



ΤΕΧΝΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ - ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

ΠΕΡΙΕΧΕΙ

- Ανάλυση διατάξεων Ν. 2238/94
- Ερμηνεία διατάξεων Ν. 3296/04, Ν. 2859/2000
- Παραδείγματα στο Εισόδημα
Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 - Κ.Β.Σ.

Μπόσκου Βασιλική

Πρώην Οικονομικός Επιθεωρητής
Πτυχιούχος Νομικής
Master Δημόσιας Διοίκησης Α.Π.Θ.

ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2008

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ
ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ
ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ - ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ
ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ
ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ - ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ - ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

ΠΕΡΙΕΧΕΙ:

- Ανάλυση διατάξεων Ν. 2238/94
- Ερμηνεία διατάξεων Ν. 3296/04, Ν. 2859/2000
 - Παραδείγματα στο Εισόδημα
Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 - Κ.Β.Σ.

Μπόσκου Βασιλική

Πρώην Οικονομικός Επιθεωρητής

Πτυχιούχος Νομικής

Master Δημόσιας Διοίκησης Α.Π.Θ.

**« Σ' αυτό τον κόσμο τίποτα δεν είναι τόσο βέβαιο
όσο ο θάνατος και η πληρωμή φόρου»**

Βενιαμίν Φραγκλίνος

Η πολυετής θητεία μου στο Υπουργείο Οικονομικών και η πείρα μου ως συνεργάτης στο Τ.Ε.Ε. Τμήμα Κεντρικής Μακεδονίας με οδήγησε να γράψω αυτό το βιβλίο που αφορά τους ελεύθερους επαγγελματίες μηχανικούς.

Η συγγραφή αυτού του βιβλίου συνδυάζει τη θεωρία με τη πράξη, διότι εκτός από εντελώς απλή παράθεση των σχετικών διατάξεων, περιέχει ανάλυση και ερμηνεία αυτών με παραδείγματα, Αποφάσεις, Εγκυκλίους, λύσεις και αποφάσεις του Ν.Σ.Κ.

Πιστεύω ότι είναι απαραίτητο βοήθημα για τους διπλωματούχους μηχανικούς διότι θα βρουν μέσα σ' αυτό απαντήσεις σε φορολογικά θέματα που τους απασχολούν λόγω της ιδιαιτερότητας του επαγγέλματός τους.

Βασιλική Μπόσκου

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Α' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Έννοια Εισοδήματος	11
Πηγές Εισοδήματος	11

Β' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Συνολικό εισόδημα	12
Φορολογία συζύγων και ανήλικων τέκνων	12
Απαλλαγές - Ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα	15

Γ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Ακαθάριστο εισόδημα Ελευθέρων Επαγγελματιών Αρχιτεκτόνων Μηχανικών	17
Αμοιβές από διδασκαλία - Σεμινάρια	19
Αποζημιώσεις	20
Εισόδημα που δεν μπορεί να ενταχθεί σε άλλη πηγή	21

Δ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Καθαρό εισόδημα Ελευθέρων Επαγγελματιών Αρχιτεκτόνων Μηχανικών	24
Χρόνος απόκτησης εισοδήματος	33

Ε' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Εκπιπόμενες Δαπάνες	34
---------------------	----

ΣΤ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Αυτοτελής Φορολόγηση	41
----------------------	----

Ζ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Εταιρίες Μηχανικών	44
--------------------	----

Η' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Προκαταβλητέος Φόρος	50
----------------------	----

Θ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Παρακρατηθείς Φόρος	57
---------------------	----

Ι' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Έλεγχος - Αυτοπεραίωση - Παραγραφή	62
ΙΑ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Φ.Π.Α.	65
ΙΒ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Κ.Β.Σ.	68
ΙΓ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Μητρώο - Έναρξη - Διακοπή	75
ΙΔ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας	76
ΙΕ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Εισόδημα από ακίνητα	84
ΙΣΤ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Υποχρέωση υποβολής δηλώσεων	88
ΙΖ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Πρόσθετοι φόροι - Προσαυξήσεις	89
ΙΗ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Δικαιώματα φορολογούμενου	92
ΙΘ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Διατάξεις για πάταξη φοροδιαφυγής	93

Α' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Παρ. 1 Έννοια Εισοδήματος:

Για να χαρακτηριστεί κάποιο έσοδο ως εισόδημα και να υπαχθεί σε φορολογία, απαιτείται:

- Α) να έχει περιοδικό χαρακτήρα, δηλαδή να επαναλαμβάνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα
- Β) να έχει μόνιμη πηγή προέλευσης ή όποια μπορεί να συνίσταται, είτε σε κεφάλαιο (ακίνητα - τίτλοι κ.λ.π.), είτε σε εργασία, είτε και τα δύο.
- Γ) να γίνεται εκμετάλλευση της πηγής αυτής (να αποφέρει δηλαδή έσοδα)

Παρ. 2 Πηγές Εισοδήματος

Τα έσοδα ανάλογα με την πηγή προέλευσής τους διακρίνονται σε 6 κατηγορίες:

- Α'-Β' Εισόδημα από ακίνητα (γαιές, οικίες καταστήματα)
- Γ' Εισόδημα από κινητές αξίες (τόκος κ.λ.π.)
- Δ' Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- Ε' Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- ΣΤ' Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- Ζ' Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- 1. Ζ' ΠΗΓΗ
 - 1.1 ΜΕΛΕΤΕΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ
Ή ΜΕΛΕΤΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ Π.Χ. ΧΗΜΙΚΕΣ - ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ
 - 1.2 ΕΡΕΥΝΑ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ
 - 1.3 ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΠΟ ΠΡΟΣΦΟΡΑ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
ΣΕ ΟΡΓΑΝΩΜΕΝΑ ΓΡΑΦΕΙΑ ΜΕ ΣΥΜΒΑΣΗ ΕΡΓΟΥ
 - 1.4 ΔΙΔΑΣΚΑΛΙΑ ΣΕ ΠΑΣΗΣ ΦΥΣΕΩΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΑ ΙΔΡΥΜΑΤΑ ΜΕ ΣΥΜΒΑΣΗ ΕΡΓΟΥ
 - 1.5 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΤΗ
- 2. Δ' ΠΗΓΗ
 - 2.1 ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ
 - 2.2 ΕΡΓΟΛΑΒΙΚΗ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ Ή ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ
 - 2.3 ΕΜΠΟΡΙΑ Π.Χ. ΥΛΙΚΩΝ - ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΛΠ
- 3. ΣΤ' ΠΗΓΗ
 - 3.1 ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΕ ΣΧΕΣΗ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (ΜΙΣΘΩΤΟΣ)

Β' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Παρ. 1 Το συνολικό εισόδημα εξευρίσκεται με την άθροιση των εισοδημάτων όλων των πηγών.- Με τα δύο πρώτα εδάφια της § 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος, κατά την άθροιση δε αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές εάν μεν το εισόδημα προέρχεται από μία πηγή, τούτο θα λαμβάνεται αυτοτελώς προς φορολογία, γιατί αυτό αποτελεί και το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου, εάν δε το εισόδημα προέρχεται από περισσότερες από μία πηγές τότε για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος θα ενεργείται άθροιση των επί μέρους εισοδημάτων των πηγών από τις οποίες προέρχεται. Κατά την άθροιση αυτή θα συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων, έτσι ώστε να υπαχθεί σε φόρο το καθαρό εισόδημα που πράγματι αποκτήθηκε από τον υπόχρεο, εάν απομένει τέτοιο. Έτσι εάν π.χ. ο Α αποκτά ετησίως καθαρό εισόδημα:

- α) Από ακίνητα 15.000€, θα υπαχθεί σε φόρο για το ποσό των 15.000€, καθόσον το ποσό τούτο αποτελεί το συνολικό του εισόδημα.
- β) Από ακίνητα 15.000€ και από κινητές αξίες 6.000€, θα υπαχθεί σε φόρο για το ποσό των 21.000€, καθόσον το ποσό τούτο αποτελεί το συνολικό του εισόδημα.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισοδήματα τα οποία είτε απαλλάσσονται του φόρου είτε φορολογούνται με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης είτε φορολογούνται μόνο στο όνομα της εταιρίας από την οποία προέρχονται, τα εισοδήματα αυτά θα αφαιρούνται από το συνολικό του εισόδημα.

Παρ. 2 Φορολογία των εισοδημάτων των συζύγων και των ανήλικων τέκνων

Α. Φορολογία των εισοδημάτων των συζύγων

Οι σύζυγοι υποβάλλουν υποχρεωτικά κοινή δήλωση.- Με την § 1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους. Επομένως και σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές όταν υφίσταται γάμος, **οι σύζυγοι υποχρεούνται να υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους και δεν έχουν το δικαίωμα να υποβάλλουν χωριστές δηλώσεις**, παρά μόνο στις περιπτώσεις που τούτο ορίζεται ρητά από το νόμο:

- α) έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση (το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος),
- β) είναι σε κατάσταση πτώχευσης ο ένας εκ των συζύγων, και
- γ) έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση ο ένας εκ των συζύγων.

Παράδειγμα

Ο Α παντρεύτηκε με τη Β στις 18.5.2007. Στην περίπτωση αυτή για τα εισοδήματά τους του έτους 2007. (οικον. έτος 2008) υποχρεούνται να υποβάλλουν κοινή δήλωση.

Στην κοινή δήλωση των συζύγων ο φόρος υπολογίζεται ξεχωριστά στο εισόδημα του καθενός.- Με την § 1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται **χωριστά** στο εισόδημα καθενός συζύγου. (σχετ. Ε. 1290/ΠΟΛ 19/30.1.1985 διαταγή).

Το εισόδημα του ενός συζύγου που προέρχεται από ατομική επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο φορολογείται στο όνομα του άλλου συζύγου.- Με την § 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι το εισόδημα του

ενός συζύγου το οποίο προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομα του. Επομένως και σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές αν ο ένας σύζυγος αποκτά εισόδημα από την άσκηση ατομικής επιχείρησης, η οποία ασκείται μεν στο όνομα του, αλλά εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο, το εισόδημα αυτό δεν φορολογείται στο όνομα του συζύγου που ασκεί την επιχείρηση αλλά στο όνομα του άλλου συζύγου. Βέβαια το ζήτημα της οικονομικής εξάρτησης της ατομικής επιχείρησης του ενός συζύγου από τον άλλο σύζυγο **είναι θέμα πραγματικό** και υπάγεται **στην ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου** της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Το εισόδημα του ενός συζύγου που προέρχεται από εταιρική επιχείρηση στην οποία συμμετέχει και ο άλλος σύζυγος δεν φορολογείται στο όνομα του άλλου συζύγου.- Με την § 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι το εισόδημα του ενός συζύγου το οποίο προέρχεται από επιχείρηση **που εξαρτάται οικονομικά** από τον άλλο σύζυγο προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομα του. Όμως το αν υφίσταται οικονομική εξάρτηση της επιχείρησης του ενός συζύγου από τον άλλο σύζυγο εξετάζεται **μόνο στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων των συζύγων** και όχι στην περίπτωση των **εταιρικών επιχειρήσεων** μεταξύ συζύγων. Επομένως το εισόδημα του ενός συζύγου από τη συμμετοχή του σε εταιρία κ.λπ. στην οποία συμμετέχει και ο άλλος σύζυγος φορολογείται στο όνομα του πρώτου συζύγου (σχετ. 1122188/2447/A0012/23.1.1997 έγγραφο).

Η επιχειρηματική αμοιβή του ενός συζύγου από εταιρία ή κοινωνία στην οποία συμμετέχει και ο άλλος σύζυγος δεν φορολογείται στο όνομα του άλλου συζύγου.- Με την § 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι το εισόδημα του ενός συζύγου το οποίο προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομα του. Όμως σε περίπτωση **συμμετοχής** και των δύο συζύγων **ως ομόρρυθμων εταίρων** στην ίδια Ο.Ε. ή Ε.Ε. και εφόσον δικαιούνται και οι δύο επιχειρηματικής αμοιβής, δεν υφίσταται θέμα συνάθροισης της επιχειρηματικής αμοιβής του ενός συζύγου στα εισοδήματα του άλλου συζύγου που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα από όλες τις πηγές (σχετ. 1028894/310/A0012/ΠΟΛ 1071/24.2.1993 διαταγή). Το ίδιο ισχύει ανάλογα και στην περίπτωση συμμετοχής των συζύγων σε Ε.Π.Ε. ή σε κοινωνία κληρονομικού δικαίου στην οποία συμμετέχουν και ανήλικοι, από την οποία δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή.

Β. Φορολογία των εισοδημάτων των ανήλικων τέκνων

Εισοδήματα των ανήλικων τέκνων που φορολογούνται στο όνομά τους

Οι αμοιβές των ανήλικων τέκνων από παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών φορολογούνται στο όνομα τους.- Από το συνδυασμό της § 3, της περιπτ. α' του πρώτου εδαφίου και το δεύτερο εδάφιο της § 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι οι αμοιβές που αποκτούν τα ανήλικα τέκνα από την **παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών ή υπηρεσιών στα πλαίσια εκτέλεσης σύμβασης έργου**, οι οποίες μπορεί να αποτελούν εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις ή από ελευθέρια επαγγέλματα, φορολογούνται **στο όνομα τους και όχι στο όνομα του πατέρα ή της μητέρας τους**.

Οι μισθοί ή τα ημερομίσθια των ανήλικων τέκνων από παροχή εξαρτημένης εργασίας φορολογούνται στο όνομα τους.- Από το συνδυασμό της § 3, της περιπτ. α' του πρώτου εδαφίου και το δεύτερο εδάφιο της § 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι οι μισθοί ή τα ημερομίσθια που αποκτούν τα ανήλικα τέκνα από την παροχή εξαρτημένης εργασίας, δηλαδή τα εισοδήματα τους από μισθωτές υπηρεσίες, φορολογούνται στο όνομα τους και όχι στο όνομα του πατέρα ή της μητέρας τους.

Οι συντάξεις των ανήλικων τέκνων οι οποίες τους απονέμονται λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας τους φορολογούνται στο όνομα τους.- Από το συνδυασμό της § 3, της περιπτ. ε' του πρώτου εδαφίου και το δεύτερο εδάφιο της § 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι οι συντάξεις που απονέμονται στα ανήλικα τέκνα λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας τους φορολογούνται στο όνομα των ανήλικων τέκνων και όχι στο όνομα του πατέρα ή της μητέρας τους.

Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων από ακίνητο που απέκτησαν με γονική παροχή ή δωρεά από γονέα τους, εφόσον προκύπτει μετά το θάνατο του γονέα, φορολογείται στο όνομα τους.- Από το συνδυασμό της § 3, της περιπτ. δ' του πρώτου εδαφίου και το δεύτερο εδάφιο της § 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι το εισόδημα που αποκτάται από ανήλικο τέκνο μετά το θάνατο του γονέα του και το οποίο προέρχεται από ακίνητο που μεταβίβασε αυτός ο γονέας στο ανήλικο τέκνο με δωρεά ή γονική παροχή, φορολογείται στο όνομα του ανήλικου τέκνου και όχι στο όνομα αυτού του γονέα.

Παράδειγμα

Ο Α είχε ένα διαμέρισμα, το οποίο είχε εκμισθώσει έναντι 700€ ανά μήνα. Στις 1.7.2005 το κατάστημα αυτό το δώρισε στο ανήλικο γιο του και μεταγενέστερα, στις 30.11.2005, απεβίωσε. Στην περίπτωση αυτή υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του ανήλικου γιου μόνο τα μισθώματα που αποκτά από 1.12.2005 και μετά, γιατί μόνο αυτό προκύπτουν μετά το θάνατο του γονέα του, ενώ τα μισθώματα που απέκτησε πριν από το θάνατο του γονέα του, δηλαδή στο διάστημα από 1.7 - 30.11.2005, θα φορολογηθούν στο όνομα του γονέα του που απεβίωσε.

Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων από ακίνητο του οποίου απέκτησαν με δωρεά το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας φορολογείται στο όνομα τους.- Από το συνδυασμό της § 1 του άρθρου 20, της § 3 και της περιπτ. γ' της § 4 του άρθρου 5 και της περιπτ. δ' της § 1 του άρθρου 61 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι εφόσον έχει μεταβιβαστεί με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς σε ανήλικο τέκνο από το θείο του το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας ενός ακινήτου, το εισόδημα από την εκμίσθωση αυτού του ακινήτου που προέκυψε τη χρήση 2004 υπάρχει υποχρέωση να δηλωθεί και να φορολογηθεί στο όνομα του ανήλικου τέκνου (σχετ. 1008819/159/A0012/19.5.2005 έγγραφο).

Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων από ακίνητο που κληρονόμησαν από οποιονδήποτε φορολογείται στο όνομα τους.- Από το συνδυασμό της § 3, της περιπτ. β' του πρώτου εδαφίου και το δεύτερο εδάφιο της § 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι εάν ανήλικο τέκνο κληρονομήσει ακίνητο από οποιοδήποτε πρόσωπο (τον πατέρα του, τη μητέρα του, τον παππού του, τη γιαγιά του, θείο του κ.λπ.), τότε το εισόδημα που αποκτά το ανήλικο τέκνο από αυτό το ακίνητο, είτε από εκμίσθωση είτε από δωρεάν παραχώρηση κ.λπ., υπόκειται σε φορολογία στο δικό του όνομα και όχι στο όνομα του πατέρα ή της μητέρας του (σχετ. 1022753/457/A0012/21.4.2000 έγγραφο).

Παράδειγμα

Ο Α είχε ένα κατάστημα, το οποίο είχε εκμισθώσει έναντι 1.000€ ανά μήνα. Στις 30.9.2005 απεβίωσε και μοναδικοί κληρονόμοι του είναι τα δύο ανήλικα τέκνα του. Στην περίπτωση αυτή τα μισθώματα από αυτή την εκμίσθωση που αποκτούν τα ανήλικα τέκνα του από 1.10.2005 και μετά υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα τους.

Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων από γεωργικές επιχειρήσεις από κτήμα που κληρονόμησαν από οποιονδήποτε φορολογείται στο όνομα τους.- Από το συνδυασμό της § 3, της περιπτ. β' του πρώτου εδαφίου και το δεύτερο εδάφιο της § 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι εάν ανήλικο τέκνο κληρονομήσει αγρό, κτήμα κ.λπ. από οποιοδήποτε πρόσωπο (τον πατέρα του, τη μητέρα του, τον παππού του, τη γιαγιά του, θείο του κ.λπ.), τότε το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις που αποκτά το ανήλικο τέκνο από το εν λόγω ακίνητο φορολογείται στο όνομα του και όχι στο όνομα του πατέρα ή της μητέρας του.

Παράδειγμα

Ο Α είχε ένα κτήμα, στο οποίο καλλιεργείται βαμβάκι. Στις 30.7.2005 απεβίωσε και μοναδικός κληρονόμος του είναι η ανήλικη κόρη του. Στην περίπτωση αυτή το γεωργικό εισόδημα που αποκτά η ανήλικη κόρη του από αυτό το κτήμα από 30.7.2005 και μετά υπόκειται σε φορολογία στο όνομα της.

Εισοδήματα των ανήλικων τέκνων που φορολογούνται στο όνομα του πατέρα ή της μητέρας τους

Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων από ακίνητο που αγόρασαν φορολογείται στο όνομα του πατέρα ή της μητέρας τους.- Από το συνδυασμό της § 3, των περιπτ. β', γ' και δ' του πρώτου εδαφίου και το δεύτερο εδάφιο της § 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι το εισόδημα που προέρχεται από ακίνητο που αγοράστηκε από ανήλικο τέκνο **προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομα του.** Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος το εισόδημα αυτό του ανήλικου τέκνου προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα και φορολογείται στο όνομα του. Αν ο υπόχρεος γονέας δεν έχει τη γονική μέριμνα, το εισόδημα τούτο προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου γονέα και φορολογείται στο όνομα του. Τούτο, γιατί το ακίνητο αυτό δεν αποκτήθηκε από το τέκνο α) από κληρονομιά ή β) από χαριστική παροχή από πρόσωπο εκτός των γονέων του ή γ) από χαριστική παροχή γονέα του που έχει αποβιώσει κατά το χρόνο που προκύπτει το εισόδημα από το ακίνητο (σχετ. 1090455/1454/A0012/30.9.1998 έγγραφο).

Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων από ακίνητο που αγόρασαν με χρηματικές δωρεές τρίτων προσώπων φορολογείται στο όνομα του πατέρα ή της μητέρας τους.- Από το συνδυασμό της § 3, της περιπτ. β' του πρώτου εδαφίου και το δεύτερο εδάφιο της § 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι τα μισθώματα που προέρχονται από την εκμίσθωση ακινήτου το οποίο αγοράστηκε από το ανήλικο με χρήματα που του δώρισαν πρόσωπα εκτός των γονέων του προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομα του. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα αυτό του ανήλικου τέκνου προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα και φορολογείται στο όνομα του. Αν ο υπόχρεος γονέας δεν έχει τη γονική μέριμνα, το εισόδημα τούτο προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου γονέα και φορολογείται στο όνομα του. Τούτο, επειδή τα τρίτα πρόσωπα δώρισαν στο ανήλικο τέκνο χρήματα και όχι το ίδιο το ακίνητο (σχετ. 1075643/1517/A0012/ΠΟΛ 1198/2.7.1996 διαταγή).

Το εισόδημα των ανήλικων τέκνων από ακίνητο που απέκτησαν με γονική παροχή ή δωρεά από γονέα τους, εφόσον προκύπτει κατά το χρόνο που ζει ο γονέας τους, φορολογείται στο όνομα του γονέα.- Από το συνδυασμό της § 3, των περιπτ. γ' και δ' του πρώτου εδαφίου, το δεύτερο και το προτελευταίο εδάφιο της § 4 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι στην περίπτωση που γονέας μεταβιβάσει σε ανήλικο τέκνο του ακίνητο με δωρεά ή γονική παροχή, τότε το εισόδημα που αποκτά το ανήλικο τέκνο από το ακίνητο αυτό κατά το χρονικό διάστημα που ζει ο γονέας του φορολογείται στο όνομα του γονέα του και όχι στο όνομα του ανήλικου τέκνου.

Ως μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα νοείται το συνολικό εισόδημα από όλες τις πηγές το οποίο υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, δηλαδή με την κλίμακα, και όχι άλλου είδους εισοδήματα. Επομένως αν ο ένας σύζυγος αποκτά εισόδημα φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις 20.000€ και ο άλλος σύζυγος αποκτά εισόδημα απαλλασσόμενο από το φόρο ή φορολογούμενο με ειδικό τρόπο ή εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής Α.Ε. 50.000€, ως σύζυγος που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα θεωρείται ο πρώτος.

Παράδειγμα

Ο Α είχε ένα διαμέρισμα, το οποίο είχε εκμισθώσει έναντι 700€ ανά μήνα. Στις 1.7.2005 το κατάστημα αυτό το δώρισε στον ανήλικο γιο του και μεταγενέστερα, στις 1.12.2005, απεβίωσε. Στην περίπτωση αυτή τα μισθώματα που απέκτησε ο ανήλικος γιος από 1.7 - 30.11.2005, δηλαδή κατά το χρονικό διάστημα που ζούσε ο γονέας του, φορολογούνται στο όνομα του γονέα του που απεβίωσε, ενώ τα μισθώματα που αποκτά από 1.12.2005 και μετά φορολογούνται στο όνομά του.

Παρ. 3 Ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα

3.1 Αμοιβές

Οι αμοιβές φορολογούμενου από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος που εισπράττονται μετά το θάνατο του από τους κληρονόμους δεν αποτελούν εισόδημα. - Οι αμοιβές αυτές εφόσον ο δικαιούχος δεν είχε πιστωθεί με το ποσό τούτων μέχρι το θάνατό του στα βιβλία του οφειλέτη μετά από προηγούμενη με απόδειξη αναγγελία δεν αποτελούν εισόδημα ούτε του δικαιούχου ούτε των κληρονόμων του και δεν υπάγονται σε φόρο εισοδήματος. Οι εν λόγω αμοιβές αποτελούν στοιχείο της κληρονομιάς περιουσίας του δικαιούχου.

3.2 Απαλλαγές στο εισόδημα από παραχώρηση δωρεάν της χρήσης ακινήτων

Το τεκμαρτό εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης Ακινήτων σε Δήμους απαλλάσσεται από το φόρο. - Κατά το άρθρο 102 του ισχύοντος Συντάγματος οι δήμοι αποτελούν δημόσια νομικά πρόσωπα που υπάγονται στην πρώτη βαθμίδα της τοπικής αυτοδιοίκησης. Επομένως και σύμφωνα με την περίπτ. ε' της § 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων σε δήμους, το οποίο αποκτάται από τον κύριο, νομέα ή επικαρπωτή των ακινήτων, απαλλάσσεται από το φόρο (σχετ. 1068009/1411/Α0012/25.9.2000 έγγραφο).

Το τεκμαρτό εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κατοικίας έως 200 τ.μ. από γονέα σε τέκνο το ή από τέκνο σε γονέα του απαλλάσσεται από το φόρο. - Η απαλλαγή αυτή, που παρέχεται με την περίπτ. γ' της § 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε., αφορά το γονέα που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία του ακινήτου και ισχύει για μία κατοικία έως 200 τ.μ. την οποία παραχωρεί χωρίς αντάλλαγμα στο τέκνο του, προκειμένου αυτή να τη χρησιμοποιήσει ως κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία του. Το ίδιο ισχύει και στην αντίθετη περίπτωση, κατά την οποία η παραχώρηση γίνεται από το τέκνο που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία της κατοικίας, την οποία παραχωρεί χωρίς αντάλλαγμα σε γονέα του, για να τη χρησιμοποιήσει ως κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία του (στον ένα ή και στους δύο γονείς του). Απαραίτητες προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης είναι: α) η παραχώρηση χωρίς αντάλλαγμα να γίνεται μόνο από το γονέα προς το τέκνο του ή από το τέκνο προς το γονέα του, συνεπώς δεν καταλαμβάνει τυχόν άλλες περιπτώσεις παραχώρησης κατοικίας μεταξύ τρίτων, β) να παραχωρείται μία μόνο κι όχι περισσότερες κατοικίες στο ίδιο πρόσωπο (στο γονέα ή στο τέκνο), επομένως αν παραχωρηθούν περισσότερες από μία, τότε απαλλάσσεται το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη μία, γ) το ακίνητο που παραχωρείται να χρησιμοποιείται από το χρήστη **μόνο ως κατοικία του** (κύρια ή δευτερεύουσα) κι όχι για οποιαδήποτε άλλη χρήση, όπως π.χ. **ως επαγγελματική στέγη** κ.λπ. Σημειώνεται όμως ότι ο ιδιοκτήτης ή επικαρπωτής του ακινήτου οφείλει να το αναγράψει στο έντυπο Ε2, σημειώνοντας στις οικείες στήλες την ένδειξη «Παραχώρηση χωρίς αντάλλαγμα στον (π.χ. πατέρα μου)» (σχετ. 1010043/211/Α0012/ΠΟΛ 1030/31.1.2000 διαταγή).

3.3 Απαλλαγές στα χρηματικά βραβεία

Προϋποθέσεις απαλλαγής από το φόρο των χρηματικών βραβείων που καταβάλλονται από το Δημόσιο, την Ακαδημία Αθηνών κ.λπ. - Η απαλλαγή της περίπτ. β' της § 6 του Κ.Φ.Ε. παρέχεται και όταν τα παραπάνω χρηματικά βραβεία απονέμονται από ν.π.δ.δ. μετά από προκήρυξη νομίμως σχετικού δημόσιου διαγωνισμού. Επομένως οι αναγκαίες προϋποθέσεις για να τύχουν απαλλαγής τα χρηματικά βραβεία που απονέμονται είναι: α) η καταβολή τους να γίνεται από το Δημόσιο ή την Ακαδημία Αθηνών ή τον Οργανισμό Μεγάλου Μουσικής Αθηνών ή β) η απονομή τους - να γίνεται από ν.π.δ.δ., αφού προηγηθεί όμως προκήρυξη νομίμως σχετικού δημόσιου διαγωνισμού. Βασικό κριτήριο για την εφαρμογή της παραπάνω περίπτωσης είναι ο χαρακτηρισμός του χρηματικού ποσού που καταβάλλεται στο δικαιούχο **ως βραβείο**. Κατά τα γνωστά το βραβείο απονέμεται με τη μορφή ηθικής και υλικής αμοιβής και απο-

τελεί αναγνώριση και κοινωνική επιδοκιμασία των ατομικών ικανοτήτων ή επιδόσεων ή αρετών κάποιου προσώπου οι οποίες προάγουν το γενικό συμφέρον και αποβλέπουν στο κοινωνικό σύνολο. Η αθλοθέτηση αυτού έχει σκοπό την πρόκληση ευγενούς άμιλλας μεταξύ ομότεχνων, επαγγελματικών ή κοινωνικών ομάδων με κίνητρο την ανύψωση του κοινωνικού συνόλου. Τα χρηματικά ποσά με τα οποία πιθανόν να συνοδεύεται το βραβείο δεν αποτελούν κέρδος από προσφερόμενη εργασία, ώστε να υπαχθούν σε φορολογία, αλλά απλώς συμβολίζουν την αναγνώριση της προσπάθειας των βραβευόμενων προσώπων και συμπληρώνουν την τιμητική διάκριση που τους απονέμεται. Εάν γίνει προκήρυξη διαγωνισμού της οποίας περιεχόμενο είναι η υπόσχεση απονομής βραβείου για την εκτέλεση κάποιας εργασίας, η οποία υπόσχεση θα πραγματοποιηθεί μετά τη διενέργεια διαγωνισμού και το αποτέλεσμα της εργασίας (έργο) θα περιέλθει κατά τους όρους της προκήρυξης στην ιδιοκτησία του αγωνοθέτη και όχι του διαγωνιζόμενου του οποίου θα προκριθεί το έργο, τότε το «αθλοθετούμενο έπαθλο» δεν αποτελεί βραβείο με την έννοια που δόθηκε παραπάνω, αλλά αμοιβή για την εκπόνηση του έργου που θα προκριθεί και τη μεταβίβαση της κυριότητας του στον αγωνοθέτη. Τούτο αφενός γιατί τα υπόψη έργα που βραβεύονται δεν παραμένουν και μετά τη βράβευσή τους στην ιδιοκτησία του δημιουργού τους και αφετέρου η αθλοθέτηση αυτού του επάθλου έχει σκοπό την πρόκληση επαγγελματικού συναγωνισμού μεταξύ των διαγωνιζομένων με κίνητρο κατά κύριο λόγο την ανάληψη της εργασίας ή του έργου και την είσπραξη της αντίστοιχης αμοιβής με τη μορφή «βραβείου» ως το αποκορύφωμα της επαγγελματικής δραστηριότητας εκείνου που θα προκριθεί. Τέλος εξυπηρετεί και τα συμφέροντα του αγωνοθέτη, ο οποίος χωρίς να καταβάλλει αμοιβή σε όλους όσους θα συμμετάσχουν στο διαγωνισμό, έχει τη δυνατότητα να επιλέγει το καλύτερο έργο, ακόμη και αν «βραβεύσει» περισσότερα έργα, καθόσον κίνητρο για την προκήρυξη του διαγωνισμού έχει τη δική του εξυπηρέτηση, έστω και εάν δεν χρησιμοποιήσει αμέσως τα βραβευθέντα έργα, αλλά απλώς θα έχει τη δυνατότητα να τα χρησιμοποιήσει στο μέλλον χωρίς άλλη (εκτός του ποσού του βραβείου) καταβολή αμοιβής στον βραβευθέντα ή με καταβολή ποσού σημαντικά κατώτερου της αξίας του βραβευθέντος έργου. Επομένως για τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται **με τη μορφή βραβείου** κατά την παραπάνω διαδικασία **δεν εφαρμόζονται οι προαναφερόμενες απαλλαγές της περίπτ. β'** της § 6 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. και μάλιστα ανεξάρτητα της νομικής υπόστασης του φορέα που διενεργεί την προκήρυξη (σχετ. 1044838/779/Α0012/ΠΟΑ 1135/18.6.1990 διαταγή).

Στην έννοια των χρηματικών βραβείων που απαλλάσσονται από το φόρο περιλαμβάνονται και οι χρηματικοί έπαινοι. - Στην έννοια των χρηματικών βραβείων που καταβάλλονται από το Δημόσιο ή την Ακαδημία Αθηνών για τη βράβευσή επισημονικών, καλλιτεχνικών και πνευματικών γενικά επιδόσεων και απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με την περίπτ. β' της § 6 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε., περιλαμβάνονται και οι χρηματικοί έπαινοι (σχετ. Λ. 2844/ 14.4.1979 έγγραφο).

3.4 Απαλλαγές στις υποτροφίες

Οι υποτροφίες υπηκόων άλλων κρατών από το Ελλ. Δημόσιο ή ν.π.δ.δ. δεν απαλλάσσονται από το φόρο. - Τόσο από την εισηγητική έκθεση του ν. 1160/1981, με τον οποίο θεσπίσθηκαν το πρώτον οι απαλλακτικές διατάξεις της περίπτ. γ' της § 6 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε., όσο και από την Ε. 10444/Εγκ. 13/11. 8.1982 διαταγή προκύπτει ότι η απαλλαγή αυτή αποβλέπει στη δημιουργία κινήτρου στους τομείς αυτούς τόσο από πλευράς φορέων όσο και από πλευράς υποτρόφων, προκειμένου να προωθηθεί η ανάπτυξη του μορφωτικού και πολιτιστικού δυναμικού της χώρας. Επομένως **μόνο τα ποσά των υποτροφιών που δίνονται σε Έλληνες από τους πιο πάνω φορείς απαλλάσσονται** από το φόρο εισοδήματος και όχι τα ποσά των υποτροφιών που χορηγούνται σε υπηκόους άλλων κρατών (σχετ. 1111709/2537/Α0012/5.10.1995 έγγραφο).

Η υποτροφία των δικαιούχων από το Ινστιτούτο Βιομηχανικών Συστημάτων δεν απαλλάσσεται από το φόρο. - Στο Ινστιτούτο αυτό, το οποίο είναι ν.π.ι.δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εποπτευόμενο από το Υπ. Ανάπτυξης, απασχολούνται σε ερευνητικά προγράμματα του μεταπτυχιακού υπότροφοι του Πανεπιστημίου Πατρών στους οποίους την υποτροφία χορηγεί το Ινστιτούτο αυτό. Επομένως εφόσον το Ινστιτούτο αυτό είναι ν.π.ι.δ. και όχι ν.π.δ.δ., δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτ. γ' της § 6 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. για απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος της υποτροφίας, η οποία **αποτελεί για τους δικαιούχους εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών** της § 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. και στο οποίο γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% (σχετ. 1051917/1076/Α0012/17.6.2002 έγγραφο).

Για την απαλλαγή των υποτροφιών που χορηγούν αλλοδαποί σε Έλληνες απαιτείται τα οικεία δικαιολογητικά να είναι μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα. - Με την περίπτ. γ' της § 6 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι τα ποσά των υποτροφιών που παρέχονται σε Έλληνες υποτρόφους από ξένα κράτη ή αλλοδαπά ιδρύματα και οργανισμούς **απαλλάσσονται από το φόρο**. Στις περιπτώσεις που οι εκδότες των πιο πάνω δικαιολογητικών είναι αλλοδαποί και τα δικαιολογητικά αυτά είναι διατυπωμένα σε ξένη γλώσσα, πρέπει μαζί με καθένα από αυτά τα δικαιολογητικά να υποβάλλεται και μετάφραση του στα ελληνικά. Η μετάφραση αυτή μπορεί να γίνεται από οποιαδήποτε αρχή γενικά ή πρόσωπο που έχει το σχετικό δικαίωμα. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η συγκεκριμένη υποτροφία είναι αφορολόγητη, εφόσον από τη βεβαίωση και τη μετάφραση της προκύπτει ότι το ποσό αυτό έχει δοθεί από Πανεπιστήμιο ή ίδρυμα ή οργανισμό της Αγγλίας σύμφωνα με την περίπτ. γ' της § 6 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1058277/1189/Α0012/29.6.2005 έγγραφο).

Γ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

Παρ. 1 Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελμάτων είναι το σύνολο των αμοιβών από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος του: ιατρού, οδοντίατρου, κτηνίατρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαιάς, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη, χορευτή, χορογράφου, ηθοποιού, σκηνοθέτη, ζωγράφου, γλύπτη, χαράκτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή προγραμματιστή, ερευνητή, σύμβουλου επιχειρήσεων, λογιστή, φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.

Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελμάτων περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

- α) Σε πραγματοποιώμενες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά
- β) Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικό δικαίωμα γενικά
- γ) Σε ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε ειδών επιτροπές ή συμβούλια

Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' του φορολογικού εισοδήματος. Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα **λογίζονται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους.**

Παρ. 2 Κοινό χαρακτηριστικό για τον προσδιορισμό ενός επαγγέλματος ως ελευθέριο **είναι η παροχή ανεξαρτήτων υπηρεσιών από πρόσωπα που έχουν επιστημονικές και καλλιτεχνικές ή ειδικές γνώσεις.** Προέχει δηλαδή το πνευματικό στοιχείο ή το καλλιτεχνικό. Διαφέρει δε από τα επαγγέλματα του εμπόρου, βιοτέχνη, υδραυλικού, κομμώτριας κλπ. Διότι:

- α) Κατονομάζονται περιοριστικώς στο νόμο
- β) Παρέχονται υπηρεσίες προσωπικά στους πελάτες από άτομα που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα (όπως αυτά απαριθμήθηκαν παραπάνω) ή από προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ) μέσω των μελών τους που έχουν τις ίδιες ικανότητες ή ιδιότητες και όχι μέσω του προσωπικού τους (ΣτΕ 2662/70 - Εγκ. ΠΟΛ. 321 / 1970 ΝΣΚ 362 / 74 Εγκ. 1067462/1095/25/2/99).

Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. 10/9012/139/30/3/98 έγγραφο ΥΠΟΙΚ προσωπική εταιρεία Ο.Ε. - Ε.Ε. η οποία προσφέρει τις υπηρεσίες μέσω υπαλλήλων (επιστημονικό προσωπικό) **δύνатаι να χαρακτηριστεί οργανωμένη κερδοσκοπική μονάδα** με συνέπεια το εισόδημά της να θεωρείται εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων (Δ' πηγής) με όσα αυτό συνεπάγεται για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος (εξωλογιστικό ή λογιστικό) και ως προς τα φορολογικά στοιχεία ΚΒΣ που πρέπει να εκδίδει.

Μελετητική προσωπική εταιρεία (ΟΕ - ΕΕ) με ένα μηχανολόγο και έναν οικονομολόγο μέλη προσδίδει σ' αυτή τον χαρακτήρα εμπορικής επιχείρησης (Δ' πηγής)

Τα ίδια ισχύουν και για τις **ατομικές επιχειρήσεις** εφόσον προσφέρουν υπηρεσίες μέσω επιστημονικού προσωπικού (όταν λέμε προσωπικό εννοούμε ότι υπάρχει εξαρτημένη υπαλληλική σχέση και όχι προσωπικό με σχέση σύμβασης έργου).

Η απασχόληση στοιχειώδους προσωπικού π.χ. γραμματέως, καθαρίστρια κλπ. δεν μπορεί να προσδώσει τον χαρακτηρισμό εμπορική επιχείρηση. Σχετικό έγγραφο 1068319/18799/A0012/3/8/2004.

Για όλα τα παραπάνω προβλήματα που ανακύπτουν όταν προσωπική εταιρία ΟΕ, ΕΕ ή φυσικό πρόσωπο απασχολεί προσωπικό έμισθο, έχουν διατυπωθεί διαφορετικές απόψεις μεταξύ των ελεγκτικών οργάνων του ΥΠΟΙΚ και του ΤΕΕ ως προς τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος **εξ ελευθέρων επαγγελμάτων ή εξ εμπορικών επιχειρήσεων**. Σχετικά με το θέμα αυτό αναλυτικά βλέπετε κεφάλαιο εταιρίες αρχιτεκτόνων - μηχανικών.

Πάντως το εισόδημα μελετητικής ΕΠΕ ή ΑΕ χαρακτηρίζεται από τον νόμο ως εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης με ό,τι αυτό συνεπάγεται ως προς τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους (λογιστικώς) και ως προς τα φορολογικά στοιχεία ΚΒΣ.

