

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αθήνα, 22 Φεβρουαρίου 2005
Αρ.Πρωτ.1018145/1103/ΔΕ-Α'

- ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ / ΤΜΗΜΑ Α'
- ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ / ΤΜΗΜΑ Α'
Δ/ΝΣΗ Φ.Π.Α. / ΤΜΗΜΑ Α'
Δ/ΝΣΗ ΤΕΛΩΝ & ΕΙΔ. ΦΟΡ/ΓΙΩΝ / ΤΜΗΜ. Α',Β'

ΠΟΛ. 1027

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

Ταχ. Δ/ση : Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ. : 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 3375206, 3647202-205

Θ Ε Μ Α: Οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του ν. 3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις».

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του Κεφαλαίου Β', άρθ. 13 έως και 17, καθώς και του άρθρου 28 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α'/14-12-2004), οι οποίες αναφέρονται σε θέματα φορολογικού ελέγχου και παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

ΑΡΘΡΑ 13 ΕΩΣ ΚΑΙ 17 (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β') **ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ**

Με τις διατάξεις του κεφαλαίου αυτού καθορίζεται ειδικός προαιρετικού χαρακτήρα τρόπος και διαδικασία περαίωσης των υποβαλλόμενων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και των λοιπών φορολογιών, ως ειλικρινών, ειδικά των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών που τηρούν βιβλία ανεξαρτήτως κατηγορίας ΚΒΣ ή νόμιμα δεν τηρούν, μέχρι συγκεκριμένου ύψους ορίων ακαθαρίστων εσόδων και επί πλέον καθορίζονται οι όροι και οι λοιπές προϋποθέσεις του τρόπου αυτού και της διαδικασίας περαίωσης. Ειδικότερα, με τις εν λόγω διατάξεις, προβλέπεται η δυνατότητα για τους υπαγόμενους επιτηδευματίες προσδιορισμού και δήλωσης ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, καθώς και εκροών στο ΦΠΑ, διαφορετικών αυτών που προκύπτουν με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία τους, με σκοπό την οριστική περαίωση των δηλώσεών τους ως ειλικρινών για τα δηλούμενα ποσά και κατά συνέπεια την αποφυγή τυχόν μελλοντικής τους επιβάρυνσης με τυχόν πρόσθετους φόρους και πρόστιμα από ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα, με τις παραπάνω διατάξεις ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 13

Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις περαίωσης

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των εμπορικών επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στη συγκεκριμένη διαδικασία περαίωσης, σύμφωνα με το επόμενο άρθρο 14, εφόσον δηλώνονται ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.

Όπως ορίζεται με τις εν λόγω διατάξεις, οι υποβαλλόμενες δηλώσεις από τους ανωτέρω επιτηδευματίες με τις οποίες δηλώνονται τα ως άνω προβλεπόμενα ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και οι τυχόν διαφορές εκροών στο ΦΠΑ και για τις οποίες συντρέχουν όλες γενικά οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις, δεν ελέγχονται και με την υποβολή τους θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, για τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά ΦΠΑ από την άσκηση της εκμετάλλευσης της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος.

Με βάση τα παραπάνω, λοιπά πάσης φύσεως εισοδήματα ή ποσά ΦΠΑ ή επί μέρους θέματα και αντικείμενα γενικώς των φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ που δεν αφορούν και δεν σχετίζονται με αυτήν καθ' αυτήν την εκμετάλλευση της εμπορικής επιχείρησης ή του

ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, αλλά συνεχίζουν να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις (π.χ. παράλληλα εισοδήματα από τυχόν εκμίσθωση ακινήτων ή από κινητές αξίες ή από τεχνικά έργα ή από γεωργική εκμετάλλευση ή από άλλες γενικά πηγές ή άλλους λόγους, όπως από πώληση παγίων, από εφαρμογή τεκμηρίων επί επιτηδευματιών φυσικών προσώπων κλπ, θέματα υπεραξίας άρθρου 13 ν. 2238/94, αναπροσαρμογής παγίων, εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, μεταφοράς ζημίας καθώς και πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ γενικώς και ιδιαίτερα επί μεταβολής της ζημίας προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων ή του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης χρήσης που δεν υπήγετο ή υπήγετο αλλά δεν περαιώθηκε με την ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, θέματα διακανονισμού επενδυτικών αγαθών στο ΦΠΑ κλπ).

Σημειώνεται επίσης, πέραν των ανωτέρω, ότι τυχόν περαιούμενες κατά τα προαναφερόμενα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις οποίες διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο η μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω άρθρων ως προς τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις και τους όρους της περαίωσης, δεν θεωρούνται περαιωθείσες και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις.

Άρθρο 14

Υπαγόμενες και εξαιρούμενες δηλώσεις

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού καθορίζονται οι περιπτώσεις των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης.

Έτσι, υπάγονται στη διαδικασία αυτή οι υποβαλλόμενες δηλώσεις των πιο κάτω επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας ΚΒΣ (Α' ή Β' ή Γ' κατηγορίας), εφόσον αφορούν χρήσεις με ύψος ακαθαρίστων εσόδων βάσει των βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

α) Των εμπορικών επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, για χρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 300.000 ευρώ.

β) Των εμπορικών επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, για χρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 150.000 ευρώ.

γ) Των μικτών εμπορικών επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών, για χρήσεις με συνολικά ακαθάριστα έσοδα (εμπορίας-παραγωγής και παροχής υπηρεσιών) μέχρι 300.000 ευρώ και εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της παροχής υπηρεσιών είναι μέχρι 150.000 ευρώ.

δ) Των ελεύθερων επαγγελματιών, για χρήσεις με ακαθάριστες αμοιβές μέχρι 150.000 ευρώ.

ε) Των ελεύθερων επαγγελματιών με παράλληλη εμπορική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, για χρήσεις με σύνολο ακαθαρίστων αμοιβών και εσόδων και από τις δύο δραστηριότητες μέχρι 150.000 ευρώ.

στ) Των ελεύθερων επαγγελματιών με παράλληλη εμπορική δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών, για χρήσεις με σύνολο ακαθαρίστων αμοιβών και εσόδων από όλες τις δραστηριότητες μέχρι 300.000 ευρώ και εφόσον οι αμοιβές από το ελεύθερο επάγγελμα πλέον τα ακαθάριστα έσοδα από την τυχόν εμπορική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών είναι μέχρι 150.000 ευρώ.

Επίσης, στη διαδικασία αυτή περαίωσης υπάγονται και οι δηλώσεις των εμπορικών επιχειρήσεων που νόμιμα δεν τήρησαν βιβλία και άσκησαν αμιγώς ή παράλληλα δραστηριότητες πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων τους κατά χρήση.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 καθορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα που λαμβάνονται υπόψη επί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας ΚΒΣ, καθώς και ο τρόπος προσδιορισμού τους επί βιβλίων Α' κατηγορίας ΚΒΣ, προκειμένου να κριθεί η υπαγωγή ή μη στη διαδικασία περαίωσης, κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.

Έτσι, ως ακαθάριστα έσοδα επί επιτηδευματιών με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας λαμβάνονται τα έσοδα που σχετίζονται αποκλειστικά και μόνο με την επαγγελματική εμπορική δραστηριότητα (εκμετάλλευση) του επιτηδευματία ή με την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος, δηλαδή έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων ή και υποπροϊόντων ή πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας και αναλώσιμων, καθώς και έσοδα ή αμοιβές από παροχή υπηρεσιών (σχετ. άρθ. 30, 49, 105 ν.2238/94, ομάδα 7 Ε.Γ.Λ.Σ.). Επί πωλήσεων για λογαριασμό τρίτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται οι σχετικές λαμβανόμενες προμήθειες.

Σε περιπτώσεις υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, χωριστά για τη δωδεκάμηνη και για τη μικρότερη της δωδεκάμηνης περίοδο και εφόσον τα επιμέρους ακαθάριστα έσοδα τόσο της μίας όσο και της άλλης περιόδου είναι μικρότερα ή ίσα των ορίων της προηγούμενης παραγράφου, τότε οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης ανεξάρτητα από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων και των δύο ως άνω περιόδων, διαφορετικά, αν δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα έστω και μίας από τις δύο περιόδους υπερβαίνουν τα παραπάνω όρια, τότε οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου εξαιρούνται της περαίωσης.

Δεν λαμβάνονται υπόψη σε καμιά περίπτωση τυχόν παράλληλα εισοδήματα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, από γεωργικές ή τεχνικές επιχειρήσεις, τυχόν έσοδα από πωλήσεις παγίων και οποιαδήποτε γενικώς άλλα έσοδα που δεν συνιστούν ακαθάριστα έσοδα της εμπορικής εκμετάλλευσης.

Επί βιβλίων Α' κατηγορίας, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα γίνεται αναγωγή των βάσει βιβλίων και στοιχείων αγορών της οικείας χρήσης σε ακαθάριστα έσοδα με τη χρήση του κλάσματος των Μ.Σ.Κ.Κ. επί αγορών και επί πωλήσεων που προβλέπονται για το οικείο επάγγελμα. Εφόσον όμως οι βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροές στη φορολογία ΦΠΑ ή οι τυχόν χονδρικές πωλήσεις με βάση τα εκδοθέντα οικεία φορολογικά στοιχεία εσόδων, είναι μεγαλύτερες από τα προσδιοριζόμενα έσοδα με βάση την ανωτέρω αναγωγή, τότε ως τελικό ποσό ακαθαρίστων εσόδων λαμβάνεται το μεγαλύτερο τελικώς ποσό.

Ως αγορές για την εφαρμογή των παραπάνω λαμβάνονται οι αγορές εμπορευμάτων ή πρώτων και βοηθητικών υλών, καθώς και οι αγορές υλικών συσκευασίας και αναλωσίμων που συνιστούν στοιχείο κόστους παραγωγής, που εμφανίζονται στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Σε περιπτώσεις γενικώς τήρησης βιβλίων περισσότερων της μίας κατηγορίας (Α'Β' ή Α'Γ' ή Β'Γ' ή και Α'Β'Γ'), αθροίζονται τα επί μέρους ακαθάριστα έσοδα από όλες τις κατηγορίες βιβλίων, όπως αυτά σύμφωνα με τα προαναφερόμενα κατά περίπτωση λαμβάνονται ή προσδιορίζονται, και τα προκύπτοντα αθροιστικώς ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για την υπαγωγή ή μη των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, με βάση τις διακρίσεις και τα όρια της προηγούμενης παραγράφου.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 καθορίζονται περιπτώσεις δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που ενώ κατ' αρχήν είναι υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης κατά την παράγραφο 1, τελικά εξαιρούνται αυτής για συγκεκριμένους λόγους.

Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις αυτές εξαιρούνται της περαίωσης:

α) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις που βαρύνονται με παραβάσεις του ΚΒΣ, ανεξαρτήτως αν οι παραβάσεις αυτές αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες στην παραπάνω διαδικασία περαίωσης κατά την παράγραφο 1 ή τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες μη υπαγόμενες στη διαδικασία αυτή. Ως παραβάσεις που επισύρουν την εξαίρεση θεωρούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του ΚΒΣ, δηλαδή οι παραβάσεις αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και από το αν επηρεάζουν ή όχι τελικώς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις παραγράφους 7 και 8 του ίδιου άρθρου 30 του ΚΒΣ.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση ισχύει εφόσον πρόκειται για παραβάσεις του ΚΒΣ για τις οποίες κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ έχουν ήδη επιδοθεί στον επιτηδευματία οι οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) από τις ελεγκτικές υπηρεσίες (ΣΔΟΕ, Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ).

Οποιοσδήποτε άλλες διαπιστωμένες κατά τον ανωτέρω χρόνο παραβάσεις του ΚΒΣ, πέραν αυτών που αναφέρονται στις παραγράφους 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του ΚΒΣ, δεν επισύρουν εξαίρεση των οικείων δηλώσεων, επιβάλλονται όμως βεβαίως σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα για τις παραβάσεις αυτές σχετικά πρόστιμα.

β) Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εμπροθέσμως για το σύνολο των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, δηλαδή τόσο για τις υπαγόμενες δραστηριότητες στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης κατά την παράγραφο 1 όσο και για τις τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες που δεν υπάγονται στη διαδικασία αυτή, καθώς και δηλώσεις που υποβάλλονται μεν εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς ως προς τα δεδομένα αυτά (π.χ. εσφαλμένος προσδιορισμός καθαρών κερδών βάσει βιβλίων και στοιχείων κλπ).

Σημειώνεται ότι ειδικά ως προς το ΦΠΑ απαιτείται η εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης και όχι κατ' ανάγκη και των οικείων περιοδικών δηλώσεων.

Επισημαίνεται εξάλλου ότι εάν έστω και σε μία από τις δύο φορολογίες εισοδήματος ή ΦΠΑ έχει υποβληθεί δήλωση πέραν των προβλεπόμενων προθεσμιών ή εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς για τα βάσει βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, εξαιρείται της διαδικασίας περαίωσης συνολικά η οικεία χρήση.

Εξαιρετικά, εκπρόθεσμες αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν για τις ανωτέρω φορολογίες έως και 26/11/04 στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 18 έως και 20 του ν. 3259/04 για χρήσεις που έληξαν από 1/1/03 έως και 31/12/03, υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης, με την προϋπόθεση βεβαίως ότι είναι ακριβείς βάσει των βιβλίων και στοιχείων και για τις δύο αυτές φορολογίες.

γ) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες δεν υποβάλλονται εμπροθέσμως ή υποβάλλονται εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών ή φορολογικών αντικειμένων με βάση το σύνολο και εν προκειμένω των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων (π.χ. παρακρατούμενοι φόροι γενικά, λοιποί ειδικοί φόροι, τέλη ή εισφορές κλπ).

Ειδικά ως προς τον παρακρατούμενο φόρο μισθωτών υπηρεσιών απαιτείται η εμπρόθεσμη υποβολή της οριστικής δήλωσης και όχι κατ' ανάγκη και των οικείων προσωρινών δηλώσεων.

Εξαιρετικά, επίσης, σε ότι αφορά τις λοιπές φορολογίες ή αντικείμενα για τα οποία δεν προβλέπεται η υποβολή οριστικής δήλωσης, δεν υφίσταται εξαίρεση, εφόσον οι οικείες δηλώσεις των φορολογιών ή αντικειμένων αυτών υποβάλλονται το αργότερο μέχρι το χρόνο που υποβάλλεται η εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ίδιας χρήσης και με την προϋπόθεση βεβαίως ότι είναι ακριβείς με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

δ) Δηλώσεις που υποβάλλονται με οποιαδήποτε γενικά επιφύλαξη που αφορά υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης δραστηριότητες κατά την παράγραφο 1.

Σημειώνεται ότι και εν προκειμένω εάν έστω και για μία από τις δύο φορολογίες εισοδήματος ή ΦΠΑ υποβληθεί δήλωση με επιφύλαξη ως προς τις πιο πάνω δραστηριότητες, εξαιρείται της διαδικασίας περαίωσης συνολικά η οικεία χρήση.

