μητρώο παγίων; Μπορεί να ομαδοποιούνται ανά κατηγορία παγίων;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Κ.Β.Σ.

Με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. για τα βιβλία Γ' κατηγορίας ορίζεται ότι: "Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 123/1980, ΦΕΚ Α 283), μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβάθμιων, γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του επιτηδευματία.

Επίσης τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ.. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

Διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων". (σημ. το τρίτο εδάφιο της ανωτέρω παραγράφου 2 του άρθρου 7, για την τήρηση του μητρώου παγίων προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 2 του Ν.3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003. Πριν το Ν.3052/2002 η υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων προβλεπόταν από το Π.Δ.1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.) )

Κατά τις οδηγίες που παρασχέθηκαν για το Ν.3052/2002 με την ΠΟΛ.1271/12-12-2002, στο άρθρο 2 παρ. 6 αυτής σημειώνεται:

"Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής συμπληρώνεται η παρ. 2 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. και θεσπίζεται υποχρέωση τήρησης μητρώου παγίων από τους επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (προαιρετικά ή υποχρεωτικά). Η υποχρέωση αυτή αρχίζει από 1/1/2003 και καταλαμβάνει τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μετά την ημερομηνία αυτή.

#### Τρόπος τήρησης

Το μητρώο παγίων τηρείται σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ. και πρέπει να προκύπτουν από αυτό τα στοιχεία που ορίζονται σ'αυτή.

Για την αντιμετώπιση δυσχερειών που ενδεχόμενα προκύπτουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων, σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η ευχέρεια ενόψει και της περίπτωσης 3 της παραγράφου 2.2.103 του Ε.Γ.Λ.Σ., τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία μέχρι την έναρξη ισχύος της υποχρέωσης τήρησής του έχουν αποσβεστεί πλήρως, να καταχωρούνται στο μητρώο παγίων κατά ομοειδής κατηγορίες με αναγραφή της συνολικής αξίας κτήσης αυτών και των λογισμένων αποσβέσεων".

#### Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο κεφάλαιο 2.2.103 του Π.Δ.1123/1980 ορίζεται για τον τρόπο τήρησης του μητρώου παγίων ότι:

1. "Για την διαχειριστική παρακολούθηση κάθε παγίου στοιχείου και για την λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεων του και γενικότερα τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τέταρτου κλπ. Βαθμού).

2. Από το μητρώο παγίων στοιχείων, οι λεπτομέρειες και ο τρόπος τηρήσεως του οποίου αφήνονται στην κρίση της οικονομικής μονάδας, πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία, διακριτικά στοιχεία).

- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).

- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις)

- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίου τυχόν βρίσκεται.

- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.

- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη. Η τυχόν ύπαρξη πάνω σε αυτό (πχ είδος βάρους, αιτία, ποσό).

- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.

- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις, πχ σε περίπτωση πωλήσεως ή καταστροφής.

- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (πχ εκποίηση, διάλυση ή καταστροφή).

3. Με σκοπό να αντιμετωπιστούν δυσχέριες που ενδεχόμενα θα ανακύψουν κατά την υποχρεωτική τήρηση του μητρώου παγίων στοιχείων, σύμφωνα με τα παραπάνω, παρέχεται η δυνατότητα της τηρήσεως αυτού κατά ομάδες ομοειδών παγίων στοιχείων (πχ πάγια στοιχεία του λογαριασμού 14 που κτήθηκαν κατά τη διάρκεια του αυτού μήνα παρακολουθούνται σε μία ατομική μερίδα με την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, όταν κρίνεται αναγκαίο (πχ κατά την απογραφή ή την πώληση), θα είναι δυνατό να εξατομικεύεται."

### **6.11 Αγορά παγίων με την Π.2869/1987.Καταχώρηση σε βιβλία Β' κατηγορίας.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Σε επιχείρηση που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, τα τιμολόγια αγοράς επενδυτικών αγαθών βάσει της Π.2869/1987 πρέπει να καταχωρούνται μόνο σε ιδιαίτερη στήλη στα έξοδα ή και σε ιδιαίτερη στήλη στα έσοδα;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Η εγκύκλιος Π.2869/1987 ορίζει τη διαδικασία αναστολής καταβολής Φ.Π.Α. κατά την αγορά επενδυτικών αγαθών από τα υποκείμενα στο Φ.Π.Α. πρόσωπα και τις ενέργειες απόδοσης (χρεωπίστωση) του φόρου με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου που αποκτήθηκαν τα αγαθά αυτά. Όπως αναφέρεται στην εγκύκλιο, η αξία των αποκτηθέντων επενδυτικών αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών, όσο και των εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία αποκτήθηκαν. Ο αναλογών Φ.Π.Α. προσαυξάνει τόσο τον φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου. Αν η επιχείρηση δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, το προς έκπτωση ποσό του φόρου, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.1642/1986 (πλέον άρθρο 31 του Ν.2859/2000).

Η εγκύκλιος δεν ορίζει τον τρόπο εμφάνισης και καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της αγοράς των επενδυτικών αγαθών που αποκτούνται, βάσει της εγκυκλίου Π.2869/1987. Ο τρόπος ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 6 και 18 του Κ.Β.Σ. Η υποχρέωση καταχώρησης της αγοράς των επενδυτικών αγαθών, υπαγορεύεται από την παρ.1 του άρθρου 6, σύμφωνα με την οποία η αξία αγοράς των παγίων στοιχείων, καθώς και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί καταχωρείται διακεκριμένα σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου, όπως η πώληση παγίων και οι αποσβέσεις όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει η διακεκριμένη καταχώρηση των πράξεων στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, χωρίς να υπαγορεύεται η εμφάνιση της πράξης σε ιδιαίτερη στήλη και στα έσοδα όταν έχει καταχωρηθεί ήδη στην προβλεπόμενη στήλη της σελίδας εξόδων του βιβλίου εσόδων – εξόδων.

Σε επίρρωση των παραπάνω, υπενθυμίζουμε και το έγγραφο 1031796/1998, για τον τρόπο εμφάνισης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, που μπορεί να έχει ανάλογης εφαρμογής και κατά την αγορά επενδυτικών αγαθών με την Π.2869/1987.Στο έγγραφο αυτό αναφέρεται ότι αρκεί η καταχώρηση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων σε χωριστή στήλη στις εισροές και παρέλκει η καταχώρηση τους και ως εκροή στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.

### **6.12 Έξοδα σύστασης εταιρείας. Χρόνος ενημέρωσης βιβλίων.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Συστήνεται Ομόρρυθμη Εταιρεία και το καταστατικό της θεωρείται από το Πρωτοδικείο την 3<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου. Υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. την 10<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας. Δεν έχει εντός του Σεπτεμβρίου καμία εμπορική συναλλαγή. Πρέπει να εκτυπωθεί μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων – εξόδων για τον μήνα Σεπτέμβριο;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Η νομική προσωπικότητα της Ο.Ε. επέρχεται με την κατά το νόμο δημοσίευση του καταστατικού της στα βιβλία του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρείας (άρθρο 42

του εμπορικού νόμου). Η κατά το νόμο προθεσμία για υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών στην Δ.Ο.Υ. είναι ένας μήνας (σχετ. Ν.2859/2000 άρθρο 36, ΠΟΛ.1102/17-7-2005).

Για την τήρηση βιβλίων, εν προκειμένω Β' κατηγορίας, στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι μεταξύ άλλων στα βιβλία καταχωρούνται οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και οι λοιπές πράξεις. Στην περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι καταχωρούνται σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι: " Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, αγορές και λοιπές συναλλαγές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή πριν τη σύσταση νομικού προσώπου ή υποκαταστήματος αλλοδαπού προσώπου ή κοινοπραξίας ή την έναρξη λειτουργίας ατομικής επιχείρησης και οποιασδήποτε επιχείρησης γενικά, δύναται να καταχωρούνται είτε στα βιβλία των προσώπων αυτών μέχρι τη δέκατη Πέμπτη (15<sup>η</sup>) ημέρα του επόμενου μήνα από τη σύστασή τους ή την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών κατά περίπτωση είτε σε βιβλία που θεωρούνται στο όνομα του ιδρυτή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας ή της έδρας αυτού με μνεία της υπό σύσταση επιχείρησης. Αν ο ιδρυτής είναι πρόσωπο που έχει έδρα, κατοικία, διαμονή ή άλλη εγκατάσταση σε άλλη χώρα, τα βιβλία θεωρούνται στο όνομα του νόμιμου εκπροσώπου του στην Ελλάδα. Οι εγγραφές που καταχωρήθηκαν στα προσωρινά βιβλία μεταφέρονται στα οριστικά βιβλία αναλυτικά ή συγκεντρωτικά αμέσως μετά τη σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης".

Για την ανωτέρω παράγραφο που τέθηκε με το Ν.3522/2006 και ισχύει από 22/12/2006, στην ερμηνευτική του νόμου, ΠΟΛ.1024/15-2-2007, αναφέρεται: "...παρέχεται η δυνατότητα μη τήρησης βιβλίου πρώτης εγκατάστασης για τα έξοδα και τις αγορές που πραγματοποιούνται από τον ιδρυτή ημεδαπού ή αλλοδαπού νομικού προσώπου μέχρι την σύστασή του ή από τον ιδρυτή ατομικής επιχείρησης ή κοινοπραξίας μέχρι την υποβολή της δήλωσης έναρξης επαγγέλματος, με την προϋπόθεση ότι τα έξοδα αυτά καταχωρούνται αναλυτικά στα βιβλία των προσώπων αυτών μέχρι την 15<sup>η</sup> ημέρα του επόμενου μήνα από τη σύστασή τους (προκειμένου για νομικό πρόσωπο) ή από την ημερομηνία έναρξης επαγγέλματος (προκειμένου για ατομική επιχείρηση ή κοινοπραξία)."

Επομένως, κατά τα ανωτέρω, υπάρχει υποχρέωση καταχώρησης στα βιβλία της εταιρείας των δαπανών σύστασης, όπως πχ Φ.Σ.Κ. , δαπάνη σε επιμελητήριο για την επωνυμία, ενοίκιο της επαγγελματικής εγκατάστασης, κλπ , όπως και υποχρέωση καταχώρησης του κεφαλαίου αυτής. Ως εκ τούτου, ανεξάρτητα αν δεν υπάρχει άλλη συναλλαγή, υπάρχει και η κατά το νόμο υποχρέωση ενημέρωσης των βιβλίων και εκτύπωσης της θεωρημένης μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων.

Υπενθυμίζεται, βέβαια, ότι από τη Διοίκηση γίνεται δεκτό ότι στην περίπτωση όπου κατά τη διάρκεια ενός μηνός δεν πραγματοποιείται καμία συναλλαγή ή πράξη και ως εκ τούτου δεν ενεργείται το μήνα αυτό καμία καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, δεν συντρέχει λόγος εκτύπωσης της αντίστοιχης μηνιαίας κατάστασης εσόδων εξόδων.

### **6.13 Απαλλαγή επιχείρησης ενοικιαζομένων δωματίων από την έκδοση στοιχείων. Καταχώρηση στα βιβλία επιτηδευματία της δαπάνης αυτής.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιτηδευματίας σε επαγγελματικό του ταξίδι διανυκτέρευσε σε επιχείρηση ενοικιαζομένων επιπλωμένων δωματίων, η οποία ήταν απαλλασσόμενη από την έκδοση*

*στοιχείων του Κ.Β.Σ.. Πώς θα καταχωρήσει τη δαπάνη στα βιβλία του, αφού δεν έλαβε στοιχείο του Κ.Β.Σ. ;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1043/10-2-2000, "Απαλλαγή ενοικιαζομένων επιπλωμένων δωματίων, και διαμερισμάτων από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ." , η επιχείρηση που εκμεταλλεύεται μέχρι και επτά (7) δωμάτια δύναται να ζητήσει την απαλλαγή της από την υποχρέωση τήρησης όλων των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. Οι απαλλακτικές αυτές διατάξεις εφαρμόζονται όχι μόνο όταν πρόκειται για εκμετάλλευση ενοικιαζομένων επιπλωμένων δωματίων, αλλά και όταν πρόκειται για εκμετάλλευση επιπλωμένων διαμερισμάτων, καθόσον και αυτά τα διαμερίσματα αποτελούνται από εκμεταλλεύσιμους χώρους υπνοδωματίων ή άλλων βοηθητικών χώρων.

Στην περίπτωση αυτή οι παραπάνω επιχειρήσεις απαλλάσσονται από την έκδοση όλων των στοιχείων του Κ.Β.Σ. και ειδικότερα:

- Δεν εκδίδουν στοιχεία όχι μόνο για τις λιανικές τους συναλλαγές, αλλά και για τις χονδρικές. Συνεπώς, για τις καταβαλλόμενες αμοιβές στους ανωτέρω εκμεταλλευτές από επιτηδευματίες ή πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του κώδικα αυτού (δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., ενώσεις προσώπων και λοιπά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), πρέπει να εκδίδονται από τους καταβάλλοντες τις αμοιβές, αποδείξεις δαπανών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 15 του Κ.Β.Σ.

- Σε περίπτωση που παρέχουν υπηρεσίες σε φυσικά πρόσωπα, μη επιτηδευματίες, μπορούν, εφόσον ζητείται αποδεικτικό συναλλαγής, να εκδίδουν αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης, στις οποίες είναι αναγκαίο να αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη.

Συνεπώς, η καταχώρηση της δαπάνης του επιτηδευματία που έλαβε υπηρεσίες από την εκμετάλλευση ενοικιαζομένων δωματίων μέχρι και επτά (7) γίνεται με την απόδειξη δαπάνης του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. που πρέπει να εκδοθεί από τον λήπτη των υπηρεσιών.

#### **6.14 Τρόπος ενημέρωσης χειρόγραφου βιβλίου απογραφών.**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Θεωρείται παράβαση του Κ.Β.Σ. όταν σε χειρόγραφο βιβλίο Απογραφής και Ισολογισμών, ο Ισολογισμός και η Γενική εκμετάλλευση είναι μηχανογραφημένα φύλλα και έχουν επικολληθεί στις θεωρημένες σελίδες του βιβλίου;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Ως προς τον τρόπο ενημέρωσης των βιβλίων και στοιχείων, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι "Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής, το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια."

Η μηχανογραφική εκτύπωση (πχ σε λευκές σελίδες Α4), των οικονομικών καταστάσεων και η επικόλληση τους στο τηρούμενο χειρόγραφο βιβλίο απογραφών δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

## 6.15 Λογαριασμός "γενικής εκμετάλλευσης". Καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Σε επιχείρηση που τηρεί προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας, είναι υποχρεωτική η καταχώρηση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης στο βιβλίο απογραφών; Η μη καταχώρηση θεωρείται παράβαση του Κ.Β.Σ.;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. , όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 του Π.Δ. 134/1996 και ισχύει από 1/1/1997, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ίδιου Π.Δ., ορίζεται ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών:

- Τον Ισολογισμό,
- Το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης,
- Τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και
- Την κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης

Η διάταξη αυτή, πριν την αντικατάστασή της με το άρθρο 12 του Π.Δ. 134/1996, δεν προέβλεπε την καταχώρηση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης στο βιβλίο απογραφών.

Έως 31/12/1996, η υποχρέωση καταχώρησης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης στο βιβλίο απογραφών, προέκυπτε από την παρ. 4.1.400 του Π.Δ. 1123/80 (Ε.Γ.Λ.Σ.). Στο εδάφιο 2 της παρ. 4.1.400 του Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρεται ότι η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων. Η κατάσταση αυτή δεν δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Από 1/1/1997 η υποχρέωση αυτή ενσωματώθηκε στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και η παράλειψη τήρησης της επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997.

Εκ της γραμματικής διατύπωσης της παρ. 1 του άρθρου 28 του Κ.Β.Σ., αλλά και της παρ.4.1.400 του Ε.Γ.Λ.Σ., την υποχρέωση αυτή έχουν όσοι τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας, ανεξάρτητα της μορφής του υπόχρεου (φυσικό ή νομικό πρόσωπο). Η μη καταχώρηση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης στο βιβλίο απογραφών συνιστά μία γενική παράβαση πλημμελούς τήρησης του βιβλίου απογραφών και επιβάλλεται πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας ένα (1).

## 6.16 Αποθέματα. Ενταμίευση της αποτίμησης σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση με βιβλία Β' κατηγορίας έχει υποχρέωση απογραφής. Μπορεί αντί της εκτύπωσης της απογραφής (μηχανογραφική τήρηση) να αποθηκεύσει τα δεδομένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της παρ. 6 του άρθρου 24 του Κ.Β.Σ., αναφορικά με την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων, ορίζεται ότι:

**“Η εκτύπωση της ποσοτικής καταγραφής των αποθεμάτων , ιδίων και τρίτων, στο βιβλίο απογραφών γίνεται μέχρι την λήξη της προθεσμίας της παρ. 7 του άρθρου 17 του κώδικα αυτού.**

**Η κατά ποσότητα και αξία εκτύπωση των αποθεμάτων γίνεται μέσα στην**

προθεσμία της παρ. 8 του άρθρου 17 του κώδικα αυτού, με δυνατότητα μη εκτύπωσης τους, όταν αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα.”

Το ανωτέρω δεύτερο εδάφιο τέθηκε με την παρ. 17 του άρθρου 30 του Ν.3522/2006 και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά. Το αντικατασταθέν εδάφιο όριζε: “Η κατά ποσότητα και αξία εκτύπωση των αποθεμάτων γίνεται μέσα στην προθεσμία της παρ. 8 του άρθρου 17 του κώδικα αυτού”.

Στην ερμηνευτική του Ν.3522/2006, ΠΟΛ.1024/15-2-2007 διευκρινίστηκε ότι: “αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 24 και παρέχεται η δυνατότητα να μην εκτυπώνεται η κατάσταση των αποθεμάτων με την ποσότητα και την αξία τους (αποτίμηση), εφόσον τα δεδομένα της αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα εντός της προθεσμίας εκτύπωσης της που ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 27 (χρόνος κλεισίματος του ισολογισμού). Η δυνατότητα αυτή παρέχεται, με την προϋπόθεση που ορίζεται με τις διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παρ. 7 του άρθρου 24”.

Υπενθυμίζεται ότι με τα τρία τελευταία εδάφια της παρ.7 του άρθρου 24 ορίζεται ότι: “Τα δεδομένα που είναι αποθηκευμένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά τις διατάξεις των παρ. 1,2,3,4 και 6 του άρθρου αυτού, καθώς και της παρ. 6 του άρθρου 27 του ίδιου κώδικα εκτυπώνονται εντός τριών (3) ημερών, όταν ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο. Η ανωτέρω προθεσμία μπορεί να παρατείνεται μέχρι δεκαπέντε (15) ημέρες, εφόσον η εκτύπωση των δεδομένων αυτών είναι εξαιρετικά δυσχερής στην προβλεπόμενη προθεσμία. Η μη διαφύλαξη των ηλεκτρομαγνητικών μέσων ή η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου αυτών εξομοιώνεται με μη τήρηση των βιβλίων ή των καταστάσεων που εμπεριέχονται σε αυτά”.

Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι, προκειμένου για την ποσοτική απογραφή αποθεμάτων, υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης της (θεωρημένο βιβλίο), ενώ για την αποτίμηση της απογραφής ο νόμος παρέχει την δυνατότητα μη εκτύπωσης της με τις προϋποθέσεις που ορίζονται ανωτέρω.

#### **6.17 Απογραφή κεντρικού και αποθήκης όταν έχει χορηγηθεί απαλλαγή έκδοσης Δ.Α. για τις διακινήσεις μεταξύ των δύο εγκαταστάσεων.**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιχείρηση με έδρα και αποθήκη, η οποία με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. έχει απαλλαγεί από την έκδοση Δ.Α. για τις διακινήσεις μεταξύ των εγκαταστάσεων της, θα κάνει απογραφή στις 31/12 ξεχωριστά για κάθε εγκατάσταση;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Το γεγονός της απαλλαγής από την έκδοση Δ.Α. για τις διακινήσεις μεταξύ έδρας και αποθήκης δεν ασκεί καμία επίδραση στη σύνταξη και καταχώρηση της απογραφής, εκτός αν η αποθήκη με την έδρα βρίσκονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο (όπου στην περίπτωση αυτή η απογραφή είναι ενιαία για έδρα και αποθηκευτικό χώρο), σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 27.

Για τον αποθηκευτικό χώρο, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων καταγράφεται σε διπλότυπη κατάσταση. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αποστέλλεται στην έδρα μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από την παρ. 7 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. για την ενημέρωση του βιβλίου απογραφών.

Αν ο αποθηκευτικός χώρος λειτουργεί στον ίδιο νομό με την έδρα και στο ίδιο νησί ή σε απόσταση μικρότερη των 50 χιλιομέτρων από αυτή και δεν εξάγει αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η καταγραφή των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται απευθείας στο



βιβλίο απογραφών της έδρας διακεκριμένα.

### 6.18 Απογραφή σε υπερδωδεκάμηνη χρήση.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση με έναρξη εργασιών τον Φεβρουάριο του 2008 και πρώτη εταιρική υπερδωδεκάμηνη (31/12/2009) υποχρεούται σε απογραφή και σχετική ενημέρωση του βιβλίου απογραφών την 31/12/2008;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με την διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι: “Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και μέσα στις προθεσμίες που προβλέπονται από το άρθρο 17 του κώδικα αυτού, προβαίνει σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας”.

Κατά τα ανωτέρω επομένως εφόσον για την επιχείρηση του ερωτήματος η λήξη της διαχειριστικής περιόδου επέρχεται την 31/12/2009, δεν υποχρεούται να συντάξει απογραφή και να ενημερώσει το βιβλίο απογραφών με τα στοιχεία της επαγγελματικής περιουσίας της την 31/12/2008.

### 6.19 Περιεχόμενο του θεωρημένου ισοζυγίου γενικού – αναλυτικών καθολικών.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ποιο είναι το περιεχόμενο του θεωρημένου ισοζυγίου γενικού – αναλυτικών καθολικών;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών περιέχει (σχετ. ΠΟΛ.1225/18-9-2002):

- Τα προοδευτικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών καθώς και των υπολοίπων μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα (στήλες 4).
- Τα σύνολα των κινήσεων του μήνα (στήλες 2)
- Τα συνολικά αθροίσματα χρέωσης και πίστωσης των λογαριασμών και τα υπόλοιπα τους (χρεωστικά και πιστωτικά) μέχρι το τέλος του μήνα που αφορούν (στήλες 4).

Τα υπόλοιπα (προοδευτικά και συνολικά) μπορεί να απεικονίζονται σε μια στήλη αντί δύο με αναγραφή του πρόσημου (-) στα πιστωτικά υπόλοιπα και με άθροιση χωριστή των χρεωστικών και των πιστωτικών υπολοίπων.

#### Υπόδειγμα

	Προοδευτικά Αθροίσματα 1/1 – 31/8		Υπόλοιπα 1/1 – 31/8	Κίνηση Σεπτεμβρίου		Συνολικά Αθροίσματα 1/1 – 30/9	Υπόλοιπα 1/1 – 30/9
Λογαριασμός	Χρ	Πισ	Χρ Πισ	Χρ	Πισ	Χρ Πισ	Χρ Πισ

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του Ν.3522/2006 συμπληρώθηκε η περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κ.Β.Σ. αναφορικά με το περιεχόμενο του θεωρημένου ισοζυγίου

γενικού – αναλυτικών καθολικών και από 22/12/02006 “παρέχεται η δυνατότητα εμφάνισης στο θεωρημένο ισοζύγιο λογαριασμών γενικού – αναλυτικών καθολικών μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, με την προϋπόθεση όμως ότι όταν ζητηθεί από τον έλεγχο, θα είναι εφικτή η ανάλυση των λογαριασμών αυτών στις επόμενες βαθμίδες. Η ανάλυση αυτή, τα δεδομένα της οποίας είναι αποθηκευμένα σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, εκτυπώνεται εντός τριών (3) ημερών κατ’εφαρμογή των διατάξεων των τριών τελευταίων εδαφίων της παρ. 7 του άρθρου 24.