Παρ. 3 Στο κεφάλαιο παρατίθενται ακολούθως περιπτώσεις που οι εγκύκλιες διατάξεις έγγραφα ΥΠ.ΟΙΚ. και η νομολογία προσδιορίζουν τον χαρακτήρα ενός επαγγέλματος ως ελευθέρου ή όχι (εμπορικό):

Εισόδημα προγραμματιστών Η/Υ

Οι αμοιβές από τη συγγραφή και διάθεση προγραμμάτων Η/Υ αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή από ελευθέρια επαγγέλματα. Οι αμοιβές που προέρχονται από την συγγραφή προγραμμάτων Η/Υ με σχέση ανεξάρτητων υπηρεσιών ή μίσθωσης έργου αποτελούν σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, με την προϋπόθεση βέβαια ότι οι αμοιβές αυτές προέρχονται **αποκλειστικά και μόνο από τη συγγραφή προγραμμάτων Η/Υ**. Αν όμως πρόκειται για αμοιβές που προέρχονται **από έγγραφη προγραμμάτων σε δισκέτες ή κασέτες και περαιτέρω την πώληση** αυτών των δισκετών και κασετών, τότε οι αμοιβές αυτές αποτελούν έσοδα οργανωμένης κερδοσκοπικής επιχείρησης και ως εκ τούτου αποτελούν σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (σχετ. 1101375/1463/A0012/26.7.1993 έγγραφο).

Οι αμοιβές του υποστηρικτή λογισμικού (consultants) αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Κατά την άσκηση του επαγγέλματος αυτού προέχει το πνευματικό στοιχείο σε συνάρτηση τόσο με την εμπειρία από την άσκηση του επαγγέλματος κατά το παρελθόν όσο και με την απόκτηση επιστημονικών γνώσεων από διάφορες βαθμίδες της εκπαίδευσης. Ο υποστηρικτής λογισμικού λειτουργεί παράλληλα με τον αναλυτή και προγραμματιστή και η εργασία του μπορεί να θεωρηθεί αναπόσπαστο στοιχείο για την ολοκλήρωση του έργου του αναλυτή και προγραμματιστή. Το επάγγελμα του υποστηρικτή λογισμικού προσιδιάζει σε αυτό του αναλυτή και προγραμματιστή, αφού και αν δεν υπάρχει, το έργο του πρέπει να καλυφθεί από αυτόν. Ο υποστηρικτής λογισμικού μπορεί να θεωρηθεί ελεύθερος επαγγελματίας κατά την παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ ως αναλυτής και προγραμματιστής (σχετ. 1023423/453/A0012/20.3.2000 έγγραφο).

Οι αμοιβές για την κατασκευή ιστοσελίδων αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ή από εμπορικές επιχειρήσεις: Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι οι αμοιβές από την κατασκευή ιστοσελίδων (που προϋποθέτει ειδικές γνώσεις και πνευματική και καλλιτεχνική εργασία) αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, εφόσον ο κατασκευαστής της ιστοσελίδας προβαίνει κατόπιν παραγγελίας στο σχεδιασμό της, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι το παραγόμενο έργο του δεν αναπαράγεται σε αντίτυπα διαθέσιμα προς πώληση σε κάθε τρίτο. Η αναπαραγωγή του έργου αυτού σε αντίτυπα και η εν συνεχεία αυτούσια πώληση του σε τρίτους το καθιστά εμπόρευμα και συνεπώς το εισόδημα που αποκτάται από τις πωλήσεις αυτές θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (σχετ. 1111591/2356/A0012/10.12.2003 και 1081031/861/0015/13.10.2003 έγγραφα).

Οι αμοιβές των δικαιούχων για την έρευνα επιστημονικών προβλημάτων για καινοτόμες τεχνολογίες αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ή από εμπορικές επιχειρήσεις: Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελμάτων είναι και οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του μηχανικού και του αναλυτή προγραμματιστή. Επομένως εφόσον παρέχονται ανεξάρτητες υπηρεσίες και εφόσον το αντικείμενο των εργασιών είναι αποκλειστικά και μόνο η έρευνα επιστημονικών προβλημάτων σχετικά με καινοτόμες τεχνολογίες, δηλαδή κατά την παροχή των υπηρεσιών αυτών προέχει το πνευματικό στοιχείο, τότε το εισόδημα που προκύπτει χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα. Αντίθετα στην περίπτωση που το παραγόμενο έργο αναπαράγεται και διατίθεται προς πώληση σε τρίτους, τότε το έργο καθίσταται εμπόρευμα και η δραστηριότητα αυτή είναι εμπορική επιχείρηση, οπότε το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ (σχετ. 1017343/319/A0012/19.2.2002 έγγραφο).

Οι αμοιβές των δικαιούχων για την εκπόνηση ηλεκτρολογικών μελετών για εγκατάσταση ανελκυστήρων αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα: Σύμφωνα με το Υπ. Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας οι κάτοχοι άδειας εκτέλεσης ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων Δ' ειδικότητας 1ης κατηγορίας έχουν το δικαίωμα μελέτης και επίβλεψης μόνο του ηλεκτρολογικού μέρους της εγκατάστασης ανελκυστήρων. Από τα ανωτέρω σε συν-

δυσασμό και με τις διατάξεις του ΚΦΕ συνάγεται ότι οι αμοιβές από εκπόνηση ηλεκτρολογικών μελετών εγκατάστασης ανελκυστήρων, με τις προϋποθέσεις που ορίζει το Υπ. Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας, θεωρούνται εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος, καθόσον η δραστηριότητα αυτή περιλαμβάνεται στην ευρύτερη έννοια του μηχανικού που κατονομάζεται στα επαγγέλματα της παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως που ο φορολογούμενος παράλληλα ασχολείται και με ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις, τα συνολικά του εισοδήματα (από ηλεκτρολογικές μελέτες και από ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις) είναι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ (σχετ. 1134906/3077/Α0012/18.12.1995 έγγραφο).

Οι αμοιβές του επιμετρητή τεχνικών έργων αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα: Το επάγγελμα του επιμετρητή τεχνικών έργων, στην περίπτωση που ο επαγγελματίας αυτός στερείται πτυχίου ή διπλώματος, εφόσον περιλαμβάνει την παροχή υπηρεσιών που ανάγονται στην εκτέλεση τεχνικών έργων, αποτελεί είδος του επαγγέλματος του μηχανικού και υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα της παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (σχετ. 1008867/128/Α0012/9.6.1992 έγγραφο).

Οι αμοιβές του ναυπηγού αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα: Μεταξύ των ελευθέρων επαγγελμάτων που αναφέρονται στο άρθρο 48 του ΚΦΕ περιλαμβάνονται και οι αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματος του μηχανικού ή του πραγματογνώμονα, στις οποίες κατά περίπτωση μπορεί να καταταχθούν οι αμοιβές του ναυπηγού (σχετ. 1039404/718/21.6.1990 έγγραφο).

Παρ. 4 Αμοιβές από διδασκαλία σε σεμινάρια

Οι αμοιβές των δικαιούχων για διδασκαλία σε σεμινάρια και για συγγραφικά δικαιώματα αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα: Όπως έχει γίνει δεκτό, οι αμοιβές που προέρχονται από την παράδοση μαθημάτων σε σεμινάρια που οργανώνονται από το Δημόσιο, ν.π.δ.δ., οργανισμούς κλπ. θεωρούνται εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Σύμφωνα με τα ανωτέρω για υπηρεσία που παρέχεται από τους δικαιούχους των αμοιβών με βάση είτε σχέση ανεξάρτητων υπηρεσιών είτε μίσθωσης εργασίας, οι κάθε είδους αμοιβές που καταβάλλονται σε αυτούς, τόσο η αμοιβή για διδασκαλία όσο και εκείνη για προετοιμασία της διδασκαλίας, καθώς και για τα συγγραφικά δικαιώματα, αποτελούν αμοιβές από ελευθέρια επαγγέλματα του καθηγητή ή δασκάλου σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 48 του ΚΦΕ. Οι δαπάνες προετοιμασίας των εισηγητών θα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, εφόσον βέβαια τηρούνται βιβλία (σχετ. 1100234/1622/Α0012/9.10.1992 έγγραφο και Ε. 7426/ΠΟΛ 172/16.6.1972 διαταγή).

Το καθαρό εισόδημα μισθωτού - καθηγητή πανεπιστημίου από την παράδοση μαθημάτων σε σεμινάρια, που δεν ασκεί του ελευθέρου επάγγελμα του «καθηγητή» και που δεν του ανατίθενται από την υπηρεσία του, εφόσον δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων, προσδιορίζεται με τη χρήση συντελεστή 55%. Με την Ε. 7426 ΠΟΛ 172/16.6.1972 διαταγή έγινε δεκτό, ότι οι αμοιβές που προέρχονται από την παράδοση μαθημάτων σε σεμινάρια που οργανώνονται από το Δημόσιο, ν.π.δ.δ., Οργανισμούς κλπ. θεωρούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, εκτός εάν αυτός που διδάσκει είναι υπάλληλος της υπηρεσίας που οργανώνει το σεμινάριο και του ανατίθεται ρητά από την υπηρεσία του και αυτή η εργασία. Στην περίπτωση αυτή και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα από **μισθωτές υπηρεσίες**, γιατί, όπως πάγια έχει γίνει δεκτό, στην έννοια του όρου «αποδοχές του μισθωτού» περιλαμβάνονται σ' αυτόν τόσο ο μηνιαίος μισθός όσο και λοιπές πρόσθετες αμοιβές που καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συγκαταλέγονται με τις τακτικές αποδοχές.

Οι αμοιβές των εκπαιδευτών προγραμμάτων επαγγελματικής κατάρτισης αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ το εισόδημα που αποκτούν οι εκπαιδευτές αυτοί που παρέχουν τις υπηρεσίες τους με σύμβαση έργου αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (σχετ. 1035994/592/Α0012/5.4.1999 έγγραφο).

Οι αμοιβές δημόσιου υπαλλήλου για διδασκαλία σε σεμινάρια αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ή από μισθωτές υπηρεσίες. Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα αποτελούν σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ και οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του καθηγητή ή δασκάλου. Κατά συνέπεια και το εισόδημα που αποκτά δημόσιος υπάλληλος από διδασκαλία σε επιμορφωτικά σεμινάρια αποτελεί τέτοιο εισόδημα, εκτός εάν του ανατίθεται ρητά από την υπηρεσία του και αυτή η εργασία. Στην περίπτωση αυτή και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, γιατί, όπως πάγια έχει γίνει δεκτό, στην έννοια του όρου «αποδοχές του μισθωτού» περιλαμβάνονται τόσο ο μηνιαίος μισθός όσο και οι λοιπές πρόσθετες αμοιβές που καταβάλλονται σ' αυτόν τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές (σχετ. 1089773/1819/Α0012/2.8.1994 έγγραφο).

Οι αμοιβές των επιμορφωτών των Νομαρχιακών Επιτροπών Λαϊκής Επιμόρφωσης αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η Συνέλευση Προϊσταμένων Νομικών Δ/νσεων με την 393/1986 γνωμοδότηση της έκρινε ότι οι επιμορφωτές που απασχολούνται στις ΝΕΛΕ συνδέονται με τις επιτροπές αυτές με σύμβαση μίσθωσης έργου. Συνεπώς οι αμοιβές των προσώπων που απασχολούνται ως επιμορφωτές στις ΝΕΛΕ, είτε είναι δημόσιοι υπάλληλοι είτε ασκούν το επάγγελμα του δασκάλου ή καθηγητή κατά σύνηθες επάγγελμα, αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (σχετ. Π 1983/1873/30.4.1987 έγγραφο).

Οι αμοιβές συνταξιούχου για διδασκαλία σε σεμινάρια αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του ΚΦΕ οι αμοιβές που καταβάλλονται σε συνταξιούχο για παράδοση μαθημάτων σε σεμινάρια με σύμβαση μίσθωσης έργου αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (σχετ. 1003174/53/Α0012/11.1.1999 έγγραφο).

Οι αμοιβές των δικαιούχων για μελέτη των εκπαιδευτικών αναγκών, την εκπόνηση των αναλυτικών εκπαιδευτικών προγραμμάτων, τη συγγραφή του εκπαιδευτικού υλικού κλπ. δεν αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Τα μέλη του συνδέσμου που αναλαμβάνουν την εκπαίδευση του προσωπικού επιχειρήσεων κ.λπ., για την πραγματοποίηση της οποίας προβαίνουν στη μελέτη των εκπαιδευτικών αναγκών, στην εκπόνηση των αναλυτικών εκπαιδευτικών προγραμμάτων, στη συγγραφή του εκπαιδευτικού υλικού, στην παροχή συμβουλών για τη διαρρύθμιση αιθουσών και για την επιλογή οπτικοακουστικών μέσων, στη διοικητική και λογιστική υποστήριξη και στην ανεύρεση εισηγητών που θα διδάσκουν έναντι αμοιβής τα οικεία μαθήματα, είναι προφανές ότι δεν παρέχουν τις εργασίες του ελευθέριου επαγγέλματος του συμβούλου επιχειρήσεων και επομένως οι αμοιβές τους αυτές δεν αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (σχετ. 1028450/439/ Α0012/24.7.1992 έγγραφο).

Η επιχορήγηση νέων επαγγελματιών από ΟΑΕΔ αποτελεί εισόδημα (ακαθάριστο έσοδο) από εμπορικές επιχειρήσεις.

- Οι αμοιβές **αρχιτέκτονα φωτογράφου** αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- Η **πώληση επιστημονικών οργάνων** ή επισκευή και συντήρηση τους αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις Π 3250/5.9.1988 έγγραφο

Παρ. 5 Αποζημιώσεις

Η αποζημίωση ελεύθερου επαγγελματία που επέζησε σε ναυτικό ατύχημα λόγω μόνιμης ολικής ανικανότητας για την άσκηση του επαγγέλματος του αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η εφάπαξ αποζημίωση που καταβάλλεται από το ΝΑΤ με βάση το ν. 2575/1998 σε επιζήσαντες επιβάτες λόγω μόνιμης ολικής ανικανότητας για την άσκηση του επαγγέλματος που ασκούν μέχρι το χρόνο που συνέβη το ατύχημα αποτελεί γι' αυτούς εισόδημα της ίδιας κατηγορίας (Δ', Ε', ΣΤ' και Ζ') που θα αποκτούσαν από την άσκηση της επαγγελματικής τους δραστηριότητας, αν δεν μεσολαβούσε ο τραυματισμός τους κατά το ατύχημα (σχετικές οι 1002651/81/Α0012/ΠΟΛ1054/11.2.2000 και 1031657/568/Α0012/ ΠΟΛ 1111/5.5.1999 διαταγές) (σχετ. 1091577/1762/Α0012/2.11.2000 έγγραφο).

Η αποζημίωση που επιδικάζεται σε πρόσωπο που ασκούσε ελευθέριο επάγγελμα, επειδή λόγω τραυματισμού του είναι ανίκανο να εξακολουθήσει την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Η αποζημίωση του μισθωτή που ασκεί ελευθέριο επάγγελμα την οποία λαμβάνει από τον εκμισθωτή ακινήτου με βάση το π.δ. 34/1995 αποτελεί εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Η αποζημίωση του προέδρου και των μελών του Δ.Σ. και της εξελεγκτικής επιτροπής των ΚΤΕΛ αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Με το άρθρο 19 του ν.δ. 102/1973 ορίζεται ότι στον πρόεδρο, τον αντιπρόεδρο και τα μέλη του Δ.Σ. και της Εξελεγκτικής επιτροπής κάθε ΚΤΕΛ, όπως και στον κρατικό αντιπρόσωπο αυτού καταβάλλεται από τη Γ.Σ. Η αποζημίωση αυτή θεωρείται σύμφωνα με την περιπτ. Γ' της παρ. 2 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, ως εισόδημα Ζ' πηγής (σχετ. Π 7004/25.10.1983 έγγραφο).

Οι αμοιβές δημόσιων υπαλλήλων και ιδιωτών για συμμετοχή σε επιτροπές κρίσης διδακτικών βιβλίων αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα αποτελούν σύμφωνα με την περιπτ. Γ' της παρ. 2 του άρθρου 48 του ΚΦΕ και οι αμοιβές που λαμβάνουν ιδιώτες ή δημόσιοι υπάλληλοι (με την ιδιότητα του ιδιώτη), ειδικοί επιστήμονες, για τη συμμετοχή τους σε επιτροπές κρίσης διδακτικών βιβλίων (σχετ. 1075195/1291/Α0012/11.11.1992 έγγραφο).

Οι αμοιβές δημοσίου υπαλλήλου από τη συμμετοχή του σε Επιτροπές αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα ή από μισθωτές υπηρεσίες.

Η αμοιβή ιδιωτών για τη συμμετοχή τους σε νομοπαρασκευαστική επιτροπή του Υπ. Δικαιοσύνης αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η αποζημίωση που καταβάλλεται στον πρόεδρο και στα μέλη ειδικής νομοπαρασκευαστικής επιτροπής που συστάθηκε με την 3137/31.1.1996 απόφαση του Υπ. Δικαιοσύνης εφόσον συμμετέχουν σε αυτή ως ιδιώτες, αποτελεί σύμφωνα με την περιπτ. Γ' της παρ. 2 του άρθρου 48 του ΚΦΕ εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (σχετ. 1040112/768/ Α0012/9.5.1997 έγγραφο).

Η αποζημίωση των μελών των επιτροπών του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας υπό προϋποθέσεις αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Εφόσον το ΤΕΕ αποτελεί ν.π.δ.δ. και τα μέλη που συμμετέχουν στις επιτροπές κλπ που συνιστά αυτό δεν συνδέονται μαζί του με σχέση εξαρτημένης εργασίας ή δεν ορίζονται σε αυτές λόγω θέσης (πχ υπάλληλοι Υ.ΠΕ.ΧΩ.Δ.Ε. ή άλλων δημόσιων ή ιδιωτικών φορέων), τότε οι αμοιβές που λαμβάνουν για τη συμμετοχή τους στις επιτροπές αυτές κλπ αποτελούν εισόδημα της παρ. 2 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (σχετ. Α 4150/1.7.1988 έγγραφο).

Παρ. 6 Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που δεν μπορεί να ενταχθεί σε άλλη πηγή

Επιδότησεις για την παρακολούθηση σεμιναρίων επαγγελματικής κατάρτισης - φοιτητών - σπουδαστών.

Οι αποζημιώσεις των ανέργων ή εργαζομένων από το κοινοτικό ή εθνικό ταμείο για την παρακολούθηση επιδοτούμενων σεμιναρίων επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Από τη Διοίκηση έχει γίνει πάγια δεκτό ότι οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε ανέργους ή εργαζόμενους που παρακολουθούν επιδοτούμενα από το κοινοτικό ή εθνικό ταμείο σεμινάρια επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Από τη διοίκηση έχει γίνει πάγια δεκτό ότι οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε ανέργους ή εργαζόμενους που παρακολουθούν επιδοτούμενα από το κοινοτικό ή εθνικό ταμείο σεμινάρια επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος που δεν μπορεί να υπαχθεί σε καμία από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ (σχετ. 1059225/961/Α0012/16.6.1999 έγγραφο).

Η επιδότηση των ανέργων ή εργαζομένων από το Κέντρο Επαγγελματικής Κατάρτισης για την παρακολούθηση σεμιναρίων επαγγελματικής κατάρτισης αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η επιδότηση αυτή η οποία καταβάλλεται σε εργαζομένους ή ανέργους που παρακολουθούν σεμινάρια επαγγελματικής κατάρτισης αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (σχετ. 1035994/592/Α0012/5.4.1999 έγγραφο).

Το ποσό που καταβάλλεται σε ανέργους από Α.Ε. για την παρακολούθηση επιδοτούμενων προγραμμάτων της αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Τα ποσά που καταβάλλει Α.Ε. σε ανέργους που παρακολουθούν τα επιδοτούμενα προγράμματα που πραγματοποιεί θεωρούνται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (σχετ. 1106187/1648/Α0012/17.9.1998 έγγραφο).

Η αποζημίωση νέων, φοιτητών, ανέργων κλπ. Για την παρακολούθηση σεμιναρίου που επιδοτήθηκε από τον ΟΑΕΔ και το Ευρωπαϊκό Κοινοτικό Ταμείο αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Ασφαλιστική επιχείρηση διενήργησε σεμινάριο ασφαλιστικών εργασιών το οποίο παρακολούθησαν νέοι, φοιτητές, άνεργοι κλπ. Το υπόψη σεμινάριο επιδοτήθηκε από τον ΟΑΕΔ και το ΕΚΤ και όσοι το παρακολούθησαν δικαιούνται αποζημίωσης. Επειδή η υπόψη αποζημίωση εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος και δεν μπορεί να υπαχθεί σε καμία από τις περιπτώσεις Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, προκύπτει ότι αυτή αποτελεί εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (σχετ. Γ 881/12.9.1988 έγγραφο).

Το εκπαιδευτικό επίδομα των ανέργων και εργαζομένων που κατάρτιζονται σε προγράμματα του Ευρωπαϊκού Κοινοτικού Ταμείου αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Το εκπαιδευτικό επίδομα που καταβάλλει στους κατάρτιζόμενους (άνεργους και εργαζόμενους) στα προγράμματα του ΕΚΤ εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος που δεν μπορεί να υπαχθεί σε καμία από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ και λογίζεται ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (σχετ. 1108733/2083/Α0012/5.10.1994 έγγραφο).

Οι οικονομικές ενισχύσεις των προπτυχιακών και μεταπτυχιακών φοιτητών που συμμετέχουν στα ερευνητικά προγράμματα του οικείου ΑΕΙ αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή από ελευθέρια επαγγέλματα. Με την περιπτ. Δ' του άρθρου 1 του π.δ. 37/1984 ορίζεται ότι στους προπτυχιακούς και μεταπτυχιακούς φοιτητές παρέχονται οικονομικές ενισχύσεις με τη μορφή αμοιβής, όταν συμμετέχουν στα ερευνητικά προγράμματα του οικείου ΑΕΙ που οργανώνονται και εκπονούνται σύμφωνα με το π.δ. 432/1981. Εξάλλου με την περιπτ. Β' του κεφαλαίου Α' της παρ. 4 του άρθρου 7 του π.δ. 432/1981 ρυθμίζεται η σχέση εργασίας του προσωπικού, μη μελών του προσωπικού του ΑΕΙ, που συμμετέχει στα προγράμματα αυτά και συγκεκριμένα ορίζεται ότι το πρόσθετο αυτό επιστημονικό και τεχνικό προσωπικό που δεν είναι μέλος του προσωπικού των ΑΕΙ προσλαμβάνεται με σύμβαση ανάθε-

σης έργου ή εργασίας ορισμένου χρόνου. Επομένως αν τα πιο πάνω πρόσωπα προσλαμβάνονται με σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου, οι αμοιβές τους αυτές αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ενώ αν προσλαμβάνονται με σύμβαση ανάθεσης έργου και εφόσον δεν χαρακτηρίζονται ελεύθεροι επαγγελματίες λόγω άλλης, παράλληλης άσκησης δραστηριότητας, οι αμοιβές τους λογίζονται ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (σχετ. 1115023/2193/Α0012πε/ 5.2.1990 έγγραφο).

Η ημερήσια αποζημίωση φοιτητών από το Υπ. Πολιτισμού για την απασχόληση τους ως συνοδών κλπ στο πρόγραμμα «Νέοι και Βουνό» για παιδιά ηλικίας 8 - 18 ετών **αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα**. Το Υπ Πολιτισμού απασχολεί σε συγκεκριμένο ωράριο **περιοδικά και ευκαιριακά** και χωρίς ουδεμία σχέση εργασίας φοιτητές του τμήματος Επιστήμης Φυσικής Αγωγής και Αθλητισμού ως συνοδούς και για θεωρητική εκμάθηση ορεισίβιων δραστηριοτήτων του προγράμματος «Νέοι και Βουνό» για παιδιά ηλικίας 8 - 18 ετών. Εφόσον με τους εν λόγω φοιτητές το Υπουργείο δεν συνδέεται με ουδεμία σχέση εργασίας και η απασχόληση αυτή είναι περιοδική και ευκαιρική, θεωρείται ότι οι φοιτητές αυτοί αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών ελευθέρων επαγγελματιών σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (σχετ. 1013034/208/Α0012/22.7.1991 έγγραφο).

Η αποζημίωση των εκπαιδευομένων από τη Σχολή Επιμόρφωση Υπαλλήλων Υπουργείου Οικονομικών αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η αποζημίωση που καταβάλλεται στους εκπαιδευόμενους για τη συμμετοχή τους στα εκπαιδευτικά προγράμματα της ΣΕΥΥΟ αποτελεί εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του ίδιου Κώδικα. (σχετ. 1034956/763/Α0012/25.5.2000 έγγραφο).

Η αμοιβή των εκπαιδευομένων στο πρόγραμμα στελέχωσης των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η αμοιβή που καταβάλλεται στους παρακάτω εκπαιδευόμενους λόγω συμμετοχής τους στο πρόγραμμα στελέχωσης των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων αποτελεί εισόδημα που δεν μπορεί να καταταχθεί σε καμία από τις πηγές εισοδήματος, γι' αυτό θεωρείται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (σχετ. Σ 3168/14.11.1986 έγγραφο).

Η μηνιαία αποζημίωση των σπουδαστών ΤΕΙ και ΙΕΚ που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση στο επάγγελμα αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Με την 2025/802/2917/022/1993 τροποποιητική κοινή υπουργική απόφαση ρυθμίζεται η φορολογική μεταχείριση της μηνιαίας αποζημίωσης που χορηγείται στους σπουδαστές των ΤΕΙ που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση στο επάγγελμα. Μετά από τη δημοσίευση της υπόψη τροποποιητικής κοινής υπουργικής απόφασης οι αποζημιώσεις που χορηγούνται στους σπουδαστές των ΤΕΙ κατά την πραγματοποίηση της άσκησής τους στο επάγγελμα σε υπηρεσίες του Δημοσίου, ΟΤΑ και λοιπά ν.π.δ.δ., επιχειρήσεις και οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα, καθώς και σε επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα αντιμετωπίζονται φορολογικώς ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ. Το ίδιο ισχύει κατ' επέκταση και για τους σπουδαστές των ΙΕΚ που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση στο επάγγελμα. Με την παρ. 4 του άρθρου 11 του ν. 2327/1995, που αφορά θέματα τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, ορίζεται ότι η αποζημίωση των φοιτητών και σπουδαστών που πραγματοποιούν άσκηση στο επάγγελμα καθορίζεται με ΚΑ των Υπουργών Εθν. Παιδείας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών και του τυχόν συναρμόδιου υπουργού και δεν υπόκειται σε κρατήσεις ή εισφορές υπέρ του Δημοσίου ή φόρους. Με βάση τις διατάξεις αυτές δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου η αποζημίωση των σπουδαστών των ΤΕΙ (σχετ. 1073139/1491/Α0012 / 17.8.2000 και 1015197/211/Α0012/6.2.1995 έγγραφο).

Τα ποσά που λαμβάνονται από τον ΟΑΕΔ λόγω παρακολούθησης σεμιναρίων επανεπιδίκευσης, κατάρτισης και απόκτησης εργασιακής εμπειρίας αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Τα ποσά που καταβλήθηκαν σε φορολογούμενο λόγω παρακολούθησης μαθημάτων (σεμιναρίων) του ΟΑΕΔ θεωρούνται εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (1032648/940/Α0012/20.4.2004 έγγραφο). Με βάση τα ανωτέρω η αποζημίωση που λαμβάνουν οι συμμετέχοντες σε πρόγραμμα επανεπιδίκευσης, κατάρτισης και απόκτησης εργασιακής εμπειρίας αποτελεί φορολογικά εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ και υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 58 του ΚΦΕ με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο εισόδημα της καταβαλλόμενης αποζημίωσης (σχετ. 1062208/1736/Α0012/26.7.2004 έγγραφο).

Η μηνιαία αποζημίωση των ανέργων που εντάσσονται σε «ειδικό πρόγραμμα επανεπιδίκευσης, κατάρτισης και απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας» με βάση το άρθρο 47 του ν. 3220/2004 αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Με το άρθρο 47 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15 Α) ορίζεται ότι οι άνεργοι κατόπιν καταγγελίας της σύμβασης εργασίας τους ή μετά από οικιοθελή αποχώρηση από την «ΑΘΗΝΑΪΚΗ ΧΑΡΤΟΠΟΙΪΑ, SOFTEX Α.Ε.», την «Τ.Υ.Χ. Hellas ΑΕ», την «ΑΓΝΟ Βιομηχανία Γάλακτος ΑΕ» και από τις Ενώσεις Αγροτικών Συνεταιρισμών που προήλθαν από συγχώνευση βάσει του ν. 2810/2000 (ΦΕΚ 61 Α') λόγω της οποίας μετά από οικονομοτεχνική μελέτη προκύπτει ότι υπάρχει πλεονάζον προσωπικό μπορεί να συμμετέχουν σε «ειδικό πρόγραμμα επανεπιδίκευ-

σης, κατάρτισης και απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας» με τους όρους και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται στο πρόγραμμα αυτό. Κατά την διάρκεια της συμμετοχής τους στο πρόγραμμα διατηρούν την ασφάλισή τους στους οικείους ασφαλιστικούς φορείς κύριας και επικουρικής ασφάλισης κλπ και οι εισφορές για τη συνέχιση της ασφάλισης βαρύνουν το «ειδικό τοπικό πρόγραμμα». Περαιτέρω με τους κανονισμούς λειτουργίας του προγράμματος «Επανεπιδίκευση, κατάρτιση και απόκτηση επαγγελματικής εμπειρίας» που έχουν καταρτίσει οι φορείς υλοποίησης προβλέπεται ότι θα λαμβάνουν μηνιαία αποζημίωση. Με βάση τα ανωτέρω για την εφαρμογή του άρθρου 47 του ν. 3220/2004 η αποζημίωση που θα λαμβάνουν οι συμμετέχοντες σε πρόγραμμα επανεπιδίκευσης, κατάρτισης και απόκτησης επαγγελματικής εμπειρίας αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της παρ. 3 του άρθρου 48 ΚΦΕ και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 58 του ΚΦΕ με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο εισόδημα της καταβαλλόμενης αποζημίωσης (σχετ. 1062208/1736/A0012/26.7.2004 και 1066161/852/ A0012/ 6.9.2004 έγγραφα).

Δ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

Καθαρό εισόδημα Ελεύθερων Επαγγελματιών Αρχιτεκτόνων μηχανικών

Παρ. 1 Όπως αναφέραμε ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελεύθεριου επαγγέλματος όπως αυτό προκύπτει από **επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.**

Γενικά το ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ προκύπτει μετά την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα των επαγγελματικών δαπάνών μόνο εφόσον η καταβολή τους αποδεικνύεται με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία ΚΒΣ.

ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ το Καθαρό Εισόδημα για τις αμοιβές Αρχιτεκτόνων και Μηχανικών υπολογίζεται με τους συντελεστές Φορολογίας Αμοιβών Αρχιτεκτόνων και Μηχανικών όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 49 του νόμου 2238/1994 που έχει ως εξής:

Παρ. 2 «Κατ' εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για την σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών ως εξής:

- A) Τριάντα οκτώ τοις εκατό (38%) για μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων. Ειδικότερα ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:
 - α) Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων
 - β) Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες (διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάσταση - διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων και οικισμών και τοπίου)
 - γ) Μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου
- B) Είκοσι δύο τοις εκατό για μελέτη - επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργου. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:
 - α) Χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες
 - β) Πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες
 - γ) Μελέτες συγκοινωνιακών έργων (οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές)
 - δ) Μελέτες υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων)
 - ε) Μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας
 - στ) Μελέτες λιμενικών έργων
 - ζ) Μελέτες γεωργικές (γεωργοοικονομικές - γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων)
 - η) Μελέτες αλιευτικές
- Γ) Είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για μελέτη - επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων. Ειδικότερα ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:
 - α) Μελέτες μηχανολογικές - ηλεκτρολογικές - ηλεκτρονικές
 - β) Μελέτες οικονομικές
 - γ) Μελέτες κοινωνικές

- δ) Μελέτες μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, εναέριων)
 - ε) Ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές)
 - στ) Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός - σχεδιασμός - λειτουργία)
 - ζ) Χημικές μελέτες και έρευνες
 - η) Χημικοτεχνικές μελέτες
 - θ) Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες
 - ι) Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεωφυσικές
 - ια) Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες
 - ιβ) Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες
 - ιγ) Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνική διευθέτηση ορεινών λεκανών χειμάρρων, αναδάσωσης, δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων)
 - ιδ) Στατικές μελέτες (μελέτες φερουσών κατασκευών κτιρίων και μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων)
- Δ) Δεκαεπτά τοις εκατό (17%) για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων. Ειδικότερα ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας (γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές, χαρτογραφικές, κτηματογραφικές και τοπογραφικές.
- Ε) Εξήντα τοις εκατό (60%) για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία με τη χρησιμοποίηση της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη και για την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα.»

Παρ. 3 «Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες), που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει το συντελεστή αυτόν κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι μέχρι ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των τεκμαρτών δαπανών.»

ΠΡΟΣΟΧΗ

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος δεν αφαιρούνται τα ποσά των τυχόν παρεχόμενων εκπτώσεων.

Προσαύξηση ΣΚΚ των αρχιτεκτόνων - μηχανικών

Όταν η διαφορά μεταξύ των τεκμαρτών και των πραγματικών δαπανών είναι πάνω από 20% των τεκμαρτών, ο ΣΚΚ προσαυξάνεται κατά 20%. Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες) που προκύπτουν από την εφαρμογή του ΣΚΚ, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προσαυξάνει το ΣΚΚ κατά ποσοστό 20%. Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών είναι μέχρι ποσοστό 20% των τεκμαρτών δαπανών.

Παράδειγμα 1

Έστω πολιτικός μηχανικός κατά τη διάρκεια του έτους απέκτησε ακαθάριστες (νόμιμες) αμοιβές από μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων 30.000€. Από το βιβλίο που τήρησε εσόδων - εξόδων προκύπτουν δαπάνες 14.600€. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους είναι 38%. Προκειμένου να διαπιστώσει το ποσοστό της δυσαναλογίας του μεταξύ των πραγματικών και τεκμαρτών δαπανών θα πρέπει να κάνει τους πιο κάτω υπολογισμούς:

Ακαθάριστες Αμοιβές (Α.Α.):	30.000€
Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.):	38%
Καθαρό Κέρδος (Α.Α. x Σ.Κ.Κ.):	11.400€
Τεκμαρτές Δαπάνες (62% x Α.Α.):	18.600€
Δαπάνες Βιβλίου:	14.600€
Διαφορά Δαπανών:	4.000€

Στο παράδειγμα υπάρχει δυσαναλογία ($18.600 - 14.600 = 4.000$). η διαφορά είναι μεγαλύτερη του ποσοστού 20% των τεκμαρτών δαπανών ($18.600 \times 20\% = 3.720$)

Επομένως θα πρέπει ο συντελεστής καθαρού κέρδους 38% να προσαυξηθεί κατά 20%. [$38\% + 20\%(38\%) = 38\% + 7,6\% = 45,6\%$]. Οπότε τα καθαρά κέρδη είναι ($30.000\text{€} \times 45,6\%$) = **13.680€** και όχι 11.400€ όπως προσδιορίστηκαν αρχικά.

Παράδειγμα 2

Ο ίδιος πολιτικός μηχανικός με την ίδια δραστηριότητα και διαφορετικά οικονομικά στοιχεία:

Ακαθάριστες Αμοιβές (Α.Α.):	30.000€
Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.):	38%
Καθαρό Κέρδος (Α.Α. x 38%):	<u>11.400€</u>
Τεκμαρτές Δαπάνες (Α.Α. x 62%):	18.600€
Δαπάνες Βιβλίου:	<u>17.000€</u>
Διαφορά Δαπανών:	1.600€

Στο παράδειγμα αυτό δεν υπάρχει δυσαναλογία ($18.600 - 17.000 = 1.600€$). Η διαφορά δαπανών είναι σε ποσοστό κάτω του 20% ($18.600 \times 20\% = 3.760€$). Επομένως δεν θα έχουμε προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους και θα παραμείνει 38%.

Παράδειγμα 3

Σε περίπτωση που οι δαπάνες από το βιβλίο εσόδων - εξόδων είναι μεγαλύτερες των ακαθαρίστων αμοιβών:

Ακαθάριστες Αμοιβές:	30.000€
Δαπάνες Βιβλίων:	<u>33.000€</u>
Ζημία	3.000€

Αυτή η ζημία δεν δικαιολογείται καθόσον το Υπουργείο Οικονομικών με τις Υπ' αριθμ. Σχετικές 1045097/784/Α0012/21.6.1990 εγγ. και 1001577/10206/Β0012 ΠΟΛ. 1038/ 5.3.2003 διαταγή ορίζει ότι **το καθαρό εισόδημα των Αρχιτεκτόνων Μηχανικών θα προσδιορίζεται εξωλογιστικά με τη χρήση των Συντελεστών** για μελέτες που αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ ανεξαρτήτως των αποτελεσμάτων που προκύπτουν με λογιστικό τρόπο από τα τηρούμενα βιβλία.

Ο ΣΚΚ δεν προσαυξάνεται, όταν οι πραγματικές δαπάνες είναι μεγαλύτερες των τεκμαρτών. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προσαυξάνει κατά 20% τους ΣΚΚ της παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, μόνο όταν οι πραγματικές δαπάνες που προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία του υπόχρεου είναι δυσανάλογως κατώτερες από τις τεκμαρτές, δηλαδή όταν οι πραγματικές δαπάνες είναι κατώτερες από τις τεκμαρτές κατά ποσοστό μεγαλύτερο του 20%. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση οι ΣΚΚ δεν προσαυξάνονται. Συνεπώς στην περίπτωση που οι πραγματικές δαπάνες που προκύπτουν από **επαρκή και ακριβή** βιβλία και στοιχεία είναι ανώτερες από τις τεκμαρτές, **ο ΣΚΚ της παρ. 5 του άρθρου 49 δεν προσαυξάνεται** (σχετ. 1121218/ 2129/Α0012/22/12/1997 έγγραφο).

Οι τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης καταβολής της αμοιβής λαμβάνονται υπόψη κατά την έρευνα για προσαύξηση ή όχι του ΣΚΚ. Αν οι τόκοι υπερημερίας που επιδικάστηκαν σε μηχανικό αφορούν καθυστερημένη καταβολή κάποιας από τις αμοιβές του που αναφέρονται περιοριστικά στην παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, τότε συμπεριλαμβάνονται σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου στα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να κριθεί αν θα εφαρμοστεί προσαυξημένος κατά ποσοστό 20% ΣΚΚ (σχετ. 1122406/2277πε/Α0012/23.1.1997 έγγραφο).