ε) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες κατά τον χρόνο υποβολής τους υπάρχουν και δεν έχουν ακόμη ελεγχθεί κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

στ) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Ειδικά για τις χρήσεις που έληξαν από 1/1/2003 και εφεξής, για τις οποίες έχουν ενδεχομένως ήδη εκδοθεί μέχρι σήμερα εντολές τακτικού ελέγχου, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, εφόσον δεν έχει γίνει θεώρηση από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 καθορίζονται περιπτώσεις δηλώσεων επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που εξαιρούνται γενικώς της διαδικασίας περαίωσης, κατά ρητή διατύπωση του νόμου.

Μεταξύ των εξαιρούμενων περιπτώσεων είναι και οι δηλώσεις των επιχειρήσεων των ειδικών καθεστώτων φορολογίας των παραγράφων 5, 6 και 8 του άρθρου 33 του ν. 2238/94, αλλά και όλων γενικά των επιχειρήσεων του ίδιου άρθρου και νόμου για τις οποίες είτε το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται τεκμαρτά είτε προβλέπεται η καταβολή ετήσιου ποσού φόρου με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση (π.χ. επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων ΔΧ εφόσον δεν προσδιορίζονται τα καθαρά τους κέρδη λογιστικά, επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων ΔΧ για τις οποίες προβλέπονται ετήσια κατ' αποκοπή ποσά φόρου, επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων ή διαμερισμάτων, εφόσον επίσης δεν προσδιορίζονται τα καθαρά τους κέρδη λογιστικά, κλπ).

Ρητά επίσης εξαιρούνται οι δηλώσεις γεωργικών και τεχνικών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων του ειδικού καθεστώτος φορολογίας πλοίων για τη δραστηριότητα εκμετάλλευσης του πλοίου, καθώς και οι δηλώσεις των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών γενικά που δεν τήρησαν βιβλία αν και είχαν σχετική υποχρέωση. Σημειώνεται ότι δεν εξαιρούνται ρητά και συνεπώς υπάγονται κατ' αρχήν στη διαδικασία περαίωσης οι δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά την παράγραφο 1, που τήρησαν βιβλία κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας, με την προϋπόθεση όμως ότι κατά το χρόνο που επέρχεται η περαίωση δεν έχει ήδη διαπιστωθεί η σχετική παράβαση του ΚΒΣ.

Διευκρινίζεται γενικώς ότι δηλώσεις επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις για τις οποίες είτε δεν ασκήθηκαν οι συγκεκριμένες δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, είτε ασκήθηκαν οι δραστηριότητες αυτές αλλά τα οικεία ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων και

στοιχείων υπερβαίνουν τα προβλεπόμενα από την ίδια παράγραφο όρια, δεν υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης. Αντίθετα, δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες ασκήθηκαν και δραστηριότητες που δεν αναφέρονται στην παράγραφο 1, αλλά και δραστηριότητες της παραγράφου αυτής, υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης μόνο για τις υπαγόμενες δραστηριότητες, εφόσον βεβαίως τα βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα έσοδα αυτών δεν υπερβαίνουν τα προβλεπόμενα όρια.

Έτσι, για παράδειγμα, δηλώσεις ανώνυμης εταιρίας με αποκλειστικό αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση (εκμίσθωση) ακινήτων ή την εκτέλεση τεχνικών έργων, δεν υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης, ανεξαρτήτως του ύψους των εισοδημάτων της. Αντίθετα, αν μια τέτοια ανώνυμη εταιρία ασκεί παράλληλα και δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων, τότε οι δηλώσεις της υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης, μόνο όμως για την εν λόγω εμπορική δραστηριότητα και με την προϋπόθεση ότι αυτές αφορούν χρήσεις για τις οποίες τα ακαθάριστα έσοδα από την εκμετάλλευση της συγκεκριμένης και μόνο δραστηριότητας, ανεξαρτήτως δηλαδή του ύψους των εισοδημάτων από ακίνητα ή από τεχνικά έργα, δεν υπερβαίνουν τις 300.000 ευρώ.

Άρθρο 15

Δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη Δηλούμενες διαφορές εκροών στο ΦΠΑ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη, καθώς και οι τυχόν διαφορές εκροών στο ΦΠΑ, που πρέπει να δηλώνονται από τις επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες που υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης, προκειμένου να θεωρηθούν περαιωθείσες ως ειλικρινείς οι δηλώσεις τους φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι προκειμένου να θεωρηθούν περαιωθείσες ως ειλικρινείς, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13, οι υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ κατά το προηγούμενο άρθρο, απαιτείται να δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και εκροές προκειμένου για το ΦΠΑ, από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων.

2. Με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 καθορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη που πρέπει να δηλώνονται, κατά τα προαναφερόμενα, με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικότερα:

A) ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

α) Επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων

Τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα για τις εμπορικές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων πρέπει κατ' αρχήν, ανεξαρτήτως κατηγορίας τηρηθέντων βιβλίων, να είναι τουλάχιστον ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει από το άθροισμα του κόστους πωληθέντων (εμπορευμάτων ή προϊόντων), των εξόδων και δαπανών της οικείας χρήσης συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν, καθώς και των μικτών κερδών.

Περαιτέρω όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 3, τα προσδιοριζόμενα κατά τα ανωτέρω ποσά ακαθαρίστων εσόδων, δεν μπορεί συγχρόνως, σε καμιά περίπτωση, να είναι μικρότερα:

- Αυτών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία, προκειμένου περί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας ΚΒΣ.

Ως ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου να γίνει η σχετική σύγκριση, λαμβάνονται αποκλειστικά τα έσοδα από τη δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων και όχι και οποιαδήποτε τυχόν άλλα έσοδα (π.χ. από πωλήσεις παγίων, ενοίκια, τόκους κλπ.), δηλαδή λαμβάνονται ακριβώς αυτά που και ανωτέρω αναφέρονται για την εφαρμογή της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου 14.

- Των βάσει βιβλίων και στοιχείων εκροών στη φορολογία ΦΠΑ, καθώς και του συνόλου των χονδρικών πωλήσεων της οικείας χρήσης βάσει των εκδοθέντων οικείων φορολογικών στοιχείων, εφόσον υφίστανται χονδρικές πωλήσεις, προκειμένου περί βιβλίων Α' κατηγορίας ΚΒΣ.

Συνεπώς, εφόσον τα κατά τα ανωτέρω ποσά είναι μεγαλύτερα, λαμβάνονται αυτά ως ακαθάριστα έσοδα και όχι αυτά που προκύπτουν από το άθροισμα των προαναφερόμενων προσδιοριστικών παραγόντων (κόστος πωληθέντων, έξοδα και δαπάνες, μικτό κέρδος). Περαιτέρω, ως προς τους ανωτέρω προστιθέμενους προσδιοριστικούς παράγοντες, διευκρινίζονται ειδικότερα τα εξής:

1. Κόστος πωληθέντων

Ως κόστος πωληθέντων λαμβάνεται η αξία των εμπορευσίμων αγαθών και των πρώτων και βοηθητικών υλών καθώς και των υλικών συσκευασίας και των αναλώσιμων υλικών που συνιστούν στοιχείο κόστους παραγωγής, που πωλήθηκαν ή αναλώθηκαν μέσα στη χρήση, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ, καθώς και οι ενσωματωμένες στο κόστος παραγωγής δαπάνες.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας ΚΒΣ και δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της ίδιας περιόδου και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, εκτός αν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο τηρήθηκαν βιβλία Α' κατηγορίας ΚΒΣ. Για τυχόν διενεργούμενες προαιρετικές απογραφές, λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1.γ' του άρθρου 31 του ν.2238/1994, όπως αυτή ισχύει.

Προκειμένου για επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας ΚΒΣ εμπορίας αγαθών για τα οποία εκ της φύσης τους δεν δικαιολογείται η ύπαρξη μεγάλου ύψους αποθεμάτων (π.χ. εμπορία νωπών κρεάτων), εφόσον πρόκειται για χρήσεις με υφιστάμενη απογραφή λήξης, αλλά χωρίς απογραφή έναρξης, ως απόθεμα έναρξης λαμβάνεται, αντί του ποσοστού 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης, η διενεργηθείσα απογραφή λήξης, εφόσον βέβαια αυτή είναι μικρότερη από το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης.

Η αξία των τυχόν καταστραφέντων ή απολεσθέντων εμπορευσίμων αγαθών ή προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών ή υλικών συσκευασίας και αναλωσίμων που συνιστούν στοιχείο κόστους, δεν λαμβάνεται υπόψη ως κόστος, εφόσον αυτή αποδεικνύεται ή δικαιολογείται με νόμιμα παραστατικά και με την προϋπόθεση ότι έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. πρωτόκολλο καταστροφής αγαθών και λοιπά έγγραφα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν το γεγονός αυτό, όπως Δελτίο αποστολής προς τον τόπο απόρριψης ή καταστροφής, έγγραφα Δημοσίων Υπηρεσιών κλπ).

Σε περιπτώσεις εξάλλου που έχουν πραγματοποιηθεί αυτοπαραδόσεις αγαθών, αφαιρούνται ισόποσα μεγέθη από τις αγορές ή τα έξοδα της επιχείρησης, κατά περίπτωση, χωρίς αυτά να λαμβάνονται υπόψη στους προσδιοριστικούς παράγοντες.

Επισημαίνεται ότι το προσδιοριζόμενο κόστος πωληθέντων που τελικά προκύπτει επί μη διενέργειας απογραφής στα βιβλία Β' κατηγορίας μετά και την αφαίρεση του προαναφερόμενου ποσοστού 10% των αγορών της οικείας χρήσης, δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να είναι μικρότερο του μηδενός.

Διευκρινίζεται τέλος σε ότι αφορά ειδικά τα βιβλία Α' κατηγορίας, ότι δεν υπολογίζονται και δεν λαμβάνονται υπόψη αποθέματα, εκτός των περιπτώσεων αλλαγής κατηγορίας βιβλίων:

- από την Γ' ή Β' κατηγορία στην Α', οπότε ως απογραφή έναρξης λαμβάνεται η απογραφή λήξης της προηγούμενης χρήσης κατά την οποία τηρήθηκαν βιβλία Γ' ή Β' κατηγορίας ή επί μη διενέργειας απογραφής, αν τηρήθηκαν βιβλία Β' κατηγορίας, το 10% των αγορών της χρήσης αυτής,

- από την Α' κατηγορία στη Γ', οπότε ως απογραφή λήξης λαμβάνεται η απογραφή έναρξης της επόμενης χρήσης κατά την οποία τηρήθηκαν βιβλία Γ' κατηγορίας.

2. Έξοδα – Δαπάνες – Αποσβέσεις

Ως προς τα έξοδα και τις δαπάνες, σε κάθε περίπτωση λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές δαπάνες που εξυπηρετούν και βαρύνουν την εκμετάλλευση της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, ανεξάρτητα αν αναγνωρίζονται ή δεν αναγνωρίζονται για οποιοδήποτε λόγο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 31 και 105 του ν.2238/94 και όχι οι τυχόν τεκμαρτές δαπάνες. Σε περιπτώσεις επιδοτήσεων που συνιστούν μειωτικό στοιχείο των δαπανών, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική δαπάνη, δηλαδή το τελικό ποσό που προκύπτει μετά τη σχετική μείωση (π.χ. επιδοτήσεις για νέες θέσεις εργασίας κλπ).

Εξαιρετικά, δεν λαμβάνονται υπόψη ως δαπάνες τα ποσά που αφορούν το μέρος της αμοιβής και εργοδοτικής εισφοράς που βαρύνει τον εργοδότη στην περίπτωση πρόσληψης πρακτικά

ασκούμενων μαθητών των Εκπαιδευτικών Μονάδων μαθητείας του Ο.Α.Ε.Δ. που ιδρύθηκαν με το από 6.6.1952 Β.Δ. «Περί εκπαιδεύσεως μαθητών-τεχνιτών».

Ως αποσβέσεις, λαμβάνονται οι αναλογούσες αποσβέσεις στην οικεία χρήση, κατά τις κείμενες διατάξεις, έστω και αν δεν έχουν διενεργηθεί και καταχωρηθεί στα τηρηθέντα βιβλία ή δεν έχουν υπολογισθεί αυτές ορθά. Σε περίπτωση μη διενέργειας αποσβέσεων ή διενέργειας αυτών αλλά με εσφαλμένο συντελεστή, ως συντελεστής για τον υπολογισμό τους λαμβάνεται ο κατώτερος που προβλέπεται από το οικείο προεδρικό διάταγμα 299/2003 για πάγια της ίδιας κατηγορίας.

Ευνόητο είναι ότι, για τις τυχόν χρήσεις που δεν υπάρχουν πάγια ή αποδεδειγμένα τα πάγια που χρησιμοποιήθηκαν έχουν αποσβεστεί σε προηγούμενες χρήσεις, δεν υπολογίζονται και δεν προστίθενται αποσβέσεις. Δεν υπολογίζονται επίσης αποσβέσεις για τις τρεις πρώτες χρήσεις νέων επιχειρήσεων που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, εφόσον δεν έχουν διενεργηθεί από την ίδια την επιχείρηση.

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση ύπαρξης κοινών δαπανών, συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων, που συγχρόνως με τη δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων εξυπηρετούν και βαρύνουν και τυχόν άλλες ασκούμενες παράλληλα δραστηριότητες που δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, αυτές επιμερίζονται μεταξύ της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων και των άλλων δραστηριοτήτων, κατά την αναλογία των επιμέρους ακαθαρίστων εσόδων, εκτός αν πρόκειται για περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 31 του ν.2238/94, οπότε εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές.

3. Μικτό κέρδος

Ως μικτό κέρδος λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή επί του ως άνω προσδιοριζόμενου κόστους πωληθέντων του συντελεστή μικτού κέρδους.

Ο συντελεστής μικτού κέρδους προκύπτει από το κλάσμα που αριθμητή έχει τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. (επί εσόδων) ή, εφόσον δεν προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ., το μέσο όρο της κατηγορίας που εντάσσεται η δραστηριότητα ή, επί περισσότερων του ενός Μ.Σ.Κ.Κ., το μέσο σταθμικό συντελεστή καθαρού κέρδους και παρονομαστή τον αριθμό εκατό (100) μείον τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο της κατηγορίας που εντάσσεται η δραστηριότητα ή το μέσο σταθμικό συντελεστή καθαρού κέρδους, δηλαδή συντελεστής μικτού κέρδους = $\text{Μ.Σ.Κ.Κ.} / (100 - \text{Μ.Σ.Κ.Κ.})$.