Στην ανάλυση αυτή εμφανίζεται ανά λογαριασμό, ανεξαρτήτως βαθμίδας, το προοδευτικό άθροισμα χρέωσης και πίστωσης και το υπόλοιπο του μέχρι το τέλος του προηγούμενου μήνα, τα σύνολα των κινήσεων του μήνα, το συνολικό άθροισμα χρέωσης και πίστωσης, καθώς και το υπόλοιπό τους μέχρι το τέλος του μήνα που αφορά. Η δυνατότητα που παρέχεται με τις εν λόγω διατάξεις, που ισχύουν από 22/12/2006, καταλαμβάνει τα ισοζύγια των οποίων η προθεσμία εκτύπωσης λήγει από την ημερομηνία αυτή και μετά, δηλαδή το ισοζύγιο του μήνα Νοεμβρίου 2006 και επόμενα” (σχετ. ΠΟΛ.1024/15-2-2007, παρ. 30.14).

## **6.20 Μικτή επιχείρηση με βιβλία Β’ κατηγορίας. Υποχρέωση απογραφής εμπορευσίμων αγαθών.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

**(α)** *Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα εμπορίας αγαθών 145.000,00 ευρώ και παροχής υπηρεσιών 50.000,00 ευρώ, υποχρεούται να κάνει απογραφή;*

**(β)** *Επιχείρηση εμπορίας αγαθών έχει ακαθάριστα έσοδα στο κεντρικό 170.000,00 ευρώ και στο υποκατάστημα 25.000,00 ευρώ. Υποχρεούται να κάνει απογραφή και στο κεντρικό και στο υποκατάστημα ή μόνο στο κεντρικό;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

**(α)** Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. : “Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας βιβλίων τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορευμάτων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας της παρ. 7 του άρθρου 4”.

Σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας ασκεί παράλληλα με τον κλάδο εμπορίας και κλάδο παροχής υπηρεσιών για τον καθορισμό της υποχρέωσης σύνταξης απογραφής λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου εκείνου για τον οποίο υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών (σχετ. ΠΟΛ.1163/30-6-1994) χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα του κλάδου παροχής υπηρεσιών για τον οποίο δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση.

**(β)** Η υποχρέωση ή μη απογραφής κρίνεται για το σύνολο της επιχείρησης και όχι για κάθε επαγγελματικό χώρο (έδρα, υποκατάστημα) ξεχωριστά. Επομένως, για την περίπτωση που αναφέρεται, η απογραφή θα ενεργηθεί τόσο για το κεντρικό όσο και για το υποκατάστημα.

## **6.21 Ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης κατά την διακίνηση αγαθών με Σ.Δ.Α.**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιχείρηση διακινεί προς πώληση αγαθά της με Σ.Δ.Α.. Η επιχείρηση έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Πως θα ενημερωθεί το βιβλίο αυτό; Με το Σ.Δ.Α. ή με τα στοιχεία πώλησης (βάσει του Σ.Δ.Α.);*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Για τον τρόπο ενημέρωσης του βιβλίου αποθήκης έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην παρ. 8.6.1 της εγκ. 3/1992 του Κ.Β.Σ..

**Παρακολούθηση αγαθών που διακινούνται με Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής.**

Στην περίπτωση αυτή η ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης μπορεί να γίνεται με δύο τρόπους. Είτε να ενημερώνονται κατά την εξαγωγή οι μερίδες των ειδών απευθείας με τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή πώλησης, χωρίς να γίνονται εγγραφές με τα δεδομένα του Σ.Δ.Α., είτε να τηρείται και ιδιαίτερη στήλη στο τηρούμενο βιβλίο αποθήκης ή χωριστή μερίδα που θα εμφανίζονται και οι διακινήσεις των ειδών με Σ.Δ.Α., όταν ο επιτηδευματίας αποβλέπει στην πληρέστερη παρακολούθηση των ειδών του, ή ακόμα για λόγους που έχουν σχέση με την μηχανογραφική έκδοση των στοιχείων και τήρηση του βιβλίου αποθήκης (πχ αυτόματη ενημέρωση – πίστωση του βιβλίου αποθήκης με τα δεδομένα του Σ.Δ.Α., που εκδίδεται με Η/Υ).

**Παράδειγμα:**  
**ΕΙΔΟΣ Α'**

Εισαγωγή				Εξαγωγή				
Χρονολ.	Είδος Δικαιολ/κού (αιτιολογία)	Ποσότητα	Αξία	Χρονολ.	Είδος Δικαιολ/κού (αιτιολογία)	Διακίνηση (ΣΔΑ)	Πώληση Ποσότης	Αξία
1/8/2008	Τ.Π-ΔΑ Νο.50 (Β.Βασιλείου)	Τεμ.100	2000	2/8/2008	ΤΠ-ΔΑ Σειρά Α' No 100		Τεμ.10	1000
				3/8/2008	ΣΔΑ Νο.80	Τεμ 50	-	-
				5/8/2008	ΣΔΑ Νο 80 Επιστροφή	Τεμ 20	-	-
					ΤΠ-ΔΑ Σειρά Β' No 200	Τεμ 20	Τεμ 20	5000
					ΤΠ-ΔΑ Σειρά Β' No. 201	Τεμ 10	Τεμ 10	1000

**6.22 Θεώρηση νέου βιβλιαρίου συντήρησης Φ.Τ.Μ. στην περίπτωση απώλειας του παλιού.****ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιτηδευματίας (ατομική εμπορική επιχείρηση) έχει χάσει το βιβλιάριο συντήρησης της Φ.Τ.Μ. Θα πρέπει να ζητήσει νέο βιβλιάριο από τον προμηθευτή της Φ.Τ.Μ.; Ποια διαδικασία ακολουθείται;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ****Έκδοση – Θεώρηση νέου βιβλιαρίου**

Με την διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 4 του Ν.1809/1998 “Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και άλλες διατάξεις”, όπως αυτή προστέθηκε με το Ν.3522/2006 για την κάλυψη του νομοθετικού κενού, ορίζεται ότι “σε κάθε περίπτωση απώλειας βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών, εκδίδεται νέο βιβλιάριο, το οποίο θεωρείται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και στο οποίο αναγράφεται η ένδειξη “σε αντικατάσταση” (σχετ. ΠΟΛ.1024/15-2-2007)

**Διαδικασία χορήγησης νέου βιβλιαρίου**

Για την χορήγηση νέου βιβλιαρίου, ακολουθείται η διαδικασία της ΠΟΛ.1240/3-9-1997 με την οποία ορίζεται ότι:

- Ο χρήστης – κάτοχος προσέρχεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986, με την οποία δηλώνει την απώλεια.
- Η Δ.Ο.Υ. χορηγεί αντίγραφο της δήλωσης, στην οποία τίθεται η εξής σημείωση: "Ακριβές αντίγραφο από κατατεθείσα όμοια στην Υπηρεσία μας".
- Ο επιτηδευματίας προσκομίζει το αντίγραφο στην επιχείρηση, που έχει λάβει την άδεια καταλληλότητας, για τη συγκεκριμένη Φ.Τ.Μ. ή σε εξουσιοδοτημένο τεχνικό αντιπρόσωπο αυτής και του χορηγείται νέο βιβλιάριο με την ένδειξη "ΣΕ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΠΑΛΑΙΟΥ ΛΟΓΩ ΑΠΩΛΕΙΑΣ" σημειώνοντας στο βιβλιάριο και τον αριθμό πρωτοκόλλου, τον οποίο έχει λάβει η υπεύθυνη δήλωση από τη Δ.Ο.Υ.

Με την ίδια εγκύκλιο ορίζεται ότι σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να χορηγηθεί νέο βιβλιάριο συντήρησης, εφόσον δεν έχει ακολουθηθεί η άνω περιγραφόμενη διαδικασία.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή (της απώλειας του βιβλιαρίου συντήρησης της Φ.Τ.Μ.) επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2523/1997.

### **6.23 Τρόπος εξόφλησης τιμολογίων κάτω των 15.000 ευρώ, γενικότερης σύμβασης άνω των 15.000 ευρώ.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Τεχνική εταιρεία αναλαμβάνει έργο και αναθέτει υπεργολαβία συνολικής αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ. Ανάλογα με την πρόοδο των εργασιών και τις σχετικές επιμετρήσεις εκδίδεται κάθε φορά τιμολόγιο από τον υπεργολάβο. Η αξία του κάθε εκδοθέντος τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 15.000,00 ευρώ. Υποχρεούται η τεχνική εταιρεία – εργολάβος να εξοφλεί τα τιμολόγια αυτά με δίγραμμη επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι:

“Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00 ευρώ και άνω, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Κατ'εξαιρέση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών”.

(σημ.: (i) το τελευταίο εδάφιο της ανωτέρω διάταξης τέθηκε με το Ν.3522/2006 και ισχύει από 22/12/2006 και μετά, (ii) το ποσό των 15.000,00 ευρώ λαμβάνεται στην συνολική αξία του τιμολογίου, δηλαδή αθροιστικά της καθαρής αξίας ο Φ.Π.Α. ή/ και οι λοιπές επιβαρύνσεις).

Η θέσπιση του ανωτέρω μέτρου εξόφλησης των συναλλαγών αξίας 15.000,00 ευρώ – ανά στοιχείο – με δίγραμμη επιταγή ή κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό εντάχθηκε στην προσπάθεια του Υ.Ο.Ο. για την αντιμετώπιση του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών.

Η ανωτέρω υποχρέωση άρχεται από την 20/3/2002 (Ν.2992/2002), αν και για την περίοδο 20/3/2002 έως 30/4/2002 είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι δεν επιβάλλονται κυρώσεις (σχετ. ΠΟΛ.1127/16-4-2002).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ



### 7.1 Ελλείμματα-πλεονάσματα κατά την παραλαβή αγαθών. Έκδοση στοιχείου Ποσοτικής Παραλαβής. Τακτοποίηση μεριδίων αποθήκης

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Πώς αντιμετωπίζεται κατά τον Κ.Β.Σ. η περίπτωση που διαπιστώνεται κατά την παραλαβή αγαθών (αγορά), διαφορά μεταξύ της πραγματικά παραληφθείσας ποσότητας και αυτής που αναφέρεται στα συνοδευτικά έγγραφα (Δ.Α., Τ.Δ.Α.);*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με την ερμηνευτική του εγκύκλιο 3/1992 του Κ.Β.Σ.: "...αν κατά την παραλαβή αγαθών από αγορές ή επιστροφές διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα, σύμφωνα με τα όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση, οι μερίδες του βιβλίου αποθήκης πρέπει να ενημερώνονται ποσοτικά με τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης και με διακεκριμένη καταχώρηση σ' αυτές να εμφανίζονται οι διαφορές των ποσοτήτων που προέκυψαν από ζύγιση ή καταμέτρηση, με την ένδειξη "ελλείμματα" ή "πλεονάσματα", κατά περίπτωση. Τα πραγματικά αυτά περιστατικά, τα οποία δεν μπορεί να έχουν μεγάλη συχνότητα και απόκλιση, εκτός ειδικών περιπτώσεων που σχετίζονται και με την ιδιομορφία των αγαθών, αποδεικνύονται με κάθε πρόσφορο τρόπο (ζυγολόγια, αποδεικτικά παραλαβής, κ.λπ.)."

Περαιτέρω, με το έγγραφο 1066288/26-9-2005 "Έκδοση φορολογικών στοιχείων για τη διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την παραλαβή εμπορευμάτων" ορίζεται ότι:

1. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (έγγραφο μας 1071320/532/0015/5-7-96, 1088793/960/0015/14-11-03) στις περιπτώσεις που παραλαμβάνονται εμπορεύματα από προμηθευτές και διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα, κρίνεται σκόπιμο, κατά την παραλαβή των εμπορευμάτων και μετά την καταμέτρηση ή τη ζύγιση τους, να αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (και επομένως και στα στοιχεία που συνενώνονται με στοιχεία διακίνησης) η ακριβής ποσότητα ή το ακριβές βάρος αυτών. Στη συνέχεια, με βάση την πραγματικά παραδοθείσα ποσότητα και για την τακτοποίηση της ανακύπτουσας διαφοράς, πρέπει να εκδοθεί από τους προμηθευτές πιστωτικό τιμολόγιο, στο οποίο θα αναγράφεται η πραγματική αιτιολογία έκδοσης του.

2. Διευκρινίζεται ότι δεν απαγορεύεται να εκδίδεται για την παραλαβή των εμπορευμάτων από τον παραλήπτη θεωρημένο δελτίο ποσοτικής παραλαβής, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 10 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), όπως ισχύει, με τη σημείωση ότι πρόκειται για παραλαβή αγαθών με διαφορετική ποσότητα από την αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία παράδοσης τους και παράλληλη μνεία του αριθμού και της ημερομηνίας έκδοσης τους. Το πρώτο αντίγραφο του δελτίου ποσοτικής παραλαβής παραδίδεται στον προμηθευτή, ο οποίος στη συνέχεια εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα.

3. Αυτονόητο καθίσταται ότι σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να εκδοθεί δελτίο αποστολής από τον παραλήπτη για ανύπαρκτες επιστροφές αγαθών, αφού αυτό μπορεί να χαρακτηριστεί έκδοση "εικονικών" στοιχείων και να επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις.

4. Τέλος, σημειώνεται ότι οι περιπτώσεις αυτές ως αναγόμενες σε πραγματικά γεγονότα εξετάζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα".

Σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή όταν διαπιστώνονται πλεονάσματα κατά την παραλαβή αγαθών (αγορά), πρέπει να εκδίδεται από τον παραλήπτη (αγοραστή) δελτίο ποσοτικής παραλαβής ή να καταχωρείται η πλεονάζουσα ποσότητα στο βιβλίο ποσοτικής παραλαβής κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. Βάσει των ανωτέρω, ο προμηθευτής θα πρέπει να εκδώσει τιμολόγιο (πώλησης) στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παρ. 14, 15 και 17 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.

## 7.2 Πρόσθετο βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Συnergie αυτοκινήτων, το οποίο εμπορεύεται και μεταχειρισμένα αυτοκίνητα υποχρεούται να τηρεί και βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με το Ν.3522/2006, διαχωρίστηκε το βιβλίο εισερχομένων που τηρείται από συνεργεία και λοιπές συναφείς επιχειρήσεις και από τους πωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, σε βιβλίο εισερχομένων οχημάτων και σε βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών.

Από 22/12/2006 το βιβλίο εισερχομένων δεν τηρείται πλέον από τον επιτηδευματία που διατηρεί επιχείρηση πώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, τροχόσπιτων, σκαφών αναψυχής, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων, για λογαριασμό του ή λογαριασμό τρίτου. Ο επιτηδευματίας αυτός τηρεί για τις πωλήσεις των πιο πάνω αγαθών, βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών, σύμφωνα με διατάξεις της περίπτ. ιε της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1024/15-2-2007, παρ. 28.24).

Σημειώνεται ότι και μετά την μετονομασία του βιβλίου εισερχομένων που τηρείται από τους πωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, κ.λπ. σε βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών εξακολουθεί να ισχύει η δυνατότητα που είχε δοθεί από τη Διοίκηση να μην τηρείται το βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α., όταν τηρείται το βιβλίο εισερχομένων (τώρα βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών), εφόσον βέβαια σε αυτό καταχωρούνται όλα τα δεδομένα του βιβλίου του άρθρου 45 του Κώδικα Φ Π Α (σχετ εγκ ΠΟΛ. 1024/15-2-2007, παρ. 28.26.2.)

## 7.3 Επιχειρήσεις εκμίσθωσης DVD, κλπ..Πρόσθετο βιβλίο

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση με αντικείμενο ενοικίαση DVD και βιντεοκασετών, χωρίς αυτόματο μηχάνημα, υποχρεούται στην τήρηση πρόσθετου βιβλίου;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

“Ο επιτηδευματίας που εκμισθώνει βιντεοκασέτες, DVD και λοιπά συναφή αγαθά με τον κλασσικό τρόπο και τηρεί Βιβλία Β' ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούται μόνο να εκδίδει την απόδειξη παροχής υπηρεσιών (στην οποία θα αναγράφει τα δεδομένα που ορίζονται από την απόφαση αυτή) με την παράδοση των αγαθών στον πελάτη, στην περίπτωση δε που κατά την επιστροφή των εκμισθούμενων αγαθών από τον πελάτη γεννιέται δικαίωμα είσπραξης επιπλέον αμοιβής, υποχρεούται να εκδίδει απόδειξη παροχής υπηρεσιών και γι' αυτή την αμοιβή με την επιστροφή τους. Συνεπώς, ο εν λόγω επιτηδευματίας δεν θα υποχρεούται πλέον να τηρεί θεωρημένο βιβλίο

Ποσοτικής Παράδοσης και Παραλαβής, όπως οριζόταν με την ΠΟΛ. 1063/13-4-2005 Α.Υ.Ο.Ο. πριν την αντικατάσταση της" (σχετ. ΠΟΛ.1109/6-9-2006 "Τήρηση πρόσθετων βιβλίων και έκδοση στοιχείων από τις επιχειρήσεις εκμίσθωσης βιντεοκασετών, DVD και λοιπών συναφών αγαθών").

Κατά τα ανωτέρω, επομένως, δεν προκύπτει για τις επιχειρήσεις εκμίσθωσης DVD, βιντεοκασετών και λοιπών συναφών αγαθών με τον κλασσικό τρόπο, υποχρέωση τήρησης πρόσθετου βιβλίου του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.

#### **7.4 Πρόσθετα βιβλία σε μηχανουργείο**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ατομική επιχείρηση (μηχανουργείο) επισκευάζει γεωργικά μηχανήματα, άλλου είδους μηχανές ιδιωτών (π.χ. κοπτικό γκαζόν, κλπ.), σκαπτικά μηχανήματα επιτηδευματιών, κλπ. Υποχρεούται στην τήρηση πρόσθετου βιβλίου;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Για την περίπτωση που αναφέρεται θεωρούμε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτ. ζ' και ι' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ., με τις οποίες ορίζεται ότι:

- Ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, όταν παραλαμβάνει στην επαγγελματική του εγκατάσταση αγαθά για επισκευή που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτόν τηρεί βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών, στο οποίο καταχωρούνται με την παραλαβή των αγαθών η χρονολογία της παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των αγαθών που παραλαμβάνονται (περιπτ. ζ' της παρ. 5 του άρθρου 10).

##### Σημείωση:

Με τις διατάξεις του Ν.3052/2002 είχε εισαχθεί από 1/1/2003 υποχρέωση τήρησης βιβλίου ποσοτικής παραλαβής ή έκδοσης δελτίου ποσοτικής παραλαβής για τους ίδιους ως άνω επισκευαστές ηλεκτρικών, ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, σε περίπτωση παραλαβής στην επαγγελματική τους εγκατάσταση αγαθών για επισκευή που δεν συνοδεύονταν με στοιχείο διακίνησης (σχετ. παρ. 1, άρθρου 10 Κ.Β.Σ., όπως ίσχυε με το Ν.3052/2002).

Για την έννοια της επισκευής μηχανών και μηχανημάτων, για την ανωτέρω υποχρέωση, με την ΠΟΛ.1271/12-12-2002 κοινοποιήθηκε ότι "..... καταλαμβάνει κάθε είδους μηχανή (π.χ. μηχανή αυτοκινήτου, μοτοσυκλέτας, μηχανή σκαφών θαλάσσης, μοτέρ κάθε είδους, κ.λπ.) ή μηχανήμα (ιατρικό, οδοντιατρικό, φωτοτυπικό, τυπογραφικό, χορτοκοπτικό, αντλητικό, κλπ) που παραλαβαίνονται (ως ολοκληρωμένη συσκευή) προς επισκευή και δεν καταλαμβάνει την παραλαβή εξαρτημάτων ή ανταλλακτικών αυτών".

Με τις διατάξεις του Ν.3522/2006 τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και από 22/12/2006 οι άνω επισκευαστές έπαψαν να τηρούν βιβλία ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής και τηρούν πλέον βιβλίο επισκευής αγαθών που ορίζεται με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 5 του άρθρου 10.

Κατά τις οδηγίες της διοίκησης που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ. 1024/15-2-2007 "Στο νέο βιβλίο ή δελτίο, που είναι όμοιου περιεχομένου με το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που τηρούσαν, καταχωρείται άμεσα με την παραλαβή του προς επισκευή αγαθού η ημερομηνία της παραλαβής, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του αποστολέα, το είδος και η ποσότητα των προς επισκευή αγαθών που παραλαμβάνονται. Ο επιτηδευματίας που τηρούσε θεωρημένο βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής μπορεί, αντί να θεωρήσει το βιβλίο ή το δελτίο που ορίζεται με

τις νέες διατάξεις της περ. ζ', να συνεχίσει την τήρηση του Βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής που τηρούσε μέχρι την εξάντληση των θεωρημένων εντύπων.

Ειδικότερες οδηγίες για την έννοια της επισκευής μηχανών, μηχανημάτων, κ.λπ. δεν παρασχέθηκαν, συνεπώς μπορεί να θεωρηθεί ότι ισχύουν αναλογικά όσα είχαν κοινοποιηθεί με την ΠΟΛ.1271/12-12-2002.

Όσον αφορά τον τρόπο έκδοσης των Α.Π.Υ., με την ΠΟΛ.1024/15-2-2007 κοινοποιήθηκε ότι παρέχεται η δυνατότητα "να εκδίδουν τις Α.Π.Υ. προς το κοινό με τη χρήση απλής φορολογικής ταμειακής μηχανής (Φ.Τ.Μ.) του Ν. 1809/11 και μετά την ένταξη του βιβλίου ή δελτίου ποσοτικής παραλαβής στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10, με την απαραίτητη προϋπόθεση να αναγράφουν τον α/α και την αξία τους μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοση τους στο πρόσθετο βιβλίο ή δελτίο. Για τις λοιπές περιπτώσεις εκδίδονται για την παροχή των υπηρεσιών προς το κοινό και προς τους επιτηδευματίες Α.Π.Υ. χειρόγραφες ή μηχανογραφικές αθεώρητες βάσει των διατάξεων της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1082/2-6-2003. Στο περιεχόμενο τους αναγράφονται τα στοιχεία που ορίζονται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 και σε περίπτωση που εκδίδονται μηχανογραφικά και σημαίνονται με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., παρέλκει η αναγραφή του α/α και της αξίας της σχετικής Α.Π.Υ. στο βιβλίο ή δελτίο".

- Ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων τηρεί βιβλίο εισερχομένων, στο οποίο καταχωρεί για κάθε όχημα τη χρονολογία εισόδου και εξόδου, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του κατόχου, καθώς και τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος και εφόσον δεν υπάρχει τέτοιος αριθμός, το είδος του οχήματος. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής πλυντηρίου αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων δεν αναγράφει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του κατόχου (περιπτ. ι' της παρ. 5 του άρθρου 10).

## 7.5 Επιστροφή αγαθών που διακινήθηκαν με Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση εκδίδει Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής για τη διακίνηση αγαθών της για πώληση. Για τα αγαθά που δεν πουλήθηκαν και επιστρέφονται στην επιχείρηση, θα πρέπει να εκδοθεί νέο Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής από το σημείο που αρχίζει η επιστροφή ή η επιστροφή μπορεί να γίνει με το αρχικά εκδοθέν Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με την παρ. 3 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 3 του άρθρου 29 του Ν.3522/2006, ορίζεται ότι:

"3. Συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής εκδίδεται σε περίπτωση μεταφοράς και διανομής αγαθών που η ποσότητα τους καθορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους.

Κατά την παράδοση των αγαθών εκδίδεται από τον υπόχρεο, κατά παραλήπτη, δελτίο αποστολής ή συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας ή απόδειξη λιανικής πώλησης, ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης ή μη βιβλίων από τον πωλητή. Στο στοιχείο που εκδίδεται κατά περίπτωση αναγράφεται και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, καθώς και η ακριβής ώρα παράδοσης τους.

Με την επιστροφή στην επιχείρηση αναγράφεται στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται ή εκδίδεται συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής, στο οποίο αναγράφονται το είδος και η



ποσότητα των επιστρεφόμενων αγαθών, καθώς και ο αύξων αριθμός του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής.

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής αυτής της παραγράφου, κατάλληλα γραμμογραφημένο σε στήλες, μπορεί να εκδίδεται την πρώτη ημέρα της διακίνησης των αγαθών, ανεξαρτήτως απόστασης, εφόσον κάθε ημέρα και μέχρι τριάντα (30) ημέρες πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου αναγράφονται σε ιδιαίτερη στήλη τα υπόλοιπα των ποσοτήτων κάθε είδους αγαθών που διακινούνται την ημέρα αυτή".