Μετά την προσαύξηση 20% δυσαναλογίας:

- Ο Σ.Κ.Κ. 38% γίνεται 45,6%
- Ο Σ.Κ.Κ. 22% γίνεται 26,4%
- Ο Σ.Κ.Κ. 26% γίνεται 31,2%
- Ο Σ.Κ.Κ. 17% γίνεται 20,4%
- Ο Σ.Κ.Κ. 60% γίνεται 72,0%

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΠΙΝΑΚΑ ΣΤ' - Δ' - Ζ' ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ Ε3
(Ένθετο της ετήσιας φορολογικής δήλωσης)

ΠΙΝΑΚΑΣ γ Δαπάνες Ελεύθεροι Επαγγελματίες

	Κ	
Αμοιβές προσωπικού	524	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	527	8000
Παροχές τρίτων (Μισθώματα, ΔΕΗ, ΟΤΕ κ.λ.π.)	530	6000
Ιδιόχρηση	533	
Διάφορα έξοδα (ΕΙΧ, γραφικά, έντυπα)	536	500
Τόκοι και συναφή έξοδα	539	
Αποσβέσεις παγίων	543	100
Σύνολο εξόδων	546	14600

ΠΙΝΑΚΑΣ δ Ακαθάριστα έσοδα από ελευθέρια επαγγέλματα

	Κ	
Μελέτες Μηχανικών	275	30000
Σύνολο εσόδων	283	30000

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ' Προσδιορισμός φορολογητέων καθαρών κερδών ελευθέρων επαγγελματιών

	Κ	
Μελέτες Μηχανικών	275	30.000,00
Σ.Κ.Κ.	365	κτιριακή 38%
Φορολογητέα καθαρά κέρδη	836	11.400,00

Λογιστικός τρόπος προκειμένου να βρεθεί η δυσαναλογία

Ακαθάριστες Αμοιβές	30000 (Σ.Κ.Κ. 38% =)
Καθαρό Κέρδος	11400
Καθαρές Δαπάνες	18600
Δαπάνες Βιβλίων	14600
Διαφορά Δαπανών	4000

Στο παράδειγμα υπάρχει δυσαναλογία $18600 - 14600 = 4000$. Η διαφορά δαπανών είναι σε ποσοστό πάνω του 20% ($18600 \times 20\% = 3750$). Θα προσαυξηθεί κατά 20% ο συντελεστής 38%. Δηλαδή $38\% + 20\%(38\%) = 38\% + 7,6\% = 45,6\%$. Οπότε τα φορολογητέα καθαρά κέρδη είναι $30000 \times 45,6\% = 13680$

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'	Κ.
Διαφορά Δαπανών	327 4.000,00
Είδος Μελέτης	342 Κτιριακή
Φορολ. Καθαρά Κέρδη	346 13.680

ΠΙΝΑΚΑΣ γ Δαπάνες Ελεύθεροι Επαγγελματίες

	Κ	
Αμοιβές προσωπικού	524	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	527	9000
Παροχές τρίτων (Μισθώματα, ΔΕΗ, ΟΤΕ κ.λ.π.)	530	7300
Ιδιόχρηση	533	
Διάφορα έξοδα (ΕΙΧ, γραφικά, έντυπα)	536	600
Τόκοι και συναφή έξοδα	539	
Αποσβέσεις παγίων	543	100
Σύνολο εξόδων	546	17000

ΠΙΝΑΚΑΣ δ Ακαθάριστα έσοδα από ελευθέρια επαγγέλματα

	Κ	
Μελέτες Μηχανικών	275	30000
Σύνολο εσόδων	283	30000

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ' Προσδιορισμός φορολογητέων καθαρών κερδών ελευθέρων επαγγελματιών

	Κ	
Μελέτη Μηχανικού	275	30.000,00
ΣΚΚ	365	κτιριακή 38%
Φορολογητέα καθαρά κέρδη	836	11400

Λογιστικός τρόπος προκειμένου να βρεθεί η δυσαναλογία

Ακαθάριστες Αμοιβές	30000 (Σ.Κ.Κ. 38% =)
Καθαρό Κέρδος	11400
Καθαρές Δαπάνες	18600
Δαπάνες Βιβλίων	17000
Διαφορά Δαπανών	1600

Στο παράδειγμα δεν υπάρχει προφανής δυσαναλογία $18600 - 17000 = 1600$. Η διαφορά δαπανών είναι σε ποσοστό κάτω του 20% ($18600 \times 20\% = 3750$). Ο συντελεστής δεν θα προσαυξηθεί κατά 20% και θα παραμείνει ο συντελεστής 38%.

ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'	Κ.
Διαφορά Δαπανών	324 1.600,00
Είδος Μελέτης	342 Κτιριακή 38%
Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη	346 11.400,00

Προσαύξηση συντελεστού καθαρού κέρδους όταν τα βιβλία του αρχιτέκτονα - μηχανικού κρίνονται ανακριβή

Όταν τα βιβλία του αρχιτέκτονα μηχανικού κρίνονται **ανακριβή** προσαυξάνεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους που προκύπτει μετά την κατά 20% προσαύξηση του κανονικού συντελεστή λόγω δυσαναλογίας των τεκμαρτών πραγματικών δαπανών. Εάν από τα βιβλία και στοιχεία του ελεύθερου επαγγελματία αρχιτέκτονα - μηχανικού προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή της παρ.5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, ο συντελεστής αυτός προσαυξάνεται κατά 20%. Στη συνέχεια στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του αρχιτέκτονα - μηχανικού κρίνονται ανακριβή, η προσαύξηση που ορίζεται σε περίπτωση τεκμαρτού προσδιορισμού με την παρ.4 του άρθρου 50 του ίδιου κώδικα (40% ανάλογα την περίπτωση) θα εφαρμοστεί στον παραπάνω προσαυξημένο συντελεστή (σχετ. 1064069/1029/Α0012/28.6.1999 έγγραφο). (Βλέπε κεφάλαιο ΚΒΣ - πρόστιμα). Π.χ. Μοναδικός Σ.Κ.Κ. 38% + Προσαύξηση 20% = 45,6%. Με την προσαύξηση 40% για βιβλία που κρίθηκαν ανακριβή: 45,6% + Προσαύξηση 40% = 63,8% ο προσαυξημένος συντελεστής που θα εφαρμοσθεί. Πάντως διευκρινίζεται ότι η προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. που εφαρμόζεται επί των ακαθαρσιών αμοιβών δεν μπορεί να υπερβεί το συντελεστή 75%. Π.χ. Μηχανικός με Μ.Σ.Κ.Κ. 60% + προσαύξηση 20% = 72%. Σε περίπτωση ανακρίβειας 72% + προσαύξηση 40% = 100,8%. Στην περίπτωση αυτή ο Μ.Σ.Κ.Κ. περιορίζεται στο 75%.

Η διάταξη αυτή ισχύει από 14/12/2004 (Ν. 3296/04). Προηγούμενως η προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων ήταν 50% από 40% που είναι σήμερα.

Προσαύξηση ΣΚΚ όταν χρησιμοποιείται ο μέσος όρος αυτών. Όταν δεν υπάρχει για το συγκεκριμένο ελευθέριο επάγγελμα ΣΚΚ, τότε χρησιμοποιείται ο μέσος όρος των ΣΚΚ, κατά τον τεκμαρτό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με την παρ. 4 του άρθρου 50 του ΚΦΕ προσαυξάνεται (κατά 40% ανάλογα την περίπτωση) ο μέσος όρος (σχετ. 1031619/ 631/ Α0012/ ΠΟΛ 1114/23.3.2000 διαταγή)

Όταν λαμβάνονται εικονικά ή πλαστά στοιχεία ή δεν διαφυλλάσσονται ή δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο, ο Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται κατά 80%. Π.Χ. (38% +20%) = 45,6%. (45,6% + 80%) = 82% περιορισμός και πάλι στο 75%. Η διάταξη αυτή ισχύει από 14/12/2004 προηγούμενως η προσαύξηση ήταν 100%.

Κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός) το ποσοστό προσαύξησης του ΣΚΚ υπό προϋποθέσεις περιορίζεται στο μισό. Σε περίπτωση διοικητικού συμβιβασμού το ποσοστό προσαύξησης του ΣΚΚ μειώνεται στο μισό, με την επιφύλαξη ότι ο συντελεστής αυτός που τελικά εφαρμόζεται δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να είναι μικρότερος από το συντελεστή που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό (σχετ. 1131263/ 2057 / Α0012/ 11.1.1998 έγγραφο). (Βλέπετε Κεφάλαιο «Κύρος και αποδεικτική δύναμη των βιβλίων»)

Παρ. 4 Κατωτέρω παρατίθενται περιπτώσεις με εγκ. Διαταγές - έγγραφα του Υποικ. Και τη νομολογία των Δικαστηρίων που υπάγονται ή δεν υπάγονται στις κατ' εξαίρεση ρυθμίσεις προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος εξωλογιστικώς.

Μελέτες μηχανικών που τα καθαρά κέρδη δεν προσδιορίζονται με τη χρήση ΣΚΚ

Το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων - μηχανικών από δραστηριότητες που δεν αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ δεν προσδιορίζεται με τη χρήση ΣΚΚ αλλά **λογιστικά**. Προκειμένου για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών που δεν περιλαμβάνονται μεταξύ αυτών που περιοριστικά απαριθμούνται στις περιπτ. Α' έως Ε' της παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ για τον προσδιορισμό του καθαρού τους εισοδήματος έχει εφαρμογή η παρ. 4 του άρθρου 49 του ίδιου κώδικα, δηλαδή το καθαρό εισόδημά τους προσδιορίζεται **λογιστικά και όχι εξωλογιστικά** με την εφαρμογή των ΣΚΚ (σχετ. 1065854/1069/ΠΟΛ 1163/Α0012/2.6.1998 διαταγή και 1118955/1699/Α0012/6.11.1996 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα ναυπηγού μηχανικού από ναυπηγικές μελέτες δεν προσδιορίζεται με τη χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Πτυχιούχος ΤΕΙ με ειδικότητα ναυπηγού μηχανικού ασχολείται με ναυπηγοεπισκευαστικές μελέτες και εργασίες σε πλοία εταιρείας με σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών. Για τις αμοιβές του που προκύπτουν από τις μελέτες θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις των παρ. 1-4 του άρθρου 49 του ΚΦΕ και όχι με την παρ. 5 του άρθρου 49 του ίδιου κώδικα, γιατί είναι μεν μηχανικός, αλλά οι μελέτες του δεν αφορούν μελέτη τεχνικών έργων, όπως αυτά αναφέρονται ρητά στη συγκεκριμένη παράγραφο (κτιριακά, χωροταξικά, πολεοδομικά, κοινωνικοπολιτικά, υδραυλικά, ηλεκτρομηχανολογικά και τοπογραφικά έργα) (σχετ. 1000738/14/Α0012/17.1.2002 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα μηχανικού από τη συμμετοχή σε ερευνητικό πρόγραμμα κλπ. Δραστηριότητες δεν προσδιορίζεται με τη χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος μηχανικού για αμοιβές που εισέπραξε λόγω συμμετοχής του σε ερευνητικό πρόγραμμα, για υπηρεσίες ανάπτυξης λογισμικού εφαρμογών (ΚΑΔ

74.30.16.00) και για διδασκαλία σε επιμορφωτικά σεμινάρια δεν έχει εφαρμογή η παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ αλλά η παρ. 1 του ίδιου άρθρου, δηλαδή το καθαρό του εισόδημα θα προσδιοριστεί **λογιστικά**. (σχετ. 1122406/2277 πε/Α0012/23.1.1997 και 1042397/603/Α0012/14.5.2002 έγγραφα)

Το καθαρό εισόδημα μηχανικού από σύνταξη μελετών στο πλαίσιο ερευνητικών προγραμμάτων δεν προσδιορίζεται με τη χρήση ΣΚΚ. Το καθαρό εισόδημα από τις αμοιβές που εισέπραξε μηχανικός για τη σύνταξη μελετών στο πλαίσιο ερευνητικών προγραμμάτων θα προσδιοριστεί, σύμφωνα με τις παρ. 1 - 4 του άρθρου 49 του ΚΦΕ **λογιστικά** και τούτο γιατί οι αμοιβές αυτές δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις που εξαιρεί ο νόμος από το λογιστικό προσδιορισμό (παρ. 5 περιπτ. Α έως ε του άρθρου 49 του ΚΦΕ) (σχετ. 1000787/9/Α0012/27.3.2002 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα μηχανικού από την εκπόνηση τεχνοοικονομικών μελετών δεν προσδιορίζεται με την χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Χημικός μηχανικός που συντάσσει τεχνοοικονομικές μελέτες στα πλαίσια επιχορηγούμενων προγραμμάτων για τον προσδιορισμό του καθαρού του εισοδήματος από τη δραστηριότητα αυτή έχουν εφαρμογή οι παρ. 1 - 4 του άρθρου 49 του ΚΦΕ και όχι η παρ. 5 του ίδιου άρθρου, δεδομένου ότι η μελέτη αυτή δεν αποτελεί μελέτη τεχνικού έργου (σχετ. 1121542/1910/Α0012/19.11.1998 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα από τη διεύθυνση εκτέλεσης έργου υδραυλικών δοκιμών υποθαλάσσιου αγωγού φυσικού αερίου κλπ δεν προσδιορίζεται με την χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Φορολογούμενος ανέλαβε την διεύθυνση εκτέλεσης του έργου υδραυλικών δοκιμών υποθαλάσσιου αγωγού φυσικού αερίου και την επίβλεψη των εργασιών Commissioning, καθώς και την επίβλεψη του ελέγχου των οργάνων αυτοματισμού σε τμήμα του έργου, καθώς και εργασίες εγκατάστασης οργάνων στη μονάδα συμπαραγωγής ενέργειας. Δεδομένου ότι καμιά από τις δραστηριότητες αυτές δεν είναι μεταξύ αυτών που απαριθμούνται στην παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα από τις δραστηριότητες αυτές δεν έχουν εφαρμογή οι ΣΚΚ των περιπτ. Β' έως ε' της παρ. 5 του άρθρου 49, αλλά εφαρμόζεται η παρ. 1 του ίδιου άρθρου, δηλαδή το καθαρό εισόδημα θα προσδιοριστεί **λογιστικά** (σχετ. 1112242/2113/Α0012/8.11.1996 και 1024740/498 / Α0012/18.3.1997 έγγραφα).

Τα καθαρά κέρδη μηχανικού ηλεκτρονικών υπολογιστών και πληροφορικής, διπλωματούχου του Πανεπιστημίου και μέλος του ΤΕΕ, για τη συγγραφή ηλεκτρονικών μελετών για την προδιαγραφή και το σχεδιασμό πληροφοριακών και τηλεπικοινωνιακών συστημάτων και δικτύων και του τρόπου διασύνδεσης τους καθώς και επίβλεψη της υλοποίησης των έργων αυτών, προσδιορίζεται λογιστικά. Μηχανικός ηλεκτρονικών υπολογιστών και πληροφορικής, διπλωματούχος του Πανεπιστημίου Πατρών και μέλος του ΤΕΕ, με αντικείμενο εργασιών την συγγραφή ηλεκτρονικών μελετών για την προδιαγραφή και το σχεδιασμό πληροφοριακών και τηλεπικοινωνιακών συστημάτων και δικτύων και του τρόπου διασύνδεσής τους (υποσυστήματα, σχετικές διεπαφές, διασυνδέσεις) καθώς και επίβλεψη της υλοποίησης των έργων αυτών.

Με βάση τα όσα εκτέθηκαν προκύπτει ότι, για τις αμοιβές που λαμβάνει, ως μηχανικός ηλεκτρονικών υπολογιστών και πληροφορικής και δικτύων καθώς και της επίβλεψης των έργων αυτών, θα έχουν εφαρμογή οι παρ. 1,2 και 4 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, δηλαδή το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του **θα προσδιοριστεί λογιστικά**. Οι ειδικές διατάξεις στην περίπτωση Γ και ε' της παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου, δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση του, καθόσον οι αμοιβές του, ως μηχανικού από τη σύνταξη μελετών συστημάτων πληροφορικής και δικτύων καθώς και από την επίβλεψη υλοποίησης των έργων αυτών δεν περιλαμβάνονται στα τεχνικά έργα όπως αυτά ρητά προσδιορίζονται στην παράγραφος αυτή.

Επισημαίνεται ότι το καθαρό εισόδημα από αμοιβές για την εκπόνηση τεχνικών ή τεchnοοικονομικών μελετών, στα πλαίσια ερευνητικών προγραμμάτων και όχι κατασκευής τεχνικών έργων, προσδιορίζεται σε κάθε περίπτωση λογιστικά, ανεξαρτήτως της ιδιότητας του μελετητού, μηχανικού ή όχι, καθόσον η παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ έχει εφαρμογή μόνο για μελέτες κατασκευής τεχνικών έργων (σχετ. 1099201/1830/Α0012/18.10.2005 έγγραφο).

Παρ. 4 Μελέτες που καταρτίζονται από μη αρχιτέκτονες - μηχανικούς

Το καθαρό εισόδημα από μελέτες που καταρτίζονται από μη αρχιτέκτονες - μηχανικούς δεν προσδιορίζεται με την χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Οι ΣΚΚ της παρ.5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ εφαρμόζονται μόνο για μελέτες που συντάσσονται από αρχιτέκτονες και μηχανικούς. Συνεπώς στις αμοιβές που αφορούν μελέτες και έρευνες που συντάσσονται από άλλα πρόσωπα δεν έχει εφαρμογή η παράγραφος αυτή (σχετ. 1108889/2467 / Α0012/ 27-9-1995 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα γεωπόνου (εδαφολόγου μελετητή) από την εκπόνηση εδαφολογικών και γεωργικών μελετών δεν προσδιορίζεται με τη χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Το εισόδημα από αυτές τις δραστηριότητες θα υπολογιστεί λογιστικά σύμφωνα με τις παρ. 1-4 του άρθρου 49 του ΚΦΕ και όχι με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου, η οποία ισχύει μόνο για τις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών (σχετ. 1108889/2467/ Α0012/27-9-1995 και 1081892/1666/ Α0012/9.9.1996 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα οικονομολόγων, κοινωνιολόγων κλπ από την εκπόνηση μελετών οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας και οικονομικών μελετών δεν προσδιορίζεται με τη χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστούν οι ΣΚΚ της παρ.5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ όταν συντάσσονται μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας, καθώς και οικονομικές μελέτες από: α) εξειδικευμένους επιστήμονες, οικονομολόγους - μελετητές, κοινωνιολόγους κλπ και β) εξειδικευμένους οικονομολόγους με τις διατάξεις που ορίζει ο ν. 716/1977 (σχετ. 1024419/255/ Α0012/22.2.1996 και 1100379/1749/Α0012/3.10.1997 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα των περιβαλλοντολόγων για δασικές περιβαλλοντολογικές μελέτες δεν προσδιορίζεται με ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Όπως έχει γίνει δεκτό από την διοίκηση, στα περιοριστικά κατονομαζόμενα ελευθέρια επαγγέλματα ανήκει και το επάγγελμα του περιβαλλοντολόγου και το καθαρό εισόδημα από την άσκησή του θα προκύψει με βάση το άρθρο 49, παρ. 1 έως 4 και όχι με βάση την παρ. 5 αυτού του άρθρου. (σχετ. 1016831/230/Α0012/19.2.2002 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα από εκπόνηση περιβαλλοντολογικών μελετών (διαχείριση αποβλήτων) δεν προσδιορίζεται με ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Εταιρεία που ασχολείται με την εκπόνηση περιβαλλοντικών μελετών (διαχείριση αποβλήτων, υγρών και στερεών) δηλαδή εργασίες που δεν αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ. Συνεπώς ο προσδιορισμός του καθαρού κέρδους της εταιρείας θα γίνει λογιστικά (σχετ. 1022663/288/Α0012/4.6.1993 έγγραφο).

Από 1.1.2003 το καθαρό εισόδημα των γεωλόγων - μελετητών προσδιορίζεται αποκλειστικά εξωλογιστικά. Με την παρ. 5 του άρθρου 30 του ν. 3220/2004 προστίθεται η παρ. 6 στο άρθρο 49 του ΚΦΕ με έναρξη ισχύος για αμοιβές που αποκτώνται από 1/1/2003. Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα από τις αμοιβές του ελεύθερου επαγγέλματος των γεωλόγων - μελετητών οι οποίοι συντάσσουν μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές, γεωφυσικές και γεωτεχνικές των υποπεριπτώσεων ιε' και ια' της περίπτωσης γ' του άρθρου 49 του ΚΦΕ εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή 26% στις ακαθάριστες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσης τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών.

Το καθαρό εισόδημα από αμοιβές οικονομικών μελετών και μελετών οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας εξευρίσκεται με εφαρμογή συντελεστή επί των ακαθάριστων αμοιβών, μόνο στην περίπτωση που ο φορολογούμενος συντάσσει τις μελέτες αυτές με την ιδιότητα του αρχιτέκτονα - μηχανικού. Ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος που αποκτά φορολογούμενος από αμοιβές οικονομικών μελετών και μελετών οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας εξευρίσκεται, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, με εφαρμογή συντελεστή επί των ακαθάριστων αμοιβών του μόνο στην περίπτωση που συντάσσει τις μελέτες αυτές με την ιδιότητα του αρχιτέκτονα - μηχανικού καθώς σε διαφορετική περίπτωση, της σύνταξης δηλαδή των υπόψη μελετών από άλλους ελεύθερους επαγγελματίες ο προσδιορισμός του εισοδήματος είναι λογιστικός (Έσοδα - Έξοδα) (σχετ. 1057378/1171/Α0012/15.6.2005 έγγραφο).

Η αμοιβή συνταξιούχου μηχανικού για την επίβλεψη μέχρι και το στάδιο κατασκευής του σκελετού εξοπλισμένου σκυροδέματος και όχι την έκδοση οικοδομικής άδειας (εφόσον για την αποπεράτωση της οικοδομής απαιτείται νέα οικοδομική άδεια την οποία θα εκδώσει άλλος εν ενεργεία μηχανικός), αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Από την διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι σε προκαταβολή φόρου 4% ή 10% κατά περίπτωση υπόκεινται σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 52 του ΚΦΕ οι αμοιβές των μηχανικών επί μελετών για τις οποίες προβλέπεται θεώρηση ή χορήγηση σχετικής άδειας. Για τις λοιπές περιπτώσεις εφαρμόζεται το άρθρο 58 του ΚΦΕ.

Εφόσον η συγκεκριμένη περίπτωση αφορά μόνο την επίβλεψη μέχρι και το στάδιο κατασκευής του σκελετού εξοπλισμένου σκυροδέματος και όχι την έκδοση οικοδομικής άδειας (εφόσον για την αποπεράτωση της οικοδομικής απαιτείται νέα οικοδομική άδεια την οποία θα εκδώσει άλλος εν ενεργεία μηχανικός) τότε δεν έχει εφαρμογή η παρ. 4 του άρθρου 52 του ΚΦΕ δηλαδή δεν υποχρεούται στην καταβολή προκαταβλητέου ποσού (σχετ. 1072505/1948/Α0012/13.9.2004 έγγραφο).

Το έκτακτο εισόδημα ανάγεται στον χρόνο άσκησης του επαγγέλματός του ως μηχανικός και κατά συνέπεια αποτελεί εισόδημα από το επάγγελμά του ως μηχανικού (Ζ' κατηγορίας) (σχετ. 1037823/706/Α0012/10.5.2001 έγγραφο).

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που αυτός που θα καταβάλλει την αμοιβή του είναι ένα από τα εξής πρόσωπα: δημόσιες υπηρεσίες, ΟΤΑ και λοιπά ν.π.δ.δ., κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις του, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία Β ή Γ κατηγορίας του ΚΒΣ κατά την καταβολή των αμοιβών, τότε θα πρέπει να διενεργηθεί παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής του, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58 του ΚΦΕ (σχετ. 1022703/579/Α0012/15.12.2004 έγγραφο).

Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος όταν κατά την έκδοση της οικοδομικής άδειας επιβάλλεται από τις πολεοδομικές διατάξεις η σύνταξη και η υποβολή αυτοτελών μελετών. Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των αρχιτεκτόνων - μηχανικών από αμοιβές για την έκδοση οικοδομικών αδειών, ανεξάρτητα αν στη μελέτη περιλαμβάνεται και τμήμα που αφορά τις τυχόν ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις της οικοδομής ή τοπογραφικό διάγραμμα αυτής, έχει εφαρμογή ο συντελεστής της περιπτ. Α' της παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ καθόσον τα τμήματα αυτά δεν αποτελούν ιδιαίτερη μελέτη. Από τη διοίκηση διευκρινίστηκε ότι εάν και εφόσον κατά την έκδοση της οικοδομικής άδειας επιβάλλεται από τις πολεοδομικές διατάξεις η σύνταξη και η υποβολή αυτοτελών μελετών (π.χ. τοπογραφικό διάγραμμα, αρχιτεκτονική μελέτη, στατική μελέτη, μελέτη ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων κλπ) για την κάθε μία από τις οποίες ορίζεται διακεκριμένη νόμιμη αμοιβή, τότε για την εξεύρεση του καθαρού κέρδους σε κάθε μία από αυτές έχει εφαρμογή ο αντίστοιχος συντελεστής που προβλέπεται από την παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που το ίδιο το φυσικό πρόσωπο (αρχιτέκτονας - μηχανικός) συντάσσει περισσότερες από μία επιμέρους μελέτες της αυτής οικοδομικής άδειας, εάν και εφόσον στην ΑΠΥ που εκδίδει αναγράφει κεχωρισμένα το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας και το ποσό της αντίστοιχης νόμιμης αμοιβής (σχετ. 1075594/1459/Α0012/26.10.1994 και 1087614/2047/Α012/20.7.1995 έγγραφα).

Το εισόδημα του πολιτικού μηχανικού από τον έλεγχο, την μελέτη και την έρευνα της αντοχής δοκιμών προσδιορίζεται με την χρήση ΣΚΚ. Πολιτικός μηχανικός τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και η δραστηριότητά του είναι ο έλεγχος, η μελέτη και η έρευνα της αντοχής των δοκιμών (κομμάτια από μπετόν στις οικοδομές). Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται στο εργαστήριο του με μηχανικά μέσα και εκδίδεται γραπτή απάντηση για τον ενδιαφερόμενο, ο οποίος είναι συνήθως επιτηδευματίας. Ο υπόψη πολιτικός μηχανικός θα φορολογηθεί εξωλογιστικά με την παρ. 5 του άρθρου 49 (δηλαδή με την χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες αμοιβές του), γιατί η εργασία του αφορά πραγματογνωμοσύνες πάνω σε τεχνικά έργα. Ο χαρακτηρισμός όμως της εργασίας του ως πραγματογνωμοσύνης είναι θέμα πραγματικό και ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (σχετ. 1085534/1410/Α0012/26.9.2001 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων - μηχανικών προσδιορίζεται αποκλειστικά εξωλογιστικά, χωρίς να εξετάζονται οι τίτλοι σπουδών τους. Οι ειδικές διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ έχουν εφαρμογή αποκλειστικά και μόνο για τις αμοιβές των μηχανικών και αρχιτεκτόνων που περιοριστικά απαριθμούνται στις περιπτώσεις αυτές χωρίς να εξετάζονται οι τίτλοι σπουδών αυτών των μηχανικών. Συνεπώς μηχανολόγος μηχανικός οποιασδήποτε βαθμίδας (ΕΜΠ-Πανεπιστήμιο- ΤΕΙ) που ασχολείται με τις εργασίες που αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ θα φορολογηθεί με αυτή την παράγραφο και όχι με τις παρ. 1- 4 του ίδιου άρθρου. Ανάλογα ισχύουν και στην περίπτωση απόφοιτου ΤΕΙ που έχει ειδικότητα μηχανολόγου μηχανικού που ασχολείται με «υπηρεσίες εκπονήσεις τεχνικών μελετών για μηχανολογικές και ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις κτιρίων», ο οποίος υπάγεται για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος στην παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ. (σχετ. 1022234/530/Α0012/10.3.2004 και 1010603/213/Α0012/16.2.2004 έγγραφα).

Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος εργοδηγού γεωμέτρου - βοηθού τοπογράφου. Ο υπόψη φορολογούμενος είναι απόφοιτος ιδιωτικής τεχνικής σχολής και το πτυχίο είναι αναγνωρισμένο από το Υπ. Παιδείας και Θρησκευμάτων. Είναι εγγεγραμμένος στο ΤΕΕ και ασφαλιστικός φορέας του είναι το ΤΕΒΕ. Στην περίπτωση αυτή για την εφαρμογή της περιπτ. Δ' της παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ (δηλαδή για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματός του με την χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες αμοιβές του) πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά δύο προϋποθέσεις: α) ο φορολογούμενος να έχει την επιστημονική κατάρτιση του αρχιτέκτονα ή του μηχανικού β) οι αμοιβές που εισέπραξε να προέρχονται από την παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων που σύνταξε και υπόγραψε ο ίδιος. Επομένως ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος του προσώπου αυτού με βάση τις ανωτέρω διατάξεις εναπόκειται στη εξελεγκτική εξουσία της Δ.Ο.Υ. δεδομένου ότι εξαρτάται άμεσα από τη διαπίστωση πραγματικών δεδομένων (σχετ. 107362/1272/Α0012/30.8.2001 έγγραφο).

Παρ. 6 Πότε το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων - μηχανικών προσδιορίζεται με την χρήση 60%.

Η περίπτωση ε' της παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ έχει εφαρμογή στην περίπτωση που οποιαδήποτε μορφής μελετητική επιχείρηση που αναλαμβάνει πρωτογενώς τη μελέτη τεχνικών έργων (μεμονωμένος αρχιτέκτονας ή μηχανικός ή οργανωμένο γραφείο) αναθέτει σε μεμονωμένους αρχιτέκτονες ή μηχανικούς την εκτέλεση όλου ή μέρους των πιο πάνω μελετών. Η ανάθεση της εκτέλεσης των μελετών γίνεται με **σύμβαση έργου**. Συνεπώς στην έννοια του όρου «προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών» νοείται ότι η περαιτέρω ανάθεση της εκτέλεσης των μελετών γίνεται με σύμβαση μίσθωσης έργου (ΑΚ 681) και όχι με σύμβαση μίσθωσης εργασίας (ΑΚ 648). Σε περίπτωση που μηχανικοί ή αρχιτέκτονες απασχολούνται σε οργανωμένα γραφεία με σχέσεις εξαρτημένης εργασίας (μίσθωση εργασίας), δεν μπορεί να εφαρμοστεί στις ακαθάριστες αμοιβές του ΣΚΚ 60%, γιατί αυτοί είναι μισθωτοί και αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Επίσης εκτός από τα παραπάνω απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή ΣΚΚ 60% εί-

ναι η χρησιμοποίηση από το μηχανικό ή αρχιτέκτονα (που προσφέρει τις ανεξάρτητες υπηρεσίες) της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη του. Στην περίπτωση αυτή ο εργοδότης αναλαμβάνει τα λειτουργικά έξοδα που απορρέουν από την αποδοχή αυτής της ανάθεσης. **Ο ΣΚΚ 60% εφαρμόζεται επίσης και στην αμοιβή αρχιτεκτόνων - μηχανικών για την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης και διαιτησιών σχετικά με τα έργα που αναφέρονται στην παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ σε κάθε περίπτωση.** Η προϋπόθεση της χρησιμοποίησης της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτούν οι μηχανικοί από την 1.1.1997 και μετά. Επίσης ισχύει και για τις υποθέσεις που δεν έχουν περαιωθεί οριστικά μέχρι τις 15.4.1998 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 2601/1998 στο ΦΕΚ) και εκκρεμούν στην Δ.Ο.Υ. Προκειμένου για τις υποθέσεις που έχουν ασκηθεί προσφυγές και εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, δεν έχουν εφαρμογή οι νέες διατάξεις (σχετ. 1065854/1069/ΠΟΛ 1163/Α0012/2.6.1998 διαταγή).

Το καθαρό εισόδημα των μεμονωμένων αρχιτεκτόνων - μηχανικών και των οργανωμένων γραφείων που αναλαμβάνουν απευθείας την μελέτη του τεχνικού έργου δεν προσδιορίζεται με την χρήση του ΣΚΚ 60%. Προκειμένου για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών που είναι απευθείας ανάδοχοι των τεχνικών έργων και εκπονούν τις μελέτες ως μεμονωμένα άτομα ή ως οργανωμένα γραφεία που χρησιμοποιούν την υποδομή και την οργάνωση των δικών τους γραφείων επωμιζόμενοι οι ίδιοι και τα λειτουργικά έξοδα της ανάθεσης του έργου, εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι ΣΚΚ των περιπτ. Α' - δ' της παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ και όχι ο ΣΚΚ 60% της περιπτ. ε' (σχετ. 1065854/1069/ΠΟΛ 1163 / Α0012/ 2.6.1998 διαταγή).

Το καθαρό εισόδημα των οργανωμένων γραφείων που αναλαμβάνουν δευτερογενώς τις μελέτες από άλλα οργανωμένα γραφεία δεν προσδιορίζεται με την χρήση ΣΚΚ 60%. Οι ΣΚΚ των περιπτ. Α' έως Δ' της παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ εφαρμόζονται και στην περίπτωση που οργανωμένα γραφεία αναλαμβάνουν δευτερογενώς από άλλα οργανωμένα γραφεία την εκπόνηση μελετών τεχνικών έργων χρησιμοποιώντας την δική τους υποδομή και οργάνωση. Δηλαδή στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται ο ΣΚΚ 60% της περιπτ. Ε' (σχετ. 1065854/1069/ ΠΟΛ 1163/ Α0012/ 12.6.1998 διαταγή και 1107528/1697/Α0012/16.10.1998 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα των μεμονωμένων ατόμων και των οργανωμένων γραφείων που αναλαμβάνουν δευτερογενώς τις μελέτες από οργανωμένα γραφεία και μεμονωμένα άτομα αντίστοιχα δεν προσδιορίζεται με χρήση ΣΚΚ 60%. Στις περιπτώσεις ανάθεσης της εκπόνησης μελέτης δευτερογενώς από μεμονωμένα άτομα σε οργανωμένα γραφεία καθώς και από οργανωμένα γραφεία σε μεμονωμένα άτομα εφόσον αυτοί που αναλαμβάνουν την εκπόνηση της μελέτης χρησιμοποιούν την δική τους υποδομή και οργάνωση και όχι την υποδομή και την οργάνωση των γραφείων του εργοδότη τους, για τον προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών τους, εφαρμόζονται οι συντελεστές των περιπτ. Α' - Δ' και όχι της περιπτ. Ε' (60%) της παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ (σχετ. 1107528/1697/Α0012/16.10.1998 έγγραφο).

Έννοια του όρου «Διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου)». Σύμφωνα με το ΤΕΕ ο όρος «διεύθυνση έργου» ή «διοίκηση έργου» ή «διαχείριση έργου» συνδέεται με το δικαίωμα του εργοδότη να εκτιμήσει τις υπάρχουσες ανάγκες και να αποφασίσει τις απαραίτητες ενέργειες για την παρακολούθηση της καλής εκτέλεσης τεχνικού έργου. Η παρακολούθηση αυτή του έργου απαιτεί την παρέμβαση μηχανικού και διενεργείται είτε από τον ίδιο τον εργοδότη είτε ανατίθεται σε άλλον φορέα (αυτοπροσώπως ή υποβοηθούμενο από δικό του προσωπικό) με σύμβαση έργου. Ως εργοδότης με την παραπάνω έννοια είναι είτε ο ιδιοκτήτης ή ο κύριος του έργου είτε αυτός που ενεργεί κατόπιν εξουσιοδότησης και για λογαριασμό του ιδιοκτήτη του έργου (π.χ. δημόσια υπηρεσία, οργανισμοί δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα ν.π.δ.δ., ν.π.ι.δ. κλπ) είτε αυτός που ανέλαβε την διοίκηση του έργου και όχι ο εργολάβος που ανέλαβε την εκτέλεση του έργου (σχετ. 1043516/1000/Α0012/2.5.1996 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα από τη διεύθυνση εκτέλεσης έργου το οποίο ανατέθηκε από τον ανάδοχο του έργου για λογαριασμό του δεν προσδιορίζεται με την χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. Η ΔΕΠΑ (κύριος του έργου) ανέθεσε την εκτέλεση κατασκευής του έργου «Κύριος Αγωγός Μεταφοράς Ρωσικού Φυσικού Αερίου» σε κοινοβόρτου εταιρειών (ανάδοχος του έργου) μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η «Β», που ανέλαβε την εκτέλεση τμήματος του αγωγού από τα Ελληνοβουλγαρικά σύνορα μέχρι την Πάχη Μεγάρων Αττικής. Την διεύθυνση εκτέλεσης του έργου αυτού ανέθεσε η «Β» με σύμβαση έργου σε μηχανολόγο - ηλεκτρολόγο. Δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση η ανάθεση της διεύθυνσης εκτέλεσης του έργου αυτού γίνεται από τον ανάδοχο του έργου για την παρακολούθηση της εκτέλεσης για λογαριασμό του αναδόχου και όχι από τον εργοδότη του έργου, προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα του μηχανολόγου ηλεκτρολόγου από την δραστηριότητα αυτή δεν έχει εφαρμογή η παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ αλλά η παρ. 1 του ίδιου άρθρου, δηλαδή το καθαρό εισόδημά του προσδιορίζεται λογιστικά (σχετ. 1043516/1000/ Α0012/2.5.1996 έγγραφο).

ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος **εισέπραξε** ποσό της αμοιβής. Ως εισπραξη για επιβολή και παρακράτηση φόρου θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στο δικαιούχο (όπως η κατάθεση της αμοιβής σε τράπεζα ή στο ΤΕΕ).

Η αμοιβή για την οποία έλαβε συναλλαγματικές ή γραμμάτια θεωρούνται εισπραξη. Αν σε περίπτωση αυτές καταστούν επισφαλείς και με την προϋπόθεση βεβαίως ότι έχει καταχωρηθεί ως έσοδο στο βιβλίο εσόδων - εξόδων που τηρεί, μπορεί να εκπέσει το επισφαλές ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα που εμφανίζει στο βιβλίο του σχετ. Α' 2720 ΠΕ/31.9.1979 έγγραφο.

Κατά τον χρόνο εισπραξης της αμοιβής εκδίδεται Α.Π.Υ.

Επίσης εκδίδει Α.Π.Υ. όταν λάβει γνώση του εντάλματος πληρωμής που εκδόθηκε. Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθεριου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύει εργασία δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί:

- α) στο έτος εισπράξεως και το αμέσως προηγούμενο σε περίπτωση εργασίας 2 ετών
- β) στο έτος εισπραξης και στα 2 προηγούμενα για εργασία τριών ή περισσότερων ετών.

ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Παρ. 1 ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ (ΥΠΟΚ 1003821/10037 Β 0012/ΠΟΛ. 1005/14/1/05) Η αναγνώριση των δαπανών που περιλαμβάνονται στην απόφαση αυτή είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες

ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ

1. Η αποζημίωση σε τρίτους βάση δικαστικών αποφάσεων.
2. Αποζημιώσεις απολυθέντων υπαλλήλων.
3. Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση - συνεπεία σεισμού - κτιρίου ιδιοκτησίας της.
4. Αποζημίωση βάσει νόμου που καταβάλει εκμισθώτρια στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης.
5. Αμοιβές προς άλλους ελεύθερους επαγγελματίες (δικηγόρων, συμβολαιογράφων, λογιστών κ.λ.π.). Η καταβαλλόμενη αμοιβή σε λογιστή δεν αναγνωρίζεται εφ' όσον δεν υπογράφει και τη δήλωση.
6. Αμοιβές μηχανικών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους και εφόσον δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος οικοδομής (π.χ. σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, επιμετρήσεις, οριοθετήσεις, κλπ.).
7. Αμοιβές προς τρίτους οι οποίοι λόγω ύψους αμοιβών (έως 5000€) δεν εκδίδουν οι ίδιοι φορολογικά στοιχεία (καθαρίστριες, ευκαιριακά απασχολούμενοι κ.λ.π.)
8. Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των μελών ή εταιριών των ελευθέρων επαγγελματιών **δεν** εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σχετ. 1006184/ 122/Α0012/22.1.02 έγγραφο).

ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ

1. Ασφάλιστρα για την ασφάλιση των περιουσιακών τους στοιχείων.
2. Ασφάλιστρα πυρός.
3. Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων.
4. Οι εισφορές στα Ταμεία Ασφάλισης εφόσον δεν αναγράφονται στον ΠΙΝΑΚΑ 7 της φορολογικής δήλωσης
5. Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής του εργατοτεχνικού προσωπικού και για μέλη διοικητικού συμβουλίου ΑΕ μέχρι του ποσού 1500€

ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ

1. Ενοίκια επαγγελματικών εγκαταστάσεων με βάση το μισθωτήριο συμβόλαιο που έχει κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ. ακόμη και αν η μεταγενέστερη τροποποίηση του αρχικού μισθωτηρίου δεν έχει κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ.
2. Τεκμαρτό μίσθωμα επί ιδιοχρήσεως (εφόσον δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα)
3. Ενοίκια μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.
4. Ενοίκια λοιπών κινητών πραγμάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης
5. Για χρηματοδοτική μίσθωση σε εταιρείες leasing

ΕΣΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ

1. Προσωπικού
2. Υλικών, αγαθών με μεταφορικά με μέσα τρίτων

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

1. Ασφαλιστικές εισφορές που υποχρεούνται να καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στο ΤΣΜΕΔΕ για τους έμμισθους μηχανικούς που απασχολούν

2. Δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος και τηλεφώνου, έστω και αν το τηλέφωνο ή ο μετρητής έχει παραμείνει στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου
3. Ταχυδρομικών υπηρεσιών - τηλεφώνων - κινητής τηλεφωνίας (είναι θέμα πραγματικό, γίνεται έλεγχος κλήσεων)
4. Αποθήκευσης, φύλαξης, εκθέσεων
5. Γραφείου (γραφική ύλη, έντυπα)
6. Καύσιμα και υλικά θέρμανσης, υλικά καθαριότητας, φαρμακείου
7. Κοινόχρηστα
8. Προμήθειες τραπεζών
9. Προμήθειες τρίτων για αγορές, πωλήσεις, μεσιτείες, κλπ.
10. Δημοσίευσης αγγελιών και ανακοινώσεων
11. Δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ. ισολογισμών
12. Κρατήσεις, φόροι - τέλη (εκτός του φόρου εισοδήματος)
13. Κρατήσεις 2% υπέρ Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε. και 1% υπέρ Ε.Μ.Π. Κράτηση υπέρ ΤΣΜΕΔΕ 1% επί χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής Δημοσίων έργων (Ε 9397/ΠΟΛ 153/1-6-1970 διαταγή)
14. Συνδρομές σε επιστημονικά περιοδικά
15. Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις
16. Δωρεές - χορηγίες με προϋποθέσεις και εφόσον δεν εκπίπτουν ως δαπάνη μείωσης φορολογητέου εισοδήματος. (Πίνακας 7 της φορολογικής δήλωσης)
17. Έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού
18. Έξοδα διανυκτερεύσεων και διατροφής πελατών κ.λ.π.
19. Συντήρηση και λειτουργία παγίων που ενδείκνυται αποκλειστικά με το αντικείμενο των εργασιών
20. Μεταφορικά έξοδα λόγω αλλαγής της επαγγελματικής εγκατάστασης (ως έδρας)
21. Διαμονής, διατροφής, μετακίνησης όταν μετακινούνται μακριά από την έδρα τους στα πλαίσια της εκτέλεσης της εργασίας

Για δαπάνη μέχρι 50€ (χαρτικά - φωτοτυπίες κλπ) δεν απαιτείται έκδοση τιμολογίου, αρκεί και η απόδειξη ταμειακής μηχανής.

ΠΡΟΣΟΧΗ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ και ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΕΠΙΒΑΤΙΚΩΝ ΑΥΤ/ΤΩΝ Ι.Χ., ΕΠΑΓ/ΚΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ, ΜΟΤΟΣΥΚΛΕΤΩΝ - ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

1. Για ΕΙΧ αυτ/τα ποσοστό 25% εφόσον αυτό είναι ίσο ή μικρότερο του 3% των ακαθαρίστων αμοιβών μόνο από ελεύθερους επαγγελματίες. Π.χ. ακθ. Αμοιβές 18.000 X 3% = 540€, ΕΞΟΔΑ ΕΙΧ Αυτ/του 3.000 X 25% = 750€ άρα περιορισμός στα 540€
2. Για επαγ/κα αυτ/τα (μόνο για τεχνικές επιχειρήσεις) οι δαπάνες εκπίπτουν μέχρι ποσοστού 60% για αυτοκίνητα κυβισμού έως 1600 κ.ε. και 25% για τα αυτοκίνητα άνω των 1600 κ.ε.

ΔΑΠΑΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΕΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΩΤΕΡΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών καθώς και του καθαρού εισοδήματος των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων ορίστηκαν ανώτεροι και κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων με το Π.Δ. 299/ 2003.

Οι συντελεστές αυτοί έχουν εφαρμογή από 1.1.2003 για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή χωρίς να ενδιαφέρει ο χρόνος απόκτησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων εάν δηλαδή αυτά αποκτήθηκαν πριν ή μετά 1.1.2003.

Η διενέργεια αποσβέσεως είναι υποχρεωτική.

- Τα ποσοστά αποσβέσεως αφορούν ετήσια απόσβεση.

Η απόσβεση αρχίζει από τον μήνα κατά τον οποίο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

- Πάγια περιουσιακά στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι **μέχρι 1200€** δύνανται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση που τέθηκαν σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκαν.

- Η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων αποσβένεται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση.

- Η ξυλεία για διάστρωση σκυροδέματος υπόκειται σε απόσβεση

Συντελεστές απόσβεσης (επιλεκτικά για πάγια που ενδιαφέρουν τους μηχανικούς)

Ανώτεροι - κατώτεροι για αξία:

- Κτιριακών εγκαταστάσεων ανώτερος 5% κατώτερος 3%

Σημείωση: Η οικοδομική επιχείρηση δικαιούται να διενεργεί αποσβέσεις, αν ενοικιάζει τα προς πώληση ακίνητα

Σημείωση: Από το ποσό της απόσβεσης αφαιρείται η κατά τις διατάξεις του άρθ. 23 Κ.Φ.Ε. παρεχόμενη απόσβεση 10% ή 5% του ακαθάριστου εισοδήματος καταστήματος γραφείου κλπ.

- Επιβατικών αυτοκινήτων

ανώτερος 15% κατώτερος 11 %

- Φορτηγών αυτοκινήτων

ανώτερος 20% κατώτερος 15%.

- Μοτοσικλέτες

ανώτερος 20% κατώτερος 15%.

- Μηχανημάτων και λοιπών επαγγελματικών εγκαταστάσεων, όργανα και συσκευές εργαστηρίου χημείου και συναφών ειδών και έπιπλα και σκεύη ανώτερος 20% κατώτερος 15%.

- Ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικά συγκροτήματα και λογισμικό (software) των ηλεκτρονικών υπολογιστών ανώτερος 30% κατώτερος 24% [Από 1/1/07 μπορεί να γίνει και εφ άπαξ απόσβεση του Η/Υ]

- Οικιακών συσκευών ή συστήματα χρήσης φυσικού αερίου και ανανεώσιμων πηγών ενέργειας παρέχεται η δυνατότητα απόσβεσης μέχρι ποσοστού εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) της δαπάνης με τους κατωτέρω οριζόμενους ετήσιους συντελεστές απόσβεσης.

- Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου κυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες αποθήκευσης καύσης φυσικού αερίου και μαγειρικές συσκευές καύσης φυσικού αερίου ανώτερος 4% κατώτερος 2%

- Λέβητες κεντρικής θέρμανσης φυσικού αερίου κυτοσίδηροι, θερμοσίφωνες ταχείας ροής και συνδυασμένοι λέβητες, θερμοσίφωνες καύσης φυσικού αερίου και ηλιακό θερμοσίφωνακό οικιακό σύστημα ανώτερος 6,5% κατώτερος 4,5%

- Αυτόνομα θερμαντικά σώματα καύσης φυσικού αερίου, μαγειρικές συσκευές μεικτού τύπου (ηλεκτρικές και φυσικού αερίου) και ηλιακούς συλλέκτες

ανώτερος 5% κατώτερος 3% 4. Για επιστημονικά περιοδικά και συγγράμματα εκατό τοις εκατό (100%).

Επομένως στις δαπάνες προς έκπτωση από τις ακαθάριστες αμοιβές ή έσοδα θα συμπεριληφθούν τα ποσά των αποσβέσεων των παγίων με τους νέους συντελεστές απόσβεσης.

Η επιλογή του ανώτερου ή κατώτερου **είναι προαιρετική**. Υπάρχει δηλαδή η δυνατότητα επιλογής. Η επιλογή του κατώτερου ή ανώτερου συντελεστή απόσβεσης αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεση τους.

Θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στην ορθή καταχώρηση της δαπάνης απόσβεσης στα βιβλία εσόδων - εξόδων και στις εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ. Η καταχώρηση των αποσβέσεων στη στήλη ΕΞΟΔΑ του βιβλίου συγκριτικών εφόντων προκύπτει από αναλυτική καταχώρηση στο τέλος του βιβλίου ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ.

Η επιχορήγηση για αγορά παγίων καταχωρείται στο βιβλίο ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ αρνητικά στην αξία αγοράς. Δεν θεωρείται ακαθάριστο έσοδο (εγγ. 1053838 /1065/A0015/05)

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Παράδειγμα καταχώρησης στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

ΚΤΗΣΕΩΣ

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ	Σ. ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	2007	2008	2009	2010
2062/12/11/2007	2000	Η/Υ 30%	(600X2/12) X 100	600	600	600

Παρ. 2 Κατωτέρω παραθέτουμε εγκύκλιες διαταγές και έγγραφα του ΥΠΟΙΚ και νομολογία των Δικαστηρίων σχετικά με το είδος της δαπάνης που δύναται κάποιος να εκπέσει από τις ακαθ. Αμοιβές του ή όχι.

Δαπάνες αρχιτεκτόνων - μηχανικών

Οι εκπτώσεις που παρέχουν ο» αρχιτέκτονες - μηχανικοί δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα. - Οι ακαθάριστες νόμιμες ή συμβατικές αμοιβές των αρχιτεκτόνων - μηχανικών, ανάλογα αν το έργο είναι ιδιωτικό ή δημόσιο αντίστοιχα, **δεν μειώνονται** με την αξία των εκπτώσεων που έχουν αναγραφεί στην Α.Π.Υ. ή στα πιστωτικά τιμολόγια. Σημειώνεται στο θέμα αυτό ότι και από τον Κ.Β.Σ. η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου δεν έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος των μηχανικών, αφού αυτοί δεν φορολογούνται σύμφωνα με τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία τους, αλλά τα κέρδη τους υπολογίζονται με τη χρήση Σ.Κ.Κ., στον καθορισμό των οποίων προφανώς **έχει ληφθεί υπόψη και το μέσο ποσοστό** των χορηγούμενων εκπτώσεων από τη νόμιμη αμοιβή (σχετ. 1024983/463/A0012/ΠΟΛ 1088/7.3.2000 διαταγή και 1120471/976/0015/11.12.1996 έγγραφο).

Οι κρατήσεις 2% υπέρ του Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε. και 1% υπέρ του Ε.Μ.Π. στις αμοιβές των μηχανικών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Αποσβέσεις ακινήτων

Οι αποσβέσεις ακινήτου που ιδιοχρησιμοποιείται για την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα. - Οι ελεύθεροι επαγγελματίες δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις όχι μόνο στα πάγια στοιχεία του άρθρου 12 του π.δ. 100/1998 αλλά και στα ιδιοχρησιμοποιούμενα για την άσκηση του επαγγέλματος τους ακίνητα σύμφωνα με την 420/1994 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία κοινοποιήθηκε με την 1103255/2028/Α0012/ΠΟΛ 1253/14.11.1994 διαταγή (σχετ. 1076433/16144/ΠΟΛ 1184/ 25.6.1998 διαταγή).

Έκπτωση αποσβέσεων ακινήτου που αρχικά χρησιμοποιείτο ως κατοικία και μεταγενέστερα ως επαγγελματική στέγη. - Ελεύθερος επαγγελματίας που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. αγόρασε το 1990 ένα διαμέρισμα ως πρώτη κατοικία. Το 1994 μετέφερε την έδρα του από εκμισθωμένο ακίνητο στο ανωτέρω ιδιόκτητο διαμέρισμα. Το ακίνητο μέχρι τότε δεν εμφανιζόταν ως πάγιο στα βιβλία του, ούτε είχαν γίνει αποσβέσεις γι' αυτό. Από 1/1/2002 θα τηρήσει **προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.** Με την 420/1994 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. κρίθηκε ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις εκτός από τα πάγια στοιχεία του άρθρου 12 του π.δ. 100/1998 και στα ιδιοχρησιμοποιούμενα για την άσκηση του επαγγέλματος τους ακίνητα. Είναι αυτονόητο ότι στην περίπτωση που στο συμβόλαιο αγοράς του ακινήτου αναγράφεται η συνολική αξία του, οι αποσβέσεις θα υπολογισθούν στην αξία του κτίσματος ανεξάρτητα του τρόπου κατασκευής του και όχι επί της αξίας του οικοπέδου (1076433/16144/ΠΟΛ 1184/25.6.1998 διαταγή). Κατά συνέπεια για να διενεργηθούν αποσβέσεις επί της αξίας του ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου του ελεύθερου επαγγελματία, θα πρέπει να απογράψει το ακίνητο αυτό με την αξία κτήσης (στη συγκεκριμένη περίπτωση με το ήμισυ της αξίας κτήσης), δηλαδή με την αξία που αυτό αγοράστηκε το έτος 1990 (ακόμη και αν αυτή υπολείπεται της αντικειμενικής αξίας, όπως η τελευταία προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου), αφού από την αξία αυτή αφαιρεθούν οι αποσβέσεις που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31/12/2001 (λόγω ιδιοχρησιμοποίησης). Ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε, τα κρινόμενα έτη 1990 - 1994 για την περίπτωση ιδιοκατοίκησης οικοδομής και για την περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης αυτής ως επαγγελματικής στέγης από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτει ποσοστό αυτού ανάλογα με τη χρήση των οικοδομών (ως κατοικίες καταστήματα κ.λπ.) για αποσβέσεις για ασφάλιστρα κατά κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης, καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές από δόσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος. Όσον αφορά τις χρήσεις 1994, 1995 και 1996, κατά τις οποίες σύμφωνα με τις τότε ισχύουσες διατάξεις η διενέργεια των αποσβέσεων ήταν προαιρετική και επειδή αφενός δεν έχουν γίνει οι απαιτούμενες εγγραφές και αφετέρου τα καθαρά κέρδη του οδοντιάτρου προσδιορίζονται λογιστικά, ο εν λόγω ελεύθερος επαγγελματίας δεν έχει χάσει το δικαίωμα διενέργειας των αποσβέσεων του ακινήτου του γι' αυτές τις χρήσεις μελλοντικά. Μετά τα ανωτέρω η αξία κτήσης του ακινήτου θα μειωθεί ως ακολούθως: α) /κατά τις χρήσεις 1990 - 1994 θα αφαιρεθεί το ποσό των αποσβέσεων που προαναφέρθηκαν (λόγω ιδιοκατοίκησης), β) κατά τις χρήσεις 1994 - 1997, κατά τις οποίες, όπως προαναφέρθηκε, δεν έχει χαθεί το δικαίωμα διενέργειας των τακτικών αποσβέσεων του ακινήτου μελλοντικά, θα αφαιρεθεί το ποσό των αποσβέσεων που προαναφέρθηκαν (λόγω ιδιοχρησιμοποίησης) και γ) κατά τις χρήσεις, 1997 έως και 2001, κατά τις οποίες έχει χαθεί το δικαίωμα διενέργειας των τακτικών αποσβέσεων του ακινήτου μελλοντικά, θα αφαιρεθεί και πάλι το ποσό των αποσβέσεων που προαναφέρθηκαν και που έτυχε ο ελεύθερος επαγγελματίας (λόγω ιδιοχρησιμοποίησης). Ενόψει των ανωτέρω, σύμφωνα και με την § 2 του άρθρου 27 και την § 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. στην περίπτωση που ελεύθερος επαγγελματίας πρόκειται να τηρήσει προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και ιδιοχρησιμοποιεί (ιδιόκτητο) διαμέρισμα και ως επαγγελματική στέγη, πρέπει στην απογραφή έναρξης να καταχωρηθεί και το ιδιοχρησιμοποιούμενο διαμέρισμα. Ως αξία κτήσης καταχωρείται η αναφερόμενη παραπάνω. Τέλος σημειώνεται ότι πρέπει να γίνουν χωριστές καταχωρήσεις για την αξία Ι του οικοπέδου και του κτιρίου που ιδιοχρησιμοποιείται και ανάλογα με το τμήμα (ποσοστό) του ακινήτου που ιδιοχρησιμοποιείται ως επαγγελματική στέγη (σχετ. 1015188/15832/Γ0012/29.3.2002 έγγραφο).

Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων - Μισθωμάτων leasing

Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων leasing Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων εκπίπτουν κατά ποσοστό 25% από το ακαθάριστο εισόδημα και μέχρι το 3% αυτού. - Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. ειδικά για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελεύθερου επαγγέλματος εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών ποσοστό 25% αυτών, το οποίο δεν μπορεί να υπερβαίνει ποσοστό 3% του δηλούμενου αυτού ακαθάριστου εισοδήματος. Για την πραγματοποίηση αυτής της έκπτωσης απαιτείται αφενός καταχώρηση αυτών των δαπανών (του συνόλου των) στα τηρούμενα από τον υπόχρεο βιβλία του Κ.Β.Σ. και αφετέρου απόδειξη της καταβολής τους. Για τις υπόψη δαπάνες πρέπει να έχουν εκ-

δοθεί, σε όσες περιπτώσεις απαιτούνται, τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Στον πιο πάνω περιορισμό περιλαμβάνονται ρητά και τα μισθώματα Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που καταβάλλουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες στις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης. Ο εν λόγω περιορισμός αφορά και τα μισθώματα που ενδεχόμενα καταβάλλει ο ελεύθερος επαγγελματίας σε αλλοδαπή εταιρία leasing (σχετ. 1018050/189/ Α0012/ΠΟΛ 1042/8.2.1993 και 1047166/10364/Β0012/ΠΟΛ 1142/24.4.1997 διαταγές).

Για την έκπτωση των προβλεπόμενων δαπανών από το ακαθάριστο εισόδημα τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα πρέπει να χρησιμοποιούνται για τις επαγγελματικές ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία. - Προϋπόθεση για την αναγνώριση προς έκπτωση των ανωτέρω δαπανών είναι η χρησιμοποίηση των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων για την εξυπηρέτηση των επαγγελματικών αναγκών του ελεύθερου επαγγελματία. Συνεπώς στην περίπτωση που τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα εξυπηρετούν αποκλειστικά ατομικές και οικογενειακές ανάγκες αυτού, κανένα ποσό από τις ανωτέρω δαπάνες των αυτοκινήτων δεν θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεύθερου επαγγελματία. Η διαπίστωση αν τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα χρησιμοποιούνται για τις επαγγελματικές ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία και σε ποια έκταση είναι θέμα πραγματικό και σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση θα εξετάζεται με την επιβαλλόμενη αντικειμενικότητα (σχετ. Ε. 11524/19/ 21.12.1978 διαταγή).

Οι δαπάνες των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων των εταίρων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της εταιρίας εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα της εταιρίας. - Σύμφωνα με την περίπτ. α' της § 1 του άρθρου 31 και την § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. προϋπόθεση για την αναγνώριση για έκπτωση από τα έσοδα της εταιρίας των δαπανών για έξοδα Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που ανήκουν στους εταίρους είναι η χρησιμοποίηση αυτών για την εξυπηρέτηση των αναγκών της εταιρίας και η απόδειξη της καταβολής των δαπανών από σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. Η διαπίστωση της χρησιμοποίησης ή όχι των πιο πάνω Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων για τις ανάγκες της εταιρίας είναι θέμα πραγματικό, το οποίο υπάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (σχετ. 1127246/2387/Α0012/27.1.1997 έγγραφο).

Τα μισθώματα leasing Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου που έχει πραγματοποιηθεί από κοινού από συζύγους, ελεύθερους επαγγελματίες, εκπίπτει κατά το προβλεπόμενο ποσοστό από το ακαθάριστο εισόδημα και των δύο. - Στην περίπτωση αυτή, που με βάση τη σύμβαση με την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης η χρήση του αυτοκινήτου γίνεται και από τους δύο συζύγους, ελεύθερους επαγγελματίες, το προβλεπόμενο ποσοστό των μισθωμάτων (25%) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του κάθε συζύγου κατά ποσοστό 50% και το εκπιπτόμενο ποσό δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος του κάθε συζύγου (σχετ. 1111850/2563/Α0012/ 30.10.1995 έγγραφο).

Τα μισθώματα που καταβάλλονται από ελεύθερο επαγγελματία σε εταιρία μίσθωσης αυτοκινήτων εκπίπτουν ολόκληρα. - Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. σε συνδυασμό με την περίπτ. β' της § 1 του άρθρου 31 του ίδιου Κώδικα τα μισθώματα που καταβάλλονται από ελεύθερο επαγγελματία σε επιχείρηση ενοικίασης αυτοκινήτων για τη μίσθωση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου εκπίπτουν ολόκληρα από το ακαθάριστο εισόδημα του, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα δικαιολογητικά, έχουν καταγραφεί στα βιβλία του και εφόσον το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος (σχετ. 1019689/379/Α0012/27.3.2002 έγγραφο).

Τα μισθώματα που καταβάλλει ελεύθερος επαγγελματίας σε εταιρία ενοικίασης αυτοκινήτων για μακροχρόνια μίσθωση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου υπό προϋποθέσεις εκπίπτουν ολόκληρα από το ακαθάριστο εισόδημα. - Τα μισθώματα που καταβάλλει δικηγόρος σε εταιρία ενοικίασης αυτοκινήτων για τη μακροχρόνια μίσθωση επιβατικού Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου εκπίπτουν σύμφωνα με τις § 1 και 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα του στο σύνολο τους χωρίς περιορισμό, εφόσον το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις ανάγκες του ελευθέρου επαγγέλματος και οι δαπάνες μίσθωσης έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου. Περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, σε περίπτωση που τα στοιχεία της σύμβασης μίσθωσης του αυτοκινήτου συνάδουν στην έννοια και το περιεχόμενο της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1 του ν. 1665/ 1986 (παραχώρηση χρήσης πράγματος έναντι μισθώματος, διάρκεια μίσθωσης, δικαίωμα αγοράς του αυτοκινήτου από τον αντισυμβαλλόμενο κατά τη λήξη της μίσθωσης έναντι τιμήματος) και παρά το γεγονός ότι η εκμισθώτρια επιχείρηση δεν είναι εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) του ν. 1665/1986, δύναται η σύμβαση μίσθωσης να εξομοιωθεί με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης με συνέπεια τον περιορισμό των προς έκπτωση μισθωμάτων κατά 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών (σχετ. 1099553/2108/Α0012/2.12.2003 έγγραφο).

Οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης κυκλοφορίας αποσβέσεων κ.λπ. Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου που ανήκει σε δύο ελεύθερους επαγγελματίες εκπίπτουν κατά το οικείο ποσοστό από το ακαθάριστο εισόδημα του καθενός. - Σε περίπτωση που το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο ανήκει κατά ποσοστό 50% σε δύο ελεύθερους επαγγελματίες (δικηγόρους) και αυτοί το χρησιμοποιούν από κοινού για τις επαγγελματικές τους ανάγκες, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής

κυκλοφορίας αποσβέσεων και μισθωμάτων, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (1111850/2563/Α0012/30.10.1995 έγγραφο), εκπίπτουν σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα του κάθε ελεύθερου επαγγελματία κατά ποσοστό 50% με παράλληλη εφαρμογή των ποσοστών που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή (κατά ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών) (σχετ. 1021470 /549/ Α0012 /14.4.2004 έγγραφο).

Τα μισθώματα για leasing διαμερίσματος το οποίο μετά την ανακαίνιση του θα χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική στέγη εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.- Ελεύθερος επαγγελματίας αγόρασε με το σύστημα λήζιγκ ένα διαμέρισμα και το ανακαινίζει, προκειμένου να μεταφέρει το γραφείο του εκεί και να το χρησιμοποιήσει ως επαγγελματική εγκατάσταση. Η ανακαίνιση αυτή θα διαρκέσει λίγους μήνες. Στην περίπτωση αυτή τα μισθώματα λήζιγκ που καταβάλλει κατά τους μήνες αυτούς της ανακαίνισης του διαμερίσματος το οποίο δεν χρησιμοποιείται ακόμη ως επαγγελματική εγκατάσταση, εφόσον αυτό θα χρησιμοποιηθεί στη συνέχεια ως επαγγελματική στέγη, εκπίπτουν σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 49 και την περίπτ. ιστ' της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. από τα ακαθάριστα έσοδα του. Τουτό όμως ως θέμα πραγματικό θα κριθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στα πλαίσια της εξελεγκτικής του αρμοδιότητας (σχετ. 1062387/1124/Α0012/22.8.2001 έγγραφο).

Δαπάνη τόκων δανείου

Οι τόκοι δανείου που καταβάλλει ελεύθερος επαγγελματίας δεν εκπίπτουν από το εισόδημα από ακίνητα (ιδιόχρηση) όταν δεν δηλώνει εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.- Με την περίπτ. δ της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν, μεταξύ άλλων και οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά. Διευκρινίζεται ότι, όπως έχει γίνει δεκτό από την διοίκηση (σχετ. 1014005/248/Α0012/ΠΟΛ 1039/8.2.2001 διαταγή) όταν εμπορικές επιχειρήσεις αποκτούν εισόδημα μόνο από ακίνητα (Α' πηγή) οι τόκοι του δανείου δεν εκπίπτουν από το εισόδημα αυτό και κατά ανάλογη εφαρμογή στην περίπτωση που ελεύθερος επαγγελματίας δεν δηλώνει εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, οι τόκοι αυτών δεν μπορούν να εκπέσουν από τα εισοδήματα από ακίνητα (ιδιόχρηση) (σχετ. 1086630/2201/Α0012/4.1.2005 έγγραφο).

Οι τόκοι δανείου για την έκδοση των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.- Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της § 2 του άρθρου 49 και την περίπτ. δ' της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. μεταξύ των επαγγελματικών δαπανών περιλαμβάνονται και οι τόκοι των δανείων που χορηγούνται στους συγγραφείς - καθηγητές Α.Ε.Ι. για την έκδοση των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων. Τα ποσά αυτών των τόκων οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να εκπίπτουν κατά τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος τους από τις αμοιβές που εισπράττουν, οι οποίες αποτελούν και το ακαθάριστο εισόδημα τους (σχετ. Π. 8904/1.2.1984 έγγραφο).

Λοιπές Δαπάνες

Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των μελών των εταιριών ελευθέρων επαγγελματιών δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.- Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της υποπερίπτ. αα' της περίπτ. α' της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., όπως προστέθηκε με την § 5 του άρθρου 10 του ν. 2065/1992 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/1992 και εφαρμόζεται ανάλογα και για τους ελεύθερους επαγγελματίες σύμφωνα με το άρθρο 49 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της § 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταιριών ή μελών τους προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό τους εισόδημα (σχετ. 1006184/122/Α0012/22.1.2002 έγγραφο).

Τα ποσά που παρακρατούνται από τις αμοιβές μελών Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι. οι οποίες εισπράττονται από τον Ειδικό Λογαριασμό για την αξιοποίηση κονδυλίων του Ιδρύματος εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.- Με την § 8 του άρθρου 2 του ν. 2530/1997 ορίζεται ότι από τις αμοιβές των μελών Δ.Ε.Π. πλήρους απασχόλησης που εισπράττονται μέσω του Ειδικού Λογαριασμού για την αξιοποίηση κονδυλίων του ιδρύματος ποσοστό 30% ανά αμοιβή από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος περιέχεται στο οικείο Α.Ε.Ι. Με την 1135681/1944/Α0012/ΠΟΛ 1269/5.11.1998 διαταγή έγινε δεκτό ότι οι αμοιβές των μελών Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. που προκύπτουν από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος και εισπράττονται μέσω του Ειδικού Λογαριασμού για την αξιοποίηση κονδυλίων του Ιδρύματος αποτελούν εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα και υπόκεινται στις φορολογικές ρυθμίσεις των εισοδημάτων αυτών. Για την παρακράτηση του ποσοστού της § 8 του άρθρου 2 του ν. 2530/1997 εκδίδεται στο τέλος της χρήσης στο όνομα του μέλους Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. πλήρους απασχόλησης βεβαίωση από τον Ειδικό Λογαριασμό για την Αξιοποίηση Κονδυλίων του Ιδρύματος η οποία καταχωρείται στα βιβλία του και αποτελεί το νόμιμο δικαιολογητικό της συγκεκριμένης δαπάνης. Κατόπιν των ανωτέρω τα ποσά που παρακρατούνται από τις αμοιβές των μελών Δ.Ε.Π. πλήρους απασχόλησης από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος και περιέχονται στο οικείο Α.Ε.Ι. σύμφωνα με την § 8 του άρθρου 2 του ν. 2530/1997, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των ελευθέρων επαγγελματιών, εφόσον

αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και καταχωρούνται στα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. βιβλία, καθόσον αποτελούν επαγγελματική δαπάνη που βαρύνει το εισόδημα που πραγματοποιείται από την άσκηση του επαγγέλματος τους. Η ανωτέρω παρακράτηση δεν μπορεί να θεωρηθεί εισφορά, και να αντιμετωπιστεί φορολογικά ως έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα κατά το άρθρο 8 του Κ.Φ.Ε., ούτε και παρακρατηθείς φόρος, προκειμένου να αφαιρεθεί από το συνολικό φόρο του δικαιούχου. Ανάλογα ισχύουν και για το προβλεπόμενο από την § 8 του άρθρου 8 του ν. 2530/1997 ποσοστό 30% ανά αμοιβή από την άσκηση ελεύθεριου επαγγέλματος που περιέρχεται στο Τ.Ε.Ι. από τις αμοιβές μελών Δ.Ε.Π. Επομένως σύμφωνα με τα παραπάνω σε ακαθάριστο ποσό αμοιβών από παροχή υπηρεσιών 100.000 δρχ. ο παρακρατηθείς φόρος θα είναι $100.000 \times 20\% = 20.000$ δρχ. το ποσό δε που παρακρατείται σε ποσοστό 30% ανά αμοιβή από την άσκηση ελεύθεριου επαγγέλματος, δηλαδή το ποσό των 30.000 δρχ. που περιέρχεται στο οικείο Τ.Ε.Ι., εκπίπτει ως επαγγελματική δαπάνη (μαζί με τις άλλες επαγγελματικές δαπάνες του) από το ακαθάριστο εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία, προκειμένου να υπολογισθεί το καθαρό εισόδημα του (σχετ. 1048147/838/ Α0012/21.5.1999 και 1107176/2027/0012Α/27.11.2000 έγγραφα).

Το τεκμαρτό ενοίκιο από την ιδιοχρησιμοποίηση ιδιόκτητου χώρου ως γραφείου, εκπίπτει ως δαπάνη εφόσον δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα. - Σύμφωνα με την υποπερίπτ. ΒΒ' της περίπτ. α' της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., στα γενικά έξοδα διαχείρισης της επιχείρησης περιλαμβάνεται και το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα. Σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., εφόσον το τεκμαρτό ενοίκιο που προκύπτει από την χρησιμοποίηση του ιδιόκτητου χώρου ως ιατρείου, δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα, τότε θα εκπίπτει ως δαπάνη του ελεύθεριου επαγγέλματος και με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης (σχετ. 1086630/2201/Α0012/4.1.2005 έγγραφο).

Από το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που δεν μπορεί να ενταχθεί σε καμιά πηγή δεν εκπίπτουν δαπάνες. - Από το εισόδημα που αποκτά φορολογούμενος ως ιδιώτης από εκμίσθωση μηχανημάτων τα οποία περιήλθαν σε αυτόν με αυτοπαράδοση μετά την διακοπή των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης δεν παρέχεται η δυνατότητα από τον Κ.Φ.Ε. να εκπέσει οποιαδήποτε δαπάνη στην οποία υποβλήθηκε για την απόκτηση του, δυνατότητα την οποία θα είχε, αν εξακολουθούσε να ασκούσε επαγγελματική δραστηριότητα (σχετ. 1106850/ 1664 /Α0012/25.9.1998 έγγραφο).

Οι δαπάνες ελεύθερου επαγγελματία για την παρακολούθηση μεταπτυχιακού προγράμματος στο εξωτερικό δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα. - Οι δαπάνες που πραγματοποιεί ορθοδοντικός για την παρακολούθηση μεταπτυχιακού προγράμματος στο εξωτερικό (έξοδα των μεταφορικών και εξόδων διαμονής για την εκπόνηση διδακτορικής διατριβής ταξιδιού, διαμονής κ.λπ.) θεωρούνται προσωπικές του δαπάνες και όχι δαπάνες του επαγγέλματος του και συνεπώς δεν αφαιρούνται σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε από τα ακαθάριστα έσοδα του (σχετ. 1022239/535/Α0012/ 10.3.2004 έγγραφο).

ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ

Αυτοτελής Φορολογία αμοιβών αρχιτεκτόνων -μηχανικών για μελέτες και επιβλέψεις οικοδομών τις οποίες ανεγείρουν προς πώληση

Παρ. 1 Η νόμιμη αμοιβή των αρχιτεκτόνων - μηχανικών για μελέτες ή επιβλέψεις οικοδομών τις οποίες ανεγείρουν προς πώληση φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 15%. Σύμφωνα με την § 3 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. η νόμιμη αμοιβή όσων ασχολούνται ατομικώς με την ανέγερση οικοδομών προς πώληση, εφόσον αυτοί με την ιδιότητά τους ως αρχιτέκτονες ή πολιτικοί μηχανικοί εκπόνησαν μερικώς ή ολικώς τη μελέτη ή επέβλεψαν την εκτέλεση των εργασιών του οικοδομικού έργου, θεωρείται ότι αποκτάται στο ημερολογιακό έτος που πραγματοποιείται η πρώτη πώληση από το ακίνητο και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 15%, πλέον εισφοράς Ο.ΓΑ 15% στο ποσό του φόρου. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στη νόμιμη αμοιβή μειωμένη κατά 10% και καταβάλλεται με δήλωση που υποβάλλεται μέσα στο μήνα Ιανουάριο κάθε χρόνου

Φόροι μηχανικού που ασχολείται ατομικώς με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.

Από τις διατάξεις του άρθρου 13§2, προκύπτει ότι στις περιπτώσεις που αρχιτέκτονας ή μηχανικός ανεγείρει ατομικά οικοδομή προς πώληση σε δικό του οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής εκπονώντας ο ίδιος τα σχέδια της άδειας κλπ. έχει εφαρμογή η διάταξη αυτή, γιατί τα στοιχεία που εξετάζονται συνυπάρχουν, δηλαδή ο μηχανικός ή αρχιτέκτονας να ασχολείται ατομικώς με ανέγερση οικοδομών προς πώληση, καθώς και εκπονεί μερικώς ή ολικώς τη μελέτη ή την επίβλεψη της εκτέλεσης των εργασιών του οικοδομικού έργου.

Ακόμα, από τις διατάξεις του άρθρου 52§4β', προκύπτει ότι για τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς **υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος 10% επί της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων και για την επίβλεψη εκτέλεσης αυτών.**

Επομένως, υπάρχει υποχρέωση καταβολής και προκαταβλητέου φόρου, ο οποίος δεν πρέπει να συσχετίζεται με την αυτοτελή φορολόγηση του άρθρου 13§2.

Δηλαδή, ο μηχανικός ή αρχιτέκτονας του θέματος αυτού πρέπει:

- κατά την διαδικασία έκδοσης της άδειας να καταβάλει προκαταβλητέο φόρο 10% επί της νόμιμης αμοιβής του πολιτικού μηχανικού ή αρχιτέκτονα, ο οποίος φόρος θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να συμψηφισθεί.

- όταν πραγματοποιηθεί η πρώτη πώληση να καταβάλει φόρο 15% στη νόμιμη

αμοιβή μειωμένη κατά 10%, με τον οποίο εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για το εισόδημα αυτό (Σχετ. Εγγ. 1120283/1901/9-11-98).

Η νόμιμη αμοιβή των αρχιτεκτόνων - μηχανικών για μελέτες ή επιβλέψεις οικοδομών που δεν ανεγείρονται από αυτούς προς πώληση δεν φορολογείται αυτοτελώς. - Η αυτοτελής φορολογία της § 3 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. αφορά αρχιτέκτονες ή πολιτικούς μηχανικούς ή μηχανολόγους που έχουν σαν αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και φορολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Ε. και οι οποίοι με την ιδιότητά τους σαν αρχιτέκτονες κ.λπ. εκπονούν τη μελέτη ή επιβλέπουν την εκτέλεση των εργασιών της οικοδομής που ανεγείρουν και την οποία προορίζουν για πώληση. Επομένως δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής σε μηχανικούς αρχιτέκτονες κ.λπ. που ασχολούνται με τη σύνταξη αρχιτεκτονικών μελετών και δεν ασχολούνται και με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών. Η αμοιβή αυτή του μηχανικού φορολογείται αυτοτελώς και ο μηχανικός δεν έχει δικαίωμα επιλογής 1 να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις. **Επίσης υπάρχει υποχρέωση και καταβολής προκαταβολής** (σχετ. Ε. 114/Εγκ. 2/4.1.1974 διαταγή και Γ. 1263/10.12.19 και 1016012/270/Α0012/18.12.1995 έγγραφο).

Παρ. 2 Η νόμιμη αμοιβή των αρχιτεκτόνων - μηχανικών που συμμετέχουν σε επιχείρηση που αναλαμβάνει την ανέγερση και πώληση οικοδομών για μελέτες ή επιβλέψεις αυτών των οικοδομών μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 15%.- Σύμφωνα με την § 4 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. αν ο αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός ο οποίος αναλαμβάνει τη σύνταξη της μελέτης ή την επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής συμμετέχει στην επιχείρηση που αναλαμβάνει την ανέγερση και πώληση της οικοδομής την οποία αφορά η μελέτη ή η επίβλεψη, επιβάλλεται σε βάρος της επιχείρησης φόρος εισοδήματος ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 15% στο ακαθάριστο ποσό της νόμιμης αμοιβής ανεξάρτητα από κάθε άλλη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης από φόρο εισοδήματος πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. 15% στο ποσό του φόρου. Σε περίπτωση εφαρμογής της διάταξης αυτής της παραγράφου; ο δικαιούχος της αμοιβής αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός ή μηχανολόγος ή ηλεκτρολόγος μηχανικός καθώς και τα λοιπά πρόσωπα που συμμετέχουν στην επιχείρηση, απαλλάσσονται από κάθε άλλη επιβάρυνση από φόρο εισοδήματος από την αιτία αυτή. Η παράγραφος αυτή εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες πριν από τη χρονολογία έκδοσης της πολεοδομικής άδειας κατατεθεί για το σκοπό αυτό στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης κοινή δήλωση αυτού· που συνέταξε τη μελέτη ή θα επιβλέψει την εκτέλεση του έργου μηχανικού και της επιχείρησης και συγχρόνως καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί σύμφωνα με τα παραπάνω. Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί δήλωση και δεν καταβληθεί ο φόρος εφαρμόζονται τα άρθρα 50 και 52 § 4 του Κ.Φ.Ε. (προκαταβλητέος φόρος 10% ή 4%)

Η νόμιμη αμοιβή του αρχιτέκτονα - μηχανικού για μελέτη ή επίβλεψη μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς, μόνο όταν η επιχείρηση στην οποία συμμετέχει δεν του καταβάλλει αμοιβή.- Η αμοιβή του μηχανικού που συμμετέχει στην επιχείρηση που αναλαμβάνει την ανέγερση και πώληση της οικοδομής φορολογείται σύμφωνα με την § 4 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. **κατ' επιλογή αυτού** και των λοιπών προσώπων που συμμετέχουν στην επιχείρηση **είτε αυτοτελώς** κατά το χρόνο πριν από την έκδοση της πολεοδομικής άδειας **είτε με τις γενικές διατάξεις**, οπότε καταβάλλεται και προκαταβολή. Η αυτοτελής αυτή φορολογία μπορεί να εφαρμοστεί, μόνο όταν η επιχείρηση δεν καταβάλλει στο μέλος της αρχιτέκτονα ή μηχανικό τη νόμιμη ή συμβατική αμοιβή για την εκπόνηση από αυτόν της μελέτης κ.λπ. του οικοδομικού έργου την ανέγερση του οποίου αναλαμβάνει η επιχείρηση. Αν όμως καταβληθεί η νόμιμη ή συμβατική αμοιβή, τότε η αμοιβή αυτή θα φορολογηθεί στο όνομα του μέλους ατομικά σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος ενώ η επιχείρηση θα συμπεριλάβει την αμοιβή αυτή στις δαπάνες της (σχετ. Ε. 18457/ΠΟΛ 209/26.11.1965 διαταγή και 1016012/270/Α0012/18.12.1995 έγγραφο).