Ο μέσος σταθμικός συντελεστής καθαρού κέρδους προκύπτει από τη διαίρεση των συνολικών καθαρών κερδών της χρήσης από όλους τους επί μέρους κλάδους πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων με διαφορετικούς Μ.Σ.Κ.Κ., προσδιοριζόμενων εξωλογιστικά με εφαρμογή επί των βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθαρίστων εσόδων κάθε κλάδου του αντίστοιχου Μ.Σ.Κ.Κ., δια των συνολικών βάσει βιβλίων κι στοιχείων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης από όλους αυτούς τους κλάδους. Επί βιβλίων Α' κατηγορίας ΚΒΣ, τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου, προκειμένου να γίνουν οι σχετικοί υπολογισμοί, προσδιορίζονται κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα για την εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 14 (κατόπιν αναγωγής των αγορών ή τυχόν χονδρικής πωλήσεις αν είναι μεγαλύτερες).

Αν ο προκύπτων συντελεστής μικτού κέρδους είναι δεκαδικός, τότε στρογγυλοποιείται στο πλησιέστερο δεύτερο δεκαδικό ψηφίο (π.χ. $13,5438=13,54$, $13,5572=13,56$).

β) Επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών

Ως ακαθάριστα έσοδα για τις εμπορικές επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή των υπηρεσιών όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

γ) Μικτές επιχειρήσεις

Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται χωριστά για κάθε δραστηριότητα, σύμφωνα με όσα ανωτέρω επακριβώς κατά περίπτωση αναφέρονται, και περαιτέρω το άθροισμα των επί μέρους τελικών ακαθαρίστων εσόδων κάθε δραστηριότητας αποτελεί το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων.

Εφόσον υπάρχουν κοινές δαπάνες, αυτές επιμερίζονται στις δύο πιο πάνω επιμέρους δραστηριότητες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής των ακαθαρίστων εσόδων κάθε μιας από αυτές με βάση τα βιβλία και στοιχεία στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και των δύο δραστηριοτήτων, προκειμένου στη συνέχεια να ακολουθήσουν οι υπολογισμοί για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ειδικά της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων για την οποία οι δαπάνες αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα. Το

ανωτέρω ποσοστό αν είναι δεκαδικός αριθμός στρογγυλοποιείται στο δεύτερο δεκαδικό ψηφίο όπως επίσης και το προκύπτον ποσό των δαπανών. Ειδικά στην περίπτωση που κάθε δραστηριότητα ασκείται σε συγκεκριμένη επιφάνεια, το ποσό της κοινής δαπάνης του ενοικίου επιμερίζεται ανάλογα με τα τετραγωνικά μέτρα της επιφάνειας της κάθε δραστηριότητας.

Σημειώνεται ειδικότερα ως προς τη δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ότι και εν προκειμένω τα ακαθάριστα έσοδα ειδικά από τη δραστηριότητα αυτή δεν μπορεί, σε καμιά περίπτωση, να είναι μικρότερα των ποσών που κατά περίπτωση αναφέρονται ανωτέρω (περ. Α.α') για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

Συνεπώς, επί βιβλίων π.χ. Β' ή Γ' κατηγορίας ΚΒΣ, τα ακαθάριστα έσοδα της πιο πάνω δραστηριότητας δεν μπορεί, σε καμιά περίπτωση, να είναι μικρότερα των εσόδων της ίδιας δραστηριότητας με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, ενώ και τα ακαθάριστα έσοδα συνολικώς της επιχείρησης από την εν λόγω δραστηριότητα και από τη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, δεν μπορεί, σε καμιά περίπτωση, να είναι μικρότερα του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων των εν λόγω δραστηριοτήτων με βάση τα βιβλία και στοιχεία.

δ) Αμιγώς ελεύθεροι επαγγελματίες

Ως ακαθάριστα έσοδα για τους αμιγώς ελεύθερους επαγγελματίες λαμβάνονται οι ακαθάριστες αμοιβές τους, όπως αυτές προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

ε) Ελεύθεροι επαγγελματίες με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών

Στις περιπτώσεις αυτές τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται κατ' ανάλογο τρόπο με τις μικτές επιχειρήσεις. Δηλαδή, ουσιαστικά, προστίθενται οι ακαθάριστες αμοιβές του ελευθέρου επαγγέλματος, βάσει βιβλίων και στοιχείων, με τα ακαθάριστα έσοδα της τυχόν εμπορικής δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών, επίσης βάσει βιβλίων και στοιχείων, και περαιτέρω στο προκύπτον άθροισμα προστίθενται τα ακαθάριστα έσοδα της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα και χωρίς αυτά να μπορεί και εν προκειμένω να είναι μικρότερα από τα κατά περίπτωση προβλεπόμενα για τη δραστηριότητα αυτή ποσά.

Για τις ανάγκες προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων ειδικά για τη δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, οι τυχόν κοινές δαπάνες επιμερίζονται και εν προκειμένω κατ' ανάλογο με τις μικτές επιχειρήσεις τρόπο σε όλες τις πιο πάνω ασκούμενες δραστηριότητες.

στ) Νόμιμα μη τηρούντες βιβλία ΚΒΣ

Για τους νόμιμα μη τηρούντες βιβλία, εφόσον πρόκειται για επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων γίνεται κατά τον ίδιο τρόπο που αναφέρεται ανωτέρω για τις ομοειδείς επιχειρήσεις με τηρηθέντα βιβλία, εφαρμοζομένων ανάλογα, ειδικά σε ότι αφορά τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, όσων αναφέρονται στην πιο πάνω περίπτωση Α.α.1 για τα βιβλία Α' κατηγορίας. Εφόσον όμως πρόκειται για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσα ή μεγαλύτερα του ποσού που προκύπτει αν στα έξοδα και στις δαπάνες της χρήσης, συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων που αναλογούν κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση Α.α.2, προστεθεί και το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό τους με τον προβλεπόμενο για την επιχείρηση Μ.Σ.Κ.Κ. ή το μέσο όρο των συντελεστών του οικείου πίνακα ή το μέσο σταθμικό συντελεστή επί εσόδων.

Β) ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

α) Επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας ΚΒΣ, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά με την εφαρμογή επί των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην πιο πάνω περίπτωση Α.α', του Μ.Σ.Κ.Κ. ή του μέσου όρου των συντελεστών του οικείου πίνακα σε περίπτωση μη ύπαρξης Μ.Σ.Κ.Κ. ή του μέσου σταθμικού συντελεστή καθαρού κέρδους σε περίπτωση ύπαρξης περισσότερων του ενός Μ.Σ.Κ.Κ. Τα ίδια ισχύουν και για τις ομοειδείς επιχειρήσεις με βιβλία Α' κατηγορίας ΚΒΣ, με εφαρμογή επί των προσδιοριζόμενων ακαθαρίστων εσόδων του ισχύοντος Μ.Σ.Κ.Κ. ή του μέσου όρου των συντελεστών του οικείου πίνακα ή του μέσου σταθμικού συντελεστή επί εσόδων. Τόσο επί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας, όσο και επί βιβλίων Α' κατηγορίας, ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των ανωτέρω

λαμβάνονται τα μεγαλύτερα κατά περίπτωση ποσά ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με όσα αναλυτικά αναφέρονται στην πιο πάνω περίπτωση Α.α'.

Περαιτέρω όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 4, τα προσδιοριζόμενα κατά τα ανωτέρω ποσά καθαρών κερδών δεν μπορεί, σε καμιά περίπτωση, να είναι μικρότερα:

- Των λογιστικώς προσδιοριζόμενων κατά τις κείμενες διατάξεις καθαρών κερδών, προκειμένου περί βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας ΚΒΣ, δηλαδή αυτών που προσδιορίζονται με την αφαίρεση από τα βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα έσοδα εκ της συγκεκριμένης δραστηριότητας, δηλαδή από την πώληση εμπορευμάτων ή παραγωγή προϊόντων, των εκπιπτόμενων κατά τα άρθρα 31 και 105 του ν.2238/94 εξόδων και δαπανών που αφορούν την ίδια και μόνο δραστηριότητα και όχι τυχόν άλλες δραστηριότητες. Σε περίπτωση κοινών δαπανών, δηλαδή δαπανών που εξυπηρετούν τόσο την παραπάνω δραστηριότητα όσο και τυχόν άλλες ασκούμενες παράλληλα δραστηριότητες που δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, ισχύουν όσα σχετικώς με το θέμα αυτό αναφέρονται στην πιο πάνω περίπτωση Α.α.2, σε συνδυασμό με την περίπτωση Α.γ'.

- Αυτών που προκύπτουν κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 32 του ν.2238/94, προκειμένου περί βιβλίων Α' κατηγορίας ΚΒΣ, δηλαδή αυτών που προκύπτουν από την εφαρμογή επί των βάσει βιβλίων και στοιχείων αγορών της οικείας χρήσης που αφορούν τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, του ισχύοντος Μ.Σ.Κ.Κ. επί αγορών, εφόσον προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ. επί αγορών.

Συνεπώς, εφόσον τα κατά τα ανωτέρω ποσά καθαρών κερδών είναι μεγαλύτερα, λαμβάνονται αυτά ως καθαρά κέρδη και όχι αυτά που προσδιορίζονται εξωλογιστικά επί των ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίζονται κατά την προαναφερόμενη περίπτωση Α.α'.

β) Επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατ' αρχήν λογιστικά, με αφαίρεση των εκπιπτόμενων κατά τις κείμενες διατάξεις εξόδων και δαπανών (άρθ. 31, 105 ν. 2238/94) από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων. Περαιτέρω, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται και εξωλογιστικά με την εφαρμογή επί των ακαθαρίστων αυτών εσόδων του Μ.Σ.Κ.Κ. ή του μέσου όρου των συντελεστών του οικείου πίνακα σε περίπτωση μη ύπαρξης Μ.Σ.Κ.Κ. ή του μέσου σταθμικού συντελεστή καθαρού κέρδους σε περίπτωση ύπαρξης περισσότερων του ενός Μ.Σ.Κ.Κ. και ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα μεγαλύτερα.

γ) Μικτές επιχειρήσεις

Για τις μικτές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται χωριστά για κάθε δραστηριότητα, σύμφωνα με όσα ανωτέρω επακριβώς κατά περίπτωση αναφέρονται, και περαιτέρω το άθροισμα των επιμέρους τελικών καθαρών κερδών κάθε δραστηριότητας αποτελεί το σύνολο των καθαρών κερδών.

Εφόσον υπάρχουν κοινές δαπάνες ισχύει και εν προκειμένω ο ίδιος τρόπος επιμερισμού τους που ισχύει και για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων (σχετ. η πιο πάνω περ. Α.γ').

Σημειώνεται ειδικότερα ως προς τη δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ότι και εν προκειμένω τα καθαρά κέρδη ειδικά από τη δραστηριότητα αυτή δεν μπορεί, σε καμιά περίπτωση, να είναι μικρότερα των καθαρών κερδών που κατά περίπτωση αναφέρονται ανωτέρω (περ. Β.α') για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

Συνεπώς, επί βιβλίων π.χ. Β' ή Γ' κατηγορίας ΚΒΣ, τα καθαρά κέρδη της πιο πάνω δραστηριότητας δεν μπορεί, σε καμιά περίπτωση, να είναι μικρότερα των λογιστικών βάσει βιβλίων και στοιχείων καθαρών κερδών της ίδιας δραστηριότητας, ενώ και τα καθαρά κέρδη συνολικώς της επιχείρησης από την εν λόγω δραστηριότητα και από τη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, δεν μπορεί, σε καμιά περίπτωση, να είναι μικρότερα του συνόλου των λογιστικών κερδών των εν λόγω δραστηριοτήτων με βάση τα βιβλία και στοιχεία.

δ) Αμιγώς ελεύθεροι επαγγελματίες

Όσα ανωτέρω αναφέρονται για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, ισχύουν ανάλογα και για τους αμιγώς ελεύθερους επαγγελματίες.

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για τους ελεύθερους επαγγελματίες των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 49 του ν. 2238/94 (αρχιτέκτονες, μηχανικοί, γεωλόγοι μελετητές), καθόσον από το νόμο δεν γίνεται σχετική διάκριση.

Συνεπώς και επί των επιτηδευματιών αυτών προσδιορίζονται οι καθαρές αμοιβές τόσο λογιστικώς, όπως και επί των λοιπών ελεύθερων επαγγελματιών, με αφαίρεση από τις αμοιβές τους των εκπιπτόμενων κατά το άρθρο 49 του ν.2238/94 δαπανών, όσο και εξωλογιστικώς, κατά τις διατάξεις του ίδιου άρθρου, και λαμβάνεται τελικώς υπόψη το μεγαλύτερο ποσό. Βεβαίως, σε κάθε περίπτωση, η περαίωση είναι προαιρετική και συνεπώς εφόσον το ποσό που προκύπτει λογιστικώς είναι μεγαλύτερο, εναπόκειται στην κρίση του ίδιου του φορολογούμενου να δηλώσει το μεγαλύτερο αυτό ποσό για την περαίωση της δήλωσής του ή το εξωλογιστικώς μικρότερο ποσό που προκύπτει κατά τις γενικές διατάξεις, οπότε η οικεία δήλωση παραμένει σε εκκρεμότητα, υποκείμενη σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις.

ε) Ελεύθεροι επαγγελματίες με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών

Στις περιπτώσεις αυτές τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατ' ανάλογο τρόπο με τις μικτές επιχειρήσεις. Δηλαδή, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται χωριστά για κάθε δραστηριότητα, σύμφωνα με όσα ανωτέρω επακριβώς κατά περίπτωση αναφέρονται και περαιτέρω το άθροισμα των επιμέρους τελικών καθαρών κερδών κάθε δραστηριότητας αποτελεί το σύνολο των καθαρών κερδών.

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται ακόμη και στην περίπτωση ελευθρίου επαγγέλματος με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών, δηλαδή και στην περίπτωση αυτή υπολογίζονται χωριστά τα καθαρά κέρδη για κάθε δραστηριότητα τόσο λογιστικώς (με επιμερισμό των τυχόν κοινών δαπανών ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα κάθε δραστηριότητας) όσο και εξωλογιστικώς και το άθροισμα των μεγαλύτερων ποσών από κάθε δραστηριότητα αποτελεί το σύνολο των καθαρών κερδών.

στ) Νόμιμα μη τηρούντες βιβλία ΚΒΣ

Για τους νόμιμα μη τηρούντες βιβλία ΚΒΣ, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά με την εφαρμογή επί των προσδιοριζόμενων στις περιπτώσεις αυτές ακαθαρίστων εσόδων κατά τα αναφερόμενα στην πιο πάνω περίπτωση Α.στ', του ισχύοντος Μ.Σ.Κ.Κ. ή του μέσου όρου των συντελεστών του οικείου πίνακα ή του μέσου σταθμικού συντελεστή επί εσόδων.