Επομένως, κατά τα ανωτέρω, η επιστροφή (διακίνηση) των αγαθών στην εγκατάσταση της επιχείρησης γίνεται με το αρχικώς εκδοθέν Συγκεντρωτικό Δελτίο Αποστολής και δεν απαιτείται έκδοση νέου Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής από τον τόπο και στο χρόνο έναρξης της επιστροφής (διακίνησης)

Με την επιστροφή στην εγκατάσταση και για την τακτοποίηση των επιστρεφόμενων αγαθών, η επιχείρηση κατ' επιλογήν της μπορεί (σχετ. ΠΟΛ. 1024/15-2-2007, παρ. 29.3):

- . είτε να αναγράφει στο πρωτότυπο του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής την ποσότητα των αγαθών που επιστράφηκαν από κάθε είδος.
- . είτε να εκδίδει Συγκεντρωτικό Δελτίο Επιστροφής στο περιεχόμενο του οποίου αναγράφονται η ποσότητα των αγαθών που επιστράφηκαν από κάθε είδος και ο αύξων αριθμός του Συγκεντρωτικού Δελτίου Αποστολής, με το οποίο διακινήθηκαν τα επιστρεφόμενα αγαθά.

Σημειώνεται ότι το Συγκεντρωτικό Δελτίο Επιστροφής εκδίδεται θεωρημένο, σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτ. α της περίπτ. β της παρ. 1 του άρθρου 19 ή με σήμανση με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) του Ν. 1809/1988, εφόσον εκδίδεται μηχανογραφικά ή αθεώρητο για τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1083/2-6-2003 περί αθεώρητων φορολογικών στοιχείων.

## **7.6 Αναγραφή διπλής ημερομηνίας σε Δελτίο Αποστολής**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Σε ποιες περιπτώσεις απαιτείται έγκριση από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την αναγραφή διπλής ημερομηνίας σε Δελτίο Αποστολής;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. ορίζεται το περιεχόμενο του Δελτίου Αποστολής. Στην περίπτ. δ' του άρθρου αυτού ορίζεται ότι: "Με έγκριση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. επιτρέπεται τα δελτία αποστολής να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο από την ημερομηνία της διακίνησης των αγαθών, όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες. Στην περίπτωση αυτή στο δελτίο αποστολής αναγράφεται και η ημερομηνία που θα γίνει η μεταφορά".

Για την έννοια της παραπάνω διάταξης, και δη την διάκριση, από την περίπτωση της συμπλήρωσης των φορολογικών στοιχείων την προηγούμενη ημέρα για τις συναλλαγές της επόμενης, σημειώνουμε την παρ. 11.66 της ερμ. εγκ. 3/1992 του Κ.Β.Σ.: "Με έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιτρέπεται, όταν υπάρχουν σοβαρές δυσχέρειες, τα δελτία αποστολής να εκδίδονται σε προγενέστερο χρόνο της διακίνησης των αγαθών προς τον παραλήπτη τους (π.χ. μεταφορά αγαθών με διανυκτέρευση του οδηγού στην κατοικία του, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή στο δελτίο αποστολής, κατά την έκδοση του, αναγράφεται και η ημερομηνία που πρόκειται να γίνει η διακίνηση των αγαθών προς τον παραλήπτη. Σημειώνεται ότι η πιο πάνω διαδικασία δεν αναφέρεται στην περίπτωση συμπλήρωσης των φορολογικών στοιχείων (και του Δ.Α.) την προηγούμενη της έκδοσης μέρα, με ημερομηνία της επομένης, για τις

προγραμματισμένες συναλλαγές της επόμενης αυτής ημέρας. Γι' αυτή τη διαδικασία δεν απαιτείται έγκριση από τη Δ.Ο.Υ., δεν πρέπει όμως να θίγεται η αρχή της ενιαίας αρίθμησης. Μπορεί, δηλαδή, να συμπληρώνονται φορολογικά στοιχεία από ιδιαίτερη σειρά ή από την ίδια σειρά, μετά το τέλος των συναλλαγών της ημέρας".

Περαιτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η έννοια της περ. δ' της παρ. 5 του άρθρου 11 είναι ότι η έγκριση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να παρέχεται για μια σειρά διακινήσεων με τα ίδια χαρακτηριστικά και όχι για κάθε μεμονωμένη διακίνηση ξεχωριστά.

## **7.7 Αποστολή σχεδίων (μακέτας) με e-mail**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Γραφίστας αποστέλλει μακέτα προς εκτύπωση σε τρίτη τυπογραφική επιχείρηση με cd ή με e-mail. Υπάρχει υποχρέωση έκδοσης Δελτίου Αποστολής;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ. δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό.

Για την αποστολή της μακέτας σε cd, υπάρχει υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα.

Για την περίπτωση της αποστολής με e-mail, επειδή δεν λαμβάνει χώρα φυσική διακίνηση υλικού αγαθού, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης Δελτίου Αποστολής.

## **7.8 Παραλαβή αγαθών από πρακτορείο και διακίνηση με Φ.Ι.Χ. της αποστέλλουσας επιχείρησης**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιχείρηση με έδρα σε νησί εκδίδει Τ.Δ.Α. και στέλνει προϊόντα της σε πελάτες στην Αθήνα με μεταφορική (πρακτορείο). Τα αγαθά παραλαμβάνονται από το πρακτορείο την επόμενη μέρα με Φ.Ι.Χ. της επιχείρησης και παραδίδονται στους πελάτες. Για τη διακίνηση από το πρακτορείο στους πελάτες έχει υποχρέωση έκδοσης εκ νέου Δ.Α.;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Στο εγγ. 1067015/763/18-10-1990 προς Α.Ε. και όλες τις ΥΠΕΔΑ αναφέρεται ότι: "Στις περιπτώσεις που στέλνονται αγαθά μέσω πρακτορείων από την Αθήνα στη Θεσσαλονίκη, συνοδευόμενα με τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής ή δελτία αποστολής και δεν προωθούνται μέχρι τον τελικό παραλήπτη από τη μεταφορική επιχείρηση, αλλά διακινούνται εντός της πόλης της Θεσσαλονίκης με εγκαταστημένα εκεί φορτηγά ιδιωτικής χρήσης της επιχείρησης, τότε μπορεί να χρησιμοποιείται το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που αρχικά εκδόθηκε και παραδόθηκε στη μεταφορική επιχείρηση, εφόσον σ' αυτό αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του τελικού παραλήπτη πελάτη, καθώς και το συγκεκριμένο πρακτορείο (πλήρη στοιχεία), μέσω του οποίου πραγματοποιήθηκε η μεταφορά.

Κατά τη μεταφόρτωση των αγαθών από το πρακτορείο στα ιδιόκτητα αυτοκίνητα Φ.Ι.Χ. της επιχείρησης και την έναρξη της διακίνησης προς τον τελικό παραλήπτη πρέπει να αναγράφονται στο αρχικό συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο η ημερομηνία και η ώρα έναρξης της συγκεκριμένης αποστολής (από το πρακτορείο στον πελάτη)".

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση του ερωτήματος, οπότε, εφόσον κατά την παραλαβή των αγαθών από το πρακτορείο και την μεταφόρτωση τους

σε Φ.Ι.Χ. της επιχείρησης για την παράδοση τους στον πελάτη, αναγράφεται στα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία η ημερομηνία, η ώρα έναρξης της συγκεκριμένης αποστολής (από το πρακτορείο στον πελάτη) και ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ., παρέλκει η έκδοση Δελτίου Αποστολής με την προϋπόθεση ότι η παράδοση στον πελάτη δεν θα γίνεται σταδιακά αλλά θα αφορά το σύνολο της ποσότητας των αγαθών του δελτίου αποστολής.

## 7.9 Συγκεντρωτική Φορτωτική

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση με αντικείμενο την εμπορία αναψυκτικών, κλπ. έχει συμβληθεί με αυτοκινητιστή για την παράδοση των αγαθών στους πελάτες της και έχει συμφωνηθεί κατ' αποκοπήν μηνιαίο κόμιστρο, ανεξάρτητα από το σύνολο των δρομολογίων (παραδόσεων).*

*Στην περίπτωση που κάποιος από τους πελάτες της εμπορικής επιχείρησης επιστρέψει κενά, ακατάλληλα, κ.λπ. στην εμπορική επιχείρηση με το Φ ΑΧ. που έχει συμβληθεί αυτή, έχει συμφωνηθεί ότι και το δρομολόγιο αυτό περιλαμβάνεται στο μηνιαίο κόμιστρο.*

*Ως προς το θέμα του Κ.Β.Σ., υπάρχει υποχρέωση έκδοσης φορτωτικής για τη συγκεκριμένη μεταφορά (επιστροφή) ή καλύπτεται από το συμφωνητικό και την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Συγκεντρωτική φορτωτική προβλέπεται:

- Από τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ., στην περίπτωση "μεταφοράς αγαθών ενός φορτωτή με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερους από έναν παραλήπτες". Στην περίπτωση αυτή "εκδίδεται μια συγκεντρωτική φορτωτική κατά αποστολέα για κάθε μεταφορά, αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόμιστρο καταβάλλεται στο μεταφορέα από το φορτωτή".

- Για τις επαναλαμβανόμενες κάθε μέρα ή και αραιότερα χρονικά διαστήματα μεταφορές αγαθών με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα δημόσιας χρήσης από τον ίδιο φορτωτή σε ένα ή περισσότερους παραλήπτες και με την προϋπόθεση ότι τα κόμιστρα καταβάλλονται πάντα από το φορτωτή και εφόσον τηρείται θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς μπορεί να εκδίδεται θεωρημένη συγκεντρωτική φορτωτική ή θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς για τις αστικές μεταφορές στο τέλος κάθε μήνα για όλες τις μεταφορές του μήνα (παρ. 16.5.4 της εγκ. 3/1992, ΠΟΛ.1144/6-8-1992).

- Συγκεντρωτική φορτωτική εκδίδεται και όταν συμφωνείται μηνιαίο κόμιστρο, ανεξάρτητα από τις εκτελεσθείσες μεταφορές, οπότε στο τηρούμενο θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς, αναγράφεται, στην αρχή κάθε μήνα, το συμφωνηθέν μηνιαίο κόμιστρο και τα στοιχεία της σχετικής σύμβασης, αντί της αναγραφής του κομίστρου για κάθε δρομολόγιο". Σημειώνεται ότι η σύμβαση πρέπει να έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (παρ. 16.5.4 της εγκ. 3/1992).

Περαιτέρω, σημειώνουμε ότι φορτωτής θεωρείται "αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς" (παρ. 14 άρθρου 16 του Κ.Β.Σ.). Υπό την έννοια αυτή, εφόσον φορτωτής και καταβάλλων τα κόμιστρα και στην περίπτωση των επιστροφών είναι η επιχείρηση εμπορίας αναψυκτικών και αυτό αναφέρεται και στο συμφωνητικό που έχει κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ., συνάγεται από τις κείμενες διατάξεις ότι και οι επιστροφές καλύπτονται από την συγκεντρωτική φορτωτική (συμφωνία με μηνιαίο

κόμιστρο) και δεν απαιτείται η έκδοση φορτωτικής για κάθε επιστροφή.

### **7.10 Στοιχείο για δωρεάν υπηρεσίες φροντιστηρίου**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Φροντιστήριο, απαλλασσόμενο του Φ.Π.Α., παραδίδει σε κάποιο μαθητή δωρεάν μάθημα. Πρέπει να καταχωρηθεί ο μαθητής στο μητρώο μαθητών; Πρέπει να εκδοθεί κάποιο στοιχείο του Κ.Β.Σ. ή όχι;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τη διάταξη της περιπτ. β' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. "ο εκμεταλλευτής παιδικού σταθμού, εκπαιδευτηρίου, σχολής, φροντιστηρίου, εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών και κάθε άλλης φύσης επιχείρησης ή οργανισμού με χαρακτήρα διδακτικό ή επαγγελματικής κατάρτισης τηρεί και μητρώο μαθητών, στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση των μαθητών που φοιτούν, τη χρονολογία έναρξης, φοίτησης, το ποσό που συμφωνείται, χωριστά, των διδάκτρων, των τροφείων, των μεταφορικών και των λοιπών δικαιωμάτων και τη χρονολογία διακοπής της φοίτησης".

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ., ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι "Οι επιτηδευματίες της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παρ. 1 άρθρου 45 του Ν.Δ.3323/1955 (σημ.: νυν άρθρο 48 Ν.2238/1994), στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, κ ποσό της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη "δωρεάν".

Κατά τα ανωτέρω, επομένως, για τις δωρεάν προσφερόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης από φροντιστήριο, είναι απαραίτητη η αναγραφή του μαθητή στο "μητρώο μαθητών", όπου θα σημειωθεί και η ένδειξη ότι οι υπηρεσίες προσφέρονται δωρεάν. Περαιτέρω, με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση για τις υπηρεσίες που παρέχει είναι απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α., θα εκδοθεί Α.Π.Υ. όπου πέραν των λοιπών στοιχείων θα αναγράφεται και η ένδειξη "οι υπηρεσίες παρέχονται δωρεάν".

### **7.11 Στοιχείο για δωρεάν υπηρεσίες λογιστή Φ.Π.Α.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Λογιστής (ελεύθερος επαγγελματίας) παρέχει δωρεάν τις υπηρεσίες του σε φιλικό πρόσωπο ή συγγενή (σύνταξη δήλωσης εισοδήματος, κλπ.). Υποχρεούται σε έκδοση στοιχείου για τις παρεχόμενες δωρεάν υπηρεσίες;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με τη διάταξη του άρθρου 9 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/00) ορίζεται ότι: "θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο:

α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησης του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά

την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,

β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του,

γ) χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο".

Περαιτέρω, από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι:

- "Οι επιτηδευματίες της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν.Δ.3323/1955 (σ.σ. νυν άρθρο 48 του Ν.2238/1994), στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών, χωρίς αμοιβή στην απόδειξη, αναγράφεται η ένδειξη "δωρεάν" (παρ. 2 άρθρου 13 Κ.Β.Σ.).

- "Στις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, που προβλέπονται από το Ν.1642/1986 (σ.σ. νυν Ν.2859/2000), εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Αντί της απόδειξης αυτής μπορεί να εκδίδεται άλλο στοιχείο αξίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον κατά την έκδοση τους αναγράφεται η ένδειξη "απόδειξη αυτοπαράδοσης" (άρθρο 14 Κ.Β.Σ.).

Επομένως, κατά τα ανωτέρω, η περίπτωση της δωρεάν παροχής υπηρεσίας από λογιστή (χωρίς λήψη ανταλλάγματος) είναι πράξη φορολογητέα για το Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου για τον Κ.Β.Σ. θα τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 14, δηλαδή έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης ή άλλου στοιχείου, στο οποίο θα αναγράφεται η ένδειξη "απόδειξη αυτοπαράδοσης".

Όσον αφορά την φορολογητέα αξία για το Φ.Π.Α., αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στην περίπτ. β' του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως "το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών", δηλαδή όλων των εξόδων (εισροών) και αυτών με Φ.Π.Α. και των εξαιρουμένων - απαλλασσομένων του Φ.Π.Α.

## 7.12 Δωρεά αυτοκινήτου από επιχείρηση στο Δημόσιο

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση αποφασίζει την δωρεά αυτοκινήτου σε Δήμο (Ο.Τ.Α.). 77 στοιχεία (Κ.Β.Σ.) πρέπει να εκδοθούν;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

#### Έκδοση Δ.Α.

Κατά τη γενική διάταξη της περ. γ' της παρ. 11.1 της εγκυκλίου 3/1992, δελτίο αποστολής εκδίδεται σε κάθε άλλη περίπτωση που γίνεται διακίνηση αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό (π.χ. διακίνηση αγαθών προς το υποκατάστημα, αποθήκη, εργοτάξιο, για επεξεργασία, φύλαξη, δειγματισμό, δωρεάν

διάθεση, κ.λπ.).

Ειδικότερα για τα αυτοκίνητα, με την παρ. 11.9.5 της εγκυκλίου 3/1992 ορίζεται ότι δεν απαιτείται δελτίο αποστολής κατά τη διακίνηση αυτοκινήτων και γενικά αυτοκινούμενων μηχανημάτων προς επισκευή ή συντήρηση ή μεταφορά προς επισκευή από τις εταιρείες οδικής βοήθειας ή για οποιαδήποτε άλλη διακίνηση, εκτός της πώλησης απ' ευθείας ή μέσω τρίτου. Δηλαδή η διακίνηση αυτοκινούμενων οχημάτων χωρίς δελτίο αποστολής καλύπτει οποιαδήποτε διακίνηση από τις προαναφερόμενες εκτός της περίπτωσης της πώλησης.

Σημειώνεται ότι για την πώληση αυτοκινήτου σε ιδιώτη μη επιτηδευματία μπορεί να μην εκδίδεται δελτίο αποστολής κατ' εφαρμογή της παρ. 11.1 της εγκ. 3/1992, στην οποία ορίζεται ότι "όταν τα αγαθά πωλούνται λιανικώς και παραδίδονται στον ιδιώτη στο κατάστημα, δεν απαιτείται η έκδοση Δ.Α, αλλά αρκεί η παράδοση της ΑΛΠ".

Επειδή η συγκεκριμένη περίπτωση αφορά δωρεά αυτοκινήτου, ανεξάρτητα αν αποτελεί πάγιο ή εμπορεύσιμο αγαθό για το οποίο πρέπει να αιτιολογηθεί η παράδοση, και επειδή δεν είναι μία από τις προαναφερόμενες περιπτώσεις, είναι επιβεβλημένη η έκδοση Δ.Α., στην οποία θα αναγράφεται ο σκοπός παράδοσης ως δωρεά.

#### Στοιχείο αυτοπαράδοσης

##### Για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του κωδ. Φ.Π.Α., δεν εκπίπτει ο Φ.Π.Α. της δαπάνης αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι 9 θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά, με εξαίρεση τα μεταφορικά μέσα που προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Αν κατά την αγορά του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, δεν έχει εκπεσθεί ο φόρος τότε σύμφωνα με την παρ. 14.7 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/1992 Κ.Β.Σ., δεν εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης για τη διάθεση δώρων, για τα οποία ο επιτηδευματίας, κατά την αγορά τους δεν εξέπεσε το φόρο. Στο δελτίο αποστολής θα πρέπει να αναγραφεί, εκτός του σκοπού της διακίνησης και η σημείωση ότι δεν εκπέσθηκε ο ΦΠΑ των εισροών.

Αν όμως κατά την αγορά του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, ως εμπορεύσιμο αγαθό, έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., τότε απαιτείται η έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης, καθώς αρχικά η έκπτωση διενεργήθηκε σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περιπτ. ε' της παρ. 4 του άρθρου 30 του Φ.Π.Α., δηλαδή ως αγαθό με σκοπό την εμπορία, μίσθωση, κλπ., ενώ αντίθετα αν η επιχείρηση το αποκτούσε για να το χρησιμοποιήσει για δικές της ανάγκες, δεν θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με την ανωτέρω παρ. 4.

##### Για Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο

Όταν το δωριζόμενο αυτοκίνητο είναι Φ.Ι.Χ. και αποτελεί πάγιο περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να εξεταστεί αν συντρέχει η περίπτωση διακανονισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Φ.Π.Α. Σημειώνεται ότι για τα πάγια για τα οποία εκπέσθηκε ή επιστράφηκε ο φόρος, δεν διενεργείται διακανονισμός του φόρου, όταν παύουν να χρησιμοποιούνται μετά την πάροδο 5 ετών από το έτος πρώτης χρησιμοποίησης.

Επίσης, υποχρέωση έκδοσης στοιχείου αυτοπαράδοσης υπάρχει όταν το Φ.Ι.Χ. αποτελεί αντικείμενο εμπορίας για την επιχείρηση, καθώς ως εμπορεύσιμο αγαθό δεν εμπίπτει στην έννοια των δώρων, όπως την ορίζει η απαλλακτική διάταξη της περιπτ. β της παρ. 2 του άρθρου 7 του Φ.Π.Α. (ΑΥΟ Π.7015/690/1986).

##### Φορολογία εισοδήματος

Με τις διατάξεις της υποπεριπτ. γγ' της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 το

Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα Δ' πηγής των τηρούντων επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία εκπίπτει μεταξύ άλλων: "Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν Ν.Π.Ι.Δ. και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό".

Η δωρεά αυτοκινήτου (δωρεά σε είδος) δεν καταγράφεται στις σχετικές περιπτώσεις δωρεών του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. Γενικά, η θέση της διοίκησης για τη δωρεά αυτοκινήτων (πλην ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων) καταγράφεται στην ΠΟΛ. 1029/06, στην οποία σημειώνεται ότι η δωρεά απορριμματοφόρου οχήματος από επιχείρηση προς το Δημόσιο και τους Ο.Τ.Α. δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων καθόσον πρόκειται για δωρεά σε είδος.

Υπό την έννοια αυτή, επομένως, το πρακτικό του Δημοτικού Συμβουλίου για την αποδοχή της δωρεάς, δεν είναι απαιτούμενο για την φορολογική αναγνώριση της δωρεάς.

Ως προς την αξία της δωρεάς σημειώνουμε ότι το Ε.Γ.Α.Σ. δεν προβλέπει με ποια αξία θα απεικονίζονται οι δωρεές στα βιβλία της επιχείρησης. Κατά μία άποψη, η απεικόνιση πρέπει να γίνει στην πραγματική αξία του δωριζόμενου στοιχείου και η διαφορά μεταξύ αυτής και της αναπόσβεστης αξίας του να συνιστά έκτακτο αποτέλεσμα. Υιοθετείται, όμως, και η άποψη ότι οι δωρεές πρέπει να λογιστικοποιούνται με την αξία που εμφανίζουν τα δωριζόμενα είδη στα βιβλία.

### **7.13 Δωρεά αγαθών από επιχείρηση σε κοινωφελές ίδρυμα (Φορολογία Εισοδήματος, Φ.ΠΑ, Κ.Β.Σ.)**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Εμπορική επιχείρηση επιθυμεί να δωρίσει σε κοινωφελές ίδρυμα (γηροκομείο) ρούχα και παπούτσια (από τα εμπορεύματα της). Πώς αντιμετωπίζεται από φορολογική άποψη η περίπτωση αυτή;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Φ.ΠΑ. - κ.Β.Σ.

Για την φορολογία Φ.Π.Α., εκ του συνδυασμού των διατάξεων των άρθρων 2, 5, 7 και 30 του κωδ. Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) προκύπτει ότι η δωρεάν διάθεση αγαθών σε νοσοκομεία, ιδρύματα, φιλανθρωπικά σωματεία, κ.λπ., εφόσον έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τα αγαθά αυτά κατά την απόκτηση τους, αποτελεί αυτοπαράδοση αγαθών.

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω, από την Διοίκηση γίνεται δεκτό ότι η δωρεάν διάθεση αγαθών (μέσω ορισμένων φορέων) σε σεισμόπληκτοι δεν αποτελεί αυτοπαράδοση (σχετ. ΠΟΛ. 1192/28-9-1999). Το ίδιο ισχύει και για τη δωρεάν διάθεση σε πυρόπληκτους (σχετ. ΠΟΛ. 1101/29-8-2007).

Υπό την έννοια αυτή, για την δωρεάν παράδοση των αγαθών πρέπει να εκδοθεί Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης του άρθρου 14 του Κ.Β.Σ. Επίσης, θα πρέπει να εκδοθεί και δελτίο αποστολής για την διακίνηση των αγαθών από την επιχείρηση προς το ίδρυμα.

### **7.14 Ειδικό Ακυρωτικό Στοιχείο**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιχείρηση εξέδωσε Τ.Δ.Α. για την πώληση αγαθών σε πελάτη της. Η διακίνηση έγινε με Φ.Ι.Χ. της πωλήτριας επιχείρησης. Τελικά, τα αγαθά δεν παραδόθηκαν στον πελάτη και*

*επεστράφησαν στην επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, που δεν πραγματοποιήθηκε τελικά η πώληση, πρέπει να εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο ή ακυρωτικό. Πότε πρέπει να εκδοθεί;*

## **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Διαφορά Ακυρωτικού Στοιχείου και Πιστωτικού Τιμολογίου

- Το ειδικό ακυρωτικό στοιχείο, σύμφωνα με την παρ. 2ε' του άρθρου 23 του Κ.Β.Σ., εκδίδεται προκειμένου να ακυρωθεί φορολογικό στοιχείο που έχει εκδοθεί από λάθος ή με λανθασμένο περιεχόμενο και εφόσον δεν έχει χρησιμοποιηθεί.

Επιπλέον, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 23.2.5 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/1992 του Κ.Β.Σ., το ακυρωτικό στοιχείο εκδίδεται από όσους τηρούν τα βιβλία τους μηχανογραφικά και εκδίδουν τα στοιχεία τους από το ίδιο σύστημα.

Πέραν της μη χρησιμοποίησης του στοιχείου, η ταυτόχρονη (on line) ενημέρωση των βιβλίων ή η άμεση ενημέρωση του αρχείου του Η/Υ, αποτελεί επιπλέον προϋπόθεση για την έκδοση του ακυρωτικού στοιχείου.