Η νόμιμη αμοιβή του αρχιτέκτονα - μηχανικού για μελέτη ή επίβλεψη μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς, και όταν η επιχείρηση που συμμετέχει είναι Α.Ε.- Με την Ε. 18436/22.1.1966 διαταγή έγινε δεκτό ότι η § 4 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. έχει εφαρμογή και στην περίπτωση που η επιχείρηση που αναλαμβάνει το έργο είναι Α.Ε. και ο κατά νόμο υπεύθυνος για τη μελέτη αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός είναι μέτοχος αυτής (σχετ. Μ. 5403/ §443/3.5.1980 έγγραφο).

Η νόμιμη αμοιβή του αρχιτέκτονα - μηχανικού για μελέτη ή επίβλεψη μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς, και όταν η επιχείρηση που συμμετέχει είναι κοινοπραξία.- Από την § 4 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. δε γίνεται καμία διάκριση της μορφής της επιχείρησης στην οποία συμμετέχει ο αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός που υπογράφει την μελέτη. Επομένως η διάταξη αυτή μπορεί να εφαρμοστεί και σε κοινοπραξίες οι οποίες με ορισμένες προϋποθέσεις (εκτέλεση ορισμένου έργου, κατάθεση στη Δ.Ο.Υ. του συστατικού τους εγγράφου κ.λπ.) αναγνωρίζονται από τη φορολογική αρχή (σχετ. Μ. 4560/ 29.8.1966 έγγραφο).

Η νόμιμη αμοιβή του μηχανικού για μελέτη ανέγερσης ακινήτου το οποίο θα ανεγερθεί από Α.Ε. στην οποία συμμετέχει η Α.Ε. της οποίας μέτοχος είναι ο μηχανικός δεν μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς.- Στην περίπτωση αυτή δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 13 του Κ.Φ.Ε. για την εφαρμογή αυτού, καθόσον η οικοδομή για την οποία ο πολιτικός μηχανικός εκπονεί τη μελέτη δεν ανεγείρεται από την Α.Ε. «Α» της οποίας είναι μέτοχος αλλά από τρίτο (την Α.Ε. «Β»), ανεξάρτητα από το γεγονός ότι η πρώτη Α.Ε. είναι μέλος της δεύτερης και επομένως ο μηχανικός που συνέταξε τη μελέτη και επίβλεψε την εκτέλεση του έργου θα φορολογηθεί για το ακαθάριστο ποσό της νόμιμης αμοιβής του σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49 και 52 § 4 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1066575/ 1393/Α0012 /11.9.2000 έγγραφο).

Παρ. 3 Η νόμιμη αμοιβή των αρχιτεκτόνων - μηχανικών που είναι υπάλληλοι επιχείρησης που αναλαμβάνει την ανέγερση και πώληση οικοδομών για μελέτες ή επιβλέψεις αυτών των οικοδομών μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 15%.- Σύμφωνα με την § 5 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. αν ο αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός που υπογράφει τη μελέτη ή αναλαμβάνει την επίβλεψη είναι μισθωτός της επιχείρησης η οποία αναλαμβάνει τη μελέτη ή επίβλεψη ή ανέγερση της οικοδομής, η επιχείρηση **μπορεί** να ζητήσει να επιβληθεί σε αυτή φόρος 15% στο ακαθάριστο ποσό της νόμιμης αμοιβής πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 15% στο ποσό του φόρου. Το ποσό της αμοιβής μειώνεται κατά το ποσό των ακαθάριστων αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες που καταβάλλονται στον παραπάνω

μηχανικό κατά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της μελέτης μέχρι την αποπεράτωση της οικοδομής. Από τη νόμιμη αμοιβή δεν εκπίπτουν οι αποδοχές που καταβάλλονται από την επιχείρηση στον αρχιτέκτονα ή πολιτικό μηχανικό για εργασία του που αφορά άλλη οικοδομή ή άλλης φύσης εργασίας άσχετη με την αμοιβή που προσδιορίστηκε από την Πολεοδομία. Η αυτοτελής αυτή φορολογία μπορεί να εφαρμοστεί, μόνο όταν η επιχείρηση δεν καταβάλει στο μισθωτό της αρχιτέκτονα ή μηχανικό τη νόμιμη ή συμβατική αμοιβή για την εκπόνηση από αυτόν της μελέτης κ.λπ. του οικοδομικού έργου την ανέγερση του οποίου αναλαμβάνει η επιχείρηση και κατά συνέπεια δεν περιλαμβάνει στις δαπάνες της την αμοιβή αυτή. Σε περίπτωση εφαρμογής αυτής της παραγράφου ο δικαιούχος της αμοιβής αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός, καθώς και η επιχείρηση απαλλάσσονται από κάθε άλλη επιβάρυνση από φόρο εισοδήματος από την αιτία αυτή. Ο κατά τα πιο πάνω φόρος και η εισφορά Ο.Γ.Α. καταβάλλονται πριν από την έκδοση της πολεοδομικής άδειας. Αν η επιχείρηση δεν ζητήσει την αυτοτελή αυτή φορολογία για τη διαφορά αυτή μεταξύ της νόμιμης αμοιβής και των ακαθάριστων αποδοχών του, η διαφορά αυτή θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες για τον αρχιτέκτονα ή πολιτικό μηχανικό που υπέγραψε τη μελέτη ή ανέλαβε την επίβλεψη της εκτέλεσης. Για το εισόδημα αυτό η επιχείρηση πρέπει να παρακρατήσει Φ.Μ.Υ. και να τον αποδώσει (σχετ. Ε. 12626/Εγκ. 58/12.8.1958 και Ε. 14840/ΠΟΛ 210/29.11.1965 διαταγές).

Η νόμιμη αμοιβή του αρχιτέκτονα - μηχανικού για μελέτη ή επίβλεψη μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς, και όταν η επιχείρηση της οποίας είναι υπάλληλος είναι Α.Ε.- Σύμφωνα με την 422/1979 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η § 5 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. εφαρμόζεται και στις Α.Ε. για τις μελέτες και επιβλέψεις που κάνουν για λογαριασμό της εταιρίας αυτής αρχιτέκτονες ή πολιτικοί μηχανικοί που είναι υπάλληλοι της (σχετ. Μ. 5403/3443/3.5.1980 και 1037092/683/Α0012/3.5.2001 έγγραφα).

Η αμοιβή του αρχιτέκτονα - μηχανικού για μελέτη ή επίβλεψη μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς, και όταν η Α.Ε. της οποίας είναι υπάλληλος ασχολείται μόνο με τη σύνταξη μελετών και την επίβλεψη αυτών.- Σύμφωνα με την 422/1979 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η § 5 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. εφαρμόζεται και στις Α.Ε. που έχουν αντικείμενο τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων και επίβλεψη εκτέλεσης αυτών, χωρίς να ασχολούνται οι ίδιες με την ανέγερση και πώληση των ανεγειρόμενων οικοδομών τις οποίες αφορούν οι μελέτες και επιβλέψεις (σχετ. Μ. 5403/3443/3.5.1980 έγγραφο).

Η νόμιμη αμοιβή του μηχανικού, υπαλλήλου μέλους κοινοπραξίας, για μελέτη που κάνει για την τελευταία δεν μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς.- Εφόσον ο μηχανικός που συνέταξε τη μελέτη δεν είναι υπάλληλος της κοινοπραξίας η οποία έχει αναλάβει τη μελέτη και την κατασκευή του έργου, αλλά είναι υπάλληλος ενός από τα μέλη της, τότε θα εφαρμοστεί η § 4 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε. και όχι η § 4 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1114514/1821/Α0012/5.1.1993 έγγραφο).

Η νόμιμη αμοιβή μηχανολόγου ή ηλεκτρολόγου μηχανικού για μελέτη ή επίβλεψη μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς.- Σύμφωνα με την § 5 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. αν ο αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός που υπόγραψε τη μελέτη ή αναλαμβάνει την επίβλεψη είναι μισθωτός της επιχείρησης η οποία αναλάμβανα τη μελέτη ή επίβλεψη ή ανέγερση της οικοδομής, η επιχείρηση μπορεί να ζητήσει να επιβληθεί σε αυτή φόρος 15% στο ακαθάριστο ποσό της νόμιμης αμοιβής πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 15% στο ποσό του φόρου; Το ποσό της αμοιβής μειώνεται κατά το ποσό των ακαθάριστων αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες που καταβάλλονται στον παραπάνω μηχανικό κατά το χρονικό διάστημα από την έναρξη της μελέτης μέχρι την αποπεράτωση της οικοδομής, Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου αυτής ο δικαιούχος της αμοιβής αρχιτέκτονας ή πολιτικός μηχανικός ή μηχανολόγος ή ηλεκτρολόγος μηχανικός καθώς και η επιχείρηση απαλλάσσονται από κάθε άλλη επιβάρυνση από φόρο εισοδήματος από την αιτία αυτή (σχετ. 1078760/950/Α0012/19.7.1989 και 1085656/1718/Α0012/11.10.2002 έγγραφα).

Η νόμιμη αμοιβή μηχανικού, υπαλλήλου επιχείρησης, για μελέτη οικοδομής που θα ιδιοχρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση δεν μπορεί να φορολογηθεί αυτοτελώς.- Εφόσον η εκπόνηση της μελέτης ή η επίβλεψη της εκτέλεσης του έργου το οποίο εξυπηρετεί αποκλειστικά τις ανάγκες του νομικού προσώπου στο οποίο απασχολείται ο μηχανικός με σύμβαση μίσθωσης εργασίας γίνεται από αυτόν και δεν αποκομίζει από την εκπόνηση της μελέτης ή την επίβλεψη του έργου αυτού εκτός από το μισθό του άλλης μορφής εισόδημα, δεν έχει εφαρμογή η § 5 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. Επίσης δεν έχει εφαρμογή η § 4 του άρθρου 52 του ίδιου Κώδικα για προκαταβολή φόρου 4% ή 10% στην περίπτωση του μηχανικού υπαλλήλου της εταιρίας, καθόσον αυτός δεν ασκεί ελεύθερα το επάγγελμα του μηχανικού. Είναι αυτονόητο ότι στην περίπτωση αυτή θα παρακρατείται Φ.Μ.Υ., γιατί σε αυτή την κατηγορία εντάσσονται οι αμοιβές του δικαιούχου υπαλλήλου (σχετ. 1082274/1930/Α0012/5.9.1995 έγγραφο).

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σκόπιμο είναι και για περαιτέρω διευκρινήσεις να αναγνώσετε και το κεφάλαιο: 1) ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΣ ΦΟΡΟΣ, 2) ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ Φ.Π.Α.

ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ - ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ - ΤΟΠΟΓΡΑΦΩΝ

Παρ. 1 Οι αρχιτέκτονες - μηχανικοί και τοπογράφοι για την άσκηση του επαγγέλματός τους (μελέτες-επιβλέψεις κλπ) μπορούν να συστήσουν οποιασδήποτε μορφής εταιρείας ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Αστικές εταιρείες και Κοινοπραξίες.

Η επιλογή της μορφής της εταιρείας που θα συσταθεί έχει διαφοροποιήσεις ως προς τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος (εμπορικό ή ελευθέρων επαγγελματιών) ως προς τον τρόπο υπολογισμού των καθαρών κερδών (λογιστικά ή εξωλογιστικά) και ως προς την έκδοση φορολογικών στοιχείων ΚΒΣ (τιμολόγια ΑΠΥ).

Σύμφωνα όμως με την αριθμ. 1002283/74/Α0012/24-12-96 απάντηση του ΥΠΟΙΚ, με την γνωμοδότηση 251/86 ΝΣΚ, 2662/70 απόφαση ΣτΕ και ΠΟΛ. 321/70 διαταγή, το εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών που παρέχονται δια των μελών της ΟΕ - ΕΕ (προσωπικές εταιρείες) είναι εισόδημα Ζ' πηγής **εφόσον όλα τα μέλη τους είναι αποκλειστικά μηχανικοί οι οποίοι είτε εργάζονται μόνοι τους για τον σκοπό της εταιρείας είτε και απασχολούν παράλληλα έμμισθο ειδικευμένο προσωπικό**. Παρόλα αυτά το ΠΕΚ Αθηνών με τα ελεγκτικά του όργανα διατύπωσε την άποψη ότι η ΟΕ ΔΟΜΗ επειδή απασχολούσε έμμισθο προσωπικό αποτελεί οργανωμένη κερδοσκοπική μονάδα και το εισόδημα από τη διενέργεια μελετών είναι εξ' εμπορικών επιχειρήσεων. Το Τεχνικό επιμελητήριο Ελλάδας με το πιο κάτω έγγραφο προς το ΥΠΟΙΚ κατέθεσε την κάτωθι άποψη.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΤΕΧΝΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΗ ΣΕΡΒΙΑΣ 4, 102 48 ΑΘΗΝΑ
ΤΗΛ. 210 329 1200 FAX 210 322 1772

Γραφείο Επαγγελματικών Θεμάτων
Πληροφορίες: Ευγενία Δουβή
Αριθ. Πρωτ. 6568

Αθήνα 15-3-05

Προς
Τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών
Κ. Γιώργο Αλογοσκούφη
Νίκης 5-7
ΑΘΗΝΑ

Θέμα: «Εισόδημα ομορρύθμων ή ετερορρύθμων εταιριών από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών που παρέχονται δια των μελών τους».

Κύριε Υπουργέ,

Από τις διατάξεις του αρθρ. 4 του ΚΦΕ ορίζεται η διάκριση του εισοδήματος των φορολογούμενων κατά πηγή, στα άρθρα δε 20 και 21, 24 και 25, 28, 40, 45 και 48 δίδεται ο ορισμός εκάστης πηγής, ώστε να μη μπορεί να υπάρξει σύγχυση.

Σε καμιά περίπτωση δεν ορίζεται ο τρόπος οργάνωσης του πραγματοποιούντος το εισόδημα, εκτός του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που απαιτείται η προσωπική (αποκλειστικά) απασχόληση του απολαμβάνοντος το εισόδημα από την πηγή ΣΤ.

Ειδικότερα στην παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ στην οποία ορίζεται το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή) ορίζεται ρητά ότι στην πηγή αυτή δεν υπάγεται το εισόδημα από την άσκηση των ελευθερίων επαγγελματιών που αναφέρονται στο άρθρο 48 του αυτού νόμου.

Στο άρθρο 48 και ειδικότερα στην παρ. 1 αυτού ορίζεται ότι εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι, μεταξύ των άλλων και οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος των αρχιτεκτόνων και των αυτών (γραφεία, μηχανικά μέσα, προσωπικό κλπ.). Αρκεί η υπηρεσία να απαιτείται να εκτελεστεί από αρχιτέκτονα ή μηχανικό ο οποίος έχει και την από το νόμο οριζόμενη ευθύνη.

Από το έτος 1970 έχει γίνει δεκτό από τη Δικαστηριακή και τη Διοικητική νομολογία (Σ.Τ.Ε. 2661/70, 2662/70 Φορ. Εφετ. Αθηνών 2399/70, Υπ. Οικ. Ε 19942 / ΠΟΛ 321/70), ότι το εισόδημα από υπηρεσίες που παρέχονται από προσωπική εταιρεία (ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη) δια των μελών της και οι οποίες υπάγονται στα επαγγέλματα που ορίζονται στο άρθρο 48 του ΚΦΕ (πρώην αρθρ. 45 Ν.Δ. 3323/1955) φέρει το χαρακτήρα εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι από εμπορική επιχείρηση.

Και ενώ το καθεστώς αυτό ίσχυσε αδιατάρακτως μέχρι τώρα, αιφνιδίως το ΠΕΚ ελευθέριο επάγγελμα, με την αιτιολογία ότι αποτελεί «οργανωμένη κερδοσκοπική μονάδα αφού για την εκπλήρωση του σκοπού της απασχολεί προσωπικό».

Επειδή η θέση του ΠΕΚ Αθηνών αντίκειται στην κείμενη νομοθεσία και φορολογική πρακτική, σας διαβιβάζουμε το σχετικό υπόμνημα της ΟΕ ΔΟΜΗ και σας παρακαλούμε να δώσετε τις δέουσες οδηγίες στο εν λόγω ΠΕΚ Αθηνών για την ορθή εφαρμογή του νόμου.

Δεν παραλείπουμε να σας υπογραμμίσουμε ότι τυχόν υιοθέτηση των απόψεων του ΠΕΚ Αθηνών θα συνεπάγεται τροποποίηση τόσο των διατάξεων του ΚΒΣ (περί χρόνων έκδοσης, περί του περιεχομένου των στοιχείων κλπ.) όσο και των διατάξεων περί του χρόνου κτήσεως του εισοδήματος.

Συνημμένα: 1 (ένα)

Με εκτίμηση,
Ο Πρόεδρος

Γιάννης Αλαβάνος

Εξάλλου το Υπουργείο Οικονομικών εξέφρασε παλαιότερα την ίδια άποψη.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ & Δ.Π.
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα 24 Ιανουαρίου 1996
Αρ.Πρωτ. 1002283/74/Α0012

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ. 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Αγλ. Βασιλοπούλου
Τηλέφωνο: 3813400 (314,315,316)

ΠΡΟΣ: Την Περιφερειακή Διοίκηση
Νομαρχίας Αθηνών
Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών
Φειδίου 9-10010 ΑΘΗΝΑ

ΘΕΜΑ: Εφαρμογή συντελεστών προσδιορισμού καθαρού εισοδήματος της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994.

ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΚΛΠ

Σε απάντηση του 55/3-1-96 εγγράφου σας, αναφορικά με το θέμα, σας πληροφορούμε ότι οι οριζόμενοι από την παράγραφο 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994 συντελεστές εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τις συγκεκριμένες εργασίες που αναφέρονται στην ίδια διάταξη και στην περίπτωση που οι εργασίες αυτές εκτελούνται από εταιρείες, με εξαίρεση τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τις Α.Ε. (1028551/233/Α0012/14.6.1989) ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούνται και από το αν οι υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά από τα μέλη τους ή απασχολείται και έμμισθο ειδικευμένο προσωπικό.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του τμήματος

Με Ε.Υ.
Ο διευθυντής
ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ

ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ
Δ12Α (20) Φ.Τ. (1)

Αντίθετα αν στις πιο πάνω εταιρείες συμμετέχει έστω και μια Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. το συνολικό εισόδημα είναι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Σχετικά 1109836/2063/Α0012/19.10.96 διαταγή. Αντιθέτως αν αυτό προέρχεται από ΕΠΕ ή ΑΕ αποτελεί εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων (Δ' πηγής).

Με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 5 του ν. 2238/1994 όπως προαναφέραμε ορίζεται κατ' εξαίρεση για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με την χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση (1109836/2063/Α0012/29.10.96) οι οριζόμενοι από το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 2238/1994 συντελεστές, εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τις συγκεκριμένες εργασίες που αναφέρονται στην προηγούμενη διάταξη και στην περίπτωση που οι εργασίες αυτές εκτελούνται από εταιρείες, με εξαίρεση τις εταιρείες **περιορισμένης ευθύνης** και τις **ΑΕ, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων που τηρούνται και από το αν οι υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά από τα μέλη τους ή απασχολείται και έμμισθο ειδικευμένο προσωπικό.**

Συνεπώς οι συντελεστές του άρθρου 49 παρ.5 του ν. 2238/1994 είναι δυνατόν να εφαρμοστούν μόνο στις περιπτώσεις προσωπικών εταιριών (ΟΕ, ΕΕ) με την προϋπόθεση ότι οι εργασίες των εταιριών αυτών υπάγονται στις κατηγορίες αυτών, που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη, τα δε μέλη τους είναι αποκλειστικά μηχανικοί οι οποίοι εργάζονται μόνοι τους για τους σκοπούς της εταιρίας ή απασχολούν παράλληλα και έμμισθο ειδικευμένο προσωπικό.

Παρ. 2 Παρακάτω παρατίθενται εγκύκλιες διαταγές, έγγραφα του ΥΠ.ΟΙΚ. καθώς και νομολογία των Δικαστηρίων οι οποίες ερμηνεύουν τη φορολογική αντιμετώπιση των παραπάνω εταιριών.

Εταιρεία ή ατομική επιχείρηση που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα

Με την 251/1986 γνωμοδότηση του ΝΣΚ έγινε δεκτό ότι το εισόδημα της ΕΠΕ σε κάθε περίπτωση, είναι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή). Ως εκ τούτου όταν προσφέρει υπηρεσίες (ΕΠΕ) εκδίδει ΑΠΥ ή τιμολόγια ανάλογα με την ιδιότητα του λαμβάνοντος τις υπηρεσίες και στο χρόνο που ορίζεται από το άρθρο 12 παρ. 15 και ΚΒΣ.

Αντίθετα οι ΟΕ και ΕΕ έχουν ως αντικείμενο εργασιών ελευθέριο επάγγελμα, το εισόδημα που αποκτούν θεωρείται ότι προέρχεται από ελευθέρια επαγγέλματα (ΣτΕ 2662/70 Εγκ. ΠΟΛ. 321/8.12.70 - ΝΣΚ 362/74) και ως εκ τούτου εκδίδουν σε κάθε περίπτωση ΑΠΥ κατά την εισπραξη, όπως ορίζεται στο άρθρο 13 παρ.2 του ΚΒΣ. Εάν οι Ο.Ε. ή Ε.Ε. προσφέρουν υπηρεσίες μέσω επιστημονικού προσωπικού αυτές αποκτούν τον χαρακτήρα οργανωμένης κερδοσκοπικής μονάδας. Το εισόδημά τους **δύνανται να θεωρηθεί Δ' πηγής και εκδίδονται πλέον Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για ιδιώτες και τιμολόγια για επιτηδευματίες, δημόσιο κλπ. κατά τον χρόνο προσφοράς των υπηρεσιών και όχι κατά τον χρόνο εισπραξης των αμοιβών.** Σχετ. 1019012/139/10.3.98.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

Όπως διαπιστώνεται το Υπουργείο Οικονομικών δεν έχει σταθερή άποψη. Γι' αυτό το πρόβλημα είναι πραγματικό και επαφίεται στην κρίση του εφόρου.

Το καθαρό εισόδημα Γραφείου Μελετών με τη μορφή ΕΕ από υπηρεσίες που παρέχονται δια των μελών του (εφόσον το βοηθητικό προσωπικό του, σύμφωνα με το ν. 716/1977, ως μη έχον πτυχίο ΑΕΙ δεν έχει δικαίωμα απόκτησης Πτυχίου Μελετητή και δε συμμετέχει στις εκπονούμενες μελέτες του Δημοσίου), αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και εξευρίσκεται με την εφαρμογή συντελεστή. Από τη Διοίκηση έγινε δεκτό ότι οι συντελεστές του ορίζονται από την παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τις συγκεκριμένες εργασίες που αναφέρονται στην ίδια διάταξη και στην περίπτωση που οι εργασίες αυτές εκτελούνται από προσωπικές (ΟΕ, ΕΕ) εταιρίες, με εξαίρεση τις ΑΕ και ΕΠΕ (σχετ. 1139649/3157/Α0012/24.7.1996 έγγραφο).

Από τη Διοίκηση έγινε δεκτό ότι ΕΕ που τα μέλη της είναι μηχανικοί και ασχολείται με την εκπόνηση συγκοινωνιακών μελετών που της αναθέτει το Δημόσιο σύμφωνα με το ν. 716/1977, το καθαρό της εισόδημα που προέρχεται από τη συγκεκριμένη εργασία, εξευρίσκεται με την εφαρμογή συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές της (σχετ. 1103716/1825/Α0012/30.10.1997 έγγραφο).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, εφόσον το Γραφείο λειτουργεί με τη μορφή ΕΕ που τα μέλη (εταίροι) της είναι μηχανικοί και οι συγκεκριμένες υπηρεσίες (εκπόνηση συγκοινωνιακών μελετών που του αναθέτει το Δημόσιο σύμφωνα με το ν. 716/1977) παρέχονται από την εταιρία δια των μελών της, (εφόσον το βοηθητικό προσωπικό του σύμφωνα με το ν. 716/1977 ως μη έχον Πτυχίο Ανωτάτης Σχολής δεν έχει δικαίωμα απόκτησης Πτυχίου Μελετητή και δεν συμμετέχει στις εκπονούμενες μελέτες του δημοσίου), τότε το καθαρό του εισόδημα που προέρχεται από τη συγκεκριμένη ως άνω εργασία, εξευρίσκεται με την εφαρμογή συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές του και φέρει το χαρακτήρα εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών (σχετ. 1022167/378/Α0012/28.2.2005 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα ΟΕ με μέλη μηχανικό και οικονομολόγο από την εκπόνηση συγκοινωνιακών κλπ μελετών δεν προσδιορίζεται με τη χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. ΟΕ έχει αντικείμενο εργασιών την εκπόνηση μελετών συγκοινωνιακών και υδραυλικών έργων, μελετών οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας, καθώς και οικονομικών μελετών του Δημοσίου σύμφωνα με το ν. 716/1977. Το ένα μέλος της είναι διπλωματούχος μηχανικός και το άλλο οικονομολόγος. Στην περίπτωση αυτή, δεδομένου ότι το ένα από τα μέλη της υπόψη εταιρίας δεν προσφέρει στα πλαίσια της δραστηριότητας αυτής υπηρεσίες που υπάγονται στο επάγγελμα του μηχανικού, καθόσον τούτο δεν έχει την αντίστοιχη επαγγελματική ιδιότητα, η παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ δεν έχει εφαρμογή για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της συγκεκριμένης ΟΕ. Συνεπώς στη συγκεκριμένη περίπτωση η εταιρία θα υπολογίσει το καθαρό της εισόδημα σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, δηλαδή λογιστικά. (σχετ. 1103716/1825/Α0012/30.10.1997 έγγραφο).

Το καθαρό εισόδημα ΕΕ με μέλη μηχανικό και μη ελεύθερο επαγγελματία από την εκπόνηση μηχανολογικών μελετών δεν προσδιορίζεται με τη χρήση ΣΚΚ αλλά λογιστικά. ΕΕ έχει αντικείμενο εργασιών την εκπόνηση μηχανολογικών μελετών. Το 1 μόνο από τα 2 μέλη της εταιρίας θα είναι διπλωματούχος μηχανολόγος, ενώ το άλλο θα ασκεί επικουρικό έργο προκειμένου για την επίτευξη του σκοπού της. Στην περίπτωση αυτή, δεδομένου ότι το 1 μόνο από τα μέλη της υπόψη εταιρίας δεν προσφέρει στα πλαίσια της δραστηριότητας αυτής υπηρεσίες που υπάγονται στο επάγγελμα του.

Όταν τα λογιστικά κέρδη ΟΕ, ΕΕ κλπ είναι μεγαλύτερα από εκείνα που προκύπτουν με τη χρήση του ΣΚΚ, η διανομή των επιπλέον κερδών στους εταίρους δεν δημιουργεί φορολογικές υποχρεώσεις. Αν τα λογιστικά κέρδη των υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ΟΕ, ΕΕ, αστικές εταιρίες κλπ) σε δεδομένη χρήση είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα φορολογικά που προκύπτουν σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ με την χρήση ΣΚΚ, σε περίπτωση διανομής αυτών των λογιστικών κερδών στους δικαιούχους δεν προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις για τη διανομή αυτή (σχετ. 1109836/2063/Α0012/29.10.1996 έγγραφο).

Αυτό συμβαίνει ακόμη κι αν η εταιρεία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ (κατ' εξαίρεση από τις τεχνικές επιχειρήσεις, όπου ισχύουν άλλες διατάξεις).

Παρ. 2 Επιχειρηματική αμοιβή ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή εταιρου ΕΠΕ

Με ρητή διάταξη της περιπτ. Ε' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, του κοινωνού που προβλέπεται από τις διατάξεις της 1 του άρθρου 10 του ίδιου νόμου, ανεξάρτητα από την κατηγορία του εισοδήματος της ΟΕ, ΕΕ ή κοινωνίας κληρονομικού δικαίου, καθώς και η επιχειρηματική αμοιβή του εταίρου - διαχειριστή ΕΠΕ, φυσικού προσώπου, που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 109 του ν. 2238/94.

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 10 και την παρ. 2 του άρθρου 109 του ν. 2238/94 στο 50% των συνολικών καθαρών κερδών που υπόκεινται σε φορολογία και που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση (ΠΟΛ. 1160/94). Συνεπώς, επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλουμένων, με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, λογιστικών διαφορών.

ΑΣΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

Οι αστικές εταιρίες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα είναι υποκείμενα του φόρου. Με το άρθρο 741 του ΑΚ ορίζεται ότι «Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό». Περαιτέρω με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ ορίζεται ότι σε φόρο υπόκεινται επίσης οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες. Επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές του ΚΦΕ οι αστικές εταιρίες, αδιάφορα αν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό ή μη κερδοσκοπικό, αποτελούν υποκείμενα του φόρου και υπάγονται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή, επιφυλασσομένων βέβαια όσων ορίζονται από τις διμερείς συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη.

Οι μελετητές που συνεργάζονται ως Συμπράττοντα Γραφεία Μελετών δεν αποτελούν αστική εταιρία. Με την 393/14.6.2001 ατομική γνωμοδότηση του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, που έγινε δεκτή, ορίζεται ότι οι ομάδες μελετών (Συμπράττοντα Γραφεία που λειτουργούν σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 11 του ν. 716/1977) που μετά από σύμβαση που συνάπτουν με το Δήμο Αθηναίων αναλαμβάνουν την εκπόνηση πολεοδομικών μελετών για την αναβάθμιση ορισμένων περιοχών του Δήμου αποτελούν ένωση ανεξάρτητων επιχειρήσεων, οι οποίες διατηρούν την αυτονομία και την οικονομική τους ελευθερία και δεν απαιτείται προηγούμενη σύσταση από αυτές κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας που επιδιώκει οικονομικό σκοπό. Καθένα από τα Συμπράττοντα Γραφεία αμοιβεται χωριστά και υποχρεούται να εκδίδει θεωρημένη ΑΠΥ για το μέρος της συνολικής αμοιβής που αναλογεί σ' αυτό (σχετ. 1026255/500/Α0012/14.3.2002).

Η αστική εταιρία μπορεί υπό προϋποθέσεις να λειτουργήσει ως «Γραφείο Μελετών». Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 716/1977 «Περί μητρώου μελετητών και αναθέσεως και εκπονήσεως μελετών» τα «Γραφεία μελετών» μπορούν να εγγραφούν στο «Μητρώο Γραφείων Μελετών», αφού συγκροτηθούν ως ενιαία μονάδα εκπόνησης μελετών με οποιαδήποτε εταιρική μορφή με αποκλειστικό σκοπό την εκπόνηση μελετών και την επίβλεψη έργων. Όλοι οι συμμετέχοντες στις παραπάνω εταιρίες πρέπει να είναι κάτοχοι πτυχίου μελετητή, εκτός αν πρόκειται για ΑΕ ή ΕΠΕ, οπότε πτυχίο μελετητή μπορούν να κατέχουν μόνο οι Γενικοί Δ/ντες και οι διαχειριστές αυτών σύμφωνα με την προσθήκη που τέθηκε στις παραπάνω διατάξεις με την παρ. 2 του άρθρου 62 του ν. 947/1979. Σε περίπτωση κατά την οποία οι μελετητές οι οποίοι επιθυμούν να συγκροτήσουν «Γραφείο Μελετών» είναι όλοι γραμμένοι στο Μητρώο Μελετητών και είναι κάτοχοι του σχετικού μελετητικού πτυχίου, μπορούν να συστήσουν μια από τις εταιρίες ΟΕ, ΕΕ, αστική, ΕΠΕ ή ΑΕ. Αν οι παραπάνω μελετητές δεν είναι όλοι γραμμένοι στο μητρώο, τότε μπορούν να συστήσουν μόνο ΑΕ ή ΕΠΕ, με τον όρο ότι ο Γενικός Διευθυντής και ο διαχειριστής αυτών αντίστοιχα θα είναι κάτοχος πτυχίου μελετητή. Τα γραφεία αυτά μπορούν να αναλαμβάνουν την εκπόνηση μελετών για λογαριασμό του Δημοσίου, ν.π.δ.δ., ΟΤΑ, δημόσιων επιχειρήσεων και λοιπών οργανισμών δημοσίου ενδιαφέροντος. Τη μελέτη υπογράφει εκπρόσωπος της εταιρίας μηχανικός (εταίρος ή υπάλληλος), ο οποίος έχει τα προς τούτο απαιτούμενα προσόντα (σχετ. Ε. 1525/ΠΟΛ 21/30.1.1984 διαταγή και Ε. 2840/23.4.1986 έγγραφο).

Οι άτυπες εταιρίες θεωρούνται αφανείς ή συμμετοχικές εταιρίες. Άτυπος είναι η εταιρία η οποία πραγματικά λειτουργεί σαν εταιρία, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για την σύσταση της διατυπώσεις. Επίσης άτυπος είναι και η εταιρία η οποία προέρχεται από νομοτύπως συσταθείσα εταιρία (ΟΕ, ΕΕ και ΕΠΕ), η οποία μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειάς της εξακολουθεί να λειτουργεί, χωρίς να έχουν τηρηθεί για την εκ νέου σύστασή της οι νόμιμες διατυπώσεις. Αφανής ή συμμετοχική είναι η σύμφωνα με το άρθρο 47 του ΕΝ εταιρία, η οποία αποβλέπει σε μία ή περισσότερες εμπορικές εργασίες και η σύστασή της δεν υπόκειται σε διατυπώσεις που απαιτούνται για τη σύσταση των λοιπών εμπορικών εταιριών. Ως αφανείς ή συμμετοχικές εταιρίες νοούνται και οι άτυπες εταιρίες, δηλαδή: α) οι εταιρίες που λειτουργούν πραγματικά ως εταιρίες, χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες για τη σύστασή τους διατυπώσεις και β) οι εταιρίες που προέρχονται από εταιρίες που συστάθηκαν νόμιμα (ΟΕ, ΕΕ ή ΕΠΕ), οι οποίες μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειάς τους, και χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες διατυπώσεις, εξακολουθούν να λειτουργούν ως εταιρίες (σχετ. Ε 1944/ ΠΟΛ 48/6.2.1986 διαταγή).

Τα πρόσωπα που ανεγείρουν πολυκατοικία με σκοπό την πώληση των διαμερισμάτων που θα ανεγερθούν, χωρίς να ιδρύσουν εταιρία, θεωρείται ότι λειτουργεί ως αφανής ή συμμετοχική εταιρία. Η ανέγερση οικοδομής (πολυκατοικίας) σε οικοπέδο που αγόρασαν από κοινού και εξ αδιαιρέτου 2 φυσικά πρόσωπα με σκοπό την πώληση διαμερισμάτων και λοιπών βοηθητικών χώρων αυτής συνιστά εμπορική πράξη και θεωρείται σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΕ εμπορική επιχείρηση. Εφόσον για τις εργασίες αυτές η επιχείρηση δεν έχει περιβληθεί το νόμιμο τύπο εταιρίας ή άλλου υποχρέου της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα από τη μη υποβολή δήλωσης έναρξης επαγγελματός θα φορολογηθεί **ως αφανής εταιρία** (σχετ. 1092605/1512/Α0012/25.10.2001 έγγραφο).

ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Η κοινοπραξία του ΚΒΣ είναι υποκείμενα του φόρου θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού, εφόσον έχει: **ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.)** πριν από την έναρξη των εργασιών της, **και τα μέλη της είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα που το καθένα ασκεί τη δική του επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα ή είναι ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας.** Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασίων: α) την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιοδήποτε τρόπο β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων. Το καθαρό εισόδημα της Κοινοπραξίας στην οποία μετέχουν μία ή περισσότερες Α.Ε. προσδιορίζεται λογιστικά.

Οι μελετητές που συνεργάζονται ως Συμπράττοντα Γραφεία μελετών δεν αποτελούν κοινοπραξία. Με την 393/14.6.2001 ατομική γνωμοδότηση του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, που έγινε δεκτή, ορίζεται ότι οι ομάδες μελετητών (Συμπράττοντα Γραφεία που λειτουργούν σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 11 του ν. 716/1977) που μετά από σύμβαση που συνάπτουν με το Δήμο Αθηναίων αναλαμβάνουν την εκπόνηση πολεοδομικών μελετών για την αναβάθμιση ορισμένων περιοχών του Δήμου αποτελούν Ένωση ανεξάρτητων επιχειρήσεων, οι οποίες διατηρούν την αυτονομία και την οικονομική τους ελευθερία και δεν απαιτείται προηγούμενη σύσταση από αυτές κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας που επιδιώκει οικονομικό σκοπό. Καθένα από τα Συμπράττοντα Γραφεία αμείβεται χωριστά και υποχρεούται να εκδίδει θεωρημένη ΑΠΥ για το μέρος της συνολικής αμοιβής που αναλογεί σ' αυτό (σχετ. 1026255/500/Α0012/14.3.2002).

Σε κοινοπραξία μπορεί να εισέλθει νέο μέλος. Η είσοδος νέου μέλους μετά την έναρξη των εργασιών της κοινοπραξίας πρέπει κατ' αρχήν ν' αποκλειστεί, επειδή μεταβάλλει τις βασικές προϋποθέσεις και τους περιορισμένους σκοπούς της. Επειδή όμως δεν δύναται να τεθεί φραγμός στην οικονομική δραστηριότητα των ατόμων, για δε την κοινοπραξία στερούμενη νομικής προσωπικότητας δεν απαιτείται από τον ΚΒΣ η τήρηση τύπου δημοσιότητας, πρέπει να γίνει δεκτό ότι αυτή αποτελεί απλή σχέση συνεργασίας ιδιάζουσας μορφής, μη παρεμποδίζουσα τη μεταγενέστερη είσοδο μέλους στον κύκλο των κοινοπρακτούντων. Συνεπώς επί περιπτώσεων εισόδου νέου μέλους σε υφιστάμενη κοινοπραξία απαιτείται κατάθεση μόνο της νέας περί τούτου έγγραφης συμφωνίας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (σχετ. Θ 2964/8.10.1970 έγγραφο).

Η κοινοπραξία τεχνικών έργων δεν μπορεί να αναλάβει και άλλα έργα εκτός από εκείνα που αναφέρονται στο συστατικό της έγγραφο. Σύμφωνα με τον ΚΒΣ για να αναγνωρισθεί φορολογικά η κοινοπραξία επιτηδευματιών, πρέπει εκτός των άλλων να αποβλέπει στην ενέργεια συγκεκριμένων πράξεων, οι οποίες περιγράφονται στο συμφωνητικό σύστασης. Με βάση τα παραπάνω σε περίπτωση σύστασης κοινοπραξίας τεχνικών έργων είναι απαραίτητο στο συστατικό έγγραφο να γίνεται περιγραφή του συγκεκριμένου έργου (τίτλος έργου κλπ) την εκτέλεση του οποίου αναλαμβάνει η κοινοπραξία, χωρίς να αποκλείεται η εκτέλεση απ' αυτήν περισσότερων έργων, μικρών ή μεγάλων, αρκεί τα έργα αυτά να είναι γνωστά και συγκεκριμένα κατά το χρόνο της σύστασής της και να περιγράφονται στο συστατικό της έγγραφο. Ύστερα από την παραπάνω σε περίπτωση ανάληψης νέου έργου δεν μπορεί να γίνει τροποποίηση του συστατικού εγγράφου της κοινοπραξίας, αλλά υπάρχει υποχρέωση σύστασης νέας κοινοπραξίας (σχετ. Ε 11711πε/21.4.1986 έγγραφο).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΑΙΡΙΩΝ - ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ - ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ

Τα Καθαρά Κέρδη των εταιριών φορολογούνται με συντελεστή:

1. Για ΟΕ και ΕΕ και κοινωνίες αστικού δικαίου **20% από 01/01/2007**
2. Για κοινοπραξίες και αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, **25% από 01/01/2007**. Από τα κέρδη αφαιρείται επιχ/κή αμοιβή για μέχρι (3) τρεις εταίρους με το μεγαλύτερο ποσοστό.

Τα κοινοπρακτούμενα μέλη δεν δικαιούνται επιχ/κής αμοιβής.

Καταργήθηκε το τέλος χαρτοσήμου στα Κ.Κ των εταιριών για εισοδήματα που αφορούν την διαχ/κή περίοδο από 01/01/05 και μετά.

ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

Παρ. 1 Πότε επιβάλλεται προκαταβλητέος φόρος σε συντελεστή 4% ή 10% και πότε παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20%

Για τις αμοιβές για μελέτες, σχέδια κ.λπ. αρχιτεκτόνων -Μηχανικών οφείλεται προκαταβλητέος φόρος με συντελεστή 4% ή 10% ή παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20%. - Σε καμία περίπτωση στις αμοιβές των αρχιτεκτόνων ή μηχανικών δεν μπορεί να επιβληθεί και ο προβλεπόμενος προκαταβλητέος φόρος 4% ή 10% της § 4 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε. και ο παρακρατούμενος φόρος 20% της § 1 του άρθρου 58

Συνεπώς όταν οι εργασίες των αρχιτεκτόνων ή μηχανικών υπόκεινται σε θεώρηση ή χορήγηση άδειας από κάποια υπηρεσία του Δημοσίου, τότε θα υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος 4% ή 10% στην αμοιβή τους ενώ όταν οι εργασίες των αρχιτεκτόνων ή μηχανικών προσφέρονται **απευθείας χωρίς θεώρηση** ή χορήγηση άδειας στα πρόσωπα που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο της § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (δημόσιες υπηρεσίες Ο.Τ.Α., κοινωφελή ιδρύματα, δημόσιες επιχειρήσεις τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα, συλλόγους επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. κ.λπ.), τότε τα πρόσωπα αυτά πρέπει να διενεργούν παρακράτηση φόρου με ποσοστό 20% στην αμοιβή του αρχιτέκτονα ή μηχανικού (σχετ. 1084047/1030/ΠΟΛ 1170/5.5.1989 διαταγή και 1069230/1134 /Α0012/6.8.1998 έγγραφο).

Για την αμοιβή Ο.Ε. για μελέτη που πραγματοποιεί για άλλη εταιρία ανάδοχο έργου δεν οφείλεται προκαταβλητέος φόρος αλλά διενεργείται παρακράτηση φόρου 20%.- Σε Ο.Ε. που ασχολείται με την εκπόνηση μελετών τεχνικών έργων ανάδοχες εταιρίες έργων του Δημοσίου της αναθέτουν την εκπόνηση της μελέτης ενός έργου. Τη μελέτη που κάνει η Ο.Ε. την παραδίδει σε ανάδοχη εταιρία. Η τελευταία υποβάλλει τη μελέτη στο Υ.ΠΕ.ΧΩ.Δ.Ε. προς έλεγχο και έγκριση. Πριν την υποβολή της μελέτης στο Υ.ΠΕ.ΧΩ.Δ.Ε. η ανάδοχη εταιρία υποχρεούται να προκαταβάλλει φόρο 4% στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας της επαγγελματικής της έδρας. Η Ο.Ε. δεν έχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης προκαταβολής φόρου 4% για την αμοιβή της εφόσον την υποχρέωση αυτή έχει η ανάδοχη εταιρία και συνεπώς πρέπει να γίνει παρακράτηση φόρου 20% στην αμοιβή της σύμφωνα με το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. από την ανάδοχη εταιρία (σχετ. 1105895/1536/Α0012/30.9.1993 έγγραφο).

Αμοιβές για μελέτες και σχέδια αρχιτεκτόνων ή μηχανικών για τις οποίες οφείλεται προκαταβλητέος φόρος 4%.- Ο προκαταβλητέος φόρος 4% υπολογίζεται στο ποσό της νόμιμης αμοιβής των αρχιτεκτόνων και μηχανικών για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν έργα **χωροταξικά** (χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες), πολεοδομικά (πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες), **συγκοινωνιακά** (μελέτες οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές), **υδραυλικά**-(μελέτες εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων, οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας λιμενικών έργων, γεωργοοικονομικές -γεωργοτεχνικές εγγειών βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων και αλιευτικές) και **τοπογραφικά** (μελέτες γεωδαιτικές φωτογραμμετρικές χαρτογραφικές κτηματογραφικές και τοπογραφικές). Τα παραπάνω ισχύουν από 7/3/1996 (σχετ. 1085968/1714/Α0012/ ΠΟΛ 1216/26.7.1996 διαταγή).

Αμοιβές για μελέτες και σχέδια αρχιτεκτόνων ή μηχανικών για τις οποίες οφείλεται προκαταβλητέος φόρος 10%.- Οι αρχιτέκτονες και οι μηχανικοί για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν τις ανωδομές πάνω στα λιμενικά έργα υπολογίζεται με συντελεστή 10% και όχι 4% (σχετ. 1084047/1030/ΠΟΛ 1170/5.7.1989 και 1085968/1714/Α0012/ΠΟΛ 1216/26.7.1996 διαταγές).

Για τις αμοιβές αρχιτεκτόνων ή μηχανικών για επίβλεψη της εκτέλεσης οποιουδήποτε έργου οφείλεται προκαταβλητέος φόρος 10%/ο.- Όταν οι αρχιτέκτονες και οι μηχανικοί λαμβάνουν αμοιβές για την επίβλεψη της εκτέλεσης κάθε είδους τεχνικών έργων, ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται στη νόμιμη αμοιβή και σε ποσοστό 10% σε κάθε περίπτωση. Ο προκαταβλητέος αυτός φόρος επιβάλλεται στο ποσό της αμοιβής επίβλεψης του δικαιούχου, όπως αυτή κατατίθεται στο Τ.Ε.Ε. ή την εξουσιοδοτημένη από αυτό τράπεζα. Σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 1 του π.δ. 242/1984 η κατάθεση της αμοιβής αυτής γίνεται ως εξής:

α) Για τα έργα για τα οποία απαιτείται η έκδοση οικοδομικής άδειας η πρώτη δόση κατατίθεται κατά την περάτωση του φέροντος οργανισμού του κτιρίου και του οργανισμού πληρώσεως και περιλαμβάνει το σύνολο της αμοιβής επίβλεψης των στατικών εργασιών και της θερμομόνωσης και το μισό της αμοιβής επίβλεψης των αρχιτεκτονικών εργασιών. Η δεύτερη δόση κατατίθεται όταν περατωθούν όλες οι εργασίες δόμησης και περιλαμβάνει το υπόλοιπο της αμοιβής επίβλεψης των αρχιτεκτονικών εργασιών και το σύνολο της αμοιβής επίβλεψης των ηλεκτρικών, μηχανολογικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων. 4. β) Για τα λοιπά έργα φυσικών ή νομικών προσώπων δημόσιου και ιδιωτικού δικαίου και Ο.Τ.Α. για τα οποία δεν απαιτείται η έκδοση οικοδομικής άδειας η αμοιβή επίβλεψης κατατίθεται σε δόσεις, οι οποίες δεν μπορεί να είναι λιγότερο από 2 ανάλογα με την πρόοδο του έργου, όπως ειδικότερα προβλέπεται όταν σύμβαση ανάθεσης της επίβλεψης. Σε κάθε περίπτωση η εξόφληση των δόσεων γίνεται πάντοτε με την περάτωση των εργασιών που προβλέπονται από τη μελέτη.

Το Δημόσιο δεν καταθέτει στο Τ.Ε.Ε. την αμοιβή επίβλεψης αλλά κατέβαλλε τις οφειλόμενες αμοιβές επίβλεψης απευθείας στους δικαιούχους παρακρατεί υπέρ του Τ.Ε.Ε. το καθοριζόμενο ποσοστό επί των καταβαλλόμενων κάθε φορά ποσών στο δικαιούχο, το οποίο αποδίδει στο Τ.Ε.Ε. (σχετ. 1084047/1030/ΠΟΛ 1170/5.7.1989 διαταγή).

Για τις αμοιβές αρχιτεκτόνων ή μηχανικών για διενέργεια πραγματογνωμοσύνης σε οποιοδήποτε έργο οφείλεται προκαταβλητέος φόρος 10%.- Όταν οι αρχιτέκτονες και οι μηχανικοί λαμβάνουν αμοιβή για διενέργεια πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. για οποιοδήποτε έργο, ο προκαταβλητέος (φόρος υπολογίζεται στη νόμιμη αμοιβή και σε ποσοστό 10% (σχετ. 1084047/1030/ΠΟΛ 1170/5.7.1989 και 1085968/1714/ Α0012/ΠΟΛ 1216/26.7.1996 διαταγές

Για την αμοιβή μηχανικού για τη μελέτη και την επίβλεψη κατασκευής οικοδομής την οποία ανεγείρει προς πώληση οφείλεται προκαταβλητέος φόρος 10%.- Μηχανικός που ασχολείται με την εκπόνηση μελέτης και την επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής που ανεγείρει ατομικά προς πώληση υποχρεούται πριν από τη θεώρηση της εκπονηθείσας μελέτης από την αρμόδια αρχή να προκαταβάλλει στη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται φόρο, ο οποίος στην κρινόμενη περίπτωση υπολογίζεται με συντελεστή 10% στο ποσό της νόμιμης αμοιβής του. Η προκαταβολή φόρου 10%, που προβλέπεται από την § 4 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε., συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του επόμενου της καταβολής οίκου, έτους (σχετ. 1048982/1060/Α0012/4.7.2000 έγγραφο). Η καταβολή 10% ισχύει ανεξαρτήτως της αυτοτελούς φορολόγησης με 15%.

Για την αμοιβή μηχανικού για τοπογραφική μελέτη άδειας περίφραξης οικοπέδου οφείλεται προκαταβλητέος φόρος.- Στην περίπτωση που μηχανικός διενήργησε τοπογραφική μελέτη η οποία πρόκειται να υποβληθεί σε δημόσια υπηρεσία (Δασαρχείο Πεντέλης) για έκδοση άδειας περίφραξης οικοπεδικής έκτασης ιδιοκτησίας συνεταιρισμού, έχει εφαρμογή η § 4 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος (σχετ. 1112807/1796/Α0012/23.10.1998 έγγραφο).

Στις μελέτες σχέδια και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, ν.π.δ.δ. κ.λπ. ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται στη συμβατική αμοιβή.- Ο προκαταβλητέος φόρος, στην περίπτωση που οι αρχιτέκτονες και οι μηχανικοί λαμβάνουν αμοιβές για εκπόνηση μελετών ή σχεδίων ή για επίβλεψη έργων του Δημοσίου, ν.π.δ.δ. και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων, υπολογίζεται στο ποσό της συμβατικής αμοιβής και όχι της νόμιμης (σχετ. 1084047/1030/ΠΟΛ 1170/5.7.1989 διαταγή).

Για τη νόμιμη αμοιβή πολιτικού μηχανικού για τη σύνταξη μελέτης και επίβλεψης επισκευής διατηρητέου κτιρίου τον οποίο θα εκμεταλλευθεί ο ίδιος οφείλεται προκαταβλητέος φόρος.- Δεν είναι δυνατό να υπάρξει απαλλαγή σύμφωνα με την Ε. 7427/ΠΟΛ 171/1972 διαταγή από τον προκαταβλητέο φόρο εισοδήματος στο ποσό της νόμιμης αμοιβής πολιτικού μηχανικού για τη σύνταξη μελέτης και επίβλεψης επισκευής διατηρητέου κτιρίου η χρήση του οποίου προορίζεται για εκμετάλλευση ως τουριστικό κατάλυμα, σε οικόπεδο του οποίου η ψιλή κυριότητα έχει μεταβιβασθεί στο ανήλικό τέκνο του με παρακράτηση της επικαρπίας, νομής, χρήσης και εκμετάλλευσης από τον ίδιο, γιατί δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραπάνω διαταγής (σχετ. 1020492/488/Α0012/5.3.2004 έγγραφο).

Ο προκαταβλητέος φόρος που καταβάλλεται από τον ιδιοκτήτη για λογαριασμό του αρχιτέκτονα ή μηχανικού προσυξάνει την αμοιβή του τελευταίου.- Στην περίπτωση κατά την οποία ο φόρος των αρχιτεκτόνων και μηχανικών προκαταβάλλεται από τους ιδιοκτήτες των έργων για λογαριασμό των αρχιτεκτόνων και μηχανικών, το ποσό του φόρου αυτού αποτελεί έμμεση προσαύξηση των αμοιβών τους. Όταν διαπιστώνονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

τέτοιες περιπτώσεις, θα πρέπει να συνυπολογίζεται στα έσοδα του μηχανικού ως αμοιβή και το ποσό αυτό του φόρου που προκαταβλήθηκε από τον ιδιοκτήτη του έργου (σχετ. Ρ. 1468/22.11.1965 έγγραφο).

Προκαταβλητέος φόρος αρχιτεκτόνων και μηχανικών υπολογίζεται και στις Α.Ε. και Ε.Π.Ε.- Σύμφωνα με το άρθρο 111 § 5 εδάφιο πρώτο του Κ.Φ.Ε. και οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε., για τις νόμιμες ή συμβατικές κατά περίπτωση αμοιβές τους που προέρχονται από την εκπόνηση των μελετών που τους αναθέτονται υποχρεούνται να προκαταβάλλουν το οικείο ποσό φόρου κατά τα οριζόμενα από το άρθρο 52 § 4 του Κ.Φ.Ε. Τα παραπάνω έχουν γίνει δεκτά όσον αφορά τις Ε.Π.Ε. και με τη Ν. 901/ΠΟΛ 240/17.7.1986 εγκύκλιο, καθώς και με τη 251/1986 γνωμοδότηση της Συνέλευσης των Προϊσταμένων Νομικών Δ/νσεων της Διοίκησης (σχετ. Ε. 6200/29.5.1987 και 1123927/10906/Β0012/8.2.1995 έγγραφο).

Στις αμοιβές Α.Ε. για εκπόνηση μελετών για λογαριασμό δημόσιων οργανισμών ή τεχνικών Α.Ε. υπολογίζεται προκαταβλητέος φόρος.- Α.Ε. ασχολείται με την εκπόνηση μελετών δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων για λογαριασμό δημόσιων οργανισμών ή άλλων τεχνικών Α.Ε. και εκδίδει Τ.Π.Υ. Όταν η εταιρία αυτή εκδίδει Τ.Π.Υ. προς δημόσιους οργανισμούς ή προς άλλη τεχνική Α.Ε., υποχρεούται να αποδίδει στο Δημόσιο την προκαταβολή φόρου που ορίζεται από την § 4 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή 4% της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αναφέρονται στις περιπτ. Β' και δ' της § 5 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. και 10% της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα, Εφόσον οι μελέτες αυτές υποβάλλονται για θεώρηση σε δημόσια αρχή (σχετ. 1109503/10918/Β0012/3.12.1998 έγγραφο).

Πολιτικός μηχανικός μέλος κοινοπραξίας, αναδόχου εκτέλεσης έργου του Ο.Σ.Κ, που επιβλέπει το έργο χωρίς αμοιβή, δεν οφείλει προκαταβλητέο φόρο.- Πολιτικός μηχανικός, ως φυσικό πρόσωπο και μέλος κοινοπραξίας, αναλαμβάνει χωρίς αντάλλαγμα και για λογαριασμό κοινοπραξίας την επίβλεψη εργασιών σε έργο το οποίο η εν λόγω κοινοπραξία ανέλαβε ως ανάδοχος από τον Ο.Σ.Κ. Α.Ε. και εφόσον στο εργολαβικό αντάλλαγμα της ανωτέρω κοινοπραξίας περιλαμβάνεται και αμοιβή για την επίβλεψη του έργου, τότε δεν υποχρεούται σε προκαταβολή φόρου εισοδήματος ούτε το ποσό της νόμιμης αμοιβής αποτελεί εισόδημα για αυτόν, αλλά υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης άτυπης δωρεάς (σχετ. 1097989/1824/Α0012/ 18.11.2005 έγγραφο).

Για την αμοιβή τεχνικού συμβούλου στη μελέτη και κατασκευή σταθμών αυτοκινήτων οφείλεται προκαταβλητέος φόρος 10%.- Εταιρία έχει συνάψει σύμβαση με το Υ.ΠΕ.ΧΩ.Δ.Ε. για την παροχή υπηρεσιών τεχνικού συμβούλου στη μελέτη και κατασκευή υπόγειων και υπέργειων σταθμών αυτοκινήτων στις περιοχές Πρωτεύουσας και Θεσσαλονίκης. Με τη σύμβαση αυτή η εταιρία έχει αναλάβει τη συγκρότηση προγραμμάτων χωροθέτησης για τη μελέτη και κατασκευή των πιο πάνω σταθμών αυτοκινήτων, όπως και την υποχρέωση για παροχή κάθε είδους τεχνικών οδηγιών και συμβουλών κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης των έργων. Για την υπαγωγή στο β.δ. 17/8/1955 «περί του τρόπου προκαταβολής φόρου εισοδήματος των αρχιτεκτόνων και μηχανικών» (άρθρο 52 Κ.Φ.Ε.) ως μελέτη θεωρείται η κατά κύριο λόγο έγγραφη ή έντυπη μεθοδική επιστημονική έκθεση, πρόταση σε κάποιο θέμα και ειδικότερα για τα λιμενικά υδραυλικά έργα, έργα οδοποιίας και τα λοιπά έργα που αναφέρονται σ' αυτό το β.δ. Επομένως για τις αμοιβές που θα καταβληθούν στην εταιρία από το Υ.ΠΕ.ΧΩ.Δ.Ε. η προκαταβολή φόρου εισοδήματος θα ανέρχεται σε ποσοστό 10% (σχετ. Ε. 6200/29.5.1987 έγγραφο).

Ο προκαταβλητέος φόρος αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία έχει την επαγγελματική του έδρα ο αρχιτέκτονας ή μηχανικός.- Ο προκαταβλητέος φόρος που επιβάλλεται στις αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία έχει την επαγγελματική έδρα του ο δικαιούχος αρχιτέκτονας ή μηχανικός με την υποβολή δήλωσης με τα απαραίτητα στοιχεία πριν από τη θεώρηση των σχεδίων ή μελετών ή των οικείων εργασιών επίβλεψης ή από τη χορήγηση της σχετικής άδειας από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Δημοσίου. Η Δ.Ο.Υ. που εισπράττει τον προκαταβλητέο φόρο, αφού αναγράψει πάνω στο σώμα της δήλωσης τα στοιχεία εισπραξής του αποδοθέντος φόρου, στέλνει αυτή στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του αρχιτέκτονα ή μηχανικού. Η αρμόδια υπηρεσία του Δημοσίου απαγορεύεται να θεωρήσει ή να χορηγήσει άδεια εργασιών αρχιτέκτονα ή μηχανικού, αν δεν της προσκομιστεί το τριπλότυπο καταβολής του οφειλόμενου προκαταβλητέου φόρου (σχετ. 1084047/1030/ΠΟΛ 1170/5.7.1989 διαταγή).

Για την αμοιβή επίβλεψης μηχανικού την οποία εισπράττουν οι κληρονόμοι λόγω θανάτου του δεν οφείλεται προκαταβλητέος φόρος.- Ανεγείρεται οικοδομή και ενώ αυτή ήταν ημιτελής απεβίωσε ο επιβλέπων μηχανικός. Για να συνεχιστούν οι εργασίες με νέο μηχανικό, απαιτείται αναθεώρηση της άδειας, η οποία για να γίνει, πρέπει να καταβληθεί ο φόρος εισοδήματος στην αμοιβή επίβλεψης του αποβιώσαντος μηχανικού, την οποία θα εισπράξουν οι κληρονόμοι του. Εφόσον ο αποβιώσας μηχανικός δεν εισέπραξε την αμοιβή επίβλεψης, δεν απόκτησε αυτό το εισόδημα και δεν υπόκειται αυτό σε φόρο εισοδήματος στο όνομα του. Επίσης το ποσό της αμοιβής αυτής δεν αποτελεί εισόδημα ούτε των κληρονόμων, γιατί δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα, επειδή αυτοί απέκτησαν το δικαίωμα εισπραξής του εξαιτίας του θανάτου του δικαιούχου και όχι από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος. Συνεπώς δεν πρέπει να δοθεί προκαταβολή φόρου για το ποσό της

αμοιβής επίβλεψης το οποίο δεν εισέπραξε ο αποθανών μηχανικός, αλλά θα εισπράξουν οι κληρονόμοι του, και το οποίο ποσό αποτελεί αμοιβή για τις εργασίες που είχαν εκτελεσθεί. Η προκαταβολή στην περίπτωση αυτή δεν καταβάλλεται ούτε στο όνομα του αποθανόντος ούτε στο όνομα των κληρονόμων. Στην περίπτωση αυτή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. πρέπει να δώσει βεβαίωση ότι δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής προκαταβολής φόρου στο πιο πάνω ποσό της αμοιβής επίβλεψης του αποθανόντος μηχανικού για τους λόγους που προαναφέρονται (σχετ. 1095748/1674/A0012/27.11.1997 έγγραφο).

Όταν καταβάλλεται αμοιβή μόνο για την επίβλεψη μέχρι και το στάδιο κατασκευής του σκελετού εξοπλισμένου σκυροδέματος και όχι για την έκδοση οικοδομικής άδειας (εφόσον για την αποπεράτωση της οικοδομής απαιτείται νέα οικοδομική άδεια την οποία θα εκδώσει άλλος εν ενεργεία μηχανικός) τότε δεν καταβάλλεται προκαταβλητέος φόρος.

Όταν καταβάλλεται αμοιβή σε μηχανικό μόνο για την εκπόνηση αρχιτεκτονικών σχεδίων χωρίς να εκδοθεί οικοδομική άδεια, δεν οφείλεται προκαταβλητέος φόρος.- Ιδιώτης (εργοδότης) ανέθεσε σε μηχανικό μόνο την εκπόνηση αρχιτεκτονικών σχεδίων και όχι την έκδοση οικοδομικής άδειας ή υποβολής σχετικού φακέλου στην Πολεοδομία. Στη συνέχεια ο εργοδότης ανέθεσε τη σχετική οικοδομική άδεια σε άλλο μηχανικό, ο οποίος τελικά την εξέδωσε, αφού προηγουμένως κατέβαλε τον προκαταβλητέο φόρο 10% επί της αμοιβής του. Σήμερα μετά από διαμεσολάβηση του Τ.Ε.Ε. ο εργοδότης προτίθεται να καταβάλλει ο ίδιος στον πρώτο μηχανικό την αμοιβή του. Εφόσον η περίπτωση αυτή αφορά μόνο την εκπόνηση αρχιτεκτονικών σχεδίων και όχι την έκδοση οικοδομικής άδειας, τότε δεν έχει εφαρμογή η § 4 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής προκαταβλητέου φόρου. Διευκρινίζεται ότι αν ο εργοδότης είναι ένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε., τότε θα πρέπει να διενεργηθεί παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής του μηχανικού (σχετ. 1072505/1948/ Α0012/13.9.2004 έγγραφο).

Παρ. 2 Απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο για ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο του (της) μηχανικού ή του άλλου συζύγου

Αρχιτέκτονας ή μηχανικός που **εκπονεί μελέτη και επιβλέπει την ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο δικό του ή της γυναίκας του υπό προϋποθέσεις δεν οφείλει.**- Ο αρχιτέκτονας ή μηχανικός για τη μελέτη και την επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής σε ιδιόκτητο οικόπεδο δεν είναι υποχρεωμένος να προκαταβάλλει φόρο εισοδήματος για το ποσό της αμοιβής που αναλογεί στο τμήμα της οικοδομής το οποίο θα χρησιμοποιηθεί για ιδιοκατοίκηση. Στις περιπτώσεις αυτές η Δ.Ο.Υ. χορηγεί βεβαίωση στον αιτούντα μηχανικό ότι δεν είναι υποχρεωμένος να προκαταβάλλει φόρο εισοδήματος, εφόσον υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- α) Η οικοδομή θα ανεγερθεί σε οικόπεδο που ανήκει κατά κυριότητα την ημέρα έκδοσης της οικοδομικής άδειας στον αιτούντα μηχανικό ή στη σύζυγο του. Η κυριότητα στο οικόπεδο θα πρέπει να αποδεικνύεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο που θα συνοδεύεται με πιστοποιητικό μεταγραφής και ιδιοκτησίας. Αν η ιδιοκτησία στο οικόπεδο είναι από κληρονομιά, είτε με διαθήκη είτε από το νόμο (εξ' αδιαθέτου), θα προσκομίζεται πιστοποιητικό της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ότι έχει υποβληθεί η δήλωση φόρου κληρονομιών που υποβληθεί η δήλωση φόρου κληρονομιών που προβλέπεται από το νόμο και πιστοποιητικό του υποθηκοφυλακείου ότι δεν έγινε μεταβίβαση σε τρίτο, όπως επίσης και αντίγραφο της διαθήκης που δημοσιεύθηκε, όταν η κληρονομιά προέρχεται από διαθήκη.
- β) Η οικοδομή που πρόκειται να ανεγερθεί προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία του αιτούντος μηχανικού.
- γ) Ο αιτών μηχανικός δεν έχει τύχει μέχρι τότε άλλης τέτοιας απαλλαγής.

Για τις παραπάνω περιπτώσεις β' και γ' θα πρέπει να υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. τα εξής δικαιολογητικά: ι) υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 ότι υπάρχουν οι προϋποθέσεις αυτές (β' και γ'), ο προϋπολογισμός δαπάνης θεωρημένος από το πολεοδομικό γραφείο. Τα παραπάνω έγγραφα πρέπει να τοποθετούνται στον ατομικό φάκελο του φορολογουμένου (σχετ. Ε. 7427/ΠΟΛ 171/16.6.1972 διαταγή)

Όταν αρχιτέκτονας - μηχανικός εκπονεί μελέτη και επίβλεψη σε οικοδομή (ιδιοκτησίας του) δεν εκδίδεται Α.Π.Υ.- Μηχανικός έχει στην κυριότητα του σε ποσοστό 100% ένα οικόπεδο και θα εκδώσει οικοδομική άδεια με τίτλο «Νέα τριώροφη οικοδομή επί Pilotis με ισόγειο κατάστημα, υπόγειο και δώμα».

Από την Ε. 7427/ΠΟΛ 171/16.6.1972 διαταγή προκύπτει ότι είναι δυνατό να υπάρξει απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο εισοδήματος στο ποσό της νόμιμης αμοιβής αρχιτέκτονα - μηχανικού για την εκπόνηση μελέτης και επίβλεψης από τον ίδιο, ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο ιδιοκτησίας 100% του ίδιου, **μόνο όμως για το ποσό της αμοιβής που αναλογεί στο τμήμα της οικοδομής το οποίο θα χρησιμοποιηθεί για ιδιοκατοίκηση** και εφόσον συντρέχουν (σωρευτικά) οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την διαταγή αυτήν.

Σύμφωνα με το άρθρο 13 § 2 του Κ.Β.Σ. στις περιπτώσεις εκπόνησης μελέτης και επίβλεψης από αρχιτέκτονα - μηχανικό δικής του οικοδομής (ιδιοκτησίας του) δεν απαιτείται έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Π.Υ.) δεδομένου ότι δεν λαμβάνει χώρα συναλλαγή με οποιονδήποτε τρίτο (σχετ. 1002369/1628/A0012/ 28.12.2004 έγγραφο).

Για την αναγνώριση της κυριότητας οικοπέδου λόγω χρησικτησίας απαιτείται πιστοποιητικό μεταγραφής για την απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο.- Μηχανικός πρόκειται να ανεγείρει εξοχική κατοικία σε οικόπεδο, η κυριότητα του επί του οποίου δεν αποδεικνύεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο αλλά με πιστοποιητικό χρησικτησίας το οποίο εκδόθηκε από το Δήμο εντός του οποίου βρίσκεται το ακίνητο, χωρίς περαιτέρω ο εν λόγω τίτλος να συνοδεύεται από πιστοποιητικό μεταγραφής.

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι στην περίπτωση αυτή υπάρχει υποχρέωση προκαταβολής φόρου επί της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελέτης και σχεδίων για την πιο πάνω οικοδομή, σύμφωνα με την § 4 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε., καθόσον η κυριότητά του επί του οικοπέδου δεν αποδεικνύεται με την προσκόμιση πιστοποιητικού μεταγραφής, το οποίο ρητά απαιτείται ως προϋπόθεση για την απαλλαγή από την καταβολή του εν λόγω φόρου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 171/ 1972 εγκύκλιο (σχετ. 1013957/230/A0012/9.2.2005 έγγραφο).

Όταν ο ένας των συζύγων έχει τύχει απαλλαγής από τον προκαταβλητέο φόρο για τη μελέτη και επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής σε οικόπεδο του ή της γυναίκας του, ο άλλος σύζυγος δεν δικαιούται απαλλαγή- Στην περίπτωση που ο ένας των συζύγων έχει ήδη τύχει απαλλαγής του προκαταβλητέου φόρου για δευτερεύουσα κατοικία σύμφωνα με την Ε. 7427/ΠΟΛ 171/16.6.1972 διαταγή, ο άλλος σύζυγος επίσης αρχιτέκτονας ή μηχανικός δεν δικαιούται απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο εισοδήματος για τη μελέτη ανέγερσης άλλης κατοικίας (σχετ. 1071750/1475/A0012/18.7.1996 έγγραφο).

Η απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο για τη μελέτη και επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής σε οικόπεδο του αρχιτέκτονα ή μηχανικού ή της γυναίκας του ισχύει, ανεξάρτητα αν η οικοδομή θα είναι κύρια κατοικία ή δευτερεύουσα.- Στην περίπτωση που ο ένας των συζύγων έχει ήδη τύχει απαλλαγής του προκαταβλητέου φόρου για δευτερεύουσα κατοικία σύμφωνα με την Ε. 7427/ΠΟΛ 171/16.6.1972 διαταγή, ο άλλος σύζυγος επίσης αρχιτέκτονας ή μηχανικός δεν δικαιούται απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο εισοδήματος για τη μελέτη ανέγερσης άλλης κατοικίας (σχετ. 1071750/1475/ A0012/18.7.1996 έγγραφο).

Η απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο για τη μελέτη και επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής σε οικόπεδο του αρχιτέκτονα ή μηχανικού ή της γυναίκας του ισχύει, και όταν αυτός είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού.- Από τις προϋποθέσεις της Ε. 7427/ΠΟΛ 171/16.6.1972 διαταγής δεν απαιτείται ο μηχανικός που θα εκπονήσει τη μελέτη να είναι μόνιμος κάτοικος Ελλάδας, ούτε να ασκεί το επάγγελμα του μηχανικού στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια ο αρχιτέκτονας ή μηχανικός που είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού για την εκπόνηση μελέτης ανέγερσης ιδιόκτητης οικοδομής στην Ελλάδα απαλλάσσεται από τον προκαταβλητέο φόρο εισοδήματος με τις προϋποθέσεις της διαταγής αυτής (σχετ. Φ. 146/8.4.1985 έγγραφο).

Η απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο για τη μελέτη και επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής σε οικόπεδο του αρχιτέκτονα ή μηχανικού ή της γυναίκας του ισχύει, ανεξάρτητα αν αυτός είναι ελεύθερος επαγγελματίας ή υπάλληλος.- Στην Ε. 7427/ΠΟΛ 171/1972 διαταγή δεν γίνεται διάκριση αν ο μηχανικός είναι ελεύθερος επαγγελματίας ή υπάλληλος (δημόσιος ή ιδιωτικός), προκειμένου να απαλλαχθεί από τον προκαταβλητέο φόρο. Επομένως εφόσον υπάρχουν οι αναγκαίες προϋποθέσεις σύμφωνα με αυτή τη διαταγή, ο μηχανικός ελεύθερος επαγγελματίας ή δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος δεν οφείλει προκαταβλητέο φόρο (σχετ. 1100872/1945/A0012/17.9.1996 έγγραφο).

Η απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο για τη μελέτη και επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής σε οικόπεδο του αρχιτέκτονα ή μηχανικού ή της γυναίκας του δεν επηρεάζεται από το μέγεθος της οικοδομής.- Δεν υπάρχει υποχρέωση προκαταβλητέου φόρου εισοδήματος για το ποσό της αμοιβής που αναλογεί στο τμήμα της οικοδομής το οποίο θα χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για ιδιοκατοίκηση του μηχανικού και της οικογένειάς του σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της Ε. 7427/ΠΟΛ 171/1972 διαταγής ανεξάρτητα από το μέγεθος του (επιφάνεια, αριθμός ορόφων) (σχετ. π 8029/ 16.12.1986 έγγραφο).

Μηχανολόγος - ηλεκτρολόγος ή πολιτικός μηχανικός ή υπομηχανικός που εκπονεί μελέτη για κατοικία που θα ιδιοκατοικήσει υπό προϋποθέσεις δεν οφείλει προκαταβλητέο φόρο.- Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η εγκύκλιος Ε. 7427/ΠΟΛ 171/16.6.1972 ισχύει ανάλογα και για τους μηχανολόγους - ηλεκτρολόγους και πολιτικούς μηχανικούς. Για την ταυτότητα του λόγου η πιο πάνω εγκύκλιος ισχύει ανάλογα και για τους πολιτικούς υπομηχανικούς (σχετ. Τ. 566/3.4.1987).

Άλλες εργασίες αρχιτέκτονα ή μηχανικού για τις οποίες υπό προϋποθέσεις δεν οφείλεται προκαταβλητέος φόρος.- Όπως έχει γίνει διοικητικά δεκτό, η Ε. 7427/ΠΟΛ 171/16.6.1972 διαταγή, εφόσον συντρέχουν οι αναφερόμενες σε αυτήν προϋποθέσεις, ισχύει ανάλογα σε περίπτωση εκπόνησης μελέτης και επίβλεψης για:

- α) Την αποκατάσταση και ανέγερση προσθήκης σε ιδιόκτητο διατηρητέο κτίριο (σχετ. 2418/10.12.1987 έγγραφο).
- β) Την αντικατάσταση στέγης και ανέγερση προσθήκης σε ιδιόκτητη οικοδομή (σχετ. Γ. 18/12.2.1988 έγγραφο).

- γ) Την ανακατασκευή και επισκευή διατηρητέου κτιρίου ιδιοκτησίας του / της συζύγου της εκπονήσαντος τη σχετική μελέτη μηχανικού (σχετ. 1091366/1322/ Α0012/13.7. 1993 έγγραφο).
- δ) Την κατεδάφιση παλιού κτίσματος που βρίσκεται στο οικόπεδο στο οποίο θα ανεγερθεί νέα οικοδομή (σχετ. 1033381/535/Α0012/3.7.1992 έγγραφο).
- ε) Την ανακατασκευή παλιάς οικίας (σχετ. 1047060/810/Α0012/3.6.1991 έγγραφο).
- στ) Την προσθήκη τμήματος Α' ορόφου σε υπάρχον ισόγειο ιδιοκτησίας του συζύγου με σκοπό τη δημιουργία ενιαίας κατοικίας (μεζονέτας), η οποία θα χρησιμοποιηθεί για **ιδιοκατοίκηση** (σχετ. 1096672/2220/Α0012/29.9.1995 έγγραφο).
- ζ) Τα συμπληρώματα οικοδομής. Στην έννοια της οικοδομής περιλαμβάνονται, και τα συμπληρώματα αυτής, όπως κολυμβητική δεξαμενή, διαμόρφωση χώρων με άνθη κ.λπ. Συνεπώς αν **η οικοδομή χρησιμοποιηθεί ως κατοικία** του μηχανικού, το ποσό της αμοιβής που οποία αναλογεί στο τμήμα της μελέτης που αφορά τα συμπληρώματα^ χώρων κ.λπ.) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (σχετ. 1038762/383/Α0012 /17.4.1989 έγγραφο).

Μηχανικός που εκπονεί μελέτη και επιβλέπει την ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο δικό του και της συζύγου του υπό προϋποθέσεις δεν οφείλει προκαταβλητέο φόρο για τμήμα της νόμιμης αμοιβής του.- Είναι δυνατό να υπάρξει απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο εισοδήματος στο ποσό της νόμιμης αμοιβής πολιτικού μηχανικού για την εκπόνηση μελέτης και επίβλεψης από τον ίδιο για ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο ιδιοκτησίας 50% του ιδίου και 50% της συζύγου του, μόνο όμως για το ποσό της αμοιβής που αναλογεί στο τμήμα της οικοδομής το οποίο θα χρησιμοποιηθεί για ιδιοκατοίκηση συντρέχουν οι προϋποθέσεις της Ε. 7427/ΠΟΛ 171/16.6.72 διαταγής (σχετ. 1061305/1724/Α0012/22.7.2004 έγγραφο).

Ο προκαταβληθείς φόρος μηχανικού επί αμοιβής για μελέτη -επίβλεψη ιδιόκτητης οικοδομής, που καταβλήθηκε χωρίς να οφείλεται, επιστρέφεται με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος του.- Μηχανικός για την εκπόνηση της μελέτης και την ανάληψη της επίβλεψης για την ανέγερση ιδιόκτητης οικοδομής (κατοικίας) σε οικόπεδο που ανήκει κατά 50% σε αυτόν 50% στη **σύζυγο** του, κατέβαλε προκαταβολή φόρου εισοδήματος 10% της αμοιβής του πριν την έκδοση της οικοδομικής άδειας.

Σύμφωνα με την 1148245/1968/Α0012/ΠΟΛ 372/7.12.1993 διαταγή, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μηχανικός αναλαμβάνει χωρίς αντάλλαγμα την εκπόνηση μελέτης και την επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής σε οικόπεδο ιδιοκτησίας τρίτων (φυσικών ή νομικών προσώπων) και με την επιφύλαξη των §§ 4 και 5 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε., το ποσό της νόμιμης αμοιβής **δεν αποτελεί εισόδημα για τον μηχανικό, ούτε υπάρχει υποχρέωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος, αλλά υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης άτυπης δωρεάς**, η οποία θα υποβάλλεται πριν από τη δήλωση προκαταβλητέου εισοδήματος του μηχανικού και αντίγραφο θα επισυνάπτεται στη δήλωση προκαταβλητέου φόρου. Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον δεν εισέπραξε αμοιβή για την εκπόνηση της μελέτης ανέγερσης της οικοδομής, την οποία ανέγειρε όχι για να πουλήσει αλλά για να χρησιμοποιήσει για κατοικία, δεν είναι δυνατό να υποστηριχθεί ότι από την εργασία αυτού απόκτησε εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με τον ΚΦΕ. Βέβαια το θέμα αυτό είναι πραγματικό και σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ανάγεται στην αρμοδιότητα του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή, σε περίπτωση αμφισβήτησης, στα διοικητικά δικαστήρια. Συνεπώς ο φόρος 10% επί της νόμιμης αμοιβής μελέτης και επίβλεψης ανέγερσης ιδιόκτητης οικοδομής που προσέβαλε, θα του επιστραφεί με την εκκαθάριση της ετήσιας δήλωσης του φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2005, στην οποία τον αναγράφει, συμψηφιζόμενος με το συνολικό φόρο που θα προκύψει στο συνολικό εισόδημα του, με την επιφύλαξη των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο.

Απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο για εκπόνηση χωρίς αντάλλαγμα μελέτης- επίβλεψης σε ανέγερση οικοδομής τρίτων

Για την επίβλεψη κατεδάφισης παλαιού κτίσματος και ανέγερσης νέου, σε οικόπεδο συνιδιοκτησίας - κατά ψιλή κυριότητα - του μηχανικού και των αδελφών του, χωρίς αμοιβή, οι αδελφοί του θα υπαχθούν σε φόρο δωρεάς.- Από την Ε. 7427/ΠΟΛ 171/16.6.1972 εγκύκλιο προκύπτει ότι ο μηχανικός που θα εκπονήσει τη μελέτη για ανέγερση κατοικίας σε οικόπεδο, του οποίου έχει την ψιλή κυριότητα κατά ποσοστό 33,3%, δεν δικαιούται; απαλλαγή από τον προκαταβλητέο φόρο εισοδήματος για το ποσό της αμοιβής της μελέτης που του αναλογεί γιατί δεν πληρούνται (σωρευτικά) οι προϋποθέσεις απαλλαγής της εγκυκλίου αυτής.

Όσον αφορά για το ποσό της αμοιβής μελέτης που αναλογεί στις αδελφές και το οποίο δε θα εισπράξει, μπορεί να μη φορολογηθεί γι' αυτό και **να μην πληρώσει προκαταβολή φόρου εισοδήματος εάν υποβληθεί δήλωση άτυπης δωρεάς πριν από την δήλωση προκαταβλητέου φόρου εισοδήματος μηχανικού** (σχετ 1148245/1968/Α0012/ΠΟΛ 1372/1993 διαταγή).