Ειδικά επί επιχειρήσεων πώλησης αγαθών, τα καθαρά κέρδη δεν μπορεί και εν προκειμένω, όπως και επί βιβλίων Α' κατηγορίας ΚΒΣ, να είναι μικρότερα αυτών που προκύπτουν κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 32 του ν.2238/94 (σχετ. η περίπτ. Β.α').

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι ειδικά για τις εμπορικές επιχειρήσεις πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, καθώς και τις μικτές επιχειρήσεις για τη δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, όπως επίσης και για τους ελεύθερους επαγγελματίες για την ως άνω δραστηριότητα που ενδεχομένως παράλληλα άσκησαν, προκειμένου να θεωρηθούν περαιωθείσες ως ειλικρινείς οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, κατά το άρθρο 13, πρέπει να δηλωθούν ως διαφορές εκρών οι τυχόν διαφορές ακαθαρίστων εσόδων που αντίστοιχα προκύπτουν κατά τα αναφερόμενα στις πιο πάνω περιπτώσεις Α.α', Α.γ' και Α.ε'.

Για το σκοπό αυτό πρέπει να συμπληρώνεται και να συνυποβάλλεται σε δυο (2) αντίτυπα με την οικεία εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, μόνο εφόσον προκύπτουν διαφορές ακαθαρίστων εσόδων, ειδικό έντυπο με τίτλο "ΕΙΔΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ Φ.Π.Α. Ν.3296/04", ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου καθορίστηκαν με την εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 7 του άρθρου 17 του ν.3296/04 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1016122/338/75/0014/ ΠΟΛ.1022/15.2.05 (υπόδειγμα του εντύπου επισυνάπτεται).

Προκειμένου να υπολογισθεί ο αναλογών ΦΠΑ επί των παραπάνω διαφορών εκρών, οι διαφορές αυτές κατανέμονται σε εκροές φορολογητέες ανά συντελεστή ΦΠΑ, σε εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης και σε εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισρών.

Η ως άνω κατανομή γίνεται με βάση τα ποσοστά συμμετοχής των δηλωθεισών με βάση τα βιβλία και στοιχεία φορολογητέων εκρών ανά συντελεστή ΦΠΑ, καθώς και των απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης και αυτών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης που προέρχονται από πώληση εμπορευμάτων ή παραγωγή προϊόντων, επί του συνόλου των εκρών της δραστηριότητας αυτής (δεύτερη σελίδα του εντύπου).

Τα ποσά που προκύπτουν από την ως άνω κατανομή αθροίζονται με τις λοιπές εκροές του υποκείμενου στο ΦΠΑ (π.χ. εκροές από παροχή υπηρεσιών, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κλπ) και υπολογίζεται ο αναλογών φόρος (πρώτη σελίδα του εντύπου).

Σύμφωνα με την πιο πάνω εκδοθείσα Υπουργική απόφαση, το χρεωστικό υπόλοιπο που προκύπτει καταβάλλεται σε έξι (6) μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται ταυτόχρονα με την υποβολή του ειδικού σημειώματος περαίωσης και οι επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των μηνών που ακολουθούν. Εάν το οφειλόμενο ποσό είναι μέχρι και 300 ευρώ, καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή του ειδικού σημειώματος.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του ειδικού σημειώματος, καταβάλλονται ταυτόχρονα με την υποβολή του όλες οι δόσεις που μεσολαβούν από την ημερομηνία της εκπρόθεσμης υποβολής.

Εάν με την εκκαθαριστική δήλωση που είχε υποβληθεί από τον υποκείμενο στο ΦΠΑ προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο και με την υποβολή του ειδικού σημειώματος το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο μειώνεται ή μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό, το ποσό αυτής της διαφοράς θα μειώσει αντίστοιχα το φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται το ειδικό σημείωμα. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που το ειδικό σημείωμα περαίωσης υποβληθεί εκπρόθεσμα.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την ίδια ως άνω Υπουργική απόφαση, ειδικά για τις διαχειριστικές περιόδους που έληξαν από 1/1/03 έως και 31/12/04, η προθεσμία υποβολής μόνο του ειδικού σημειώματος περαίωσης παρατείνεται μέχρι τις 2/6/05. Η υποβολή θα γίνεται σύμφωνα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του υποκείμενου, κλιμακούμενη σε δύο ψηφία ανά ημέρα και θα ολοκληρωθεί εντός πέντε εργασίμων ημερών από την παραπάνω ημερομηνία.

Κατά συνέπεια, για τα ειδικά σημειώματα περαίωσης των παραπάνω διαχειριστικών περιόδων που θα υποβάλλονται μέχρι και την κατά τα ανωτέρω ημερομηνία δεν θα επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι, για τα ειδικά όμως σημειώματα που θα υποβάλλονται πέραν της ημερομηνίας αυτής θα επιβάλλονται πλέον οι προβλεπόμενοι πρόσθετοι φόροι λόγω εκπροθέσμου για κάθε μήνα καθυστέρησης από την εν λόγω ημερομηνία και μετά (σχετ. και η παράγρ. 1 του άρθρου 17 καθώς και η ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1317/97).

Σύμφωνα εξάλλου με την ανωτέρω Υπουργική απόφαση, τα οφειλόμενα ποσά με βάση τα υποβαλλόμενα ειδικά σημειώματα περαίωσης θα βεβαιώνονται ως έσοδα προϋπολογισμού στους αντίστοιχους ήδη υφιστάμενους κωδικούς για την μετ' έλεγχο διαδικασία.

Με την ίδια απόφαση προβλέπεται επίσης ότι τα υποβαλλόμενα ειδικά σημειώματα περαίωσης θα καταχωρούνται, κατά τη σειρά υποβολής τους, σε ιδιαίτερο βιβλίο που θα τηρείται στο τμήμα ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στο οποίο θα αναγράφονται τα στοιχεία του υποκείμενου στο ΦΠΑ, η διαχειριστική περίοδος που αφορούν, το νέο πιστωτικό ή το χρεωστικό υπόλοιπο που προκύπτει και ο τυχόν πρόσθετος φόρος.

Για την καλύτερη κατανόηση των πιο πάνω αναφερόμενων σε σχέση με τον τρόπο καταβολής του προκύπτοντος χρεωστικού υπολοίπου και το χειρισμό του τυχόν υφιστάμενου πιστωτικού υπολοίπου, παρατίθενται τα ακόλουθα ενδεικτικά παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Επιχείρηση με Γ' κατηγορίας βιβλία υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη χρήση 2004 στις 10/5/2005. Το πιστωτικό υπόλοιπο της εκκαθαριστικής δήλωσης είναι 15.000 ευρώ. Το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου του Δεκεμβρίου του 2004 το οποίο μεταφέρθηκε στην περιοδική δήλωση του Ιανουαρίου του 2005 ήταν 18.000 ευρώ.

Με το ειδικό σημείωμα περαίωσης το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης αυτής μειώνεται σε 10.000 ευρώ.

Έστω ότι το ειδικό σημείωμα θα υποβληθεί εκπρόθεσμα στις 20/6/2005.

Στην περίπτωση αυτή, στην περιοδική δήλωση του Μαΐου θα συμπεριληφθεί στα αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών το ποσό των 3.000 ευρώ που είναι η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου μεταξύ της περιοδικής και της εκκαθαριστικής δήλωσης (βλέπε φυλλάδιο οδηγιών για τη συμπλήρωση της εκκαθαριστικής).

Στην περιοδική δήλωση του Ιουνίου θα συμπεριληφθεί στα αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών το ποσό των 5.000 ευρώ που είναι η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου μεταξύ της εκκαθαριστικής δήλωσης και του ειδικού σημειώματος περαίωσης.

Παράδειγμα 2ο

Έστω ότι στο παραπάνω παράδειγμα, με το ειδικό σημείωμα περαίωσης προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο 2.000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή με την υποβολή του ειδικού σημειώματος θα καταβληθούν τα 2/6 του χρεωστικού υπολοίπου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής και το υπόλοιπο θα καταβληθεί σε 4 δόσεις. Επίσης, θα συμπεριληφθεί στην περιοδική δήλωση του Ιουνίου στα αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών ποσό 15.000 ευρώ που είναι η μείωση (μηδενισμός) του πιστωτικού υπολοίπου μεταξύ εκκαθαριστικής δήλωσης και ειδικού σημειώματος.

Για τις επιχειρήσεις ειδικών καθεστώτων του κεφαλαίου Θ' του Κώδ. ΦΠΑ (ν.2859/00) ισχύουν τα ανωτέρω αναφερόμενα και δεν απαιτείται περαιτέρω επεξήγηση.

Διευκρινίζεται τέλος ότι στις περιπτώσεις που έχει υποβληθεί από τον υποκείμενο στο φόρο αίτημα επιστροφής ΦΠΑ και δεν έχει εκτελεστεί ακόμη ή έχει επιστραφεί το 90% και εκκρεμεί η επιστροφή του υπολοίπου 10%, κατά την υποβολή του ειδικού σημειώματος περαίωσης και εφόσον με αυτό προκύπτει ποσό για καταβολή, θα ακολουθείται η ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής και περαιτέρω ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. οφείλει μέσα σε απόλυτα δεσμευτική γι' αυτόν προθεσμία ενός μηνός να εκτελέσει την επιστροφή διενεργώντας προσωρινό έλεγχο όπου αυτός απαιτείται σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1073/04. Μετά τη διενέργεια του προσωρινού ελέγχου όπου απαιτείται και την εκτέλεση της επιστροφής θα θεωρείται ότι περαιώθηκε η υπόθεση.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 προβλέπεται ρητά ότι προκειμένου να θεωρηθούν περαιωθείσες ως ειλικρινείς κατά το άρθρο 13 οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, θα πρέπει για την ίδια διαχειριστική περίοδο να έχουν δηλωθεί τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και οι τυχόν διαφορές εκροών στο ΦΠΑ, κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους, υποχρεωτικά και για τις δύο αυτές φορολογίες. Κατά συνέπεια, η δήλωση των κατά τα ανωτέρω ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών μόνο στη φορολογία εισοδήματος, χωρίς την υποβολή του ειδικού σημειώματος περαίωσης ΦΠΑ εφόσον προκύπτουν διαφορές ακαθαρίστων εσόδων ή αντίστροφα, καθώς και ο τυχόν προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών και των τυχόν διαφορών στο ΦΠΑ κατά τρόπο διαφορετικό από τον προβλεπόμενο, συνεπάγονται τη μη περαίωση συνολικά των δηλώσεων και των δύο ως άνω φορολογιών στην οικεία χρήση.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Για την καλύτερη κατανόηση του τρόπου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, καθώς και των διαφορών εκροών στο ΦΠΑ και της κατανομής αυτών, στο πλαίσιο της ανωτέρω διαδικασίας περαίωσης, επισυνάπτεται στην παρούσα ειδικό Παράρτημα με ενδεικτικά παραδείγματα.

Άρθρο 16

Περαίωση δηλώσεων λοιπών φορολογιών

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι επί επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών των οποίων οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ περαιώνονται ως ειλικρινείς σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα άρθρα 13, 14 και 15, δεν ελέγχονται και περαιώνονται επίσης ως ειλικρινείς, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 13, και οι υποβαλλόμενες για τις αντίστοιχες χρήσεις δηλώσεις των λοιπών φορολογιών για τις οποίες ως βάση προσδιορισμού του φόρου ή του τέλους ή της εισφοράς λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος, εφόσον πρόκειται για λοιπές φορολογίες για τις οποίες ως ακαθάριστα έσοδα δηλώνονται τα οριζόμενα στο άρθρο 15, δηλαδή αυτά που δηλώνονται και στη φορολογία εισοδήματος κατά το άρθρο αυτό.

Με βάση τα παραπάνω συνάγεται ότι προϋπόθεση περαίωσης των λοιπών φορολογιών στο πλαίσιο της ανωτέρω διαδικασίας, αποτελεί η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ίδιας χρήσης, ενώ, αντίθετα, η περαίωση για τις λοιπές φορολογίες είναι προαιρετική και δεν αποτελεί προϋπόθεση περαίωσης των φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ. Επίσης συνάγεται ότι ο φορολογούμενος μπορεί να περαιώσει κατά τον προαναφερόμενο τρόπο περαίωσης μία ή περισσότερες από τις τυχόν λοιπές φορολογίες του που ενδεχομένως υπάγονται στον τρόπο αυτό περαίωσης, ανάλογα με την επιθυμία του (π.χ. ΕΛΓΑ, όπου προβλέπεται, κλπ).

Σύμφωνα με την πιο πάνω εκδοθείσα Υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1022/05, για την περαίωση, κατά τα ανωτέρω, των λοιπών φορολογιών, υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον προκύπτουν διαφορές ακαθαρίστων εσόδων προς δήλωση, σχετικές ανά φορολογία συμπληρωματικές δηλώσεις (με χρήση των εντύπων που ήδη χρησιμοποιούνται), με τις οποίες δηλώνονται οι προκύπτουσες διαφορές και τα οικεία ποσά διαφορών φόρων, τελών και εισφορών καταβάλλονται εφάπαξ με την υποβολή των εν λόγω δηλώσεων.

Ειδικά για τη διαχειριστική περίοδο που έληξε την 31/12/04, οι οικείες κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικές δηλώσεις μπορεί, σύμφωνα με την ίδια ως άνω Υπουργική απόφαση, να υποβάλλονται μέχρι 2/6/05.

Κατά συνέπεια, για τις συμπληρωματικές δηλώσεις της παραπάνω διαχειριστικής περιόδου που θα υποβάλλονται μέχρι και την ανωτέρω ημερομηνία δεν θα επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι, για τις συμπληρωματικές όμως δηλώσεις που θα υποβάλλονται πέραν της ημερομηνίας

αυτής θα επιβάλλονται πλέον οι προβλεπόμενοι πρόσθετοι φόροι λόγω εκπροθέσμου για κάθε μήνα καθυστέρησης από την εν λόγω ημερομηνία και μετά (σχετ. και η παράγρ. 1 του άρθρου 17).

Διευκρινίζεται ότι τα οφειλόμενα ποσά με βάση τις υποβαλλόμενες γενικώς συμπληρωματικές δηλώσεις λοιπών φορολογιών, στο πλαίσιο της ανωτέρω διαδικασίας περαίωσης, εγγράφονται στους ήδη υφιστάμενους ανά φορολογία Κωδικούς Εσόδων.

Σημειώνεται τέλος ότι λοιπές εν γένει φορολογίες πέραν αυτών για τις οποίες ως βάση προσδιορισμού του φόρου ή του τέλους ή της εισφοράς λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος, δεν αποτελούν σε καμιά περίπτωση αντικείμενο περαίωσης στο πλαίσιο της ανωτέρω διαδικασίας, αλλά παραμένουν σε εκκρεμότητα υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις (π.χ. παρακρατούμενοι γενικά φόροι κλπ).