Με την ίδια εγκύκλιο θεωρείται ότι το στοιχείο χρησιμοποιήθηκε, μόνο αν αυτό ή το αντικείμενο της συναλλαγής περιήλθε στον αντισυμβαλλόμενο.

Δεν θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε το στοιχείο όταν, για οποιαδήποτε λόγο, δεν παραλήφθηκαν τα αγαθά από τον παραλήπτη τους και η επιστροφή τους έγινε με το ίδιο φορολογικό στοιχείο παρόλο που το στοιχείο αυτό συνόδευσε τα αγαθά.

Αν η λανθασμένη έκδοση του στοιχείου διαπιστωθεί μετά τη χρησιμοποίησή του, η διόρθωση των λανθασμένων εγγραφών γίνεται πλέον με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.

- Η έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δικαιολογείται στις εξής περιπτώσεις: α) Για την παροχή έκπτωσης, όταν δεν αναγράφεται αυτή στο αρχικό τιμολόγιο, β) Για διάφορες που επηρεάζουν την αξία του αρχικού τιμολογίου ή το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου π.χ. έλλειμμα κατά την παράδοση, λανθασμένη αναγραφή τιμής μονάδος κλπ. γ) Για τις επιστροφές πωληθέντων αγαθών (σχετική η παρ. 12.11.2 ερμην. εγκ. 3/92).

- Τόσο το ακυρωτικό στοιχείο όσο και το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδονται αθεώρητα.

Ωστόσο, κατά την μηχανογραφική έκδοση αυτών, υπάρχει υποχρέωση σήμανσης τους μέσω Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

### Προθεσμία έκδοσης Ακυρωτικού Στοιχείου

Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν ορίζεται συγκεκριμένο χρονικό περιθώριο για την έκδοση του ακυρωτικού στοιχείου και είναι πραγματικό γεγονός, το οποίο έχει να κάνει με τη χρήση από τον αντισυμβαλλόμενο του αρχικά εκδοθέντος στοιχείου ή όχι.

Με σχετικά έγγραφα της Διοίκησης έγινε δεκτό ότι μπορεί "το ειδικό ακυρωτικό στοιχείο να εκτυπωθεί (ημερομηνία, σήμανση) μεταγενέστερα του χρόνου που η επιχείρηση έλαβε γνώση του λόγου ακύρωσης με ημερομηνία όμως έκδοσης την ημερομηνία αυτή, με την προϋπόθεση ότι θα γίνει σχετική παρατήρηση επί του προς ακύρωση στοιχείου. Επισημαίνεται ότι η εκτύπωση (σήμανση) του εν λόγω ακυρωτικού πρέπει να γίνεται σε εύλογο χρόνο ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει την προθεσμία ενημέρωσης των βιβλίων" (σχετ. εγγρ. της 18/8/2005 της Γ.Γ.Π.Σ., ερώτηση Νο 32 "προθεσμία έκδοσης ειδικού ακυρωτικού στοιχείου").

Κατά τα ανωτέρω συνεπώς, για την μη πραγματοποιηθείσα τελικά συναλλαγή η επιχείρηση θα πρέπει να εκδώσει ειδικό ακυρωτικό στοιχείο, με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα που έλαβε γνώση ότι δεν πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή (την ίδια ημέρα της επιστροφής των αγαθών). Η εκτύπωση του ακυρωτικού στοιχείου (σήμανση



από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) μπορεί να γίνει και σε επόμενο χρόνο, και πάντως εντός της προθεσμίας ενημέρωσης των βιβλίων, με σχετική παρατήρηση επί του στοιχείου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8<sup>ο</sup> : ΚΑΘΕΣΤΩΤΑ Φ.Π.Α.



*αφορά την συγκεντρωτική τιμολογίων;*

### 8.1 Πώληση αγαθών σε κοινοτικό πελάτη με παράδοση σε πελάτη αυτού στην Ελλάδα

#### ΕΡΩΤΗΣΗ

*Γαλλική εταιρεία (Α) δίνει εντολή σε Ελληνική (Β) να παραδώσει εμπορεύματα σε Ελληνική επιχείρηση (Γ). Με ποιο τρόπο θα γίνει η ως άνω τιμολόγηση (Φ.Π.Α., επωνυμία τιμολογούμενου πελάτη) και τι ισχύει όσον*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η περίπτωση που αναφέρεται δεν αποτελεί ενδοκοινοτική παράδοση καθώς εκλείπει το στοιχείο της εξόδου των αγαθών από την χώρα (Ελλάδα), το οποίο είναι απαιτούμενο για το χαρακτηρισμό της συναλλαγής ως ενδοκοινοτικής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του κωδ. Φ.Π.Α.

Πρόκειται για μια τριγωνική συναλλαγή, και ο Έλληνας προμηθευτής (Β) θα παραδώσει με Δελτίο Αποστολής τα αγαθά στον τελικό (Έλληνα) πελάτη (Γ) και θα τιμολογήσει με Φ.Π.Α. τον κοινοτικό του πελάτη (Γαλλική επιχείρηση Α).

Η γαλλική επιχείρηση θα πρέπει ή να λάβει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα και να εκπληρώνει τις φορολογικές τις υποχρεώσεις ή να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο. Ο προμηθευτής (Β) θα τιμολογήσει είτε την γαλλική επιχείρηση (που έχει λάβει ελληνικό Α.Φ.Μ.) είτε τον φορολογικό αντιπρόσωπο της.

Η συναλλαγή (τιμολόγιο) θα συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. τόσο του Έλληνα προμηθευτή (Β) όσο και της Γαλλικής επιχείρησης που έχει λάβει ελληνικό Α.Φ.Μ. ή του φορολογικού αντιπροσώπου αυτής.

Τέλος σημειώνεται ότι, για την τριγωνική αυτή συναλλαγή δεν απαιτείται η υποβολή δήλωσης Intrastat και ανακεφαλαιωτικού πίνακα.

### 8.2 Επιστροφή Φ.Π.Α. σε αγρότη κανονικού καθεστώτος

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Αγρότης που έχει ενταχθεί σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. μπορεί να τύχει επιστροφής Φ.Π.Α. για τις δαπάνες ανέγερσης αποθήκης που θα χρησιμοποιηθεί για την άσκηση της δραστηριότητας του;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ο αγρότης που έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του κωδ. Φ.Π.Α.

Επομένως, μπορεί να τύχει της επιστροφής του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές και οι δαπάνες κατά την ανέγερση του κτίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του κωδ. Φ.Π.Α. και κατά την διαδικασία που ορίζεται με τις

ΠΟΛ.1073/21-7-2004 και ΠΟΛ.1092/24-8-2004.

### **8.3 Αγορά Φ.Ι.Χ. από αγρότη ειδικού καθεστώτος**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Αγρότης του ειδικού καθεστώτος δικαιούται επιστροφής Φ.Π.Α. για την δαπάνη αγοράς αγροτικού αυτοκινήτου (Φ.Ι.Χ.);*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του κωδ. Φ.Π.Α., απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων, έκδοσης στοιχείων πλην των περιπτώσεων που ρητά ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. για την έκδοση Δελτίων Αποστολής, και, την υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α.

Η επιστροφή του φόρου στους αγρότες του καθεστώτος αυτού ενεργείται με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή συντελεστών επιστροφής της παρ. 2 του άρθρου 41 στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από την πώληση των αγροτικών προϊόντων βάσει των σχετικών παραστατικών (τιμολογίων που εκδίδουν οι αγοραστές) και όχι με βάση τις πραγματικές αγορές.

Η συγκεκριμένη διαδικασία επιστροφής Φ.Π.Α., βάσει των κατ' αποκοπή συντελεστών, καταλαμβάνει τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται η αγορά των αναγκαίων ειδών για την άσκηση αγροτικής εκμετάλλευσης, όπως αγορά σπόρων, λιπασμάτων γεωργικών μηχανημάτων και λοιπών επενδυτικών αγαθών.

Συνεπώς για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ο Φ.Π.Α. αγοράς αγροτικού αυτοκινήτου, δεν επιστρέφεται με τις γενικές διατάξεις, όπως συμβαίνει για τους αγρότες του κανονικού καθεστώτος, αντίθετα καλύπτεται από την επιστροφή του φόρου με τους κατ' αποκοπή συντελεστές της παρ. 2 του άρθρου 41 του κωδ. Φ.Π.Α.

### **8.4 Αγορά επενδυτικών αγαθών με αθροιστική αξία άνω των 2.934,70 ευρώ για την αναστολή καταβολής Φ.Π.Α. (π.2869/87)**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Η απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. της αγοράς επενδυτικών αγαθών ισχύει για αξία μεγαλύτερη του ενός εκατομμυρίου δραχμών (ισότιμο σε ευρώ 2.934,70) ανά αγαθό ή ανά τιμολόγιο (περισσότερα από ένα αγαθά);*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Για την εφαρμογή της Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4-5-1987, από την Διοίκηση κοινοποιήθηκαν οδηγίες με την Π.5749/ΠΟΛ.246/26-8-1987. Για την έννοια των επενδυτικών αγαθών που υπάγονται στην διάταξη σημειώνουμε σχετικά: "...επισημαίνουμε ότι με εξαίρεση τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο επενδυτής με την αίτηση του ζητάει να του εγκριθεί η αγορά χωρίς καταβολή Φ.Π.Α. συνολικά μιας σειράς μηχανημάτων, εξαρτημάτων, ανταλλακτικών και λοιπών υλικών που είναι απαραίτητα, προκειμένου με την συναρμολόγηση τους και την εγκατάστασή τους να αποτελέσουν το μηχανολογικό και λοιπό εξοπλισμό που υπάγεται στις διατάξεις αυτής της απόφασης, σύμφωνα με τα παραπάνω, στις λοιπές περιπτώσεις, όταν δηλαδή ζητείται η έγκριση του οικον. εφόρου για την αγορά χωρίς καταβολή Φ.Π.Α. ή αγαθών, τα οποία δεν αποτελούν ενιαίο σύνολο, τότε προκειμένου να υπαχθούν στις διατάξεις αυτής της απόφασης, θα πρέπει να εξετάζεται κατά πόσο τα συγκεκριμένα αγαθά μπορούν να έχουν αυτοτελή λειτουργία ή εντάσσονται αυθύπαρκτα στο λοιπό εξοπλισμό. Για παράδειγμα, δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις της απόφασης η αγορά ορισμένων

μέτρων καλωδίου ή μερικών μέτρων σωλήνων, ενώ μπορεί να υπαχθούν, όταν το καλώδιο ζητηθεί μαζί με λοιπά μηχανήματα και τους ηλεκτροκινητήρες τους ή όταν οι σωλήνες ζητηθούν μαζί με λοιπά μηχανήματα και τους ηλεκτροκινητήρες τους ή όταν οι σωλήνες ζητηθούν μαζί με αντλητικό ή αρδευτικό συγκρότημα”.

Το κριτήριο, για την υπαγωγή στην Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4-5-1987, του ποσού αναλογούντος φόρου για **“κάθε μεμονωμένη συναλλαγή”** ίσου ή μεγαλύτερη του ενός εκατομμυρίου δραχμών (σημ. ισότιμο σε ευρώ 2.934,70), τέθηκε με το άρθρο 3 του Ν.2093/1992, με τις διατάξεις του οποίου τροποποιήθηκε η Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4-5-1987. Η Διοίκηση, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1282/23-12-1992 διευκρίνισε ότι “.....ως μεμονωμένη συναλλαγή για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού (σημ. άρθρου 3, Ν.2093/1992). Θεωρείται η αγορά ή η εισαγωγή επενδυτικών αγαθών, τα οποία τιμολογούνται από τον προμηθευτή με το ίδιο τιμολόγιο ή με περισσότερα τιμολόγια του ίδιου προμηθευτή, τα οποία όμως θα αφορούν επιμέρους τιμολογήσεις **της ίδιας επένδυσης δηλαδή του ίδιου αρχικού μηχανολογικού συγκροτήματος του ίδιου προμηθευτή**, έστω και αν αυτά αποσταλούν (παραδοθούν) τμηματικά στον από τον προμηθευτή του, αρκεί ο φόρος που θα αναλογεί στην ολική αξία του παραδιδόμενου εξοπλισμού να υπερβαίνει το ποσό των δρχ. 1.000.000.

## **8.5 Αναστολή καταβολής Φ.Π.Α. (Π.2869/87) σε αγορά επενδυτικών αγαθών φωτοβολταϊκού πάρκου**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Η Α.Υ.Ο. 2869/1987 που αφορά αγορά επενδυτικών αγαθών χωρίς την καταβολή Φ.Π.Α. έχει εφαρμογή στην περίπτωση αγοράς ή εισαγωγής καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού από επιχειρήσεις που παράγουν ενέργεια μέσω φωτοβολταϊκών συστημάτων;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του κωδ. Φ.Π.Α. (Ν.2859/00): *“Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Ως ενσώματα αγαθά θεωρούνται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το αέριο, το ψύχος και η θερμότητα”.*

Για το θέμα της υπαγωγής στην Α.Υ.Ο. Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4-5-1987 της αγοράς ή εισαγωγής καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού από επιχειρήσεις που παράγουν ενέργεια μέσω φωτοβολταϊκών συστημάτων, σχετικά σημειώνεται το εγγρ. 1042190/1902/411/Α0014/26-4-2007, της Δ/σης Φ.Π.Α. όπου αναφέρεται ότι:

*“Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του κωδ. Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) όπως ισχύει, παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, στα οποία συγκαταλέγονται και οι φυσικές δυνάμεις ή ενέργειες που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα. Η μετατροπή ηλιακής ενέργειας σε ηλεκτρική είναι μεταποιητική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τις οικείες διατάξεις. .... Αρμόδιος για να χορηγήσει τη βεβαίωση για την υπαγωγή στις διατάξεις της απόφασης αυτής είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που υπάγεται η επιχείρηση και ο οποίος έχει τη δυνατότητα να διερευνήσει, να διαπιστώσει και να αξιολογήσει τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης και να αποφανθεί για τη συνδρομή ή όχι των προϋποθέσεων της απόφασης, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις αυτής και οι*

σχετικές εγκύκλιοι”.

### **8.6 Αναστολή καταβολής Φ.Π.Α. (Π.2869/87) σε αγορά ακινήτου**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Βιοτεχνική επιχείρηση προτίθεται να αγοράσει νεόδμητο ακίνητο (κατάστημα) όπου και θα χρησιμοποιήσει ως κατάστημα για την πώληση (χονδρική – λιανική) των προϊόντων της. Μπορεί να αγοράσει το ακίνητο με απαλλαγή Φ.Π.Α. κατά την Π.2869/87;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, ξενοδοχειακές, λατομικές, αγροτικές επιχειρήσεις του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α., και οι επιχειρήσεις βιομηχανικής έρευνας και τεχνολογικής ανάπτυξης, με τους όρους και την διαδικασία της Κ.Υ.Α. Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4-5-1987, μπορούν να απαλλάσσονται από την καταβολή του Φ.Π.Α. (αναστολή καταβολής) που αναλογεί στην αξία εισαγωγής ή αγοράς στο εσωτερικό της χώρας καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού.

Η αγορά ακινήτου δεν αποτελεί εξοπλισμό για τον οποίο παρέχεται αναστολή καταβολής Φ.Π.Α. σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που αναφέρεται στην ανωτέρω απόφαση. Επομένως, δεν μπορεί η Κ.Υ.Α. Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4-5-1987 να έχει εφαρμογή σε αγορά ακινήτου από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, κ.λπ. επιχειρήσεις.

### **8.7 Αγαθά που περιέρχονται στον επιτηδευματία κατά την διακοπή των εργασιών του, όταν ενεργεί αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Φυσιοθεραπευτής το 2006 αγόρασε έναν Η/Υ τον οποίο καταχώρησε στα βιβλία του και χρησιμοποίησε κατά την άσκηση του επαγγέλματος του. Ασκήν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. και κατά την αγορά δεν εξέπεσε το φόρο. Σήμερα θέλει να κάνει παύση των εργασιών. Ο Η/Υ θα μείνει στον ίδιο. Οφείλεται Φ.Π.Α. αυτοπαράδοσης;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Εφόσον δεν έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κατά την αγορά, η εν συνεχεία ανάληψη του αγαθού από τον επιχειρηματία κατά την διακοπή των εργασιών του, είναι πράξη απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α.

Ρητά με την περιπτ. κθ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο: “η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30”.

### **8.8 Εισφορά ατομικών επιχειρήσεων για σύσταση εταιρείας. Τύχη πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Δύο ατομικές επιχειρήσεις, στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., εισφέρονται (ενεργητικό –*

Απαντήσεις σε επίκαιρα φοροτεχνικά θέματα

*παθητικό) σε υπό σύσταση εταιρεία για την κάλυψη της εταιρικής εισφοράς. Το πιστωτικό υπόλοιπο των επιχειρήσεων αυτών μεταφέρεται στη νεοσυσταθείσα εταιρεία;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του κωδ. Φ.Π.Α. ορίζεται ότι: “Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης φόρου”.

Κατά τα ανωτέρω επομένως, η νεοσυσταθείσα εταιρεία στην οποία εισφέρθηκε το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων των δυο ατομικών επιχειρήσεων (ενεργητικό – παθητικό), θεωρείται ότι “υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις” αυτών, και συνεπώς το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. μεταφέρεται στη νεοσυσταθείσα εταιρεία.

#### **8.9 Υποχρεωτική υποβολή περιοδικών δηλώσεων. Προσαύξηση εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*(α) Από πότε είναι υποχρεωτική η υποβολή μηδενικών δηλώσεων Φ.Π.Α.;*

*(β) Από πότε ισχύει η προσαύξηση 1,5% σε περίπτωση εκπρόθεσμης χρεωστικής δήλωσης;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Υποχρεωτική υποβολή μηδενικών, πιστωτικών δηλώσεων Φ.Π.Α.

Με την ΠΟΛ.1155/22-12-2005 ορίστηκε ότι οι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. υποχρεούνται να υποβάλουν περιοδικές δηλώσεις ακόμη και αν είναι μηδενικές ή πιστωτικές, για πράξεις που διενεργούνται από 1/1/2006. Εξαιρέση από την υποχρέωση υποβολής μηδενικής ή πιστωτικής περιοδικής δήλωσης προβλέπεται μόνο για τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, εφόσον έχουν υποβάλει τη δήλωση μεταβολών για να δηλώσουν την κατάσταση αυτή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Προσαύξηση σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης Φ.Π.Α.

Η προσαύξηση 1,5% σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. ισχύει για τις πράξεις από 1/1/2005 και μετά (σχετ. άρθρο 24, Ν.3296/2004).

#### **8.10 Χρονική διάρκεια μίσθωσης για το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. σε ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο τρίτου**

##### **ΕΡΩΤΗΣΗ**

*Επιχείρηση μίσθωσε οικόπεδο και ανέγειρε κατάστημα για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Η διάρκεια της μίσθωσης είχε οριστεί πενταετής. Είχε το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των αγορών / δαπανών ανέγερσης του κτίσματος;*

## ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Στην περιπτ. α' της παρ. 4 του άρθρου 33 του κωδ. Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) δίδεται η έννοια του αγαθού επένδυσης για τις ανάγκες του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα: "4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: (α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, **καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.** Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (β)....."

Εκ των ανωτέρω και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ίδιου νόμου, προκύπτει ότι **παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης** του Φ.Π.Α. των δαπανών για κτίσματα ή/και άλλες κατασκευές που πραγματοποιούνται από επιχείρηση σε ακίνητα τρίτων που δεν ανήκουν κατά κυριότητα σε' αυτήν, για την οποία όμως η επιχείρηση έχει την χρήση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

Στην **έννοια της έννομης σχέσης περιλαμβάνεται και η μίσθωση**. Για την απόδειξη της μίσθωσης ικανό δικαιολογητικό θα πρέπει να θεωρείται και το ιδιωτικό μισθωτήριο συμφωνητικό το οποίο έχει κατατεθεί εμπρόθεσμα για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή. Η Διοίκηση έχει δεχτεί (εγγρ. 1099269/1400/2005) ότι η έλλειψη μισθωτικής σύμβασης με συμβολαιογραφικό έγγραφο και η μεταγραφή της στο υποθηκοφυλακείο δεν αποτελεί κύκλωμα για το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής Φ.Π.Α., εφόσον συντρέχουν οι άλλες νόμιμες προϋποθέσεις.

Ως προς το χρόνο διάρκειας της μίσθωσης, με την ΠΟΛ.1094/7-5-1992 κοινοποιήθηκε ότι:

"...διευκρινίζεται ότι μπορεί μεν η διάρκεια των μισθώσεων να είναι μικρότερη από τα εννέα έτη, πλην όμως, θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να συντρέχει η προϋπόθεση αυτή που ορίζεται από το νόμο.

Δηλαδή, αν μια αρχική μίσθωση συμφωνείται για χρονική διάρκεια 5 ετών, δεν παρέχεται στον μισθωτή δικαίωμα να ζητήσει επιστροφή του φόρου για τυχόν κατασκευές που πραγματοποίησε στον μισθωμένο ακίνητο κατά την πενταετία αυτή.

Εάν, στη συνέχεια και πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, αυτή παρατεθεί για άλλα πέντε χρόνια, τότε θα δικαιούταν επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποίησε κατά το χρόνο της νέας μίσθωσης, γιατί θα ληφθεί υπόψη αθροιστικά και η πρώτη πενταετία της αρχικής μίσθωσης".

### **8.11 Φ.Π.Α. σε προμήθεια για πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων όταν οι πωλήσεις είναι απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιχείρηση πουλάει για λογαριασμό τρίτου γουναρικά σε ταξιδιώτες εκτός Ε.Ε. χωρίς Φ.Π.Α. σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία. Για την προμήθεια που λαμβάνει από την ημεδαπή επιχείρηση – εντολέα, θα χρεώσει Φ.Π.Α.;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Επί της προμήθειας θα υπολογιστεί Φ.Π.Α. ανεξάρτητα αν οι πωλήσεις (για λογαριασμό τρίτου) έγιναν με ή χωρίς Φ.Π.Α., καθώς από καμία διάταξη του κωδ. Φ.Π.Α. δεν ορίζεται η απαλλαγή της προμήθειας από το φόρο, όταν οι πωλήσεις ενεργήθηκαν υπό το καθεστώς της απαλλαγής.

**8.12 Συντελεστής Φ.Π.Α. στις επιδιορθώσεις υποδημάτων και δερμάτινων ειδών****ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Στις επιδιορθώσεις υποδημάτων και δερμάτινων ειδών ο συντελεστής Φ.Π.Α. είναι 9% ή 19%;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Οι υπηρεσίες επιδιόρθωσης (επισκευής) υποδημάτων και δερμάτινων ειδών περιλαμβάνεται στο Παράρτημα ΙΙΙ (περιπτ. Β' υπηρεσίες, παραγρ. 16) των αγαθών και υπηρεσιών με συντελεστή 8% (9%).

Η περίπτωση αυτή προστέθηκε με το Ν.3522/2006, με έναρξη ισχύος από 1/1/2007.

Οδηγίες και διευκρινίσεις, ειδικότερα για το θέμα χρησιμοποίησης υλικών και την σχέση αυτών στο συνολικό κόστος, παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ.1082/25-5-2008 ως εξής:

**“Επισκευή ποδηλάτων, υποδημάτων και δερμάτινων ειδών** (νέα παράγραφος 16 στο Παράρτημα ΙΙΙ, Β Υπηρεσίες, του Κώδικα ΦΠΑ).

Ο μειωμένος συντελεστής (9%) εφαρμόζεται στην παροχή της υπηρεσίας επισκευής των ανωτέρω ειδών. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που κατά την επισκευή χρησιμοποιούνται και υλικά των οποίων το κόστος δεν υπερβαίνει το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής, εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής καθόσον η εργασία αυτή θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με την υποπερίπτωση δδ) της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92). Αντίθετα, σε περίπτωση χρησιμοποίησης υλικών κατά την επισκευή, το κόστος των οποίων ξεπερνά το ένα τρίτο (1/3) της συνολικής αμοιβής, λαμβάνουν χώρα δύο πράξεις, μία της παροχής υπηρεσιών που υπάγεται στο μειωμένο συντελεστή (9%) και μία της πώλησης των υλικών που επιβαρύνεται με τον κανονικό συντελεστή (19%), και μπορούν να εμφανίζονται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο.