Περαιτέρω, στην ως άνω ΠΟΛ 1372/1993, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που εκπονείται μελέτη και ασκείται επίβλεψη στην ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο ιδιοκτησίας τρίτων (φυσικών ή νομικών προσώπων) από μηχανι-

κούς χωρίς αντάλλαγμα, αντικείμενο φορολογίας θα αποτελέσει η ωφέλεια η οποία θα αποκτηθεί από τη μη καταβολή της παραπάνω δαπάνης για αμοιβή, αφού η δαπάνη αυτή έχει όλα τα εννοιολογικά στοιχεία της δωρεάς (άτυπης) προς αυτούς (τους τρίτους) και συνεπώς θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς, σύμφωνα με τον ν. 2961/ 2001.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο μηχανικός, ο οποίος θα αναλάβει την επίβλεψη κατεδάφισης παλαιού κτίσματος και ανέγερσης νέου σε οικόπεδο συνιδιοκτησίας - κατά ψιλή κυριότητα - δικής του και των αδελφών του, δεν θα εισπράξει αμοιβή για την εργασία του αυτή. Οι αδελφές του επομένως αποκτούν ωφέλεια από τη μη καταβολή αμοιβής, οπότε πληρούνται τα εννοιολογικά στοιχεία της (άτυπης) δωρεάς.

Έτσι, εν προκειμένω, οι αδελφές θα υπαχθούν σε φόρο δωρεάς, εφόσον προκύπτει λόγω ποσού και σε κάθε περίπτωση θα υποβληθεί από τις δωρεοδόχους η οικεία δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (άρθρα 34 επ. και 85 επ. ν. 2961/2001) 1100306/1849/A0012/21.10.2005 έγγραφο).

Μηχανικός - δημόσιος υπάλληλος που εκπονεί χωρίς αντάλλαγμα για την μητέρα του κτηματολογικό διάγραμμα δεν οφείλει προκαταβλητέο φόρο αλλά φόρο δωρεάς.- Μηχανικός - δημόσιος υπάλληλος εκπόνησε κτηματολογικό διάγραμμα για λογαριασμό της μητέρας του, προκειμένου να εξεταστεί από τη Δ/νση Πολεοδομίας της Νομαρχίας Θεσσαλονίκης το ενδεχόμενο κατάργησης αναγκαστικής προσκύρωσης με πράξη εφαρμογής σε οικόπεδο ιδιοκτησίας της. Δεδομένου ότι είναι μηχανικός - δημόσιος υπάλληλος και κατόπιν σχετικής άδειας της υπηρεσίας του εκπόνησε τη μελέτη αυτή χωρίς αντάλλαγμα, το ποσό της νόμιμης αμοιβής του δεν αποτελεί γι' αυτόν εισόδημα και δεν υπάρχει υποχρέωση προκαταβλητέου φόρου εισοδήματος, εφόσον στη δήλωση προκαταβλητέου φόρου επισυνάψει αντίγραφο δήλωσης άτυπης δωρεάς προς τη μητέρα του (σχετ. 1089461/1448/A0012/16.10.1998 έγγραφο).

Αρχιτέκτονας ή μηχανικός που εκπονεί μελέτη και επιβλέπει την ανέγερση οικοδομής δωρεάν δεν οφείλει προκαταβλητέο φόρο αλλά οφείλεται φόρος δωρεάς.- Στην πράξη παρουσιάζονται περιπτώσεις κατά τις οποίες μηχανικοί αναλαμβάνουν χωρίς αντάλλαγμα την εκπόνηση μελέτης και την επίβλεψη ανέγερσης οικοδομής σε οικόπεδο ιδιοκτησίας τρίτων, όπως της συζύγου τους, των ανήλικων ή ενήλικων τέκνων τους, λοιπών συγγενικών τους προσώπων, εταιριών κάθε μορφής στις οποίες είτε συμμετέχουν ως εταίροι ή μέτοχοι είτε όχι κ.λπ. Στις περιπτώσεις αυτές και με την επιφύλαξη των §§ 4 και 5 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε το ποσό της νόμιμης αμοιβής δεν αποτελεί εισόδημα για το μηχανικό, ούτε υπάρχει υποχρέωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος, αλλά υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης άτυπης δωρεάς, η οποία θα υποβάλλεται πριν από τη δήλωση προκαταβλητέου φόρου εισοδήματος του μηχανικού και αντίγραφο της θα επισυνάπτεται στη δήλωση προκαταβλητέου φόρου (σχετ. 1148245/1968/A0012/ΠΟΛ 1372/7.12.1993 διαταγή και 1025219/435/A0012/ 26.4.1995 έγγραφο).

Μηχανικός που εκπονεί μελέτη και επιβλέπει την ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο που έχει με τον αδελφό του υπό προϋποθέσεις δεν οφείλει προκαταβλητέο φόρο.- Ένα οικόπεδο ανήκει από κοινού σε μηχανικό και στον αδελφό του. Σ' αυτό πρόκειται να ανεγερθεί από κοινού οικοδομή η οποία θα αποτελείται από 2 διαμερίσματα. Το ένα από αυτά θα χρησιμοποιήσει ο μηχανικός σαν κύρια κατοικία και το άλλο θα χρησιμοποιήσει ο αδερφός του σαν παραθεριστική κατοικία. Ο μηχανικός για το ποσό της νόμιμης αμοιβής του λόγω εκπόνησης της μελέτης και της επίβλεψης της ανέγερσης της οικοδομής που αναλογεί στο τμήμα του διαμερίσματος (50%) που θα κατοικήσει θα απαλλαγεί από τον προκαταβλητέο φόρο εισοδήματος, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της Ε. 7427/ΠΟΛ 171/1972 διαταγής (σχετ. Κ. 8553/9.5.1988 έγγραφο).

Μηχανικός που εκπονεί μελέτη και επιβλέπει την ανέγερση οικοδομής σε οικόπεδο που έχει με το γιο του ή τους γονείς του υπό προϋποθέσεις δεν οφείλει προκαταβλητέο φόρο.- Για τη μελέτη ανέγερσης κατοικίας σε οικόπεδο ιδιοκτησίας του μηχανικού και του γιου του δεν υπάρχει για το μηχανικό υποχρέωση καταβολής προκαταβλητέου φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της Ε. 7427/ΠΟΛ 171/1972 διαταγής. Υπάρχει όμως υποχρέωση για το ποσό της νόμιμης αμοιβής του που αντιστοιχεί στο ποσοστό συνιδιοκτησίας του γιου του να υποβάλλει **δήλωση άτυπης δωρεάς πριν την υποβολή της δήλωσης προκαταβλητέου φόρου**, αντίγραφο της οποίας θα επισυνάψει μετά στη δήλωση προκαταβλητέου φόρου. Ανάλογα ισχύουν και στην περίπτωση της μελέτης ανέγερσης διαμερίσματος σε οικόπεδο ιδιοκτησίας του μηχανικού και των γονιών του (σχετ. 1100872/1945/A0012 /17.9.1996 και 1043456/963/A0012/31.5.2000 έγγραφο).

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ - ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ

Παρ. 1 Υπόχρεοι ή μη σε παρακράτηση φόρου γενικά

Στις αμοιβές, προμήθειες κ.λπ. που καταβάλλονται από δημόσιες υπηρεσίες, Ο.Τ.Α., τράπεζες, επιχειρήσεις κ.λπ., όταν δεν προβλέπεται η έκδοση στοιχείου Κ.Β.Σ. από το δικαιούχο, παρακρατείται φόρος 20%. - Σύμφωνα με την περίπτ. ε' της § 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε. οι υπόχρεοι που αναφέρονται στις διατάξεις αυτές (δημόσιες υπηρεσίες, Ο.Τ.Α. και λοιπά ν.π.δ.δ., κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας δημόσιες επιχειρήσεις και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα της § 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Δημόσιο, ν.π.δ.δ., μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ν.π.ι.δ., επιτροπές, ενώσεις προσώπων, συνεταιρισμοί γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι ενώσεις αυτών), διάφορες αμοιβές, υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σε ποσοστό 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής. Ο φόρος αυτός παρακρατείται στις ακόλουθες κατηγορίες: α) προμήθειες β) μεσιτείες, γ) αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμεσθης υπηρεσίας και δ) ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σ' αυτές τις περιπτώσεις από τον Κ.Β.Σ. δεν ορίζεται η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο αυτών των αμοιβών. Σημειώνεται ότι το ποσό του πιο πάνω παρακρατούμενου φόρου (20%) θα αφαιρείται από το ποσό της προκαταβολής φόρου για τον επόμενο χρόνο (σχετ. Ε. 1290/ΠΟΛ 19/30.1.1985 και 1084047/1030/ΠΟΛ 1170/5.7.1989 διαταγές).

Παρακράτηση φόρου με συντελεστή μεγαλύτερο του 20% δεν επιτρέπεται να γίνει. - Με την § 20 του άρθρου 3 του ν. 2873/2000 καταργήθηκε η § 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., με την οποία οριζόταν ότι ο δικαιούχος των αμοιβών μπορούσε να ζητήσει την παρακράτηση φόρου με μεγαλύτερο συντελεστή στις προμήθειες, μεσιτείες ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων κ.λπ. Τα παραπάνω ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2001 και μετά (σχετ. 1036441/632/A0012/ΠΟΛ 1099/6.4.2001 διαταγή).

Στην προμήθεια μισθωτού εκτός του μισθού δεν παρακρατείται φόρος, εφόσον εκδίδει θεωρημένο στοιχείο Κ.Β.Σ. - Μισθωτός επιχείρησης εκτός από το μισθό λαμβάνει παράλληλα και προμήθεια από την επιχείρηση με την οποία συνεργάζεται για υπηρεσίες μη έμμεσθης εργασίας που παρέχει. Στην προμήθεια αυτή δεν θα ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό αυτών των αμοιβών του, εφόσον κατά την είσπραξη τους εκδίδει το προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ. θεωρημένο αποδεικτικό στοιχείο (σχετ. 1017829/327/A0012/ 23.2.2001 έγγραφο)

Αμοιβές που καταβάλλονται σε κατοίκους αλλοδαπής

Στις αμοιβές αλλοδαπών αξιολογητών - κριτών για υπηρεσίες στο ΕΛΑ. Δημόσιο στην αλλοδαπή δεν παρακρατείται φόρος. - Στις αμοιβές που καταβάλλει το Υπ. Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων σε πανεπιστημιακούς αξιολογητές - κριτές του εξωτερικού, κατοίκους αλλοδαπής, εφόσον προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην αλλοδαπή, δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1115871/1902/A0012/28.12.2001 έγγραφο).

Στις αμοιβές που καταβάλλονται σε ελεύθερο επαγγελματία κάτοικο αλλοδαπής δεν παρακρατείται φόρος. - Επιχείρηση θα καταβάλει αμοιβές σε συνεργάτη της κάτοικο εξωτερικού για παροχή υπηρεσιών στην αλλοδαπή μέσα στα πλαίσια του συμβολαίου που συνάφθηκε με την Παγκόσμια Τράπεζα για τη βελτίωση της εκπαίδευσης στη Λιθουανία.

Εφόσον ο συνεργάτης της επιχείρησης, κάτοικος αλλοδαπής (ελεύθερος επαγγελματίας), προσφέρει τις υπηρεσίες του στην αλλοδαπή, δεν φορολογείται στην Ελλάδα και δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 2 και την § 1 άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1009374/170/A0012/28.1.2002 έγγραφο).

Στις αμοιβές ηλεκτρολόγου μηχανικού για υπηρεσίες σε ελληνική πρεσβεία στην αλλοδαπή δεν παρακρατείται φόρος.- Ελεύθερος επαγγελματίας (ηλεκτρολόγος μηχανικός) πρόσφερε τις υπηρεσίες του στην Πρεσβεία της Ελλάδας στο Κάιρο με απευθείας ανάθεση από αυτή, για τις οποίες του καταβλήθηκαν αμοιβές σε ξένο νόμισμα (λίρες Αιγύπτου) μετά από έγκριση του Υπ. Εξωτερικών σύμφωνα με την περίπτ. α' της § 3 του άρθρου 148 του ν. 2594/1998. Επειδή το εισόδημα αυτό δεν αποκτήθηκε στην Ελλάδα, δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου (σχετ. 1084956/1662/A0012/16.11.2000 έγγραφο).

Στις αμοιβές μηχανολόγου - μηχανικού για ηλεκτρονικές μελέτες στις ψηφιακές τηλεπικοινωνίες για τις οποίες δεν απαιτείται θεώρηση ή άδεια παρακρατείται φόρος 20%.- Ινστιτούτο που λειτουργεί στο Πολυτεχνείο της Κρήτης ως ν.π.ι.δ. πρέπει να προβεί σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής που καταβάλλει σε μηχανολόγο - μηχανικό που ασκεί το ελεύθερο επάγγελμα του παράλληλα με την έμμισθη εργασία του, για τις ηλεκτρονικές μελέτες που εκπονεί πάνω στις ψηφιακές τηλεπικοινωνίες, για τις οποίες μελέτες δεν προβλέπεται θεώρηση ή χορήγηση άδειας από αρμόδια υπηρεσία (σχετ. 1110490/2106/A0012/4.12.2000 έγγραφο).

Στις αμοιβές δασολόγων για δασικές μελέτες κ.λπ. παρακρατείται φόρος 20%.- Σύμφωνα με την 700/1992 γνωμοδότηση του Γραφείου Νομικού Συμβούλου η § 4 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε. δεν εφαρμόζεται επί αμοιβών για δασικές μελέτες κ.λπ. που εκπονούνται από δασολόγους. Επομένως κατά την καταβολή αμοιβών στους δασολόγους για την εκπόνηση μελετών της ειδικότητας τους πρέπει να παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% σύμφωνα με το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. Σημειώνεται ότι μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου (μελέτες που αναφέρονται στο π.δ. 541/1978) μπορούν να εκπονηθούν και από αρχιτέκτονα μηχανικό και από δασολόγο (σχετ. 1110719/1782/A0012/ΠΟΛ 1194/20.5.1993 διαταγή).

Στις αμοιβές γεωλόγων - μελετητών για γεωλογικές μελέτες παρακρατείται φόρος 20%.- Η § 4 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε. δεν εφαρμόζεται επί των αμοιβών για γεωλογικές μελέτες που εκπονούνται από γεωλόγους μελετητές και επί των αμοιβών αυτών έχει εφαρμογή το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε., με βάση το οποίο παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό τους (σχετ. 1123227/2271/A0012 /8.12.1994 έγγραφο).

Στην αμοιβή ελεύθεριου επαγγελματία για εκπόνηση κυκλοφοριακής μελέτης που δεν υπόκειται σε θεώρηση παρακρατείται φόρος 20%.- Η εκπόνηση κυκλοφοριακής μελέτης δεν θεωρείται εκπόνηση έργων οδοποιίας, αλλά κατατάσσεται στα έργα «οποιασδήποτε άλλης φύσης», τα οποία, προκειμένου να υπαχθούν σε προκαταβολή φόρου 10% σύμφωνα με το άρθρο 52 του Κ.Φ.Ε., πρέπει να θεωρηθούν από την αρμόδια αρχή. Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση Ο.Τ.Α. κατέβαλε σε ελεύθερο επαγγελματία αμοιβή για την εκπόνηση κυκλοφοριακής μελέτης που δεν υπόκειται σε θεώρηση, η αμοιβή αυτή δεν μπορεί να υπαχθεί σε προκαταβολή φόρου του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε., αλλά θα έχει εφαρμογή η περίπτ. α' της § 1 του άρθρου 58 αυτού του Κώδικα, οπότε θα γίνει παρακράτηση φόρου 20% στο ακαθάριστο ποσό αυτής (σχετ. 1090172/2148/A0012/19.2.1992 έγγραφο).

Αμοιβές συγγραφέων - καθηγητών

Στις αμοιβές συγγραφέων - καθηγητών και υφηγητών των Α.Ε.Ι. για τη διάθεση των συγγραμμάτων τους στο Υπ. Παιδείας παρακρατείται φόρος 20%.- Στο ποσό που καταβάλλεται στους συγγραφείς καθηγητές και υφηγητές των Α.Ε.Ι. για τη διάθεση από αυτούς στο Υπ. Παιδείας των πανεπιστημιακών τους συγγραμμάτων, που θα διατεθούν στη συνέχεια από αυτό δωρεάν στους σπουδαστές και φοιτητές των ιδρυμάτων αυτών, παρακρατείται φόρος με ποσοστό 20% σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. Π. 2637πε/10.3.1979 και Μ. 676/9.8.1988 έγγραφα).

Στην αμοιβή καθηγητή Τ.Ε.Ι. συγγραφέα - εκδότη βιβλίου που το διαθέτει σε Υπουργείο, παρακρατείται φόρος 20%.- Σύμφωνα με την 11217/ΠΟΛ 281/8.10.1971 διαταγή, οι πρόσδοι που αποκτούν οι δημόσιοι υπάλληλοι από την συγγραφή και διάθεση οποιασδήποτε φύσεως πονημάτων, αποτελούν γι' αυτούς εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών Συνεπώς, με βάση τα προαναφερόμενα, για την περίπτωση του καθηγητή Τ.Ε.Ι., που συγγράφει - εκδίδει βιβλίο και διαθέτει αυτό στο Υπουργείο, κατά την καταβολή της αμοιβής θα ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό αυτής, σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1055485/1094 /A0012 /31.5.2005 έγγραφο).

Στις αμοιβές συγγραφέων για τη διάθεση βιβλίων τους στο Δημόσιο παρακρατείται φόρος 20%.- Επειδή το εισόδημα του συγγραφέα από τη διάθεση των βιβλίων του αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, στο ακαθάριστο

ποσό της αμοιβής που καταβάλλει το Δημόσιο στο συγγραφέα για την αγορά βιβλίων του παρακρατείται σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. φόρος με συντελεστή 20% (σχετ. 1134812/1814/A0012/18.11.1993 έγγραφο).

Στην αποζημίωση αλλοδαπού καθηγητή για διδασκαλία στο Πανεπιστήμιο Αθηνών ως επισκέπτης καθηγητής παρακρατείται φόρος 20%.- Καταρχήν και σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία στο ποσό της αποζημίωσης που θα καταβληθεί στον επισκέπτη καθηγητή που θα διδάξει στο Πανεπιστήμιο Αθηνών με την ιδιότητα του επισκέπτη καθηγητή και για χρονικό διάστημα από 1 έως 3 χρόνια πρέπει αν παρακρατείται σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. φόρος με συντελεστή 20% (σχετ. 1016049/216/A0012/ 21.8.1991 έγγραφο).

Αμοιβές εταιριών που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα

Στην αμοιβή Ο.Ε. για μελέτη που πραγματοποιεί για άλλη εταιρία ανάδοχο έργου παρακρατείται φόρος 20%.

Στις αμοιβές Ο.Ε. ή Ε.Ε. από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που παρέχονται αποκλειστικά δια των μελών της φυσικών προσώπων παρακρατείται φόρος 20%.- Με την 2662/1970 απόφαση του Σ.τ.Ε., που κοινοποιήθηκε με την Ε. 19942/ΠΟΛ 321/8.12.1970 διαταγή, έγινε δεκτό ότι το εισόδημα που αποκτά προσωπική εταιρία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) που παρέχει υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος από τα κατονομαζόμενα στο άρθρο 48 του Κ.Φ.Ε. αποκλειστικά δια των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων μελών της φυσικών προσώπων ως εκ της ιδιότητάς τους του ελεύθερου επαγγελματία χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Κατόπιν των ανωτέρω κατά την καταβολή αμοιβών σε προσωπική εταιρία θα ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%, εφόσον ο καταβάλλων τις αμοιβές είναι υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1067462/1095/A0012/25.8.1999 έγγραφο).

Στις αμοιβές Ο.Ε. από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που παρέχονται αποκλειστικά δια των μελών της φυσικών προσώπων παρακρατείται φόρος 20%, ανεξάρτητα αν η Ο.Ε. αποκτά και εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.- Εφόσον κάποιο από τα πρόσωπα που ορίζονται στο άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. καταβάλει αμοιβές σε Ο.Ε. για παροχή υπηρεσιών ελευθέρου επαγγέλματος από τα αναφερόμενα στο άρθρο 48 του Κ.Φ.Ε. και εφόσον αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται δια των μελών της φυσικών προσώπων, τότε πρέπει να ενεργεί παρακράτηση φόρου 20% σύμφωνα με το πρώτο άρθρο, ανεξάρτητα αν η εταιρία αυτή ασκεί και δραστηριότητες που υπάγονται στις εμπορικές επιχειρήσεις (σχετ. 1065810/1087 /A0012/ 10.6.1998 έγγραφο).

Στις αμοιβές Ο.Ε. ή Ε.Ε. από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που δεν παρέχονται δια των μελών της φυσικών προσώπων δεν παρακρατείται φόρος.- Στις περιπτώσεις που καταβάλλονται αμοιβές σε Ο.Ε. που παρέχει υπηρεσίες που ανάγονται στα κατονομαζόμενα επαγγέλματα του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. μέσω προσώπων που δεν είναι εταίροι της, επειδή ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 58 αυτού του Κώδικα, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν αποκτάται από την Ο.Ε. εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, αλλά από εμπορικές επιχειρήσεις, οπότε έχει εφαρμογή το άρθρο 55 του Κ.Φ.Ε. Στην περίπτωση που υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με το αν η Ο.Ε. προσφέρει υπηρεσίες δια των εταίρων της ή όχι, οι υπόχρεοι θα πρέπει να απευθύνονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την επίλυση του θέματος (σχετ. 1074949/ 1421/A0012/17.1.1991 έγγραφο). (Παρατήρηση: Βλέπε σχετικό προβληματισμό του ΤΕΕ στο κεφάλαιο Εταιρίες Αρχιτεκτόνων - Μηχανικών).

Στις αμοιβές Ο.Ε. ή Ε.Ε. από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος της οποίας όλα τα μέλη είναι νομικά πρόσωπα δεν παρακρατείται φόρος.- Σύμφωνα με τη 2662/1970 απόφαση του Σ.τ.Ε., που κοινοποιήθηκε με την Ε. 19942/ΠΟΛ 321/8.12.1970 διαταγή, για να θεωρηθεί ότι προσωπική εταιρία (Ο.Ε., Ε.Ε.) αποκτά εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, θα πρέπει να παρέχει υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος δια των μελών της φυσικών προσώπων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση παρέχονται υπηρεσίες σε Α.Ε. από Ο.Ε. και εφόσον όλα τα μέλη της Ο.Ε. είναι νομικά πρόσωπα, δεν τίθεται θέμα παρακράτησης φόρου σύμφωνα με το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1048518/767/A0012/ 5.5.1994 έγγραφο).

Στις αμοιβές Ε.Ε. για υπηρεσίες τεχνικού σύμβουλου στο έργο Λεωφόρου Ελευσίνας - Σπάτων κ.λπ. παρακρατείται φόρος 20%.- Από τη σχετική σύμβαση συγγραφής υποχρεώσεων του τεχνικού συμβούλου για την παροχή υπηρεσιών για το έργο ελεύθερης Λεωφόρου Ελευσίνας - Σπάτων και του τμήματος Μεταμόρφωσης - Βαρυμπόμπης προκύπτει ότι ο τεχνικός σύμβουλος είναι η Εταιρία «Ο» Ε.Ε, η δε εργασία παροχής υπηρεσίας του τεχνικού συμβούλου λόγω της φύσης της εργασίας αυτής εμπίπτει στην περίπτωση της παροχής υπηρεσίας από εμπειρογνώμονα. Ύστερα από τα παραπάνω επί των σχετικών αμοιβών που καταβάλλονται θα ενεργείται παρακράτηση φόρου σε ποσοστό 20% σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1025966/ 374/A0012/3.7.1991 έγγραφο).

Στις αμοιβές Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος δεν παρακρατείται φόρος.- Σύμφωνα με τη 251/1986 γνωμοδότηση της Συνέλευσης των Προϊσταμένων Νομικών Δ/νσεων, που έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε

με τη Ν. 901/ΠΟΛ 240/17.7.1986 διαταγή, καθώς και σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. το εισόδημα της Ε.Π.Ε. ή το εισόδημα της Α.Ε. φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Κατά συνέπεια όταν καταβάλλονται αμοιβές σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. της οποίας αντικείμενο εργασιών αποτελεί η άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου 20%, καθόσον η Α.Ε. και η Ε.Π.Ε. αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και έχει υποχρέωση έκδοσης θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. Επίσης δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου ούτε κατά το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 901/ΠΟΛ 240/17.7.1986 διαταγή) (σχετ. 1148010/ 1974/Α0012πε/28.2.1994 έγγραφο).

Στις αμοιβές κοινοπραξίας για χρηματοοικονομική μελέτη της οποίας όλα τα μέλη είναι Α.Ε. ή/και Ε.Π.Ε. δεν παρακρατείται φόρος. - Σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2190/1920 και την § 1 του άρθρου 3 του ν. 3190/1955 οι εταιρίες που λειτουργούν με τον τύπο της Α.Ε. και της Ε.Π.Ε. είναι εμπορικές, έστω και αν ο σκοπός τους δεν είναι εμπορική επιχείρηση. Αυτή η ιδιότητα δίνει στις πράξεις των εταιριών αυτών το χαρακτήρα των εμπορικών πράξεων, έστω και αν αυτές είναι από τη φύση τους αστικές. Ενόψει των ανωτέρω, καθώς και των άρθρων 10 και 28 του Κ.Φ.Ε. κατά την καταβολή αμοιβών σε κοινοπραξία της οποίας όλα τα μέλη είναι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. για την κατάρτιση χρηματοοικονομικής μελέτης δεν πρέπει να διενεργηθεί παρακράτηση φόρου, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. Τούτο γιατί η κοινοπραξία αποκτά εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις επειδή όλα τα μέλη της είναι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. (σχετ. 1118011 /1655 /Α0012/ 17.9.1993 έγγραφο).

Αμοιβές κοινοπραξιών συμβούλων

Στις αμοιβές κοινοπραξίας για εργασίες εμπειρογνώμονα παρακρατείται φόρος 20%. - Επειδή σύμφωνα με την § 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. οι κοινοπραξίες είναι υποκείμενα του φόρου και επειδή σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 48 του ίδιου Κώδικα εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση, μεταξύ άλλων, και του ελευθέρου επαγγέλματος του εμπειρογνώμονα, όταν καταβάλλονται σε κοινοπραξία τέτοιες αμοιβές παρακρατείται σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. φόρος με συντελεστή 20% (σχετ. Π. 2260/6.10.1988 έγγραφο).

Στις αμοιβές κοινοπραξίας από υπηρεσίες συμβούλου αξιολόγησης Μ.Ο.Π. παρακρατείται φόρος 20%. - Από τη σχετική σύμβαση συμβούλου για την παροχή υπηρεσιών αξιολόγησης του Μ.Ο.Π. Ανατολικής Ελλάδας προκύπτει ότι ο σύμβουλος είναι κοινοπραξία μεταξύ των γραφείων «Ε» Ε.Π.Ε., «Γ» LTD. και «Δ» Λ.Ε.Μ., η δε εργασία παροχής υπηρεσίας συμβούλου λόγω της φύσης της εργασίας αυτής εμπίπτει στην περίπτωση της παροχής υπηρεσίας από εμπειρογνώμονα. Επομένως επί των αμοιβών που καταβάλλονται από το Ελλ. Δημόσιο στην κοινοπραξία αυτή υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου σε ποσοστό 20% σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 1076970/941/Α0012/12.7.1989 έγγραφο).

Στις αμοιβές κοινοπραξίας για υπηρεσίες τεχνικού συμβούλου στο έργο ζεύξης του στενού Ρίου - Αντίρριου παρακρατείται φόρος 20%. - Από τη σχετική σύμβαση συγγραφής υποχρεώσεων του τεχνικού συμβούλου για την παροχή υπηρεσιών για το έργο ζεύξης του στενού μεταξύ Ρίου και Αντίρριου προκύπτει ότι ο τεχνικός σύμβουλος είναι κοινοπραξία μεταξύ των γραφείων «Ε» Τ.Α.Ε. Σύμβουλοι Μηχανικοί και Ρ, Ρ και Τ του Ηνωμένου Βασιλείου, η δε εργασία παροχής υπηρεσίας του τεχνικού συμβούλου λόγω της φύσης της εργασίας αυτής εμπίπτει στην περίπτωση της παροχής υπηρεσίας από εμπειρογνώμονα. Επομένως επί των αμοιβών που καταβάλλονται θα ενεργείται παρακράτηση φόρου σε ποσοστό 20% σύμφωνα με τις §§ 1 και 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. Π. 2260/6.10.1988 έγγραφο).

Στις αμοιβές κοινοπραξίας για υπηρεσίες συμβούλου για τη μελέτη και κατασκευή του έργου «ΜΕΤΡΟ ΑΘΗΝΑΣ» παρακρατείται φόρος 20%. - Η εργασία παροχής υπηρεσίας συμβούλου για τη μελέτη και κατασκευή του έργου «ΜΕΤΡΟ ΑΘΗΝΑΣ» λόγω της φύσης της εργασίας αυτής εμπίπτει στην περίπτωση της παροχής υπηρεσίας από εμπειρογνώμονα. Επομένως επί των σχετικών αμοιβών που θα καταβάλλονται στην κοινοπραξία θα ενεργείται παρακράτηση φόρου σε ποσοστό 20% σύμφωνα με τις §§ 1 και 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. (σχετ. 6717/332/1986/3.3.1987 έγγραφο).

Παρ. 2 Εκπτώσεις από το φόρο - επιστροφή φόρου

Εκπτώσεις από το φόρο

Οι φόροι που προκαταβλήθηκαν ή παρακρατήθηκαν εκπίπτουν από το συνολικό φόρο. - Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε από το νομικό πρόσωπο κ.λπ. σύμφωνα με τα άρθρα 52, 54, 55 και 58 του Κ.Φ.Ε. στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση το άρθρο 10 εκπίπτει από το συνολικό ποσό του φόρου του υπόχρεου. Σε περίπτωση εκτέλεσης τεχνικού έργου από εταιρία ή κοινοπραξία ο φόρος που προκαταβλήθηκε στο όνομα ενός από τα μέλη εταιρίας ή κοινοπραξίας για έργο Δημοσίου κ.λπ. που κατασκευάζει η εταιρία ή κοινοπραξία εκπίπτει από

το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα της εταιρίας ή κοινοπραξίας (σχετ. 1003200/99/ Α0012/18.1.1996 έγγραφο και 1018050/189 /Α0012/ΠΟΛ 1042/8.2.1993 διαταγή)

Ο φόρος 20% που παρακρατήθηκε, χωρίς να αποδοθεί, εκπίπτει κατά την εκκαθάριση της δήλωσης του δικαιούχου των αμοιβών.-Σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 83 του Κ.Φ.Ε. όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε αυτούς από τους οποίους έγινε η παρακράτηση βεβαίωση, στην οποία αναγράφουν το φορολογούμενο εισόδημα και το φόρο που παρακρατήθηκε. Περαιτέρω από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (σχετ. το 1074996/1479/Α0012/24.8.2005 έγγραφο) ότι εφόσον αυτός που κατέβαλε τις αμοιβές παρακράτησε φόρο ή 20%, χωρίς να τον αποδώσει στο Δημόσιο, εκδίδοντας βέβαια τις ανάλογες βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου για το δικαιούχο των αμοιβών, τότε στην περίπτωση αυτή αφενός μόνο σε αυτόν θα γίνει ο σχετικός καταλογισμός του μη αποδοθέντος φόρου, καθώς και των διοικητικών κυρώσεων σύμφωνα με το ν. 2523/97, αφετέρου ο παρακρατηθείς φόρος 20% συμψηφίζεται κατά την εκκαθάριση της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του δικαιούχου των αμοιβών, καθόσον απαιτείται μόνο η προσκόμιση της αντίστοιχης βεβαίωσης. Εφόσον ο φόρος παρακρατήθηκε από τον καταβάλλοντα τις αμοιβές, ο τελευταίος υποχρεούται αποκλειστικά για την απόδοση του στο Δημόσιο. Συνεπώς εφόσον έχουν εκδοθεί οι ανάλογες βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου 20% για το δικαιούχο των αμοιβών και αυτοί που έκαναν την παρακράτηση του φόρου δεν τον απέδωσαν, τότε ο παρακρατηθείς φόρος 20% θα συμψηφιστεί κατά την εκκαθάριση της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του δικαιούχου των αμοιβών (σχετ. 1098734 /1817/Α0012/ 18.10.2005 έγγραφο).

Προκαταβλητέος φόρος που αποδόθηκε από πολιτικό μηχανικό για μελέτη εκτέλεσης ιδιωτικού έργου με τη χρησιμοποίηση ΑΦΜ της ΕΠΕ που συμμετέχει δύναται να εκπέσει από το φόρο για εισόδημα που αποκτά από την ατομική άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας για την οποία απέδωσε το 10% προκαταβλετέου φόρου υπό προϋποθέσεις (Σχετ. 1057566 / 1079 / 10-1-1999 έγγραφο).

Ι' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΕΛΕΓΧΟΣ - ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ - ΑΥΤΟΠΕΡΑΙΩΣΗ

ΕΛΕΓΧΟΣ - ΚΥΡΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΗ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Παρ. 1 Α) Έλεγχος

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα:

- α) να προβαίνει στ οποιαδήποτε εργάσιμη ώρα της ημέρας σε έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που βρίσκονται στην επαγγελματική εγκατάσταση του φορολογουμένου.
Ο έλεγχος σε βιβλία Β' κατηγορίας (Εσόδων - Εξόδων) μπορεί να γίνει και στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. μετά από έγγραφη πρόσκληση.
- β) Να κατάσχει κατά την διάρκεια του ελέγχου βιβλία και λοιπά έγγραφα που σχετίζονται με το αντικείμενο του ελέγχου,
- γ) να προβεί σε έρευνα στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία μετά από άδεια δικαστικής αρχής,
- δ) να αρνείται τη θεώρηση στοιχείων 1) εάν οι απαιτητές οφειλές υπερβαίνουν τα 6.000€ χωρίς προσαυξήσεις και 2) εάν δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος και παρακρατουμένων φόρων (ΦΠΑ, κλπ).

Παρ. 2 Δικαιώματα Προϊσταμένου ΥΠΕΕ (πρώην ΣΔΟΕ)

Η υπηρεσία αυτή υπάγεται απ' ευθείας στον υπουργό οικονομικών και συνεργάζεται και με άλλες αρχές για πράξεις που τελούνται στο εσωτερικό της χώρας ή στο εξωτερικό. Για να γίνει έλεγχος πρέπει απαραίτητως να υπάρχει γραπτή εντολή, η οποία και επιδεικνύεται. Η άρνηση ελέγχου αποτελεί ποινικό αδίκημα. Η υπηρεσία αυτή έχει δικαίωμα να κάνει κρατήσεις, συλλήψεις, κατασχέσεις και προς τούτο διαθέτει ειδική νομική υπηρεσία.

Παρ. 3 Κύρος και Αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

Κατ' αρχήν ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων με αξιοπιστία. Μικρές παρατυπίες και παραλείψεις δεν αμφισβητούν το κύρος αυτών.

Η γενική αυτή αρχή κάμπτεται στην περίπτωση που τα βιβλία αιτιολογημένα κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή.

Ανεπάρκεια υπάρχει όταν αθροιστικά ή διαζευτικά

Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία ή στοιχεία του ΚΒΣ κατά τρόπο διαφορετικό από τις διατάξεις του Κώδικα Λαμβάνει εικονικό στοιχείο

Εξοφλεί τιμολόγια αξία άνω των 15.000€ χωρίς τραπεζική ή δίγραμμη επιταγή

Ανεπάρκεια δεν υπάρχει όταν:

Η απώλεια βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε ανώτερη βία (πυρακιά κλπ) εφόσον έγινε γνωστοποίηση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εντός του επόμενου μήνα.

Παρατυπίες και παραλείψεις που έγιναν από συγνωστή πλάνη και καθιστούν τον έλεγχο απλώς δυσχερή και όχι αδύνατο.

Ο έλεγχος να είναι δυνατόν να γίνει από άλλα επίσημα στοιχεία

Γενικά ανεπάρκεια υπάρχει όταν είναι αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, σχετικά μεγάλης έκτασης παρατυπίας

Ανακρίβεια υπάρχει:

Δεν εμφανίζει στα βιβλία έσοδα ή έξοδα, ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί γι' αυτά φορολογικό στοιχείο.

Εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων

Δεν διαφυλλάσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό έλεγχο εντός τακτού ευλόγου χρόνου που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων καθώς και τα προβλεπόμενα από τον κώδικα παραστατικά. Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία.

Νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Γενικά τα πιο πάνω αναφερόμενα πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης συγκρινόμενα με το οικονομικό μέγεθος του υποχρέου.

Το θέμα της ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων είναι από τα πλέον ουσιαστικά όσον αφορά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών. Επαναλαμβάνουμε και πάλι ότι για τους αρχιτέκτονες - μηχανικούς συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρσίων εσόδων με την προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. που εφαρμόζεται επί των ακαθαρσίων εσόδων και που δεν μπορεί με αυτή την προσαύξηση του συντελεστή, να υπερβεί τον συντελεστή 75%.

Χρόνος Παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων Νόμου 3522/2006

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, το χρονικό διάστημα κατά τη διάρκεια του οποίου μπορεί να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου είναι πέντε (5) έτη από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει φόρο, δηλαδή να διενεργήσει έλεγχο και να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου, παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, π.χ. το δικαίωμα του δημοσίου για έλεγχο και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2002 (χρήση 2001) παραγράφεται στις 31/12/2007. Η προθεσμία αυτή παρατάθηκε μέχρι 31/12/2008 με το άρθρο 11 του Ν.3513/2006. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 64 του Ν.2238/1994, τα παραπάνω εφαρμόζονται ανάλογα και για την κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων για τις δηλώσεις των νομικών προσώπων (ομόρρυθμες εταιρίες, ετερόρρυθμες εταιρίες, κλπ.). Στις παραπάνω διατάξεις δεν επήλθε καμία μεταβολή με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 64 του ίδιου νόμου, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια της αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων ή πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις **παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας** από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εφόσον η μη ενάσκηση του δικαιώματος αυτού οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος:

- Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.
- Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994,

δηλαδή:

- α) Στην περίπτωση που από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου σε φόρο είναι ανώτερο από εκείνο που περιλήφθηκε στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.
- β) Στην περίπτωση που η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα ειδικά έντυπα ή καταστάσεις που συνοδεύουν αυτήν αποδεικνύονται ως ανακριβή.
- γ) Στην περίπτωση μη επίδοσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή δηλώσεις παρακρατουμένων φόρων.

ΑΥΤΟΠΕΡΑΙΩΣΗ

Με το Ν. 3296/04 καθορίστηκε ειδικός τρόπος περαίωσης των υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθερίων επαγγελματιών και συγκεκριμένα για τους ελεύθερους επαγγελματίες ο νόμος προβλέπει ότι:

«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 κατά την ΠΟΛ 1027/ 22-5-05 Διαταγή ΥΠ.ΟΙΚ., 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. 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 δήλωσης 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.

Κατά την άποψη που διατύπωσε το ΤΕΧΝΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ ΕΛΛΑΔΟΣ (ΤΕΕ) οι διατάξεις αυτές δεν ισχύουν για τους αρχιτέκτονες, μηχανικούς δεδομένου ότι με την ορθή εφαρμογή των ΜΣΚΚ, προσαυξημένων κατά 20% όπου υπάρχει δυσαναλογία, επί των ακαθαρίστων εσόδων κατά περίπτωση θεωρείται αυτομάτως η δήλωση εισοδήματος του ειλικρινής και περαιωμένη.

Παρακάτω παρατίθεται η θέση του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (ΤΕΕ) σχετικά με την αυτοπεραίωση.

«Έχουμε συνηθίσει στην πρακτική του Υπουργείου Οικονομικών με ερμηνευτικές εγκυκλίους να ευρύνεται ή να περριζορίζεται η έννοια φορολογικών διατάξεων.