Εξαιρετικά, επισημαίνεται ότι επί περαίωσης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ειδικά των νομικών και λοιπών προσώπων για τα οποία προεβλέπετο η επιβολή τελών χαρτοσήμου επί των καθαρών κερδών, υπολογίζονται υποχρεωτικώς επί των τυχόν επιπλέον δηλούμενων καθαρών κερδών που προκύπτουν στο πλαίσιο της περαίωσης τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου πλέον 20% υπέρ ΟΓΑ, προκειμένου για διαχειριστικές περιόδους υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης που άρχισαν μέχρι και την 31/12/2004, και με την περαίωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος θεωρείται ότι περαιώνονται και οι ειδικές αυτές φορολογίες.

Άρθρο 17 **Μεταβατικές και άλλες διατάξεις**

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι σε περιπτώσεις που υποβάλλονται δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ειδικά σημειώματα περαίωσης ΦΠΑ, καθώς και δηλώσεις λοιπών φορολογιών, πέραν των προθεσμιών της εμπρόθεσμης υποβολής που εκάστοτε ισχύουν για κάθε φορολογία, βάσει των οποίων δηλώνονται οι διαφορές ακαθαρσιών εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και εκροών στο ΦΠΑ που προκύπτουν κατά τα άρθρα 15 και 16, τότε επί των οικείων διαφορών φόρων ή τελών ή εισφορών, επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις ή πρόστιμα κατά τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, υπάρχει μεν δυνατότητα για το φορολογούμενο δήλωσης των παραπάνω διαφορών και σε μεταγενέστερο ανάλογα με την επιθυμία του χρόνο, με επιβολή των πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων ή προστίμων που κατά περίπτωση προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, με την επιφύλαξη όμως ότι, αν εν τω μεταξύ εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου, τότε οι οικείες δηλώσεις δεν μπορεί πλέον να περαιωθούν για τη συγκεκριμένη χρήση κατά τις ανωτέρω διατάξεις, καθώς λόγω της έκδοσης της εντολής ελέγχου καθίστανται πλέον εξαιρούμενες των διατάξεων αυτών.

Τα παραπάνω ισχύουν με την επιφύλαξη των ειδικότερων οδηγιών για την εφαρμογή της παραγράφου 5 του άρθρου 15, του προηγούμενου άρθρου 16, καθώς και των παραγράφων 5 και 6 του παρόντος άρθρου.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι οι υφιστάμενες διατάξεις περί έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων ισχύουν ανάλογα και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών.

Τα ίδια ορίζεται ότι ισχύουν και σε περίπτωση που υπάρχουν ανέλεγκτα δελτία πληροφοριών ή οποιαδήποτε επιβαρυντικά στοιχεία κατά το χρόνο που επέρχεται η περαίωση των πιο πάνω δηλώσεων.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται ρητά, για άρση κάθε αμφισβήτησης, ότι οι δηλώσεις που για οποιοδήποτε λόγο δεν υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις περί ελέγχου.

Ευνόητο βεβαίως είναι ότι σε έλεγχο επίσης υπόκεινται και οι δηλώσεις που υπάγονται μεν στην υπόψη διαδικασία περαίωσης, αλλά δεν δηλώνονται οι επιπλέον τυχόν προκύπτουσες για τις ανάγκες της περαίωσης διαφορές λόγω μη επιθυμίας του φορολογούμενου ή δηλώνονται οι διαφορές αυτές αλλά όχι κατά τον προβλεπόμενο τρόπο.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ότι η ανωτέρω διαδικασία περαίωσης ισχύει για δηλώσεις διαχειριστικών περιόδων που λήγουν από 31/12/2004 και μετά.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι η παραπάνω διαδικασία περαίωσης, με τα ίδια όρια, όρους και προϋποθέσεις, καταλαμβάνει και τις δηλώσεις των διαχειριστικών περιόδων που έληξαν από 1/1/2003 έως και 30/12/2004, εφόσον οι τυχόν επιπλέον προκύπτουσες διαφορές ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών στη φορολογία εισοδήματος και στις λοιπές φορολογίες, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 15 και 16, δηλώνονται μέχρι 15 Μαΐου 2005 και επειδή η ημερομηνία αυτή συμπίπτει να είναι αργία, μέχρι 16 Μαΐου 2005, και η υποβολή του ειδικού σημειώματος περαίωσης ΦΠΑ γίνεται μέχρι 2 Ιουνίου 2005, κατόπιν της εκδοθείσας απόφασης ΠΟΛ.1022/05, προκειμένου για το ΦΠΑ.

Με βάση τα παραπάνω, όσοι επιτηδευματίες υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 για τις προαναφερόμενες διαχειριστικές περιόδους και εφόσον βεβαίως επιθυμούν να περαιώσουν τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και λοιπών φορολογιών κατά το άρθρο 16 των διαχειριστικών αυτών περιόδων ως προς τις δραστηριότητες που υπάγονται στην εν λόγω διαδικασία περαίωσης, πρέπει μέχρι 16/5/05 να υποβάλλουν στις κατά περίπτωση αρμόδιες Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, χρησιμοποιώντας τα νέα έντυπα Ε-3 τα οποία ήδη προβλέπουν ειδικό πίνακα για τους σχετικούς υπολογισμούς, ανεξάρτητα αν προκύπτουν ή όχι διαφορές ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, και μέχρι 2/6/05, με περαιτέρω κλιμάκωση της προθεσμίας αυτής όπως ορίζεται στην ανωτέρω απόφαση, τα οικεία ειδικά σημειώματα περαίωσης ΦΠΑ, μόνο εφόσον προκύπτουν διαφορές ακαθαρίστων εσόδων.

Επίσης, μέχρι 16/5/05 θα πρέπει να υποβληθούν και οι τυχόν συμπληρωματικές δηλώσεις λοιπών φορολογιών του άρθρου 16, εφόσον υφίστανται τέτοιες φορολογίες και εφόσον προκύπτουν διαφορές ακαθαρίστων εσόδων προς δήλωση, με εφάπαξ καταβολή των οικείων διαφορών φόρων, τελών και εισφορών, ταυτόχρονα με την υποβολή των εν λόγω δηλώσεων.

Ενόψει της παραπάνω δυνατότητας των φορολογουμένων να δηλώσουν μέχρι τις κατά τα ανωτέρω ημερομηνίες τις τυχόν προκύπτουσες διαφορές για τις διαχειριστικές περιόδους που έληξαν από 1/1/03 έως και 30/12/04, διευκρινίζεται ότι, σε περιπτώσεις έκδοσης εντολών τακτικού ελέγχου για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους επί επιτηδευματιών που υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης κατά το άρθρο 14 και δεν υπέβαλλαν τις ανωτέρω συμπληρωματικές δηλώσεις ή τα ειδικά σημειώματα περαίωσης ΦΠΑ, είναι σκόπιμο να παρέχεται, ειδικά για διενεργούμενους ελέγχους μέχρι 2/6/05, πριν την έναρξη του ελέγχου, προθεσμία είκοσι (20) ημερών από της επίδοσης σχετικής προς τούτο έγγραφης πρόσκλησης, προκειμένου, εφόσον οι ανωτέρω επιτηδευματίες το επιθυμούν, να υποβάλλουν τις εν λόγω συμπληρωματικές δηλώσεις ή τα ειδικά σημειώματα περαίωσης ΦΠΑ για την περαίωση των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και των δηλώσεων λοιπών φορολογιών που υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης.

Ευνόητο είναι ότι αν για τις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις και ειδικά σημειώματα περαίωσης ΦΠΑ και δηλωθούν οι τυχόν επιπλέον προκύπτουσες διαφορές ή αν με βάση τις υποβαλλόμενες συμπληρωματικές δηλώσεις στη φορολογία εισοδήματος δεν προκύπτουν διαφορές προς δήλωση για καμιά από τις ανωτέρω φορολογίες, καθότι με τις αρχικές δηλώσεις δηλώθηκαν ήδη μεγαλύτερα ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και εκρών βάσει των βιβλίων και στοιχείων και των γενικών διατάξεων σε σχέση με τα προκύπτοντα κατά τα άρθρα 15 και 16 και εφόσον βεβαίως πρόκειται για επιτηδευματίες υπαγόμενους στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, για τους οποίους δεν συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος εξαίρεσης κατά το άρθρο 14, τότε οι οικείες δηλώσεις για τις παραπάνω φορολογίες και για τις υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης δραστηριότητες θεωρούνται ήδη περαιωθείσες ως ειλικρινείς και δεν θα ελέγχονται. Στις περιπτώσεις αυτές ο έλεγχος θα περιορίζεται μόνο στις τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες που δεν υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης καθώς και στις λοιπές φορολογίες ή στα λοιπά θέματα και αντικείμενα γενικά που δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης (π.χ. παρακρατούμενοι φόροι γενικώς κλπ).

Σημειώνεται, τέλος, ότι συμπληρωματικές δηλώσεις καθώς και ειδικά σημειώματα περαίωσης ΦΠΑ, για την περαίωση, κατά την ανωτέρω διαδικασία, των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και των λοιπών φορολογιών κατά το άρθρο 16 των πιο πάνω διαχειριστικών περιόδων που έληξαν από 1/1/03 έως και 30/12/04, μπορεί να υποβάλλονται και μετά από τις κατά τα ανωτέρω προθεσμίες (16/5/05 ή 2/6/05, κατά περίπτωση), με την προϋπόθεση βεβαίως ότι δεν εκδίδεται εν τω μεταξύ εντολή τακτικού ελέγχου. Στις περιπτώσεις όμως αυτές θα επιβάλλονται πλέον οι προβλεπόμενοι πρόσθετοι φόροι λόγω εκπροθέσμου για κάθε μήνα καθυστέρησης από τις προθεσμίες αυτές και μετά ή τα προβλεπόμενα πρόστιμα, κατά περίπτωση (σχετ. και η παράγραφος 1 του άρθρου 17).

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 προβλέπεται κατ' αρχήν ότι για τις συμπληρωματικές δηλώσεις και τα ειδικά σημειώματα περαίωσης ΦΠΑ, χρήσεων που έληξαν από 1/1/2003 έως και 30/12/2004, που θα υποβληθούν κατ' εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου 5, δεν επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις ή πρόστιμα, εφόσον πρόκειται για περιπτώσεις που κατά το χρόνο δημοσίευσης του ν.3296/04 είχε ήδη λήξει η προθεσμία υποβολής των αντίστοιχων αρχικών δηλώσεων για τα βάσει των βιβλίων και στοιχείων δεδομένα. Για λόγους όμως ενιαίας αντιμετώπισης και ενόψει και της απόφασης ΠΟΛ.1022/05, τα ανωτέρω, περί μη επιβολής πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων ή προστίμων, ισχύουν σε κάθε περίπτωση γενικώς συμπληρωματικών δηλώσεων και σημειωμάτων περαίωσης ΦΠΑ που αφορούν τις πιο πάνω χρήσεις και υποβάλλονται κατά την προηγούμενη παράγραφο 5 μέχρι τις προαναφερόμενες κατά φορολογία προθεσμίες (16/5/05 ή 2/6/05, κατά περίπτωση), ανεξάρτητα από το χρόνο λήξης της προθεσμίας υποβολής των αντίστοιχων αρχικών δηλώσεων για τα βάσει των βιβλίων και στοιχείων δεδομένα.

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών να καθορίζει με απόφασή του τον τρόπο και τη διαδικασία, τις υποβαλλόμενες δηλώσεις και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή της παραπάνω διαδικασίας περαίωσης.

Λοιπά γενικά θέματα περαίωσης

1. Σε κάθε περίπτωση γενικώς τήρησης βιβλίων περισσότερων της μίας κατηγορίας (Α' Β' ή Α'Γ' ή Β'Γ' ή και Α'Β'Γ'), οι υπολογισμοί για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, σύμφωνα με το άρθρο 15, γίνονται χωριστά για την Α' κατηγορία και χωριστά για τις λοιπές κατηγορίες και περαιτέρω αθροίζονται τα επί μέρους προκύπτοντα τελικά ποσά. Σε περίπτωση ύπαρξης κοινών δαπανών που αφορούν κλάδους ή δραστηριότητες τόσο του βιβλίου Α' κατηγορίας όσο και των βιβλίων λοιπών κατηγοριών, αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των επιμέρους ακαθαρίστων εσόδων τα οποία εξυπηρετούν, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητοι περαιτέρω υπολογισμοί. Ως ακαθάριστα έσοδα, για το σκοπό αυτό, σε ότι αφορά τα βιβλία Α' κατηγορίας, λαμβάνονται αυτά που προσδιορίζονται κατά τα αναφερόμενα για την εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 14.

2. Εκ του νόμου δεν προβλέπεται εξαίρεση για τις περιπτώσεις επιχειρήσεων και εν γένει επιτηδευματιών που βρίσκονται σε αδράνεια ή γενικά δεν εμφανίζουν ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων και στοιχείων για τις υπαγόμενες στην παραπάνω διαδικασία περαίωσης δραστηριότητες και συνεπώς και στις περιπτώσεις αυτές υπάρχει δυνατότητα περαίωσης των υποβαλλόμενων δηλώσεων ως προς τις εν λόγω δραστηριότητες, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις, εφόσον βεβαίως ο φορολογούμενος το επιθυμεί.

Στις παραπάνω περιπτώσεις, ως Μ.Σ.Κ.Κ., προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητοι υπολογισμοί, λαμβάνεται ο Μ.Σ.Κ.Κ. με βάση τα δεδομένα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ή επί μη ύπαρξης, ο Μ.Σ.Κ.Κ. του κύριου δηλωθέντος επαγγέλματος. Ειδικά επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, εφόσον στις χρήσεις που δεν υφίστανται ακαθάριστα έσοδα υφίσταται απογραφή έναρξης ή αγορές, ως Μ.Σ.Κ.Κ. λαμβάνεται αυτός που αντιστοιχεί ή προκύπτει με βάση τα απογραφέντα ή αγορασθέντα αγαθά.

Τα ανωτέρω αναφερόμενα ισχύουν ανάλογα και για την κατανομή των διαφορών εκρών στο Φ.Π.Α., εφόσον πρόκειται για περιπτώσεις που προκύπτουν διαφορές στη φορολογία αυτή.

3. Προκειμένου για επιχειρήσεις που ασκούν δραστηριότητα η οποία με βάση τις διατάξεις του ΦΠΑ λογίζεται ως παροχή υπηρεσιών ενώ με βάση τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος ως πώληση αγαθών (π.χ. εστιατόρια, κλπ), για την εφαρμογή της ανωτέρω διαδικασίας περαίωσης θεωρούνται ως επιχειρήσεις πώλησης αγαθών.

4. Για επιχειρήσεις οι οποίες με βάση τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, δεν αναζητούνται διαφορές στη φορολογία αυτή, προσδιορίζονται όμως τα ακαθάριστα έσοδα με βάση το άρθρο 15 και εφόσον προκύπτουν διαφορές, αυτές λαμβάνονται ως διαφορές εκρών στο ΦΠΑ και ακολουθείται η περαιτέρω οριζόμενη διαδικασία επιμερισμού τους σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου.