Όσον αφορά την επισκευή δερμάτινων ειδών, διευκρινίζεται ότι η διάταξη αυτή αφορά διάφορα δερμάτινα είδη, όπως τσάντες, σακίδια, κ.λπ., εκτός των ενδυμάτων, τα οποία υπάγονται ήδη (από 1/1/2001) στο μειωμένο συντελεστή, σύμφωνα με την παράγραφο 14 του Παραρτήματος ΙΙΙ, Β Υπηρεσίες”.

**8.13 Πώληση με αποστολή αγαθών σε πελάτη (λιανικής) στην Κύπρο****ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ημεδαπή εμπορική επιχείρηση λαμβάνει παραγγελίες μέσω διαδικτύου και αποστέλλει τα εμπορεύματα της σε όλη την Ελλάδα και την Κύπρο. Για τις πωλήσεις λιανικής στην Κύπρο, χρεώνει Φ.Π.Α. ή η πράξη είναι απαλλασσόμενη;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του κωδ. Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών από ημεδαπή επιχείρηση σε ιδιώτες άλλου κράτους μέλους υπάγεται σε Φ.Π.Α. στην Ελλάδα.

Εξαίρεση ορίζεται στην περίπτωση που η ημεδαπή επιχείρηση ξεπεράσει το όριο “των πωλήσεων από απόσταση” στο άλλο Κράτος μέλος οπότε και πρέπει να λάβει Α.Φ.Μ. στο κράτος αυτό και να επιβάλλει το Φ.Π.Α. με το συντελεστή του κράτους αυτού. Για τις πωλήσεις στην Κύπρο το όριο ανέρχεται στο ποσό των 34.200,00 ευρώ.

#### **8.14 Stands που παραχωρεί επιχείρηση στους πελάτες της**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιχείρηση που εμπορεύεται αγαθά ευρείας κατανάλωσης αποστέλλει στους πελάτες της stands για την τοποθέτηση των αγαθών και με τον τρόπο αυτό προωθεί τις πωλήσεις της. Τα stands αγοράζονται από την επιχείρηση και αποστέλλονται μόνο για χρήση, δηλαδή δεν τιμολογούνται ή δεν παραχωρούνται δωρεάν. Προκύπτει θέμα σχετικά με την έκπτωση του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνεται η αγορά stands;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Τα stands που στέλνει η επιχείρηση στους πελάτες – λιανοπωλητές αποτελούν μέσα για την επίδειξη – τοποθέτηση των προϊόντων της και έχουν αποκλειστικό σκοπό την προώθηση των πωλήσεων της. Εφόσον δεν παραχωρεί με κανένα τρόπο τη κυριότητα αυτών, αποτελούν για την επιχείρηση πάγια στοιχεία σε εγκαταστάσεις τρίτων.

Για την αποστολή των stands εκδίδεται **δελτίο αποστολής με αιτιολογία** “δωρεάν παραχώρηση χρήσης για προβολή των προϊόντων μας”.

Υπό το πρίσμα των παραπάνω, και όσον αφορά το Φ.Π.Α. (για την έκπτωση του), με τη γνωμ. 269/1995 (κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1184/1995) Το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν έχουμε αυτοπαράδοση των αγαθών αυτών (άρα ορθώς εκπίπτει ο Φ.Π.Α. αγοράς τους) και δεν υπόκειται η σύμβαση της παραχώρησης της χρήσης σε τέλη χαρτόσημου.

#### **8.15 Δηλώσεις intrastat και κατώφλι εξομοίωσης**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Πώς ακριβώς προσδιορίζονται οι υποχρεώσεις για υποβολή δήλωσης intrastat ενδοκοινοτικής απόκτησης σε σχέση με το κατώφλι εξομοίωσης;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Επιχείρηση που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, σε σχέση με τα στατιστικά κατώφλια έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση intrastat ως εξής:

- Εφόσον κατά την προηγούμενη χρήση έχει υπερβεί το κατώφλι εξομοίωσης, για την νέα (τρέχουσα) χρήση έχει υποχρέωση υποβολής δηλώσεων intrastat
- Σε περίπτωση που κατά την προηγούμενη χρήση δεν είχε υπερβεί το κατώφλι εξομοίωσης δεν έχει υποχρέωση υποβολής δηλώσεων intrastat. Εφόσον όμως στη διανυόμενη χρήση υπερβεί το κατώφλι, έχει υποχρέωση υποβολής δηλώσεων από το μήνα της υπέρβασης.

##### **Παράδειγμα**

Έστω επιχείρηση που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, και για τη χρήση 2007 το ύψος των αποκτήσεων ανήλθε στο ποσό 40.000,00 ευρώ. Συνεπώς, εφόσον κατά την χρήση αυτή δεν υπερέβη το κατώφλι (αφίξεις, 75.000,00 ευρώ), δεν υποχρεούνται καταρχήν να υποβάλλει δηλώσεις intrastat κατά την χρήση 2008.

Αν όμως, έστω π.χ. το μήνα Ιούνιο, υπερβεί το κατώφλι εξομοίωσης (συναλλαγές



από την αρχή χρήσης) που ορίζεται με απόφαση της Στατιστικής Υπηρεσίας, έχει υποχρέωση από το μήνα αυτό να υποβάλλει δηλώσεις.

Η υποχρέωση για υποβολή δηλώσεων συνεχίζει και κατά την επόμενη χρήση 2009.

## **8.16 Μεταβίβαση στοιχείων επιχείρησης κατά την παύση εργασιών. Φ.Π.Α. και Φορολογία Εισοδήματος**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ατομική εμπορική επιχείρηση κατά την διακοπή των εργασιών της πουλάει όλα της τα πάγια στοιχεία (έπιπλα, Η/Υ, ράφια, κ.λπ.) σε μια επιχείρηση, το δε απόθεμα των εμπορευμάτων της σε μια δεύτερη επιχείρηση, από την οποία λαμβάνει και ένα ποσό για την "παραχώρηση του πελατολογίου της".*

*(α) Θεωρούνται οι δυο αυτές πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. με την έννοια της πώλησης της επιχείρησης ως συνόλου;*

*(β) Πως αντιμετωπίζεται η περίπτωση αυτή για την φορολογία εισοδήματος;*

*(γ) Τι εγγραφές θα πρέπει να γίνουν στα βιβλία (Β' κατηγορίας) της πωλήτριας επιχείρησης;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

#### **Φ.Π.Α**

(α) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του κωδ. Φ.Π.Α.: " Δεν θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ".

Κατά την έννοια των παραπάνω, για την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. και την υπαγωγή της πώλησης σε τέλος χαρτόσημου πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις (σχετ. εγκ. 10/1987, ΠΟΛ.1103/18-5-1990):

- Να γίνει μεταβίβαση της επιχείρησης ως σύνολο (ενεργητικό – παθητικό). Δεν θεωρείται μεταβίβαση επιχείρησης ως σύνολο μόνο η μεταβίβαση των στοιχείων του ενεργητικού ή μόνο του παθητικού

- Όλοι οι συμβαλλόμενοι, δηλαδή τόσο ο πωλητής όσο και ο αγοραστής, να είναι υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. (πρέπει να ενεργούν πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.) και να ενεργούν με την ιδιότητα αυτή.

- Η μεταβίβαση της επιχείρησης να γίνεται με επαχθή αίτια, δηλαδή με αντάλλαγμα λόγω πώλησης

- Ο αγοραστής να συνεχίζει τις εργασίες του προκατόχου του (μεταβιβάζοντος), δηλαδή την ίδια οικονομική δραστηριότητα.

Συνεπώς, για την περίπτωση του ερωτήματος δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις και η πώληση είναι υπαγόμενη σε Φ.Π.Α.

(β) Όσον αφορά το θέμα της τιμολόγησης του "πελατολογίου", σημειώνεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 8 του κωδ. Φ.Π.Α., παρ. 1, περιπτ. β', ορίζεται ότι: " Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη

αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: (α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αϋλού αγαθού, (β).....”. Επομένως, η πράξη της “πώλησης” του “πελατολογίου” είναι κατά την άποψη μας υπαγόμενη σε Φ.Π.Α., εφόσον δεν εντάσσεται σε γενικότερη πώληση της επιχείρησης ως συνόλου.

#### **Φορολογία Εσοδήματος**

Η πώληση των εμπορευμάτων και η προκύπτουσα υπεραξία κατά το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. από την πώληση των παγίων υπάγεται σε κάθε περίπτωση σε φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν πρόκειται για πώληση μεμονωμένων αγαθών ή επιχείρησης ή κλάδου ως συνόλου.

Το τίμημα από την πώληση του “πελατολογίου” θα φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β’ της παρ. 1 του άρθρου 13, με την οποία ορίζεται η αυτοτελής φορολόγηση (πλην των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε.) κάθε κέρδους ή ωφέλειας που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος.

#### **Ενημέρωση Βιβλίων**

Οι πωλήσεις των εμπορεύσιμων αγαθών θα καταχωρηθούν κανονικά στις στήλες που τηρούνται στο βιβλίο εσόδων – εξόδων. Οι πωλήσεις των παγίων και του αϋλού αγαθού (πελατολογίου) θα καταχωρηθούν σε ξεχωριστές στήλες.

### **8.17 Έκδοση συμπληρωματικού τιμολογίου για χρέωση Φ.Π.Α.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίου με απαλλαγή Φ.Π.Α. ΠΟΛ.1262/2-8-1993, και λόγω αδυναμίας προσκόμισης του σχετικού απαλλακτικού μπορεί να εκδοθεί τιμολόγιο μόνο με Φ.Π.Α.;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Στο άρθρο 6 “Υποχρεώσεις του προμηθευτή – Ενέργειες Τελωνειακών Αρχών” της ΠΟΛ.1262/93 ορίζονται τα εξής: “1. Ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες στο εσωτερικό της χώρας υποχρεούται: (α) να εκδίδει το προβλεπόμενο από το άρθρο 12 του Κ.Β.Σ. φορολογικό στοιχείο, χωρίς φόρο, με την ένδειξη “ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α. ΩΣ Α.Υ.Ο. αριθ. 1103551/8478/2-8-93”. Στο στέλεχος του φορολογικού αυτού στοιχείου επισυνάπτει το πρωτότυπο του ειδικού διπλότυπου δελτίου απαλλαγής από το Φ.Π.Α. το οποίο υπογράφεται και στα δύο αντίτυπα από τον ενδιαφερόμενο. **Στις περιπτώσεις που δεν προσκομίζει άμεσα ή το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την έκδοση του οικείου φορολογικού στοιχείου στον Προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών το πρωτότυπο του παραπάνω Ειδικού Δελτίου, ο Προμηθευτής εκδίδει συμπληρωματικό τιμολόγιο και χρεώνει το φόρο που αναλογεί στη συνολική αξία της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησε προς τον ενδιαφερόμενο με απαλλαγή από φόρο. (β)...**”.

Από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν αποκλείεται η έκδοση τιμολογίου (συμπληρωματικού) για την χρέωση Φ.Π.Α. όταν αυτός υπολογίστηκε λανθασμένα. Το συμπληρωματικό τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου στην οποία εκδόθηκε το αρχικό τιμολόγιο.

Στην περίπτωση αυτή, ως χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης και καταβολής του φόρου, καθώς και της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, θεωρείται ο χρόνος έκδοσης του αρχικού τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του κωδ. Φ.Π.Α.

Συμπληρωματικό τιμολόγιο που εκδίδεται για χρέωση Φ.Π.Α. εκτός της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία εκδόθηκε το αρχικό τιμολόγιο πώλησης των αγαθών, δεν έχει θέση τιμολογίου αλλά χρεωστικού σημειώματος. Σ' αυτή την περίπτωση, ο αγοραστής των αγαθών δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. (σχετ. ΠΟΛ.1247/24/12/1990)

### **8.18 Δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. σε περίπτωση κλοπής εμπορεύσιμων αγαθών**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Από επιχείρηση εμπορίας Η/Υ εκλάπησαν εμπορεύματα. Το συμβάν καταγράφηκε από την Δ/νση Ασφαλείας της περιοχής της επιχείρησης. Στην σχετική έκθεση που συντάχθηκε δήλωσαν αναλυτικά από την επιχείρηση οι Η/Υ που εκλάπησαν. Ποιος είναι ο χειρισμός του Φ.Π.Α. με τον οποίο είχε επιβαρυνθεί η αγορά των (κλαπέντων) Η/Υ και τον οποίο είχε εκπέσει η επιχείρηση από το φόρο των εκροών της;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 του κωδ. Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) ορίζεται ότι δεν "ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται".

Για τα ανωτέρω, οδηγίες παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ.1221/4-8-2008 ως εξής:

".....δεν ενεργείται διακανονισμός εκπτώσεων στις περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά (π.χ. πρωτόκολλο καταστροφής, πρωτόκολλο διαπίστωσης της κλοπής κ.λπ.), ακόμα και στην περίπτωση που η επιχείρηση εισπράττει αποζημίωση προς αναπλήρωση της αξίας των καταστραφέντων, απολεσθέντων ή κλαπέντων αγαθών της (εμπορεύσιμων ή επενδυτικών).Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για αποζημιώσεις που λαμβάνονται από 1/1/2000 ανεξάρτητα τότε συντελέστηκε η καταστροφή, απώλεια ή κλοπή των αγαθών.

Αντίθετα για αποζημιώσεις που έχουν ληφθεί με το καθεστώς των προϊσχύουσων διατάξεων, μέχρι και την 31/12/1999, και οι οποίες είχαν καταβληθεί για αναπλήρωση της αξίας καταστραφέντων απωλεσθέντων ή κλαπέντων αγαθών, έπρεπε να έχει γίνει διακανονισμός (καταβολή) του φόρου με την αντίστοιχη εκκαθαριστική δήλωση".

### **8.19 Έκπτωση Φ.Π.Α διοδίων από αυτοκινητιστή**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιτηδευματίας – εκμεταλλευτής Φ.Δ.Χ. μπορεί να εκπίπτει από το Φ.Π.Α. των εσόδων του την αξία του Φ.Π.Α. των διοδίων που πληρώνει;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Από την Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι "...εφόσον οι αποδείξεις των διοδίων φέρουν σαφή ένδειξη για το είδος του οχήματος (αναφέρεται ένδειξη κατηγορίας οχήματος) και η επιχείρηση πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, έχει τη δυνατότητα να εκπέσει το Φ.Π.Α. των διοδίων εφόσον πρόκειται για φορτηγά αυτοκίνητα" εγγρ. 1096852/9745/1797/A0014/19-12-2006)

Συνεπώς, ο αυτοκινητιστής που πραγματοποιεί πράξεις για τις οποίες έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών μπορεί να εκπίπτει σύμφωνα με τα ανωτέρω το φόρο (Φ.Π.Α.) της δαπάνης των διοδίων.

## 8.20 Χρόνος έκδοσης του “Στοιχείου Παράδοσης Κτισμάτων στον Οικοπεδούχο”

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Οικοδομική επιχείρηση ανέγειρε οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής. Πότε πρέπει να εκδώσει το “Στοιχείο Παράδοσης Κτισμάτων στον Οικοπεδούχο”;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Το στοιχείο “Στοιχείο Παράδοσης Κτισμάτων στον Οικοπεδούχο” εκδίδεται με την ολοκλήρωση της κάθε παράδοσης εργολαβίας στον οικοπεδούχο και όχι πέραν της πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας (σχετ. ΠΟΛ.1067/2-5-2006).

Το ανωτέρω έχει την έννοια ότι με την περίπτωση της οικοδομής προσδιορίζονται το συνολικό – απολογιστικό κόστος αυτής, συνεπώς προσδιορίζονται και η φορολογητέα αξία και εκδίδεται το στοιχείο. Πρακτικά ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου είναι και ο χρόνος απόδοσης του Φ.Π.Α. με την περιοδική δήλωση, καθώς στην περίπτωση αυτή δεν υποβάλλεται “Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α.”.

Για την περίπτωση όμως που “παραδοθούν” τα κτίσματα στον οικοπεδούχο πριν την ολοκλήρωση συνολικά της οικοδομής, π.χ. συμφωνήθηκε η πώληση όλων των ιδιοκτησιών, και του εργολάβου και του οικοπεδούχου, συντάχθηκαν τα συμβόλαια και τέθηκε όρος η παράδοση να γίνει με την ολοκλήρωση κατά τους επόμενους μήνες, η Διοίκηση έχει δεχθεί ότι μπορεί το “Στοιχείο Παράδοσης στον Οικοπεδούχο” να εκδοθεί με την αναλογούσα στη συνολική αξία κατασκευής μέχρι το χρονικό εκείνο σημείο της παράδοσης, και στην συνέχεια να εκδοθεί ίδιο στοιχείο με συμπληρωματική αξία κατά την ολοκλήρωση συνολικά της οικοδομής και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν της πενταετίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 : ΘΕΜΑΤΑ ΕΤΑΙΡΙΩΝ



### 9.1 Διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων Α.Ε. όταν στην κλειόμενη χρήση πραγματοποιήθηκαν ζημίες

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ανώνυμη εταιρεία κατά την τελευταία κλεισθείσα χρήση πραγματοποίησε ζημίες οι οποίες καλύπτουν τα “κέρδη εις νέον” των προηγούμενων χρήσεων. Μπορεί να διανέμει τα κέρδη των προηγούμενων χρήσεων;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Κατά τις διατάξεις του άρθρου 44<sup>α</sup> του Κ.Ν.2190/20:

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα, ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42γ είναι η μετά τη διανομή αυτή θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένο με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το

νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτού του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει κληθεί ακόμη να καταβληθεί.

2. Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό. Το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δυο μήνες από την απόφαση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

3. Η έννοια της διανομής των προηγούμενων παρ.1 και 2 περιλαμβάνει ιδίως την καταβολή των μερισμάτων και των τόκων από μετοχές.

Επομένως, στην περίπτωση που οι ζημίες της κλειόμενης χρήσης είναι οι μεγαλύτερες των κερδών προηγούμενων χρήσεων (κέρδη εις νέον) και περαιτέρω δεν υφίστανται αποθεματικά που μπορεί να διανεμηθούν (και υπό τον όρο ότι μετά την διανομή τα ίδια κεφάλαια θα υπερβαίνουν το μετοχικό κεφάλαιο), τότε δεν μπορεί να γίνει διανομή κερδών.

## **9.2 Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε. για υπαγωγή αυτής σε πρόγραμμα επιχορήγησης**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ποια είναι η διαδικασία που πρέπει να ακολουθήσει μια Α.Ε. για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της, για υπαγωγή σε πρόγραμμα επιχορήγησης;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Η αύξηση κεφαλαίου Α.Ε. ρυθμίζεται από τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920. Γενικά η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να πραγματοποιηθεί:

- Με καταβολή νέων εισφορών (σε χρήμα ή και είδος) και με απόφαση είτε του Δ.Σ (άρθρο 13 παρ.1) είτε της Γ.Σ. με απλή απαρτία και πλειοψηφία (άρθρο 13 παρ.2), είτε της Γ.Σ. με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.

- Με κεφαλαιοποίηση κερδών.
- Με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

Στην πρώτη περίπτωση έχουμε πραγματική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. ενώ στις άλλες δύο περιπτώσεις έχουμε τροποποίηση των κονδυλίων του ισολογισμού χωρίς ουσιαστικά να επέρχεται διαφοροποίηση στο συνολικό μέγεθος των ίδιων κεφαλαίων (συναθροιζομένων και των “κερδών εις νέον”).

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 “Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου - Δικαίωμα προτίμησης - Παροχή δικαιωμάτων απόκτησης μετοχών” του Κ.Ν.2190/1920, όπως ισχύει με το Ν.3604/2007 και ισχύει για αύξησης μετοχικού κεφαλαίου που αποφασίζονται από 8/8/2007 και μετά, ορίζονται οι περιπτώσεις αύξησης κεφαλαίου.

Σημειώνουμε συνοπτικά την διαδικασία αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου στην περίπτωση που αυτή αποφασίζεται με καταστατική (αυξημένης απαρτίας και πλειοψηφίας) Γ.Σ.:

(α) Σύγκληση της Γ.Σ.,

(β) Λήψη απόφασης από την Γ.Σ. για την αύξηση του κεφαλαίου και την τροποποίηση του καταστατικού, καθώς και για τα λοιπά θέματα όπως δικαίωμα προτίμησης, τιμή διάθεσης μετοχής κτλ

Υπενθυμίζεται ότι στην περίπτωση αυτή, της αύξησης του κεφαλαίου από

καταστατική Γ.Σ., τροποποιείται το καταστατικό και απαιτείται εγκριτική απόφαση της εποπτεύουσας αρχής(Δ/ση Εμπορίου της Νομαρχίας)(άρθρο 4 παρ.2) και τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας (άρθρο 7<sup>α</sup>, περιπτ. β' και ε' και άρθρο 7β, παρ.1, περιπτ. α')

(γ) Καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου (σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό). Η προθεσμία καταβολής της αύξησης του κεφαλαίου δεν μπορεί να είναι μικρότερη των δεκαπέντε(15) ημερών ούτε μεγαλύτερη των τεσσάρων (4) μηνών και άρχεται από την ημέρα της εγκριτικής απόφασης της εποπτεύουσας αρχής, για την αύξηση του κεφαλαίου.

(δ) Πιστοποίηση της καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου

Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυξήσεων κεφαλαίου για κάλυψη ίδιας συμμετοχής σε επενδυτικά προγράμματα, επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις αναλόγως των επιταγών του προγράμματος (π.χ. μη μείωση κεφαλαίου, έγκριση για μεταβίβαση μετοχών ή αλλαγή μετοχικής σύνθεσης, κλπ)

### 9.3 Μη διανομή πρώτου μερίσματος από Α.Ε.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Η περίπτωση μη διανομής πρώτου μερίσματος θεωρείται παράβαση;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Αρμόδιο όργανο για την απόφαση της διανομής των κερδών της Α.Ε. είναι η Γ.Σ. των μετόχων. Στην ετήσια τακτική Γ.Σ., λαμβάνεται απόφαση, επί της πρότασης διανομής του Δ.Σ.

Με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 45 του Κ.Ν.2190/1920 ορίζεται:

1. Καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά το νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

2. Τα καθαρά κέρδη διανέμονται κατά την εξής σειρά:

α) αφαιρείται η κατά τον παρόντα νόμον ή το καταστατικό κράτησις δια τακτικόν αποθεματικόν

β) κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του μερίσματος, που προβλέπεται από το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/1967 (ΦΕΚ 173 Α') και

γ) το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού

Η περιπτ. β' της παρ. 2 ισχύει όπως τροποποιήθηκε με το Ν.3604/2007. Με την προϊσχύουσα διάταξη οριζόταν ότι διατίθεται υποχρεωτικά σαν πρώτο μερίσμα στους μετόχους ποσό κερδών υπολογιζόμενο σε ποσοστό 6% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, αν και σε κάθε περίπτωση είχαν παράλληλη εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967.

Η περίπτωση μη διανομής μερίσματος ενάντια στο Νόμο ή το καταστατικό, καθιστά την απόφαση της Γ.Σ. άκυρη (σχετ. παρ. 1, άρθρο 35β, Κ.Ν.2190/1920)

### 9.4 Καταβολή αχρεωστήτως ποσού Φ.Σ.Κ. για αύξηση κεφαλαίου Α.Ε.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Σε Ανώνυμη Εταιρεία αποφασίζεται η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της κατά 200.000,00 ευρώ και συνέπεια αυτού καταβάλλεται ο αναλογών Φ.Σ.Κ. 2.000,00 ευρώ. Έπειτα από 4 μήνες γίνεται πιστοποίηση καταβολής μόνο για τις 10.000,00 ευρώ καθώς οι μέτοχοι δεν κατέβαλαν το υπόλοιπο ποσό της αύξησης. Ακολούθως η Γ.Σ. της Α.Ε. αποφασίζει εκ νέου την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά ποσό 100.000,00 ευρώ*

*με σκοπό συνολικά η αύξηση να ανέλθει σε 200.000,00 ευρώ. Θα πρέπει να καταβληθεί Φ.Σ.Κ. για τη νέα αύξηση;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.1676/1986 ορίζονται περιοριστικά οι περιπτώσεις επιστροφής του Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων (Φ.Σ.Κ). Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές ο φόρος επιστρέφεται:

(α) Εάν διαπιστωθεί ότι αυτός καταβλήθηκε εν όλω ή εν μέρει αχρεώστητα (χωρίς να οφείλεται).

(β) Εάν δεν δόθηκε η έγκριση της αρμόδιας αρχής, που τυχόν απαιτείται κατά το νόμο, για κάποια από τις φορολογητέες πράξεις του άρθρου 18, όπως π.χ. για τη σύσταση εταιρίας.

Από τα παραπάνω προκύπτει ευθέως ότι μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος φόρου.

Ο (επιπλέον) φόρος που καταβλήθηκε βάσει της αρχικής απόφασης για την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου, δεν μπορεί να συμψηφιστεί με το φόρο που οφείλεται για την δεύτερη αύξηση του κεφαλαίου (με την νέα απόφαση της Γ.Σ.), καθώς πρόκειται για νέα αυτοτελή υποχρέωση.

Κατά τα παραπάνω επομένως, θα πρέπει να ζητηθεί η επιστροφή του καταβληθέντος Φ.Σ.Κ. για το υπολειπόμενο ποσό της αύξησης των 100.000,00 ευρώ που δεν πραγματοποιήθηκε και να καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στην αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου κατά 100.000,00 ευρώ που αποφασίστηκε με τη νέα Γ.Σ.

Σημειώνεται ότ, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 90 και 91 του Ν.2362/1995 η απαίτηση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή αχρεωστήτως ή πάρα το νόμο καταβληθέντος σε αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής.

#### **9.5 Εκκαθάριση Α.Ε. διάρκειας μεγαλύτερης του ενός έτους**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Τι ισχύει στην περίπτωση που Ανώνυμη Εταιρία τίθεται σε εκκαθάριση η οποία διαρκεί περισσότερο από ένα χρόνο; Υπάρχει υποχρέωση για διενέργειά εγγραφών κλεισίματος των βιβλίων σε κάθε επέτειο της ημερομηνίας θέσης σε εκκαθάριση;*

##### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 26 του Κ.Β.Σ. : “Η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθεται σε εκκαθάριση για οποιοδήποτε λόγο, αρχίζει από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης και λήγει με την ολοκλήρωσή της”

Με βάση τη διάταξη της περίπτ.γ’ της παρ.2 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε. υποβάλλεται δήλωση Φ.Ε.: “Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξει της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.”

Με το άρθρο 6, παρ.2 του Ν.3052/2002 προστέθηκε το εξής εδάφιο στην παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. “την ίδια υποχρέωση (σ.σ. για σύνταξη απογραφής) έχουν στο τέλος κάθε έτους τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση που διαρκεί πέραν του έτους”.

Σχετικά με το θέμα η εγκ. ΠΟΛ.1271/12-12-2002 αναφέρει: “Με την παράγραφο

αυτή συμπληρώνεται η παρ.1 του άρθρου 27 και καθιερώνεται από 1/1/2003 υποχρέωση διενέργειας απογραφής για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, που διαρκεί πέραν του έτους, λόγω της υποχρέωσης που τίθεται με την παράγραφο 9 του άρθρου αυτού, να συντάσσουν προσωρινό ισολογισμό. Η ποσοτική καταγραφή των αποθεμάτων από τα πρόσωπα αυτά, γίνεται μέχρι το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 4 του κοινοποιούμενου νόμου.

Οι πράξεις του προσωρινού ισολογισμού καθώς και το κλείσιμο αυτού περατούνται στην οριζόμενη προθεσμία από τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., η οποία δεν μπορεί να υπερβεί τη προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Έτσι σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, εάν ένα νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 είχε τεθεί σε εκκαθάριση στις 20 Μαρτίου 2002 και η εκκαθάριση δεν έχει περατωθεί στις 20 Μαρτίου 2003, έχει υποχρέωση να συντάξει απογραφή και προσωρινό ισολογισμό μέχρι την ημερομηνία αυτή (περίοδος 21/3/2002-20/3/2003), έως τις 20 Απριλίου 2003, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν.2238/1994.

Αυτονόητο είναι ότι εξακολουθεί να ισχύει η παράγραφος 4 του άρθρου 26 του Κ.Β.Σ. που προβλέπει ότι η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση αρχίζει από την ημερομηνία έναρξης και λήγει με την ολοκλήρωσή της. “

Με βάση τα παραπάνω λοιπόν (αν και δεν προκύπτει ευθέως) τεκμαίρεται ότι από τη στιγμή που απαιτείται η σύνταξη απογραφής ο ισολογισμός στο τέλος κάθε έτους για όσο καιρό διαρκεί η εκκαθάριση δεν θα συντάσσεται εξωλογιστικά και θα γίνεται κανονικό “κλείσιμο” της χρήσεως.

## **9.6 Έλεγχος Α.Ε. από μη ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές**

### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ανώνυμη εταιρία έχει τζίρο λιγότερο από 1.000.000,00 ευρώ και τα άλλα δύο κριτήρια είναι μικρότερα από εκείνα που απαιτούνται για την υπαγωγή σε έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές όπως άλλωστε ισχύουν και με την τελευταία κωδικοποίηση του Κ.Ν.2190/1920 (με τον Ν.3604/2007).*

*Μετά το Ν.3604/2007 μπορεί να μην ορίσει ελεγκτές;*

### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με το Ν.3604/2007 επήλθαν μεταβολές στον Κ.Ν.2190/1920 και ειδικότερα για τον έλεγχο από ορκωτούς ή μη ελεγκτές (άρθρα 36 και 36<sup>α</sup> αντίστοιχα), σημειώνουμε τις διατάξεις άρθρου 36<sup>α</sup> ως ισχύουν:

#### **Άρθρο 36α: Τακτικός έλεγχος της εταιρείας από μη ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές**

1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανώνυμων εταιρειών που έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων της παρ.6 του άρθρου 42α, ελέγχονται από δύο τουλάχιστον ελεγκτές της παρ. 3 του παρόντος άρθρου ή από έναν ορκωτό ελεγκτή-λογιστή.

Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ύψος του ετήσιου κύκλου εργασιών της παρούσας παραγράφου.

2. Ανώνυμες εταιρείες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου μπορούν να προβλέπουν στο καταστατικό τους ή εάν δεν προβλέπεται σε αυτό, να αποφασίζουν δια της γενικής συνέλευσης, την υποβολή των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων σε έλεγχο είτε από τους ελεγκτές της παρ.3 του



παρόντος άρθρου είτε από ορκωτό ελεγκτή-λογιστή.

Η πρόβλεψη του καταστατικού ή η απόφαση της γενικής συνέλευσης πρέπει να αφορά διάστημα τουλάχιστον πέντε (5) εταιρικών χρήσεων.

3. Στην περίπτωση των παρ.1 και 2, αν δεν έχει προβλεφθεί ο διορισμός ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, ο έλεγχος διενεργείται από ελεγκτές πτυχιούχους ανώτατων σχολών, που είναι μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.) και κάτοχοι άδειας επαγγέλματος Λογιστή-Φοροτεχνικού Α' τάξεως του Ν.2515/97.

Οι ελεγκτές αυτοί, μαζί με τους αναπληρωτές τους, ορίζονται με απόφαση της γενικής συνέλευσης με την οποία καθορίζεται η αμοιβή τους. Ποσοστό της αμοιβής των ελεγκτών παρακρατείται και αποδίδεται στο Ο.Ε.Ε.

Το ελάχιστο όριο της αμοιβής των ελεγκτών, καθώς και το ποσοστό της παρακράτησης και η διαδικασία απόδοσης του στο Ο.Ε.Ε. καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, ύστερα από γνώμη της Κεντρικής Διοίκησης του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος.

Οι ελεγκτές της παρούσας παραγράφου μπορούν να επαναδιορίζονται, όχι όμως για περισσότερες από πέντε (5) συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις. Μεταγενέστερος επαναδιορισμός δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα, αν δεν έχουν παρέλθει δύο (2) πλήρεις χρήσεις.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζεται το έργο, η μέθοδος και η διαδικασία ελέγχου που διεξάγεται από ελεγκτές της παρούσας παραγράφου, το ύψος της αμοιβής τους, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα και σχετική λεπτομέρεια.

4. Ο υποχρεωτικός ή προαιρετικός έλεγχος κατά τις παρ. 1 και 2 αποτελεί προϋπόθεση του κύρους της έγκρισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων από τη γενική συνέλευση.

Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και στην περίπτωση των ελεγκτών του παρόντος άρθρου.”

Για το ανώτερο σημειώνουμε από την εισηγητική έκθεση του νόμου:

“Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το άρθρο 36 α που αφορά στον τακτικό έλεγχο των ανώνυμων εταιριών από μη ορκωτούς ελεγκτές. Ειδικότερα, δεν υπάρχει υποχρέωση για εταιρίες με ετήσιο κύκλο εργασιών κάτω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000,00 €)ευρώ (σ.σ. στο τελικό κείμενο του νόμου που ισχύει, το όριο μειώθηκε στο 1.000.000)ευρώ να ελέγχονται από ελεγκτές. Επίσης, προβλέπεται ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανώνυμων εταιριών που έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από το ανωτέρω ποσό δεν υπερβαίνουν τα αριθμητικά όρια των κριτηρίων της παραγράφου 6 του άρθρου 42α ελέγχονται υποχρεωτικά είτε από ορκωτό ελεγκτή είτε από δύο τουλάχιστον ελεγκτές, πτυχιούχους ανωτάτων σχολών α' τάξεως, που έχουν άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ.475/1991 (ΦΕΚ 176 Α'). Προαιρετικά, δίνεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρίες που δεν εμπίπτουν στα προαναφερόμενα όρια να προβλέπουν στο καταστατικό τους ή, και αν δεν προβλέπεται εκεί να αποφασίζουν με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, την υποβολή των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων σε έλεγχο άδειας άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος είτε από ορκωτό ελεγκτή”.

Από τα ανωτέρω (παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 α), σε συνδυασμό με το άρθρο 36 του Κ.Ν.2190/1920, προκύπτει ότι εταιρείες που δεν υπερβαίνουν για δύο συνεχείς χρήσεις τα κριτήρια του ισολογισμού και του μέσου όρου προσωπικού της παρ. 6 του άρθρου 42 α, και εφόσον ο κύκλος εργασιών τους στην τελευταία χρήση υπολείπεται του ποσού του ενός 1.000.000 ευρώ, δύνανται εκτός αντίθετης διάταξης του

καταστατικού ή απόφασης της γενικής συνέλευσης να μην ορίσουν ελεγκτές (ορκωτούς ή πτυχιούχους ανωτάτων σχολών, που είναι μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.) και κάτοχοι άδειας επαγγέλματος Λογιστή – Φοροτεχνικού Α' τάξεως του Ν.2515/1997) για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών τους καταστάσεων.

Αν στο καταστατικό υπάρχει ρητή διάταξη για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από ελεγκτές (ορκωτούς ή πτυχιούχους ανωτάτων σχολών), άποψη μας είναι ότι καταστατική διάταξη θα τύχει εφαρμογής έως ότου εναρμονιστεί το καταστατικό με τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 ως ισχύουν.

Τέλος, για τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 36 α θα πρέπει να σημειώσουμε ότι θέμα γεννάται με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4, δηλαδή ότι ο προαιρετικός ή υποχρεωτικός έλεγχος αποτελεί προϋπόθεση του κύρους της έγκρισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων από τη γενική συνέλευση. Το εδάφιο αυτό περιεχόταν και στο αρχικό σχέδιο νόμου, για το οποίο (σχέδιο) στην εισηγητική έκθεση γίνεται λόγος για δυνατότητα μη ελέγχου. Πάντως, θεωρούμε πως επ' αυτού απαιτούνται διευκρινίσεις από την Διοίκηση.

### **9.7 Συμμετοχή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. (θυγατρική)**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Α.Ε. συμμετέχει σε Ε.Π.Ε. με ποσοστό 65%. Διαχειριστής της Ε.Π.Ε. είναι ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της Α.Ε. Θεωρείται η Ε.Π.Ε. θυγατρική της Α.Ε.; Πώς εμφανίζεται η συμμετοχή στα βιβλία της Α.Ε.; Έχει υποχρέωση η Α.Ε. να αναφέρει την συμμετοχή στο προσάρτημα; Υπάρχει υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ή σύνταξης βάσει των Δ.Λ.Π.;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 ε του Ν.2190/1920 συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μία επιχείρηση (μητρική) μεταξύ άλλων έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό της μητρικής επιχείρησης.

Κατά τα ανωτέρω επομένως, στην προκειμένη περίπτωση η Ε.Π.Ε. θεωρείται θυγατρική της Α.Ε.

Στα λογιστικά βιβλία της Α.Ε. καταχωρείται η συμμετοχή της στη Ε.Π.Ε. στο λογαριασμό 18.00 “συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις” διότι υπερβαίνει το ποσοστό του 10 % και θεωρείται πάγια επένδυση καθώς και επειδή υπάρχει σχέση μητρικής – θυγατρικής μεταξύ τους. Εν συνεχεία σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και συγκεκριμένα με την παράγραφο 4.1.101 η συμμετοχή σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις απεικονίζεται στον ισολογισμό στο πεδίο Γ(III) “Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις” στην κατηγορία 1. Επίσης, στο προσάρτημα της Α.Ε. στο τέλος της χρήσης αναγράφονται τα παρακάτω σύμφωνα με το Π.Δ.1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.): “Στοιχεία σχετικά με τις συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες επιχειρήσεις, όταν η συμμετοχή υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου τους, τόσο στην περίπτωση που η συμμετοχή γίνεται απευθείας, όσο και στην περίπτωση που αυτή γίνεται μέσω τρίτου, ο οποίος ενεργεί στο όνομα του αλλά για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας. Συγκεκριμένα, για κάθε μία από τις επιχειρήσεις αυτές, αναφέρονται: η επωνυμία και η έδρα, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιό τους, το ποσό της λογιστικής καθαρής θέσεώς τους (κεφαλαίου και αποθεματικών) και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσεως για την οποί καταρτίστηκαν οικονομικές

καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές είναι δυνατό να παραλείπονται όταν είναι αμελητέες όσον αφορά το σχηματισμό της πιστής εικόνας της περιουσιακής και οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Επίσης, οι πληροφορίες οι σχετικές με την καθαρή θέση και τα ετήσια αποτελέσματα των επιχειρήσεων στις οποίες η οικονομική μονάδα έχει συμμετοχή είναι δυνατό να παραλείπονται όταν οι επιχειρήσεις αυτές δε δημοσιεύουν ισολογισμό και εφόσον ή άμεση ή έμμεση συμμετοχή είναι μικρότερη από το 50% του κεφαλαίου τους”

Η Ε.Π.Ε. υποχρεούται από φορολογικής πλευράς όπως μετά την έγκριση των οικονομικών της καταστάσεων κάθε χρήσεως παραδίδει στη μητρική της Α.Ε. σχετική βεβαίωση για τα αναλογούντα κέρδη αυτής, προκειμένου η Α.Ε. να εμφανίσει το σχετικό ποσό στα έσοδα της. Υποχρέωση για σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υπάρχει στην περίπτωση που υπερβαίνονται δύο από τα τρία όρια που τίθενται με βάση την παρ. 1 του άρθρου 92 του Κ.Ν. 2190/1920.

Υποχρέωση για σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. υπάρχει κατ’ αρχήν μόνο αν οι κινητές αξίες της Α.Ε. είναι εισηγημένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά (σχετ. άρθρο 134 Κ.Ν.2190/1920).

### **9.8 Μη πιστοποίηση της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου όταν δεν γίνεται με νέες εισφορές**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Τι ορίζει ο Κ.Ν.2190/1920 για την πιστοποίηση από το Δ.Σ. της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας ακινήτων του Ν.2065/1992;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 11 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως ισχύει από 8/8/2007 με βάση το άρθρο 17 του Ν.3604 ορίζεται ότι “πιστοποίηση καταβολής δεν απαιτείται αν η αύξηση κεφαλαίου δεν γίνεται με νέες εισφορές”.

Σχετικά, στην εισηγητική έκθεση του Ν.3604/2007 αναφέρεται: “Στην παράγραφο 2 προβλέπεται ότι δεν απαιτείται πλέον πιστοποίηση της αύξησης κεφαλαίου για αύξησης με τις οποίες δεν γίνεται καταβολή νέων εισφορών, όπως είναι για παράδειγμα η αύξηση με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ή κερδών εις νέον”.

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 11 του Κ.Ν.2190/1920 οριζόταν σαφώς ότι σε κάθε περίπτωση αύξησεως του μετοχικού κεφαλαίου έπρεπε να γίνει πιστοποίηση της καταβολής αυτού από το Δ.Σ.

Συνεπώς απαιτούνταν πιστοποίηση και στην περίπτωση κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας αναπροσαρμογής του Ν.2065/1992.

### **9.9 Συχνότητα συνεδριάσεων Δ.Σ. Τόπος συνεδριάσεων**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Κάθε πότε υποχρεούται να συνέρχεται σε συνεδρίαση το Δ.Σ. ανωνύμου εταιρείας; Πρέπει υποχρεωτικά να συνεδριάζει στην έδρα της εταιρείας;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

##### Συχνότητα συνεδριάσεων

Με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 20 του Κ.Ν. 2190/1920 οριζόταν σχετικά ότι “το Διοικητικόν Συμβούλιον δέον να συνέρχεται τουλάχιστον άπαξ κατά ημερολογιακόν μήνα”.

Η ανωτέρω υποχρέωση καταργήθηκε με τις διατάξεις του Ν.3604/2007 και με την

αντικατασθείσα διάταξη ορίζεται ότι το Διοικητικό Συμβούλιο οφείλει να συνεδριάζει “κάθε φορά που ο νόμος, το καταστατικό ή οι ανάγκες της εταιρείας το απαιτούν”.

Η τροποποιηθείσα διάταξη ισχύει από την δημοσίευση του Ν.3604/2007 στο Φ.Ε.Κ., ήτοι από 8/8/2007 , και κατά την άποψή μας, για να τύχει εφαρμογής θα πρέπει να προηγηθεί εναρμόνιση του καταστατικού της εταιρείας με την διάταξη αυτή.

#### Τόπος συνεδριάσεων

Ως τόπος συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου, με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 20 του Κ.Ν.2190/1920 οριζόταν η έδρα της εταιρείας, με δυνατότητα κατά τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και υπό την προϋπόθεση ότι υπήρχε σχετική καταστατική πρόβλεψη, να συνεδριάζει σε άλλο τόπο “κείμενο είτε εν τη ημεδαπή, είτε μετά ειδικήν άδεια του Υπουργού Εμπορίου και εν τη αλλοδαπή”.

Με το Ν.3604/2007 τροποποιήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις (παρ.1 και 2 του άρθρου 20 του Κ.Ν.2190/1920) και απαλείφθηκε η προϋπόθεση της ειδικής άδειας από το Υπουργείο Ανάπτυξης για πραγματοποίηση συνεδρίασης στην αλλοδαπή. Συνεπώς, κατά το νόμο, όπως ισχύει από 8/8/2007 , το Διοικητικό Συμβούλιο συνεδριάζει στην έδρα της εταιρείας με δυνατότητα να συνεδριάζει και σε άλλο τόπο είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή, εφόσον ο τόπος αυτός ορίζεται στο καταστατικό.

Τα ανωτέρω δεν πρέπει να συγχέονται με την διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 20 του Κ.Ν.2190/1920, ότι “το διοικητικό συμβούλιο εγκύρως συνεδριάζει εκτός της έδρας του σε άλλο τόπο, είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή, εφόσον στη συνεδρίαση αυτή παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται όλα τα μέλη του και κανένα δεν αντιλέγει στην πραγματοποίηση της συνεδρίασης και στη λήψη αποφάσεων”. Για την εγκυρότητα των συνεδριάσεων “καθολικού διοικητικού συμβουλίου” δεν απαιτείται ο τόπος συνεδρίασης να ορίζεται στο καταστατικό.

#### Τηλεδιάσκεψη

Με το Ν.3604/2007 προστέθηκε στο άρθρο 20 του Κ.Ν.2190/1920 νέα παράγραφος 3<sup>α</sup> και εισήχθηκε η δυνατότητα συνεδρίασης με τηλεδιάσκεψη, υπό την προϋπόθεση ότι αυτό προβλέπεται από το καταστατικό ή τοι συμφωνούν όλα τα μέλη. Επιπλέον δε, στην περίπτωση αυτή η πρόσκληση προς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου πρέπει να περιλαμβάνει τις αναγκαίες πληροφορίες για την συμμετοχή αυτών στη συνεδρίαση.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι “με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορεί να ορίζονται ελάχιστες τεχνικές προδιαγραφές ασφαλείας για την εγκυρότητα της συνεδρίασης”. Για το θέμα αυτό, στην εισηγητική έκθεση του νόμου αναφέρεται ότι, από την έναρξη ισχύος του νόμου, το διοικητικό συμβούλιο θα δύναται να συνεδριάζει με τηλεδιάσκεψη χωρίς να απαιτείται να εκδοθεί η σχετική Υπουργική απόφαση, με την οποία μπορεί να ορίζονται ελάχιστες τεχνικές προδιαγραφές.

Επισημαίνεται ότι, για την εφαρμογή των ανωτέρω, θα πρέπει να προηγηθεί εναρμόνιση του καταστατικού της εταιρείας με τις νέες διατάξεις.

### **9.10 Συμμετοχή μέλους Δ.Σ. ανωνύμου εταιρείας σε κοινοπραξία. Απαγόρευση ανταγωνισμού**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ο πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος Α.Ε. προτίθεται να συμμετάσχει (ως φυσικό πρόσωπο) σε κατασκευαστική κοινοπραξία (με τρίτα πρόσωπα). Η Α.Ε. έχει το ίδιο αντικείμενο (κατασκευαστική). Έχει από το νόμο αυτήν τη δυνατότητα;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Απαγόρευση ανταγωνισμού μελών Δ.Σ.

Με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 23 του Κ.Ν.2190/1920 όπως ισχύει από 8/8/2007 με το Ν.3604/2007, ορίζεται ρητά ότι «απαγορεύεται στους συμβούλους που συμμετέχουν με οποιονδήποτε τρόπο στη διεύθυνση της εταιρείας, καθώς και στους διευθυντές αυτής, να ενεργούν χωρίς άδεια γενικής συνέλευσης για δικό τους λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων, πράξεις που υπάγονται σε κάποιον από τους σκοπούς που επιδιώκουν τέτοιους σκοπούς».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ.3α και 3β του άρθρου 22α του ίδιου νόμου, όπως προστέθηκαν με το Ν.3604/2007 και ισχύουν από 8/8/2007, τίθενται πρόσθετες απαγορεύσεις και υποχρεώσεις για τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Ειδικότερα με την παρ. 3α ορίζεται ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου απαγορεύεται να επιδιώκουν ίδια συμφέροντα που αντιβαίνουν στα συμφέροντα της εταιρείας, και με την παρ. 3β ορίζεται ότι οφείλουν να αποκαλύπτουν έγκαιρα στα υπόλοιπα μέλη του διοικητικού συμβουλίου τα ίδια συμφέροντα τους, που ενδέχεται να ανακύψουν από συναλλαγές της εταιρείας οι οποίες εμπíπτουν στα καθήκοντά τους, καθώς και κάθε άλλη σύγκρουση ιδίων συμφερόντων με αυτά της εταιρείας ή συνδεδεμένων με αυτήν επιχειρήσεων κατά την έννοια της παρ.5 του άρθρου 42ε του Κ.Ν.2190/1920, που ανακύπτει κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Όμοια, απαγορεύσεις έχουν τεθεί και με το Ν.3016/2002.

Από τα ανωτέρω λοιπόν προκύπτει ευθέως ότι ο νόμος θέτει απαγόρευση στην συμμετοχή του μέλους του διοικητικού συμβουλίου σε επιχειρήσεις που επιδιώκουν ίδιους σκοπούς, αλλά παράλληλα παρέχει την δυνατότητα χορήγησης σχετικής αδείας από τη γενική συνέλευση των μετόχων της εταιρείας.

Επιπλέον θα πρέπει να σημειωθεί ότι είναι νόμιμη η διάταξη καταστατικού ανωνύμου εταιρείας με την οποία παρέχεται η ευχέρεια στους συμβούλους αυτής να ασκούν εκτός της εταιρείας και με οποιαδήποτε ιδιότητα, δραστηριότητα σε τομείς υπαγόμενους στους σκοπούς της ανωνύμου εταιρείας (σχετ. γνωμ. Ν.Σ.Κ. 1110/11-11-1970 και Κ2-9561 25-1-1993).

#### Κοινοπραξία (Κ.Β.Σ.)

Μέλος κοινοπραξίας επιτηδευματιών, κατά ρητή διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. μπορεί να είναι:

- Φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα
- Ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας
- Αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Συνεπώς, όρος για την συμμετοχή του μέλους του διοικητικού συμβουλίου στην κοινοπραξία είναι, να θεωρείται επιτηδευματίας κατά τον Κ.Β.Σ., ιδιότητα που δεν αποκτά μόνο εκ του γεγονότος της συμμετοχής του στο διοικητικό συμβούλιο της ανωνύμου εταιρείας.