5. Επί επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που άσκησαν περισσότερες από μία υπαγόμενες στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης δραστηριότητες κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 14 (μικτές επιχειρήσεις κλπ), η περαίωση στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής πραγματοποιείται υποχρεωτικώς για όλες συγχρόνως τις υπαγόμενες δραστηριότητες, χωρίς δυνατότητα επιλεκτικής περαίωσης μερικών μόνο από αυτές.

6. Στην περίπτωση που στο πλαίσιο της ανωτέρω διαδικασίας περαίωσης προκύπτουν καθαρά κέρδη μεγαλύτερα αυτών που προκύπτουν με βάση τα βιβλία και στοιχεία κατά τις ισχύουσες γενικές διατάξεις, επί των οικείων διαφορών καθαρών κερδών υπολογίζεται επιχειρηματική αμοιβή, όπως και όπου αυτή προβλέπεται κατά τις κείμενες διατάξεις, εφόσον τα επί πλέον αυτά καθαρά κέρδη δηλώνονται απευθείας με την υποβαλλόμενη εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία δηλώνονται και τα βάσει βιβλίων και στοιχείων καθαρά κέρδη και εν πάσει περιπτώσει εφόσον τα επιπλέον αυτά κέρδη δηλώνονται εμπροθέσμως. Εφόσον όμως τα παραπάνω επί πλέον καθαρά κέρδη δηλώνονται μεταγενέστερα με ιδιαίτερη εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, τότε, σε κάθε περίπτωση, δεν υπολογίζεται επ' αυτών επιχειρηματική αμοιβή και τα κέρδη αυτά φορολογούνται στο σύνολό τους στο όνομα του νομικού προσώπου ή της κοινωνίας, κατά περίπτωση.

7. Για τις διαφορές φόρου εισοδήματος που αναλογούν στα επί πλέον ποσά καθαρών κερδών που τυχόν δηλώνονται στο πλαίσιο της ανωτέρω διαδικασίας περαίωσης απευθείας με την υποβαλλόμενη εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία δηλώνονται και τα βάσει βιβλίων και στοιχείων καθαρά κέρδη διενεργείται ενιαία εκκαθάριση και εφαρμόζεται για το συνολικό ποσό φόρων το καθεστώς τρόπου βεβαίωσης και καταβολής που ήδη ισχύει κατά τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Σε περίπτωση που τα ως άνω επιπλέον ποσά καθαρών κερδών, προκειμένου για τη διαχειριστική περίοδο που έληξε στις 31/12/04, δηλωθούν μεταγενέστερα με ιδιαίτερη εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση (σχετ. και η παράγρ. 1 του άρθρου 17), τότε εφαρμόζονται ως προς τη βεβαίωση και την καταβολή ακριβώς όσα ορίζονται από τις γενικές επίσης διατάξεις της συγκεκριμένης φορολογίας για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις.

8. Τυχόν βάσει βιβλίων και στοιχείων ζημίες που προκύπτουν σε χρήσεις για τις οποίες οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ περαιώνονται κατά την ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, δεν λαμβάνονται υπόψη και δεν μεταφέρονται για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις, δεδομένου ότι στις χρήσεις αυτές για τις οποίες οι δηλώσεις περαιώνονται, δεν είναι σε καμία περίπτωση δυνατόν να προκύπτει τελικώς ζημία στο πλαίσιο της περαίωσης. Σε περίπτωση που στις ανωτέρω χρήσεις ασκείται παράλληλα και άλλη δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης από την οποία προκύπτει επίσης ζημία, συμψηφίζεται η ζημία αυτή, εφόσον αυτό προβλέπεται κατά τις κείμενες διατάξεις, με τα προκύπτοντα βάσει περαίωσης τελικά αποτελέσματα των υπαγόμενων δραστηριοτήτων και το προκύπτον ποσό αποτελεί το τελικό αποτέλεσμα της οικείας χρήσης.

Εξάλλου, τυχόν δηλωθέντα ποσά ζημίας που προκύπτουν από προηγούμενες χρήσεις για τις οποίες οι οικείες δηλώσεις δεν υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης ή υπάγονται αλλά δεν περαιώνονται κατά τη διαδικασία αυτή, μεταφέρονται προς συμψηφισμό, κατά τις κείμενες διατάξεις, στις επόμενες χρήσεις, ανεξάρτητα αν για τις επόμενες αυτές χρήσεις οι οικείες δηλώσεις περαιώνονται κατά την ανωτέρω διαδικασία, με την επιφύλαξη βεβαίως τροποποίησης των μεταφερθέντων ποσών ζημίας από ενδεχόμενο έλεγχο των χρήσεων από τις οποίες προέκυψαν.

9. Διευκρινίζεται γενικώς ότι αν τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, από τις υπαγόμενες στη διαδικασία αυτή δραστηριότητές τους, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία τους κατ' εφαρμογή των γενικών διατάξεων, είναι μεγαλύτερα αυτών που προκύπτουν με βάση τους ειδικούς υπολογισμούς που κατά περίπτωση προβλέπονται από το άρθρο 15, τότε οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και λοιπών φορολογιών κατά το άρθρο 16, θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς κατά το μέρος των εν λόγω δραστηριοτήτων που υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης και δεν ελέγχονται ως προς τις δραστηριότητες αυτές, με την επιφύλαξη όσων ανωτέρω έχουν αναφερθεί στο άρθρο 13, εφόσον είναι εμπρόθεσμες και ακριβείς με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων και συγχρόνως πληρούνται όλες οι

προϋποθέσεις και δεν συντρέχουν λόγοι εξαίρεσης από τη διαδικασία περαίωσης κατά το άρθρο 14.

Άρθρο 28 **Θέματα φορολογικών ελέγχων**

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται η κατά προτεραιότητα διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις επιχειρήσεων, ελεύθερων επαγγελματιών και γενικά επιτηδευματιών:

- Επί επιτηδευματιών για τους οποίους υφίστανται διαπιστωμένες παραβάσεις ΚΒΣ για έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων ή για τους οποίους εκκρεμούν Δελτία Πληροφοριών ή άλλα επιβαρυντικά στοιχεία γενικώς σχετιζόμενα με τις προαναφερόμενες παραβάσεις, καθώς και επί επιτηδευματιών που εμπλέκονται καθ' οιονδήποτε γενικώς τρόπο σε υποθέσεις λαθρεμπορίας.

- Επί επιτηδευματιών που προβαίνουν σε οριστική παύση των εργασιών τους.

- Επί υπεράκτιων (εξωχώριων) εταιριών που θεωρούνται επιτηδευματίες, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ΚΒΣ, δηλαδή επί νομικών προσώπων οποιασδήποτε μορφής, πλην νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που έχουν την έδρα τους σε αλλοδαπή χώρα με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιούνται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνουν ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης και τα οποία είτε έχουν πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό της εγκατάστασης αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις, είτε δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλά αποκτούν κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή ανεγείρουν ακίνητο στην Ελλάδα (σχετ. και το άρθρ. 5 παρ. 7 του ν. 3091/02, εγκ. ΠΟΛ. 1041/03, ως προς τις νοούμενες ως εξωχώριες εταιρίες).

Συγκεκριμένα, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, στις προαναφερόμενες περιπτώσεις επιτηδευματιών θα πρέπει εφεξής να παρακολουθείται και να επισπεύδεται η διενέργεια του τακτικού ελέγχου, όπως αυτός προβλέπεται κατά τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις, για όλες τις φορολογίες και ανεξαρτήτως ελεγκτικής αρμοδιότητας, ούτως ώστε, ουσιαστικά, κάθε ανέλεγκτη χρήση να ελέγχεται το αργότερο εντός τριών ημερολογιακών ετών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικά κατά την πρώτη εφαρμογή των ως άνω νέων διατάξεων, θα πρέπει να υπάρξει ο κατάλληλος προγραμματισμός από όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες, ώστε να ελεγχθούν αρμοδίως κατά προτεραιότητα, το ταχύτερο δυνατό, κατά τις κείμενες διατάξεις, όλες οι πιο πάνω περιπτώσεις επιτηδευματιών για όλες γενικώς τις ανέλεγκτες χρήσεις τους μέχρι και την τελευταία για την οποία έχει λήξει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (δηλαδή για εντολές που εκδίδονται σήμερα, μέχρι και τη χρήση 2003).

Σε κάθε περίπτωση, όλα τα παραπάνω ισχύουν με την επιφύλαξη των κοινοποιούμενων διατάξεων των άρθρων 13 έως και 17 του ν. 3296/04 περί περαίωσης των υποβαλλόμενων δηλώσεων χωρίς έλεγχο. Ευνόητο είναι επίσης ότι σε καμιά περίπτωση δεν θίγονται οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 11 του ν. 3259/04, όπως ισχύουν, περί περαίωσης υποθέσεων χωρίς έλεγχο και συνεπώς στις προαναφερόμενες περιπτώσεις επιτηδευματιών που υπάγονται στις συγκεκριμένες διατάξεις του ν. 3259/04 θα προηγείται υποχρεωτικά, ειδικά για τις ανέλεγκτες χρήσεις μέχρι και 2002, η εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ταμείου και αξιογράφων κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ και ορίζονται οι συνέπειες επί διαπίστωσης διαφορών.

Έτσι, με βάση τις παραπάνω νέες διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη και τους σκοπούς, κατά τις κείμενες διατάξεις, καθώς και τις ιδιαιτερότητες των διενεργούμενων ειδών ελέγχου, η πιο πάνω επαλήθευση θα διενεργείται εφεξής, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση και ανεξαρτήτως της ελεγκτικής υπηρεσίας που διενεργεί τον έλεγχο (Ελεγκτικά Κέντρα, Δ.Ο.Υ.), σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου, υποχρεωτικώς και ως προς το ταμείο και ως προς τα αξιογραφα και πάντα με αναγραφή σχετικής μνείας στην εκδιδόμενη οικεία εντολή του τακτικού ελέγχου.

Σε ότι αφορά τους προσωρινούς και προληπτικούς ελέγχους, η παραπάνω επαλήθευση, ανεξαρτήτως ελεγκτικής υπηρεσίας (Ελεγκτικά Κέντρα, Δ.Ο.Υ., Σ.Δ.Ο.Ε.), θα ενεργείται μόνο εφόσον αυτό αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου.

Περαιτέρω, για την εν λόγω επαλήθευση διευκρινίζονται πιο αναλυτικά τα εξής:

- Κατ' αρχήν, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική ενέργεια, θα θεωρούνται με ιδιαίτερη σχολαστικότητα τα τηρούμενα βιβλία πρωτογενών εγγραφών επί χειρόγραφης τήρησης και το ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών επί μηχανογραφικής τήρησης, καθώς επίσης και όλα γενικώς τα τηρούμενα και εκδιδόμενα στοιχεία αξίας, συμπεριλαμβανομένων και των λογιστικών στοιχείων (αποδείξεις ή εντάλματα ή γραμμάτια είσπραξης και πληρωμής, αποδείξεις παράδοσης ή παραλαβής αξιογράφων κλπ).

- Σε ότι αφορά τον έλεγχο του ταμείου, θα γίνεται καταμέτρηση των μετρητών από τον υπεύθυνο της επιχείρησης παρουσία των ελεγκτών (δεν θεωρούνται μετρητά οι μεταχρονολογημένες επιταγές) και θα συντάσσεται σχετικό πρωτόκολλο καταμέτρησης, το οποίο θα υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τους ελεγκτές. Ακολούθως, θα εξάγεται το υπόλοιπο του ταμείου (λογαριασμός Ε.Γ.Λ.Σ. 38.00), κατ' εφαρμογή, ανάλογα με την περίπτωση, και των διατάξεων της παραγράφου 7 του άρθρου 24 του ΚΒΣ, επί του οποίου θα προστίθενται οι εισπράξεις και θα αφαιρούνται οι πληρωμές μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου και το τελικό ποσό θα συγκρίνεται με το αποτέλεσμα της καταμέτρησης. Για τη διευκόλυνση του ελέγχου επισυνάπτεται στην παρούσα υπόδειγμα πρωτοκόλλου καταμέτρησης ταμείου.

Σημειώνεται ότι είναι σκόπιμο να ελέγχεται το ταμείο και σε ημερομηνίες προγενέστερες της τελευταίας ενημέρωσής του, καθώς επίσης να γίνονται αθροίσεις με βάση τα υφιστάμενα παραστατικά εισπράξεων και πληρωμών για το διάστημα που μεσολαβεί από την τελευταία ενημέρωσή του μέχρι και την ημέρα του ελέγχου, για τη διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων σε ενδιάμεσες ημερομηνίες.

- Σε ότι αφορά τον έλεγχο των αξιογράφων, θα γίνεται καταγραφή των αξιογράφων που βρίσκονται στο χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης από τον υπεύθυνο αυτής παρουσία των ελεγκτών και θα συντάσσεται στην περίπτωση αυτή πρωτόκολλο καταγραφής αξιογράφων, το οποίο θα υπογράφεται από τον υπεύθυνο της επιχείρησης και τους ελεγκτές (επισυνάπτεται υπόδειγμα πρωτοκόλλου καταγραφής αξιογράφων).

Ως αξιόγραφα, για την εφαρμογή των ανωτέρω, νοούνται όλα εκείνα τα έγγραφα που ενσωματώνουν ιδιωτικό περιουσιακό δικαίωμα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε χωρίς την κατοχή του εγγράφου να μην είναι δυνατή ούτε η άσκηση ούτε η μεταβίβαση του δικαιώματος, και χρησιμοποιούνται για τη χορήγηση πίστωσης στις συναλλαγές (γραμμάτια σε διαταγή, συναλλαγματικές κλπ) και τη διεξαγωγή πληρωμών (επιταγές). Συνεπώς, πάσης φύσεως λοιπά έγγραφα που χαρακτηρίζονται ως αξιόγραφα αλλά δεν αφορούν και δεν εξυπηρετούν συναλλαγές κατά τα ανωτέρω ή χρεόγραφα κλπ δεν αποτελούν αντικείμενο της συγκεκριμένης επαλήθευσης (π.χ. μετοχές ομολογίες κλπ), χωρίς βέβαια να αποκλείεται ο έλεγχός τους για άλλους λόγους.

Στη συνέχεια θα συγκρίνονται τα καταμετρηθέντα και καταγραφέντα αξιόγραφα με τα δεδομένα των αξιογράφων των οικείων λογαριασμών του αναλυτικού καθολικού της επιχείρησης (σχετικό αναλυτικό λογαριασμοί των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. 31 και 33) για τα οποία εκκρεμεί η πίστωση, συνυπολογιζόμενων και των αξιογράφων βάσει τυχόν αποδείξεων παράδοσης ή παραλαβής αξιογράφων ή σχετικών πινακίων κλπ που αφορούν το διάστημα από την τελευταία ενημέρωση του αναλυτικού καθολικού μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου. Σκόπιμο είναι να γίνεται σύγκριση και με τα δεδομένα των αξιογράφων που εμφανίζονται στα οικεία βιβλία επιταγών ή γραμματίων που τυχόν τηρούνται προαιρετικά από την επιχείρηση.