### **9.11 Σύσταση εταιρείας (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) με εισφορά (της κυριότητας) ακινήτων**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Είναι δυνατή η σύσταση εταιρείας με νομική μορφή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και κεφάλαιο μόνο τα ακίνητα που εισφέρονται από τους ιδρυτές;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

(α) Από τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 περί Ανώνυμων Εταιρειών δεν

προκύπτει περιορισμός για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου (αρχικού ή αύξησης με εισφορές εις είδος) με εισφορά ακινήτων (μεταβίβαση της κυριότητας από το μέτοχο προς την συνιστώσα ή υφιστάμενη εταιρεία). Επίσης δεν προκύπτει ότι, μέρος ή όλο του αρχικά αναληφθέντος από τους μετόχους κεφαλαίου (κατά την σύσταση της εταιρείας), θα πρέπει να καλυφθεί υποχρεωτικά με μετρητά. Βέβαια εκ των πραγμάτων, για την λειτουργία της εταιρείας κατά το στάδιο της ίδρυσης της (δαπάνες σύστασης, κλπ), απαιτείται τουλάχιστον ένα μέρος του κεφαλαίου να είναι σε μετρητά.

Σε ότι αφορά τις Ε.Π.Ε. με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.3190/1955 ορίζεται ότι το ήμισυ τουλάχιστον του κατώτερου εταιρικού κεφαλαίου της Ε.Π.Ε. πρέπει να είναι καταβεβλημένο σε μετρητά.

Επομένως, κατά τα ανωτέρω και με τους περιορισμούς που αναφέρθηκαν, μπορεί να συσταθεί εταιρεία με την νομική μορφή της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. με κεφάλαιο τα εισφερόμενα ακίνητα από τους μετόχους/εταίρους αυτής.

(β) Η αποτίμηση της αξίας των εταιρικών εις είδος εισφορών (ακινήτων) κατά τη σύσταση της εταιρείας γίνεται από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920. Αυτό ισχύει τόσο για τις Α.Ε. (άρθρο 9 Κ.Ν.2190/1920) όσο και για τις Ε.Π.Ε. (άρθρο 5 Ν.3190/1955).

Αξίζει να σημειωθεί, από την νομολογία για την εισφορά ακινήτου σε Α.Ε. ότι:

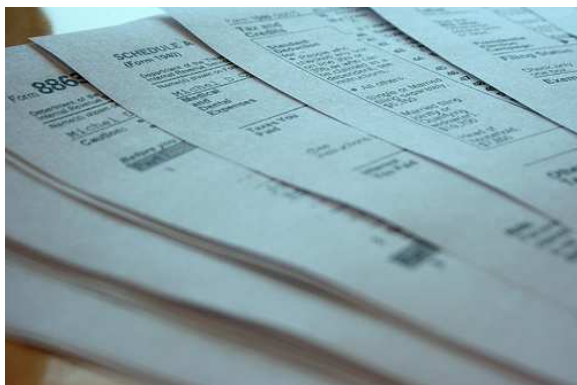
- Η διοίκηση μπορεί νομίμως να αρνηθεί ως εισφορά ακίνητο βεβαρυμένο με ενυπόθηκο χρέος μεγαλύτερο της αξίας του (Σ.τ.Ε. 1963/1953)

- Επί αποτιμής εισφερόμενου ακινήτου, η επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν.2190/1920 θα πρέπει να ερευνά της ύπαρξη βαρών διότι τα βάρη αυτά συνεπάγονται στην πραγματικότητα μείωση της αξίας του ακινήτου. Εφόσον η επιτροπή δεν ερεύνησε το θέμα της ύπαρξης βαρών, η περί αποτίμησης απόφαση της επιτροπής δεν πληρεί τις νόμιμες προϋποθέσεις διότι δεν έγινε πραγματική εξακρίβωση της αξίας της εισφοράς, η δε διοίκηση θα πρέπει να επαναπέμψει την υπόθεση στην επιτροπή προς πραγματική εξακρίβωση της αξίας της εισφοράς ακινήτου (Ν.Σ.Κ. 450/70, και 1182/76)

(γ) Η εισφορά ακινήτου (μεταβίβαση της κυριότητας από τα φυσικά πρόσωπα προς συνιστώμενο νομικό πρόσωπο) για κάλυψη του κεφαλαίου υπόκειται σε Φορολογία Κεφαλαίου.

Επιπλέον, και σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.1676/1986 (άρθρα 17 έως 31), υπόκειται και σε Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου (Φ.Σ.Κ.)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 : Ε.Γ.Λ.Σ.



**10.1 Ελλείμματα – Πλεονάσματα απογραφής. Λογιστικός χειρισμός, βιβλίο Αποθήκης. Μεταφορά στα αποτελέσματα.**

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός των διαπιστωθέντων ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων απογραφής; Πώς μεταφέρονται αυτά στα αποτελέσματα*

*χρήσεως;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ****Ε.Γ.Λ.Σ.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τα ελλείμματα ή πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά τις απογραφές αποθεμάτων που διενεργούνται είτε στο τέλος είτε κατά την διάρκεια της χρήσεως, τακτοποιούνται με λογιστικές εγγραφές που διενεργούνται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5.218 του Ε.Γ.Λ.Σ. όταν πραγματοποιούνται απογραφές των αποθεμάτων, είτε στο τέλος, είτε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα, οι διαφορές αυτές μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού **97.10 “ Διαφορές απογραφών – Ελλείμματα”**, ενώ παράλληλα με την αξία των πλεονασμάτων ή ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια, είτε κατά το τέλος της χρήσεως πιστώνονται ή χρεώνονται αντίστοιχα οι κατάλληλοι υπολογαριασμοί του **94** καθώς και οι οικείες μερίδες αποθήκης. Στη συνέχεια (στο τέλος της χρήσεως) το υπόλοιπο του λογαριασμού **97** μεταφέρεται στο λογαριασμό **98 “ Αποτελέσματα Χρήσεως”**.

Ο λογαριασμός 97 της Αναλυτικής Λογιστικής αναπτύσσεται κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ως εξής:

<b>7.10 Διαφορές Καταλογισμού</b>
97.10.00 Διαφορές Απογραφών
97.10.00.00 Ελλείμματα
97.10.00.0000 Εμπορευμάτων
97.10.00.0001 Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών
97.10.00.0002 Υποπροϊόντων και Υπολειμμάτων
97.10.00.0003 Παραγωγής σε Εξέλιξη
97.10.00.0004 Πρώτων και Βοηθητικών Υλών – Υλικών Συσκευασίας
97.10.00.0005 Αναλώσιμων Υλικών
97.10.00.0006 Ανταλλακτικών Παγίων Στοιχείων
97.10.00.0007 .....
97.10.00.0008 Ειδών Συσκευασίας
97.10.00.0009
97.10.00.0010
.....
97.10.00.0099
97.10.00.01 Πλεονάσματα
Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 97.10.00.00

**Βιβλίο Αποθήκης**

“Τα ποσοτικά ελλείμματα ή πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά την απογραφή είναι σκόπιμο να τακτοποιούνται λογιστικά στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης με διακεκριμένη καταχώρηση σε κάθε μερίδα με την ένδειξη ελλείμματα ή πλεονάσματα κατά περίπτωση “εγκ. 3/1992, παρ. 8.6.4.”

**Επηρεασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως από Ελλείμματα – Πλεονάσματα Απογραφής**

Όπως αναφέρουμε παραπάνω, εγγραφές ελλειμμάτων – πλεονασμάτων γίνονται μόνο στην Αναλυτική Λογιστική και όχι στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Τα

αποτελέσματα της χρήσεως θα επηρεασθούν μέσω των μειωμένων (περίπτωση ελλειμμάτων) ή αυξημένων (περίπτωση πλεονασμάτων) αποθεμάτων τέλους χρήσεως.

### 10.2 Μετάταξη από Β' κατηγορίας βιβλίων σε Γ'. Εγγραφές ανοίγματος βιβλίων.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ποιες είναι οι εγγραφές ανοίγματος βιβλίων για επιχείρηση η οποία αλλάζει κατηγορία βιβλίων από Β' σε Γ';*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. : “Ο επιτηδευματίας που πρόκειται να τηρήσει για πρώτη φορά υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει απογραφή έναρξης στις προθεσμίες που ορίζονται από τις παραγράφους 7 και 8 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού. Όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα, αντί της σύνταξης απογραφής έναρξης, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.”

Η απογραφή καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης και γίνεται εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων (Γ' κατηγορίας).

Κατά την εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων χρεώνεται ο λογαριασμός 89.00 με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός από αυτούς, και πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός από αυτούς. Οι εγγραφές ανοίγματος των λογαριασμών του ισολογισμού είναι υποχρεωτικό να γίνουν (Ε.ΣΥ.Λ. 18/907/1987, σχετ. και παρ. 2.2.812 περιπτ. 4 Ε.Γ.Λ.Σ.).

### 10.3 Επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας. Λογιστική αντιμετώπιση, Φ.Π.Α., απογραφή.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας αγοράζει πρώτη ύλη η οποία της παραδίδεται σε βαρέλια τα οποία είναι επιστρεφόμενα είδη.*

*Α) Ποιες είναι οι λογιστικές εγγραφές για τα βαρέλια (επιστρεφόμενα είδη);*

*Β) Ποια η αντιμετώπιση σε ότι αφορά το Φ.Π.Α.;*

*Γ) Η αξία για τα επιστρεπτέα είδη συμπεριλαμβάνεται στη συγκεντρωτική τιμολογίων;*

*Δ) Εάν υπάρχουν επιστρεπτέα είδη στο τέλος χρήσεως πως θα εμφανιστούν στην απογραφή;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

**Α)** Σύμφωνα με την παρ. 2.2.501, περ. 7 του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι δυνατό να παρακολουθούνται τα επιστρεπτέα σε προμηθευτές είδη συσκευασίας στο λογαριασμό **50.07 “Προμηθευτές αντίθετος λογαριασμός ειδών συσκευασίας”** όταν τα είδη αυτά επιστρέφονται στην προμηθεύτρια επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή:

- Ο λογαριασμός **50.07** χρεώνεται, με πίστωση του οικείου λογαριασμού του προμηθευτή, με την αξία που αναγράφεται στο σχετικό τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό έγγραφο των επιστρεπτέων ειδών συσκευασίας.

- Κατά την επιστροφή των ειδών συσκευασίας γίνεται αντίστροφη από την παραπάνω εγγραφή, δηλαδή πιστώνεται ο λογαριασμός **50.07** με την αξία που χρεώθηκε και χρεώνεται ο οικείος λογαριασμός του προμηθευτή.



- Σε περίπτωση που, κατά την επιστροφή των ειδών συσκευασίας σε όχι καλή κατάσταση, ο προμηθευτής αποτιμά τα επιστρεφόμενα σε μέρος της αρχικής αξίας τους, ο λογαριασμός **50.07** πιστώνεται με την ολική αρχική αξία και χρεώνεται ο οικείος λογαριασμός του προμηθευτή, με το ποσό που αυτός αναγνωρίζει, και ο λογαριασμός **61.98.01** “Αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας προμηθευτών”, με τη διαφορά.

- Σε περίπτωση καταστροφής των επιστρεπτών ειδών συσκευασίας πριν από την επιστροφή τους, χρεώνεται με την αρχική αξία τους ο παραπάνω λογαριασμός **61.98.01** και πιστώνεται ο λογαριασμός **50.07**.

**Β)** Με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.3522/06 τροποποιήθηκε η παρ. 4 του άρθρου 19 του κωδ. Φ.Π.Α. και αναφορικά με το θέμα των ειδών συσκευασίας σημειώνουμε τα εξής:

- Στην περίπτωση υλικών μιας χρήσης (μη επιστρεφόμενα), η δαπάνη αυτών προσαυξάνει τη φορολογητέα αξία του αγαθού.

- Στην περίπτωση υλικών πολλαπλής χρήσης (επιστρεφόμενα) τιμολογούνται με Φ.Π.Α. μόνο εφόσον δεν επιστρέφονται. Ο προσδιορισμός του χρόνου επιστροφής είναι θέμα πραγματικό και συναρτάται με τις συμβάσεις και τις συμφωνίες μεταξύ των αντισυμβαλλομένων αλλά σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί την πενταετία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 33 του κωδ. Φ.Π.Α. για το διακανονισμό του παγίου.

Η αξία της επιστρεφόμενης συσκευασίας κρίνεται σκόπιμο να αναγράφεται (παρατηρήσεις τιμολογίου) για πληροφοριακούς και ελεγκτικούς σκοπούς προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα βάση σε μεταγενέστερο χρόνο όπου τυχόν οφειλόμενος Φ.Π.Α. θα καταβάλλεται ή με την έκδοση παραστατικού για τη σχετική χρέωση ή με τη διενέργεια διακανονισμού (σχετ. ΠΟΛ.1049/8-3-2007).

**Γ)** Τα ποσά των εγγυοδοσιών δεν συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις όταν δεν συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία των πωληθέντων αγαθών.

**Δ)** Τα είδη συσκευασίας που τυχόν βρίσκονται στην επιχείρηση παρακολουθούνται σε λογαριασμών τάξεως και συγκεκριμένα στο λογαριασμό **01** “**Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία**” ο οποίος χρεώνεται με την αξία των περιουσιακών στοιχείων τρίτων (πραγματική ή προϋπολογιστική) ή με λογιστικό ισότιμο, και στο λογαριασμό **05** “**Δικαιούχοι αλλότριων περιουσιακών στοιχείων**” ο οποίος πιστώνεται με την ίδια αξία. Όταν τα αλλότρια περιουσιακά στοιχεία παύουν να βρίσκονται στην κατοχή της οικονομικής μονάδας, επιστρέφουν δηλαδή στον κάτοχό τους, τότε γίνεται η αντίστροφη κίνηση με πίστωση του λογαριασμού **01** και χρέωση του λογαριασμού **05**.

Κατά την παρ. 7 του άρθρου 27 του Κ.Β.Σ. “Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται χωριστά κατά είδος και ποσότητα όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας άλλου επιτηδεύματία που βρίσκονται κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου στις εγκαταστάσεις του, εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν προκύπτουν από το βιβλίο αποθήκης ή από άλλα πρόσθετα βιβλία.”

#### **10.4 Λογιστικός χειρισμός Ε.Τ.ΑΚ.**

##### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Το ενιαίο τέλος ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) θεωρείται οργανικό έξοδο της χρήσης; Σε ποιο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρείται;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με κριτήριο το σκοπό στον οποίο αποβλέπει η πραγματοποίηση του κόστους – εξόδου, αυτό διακρίνεται σε οργανικό και ανόργανο, σύμφωνα με την παρ. 5.1.202 του Ε.Γ.Λ.Σ. ως εξής:

**Α)** Οργανικό κόστος – έξοδο είναι εκείνο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δε συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

**Β)** Ανόργανο κόστος – έξοδο είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δε συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτό το κόστος – έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες, όπως πχ στην περίπτωση αγοράς λαχείου από επιχείρηση βιομηχανική ή ευκαιριακής αγοράς ακινήτου με σκοπό την άμεση μεταπώληση ή πραγματοποίησής χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.

Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα έκτατα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και ενδεχόμενα τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η οικονομική μονάδα, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτατα γεγονότα και περιστατικά.

Κατά την άποψη μας, το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων καταχωρείται στον λογαριασμό **63.04.03 “Τέλη ακίνητης περιουσίας”**, επειδή δεν αποτελεί έκτατο φόρο.

Οι λογιστικές εγγραφές που προτείνονται, είναι:

	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
<b>63.04.XX</b> – Λοιποί φόροι – Τέλη <b>54.09.XX</b> – Λοιποί φόροι – Τέλη  <u>Με την υποβολή της δήλωσης</u>		
<b>54.09.XX</b> – Λοιποί φόροι – Τέλη <b>38.00.XX</b> – Ταμείο, Χρηματικά Διαθέσιμα  <u>Με την υποβολή της κάθε δόσης</u>		

Επισημαίνεται ότι το Σ.ΛΟ.Τ μέχρι σήμερα δεν έχει γνωμοδοτήσει σχετικά και τα παραπάνω τελούν υπό την αίρεση τυχόν διαφορετικού περιεχομένου γνωμοδότησης.

### **10.5 Πιστωτικοί τόκοι και παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος. Φορολογικός και λογιστικός χειρισμός.**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ:**

*Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός πιστωτικών τόκων και παρακρατηθέντος φόρου*

*πιστωτικών τόκων;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ:**

**Φορολογία εισοδήματος**

Με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται:

1. Επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν στην Ελλάδα από:

**α)** Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμειούχιο, που είναι στην Ελλάδα.

**β)** Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

**γ)** .....

2. Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων.

Ειδικώς, για ομόλογα χωρίς κουπόνια (**Zero Coupon**) ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοσή τους.

Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων του άρθρου 2, των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υπόχρεων της περίπτωσης γ της παρ. 1 και 2 του άρθρου 101

Με βάση τα παραπάνω λοιπόν με την παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα από τόκους καταθέσεων, από πράξεις REPOS, ομολογιακών δανείων του Δημοσίου, κλπ επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, χωρίς δηλαδή περαιτέρω φορολογική υποχρέωση, μόνο αν δικαιούχοι των πιο πάνω εισοδημάτων είναι φυσικά πρόσωπα, υπόχρεοι του άρθρου 2, παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. (προσωπικές εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες και κοινοπραξίες), συνεταιρισμοί και ενώσεις συνεταιρισμών και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Επίσης εξακολουθούν να χαρακτηρίζονται ως αυτοτελώς φορολογούμενα με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης όταν δικαιούχοι τους είναι ημεδαπές ή αλλοδαπές ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Αντίθετα, για τα λοιπά νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (ημεδαπές Α.Ε., Ε.Π.Ε., δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων) με την παρακράτηση βάσει του άρθρου 12 του φόρου στα εισοδήματα του ίδιου άρθρου δεν επέρχεται πλέον εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αλλά τα εισοδήματα αυτά θα φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, συμψηφισμένου του φόρου που έχει παρακρατηθεί στα εισοδήματα αυτά (σχετ. ΠΟΛ.1038/03).

Περαιτέρω, με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι "Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν: α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παρ. 1 και 2, 55, 111 και 114 του παρόντος, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο. β) .....

**Ε.Γ.Λ.Σ.**

Τα έσοδα από πιστωτικούς τόκους καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού **76.03 "Λοιποί Πιστωτικοί Τόκοι"**. Ανάλογα με την πηγή είσπραξης των

τόκων η επιχείρηση χρησιμοποιεί τον κατάλληλο τριτοβάθμιο λογαριασμό των προαναφερθέντων λογαριασμών πχ **76.03.00 “Τόκοι Καταθέσεων Τραπεζών Εσωτερικού”**, κλπ.

Ο παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος καταχωρείται στον λογαριασμό **33.13**. Προκειμένου για τόκους χρησιμοποιείται ο λογαριασμός **33.13.06 “Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους”**. (Ο χειρισμός αυτός αφορά τα λοιπά νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Β.Σ. όπως αναφέρονται παραπάνω).

Δηλαδή στην πίστωση του λογαριασμού **76.03** καταχωρείται το συνολικό ποσό των τόκων, στη χρέωση του λογαριασμού **33.13** ο παρακρατηθείς φόρο, και το άρθρο κλείνει με την χρέωση – έστω για καταθέσεις στην τράπεζα – του ποσού του λογαριασμού όψεως της τράπεζας.

Κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων το υπόλοιπο του λογαριασμού **76** μεταφέρεται στον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης και ακολουθείται η γνωστή διαδικασία.

Ο παρακρατηθείς φόρος, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. μεταφέρεται στον λογαριασμό **54.08** (εκκαθάριση φόρου εισοδήματος χρήσης).

### Παράδειγμα

Ανώνυμη Εταιρεία διατηρεί καταθέσεις σε προθεσμιακό λογαριασμό, για τον οποίο στις 31/12/2008 εκτοκίζονται τόκοι ύψους 1.000 ευρώ. Θα διενεργηθούν οι εξής εγγραφές

	Χρέωση	Πίστωση
<b>38.04.00</b> Καταθέσεις προθεσμίας σε ευρώ	<b>900</b>	
<b>33.13.06</b> Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους	<b>100</b>	
<b>76.03.00</b> Τόκοι καταθέσεων εσωτερικού		<b>1.000</b>

Κατά τις εργασίες κλεισίματος χρήσης και κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων, το ποσό των τόκων (1.000,00 €) θα μεταφερθεί από τον λογαριασμό **76** στο λογαριασμό της γενικής εκμετάλλευσης (λογαριασμός **80**) και ακολούθως στον λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης (λογαριασμός **86**) για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

Για τα έσοδα από πιστωτικούς τόκους, από 1/1/2003 και μετά δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου μεταφέρεται από τον λογαριασμό **33** στον λογαριασμό εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος (λογαριασμός **54.08**) και συμψηφίζεται με τον οφειλόμενο φόρο. Το ποσό αυτό (των 1.000,00 €) αναγράφεται και στο έντυπο Φ-01010 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (κωδ. 009 – Φόρος που παρακρατήθηκε), και για τον συμψηφισμό του απαιτείται η συνυποβολή με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, της βεβαίωσης εσόδου (τόκων) και παρακρατηθέντος φόρου από την τράπεζα.

## 10.6 Φόρος υπεραξίας Α.Ε. από πώληση υποκαταστήματος της. Λογιστικός χειρισμός.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ανώνυμη εταιρεία πούλησε υποκατάστημά της σε άλλη επιχείρηση που θα ασκήσει την ίδια δραστηριότητα στον ίδιο χώρο. Ο φόρος υπεραξίας του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. που κατέβαλε η Α.Ε. σε ποιο λογαριασμό θα καταχωρηθεί;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Προκειμένου για Α.Ε. σύμφωνα με την διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. : “Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 101 (σημ. Α.Ε. , Ε.Π.Ε. , Συνεταιρισμοί κλπ), με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.”

Περαιτέρω, με την διάταξη της περιπτ. α’ της παρ. 4 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτει ο “φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παρ. 1 και 2, 55, 111 και 114 του παρόντος, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο”.

Επομένως, το ποσό του φόρου υπεραξίας θα καταχωρηθεί στην χρέωση του λογαριασμού **33.13 “Ελληνικό Δημόσιο – Προκαταβεβλημένοι και Παρακρατημένοι Φόροι”** με πίστωση του λογαριασμού **38.00**. Στο κλείσιμο της χρήσης το υπόλοιπο του λογαριασμού **33.13** θα μεταφερθεί προς συμψηφισμό με το υπόλοιπο του λογαριασμού **54.08 “Λογαριασμός Εκκαθαρίσεως Φόρων – Τελών Ετήσιας Δηλώσεως Φόρου Εισοδήματος”**.

## 10.7 Ληφθείσα εγγύηση εκμίσθωσης ακινήτου. Λογιστικός χειρισμός.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Τα ποσά που εισπράττει επιχείρηση ως “εγγύηση” για ακίνητο που εκμισθώνει σε ποιο λογαριασμό καταχωρούνται;*

### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύμφωνα με την γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 266/1996 “Τα ποσά που εισπράττει η επιχείρηση ως εγγύηση, από μισθωτή ακινήτου της, εφόσον η επιστροφή τους προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως, ευνόητο είναι ότι ανήκουν στην κατηγορία των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων του λογαριασμού **45** και καταχωρούνται, είτε στο λογαριασμό **45.98 “Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις σε €”** είτε στο νεοδημιουργούμενο **45.90 “Ληφθείσες εγγυήσεις”**.”

## 10.8 Επιστροφή τόκων από τράπεζα λόγω νομοθετικής ρύθμισης. Λογιστικός χειρισμός.

### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Τον Μάιο του 2008 εγκρίθηκε η ρύθμιση οφειλών πυρόπληκτης επιχείρησης προς την τράπεζα Χ. Η τράπεζα κατέθεσε στον όψεως της επιχείρησης τους τόκους δανείου που χρεώθηκαν το διάστημα Αύγουστος 2007 – Μάιος 2008. Σε ποιο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. θα καταχωρηθούν οι τόκοι που επιστράφηκαν;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σε ότι αφορά την περίοδο Ιανουαρίου – Μαΐου 2008 η αξία των επιστρεφόμενων τόκων θα καταχωρηθεί στην πίστωση του λογαριασμού **65** με χρέωση του λογαριασμού καταθέσεων όψεως. Για την περίοδο Αυγούστου – Δεκεμβρίου 2007 η αξία των επιστρεφόμενων τόκων καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού **82.01.99** “**Λοιπά έσοδα προηγούμενων χρήσεων**” με χρέωση του λογαριασμού καταθέσεων όψεως.

**10.9 Είσπραξη επιδοτήσεων από συνεταιρισμό και καταβολή στους παραγωγούς. Λογιστικός χειρισμός.****ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Συνεταιρισμός εισπράττει για λογαριασμό των δικαιούχων παραγωγών επιδοτήσεις Ελαιολάδου τις οποίες άμεσα τις αποδίδει στους δικαιούχους. Η είσπραξη αυτών των επιδοτήσεων σε ποιο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθείται;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Κατά την άποψη μας ο λογιστικός χειρισμός έχει ως εξής:

**(α) Λήψη επιδότησης:**

	Χρέωση	Πίστωση
<b>38.00.01</b> Ταμείο – Λογ. Εκκαθάρισης Επιδοτήσεων <b>53.98.XX</b> Δικαιούχοι Ελαιολάδου Επιδότησης		
<b>04.00.00</b> Επιδότηση Ελαιολάδου <b>08.00.00</b> Δικαιούχοι Ελαιολάδου Επιδότησης		

**(β) Απόδοση στους δικαιούχους:**

	Χρέωση	Πίστωση
<b>53.98.XX</b> Δικαιούχοι Επιδότησης Ελαιολάδου <b>38.00.01</b> Ταμείο – Λογ. Εκκαθάρισης Επιδοτήσεων		
<b>08.00.00</b> Δικαιούχοι Επιδότησης Ελαιολάδου <b>04.00.00</b> Επιδότηση Ελαιολάδου		

**10.10 Τέλη διαφήμισης. Λογιστικός χειρισμός.****ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Επιχείρηση προβαίνει σε διαφήμιση με ημερολόγια και έντυπα τα οποία και διανέμει δωρεάν στους πελάτες της και τρίτους. Το τέλος διαφήμισης σε ποιους λογαριασμούς καταχωρείται;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

(α) Για τις “διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιοδήποτε τρόπο” επιβάλλεται τέλος υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων σε ποσοστό 2% επί της δαπάνης διαφήμισης. Ως δαπάνη διαφήμισης λογίζεται το “ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση” (σχετ. Ν.2880/2001).

Περαιτέρω από τις φορολογικές διατάξεις ορίζεται ότι η έκπτωση της δαπάνης διαφήμισης για την οποία επιβάλλεται τέλος υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων διενεργείται και αναγνωρίζεται μόνο σε περίπτωση που έχει καταβληθεί το τέλος μέχρι την προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (σχετ. ΠΟΛ.1029/2006).

(β) Για την λογιστική απεικόνιση των ανωτέρω δεν ορίζεται σχετικά στο Ε.Γ.Λ.Σ. και δεν έχει κοινοποιηθεί γνωμάτευση από το Ε.ΣΥ.Λ ή το Σ.ΛΟ.Τ.

Αποψη μας, λαμβανομένης υπόψη της γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 278/1996 σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό του αγγελιοσήμου, είναι ότι η δαπάνη (τέλος) διαφήμισης θα πρέπει να καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού **64.02 “ Έξοδα προβολής και διαφήμισης”** σε ιδιαίτερο ανοιγμένο υπολογαριασμό, πχ **64.02.99.0001 “ Τέλος διαφήμισης Ν.2880/2001”** που θα δημιουργηθεί σύμφωνα με τις ανάγκες της μονάδας.

Επομένως, μέχρι το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού θα πρέπει να διενεργηθεί εγγραφή με λογιστικό σημείωμα ως εξής:

	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
<b>64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης</b>	<b>XXXX</b>	
<b>64.02.99.0001 Τέλος διαφήμισης</b>		<b>XXXX</b>
N.2880/2001		
<b>54.09 Λοιποί φόροι – τέλη</b>		

Κατά το χρόνο καταβολής του αναλογούντος τέλους, θα χρεωθεί ο λογαριασμός **54.09** σε πίστωση του λογαριασμού διαθεσίμων.

**10.11 Λογιστικός χειρισμός καταστροφής αποθεμάτων που κρίνονται ακατάλληλα.****ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός σε περίπτωση καταστροφής αποθεμάτων που κρίνονται ακατάλληλα και έχει συνταχθεί πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων; Πώς επηρεάζεται η απογραφή αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης;*

**ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Σύμφωνα με την γνωμ. Ε.ΣΥ.Λ. 51/1990, το κόστος παραγωγής ή αγοράς των αποθεμάτων που καταστρέφονται ως ακατάλληλα, καταχωρείται σε χρέωση ιδιαίτερου τριτοβάθμιου λογαριασμού, πχ **81.01.10 “Ζημίες από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων”**, ενταγμένου στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό **81.02 “ Έκτακτες ζημίες”**, με πίστωση αντίστοιχου τριτοβάθμιου λογαριασμού που ανοίγεται υπό το λογαριασμό **78.11 “Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων”**.

Δηλαδή, γίνεται η εγγραφή:

	Χρέωση	Πίστωση
<b>81</b> Έκτατα και ανόργανα αποτελέσματα <b>81.02</b> Έκτατες ζημίες <b>81.02.10</b> Ζημίες από καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων <b>78</b> Ιδιοπαραγωγή παγίων <b>78.11</b> Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων (ο 78.11 αναλύεται σε ανάλογους λογαριασμούς κατ'είδος αποθέματος ή κατ'άλλο τρόπο)	XXXX	XXXX

Η απογραφή της εταιρείας όπως είναι φυσικό είναι μειωμένη και σε αξία και σε ποσότητα κατά τα εμπορεύματα που κατεστράφησαν, με συνέπεια να επιβαρύνονται και τα αποτελέσματα χρήσεως.

#### 10.12 Παρακράτηση σε εκταμίευση δανείου για την πληρωμή οφειλών σε ασφαλιστικό οργανισμό.

##### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ποιες εγγραφές πρέπει να γίνουν στα βιβλία επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας στην περίπτωση που λαμβάνει δάνειο ποσού XXXX αλλά κατά την εκταμίευση παρακρατείται ένα ποσό για οφειλές της προς ασφαλιστικό οργανισμό;*

##### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Εφόσον γίνεται παρακράτηση κατά την εκταμίευση του ποσού του δανείου από την τράπεζα, και το ποσό αυτό αποδίδεται στον ασφαλιστικό οργανισμό, έναντι οφειλών της δανειολήπτριας επιχείρησης, οι εγγραφές κατά την άποψή μας είναι οι εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
<b>38.03</b> Λογ. Όψεως	XXXX	
ή <b>38.00</b> Ταμείο	XXXX	
<b>55.XX</b> Λογ. Ασφαλιστικών Εισφορών Ι.Κ.Α. <b>52.XX</b> Λογ. Δανείου Τράπεζα		XXXX

Σε κάθε περίπτωση η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για την μεταφορά χρημάτων προς εξόφληση υποχρεώσεων προς τον ασφαλιστικό οργανισμό.



### 10.13 Εγγραφές σε λογαριασμούς τάξεως για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις πρέπει να γίνονται εγγραφές σε λογαριασμούς τάξεως;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Πριν την εισαγωγή του ευρώ (€), για τις συναλλαγές με επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η φορολογητέα αξία για το Φ.Π.Α. προσδιοριζόταν με βάση τις ισοτιμίες του Υ.Ο.Ο., δε αξία της συναλλαγής με βάση τις ισοτιμίες κατά το χρόνο της συναλλαγής.

Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και η επιχείρηση καταχωρεί τον αναλογούντα Φ.Π.Α. τόσο ως εισροή όσο και ως εκροή στα βιβλία της και μεταφέρει τις αξίες στην περιοδική και στην εκκαθαριστική δήλωση.

Υπό την έννοια αυτή, όταν διαφοροποιείται η αξία της συναλλαγής από την αξία που λαμβάνεται ως βάση για το Φ.Π.Α., τότε κρίνεται απαραίτητη η καταχώρηση της φορολογητέας (Φ.Π.Α.) αξίας σε λογαριασμούς τάξεως.

Μετά την εισαγωγή του ευρώ, καθώς η φορολογητέα αξία δεν διαφοροποιείται από την πραγματική αξία της συναλλαγής, θεωρούμε ότι παρέλκει η τήρηση λογαριασμών τάξεως. Εξακολουθεί, όμως, η υποχρέωση χρεοπίστωσης των λογαριασμών Φ.Π.Α.

Για τις χώρες εκτός της ζώνης του ευρώ (πχ Αγγλία) ισχύουν τα αναφερόμενα πριν την εισαγωγή του ευρώ.

### 10.14 Λογιστική απεικόνιση του “αέρα” σε μίσθωση ακινήτου.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Με ποιον τρόπο αποτυπώνεται λογιστικά ο “αέρας” σε μίσθωση ακινήτου;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

##### Ως έσοδο

Προκειμένου για έσοδα από ενοίκια (παρεπόμενα της κύριας δραστηριότητας της επιχείρησης), αυτά καταχωρούνται στον λογαριασμό “**75.05 Ενοίκια Κτιρίων – Τεχνικών έργων**”. Περαιτέρω ανάπτυξη του λογαριασμού (τριτοβάθμιοι, κλπ) μπορεί να γίνει σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχείρησης, οπότε ο αέρας μπορεί να καταχωρηθεί σε κάποιο τριτοβάθμιο του παραπάνω δευτεροβάθμιου

Σε περίπτωση που η ενοικίαση κτιρίων αποτελεί κύρια δραστηριότητα τότε τα έσοδα από αυτή καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού “**73 Πωλήσεις Υπηρεσιών**”.

##### Ως έξοδο

Ως προς την φορολογική αντιμετώπιση του θέματος, σημειώνεται σχετικά από την ΠΟΛ.1005/14-1-2005:

- Τα ποσά που καταβάλλονται από επιχειρήσεις σε ιδιοκτήτες ακινήτων ως “αέρας”, ως αποβλέποντα στην ανάπτυξη των επιχειρήσεων αυτών, θεωρούνται έξοδα πρώτης εγκατάστασης και υπόκεινται σε εφάπαξ απόσβεση κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, αρχής γενομένης από το έτος πραγματοποίησής τους (σχετ. εγγρ. 1081201/10735/Β0012/24-10-2002, 1069701/10641/Β0012/26-9-2002, (1082567/10756/Β0012/24-10-2002, 1117620/11115ΠΕ/Β0012/21-4-2000).

- Τα ποσά που καταβάλει επιχείρηση με σκοπό την ίδρυση νέων υποκαταστημάτων σε μισθωτές προκειμένου να παραιτηθούν από τα μισθωτικά τους δικαιώματα, ή σε ιδιοκτήτες ακινήτων, ως “αέρα”, εκπίπτουν, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία (σχετ. εγγρ. 1117620/111115 ΠΕ/Β0012/21-4-2000)

Επομένως, με βάση τα παραπάνω, ο αέρας καταχωρείται στο λογαριασμό “16.10 Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως”.

### 10.15 Λογιστικός χειρισμός των εγγυητικών επιστολών.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός των εγγυητικών επιστολών;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Η λογιστική παρακολούθηση των εγγυητικών επιστολών που παραχωρούνται από την επιχείρηση γίνεται με τήρηση των λογαριασμών τάξεως **02.12 – 02.14** (εγγυητικές επιστολές για εξασφάλιση υποχρεώσεων – εγγυητικές επιστολές για εξασφάλιση καλής εκτελέσεως συμβάσεων με πελάτες) και **06.13 – 06.14** (κομιστές εγγυητικών επιστολών για εξασφάλιση υποχρεώσεων – κομιστές εγγυητικών επιστολών για εξασφάλιση καλής εκτελέσεως συμβάσεων) αντίστοιχα.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Π.Δ.1123/1980, παρ. 3.2.103 (Ε.Γ.Λ.Σ.), στο λογαριασμό “**02 Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών**”, ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό “**06 πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών**”, παρακολουθούνται οι εγγυήσεις και εμπράγματα ασφαλείες που παραχωρούνται από τρίτους στην οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεων της και καλής εκτελέσεως, από τρίτους, συμβάσεων που συνάπτονται με αυτούς (λογ. **02.00 – 09.00**) καθώς και οι εγγυήσεις και εμπράγματα ασφαλείες που η οικονομική μονάδα παραχωρεί σε πιστωτές της για την εξασφάλιση υποχρεώσεών της και καλής εκτελέσεως από αυτή συμβάσεων που συνάπτονται με τρίτους (λογ. **02.10 – 02.19**),

Ο λογαριασμός **02** χρεώνεται με την αξία των εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών που παραχωρούνται ή λαμβάνονται, με πίστωση του λογαριασμού **06**, και πιστώνεται όταν οι εγγυήσεις και οι εμπράγματα ασφαλείες παύσουν να υπάρχουν.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 : ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ - ΛΥΣΕΙΣ ΑΥΤΩΝ



**11.1 Οδοιπορικά έξοδα μετάβασης στον τόπο εργασίας που καταβάλλει επιχείρηση στο προσωπικό της.**

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Επιχείρηση καταβάλλει στο προσωπικό της οδοιπορικά έξοδα για κάθε μέρα που προσέρχονται στην εργασία τους, π.χ. 5 ευρώ για κάθε εργάσιμη ημέρα, ήτοι περίπου 110,00 ευρώ το μήνα σε κάθε εργαζόμενο. Πώς αντιμετωπίζεται η κάλυψη αυτή των*

*οδοιπορικών εξόδων από την επιχείρηση στην φορολογία εισοδήματος των εργαζομένων;*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι τα χρηματικά ποσά που καταβάλλει επιχείρηση σε υπαλλήλους της για την κάλυψη των δαπανών μετάβασης τους από τις οικίες τους στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες για τους δικαιούχους, υποκείμενο σε φορολογία, καθόσον τα εν λόγω πρόσωπα θα υποχρεούνται να καταβάλλουν ίδια τη δαπάνη αυτή των εξόδων.

Ως εκ τούτου, τα οδοιπορικά έξοδα που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της για την μεταβίβαση αυτών στις εγκαταστάσεις της θα περιληφθούν στις μηνιαίες/ετήσιες αποδοχές του κάθε εργαζόμενου για την πρόκυψη του συνολικού του εισοδήματος και την διενέργεια της παρακράτησης φόρου εισοδήματος.

Διαφορετική είναι η περίπτωση της διάταξης της περιπτ. α΄ της παρ. 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. Με την οποία ορίζεται ότι δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται με φόρο 'η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.'.

### **11.2 Μη υποβολή κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συζύγων**

#### **ΕΡΩΤΗΜΑ**

*Ποιες είναι οι συνέπειες μη υποβολής κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συζύγων (όταν αυτό απαιτείται);*

#### **ΑΠΑΝΤΗΣΗ**

Με την παρ. 1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε ορίζεται ότι κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση και για τα εισοδήματα της συζύγου του είναι ο σύζυγος. Επομένως, και σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, όταν υφίσταται γάμος οι σύζυγοι υποχρεούνται να υποβάλλουν χωριστές δηλώσεις, παρά μόνο στις περιπτώσεις που τούτο ορίζεται ρητά στο νόμο. Το ίδιο ορίζεται και από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 61 του Κ.Φ.Ε.. Οι περιπτώσεις που υποβάλλουν χωριστά δήλωση εισοδήματος είναι η διακοπή της έγγαμης συμβίωσης, ή νομική απαγόρευση ή δικαστική αντίληψη.

Περαιτέρω, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν2523/1997 ορίζεται οι όποιος έχει υποχρέωση με βάση τη φορολογική νομοθεσία και συνεπώς και με βάση τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος να υποβάλλει δήλωση και υποβάλλει ανακριβή δήλωση υπόκειται σε πρόσθετο φόρο (προσαύξηση) που υπολογίζεται σε ποσοστό 2% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. Από δε τις διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι ανακριβής θεωρείται η δήλωση, όταν φόρος που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή διαφέρει από το φόρο που καταλογίζεται για οποιοδήποτε λόγο(κατόπιν ελέγχου, συμβιβασμού, κ.λπ.). Όταν δεν προκύπτει πρόσθετος φόρος, επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, το οποίο κυμαίνεται από 117,00 ευρώ έως 1.170,00 ευρώ.

Η παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει την κατά νόμο προβλεπόμενη δήλωση, καθιστά την δήλωση ανακριβή με όλες τις συνέπειες που αναφέρθηκαν, ενώ η δήλωση της συζύγου ως μη νόμιμος τίτλος δεν επιφέρει έννομα αποτελέσματα (π.χ. Χρήση προς διάφορες υπηρεσίες).

### 11.3 Μητρώο Παγίων. Αθεώρητο ή ενταμίευση σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Το μητρώο παγίων των τηρούντων βιβλία Γ' κατηγορίας είναι αθεώρητο;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

(α) Το μητρώο παγίων τηρείται αθεώρητο. Σημειώνεται απόσπασμα από την ΠΟΛ.1271/12-12-2002 (άρθρο 4 παρ. 7), ερμηνευτική του Ν.3052/2002, με τον οποίο είχαν επέλθει μεταβολές στον Κ.Β.Σ.:

"Επίσης, καταργείται η θεώρηση, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά):

(α) του μητρώου παγίων... Η κατάργηση της θεώρησης του μητρώου παγίων καταλαμβάνει και το μητρώο παγίων της χρήσης που λήγει την 31/12/2002, δεδομένου ότι η προθεσμία ενημέρωσης και θεώρησης αυτού λήγει μετά την 1/1/2003 (ημερομηνία ισχύος της διάταξης αυτής). Σημειώνεται ότι το μητρώο παγίων συνεχίζει να τηρείται θεωρημένο στις περιπτώσεις εκείνες που είναι συνενωμένο με άλλα θεωρημένα βιβλία, π.χ. "Βιβλίο επενδύσεων - Μητρώο παγίων".

(β) Με τις διατάξεις της περιπτ. Γ' της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κ.Β.Σ. (ως ισχύουν με την παρ. 15 του άρθρου 30 του Ν.3522/2006 ) παρέχεται η δυνατότητα μη εκτύπωσης (σε αθεώρητα έντυπα) του μητρώου παγίων και φύλαξης του περιεχομένου του σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται, με την προϋπόθεση της δυνατότητας εκτύπωσης του περιεχομένου του εντός τριών (3) ημερών, όταν ζητηθεί της παρ. 7 του ίδιου άρθρου.

Οι ανωτέρω διατάξεις που ισχύουν από 22/21/2006, καταλαμβάνουν το μητρώο παγίων για τη χρήση 1/1 -31/12/2006, του οποίου η προθεσμία ενημέρωσης - εκτύπωσης λήγει μετά από 22/12/2006, μπορεί να μην εκτυπωθεί (σχετ. ΠΟΛ.1024/15-2-2007,παρ. 30.15).

### 11.4 Αγαθά που αγοράστηκαν από ιδιώτη και μετέπειτα χρησιμοποιούνται στην ατομική του επιχείρηση.

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Πως θα δικαιολογήσει ένας επιτηδευματίας (φυσικό πρόσωπο) ορισμένα έπιπλα (π.χ. Γραφείο, καναπές, κ.λπ.) που χρησιμοποιεί στην επαγγελματική του εγκατάσταση, τα οποία όμως αγόρασε ως ιδιώτης, αρκετό καιρό πριν την έναρξη των εργασιών;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Σύνηθες είναι το φαινόμενο της χρησιμοποίησης στο χώρο της επαγγελματικής εγκατάστασης επιτηδευματιών - φυσικών προσώπων, επίπλων και λοιπών σκευών που είχαν αγοραστεί αρχικά για την εξυπηρέτηση των οικογενειακών αναγκών τους.

Για να μην δημιουργούνται προβλήματα κατά τους φορολογικούς ελέγχους, τέτοιες περιπτώσεις μπορούν να αντιμετωπισθούν κατά την άποψή μας ως εξής:

Είτε με την έκδοση Δελτίου Αποστολής κατά την διακίνηση από το χώρο οικίας στο χώρο της επαγγελματικής εγκατάστασης, όπου θα αναγράφεται ότι τα αγαθά ανήκουν στον ίδιο τον επιτηδευματία και μεταφέρονται για χρήση για την επαγγελματική του δραστηριότητα,

Είτε με την έκδοση Τιμολογίου αγοράς (συνενωμένου με τη Δ.Α ή μετά την έκδοση του Δ.Α.), όπου το πρόσωπο του αγοραστή και του πωλητή συμπίπτουν , ενεργώντας, όμως, κάτω από διαφορετικές ιδιότητες.

Στην δεύτερη περίπτωση οφείλονται τέλη χαρτοσήμου, η αξία των "αγοραζόμενων" αγαθών καταχωρείται στα βιβλία και, προκειμένου για πάγια στοιχεία, ενεργούνται κανονικά αποσβέσεις.

### 11.5 Έλεγχος ταμείου επιχείρησης με βιβλία Β κατηγορίας

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Μπορεί ο φορολογικός έλεγχος σε επιχείρηση με βιβλία Β κατηγορίας να επεκταθεί και σε έλεγχο του ταμείου;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Ο έλεγχος του ταμείου και αξιόγραφων διενεργείται για τους τηρούντες βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Το "ταμείο" δεν είναι αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου για τους τηρούντες βιβλία Β κατηγορίας, αφού δεν υφίσταται υποχρέωση παρακολούθησης των ταμειακών συναλλαγών.

### 11.6 Προσάρτημα Ε.Π.Ε

#### ΕΡΩΤΗΜΑ

*Στις οικονομικές καταστάσεις Ε.Π.Ε. Περιλαμβάνεται και το προσάρτημά;*

#### ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των Ε.Π.Ε. Περιλαμβάνουν και το προσάρτημα. Ειδικότερα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 22 του Ν.3190/1995 ορίζεται:

"Άρθρο 22 - Απογραφή και ετήσιοι λογαριασμοί (Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις)

1. Μια φορά το χρόνο, στο τέλος της εταιρικής χρήσης, οι διαχειριστές της Εταιρίας υποχρεούνται να συντάσσουν απογραφή όλων των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού της, με λεπτομερή περιγραφή του κάθε στοιχείου. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή.

2. Για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, και 43γ του Κ.Ν.2190/1920".

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 42α του Κ.Ν.2190/1920, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν (α) τον ισολογισμό, (β) το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, (γ) τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, και (δ) το προσάρτημα (σημ. Με την παρ. 1 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. Ορίζεται και η σύνταξη του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης).

Σημειώνεται ότι, με την παρ. 2 του άρθρου 43α του Κ.Ν.2190/1920 ορίζεται ότι: "Οι εταιρίες που πληρώνουν τις προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 42α μπορούν να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρτημα.....".

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Βιβλία:**

1. **ΜΙΧΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ, ΛΑΖΑΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΝΤΙΝΟΥΔΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ.** *Φορολογικές Λύσεις.* ΚΙΝΙΤΡΟΝ, 2008.
2. **ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, ΚΑΤΟΥΔΗΣ ΗΛΙΑΣ.** *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.* ΚΑΤΟΥΔΗΣ Η.-ΑΝΤΩΝΟΠΟΥΛΟΣ Δ., 2008.
3. **ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ.** *Φορολογικές σημειώσεις.* TAX ADVISORS, 2008.
4. **ΓΥΦΤΑΚΗ ΜΑΡΙΑ.** *Κ.Β.Σ.- Πρακτικό βοήθημα εφαρμογής,* 2009
5. **ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΑΝΤΩΝΙΟΣ, ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ .** *Δαπάνες επιχειρήσεων – Ανάλυση και Ερμηνεία.* ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ , 2006
6. **ΛΙΟΛΙΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ.** *Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων – Εκπιπτόμενες δαπάνες,* 2008
7. **ΚΟΥΡΒΕΤΑΡΗ ΓΕΩΡΓΙΑ – ΜΠΟΥΡΑ ΣΟΦΙΑ.** *Ακίνητα και Φ.Π.Α.,* 2008
8. **ΓΚΛΕΖΑΚΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ.** *Φ.Π.Α. – Τα δύσκολα στην πράξη.* 2007

### **Περιοδικά**

1. Οικονομικός ταχυδρόμος
2. Λογιστής
3. Accounts
4. Επιχείρηση

### **Ιστοσελίδες:**

1. [Ηλεκτρονικό] [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr).
2. [Ηλεκτρονικό] [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr).
3. [Ηλεκτρονικό] [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr).
4. [Ηλεκτρονικό] [www.epsilonnet.gr](http://www.epsilonnet.gr).
5. [Ηλεκτρονικό] [www.taxisnet.gr](http://www.taxisnet.gr)
6. [Ηλεκτρονικό] [www.forotexnikos.gr](http://www.forotexnikos.gr)