- Σύμφωνα με τις υπόψη νέες διατάξεις, οι προκύπτουσες από τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων αρνητικές ή θετικές διαφορές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, προστίθενται σε κάθε περίπτωση στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης, θεωρούμενες ουσιαστικά ως λογιστικές διαφορές και παράλληλα οι διαφορές αυτές προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς στις λοιπές φορολογίες.

Με βάση και τα παραπάνω σημειώνεται ότι οι τυχόν διαπιστούμενες κατά τα ανωτέρω διαφορές συνεχίζουν παράλληλα να λαμβάνονται υπόψη για την κρίση επί του κύρους των βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του ΚΒΣ, θέμα το οποίο και συναρτάται με τον κατ' έλεγχο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ενώ, σε κάθε περίπτωση, επιβάλλονται βεβαίως άμεσα τα κατά περίπτωση προβλεπόμενα πρόστιμα για τις παραβάσεις του ΚΒΣ που σχετίζονται με τις διαφορές αυτές.

Επισημαίνεται πάντως, σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση, ότι η διερεύνηση των υφιστάμενων κάθε φορά δεδομένων πρέπει να γίνεται με τη μέγιστη δυνατή προσοχή και το όποιο τελικό πόρισμα ως προς τη διαπίστωση διαφορών και τον καταλογισμό σχετικών

παραβάσεων ΚΒΣ πρέπει να αιτιολογείται πλήρως και να στηρίζεται σε πλήρως αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να μη καταλείπεται καμιά σχετική αμφιβολία.

Ενόψει αυτού διευκρινίζεται ότι, στις τυχόν περιπτώσεις που η ελεγχόμενη επιχείρηση επικαλείται λόγους αντικειμενικής αδυναμίας επίδειξης ήδη εκδοθέντων ή ληφθέντων μέχρι την ώρα του ελέγχου πάσης φύσεως παραστατικών, τα οποία κατά τους ισχυρισμούς της καλύπτουν τις τυχόν διαπιστωθείσες διαφορές ταμείου ή αξιολογίων, μπορεί, στις περιπτώσεις αυτές, να παρέχεται στην επιχείρηση η ευχέρεια προσκόμισης στα γραφεία της υπηρεσίας, μέχρι και την επόμενη ημέρα του ελέγχου, των εν λόγω παραστατικών, τα οποία και θα γίνονται αποδεκτά μόνο εφόσον αδιαμφισβήτητα αποδεικνύεται ότι πράγματι αυτά είχαν εκδοθεί ή ληφθεί, κατά περίπτωση, πριν την ημέρα και ώρα του ελέγχου και ότι όντως αφορούν τις διαπιστωθείσες διαφορές.

- Σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν.3296/04, η ισχύς των ανωτέρω νέων διατάξεων αρχίζει από της δημοσίευσής του εν λόγω νόμου. Συνεπώς, τα οριζόμενα στις διατάξεις αυτές περί των συνεπειών από τη διαπίστωση σχετικών διαφορών έχουν εφαρμογή για διαφορές που διαπιστώνονται από 14/12/2004 και μετά και για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από την ίδια ημερομηνία και μετά.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 αντιμετωπίζονται, για λόγους χρηστής διοίκησης, εξαιρετικές περιπτώσεις υποθέσεων για τις οποίες επιτεύχθηκε επίλυση της φορολογικής διαφοράς στο πλαίσιο της διαδικασίας του προβλεπόμενου από τις κείμενες διατάξεις δικαστικού συμβιβασμού, αλλά είτε δεν απεστάλη περαιτέρω στο αρμόδιο δικαστήριο το πρακτικό του συμβιβασμού για την κατάργηση της δίκης, είτε πρόκειται για υποθέσεις που ενώ είχαν ήδη συζητηθεί ενώπιον των δικαστηρίων κατά το χρόνο επίλυσης της διαφοράς λογίστηκαν ως εκκρεμείς στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν. 2523/97 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1269/97), με αποτέλεσμα, για τις ίδιες ως άνω υποθέσεις να εκδοθούν εκ των υστέρων και δικαστικές αποφάσεις από τα αρμόδια δικαστήρια, οι οποίες είναι δυσμενέστερες για το φορολογούμενο σε σχέση με τον προηγηθέντα συμβιβασμό.

Ειδικότερα, προβλέπεται ότι στις εν λόγω περιπτώσεις υποθέσεων και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προβλεπόμενες από τις ανωτέρω διατάξεις προϋποθέσεις, τα πρακτικά διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που συντάχθηκαν στο πλαίσιο της διαδικασίας του δικαστικού συμβιβασμού επέχουν θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης.

Με βάση τα παραπάνω, στις συγκεκριμένες περιπτώσεις υποθέσεων που πληρούν τις σχετικές προϋποθέσεις και εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις, για τις οποίες έχει ήδη διενεργηθεί βεβαίωση των ποσών που προέκυψαν με βάση την εκδοθείσα δικαστική απόφαση, θα πρέπει οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. να προβούν στη διαγραφή των ποσών αυτών εκδίδοντας προς τούτο σχετικό Α.Φ.ΕΚ. και περαιτέρω να βεβαιώσουν τα βάσει του επιτευχθέντος συμβιβασμού ποσά.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής καταλαμβάνουν αποκλειστικά και μόνο περιπτώσεις συμβιβασμών που επιτεύχθηκαν μέχρι την 14/12/04, ημερομηνία δημοσίευσής του ν. 3296/04 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Για την αποφυγή παρόμοιων φαινομένων στο μέλλον, εφιστάται όλως ιδιαιτέρως η προσοχή στις Δ.Ο.Υ. και τα Ελεγκτικά Κέντρα, όπως μετά τη διενέργεια του εκάστοτε κατά τις ισχύουσες διατάξεις δικαστικού συμβιβασμού αποστέλλουν άμεσα το οικείο πρακτικό του συμβιβασμού στο αρμόδιο δικαστήριο για την κατάργηση της εκκρεμούς δίκης.

Εφεξής, τυχόν περιπτώσεις μη εφαρμογής των ανωτέρω θα ελέγχονται.

Ευνόητο βεβαίως είναι ότι πρακτικά ήδη επιτευχθέντων συμβιβασμών που τυχόν δεν έχουν αποσταλεί στα αρμόδια δικαστήρια και αφορούν υποθέσεις που δεν έχουν ακόμη εκδικασθεί θα πρέπει άμεσα να αποσταλούν.

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ: 1. Παράρτημα παραδειγμάτων.

2. Υπόδειγμα εντύπου "ΕΙΔΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ Φ.Π.Α. Ν.3296/04".

3. Υποδείγματα εντύπων "ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΑΜΕΙΟΥ" και "ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ ΑΞΙΟΓΡΑΦΩΝ".

4. Οι κοινοποιούμενες διατάξεις του ν.3296/04.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΩΝ ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ
ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 13-17 Ν. 3296/2004**

**Ι. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΩΝ
ΚΕΡΔΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘ.15 Ν. 3296/2004**

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Επιχείρηση με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με δραστηριότητα κατά τη χρήση 2004 αμιγώς πώλησης εμπορευμάτων και αντικείμενα εργασιών εμπορία τυποποιημένων ζαχαρωδών προϊόντων λιανικά (ΚΑΕ 5323 – ΜΣΚΚ 10), εμπορία τυροπιτών και συναφών ειδών λιανικά (ΚΑΕ 5326 – ΜΣΚΚ 18), εμπορία ξηρών καρπών λιανικά (ΚΑΕ 5307 – ΜΣΚΚ 13) και εισαγωγή παιδικών τροφών (ΚΑΕ 5342– ΜΣΚΚ 11), εμφανίζει στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της κατά τη χρήση αυτή τα εξής δεδομένα:

· Απογραφή έναρξης	5.000,00
· Αγορές χρήσης	75.000,00
· Απογραφή λήξης	8.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 5323	20.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 5326	30.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 5307	40.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 5342	10.000,00
· Δαπάνες - έξοδα – αποσβέσεις	24.566,10
· Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων και στοιχείων	100.000,00

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη, με βάση το ν. 3296/04 (περαίωση χωρίς έλεγχο) γίνονται οι παρακάτω υπολογισμοί :

Α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

1. Κόστος πωληθέντων

Απογραφή έναρξης χρήσης	5.000,00
Πλέον αγορές χρήσης	75.000,00
Σύνολο	80.000,00
Μείον απογραφή λήξης χρήσης	8.000,00
Κόστος πωληθέντων	72.000,00

2. Δαπάνες – έξοδα - αποσβέσεις **24.566,10**

3. Μικτό κέρδος = κόστος πωληθέντων Χ Συντελεστή Μικτού Κέρδους (ΣΜΚ)

ΣΜΚ = Μέσος Σταθμικός Συντ/στής Καθ. Κέρδους(ΜΣΣΚΚ)/ (100 – ΜΣΣΚΚ)

ΜΣΣΚΚ = συνολικά καθαρά κέρδη εξωλογιστικά Χ 100 / συνολικά ακαθάριστα έσοδα
 $ΜΣΣΚΚ = [(20.000 \times 10\%) + (30.000 \times 18\%) + (40.000 \times 13\%) + (10.000 \times 11\%)] \times 100 / 100.000 = (13.700 \times 100) / 100.000 = 13,70$

ΣΜΚ = $[13,70 / (100 - 13,70)] \times 100 = 15,874855 = 15,87$

Άρα: μικτό κέρδος = $(72.000 \times 15,87) / 100 = 11.426,40$

4. Ακαθάριστα έσοδα ν. 3296/04 = $(1 + 2 + 3) = (72.000 + 24.566,10 + 11.426,40) = 107.992,50$

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων και στοιχείων **100.000,00**

5. Άρα: ακαθάριστα έσοδα ν. 3296/04 (περαίωσης) **107.992,50**

Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

1. Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών βάσει ν. 2238/94

Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων και στοιχείων	100.000,00	
Μείον κόστος πωληθέντων		72.000,00
Μείον δαπάνες – έξοδα- αποσβέσεις βάσει βιβλίων και στοιχείων	24.566,10	
Μερικό υπόλοιπο	3.433,90	
Πλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει του άρθ.31 ν.2238/94	2.155,32	

Τελικά λογιστικά καθαρά κέρδη βάσει ν.2238/94 5.589,22

2. Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών βάσει ν. 3296/04

Ακαθάριστα έσοδα βάσει ν. 3296/04 107.992,50
Επί Μ.Σ.Σ.Κ.Κ. 13,70 %

Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη ν. 3296/04 14.794,97

3. Τελικά καθαρά κέρδη ν. 3296/04 (περαίωσης) 14.794,97

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με μικτή δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών κατά τη χρήση 2004 και αντικείμενα εργασιών την εμπορία γυναικείων εσωρούχων (ΚΑΕ 6315 – ΜΣΚΚ 15), εμπορία υφασμάτων επιπλώσεων (ΚΑΕ 6316 – ΜΣΚΚ 14), εμπορία υλικών ραπτών (ΚΑΕ 6323 – ΜΣΚΚ 11), εμπορία ψιλικών χονδρικά (ΚΑΕ 6324 – ΜΣΚΚ 8), επισκευές ηλεκτρικών εγκαταστάσεων χωρίς υλικά (ΚΑΕ 8039 – ΜΣΚΚ 50) και ενοικιάσεις κασετών βίντεο (ΚΑΕ 8043 – ΜΣΚΚ 38), εμφανίζει στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της κατά τη χρήση αυτή τα εξής δεδομένα:

· Απογραφή έναρξης	8.000,00
· Αγορές χρήσης	120.000,00
· Απογραφή λήξης	15.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 6315	58.963,32
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 6316	25.360,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 6323	14.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 6324	53.000,00

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας 151.323,32

· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 8039	7.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 8043	42.000,00

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων παροχής υπηρεσιών 49.000,00

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων και στοιχείων 200.323,32

· Δαπάνες – έξοδα – αποσβέσεις εμπορίας	24.000,00
· Δαπάνες – έξοδα - αποσβέσεις παροχής υπηρεσιών	32.000,00
· Κοινές δαπάνες	16.000,00

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη, με βάση το ν. 3296/04 (περαίωση χωρίς έλεγχο) γίνονται οι παρακάτω υπολογισμοί :

Α. ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΚΟΙΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΤΙΣ ΔΥΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

1. ΕΜΠΟΡΙΑ: Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας X 100 / συνολικά ακαθάριστα έσοδα = $151.323,32 \times 100 / 200.323,32 = 75,5395 = 75,54$

ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΕΣ ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ = (ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ X 75,54%)=(16.000,00 X 75,54) / 100=12.086,40

2. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (Π.Υ.): Ακαθ. έσοδα Π.Υ. X 100 / συνολικά ακαθάριστα έσοδα = $49.000,00 \times 100 / 200.323,32 = 24,4604 = 24,46$

ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΕΣ ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ Π.Υ. = (ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ X 24,46%)=(16.000,00 X 24,46) / 100 = 3.913,60

Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

1. Κόστος πωληθέντων

Απογραφή έναρξης χρήσης	8.000,00
Πλέον αγορές χρήσης	120.000,00
Σύνολο	128.000,00
Μείον απογραφή λήξης χρήσης	15.000,00
Κόστος πωληθέντων	113.000,00

2. Δαπάνες - έξοδα - αποσβέσεις - εμπορίας	24.000,00
Πλέον αναλογούσες κοινές δαπάνες εμπορίας	12.086,40
Σύνολο δαπανών εμπορίας	36.086,40

3. **Μικτό κέρδος = κόστος πωληθέντων X ΣΜΚ**
 $\text{Συντελεστής μικτού κέρδους (ΣΜΚ)} = \text{ΜΣΣΚΚ} / (100 - \text{ΜΣΣΚΚ})$
 $\text{ΜΣΣΚΚ} = \text{συνολικά καθαρά κέρδη εξωλογιστικά} \times 100 / \text{συνολικά ακαθάριστα έσοδα}$
 $\text{ΜΣΣΚΚ} = [(58.963,32 \times 15\%) + (25.360,00 \times 14\%) + (14.000,00 \times 11\%) + (53.000,00 \times 8\%)] \times 100 / 151.323,32 = (18.174,90 \times 100) / 151.323,32 = 12,01064 = 12,01$
 $\text{ΣΜΚ} = [12,01 / (100 - 12,01)] \times 100 = 13,6492783 = 13,65$
Άρα: μικτό κέρδος = (113.000 X 13,65) / 100 = 15.424,50

4. Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας ν. 3296/04 = (1 + 2 + 3) =
 (113.000 + 36.086,40 + 15.424,50) = **164.510,90**
 Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας βιβλίων και στοιχείων **151.323,32**

5. **Άρα: Ακαθάριστα έσοδα ν.3296/04 (περαίωσης) εμπορίας 164.510,90**
Ακαθάριστα έσοδα ν.3296/04 παροχής υπηρεσιών 49.000,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ν. 3296/04 (περαίωσης) 213.510,90

Γ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

1Α. Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών εμπορίας βάσει ν.2238/94

Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων και στοιχείων	151.323,32
Μείον κόστος πωληθέντων	113.000,00
Μείον δαπάνες- έξοδα- αποσβέσεις εμπορίας	36.086,40
Καθαρά λογιστικά κέρδη βάσει ν.2238/94	2.236,92

1Β. Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών εμπορίας βάσει ν.3296/04

Ακαθάριστα έσοδα ν. 3296/04 εμπορίας	164.510,90
Επί Μ.Σ.Σ.Κ.Κ. εμπορίας	12,01 %
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη βάσει ν. 3296/04	19.757,76

1Γ. Τελικά καθαρά κέρδη ν.3296/04 εμπορίας (περαίωσης) 19.757,76 (1)

2Α. Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών παροχής υπηρεσιών (Π.Υ.) βάσει ν. 2238/94

Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων και στοιχείων	49.000,00
Μείον δαπάνες- έξοδα- αποσβέσεις παροχής υπηρεσιών	35.913,60
Καθαρά λογιστικά κέρδη βάσει ν. 2238/94	13.086,40

2Β. Εξωλ/κός προσδιορισμός καθαρών κερδών Π.Υ. βάσει ν. 3296/04

$\text{ΜΣΣΚΚ (Π.Υ.)} = [(7.000,00 \times 50\%) + (42.000,00 \times 38\%)] \times 100 / 49.000,00 = (19.460,00 \times 100) / 49.000,00 = 39,7142 = 39,71$

Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων & στοιχείων παροχής υπηρεσιών	49.000,00
Επί Μ.Σ.Σ.Κ.Κ. παροχής υπηρεσιών	39,71 %
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη Π.Υ.	19.457,90

2Γ. Τελικά καθαρά κέρδη ν. 3296/04 Π.Υ. (περαίωσης) 19.457,90 (2)

3. Άρα: Συνολ. Καθ. Κέρδη ν.3296/04(περαίωσης) (1) + (2)= 39.215,66

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3^ο

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Ελεύθερος επαγγελματίας με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. που παράλληλα άσκησε κατά τη χρήση 2004 και εμπορική δραστηριότητα πώλησης εμπορευμάτων, με αντικείμενα εργασιών ηθοποιός (συντελεστής 40) και χορογράφος (συντελεστής 45) καθώς και εμπορία τυποποιημένων ζαχαρωδών προϊόντων λιανικά (ΚΑΕ 5323 – ΜΣΚΚ 10), εμπορία τυροπιτών και συναφών ειδών λιανικά (ΚΑΕ 5326 – ΜΣΚΚ 18), εμπορία ξηρών καρπών λιανικά (ΚΑΕ 5307 – ΜΣΚΚ 13) και εισαγωγή παιδικών τροφών (ΚΑΕ 5342– ΜΣΚΚ 11), εμφανίζει στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία του κατά τη χρήση αυτή τα εξής δεδομένα:

· Ακαθάριστες αμοιβές από ελευθέριο επάγγελμα ηθοποιού	20.000,00
· Ακαθάριστες αμοιβές από ελευθέριο επάγγελμα χορογράφου	3.000,00
Σύνολο ακαθαρίστων αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα	23.000,00
· Απογραφή έναρξης	5.000,00
· Αγορές χρήσης	75.000,00
· Απογραφή λήξης	8.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 5323	20.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 5326	30.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 5307	40.000,00
· Ακαθάριστα έσοδα ΚΑΕ 5342	10.000,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας	100.000,00
Σύνολο ακαθαρίστων αμοιβών και εσόδων βιβλ. & στοιχ.	123.000,00
· Δαπάνες- έξοδα –αποσβέσεις ελευθερίων επαγγελμάτων	12.000,00
· Δαπάνες- έξοδα –αποσβέσεις εμπορίας	18.000,00
· Κοινές δαπάνες	12.000,00

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη, με βάση το ν. 3296/04 (περαίωση χωρίς έλεγχο) γίνονται οι παρακάτω υπολογισμοί :

A. ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΚΟΙΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

1. **ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ:** Ακαθ. αμοιβές ελευθερίων επαγγ. $\times 100$ / συνολικές ακαθ. αμοιβές και έσοδα = $23.000,00 \times 100 / 123.000,00 = 18,6991 = 18,70$

ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΕΣ ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

= (ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ $\times 18,70\%$) = $(12.000,00 \times 18,70) / 100 = 2.244,00$

2. **ΕΜΠΟΡΙΑ:** Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας $\times 100$ / συνολικές ακαθ. αμοιβές και έσοδα = $100.000,00 \times 100 / 123.000,00 = 81,3008 = 81,30$

ΑΝΑΛΟΓΟΥΣΕΣ ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ = (ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ $\times 81,30\%$) = $(12.000,00 \times 81,30) / 100 = 9.756,00$

B. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ

1. **Ακαθάριστες αμοιβές από ελευθ. επαγγέλματα ν. 3296/04** **23.000,00**
(περαίωσης)
2. **Κόστος πωληθέντων**
Απογραφή έναρξης χρήσης 5.000,00
Πλέον αγορές χρήσης 75.000,00

Σύνολο 80.000,00
Μείον απογραφή λήξης χρήσης 8.000,00

Κόστος πωληθέντων χρήσης 72.000,00
3. **Δαπάνες – έξοδα- αποσβέσεις εμπορίας** **18.000,00**
Πλέον αναλογούσες κοινές δαπάνες εμπορίας 9.756,00

Σύνολο δαπανών – εξόδων - αποσβέσεων εμπορίας 27.756,00
4. **Μικτό κέρδος = κόστος πωληθέντων $\times$ ΣΜΚ**
Συντελεστής μικτού κέρδους (ΣΜΚ) = $\text{ΜΣΣΚΚ} / (100 - \text{ΜΣΣΚΚ})$
 $\text{ΜΣΣΚΚ} = (\text{συνολικά καθαρά κέρδη εξωλογιστικά} \times 100)$
/ συνολικά ακαθάριστα έσοδα

$$\begin{aligned} \text{ΜΣΣΚΚ} &= [(20.000,00 \times 10\%) + (30.000,00 \times 18\%) + (40.000,00 \times 13\%) + (10.000,00 \times 11\%)] \\ &\times 100 / 100.000,00 = (13.700,00 \times 100) / 100.000,00 = \mathbf{13,70} \\ \text{ΣΜΚ} &= [13,70 / (100 - 13,70)] \times 100 = \mathbf{15,874855 = 15,87} \end{aligned}$$

$$\text{Άρα: μικτό κέρδος} = (72.000,00 \times 15,87) / 100 = \mathbf{11.426,40}$$

5.	Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας ν.3296/04 = (2 + 3 + 4) = (72.000,00 + 27.756,00 + 11.426,40) =	111.182,40
	Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας βιβλίων και στοιχείων	100.000,00
6.	Ακαθ. έσοδα εμπορίας ν. 3296/04 (περαίωσης)	111.182,40
7.	Άρα: Ακαθ. αμοιβές και έσοδα ν. 3296/04 (περαίωσης)	134.182,40

Γ. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

1Α. Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα βάσει ν. 2238/94

Ακαθάριστες αμοιβές βάσει βιβλίων και στοιχείων	23.000,00
Μείον δαπάνες- έξοδα- αποσβέσεις ελευθερίων επαγγελμάτων	14.244,00
Καθαρές αμοιβές ελευθερίων επαγγελμάτων ν. 2238/94	8.756,00

1Β. Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα βάσει ν. 3296/04

Ακαθάριστες αμοιβές βάσει βιβλίων και στοιχείων ελευθ.επαγ.	23.000,00
Επί Μ.Σ.Σ.Κ.Κ. ελευθερίων επαγγελμάτων	40,65%
{ ΜΣΣΚΚ = [(καθαρές αμοιβές ηθοποιού X συντελεστή ηθοποιού) + (καθαρές αμοιβές χορογράφου X συντελεστή χορογράφου)] X 100/ συνολικές ακαθάριστες αμοιβές	

$$\begin{aligned} \text{ΜΣΣΚΚ} &= [(20.000,00 \times 40\%) + (3.000,00 \times 45\%)] \times 100 / \\ &23.000,00 = (9.350,00 \times 100) / 23.000,00 = 40,6521 = \mathbf{40,65} \} \\ \text{Καθαρές αμοιβές ελευθερίων επαγγελμάτων ν. 3296/04} &= \mathbf{9.349,50} \end{aligned}$$

1Γ. Καθαρές αμοιβές ελευθ. επαγ. ν. 3296/04 (περαίωσης) **9.349,50 (1)**

2Α. Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών εμπορίας ν. 2238/94

Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων και στοιχείων	100.000,00
Μείον κόστος πωληθέντων	72.000,00
Μείον δαπάνες- έξοδα- αποσβέσεις εμπορίας	27.756,00
Καθαρά λογιστικά κέρδη εμπορίας βάσει ν. 2238/94	244,00

2Β. Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών εμπορίας βάσει ν.3296/04

Ακαθάριστα έσοδα ν. 3296/04 εμπορίας	111.182,40
Επί Μ.Σ.Σ.Κ.Κ. εμπορίας	13,70 %
Εξωλ/στικά καθαρά κέρδη εμπορίας βάσει ν. 3296/04	15.231,99

2Γ. Καθαρά κέρδη εμπορίας ν. 3296/04 (περαίωσης) **15.231,99(2)**

3. Άρα: Συν. Καθαρών αμοιβών και κερδών ν. 3296/04 (περαίωσης) (1) + (2)= **24.581,49**

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4^ο

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Επιχείρηση με βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και αντικείμενο εργασιών, κατά τη χρήση 2004, εμπορία τυποποιημένων ζαχαρωδών προϊόντων λιανικά (ΚΑΕ 55323 – ΜΣΚΚ Αγορών 13 –

ΜΣΚΚ Εσόδων 10) εμφανίζει με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της κατά τη χρήση αυτή τα εξής δεδομένα:

· Αγορές χρήσης	75.000,00
· Προκύπτουσες εκροές στο ΦΠΑ	97.500,00
· Δαπάνες – έξοδα – αναλογούσες αποσβέσεις χρήσης	18.000,00

(με βάση το χρόνο αγοράς των παγίων και τους οικείους συντελεστές απόσβεσης)

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη με βάση το ν. 3296/04 (περαίωση χωρίς έλεγχο) γίνονται οι παρακάτω υπολογισμοί :

A. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

1. Κόστος πωληθέντων	75.000,00
2. Δαπάνες- έξοδα – αποσβέσεις	18.000,00
3. Μικτό κέρδος = κόστος πωληθέντων X ΣΜΚ	
Συντελεστής μικτού κέρδους (ΣΜΚ) = ΜΣΚΚ Εσόδων / (100 – ΜΣΚΚ Εσόδων)	
Ήτοι: ΣΜΚ = $[10 / (100 - 10)] \times 100 = 11,1111 = 11,11$	
Άρα: μικτό κέρδος = $(75.000,00 \times 11,11) / 100 =$	8.332,50
4. Ακαθάριστα έσοδα ν.3296/04 = $(1 + 2 + 3) =$	
$(75.000,00 + 18.000,00 + 8.332,50) =$	101.332,50
Προκύπτουσες εκροές βάσει βιβλίων και στοιχείων στο ΦΠΑ	97.500,00
5. Άρα: ακαθάριστα έσοδα ν. 3296/04 (περαίωσης)	101.332,50

B. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

1. Προσδιορισμός καθαρών κερδών βάσει ν. 3296/04	
Ακαθάριστα έσοδα ν. 3296/04	101.332,50
Επί ΜΣΚΚ επί εσόδων	10 %
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη ν. 3296/04	10.133,25
2. Προσδιορισμός καθαρών κερδών βάσει ν. 2238/94	
Αγορές βάσει βιβλίων και στοιχείων	75.000,00
Επί ΜΣΚΚ επί αγορών	13%
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη βάσει ν. 2238/94	9.750,00
3. Τελικά καθαρά κέρδη ν.3296/04 (περαίωσης)	10.133,25

II. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΣΤΟ ΦΠΑ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5^ο

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας και με αντικείμενο κομμωτήριο γυναικών και εμπορία ειδών κομμωτηρίου (μικτή δραστηριότητα), εμφανίζει στα βιβλία και στοιχεία της για τη χρήση 2004 τα εξής δεδομένα:

Ακαθάρ. έσοδα από παροχή υπηρεσιών	120.000,00
Ακαθάρ. έσοδα από πώληση ειδών κομμωτηρίου 18%	90.000,00
Ακαθάρ. έσοδα από πώληση ειδών κομμωτηρίου στις Κυκλάδες 13%	40.000,00
Ακαθάρ. έσοδα από εξαγωγές ειδών κομμωτηρίου	30.000,00
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	50.000,00

Με βάση τα παραπάνω, προκύπτουν εκροές βάσει βιβλίων και στοιχείων που θα δηλωθούν στην οικεία εκκαθαριστική δήλωση, ως εξής:

Εκροές φορολογητέες 18%	260.000,00
Εκροές φορολογητέες 13%	40.000,00
Απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	30.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	330.000,00

Για την ίδια χρήση τα ακαθάριστα έσοδα κατά δραστηριότητα στη φορολογία εισοδήματος, βάσει βιβλίων και στοιχείων, διαμορφώνονται ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών	120.000,00
Ακαθάριστα έσοδα από πώληση εμπορευμάτων	160.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	280.000,00

Έστω ότι με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 15 του ν. 3296/04, τα ακαθάριστα έσοδα της δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων προσδιορίζονται σε 200.000 ευρώ. Η επί πλέον αυτή διαφορά των 40.000 ευρώ επί των ακαθαρίστων εσόδων της συγκεκριμένης δραστηριότητας θα επιμεριστεί στις εκροές και θα απεικονισθεί στο οικείο έντυπο "ΕΙΔΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ Φ.Π.Α. Ν. 3296/04", όπως παρακάτω:

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

	1	2	3	4	5	6
	Εκροές από πώληση εμπορ/των - προϊόντων	%	Επιμερισμός διαφοράς εκροών ν.3296/04	Μερικό σύνολο	Λοιπές δηλωθείσες εκροές	Σύνολο εκροών
Εκροές φορολ. 8%						
Εκροές φορολ. 4%						
Εκροές φορολ.18%	90.000	56,25%	22.500	112.500	170.000	282.500
Εκροές φορολ. 6%						
Εκροές φορολ.3%						
Εκροές φορολ.13%	40.000	25%	10.000	50.000	-	50.000
Εκροές φορολογητέες εκτός Ελλάδος με δικαίωμα έκπτωσης						
Ενδ/κες παραδ., εξαγωγές,εκροές απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης	30.000	18,75%	7.500	37.500	-	37.500
Εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης						
ΣΥΝΟΛΑ	160.000	100	40.000	200.000	170.000	370.000