Όμως με την ερμηνευτική εγκύκλιο του κεφαλαίου Β του νόμου 3296/2004 η πρακτική αυτή έφθασε στο σημείο να καταργεί νόμους, θεσμούς και νομολογία.

Με τα άρθρα 13 και επόμενα του νόμου αυτού 3296/2004 προβλέπεται η αυτόματη περαίωση ως ειλικρινών των φορολογικών δηλώσεων ορισμένων εμπορικών επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών.

Τα ίδια άρθρα προδιαγράφουν τον καθορισμό ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών, τους ενδιαφερομένους, καθιστώντας αυτομάτως τις δηλώσεις ειλικρινείς.

Για την εύρεση του προς φορολογία ποσού εισοδήματος τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με λογιστικό τρόπο και εξωλογιστικά με τη χρήση των προβλεπομένων Μοναδικών Συντελεστών Καθορισμού Κέρδους.

Ο τρόπος αυτός είναι μια καινούργια πρακτική για την περαίωση των δηλώσεων των μικρών-μεσαίων επιχειρήσεων / ελευθέρων επαγγελματιών. Ο τρόπος όμως αυτός δεν αφορά τη φορολογία των μηχανικών.

Για αυτούς έχει νομοθετηθεί από δεκαπενταετίας και πλέον ειδικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών, προς φορολογία αμοιβών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 άρθρου 49 ν.2238/94 προβλέπεται ότι ο προσδιορισμός των καθαρών αμοιβών θα γίνεται με τη χρήση συντελεστών που ποικίλουν ανάλογα με το είδος της μελέτης. Με την ορθή εφαρμογή των συντελεστών αμοιβών αυτόματα θεωρείται ειλικρινής και περαιωμένη η δήλωση εισοδήματος.

Το ότι οι διατάξεις της εν λόγω παραγράφου και άρθρου αποτελούν αυτόματο κλείσιμο των υποθέσεων προκύπτει και από το ότι προβλέπουν σύγκριση με τα λογιστικά αποτελέσματα των βιβλίων του μηχανικού, που εάν τα έξοδα υπολείπονται σε ποσοστό άνω του 20% αυτών που καθορίζονται εξωλογιστικά, ο σχετικός συντελεστής προσαυξάνεται κατά 20%. Υπάρχει επομένως συγκεκριμένος ειδικός τρόπος περαίωσης των δηλώσεων των μηχανικών, ο οποίος λειτουργεί και έχει γίνει αποδεκτός από όλους.

Η νέα εγκύκλιος, στις διατάξεις του τελευταίου νόμου περιλαμβάνει και τους μηχανικούς, προφανώς γιατί αφ' ενός διότι θεωρεί ότι οι συντελεστές της παραγράφου 5 άρθρου 49 ν.2238/94 έχουν ίδιο προορισμό με τους ΜΣΚΚ των άλλων επαγγελμάτων και προφανώς επίσης γιατί δεν έχει αντιληφθεί, λόγω μη καλής ερμηνείας, ότι οι ειδικές διατάξεις φορολογίας για τους μηχανικούς, αποτελούν τρόπο προσδιορισμού, των καθαρών προς φορολογία αμοιβών και ταυτόχρονα περαίωση των δηλώσεων ως ειλικρινών, μη επιδεχόμενης αμφισβήτησης ή ελέγχου.

Κατόπιν αυτών ο τρόπος φορολογίας των μηχανικών είναι μόνο αυτός ο οποίος εφαρμόζεται από πολλών ετών και με βάση τον οποίο θα συνταχθούν οι φετινές δηλώσεις του οικονομικού έτους 2005».

ΠΙΝΑΚΑΣ ΧΡΟΝΟΥ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ

Χρήση	Χρόνος Παραγραφής	Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων (προϊσχύουσες διατάξεις)
1/1 - 31/12/1989	2000	2004
1/1 - 31/12/1990	2002	2006
1/1 - 31/12/1991	2002	2006
1/1 - 31/12/1992	2003	2007
1/1 - 31/12/1993	2003	2007
1/1 - 31/12/1994	2003	2007
1/1 - 31/12/1995	2003	2003
1/1 - 31/12/1996	2003	2003
1/1 - 31/12/1997	2003	2003
1/1 - 31/12/1998	2005	2005
1/1 - 31/12/1999	2005	2005
1/1 - 31/12/2000	2008	
1/1 - 31/12/2001	2008	
1/1 - 31/12/2002	2008	
1/1 - 31/12/2003	2009	
1/1 - 31/12/2004	2010	

ΙΑ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.) Ν. 2859/2000

Παρ. 1 ΕΝΝΟΙΑ - ΟΡΙΣΜΟΣ

Αντικείμενο του Φ.Π.Α. είναι η παροχή υπηρεσιών (μελέτες κλπ) που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία (επί αμοιβή) στο εσωτερικό ή υπό προϋποθέσεις στο εξωτερικό από υποκείμενο στο φόρο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ) εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα.
Συντελεστές Φ.Π.Α. που ισχύουν: 19% - 9% - 4%

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες μηχανικοί είναι υποκείμενα στο ΦΠΑ υπό τις παραπάνω προϋποθέσεις με συντελεστή 19%.

Παρ. 2 Φορολογητέα αξία στο ΦΠΑ

Φορολογητέα αξία είναι η αντιπαροχή (αμοιβή) που έλαβε από την λήπτη (πελάτη) προσυζητημένη με οποιοδήποτε παροχή συνδέεται άμεσα μ' αυτή. Π.χ. Αμοιβή για μελέτη 70.000,00 ΦΠΑ (70.000,00 X 19%) = 13.300,00. Αυτόν τον ΦΠΑ θα τον παρακρατήσει από τον πελάτη του και θα τον αποδώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα στην προθεσμία κατάθεσης της περιοδικής δήλωσης του, μειωμένο κατά τον ΦΠΑ που έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές (χαρτικά, πάγια, βιβλία κλπ) και οι παροχές υπηρεσιών που έλαβε (λογιστής, άλλος μηχανικός, υδραυλικός κλπ) κατά το ίδιο χρονικό διάστημα.

Δαπάνες χρονικής περιόδου: 01/01 έως 31/03

$$10.000\text{€} \times 19\% = 1.900\text{€}$$

$$4.000\text{€} \times 9\% = 360\text{€}$$

$$100\text{€} \times 4\% = 40\text{€}$$

Σύνολο δαπανών τριμήνου: 14.100,00 x Φ.Π.Α. = 2.300,00

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.									
Α ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέας (πωλητικές) παροχών παροχών υπηρεσιών κλπ, ΕΝΔΟΧ, ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΣ, ΛΗΠΤΗ				ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί		Β ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέας (αγορές, εισπραχθείς κλπ), ΕΝΔΟΧΩΝΟΙ, ΑΠΟΚΤΗΤΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ, ΛΗΠΤΗ			
				Συν. ΦΠΑ %					
I ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΧ ΑΠΟΚΤΗΤΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ ως >= 1η ΕΛΛΑΔΑ εκτός από τα νησιά Αιγαίου				9	331	I ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΧ ΣΥΣΤΗΤΕΙΣ ΕΙΣΠΡΑΓΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στη Δομή ΕΛΛΑΔΑ εκτός από τα νησιά Αιγαίου			
301						351		9	371
302				4,5	332	352		4,5	372
303		70.000,00		19	333	13.300,00		19	373
II ΕΚΡΟΕΣ ΕΝΔΟΧ ΑΠΟΚΤΗΤΕΙΣ & ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στο νησιά Αιγαίου				6	334	II ΕΙΣΡΟΕΣ ΕΝΔΟΧ ΑΠΟΚΤΗΤΕΙΣ ΕΙΣΠΡΑΓΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΣΕΙΣ ΛΗΠΤΗ στο νησιά Αιγαίου			
304						354		6	374
305				3	335	355		3	375
306				13	336	356		13	376
ΣΥΝΟΛΟ ΣΦΟΔΡΑΤΕΩΣ ΕΚΡΟΩΝ				ΣΥΝ. ΦΟΡ	337	Δαπάνες για έσοδα φορολογητέα			
						357	14.100,00	ΦΠΑ ΔΑΠ	377 2.300,00

Άρα θα αποδώσει στο δημόσιο 13.300,00 - 2.300,00 = 11.000,00€

Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν ορισμένες δαπάνες. Διότι οι δαπάνες αυτές δεν κρίνονται άμεσα λειτουργικές:

Για δαπάνες συντήρησης, επισκευής, καυσίμων κλπ. επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. μέχρι 9 θέσεων.

Για δαπάνες αγοράς καπνοβιομηχανικών προϊόντων (τσιγάρα, πούρα κλπ)

Για δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας, φιλοξενίας, για δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών για το προσωπικό των επιχειρήσεων.

Παρ. 3 Χρόνος υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ

Οι περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται:

- α) Υποκείμενος με βιβλίο Β' κατηγορίας ΚΒΣ **κάθε τρίμηνο** και μέχρι:
- την 20η του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο εφόσον είναι εργάσιμη ημέρα και ΑΦΜ λήγει στα ψηφία 1 - 2.
 - τις επόμενες τέσσερις εργάσιμες ημέρες αναλόγως του τελευταίου ψηφίου ΑΦΜ: π.χ. 3-4 μέχρι 1η εργάσιμη μέρα μετά την εικοστή, 5-6 2η εργάσιμη, 7-8 3η εργάσιμη, 9-10 4η εργάσιμη.

Σε περίπτωση που μεσολαβούν αργίες οι προθεσμίες μετακινούνται. Οι υποκείμενοι με βιβλία Β' κατηγορίας μπορούν να υποβάλλουν προαιρετικά τις περιοδικές τους δηλώσεις μέσω Taxisnet μέχρι την 26η του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο.

Οι αρχικές εμπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο υποβάλλονται μέσω δικτύου Taxisnet μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου ανεξαρτήτως τελευταίου ψηφίου ΑΦΜ.

Οι περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται υποχρεωτικά, **ανεξαρτήτως** αν το αποτέλεσμα είναι μηδενικό ή πιστωτικό. Για φορολογικές περιόδους από 01/01/81 - 31/12/01 η μη υποβολή πιστωτικών ή μηδενικών δηλώσεων ΦΠΑ δεν επιβάλλονται πρόστιμα.

- β) Οι εκκαθαριστικές δηλώσεις υποβάλλονται υποχρεωτικά μέχρι και την 55η ημέρα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου και σε περίπτωση διακοπής των εργασιών μέσα στην ίδια προθεσμία, δηλαδή την 55η ημέρα από την διακοπή των εργασιών.
- Οι εκκαθαριστικές δηλώσεις περιλαμβάνουν όλες τις τριμηνιαίες περιοδικές δηλώσεις του Φ.Π.Α.

Παρ. 4 Αυτοπαράδοση- ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσίας, έννοια- ορισμός

Στο ΦΠΑ υπάγονται και ορισμένες πράξεις στις οποίες ενώ δεν υπάρχει αντάλλαγμα (επαχθής αιτία) θεωρούνται ως φορολογητέες.

Στις αυτοπαραδόσεις - ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών, ο υποκείμενος στο ΦΠΑ μηχανικός πρέπει να αποδίδει ΦΠΑ έχοντας εκδόσει ειδικό στοιχείο αυτοπαραδόσης ή κατά παρέκκλιση οποιοδήποτε στοιχείο ΚΒΣ (ΑΠΥ) μετά από σχετική διόρθωση των τίτλων. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του ΦΠΑ θα πρέπει να επιβαρύνονται με ΦΠΑ οι ακόλουθες πράξεις εφόσον έχει εκπεστεί ο αντίστοιχος ΦΠΑ στις εισροές:

- α) Η χρησιμοποίηση του υποκείμενου υπηρεσιών για ικανοποίηση ατομικών του αναγκών, του προσωπικού του, ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.
- Π.χ.
1. Πολιτικός μηχανικός υποκείμενος στον ΦΠΑ που ασχολείται με ανέγερση πολυκατοικιών, καταρτίζει μελέτη για ανέγερση της οικίας του. (Μόνιμης ή εξοχικής)
 2. Πολιτικός μηχανικός συντάσσει μελέτη και επιβλέπει οικοδομή για τις ανάγκες συνεργάτη του (υπαλλήλου του) **δωρεάν**.
 3. Πολιτικός μηχανικός συντάσσει μελέτη για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση (μελέτη ανέγερσης σχολείου του χωριού του) **δωρεάν**.
- β) Χρησιμοποίηση του υποκείμενου στον ΦΠΑ υπηρεσιών για δραστηριότητα απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών. Π.χ. Πολιτικός μηχανικός **καταρτίζει μελέτη και επιβλέπει ανέγερση οικοδομής προς πώληση, είναι συγχρόνως μελετητής (υπαγόμενη δραστηριότητα στον ΦΠΑ) και ανεγείρει οικοδομές προς πώληση (δραστηριότητα μέχρι τις 31/12/2005 απαλλασσόμενη του ΦΠΑ).**

Ως φορολογητέα αξία για την ιδιοχρησιμοποίηση (Περίπτωση Α) λαμβάνεται το **σύνολο των εξόδων** που αναλογούν στη εκτέλεση της συγκεκριμένης υπηρεσίας (αρθ. 19 παρ.2 περιπτ. Β' ΦΠΑ)

Ως φορολογητέα αξία για την ιδιοχρησιμοποίηση στην Β' περίπτωση λαμβάνεται η **κανονική** αξία της μελέτης δηλαδή η αξία που θα κατέβαλλε σε άλλο μηχανικό για την κατάρτιση αυτής της μελέτης. (αρθ. 19, παρ.2 περιπτ. Γ' ΦΠΑ)

Ο ΦΠΑ καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση του χρόνου που διενεργείται η ιδιοχρησιμοποίηση. Η φορολογική υποχρέωση και το απαιτητό του φόρου συντελείται **κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα η ιδιοχρησιμοποίηση**.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Πολιτικός μηχανικός καταρτίζει μελέτη για την εξοχική του κατοικία. Εάν υποθέσουμε ότι **το σύνολο των εξόδων της μελέτης** αυτής ανέρχεται στις παραπάνω περιπτώσεις στο ποσό των 400,00 ο αναλογών φόρος είναι $(400,00 \times 19\%) = 86,00$. Η περιοδική δήλωση θα συμπληρωθεί ως εξής:

Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ μετά την αφαίρεση (κατά συντελεστή) των επιστροφών - εκπτώσεων.									
Α	ΕΚΡΟΕΣ φορολογητέες (πωλήσεις αγαθών, παροχή υπηρεσιών κλπ). ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤ. & ΠΡΑΞ. ΛΗΨΗ	Συν. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ που αναλογεί	Β	ΕΙΣΡΟΕΣ φορολογητέες (αγορές, εισαγωγές κλπ). ΕΝΔΟΧΟΙΝΟΤ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗ	Συν. ΦΠΑ %	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ που αναλογεί		
1. ΕΚΡΟΕΣ	301	9	331	1. ΕΙΣΡΟΕΣ	351	9	371		
ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗ σε λογισμ. Ελλάδα εκτός από τις υπηρεσίες	302	4,5	332	ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΟΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗ στη λοιπή Ελλάδα εκτός από τις υπηρεσίες	352	4,5	372		
	303	400,00	19	333	86,00	353	19	373	
2. ΕΚΡΟΕΣ	304	6	334	2. ΕΙΣΡΟΕΣ	354	6	374		
ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗ σε υπηρεσίες Άλλων χωρών από λοιπή Ελλάδα εκτός από τις υπηρεσίες	305	3	335	ΕΝΔΟΧ. ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ, ΕΙΣΑΓΟΓΕΣ ΚΑΙ ΠΡΑΞΕΙΣ ΛΗΨΗ σε υπηρεσίες Άλλων χωρών	355	3	375		
	306	13	336		356	13	376		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	307	ΣΥΝ. ΦΟΡ.	337	Σύνολο εισοδήματος	357	ΦΠΑ ΔΑΠ	377		

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Το ίδιο θα συμβεί αν καταρτίζει μελέτη για υπάλληλο του γραφείου του, ή δωρεάν διαμόρφωση πλατείας του χωριού του. (Βλέπετε και Κεφάλαιο Κ.Β.Σ.)

ΑΝΤΙΘΕΤΩΣ δεν θεωρείται ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών η περίπτωση που μηχανικός ως μέλος εταιρίας (ΟΕ-ΕΕ) καταρτίζει μελέτη για ανέγερση πολυκατοικίας προς πώληση από την εταιρία στην οποία μετέχει με την προϋπόθεση βέβαια ότι δεν προβλέπεται αμοιβή αλλά η υποχρέωσή του αυτή απορρέει από το καταστατικό της εταιρίας.

Η υπηρεσία αυτή δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ αλλά ούτε καλύπτεται από τις διατάξεις αυτοπαράδοσης.

Συνεπώς η πράξη αυτή βρίσκεται εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ. (ΥΠΟΙΚ προς ΤΕΕ ΚΜ 1133394/1088/2473/25-1-93)

Η απόδειξη αυτοπαράδοσης **καταχωρείται σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εισόδων - εξόδων**, προκειμένου να εκπληρωθεί η υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ που εξέπεσε κατά την απόκτηση των ιδιοχρησιμοποιημένων υπηρεσιών.

ΦΠΑ παγίων

Τα αγαθά επένδυσης (έπιπλα, Η/Υ κλπ) πρέπει σύμφωνα με τον κώδικα ΦΠΑ να παραμένουν στην κατοχή του φορολογουμένου επί μία πενταετία. Εφόσον πωληθούν χωρίς να έχει παρέλθει η πενταετία διενεργείται διακανονισμός **pro rata**. Ενώ εάν έχει παρέλθει πενταετία από την χρησιμοποίησή τους, ισχύουν οι κανόνες **αυτοπαράδοσης αγαθών**, εφόσον δεν παραμείνουν στην κατοχή τους.

Παράδειγμα:

Εντός του έτους 2007, αγορά Η/Υ αξίας $(1.000,00 \times 19\%) = 1.900\text{€}$ του οποίου του ΦΠΑ εξέπεσε στις εισροές - δαπάνες εντός του ίδιου έτους.

Πώληση του Η/Υ στο έτος 2008. Θα πρέπει να διακανονιστεί ο ΦΠΑ $(1900,00 / 5 \text{ έτη} = 380\text{€})$ και ο υπόλοιπος ΦΠΑ $(1900,00 - 380\text{€}) = 1520\text{€}$ θα πρέπει να επιστραφεί με διακανονισμό.

ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Κ.Β.Σ. - ΘΕΜΑΤΑ ΜΗΤΡΩΟΥ ΕΝΑΡΞΗΣ, ΔΙΑΚΟΠΗΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Α. Κ.Β.Σ.

Παρ. 1 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων είναι:

- α) Οι ελεύθεροι επαγγελματίες (μηχανικοί κλπ).
- β) Τα νομικά πρόσωπα Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ - ΑΣΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ εφόσον ασκούν δραστηριότητα στην Ελληνική Επικράτεια και η δραστηριότητα αυτή αποβλέπει σε απόκτηση εισοδήματος.
- Οι επιτηδευματίες υποχρεούνται σε τήρηση, έκδοση και διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων του παρόντος Κώδικα.
- Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες τα φυσικά πρόσωπα που συνδέονται με σύμβαση έργου με φορέα εκτέλεσης ερευνητικού έργου χρηματοδοτούμενου από την Ε.Ε. με όριο 10.000€.
- Απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (Α.Π.Υ.) φυσικά πρόσωπα που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη διαχ/κή περίοδο ακαθ. έσοδα **από παροχή υπηρεσιών** μέχρι 5000€ (π.χ. φοιτητές, καθαρίστριες κλπ.), όχι ελεύθεροι επαγγελματίες.
- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες (μηχανικοί) εντάσσονται στη Β' κατηγορία βιβλίων ανεξαρτήτως ύψους ακαθάριστων εσόδων και εκδίδουν Α.Π.Υ. **σε κάθε περίπτωση ή υπηρεσία**, δηλαδή είτε παρέχεται σε ιδιώτη είτε **σε άλλο επιτηδευματία** είτε σε Α.Ε. είτε Ε.Π.Ε.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΟΥ

ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

ΕΞΟΔΑ - ΕΙΣΡΟΕΣ

2007		ΕΙΔΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ			ΠΑΓΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΕ ΦΠΑ ΠΑΤΩΝ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΦΠΑ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ		ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ	ΦΠΑ	
ΧΡΟΝΟ ΕΚΔΟΣΗΣ Ή ΛΗΨΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ		ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ		ΣΥΝ. Φ.Π.Α.					ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΕΞΟΔΑ Ε.Ι.Χ. ΑΥΤΟΚΤΟΥ		ΕΚΠΤΙΤΟΜΕΝΑ	ΜΗ ΕΚΠΤΙΤΟΜΕΝΑ
ΜΗΝΑΣ	ΗΜΕΡΑ			4,5%	9%	19%							
11	4	T. No 102	ΦΩΤΟΤΥΠΙΑ			100,00		100,00				19,00	
11	12	T. No 2062	Η/Υ				2000,00	2000,00				380,00	
12	19	T.Π.Υ. No 4	ΥΔΡΑΥΛΙΚΑ			200,00		200,00				38,00	
12	20	T.Π.Υ. No 6	ΣΥΝΕΡΓ. ΕΠΙΣ. ΕΙΧ ΑΥΤΟΚ.						200 x ¼ = 50,00				38,00
12	22	ΑΠΟΔ.	ΕΝΟΙΚΙΟ							290,00			
12	23	T. No 20	ΒΙΒΛΙΑ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ	60,00				60,00				2,60	
12	25	T. No 1001	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ		150,00			150,00				28,50	
12	29	ΑΠ. ΤΑΜΗΧ.	ΔΙΑΦΟΡΑ						44,00				
12	30	T. No 550	ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟ						100,00				19,00
12	30	-	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ							600,00			
13	31		ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ							600,00			
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ				60,00	150,00	300,00	2000,00	2510,00	144,00	50,00	1490,00	430,10	57,00

ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

ΕΣΟΔΑ - ΕΚΡΟΕΣ

2007		ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΥΠΑΓΟΜΕΝΗ ΣΤΟ ΦΟΡΟ		ΦΠΑ 19%
ΧΡΟΝΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ						
ΜΗΝΑΣ	ΗΜΕΡΑ				19%	
11	4	Α.Π.Υ. ΝΟ 120	ΜΕΛΕΤΗ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΙΚΗ		5800,00	1102,00
			ΣΥΝΟΛΑ		5800,00	1102,00

Στις Α.Π.Υ. αναγράφεται το επώνυμο του πελάτη, ο Α.Φ.Μ., το επάγγελμα και το ποσό της αμοιβής με Φ.Π.Α. ολογράφως και αριθμητικώς, το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας και ο τυχόν παρακρατηθείς φόρος 20% ή προκαταβλητέος 10%.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΚΔΟΣΗΣ Α.Π.Υ.

Μηχανικός έλαβε αμοιβή για μελέτη 5.800,00€ Φ.Π.Α.: 1.102,00€, Σύνολο 6.902,00€

Α'

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ.		N°	
ΠΟΛΙΤ. ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ			
ΑΦΜ. ΔΙΕΥ.		Απόδειξη παροχής υπηρεσιών	
Ζ' ΔΟΥ. ΘΕΣΣΕΛΗΣ		Δραχμές 6902,00	
Ελάβε ο υπογεγραμμένος			
από τον κ.	ΑΘΑΝΑΣΙΑΔΗ	ΠΑΝΟΜ.	0946425
Διεύθυνση	ΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΠΟΛΙΤ. ΘΕΣΣΕΛΗΣ ΔΟΥ. Η' ΘΕΣΣΕΛΗΣ		
της παροχής			
ΑΣΙΑ	6902	ΕΚΠΤΩΣΗ	-
ΤΕΛΟΣ ΑΣΙΑ	6902		
να	ΕΚΠΟΤΕΥΣΗ ΕΤΙΡΕΩΣΗΣ ΕΛΕΥΤΕΡΗΣ		
Ο ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ		ΟΛΛΕΘΩ	
96/10/1		191	

Β'

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ		N°	
ΠΟΛΙΤ. ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ			
ΑΦΜ. ΔΙΕΥ.		Απόδειξη παροχής υπηρεσιών	
Ζ' ΔΟΥ. ΘΕΣΣΕΛΗΣ		Δραχμές 6902,00	
Ελάβε ο υπογεγραμμένος			
από τον κ.	ΑΘΑΝΑΣΙΑΔΗ	ΠΑΝΟΜ.	0946425
Διεύθυνση	ΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΠΟΛΙΤ. ΘΕΣΣΕΛΗΣ ΔΟΥ. Η' ΘΕΣΣΕΛΗΣ		
της παροχής			
ΑΣΙΑ	6902	ΕΚΠΤΩΣΗ	-
ΤΕΛΟΣ ΑΣΙΑ	6902		
να	Την παροχή υπηρεσιών		
Ο ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ		ΟΛΛΕΘΩ	
96/10/1		191	

Στην Β' Α.Π.Υ. που έχουμε παρακράτηση 20% η αμοιβή του μηχανικού είναι $5.800,00 \times 20\% = 1.160\text{€}$, ΦΠΑ $5.800,00 \times 19\% = 1.102\text{€}$. Στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων στη στήλη Έσοδα θα καταχωρηθεί το ποσό των 5.800€, στη στήλη ΦΠΑ ($5.800,00 \times 19\%$) 1.102€. Η παρακράτηση φόρου 20% αποτελεί εισόδημα παρόλο που την εισπράττει μειωμένη κατά 20% ($5.800\text{€} - 1.160\text{€}$) = 4.640€. Όμως ο παρακρατηθείς φόρος 20% θα συμψηφιστεί με την ετήσια φορολογική δήλωση.

Στην Α' ΑΠΥ που έχουμε προκαταβλητέο φόρο (ΦΕΜ) 10% στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων στη στήλη Έσοδα θα καταχωρηθεί η αμοιβή 5.800€ και στη στήλη ΦΠΑ ($5.800\text{€} \times 19\%$) = 1.102€. Ο προκαταβλητέος φόρος θα συμψηφιστεί με την ετήσια φορολογική δήλωση.

Όταν παρέχεται υπηρεσία χωρίς αμοιβή αναγράφεται η ένδειξη "ΔΩΡΕΑΝ". Διευκρινίζεται ότι εφόσον προκύπτει υποχρέωση κατάθεσης της νόμιμης αμοιβής στο Τ.Ε.Ε. ή σε εξουσιοδοτημένη τράπεζα και έχει συμφωνηθεί η παροχή υπηρεσιών «δωρεάν» εκδίδεται Α.Π.Υ. και στη συνέχεια πιστωτικό τιμολόγιο με το σύνολο αυτής (έκπτωση 100%). Στην Α.Π.Υ. που εκδίδεται δωρεάν αναγράφεται Φ.Π.Α. το οποίο υπολογίζεται επί του συνόλου των εξόδων για την υπηρεσία αυτή - το στοιχείο αυτό εκδίδεται ως στοιχείο Αυτοπαράδοσης - Ιδιοχρησιμοποίησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση έκδοσης στοιχείου αυτοπαράδοσης ή ιδιοχρησιμοποίησης όταν οι δαπάνες για δωρεάν εργασία καταχωρηθούν στο τηρούμενο βιβλίο ΚΒΣ σε στήλη μη εκπαιδύμενα γενικά έξοδα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. Οι αποδείξεις αυτοπαράδοσης εκδίδονται μετά το πέρας των εργασιών όχι όμως και του διαχειριστικού έτους. Πα-

ραδείγματος χάρη, δωρεάν μελέτη που άρχισε τον μήνα Μάρτιο του 2007 και παρόλο που δεν ολοκληρώθηκε, θα εκδοθεί απόδειξη στο τέλος του έτους 2007. Στις Αποδείξεις αυτοπαράδοσης αναγράφονται:

- α) Το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία - η διεύθυνση - το επάγγελμα - ο ΑΦΜ - η Δ.Ο.Υ. της έδρας του υποχρέου σε έκδοση
- β) Το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση, το επάγγελμα, ο ΑΦΜ του λήπτη των υπηρεσιών (τέκνα, γονείς κλπ)
- γ) Η αιτιολογία της αυτοπαράδοσης (π.χ. μελέτη ανέγερσης δωρεάν σχολείου στον τόπο κατοικίας του)
- δ) Ο τόπος και η ημερομηνία
- ε) Το είδος της υπηρεσίας και η αξία αμοιβής της μελέτης
- στ) Υπογραφή εκδότη και λήπτη

Το ειδικό έντυπο αυτοπαράδοσης - ιδιοχρησιμοποίησης είναι αθεώρητο και αντί του στοιχείου αυτού μπορεί να εκδοθεί Απόδειξη παροχής υπηρεσιών θεωρημένη, με ένδειξη στοιχείου αυτοπαράδοσης.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή

ΕΠΩΝΥΜΙΑ Τόπος και ημερομηνία έκδοσης

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

ΑΣΚΟΥΜΕΝΗ

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Α.Φ.Μ.

ΕΙΔΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ
ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
Ή ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
(άρθρο 7 και 9 του Ν.2859/2000)

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΗΠΤΗ

ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

ΑΦΜ Ή Α.Τ.

(Στο χώρο αυτό σημειώνεται ο σκοπός, η αιτιολογία της αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης των υπηρεσιών)

.....
.....
.....

α/α	Ποσότητα	Είδος	Τιμή μονάδος	Αξία
.....				
.....				
.....				
.....				
.....				

Σύνολο

ΦΠΑ που αναλογεί μη εκπιπτόμενος

Ο ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ
Της ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΥΠΟΓΡΑΦΗ

Σημείωση: Το ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης δε θεωρείται από τις Δ.Ο.Υ.
- (Υπ. Οικ. 1012627/138/1990)

Για την φορολογία κεφαλαίου αναφέρεται ότι στην περίπτωση που εκπονείται **μελέτη χωρίς αντάλλαγμα πρέπει να υποβληθεί δήλωση δωρεάς (άτυπη) και να καταβληθεί φόρος δωρεάς.**

Για την φορολογία εισοδήματος δεν αποτελεί εισόδημα και δεν υπάρχει υποχρέωση προκαταβολής φόρου βλέπετε συναφές κεφάλαιο ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΣ ΦΟΡΟΣ) όταν υπάρχει υποχρέωση φόρου δωρεάς. Εκτός της περίπτωσης της Παρ. 3 και 4 άρθρο 13, Ν. 2238/94 (βλ. Κεφάλαιο Αυτοτελής Φορολόγηση). πάντοτε των περιπτώσεων αποτελούν πάντοτε των περιπτώσεων αυτοτελούς φορολόγησης του άρθρου 13.9 3-4 Κ.Φ.Ε.

Τέλος σε περιπτώσεις που ο μηχανικός που εκπονεί τη μελέτη είναι μισθωτός (υπάλληλος επιχείρησης ή έταιρος χωρίς την ιδιότητα του επαγγελματία χωρίς δηλαδή ατομικό επιτήδευμα δεν υποχρεούται σε έκδοση ΑΠΥ. Σχετ. Εγκ. 1052486 / 892 / 19-7-1996

Παρ. 2 Παρατίθενται περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και περιπτώσεις μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών αλλά έκδοση τιμολογίου.

Σύνταξη μελέτης και επίβλεψης ανεγειρόμενης οικοδομής από μηχανικό χωρίς αμοιβή Εγκύκλιος 1148245/1968 ΠΟΛ. 1372/7-12-1993

«Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 (παραγρ. 2) του Κ.Β.Σ. (π.δ. 1186/92), στις περιπτώσεις εκπόνησης μελέτης και επίβλεψης από αρχιτέκτονα - μηχανικό δικής του οικοδομής (ιδιοκτησίας του) δεν απαιτείται η έκδοση του φορολογικού στοιχείου αξίας (απόδειξη παροχής υπηρεσιών).

Κατόπιν των ανωτέρω εφόσον μηχανικός - αρχιτέκτονας εκδίδει τις άδειες οικοδομών της ατομικής του οικοδομικής επιχείρησης, δεν έχει υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ, με αμοιβή αφού αφενός δεν λαμβάνει χώρα συναλλαγή με οποιοδήποτε τρίτο και αφετέρου η εργασία αυτή γίνεται για την επίτευξη των σκοπών της ατομικής του επιχείρησης. Έχει όμως υποχρέωση όπως είπαμε παραπάνω καταβολής του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην υποτιθέμενη αμοιβή του, δεδομένου ότι η πράξη αυτή υπόκειται σε ΦΠΑ ως υπηρεσία προσφερόμενη από υπαγόμενο κλάδο σε απαλλασσόμενο Άρθρα 9 και 19 του Ν. 2859/2001 ΦΠΑ και 14 του ΚΒΣ - Σχετ. Εγγ. 1134734/804/1-12-1998). Από 01/01/2007 που οι οικοδομικές επιχειρήσεις υπήχθησαν στο ΦΠΑ θα πρέπει να γίνει τροποποίηση στο νόμο.

Μελέτη και επίβλεψη οικοδομών ΟΕ από πολιτικό μηχανικό μέλος ΟΕ

Τα μέλη της ΟΕ οφείλουν να προσφέρουν τις γνώσεις τους ειδικές και γενικές για την επίτευξη των σκοπών της ΟΕ. Οι υπηρεσίες λοιπόν μελέτης και επίβλεψης που προσφέρουν οι πολιτικοί μηχανικοί μέλη ομόρρυθμης εταιρείας στην ΟΕ δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως πράξεις υποκείμενες στο ΦΠΑ, αλλά ούτε και ως αυτοπαραδόσεις υπηρεσιών κατά τις διατάξεις του Άρθρου 9 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ). Όταν όμως ο πολιτικός μηχανικός ασκεί πέραν της ΟΕ, παράλληλα και ελεύθερο επάγγελμα και οι **υπηρεσίες μελέτης και επίβλεψης που παρέχει στην εταιρεία που συμμετέχει ανάγονται στην άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος και όχι στα πλαίσια της συμμετοχής του αυτής, τότε οι εν λόγω υπηρεσίες θεωρούνται ως αυτοπαραδόσεις όταν δεν εισπράττεται αμοιβή** - Εγγ. 30861/3114/263/2-5-2001. (Για τις περιπτώσεις αυτές στο καταστατικό της καλό είναι να γίνεται σαφής αναφορά της σχέσης ως προς αυτό το θέμα).

Εκτέλεση τεχνικού έργου από κοινοπραξία με ανάληψη, στο ίδιο εργολάβο, και της επίβλεψης ανέγερσης του κτιρίου (έργο πολιτικού μηχανικού)

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες σε κάθε επαγγελματική τους εισηραξη πρέπει να εκδίδουν απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Επίσης τα πρόσωπα αυτά εκδίδουν ΑΠΥ και όταν προσφέρουν υπηρεσίες χωρίς αμοιβή, οπότε στην απόφαση αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν». (Άρθρο 13§2,3 του ΚΒΣ). Όταν για την επίβλεψη δεν καταβάλλεται ιδιαίτερη αμοιβή ή αυτή δεν προσφέρεται δωρεάν, αλλά συμπεριλαμβάνεται στο εργολαβικό αντάλλαγμα, δεν απαιτείται έκδοση ιδιαίτερου στοιχείου, αλλά αρκεί το τιμολόγιο για την εκτέλεση του τεχνικού έργου που θα εκδώσει η κοινοπραξία, η αξία του οποίου συμπεριλαμβάνει και την επίβλεψη που προσφέρθηκε δια του εκπροσώπου.

Αμοιβή μηχανικών Δημοσίου, ταμείου παρακαταθηκών και δανείων, ταχυδρομικού ταμειυτηρίου, για εκτιμήσεις ακινήτων μηχανικοί, υπάλληλοι του ταμείου παρακαταθηκών και δανείων του ταχυδρομικού ταμειυτηρίου ή του Δημοσίου, όταν ασκούν παράλληλα με την εξαρτημένη εργασία τους και ανεξάρτητο επάγγελμα από το οποίο αποβλέπει σε κέρδη, αναλαμβάνοντας για ίδιο λογαριασμό και όχι στα πλαίσια της εξαρτημένης εργασίας τους, την εκτίμηση της αξίας ακινήτων ή την πιστοποίηση εργασιών σε ανεγειρόμενες; ή αγοραζόμενες οικοδομές και αμοιβονται από τους δανειολήπτες υποχρεούνται:

- α) Να τηρούν Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, ως ελεύθεροι επαγγελματίες,
- β) Να εκδίδουν Α.Π.Υ., προς κάθε δανειζόμενο για την αμοιβή που δικαιούνται (Σχετ. εγγ. 1092712/731/7-8-1995).

Μελέτη και επίβλεψη ιδιόκτητης οικοδομής από αρχιτέκτονα - μηχανικό που δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία (υπάλληλος)

Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξαρτήτως άλλων υποχρεώσεων, ο μηχανικός -αρχιτέκτονας που δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία, εφόσον ανεγείρει οικοδομή δικής του ιδιοκτησίας (προσωπικό περιουσιακό στοιχείο) δεν υποχρεούται από τις διατάξεις του ΚΒΣ σε έκδοση Α.Π.Υ., δεδομένου ότι η πράξη αυτή δεν του προσδίδει την ιδιότητα του επιτηδευματία και σαφώς δεν πρόκειται για επαγγελματική δραστηριότητα προς απόκτηση εισοδήματος (Σχετ. Εγγ. 1058220/374/29-5-98).

Μελέτη και επίβλεψη μηχανολογικών εγκαταστάσεων βιομηχανοστασίου από μηχανικό εταίρο ΟΕ, που δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία (μέλος - διαχειριστής ΟΕ) χωρίς αμοιβή

Στις περιπτώσεις αυτές, ο μηχανικός - μέλος ΟΕ που δεν έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία, εφόσον αναλαμβάνει τη μελέτη και επίβλεψη των μηχανολογικών εγκαταστάσεων του κτιρίου που πρόκειται να εγκατασταθεί η εταιρεία (ΟΕ) δεν υποχρεούται από τις διατάξεις του ΚΒΣ σε έκδοση ΑΠΥ, δεδομένου ότι η πράξη αυτή δεν του προσδίδει την ιδιότητα του επιτηδευματία. Για το ΦΠΑ οι υπηρεσίες αυτές που προσφέρονται από το μηχανικό χωρίς αντάλλαγμα στην ομόρρυθμη εταιρεία που συμμετέχει, δεδομένου ότι δεν ανάγονται στην άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος αλλά προσφέρονται λόγω της εταιρικής του ιδιότητας, δεν χαρακτηρίζονται ως "πράξεις υποκείμενες στο ΦΠΑ, αλλά ούτε και ως αυτοπαραδόσεις και κατά συνέπεια δεν υπάγονται στο φόρο (Εγγ. 1052486/892/19-7-1999).

Συντελεστής καθαρού κέρδους αμοιβών μηχανικών κατά την έκδοση οικοδομικής άδειας ΑΠΥ

Εφόσον κατά την έκδοση της οικοδομικής άδειας επιβάλλεται από τις πολεοδομικές διατάξεις η σύνταξη και η υποβολή αυτοτελών μελετών (π.χ. τοπογραφικό διάγραμμα, αρχιτεκτονική μελέτη, στατική μελέτη, μελέτη ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων κ.λπ.) για κάθε μια από τις οποίες ορίζεται διακεκριμένη νόμιμη αμοιβή, τότε για την εξεύρεση του καθαρού κέρδους σε κάθε μία από αυτές έχει εφαρμογή ο αντίστοιχος συντελεστής καθαρού κέρδους που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ν. 2214/1994.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που το ίδιο φυσικό πρόσωπο (αρχιτέκτονας - μηχανικός) συντάσσει περισσότερες από μία επιμέρους μελέτες στην αυτής οικοδομικής άδειας, εάν και εφόσον στην ΑΠΥ που εκδίδει αναγράφει κεχωρισμένα το είδος της παρεχομένης υπηρεσίας και το ποσό της αντίστοιχης νόμιμης αμοιβής (σχετ. 1075594/1459/Α0012/26.10.1994 και 1087614/2047/ Α0012/ 20.7.1995 έγγραφο).

Συμμετοχή ελευθέρων επαγγελματιών σε επιτροπές ή συμβούλια Είσπραξη τόκων από ελεύθερο επαγγελματία

Για την είσπραξη τόκων που επιδικάζονται με δικαστικές αποφάσεις οι ελεύθεροι επαγγελματίες έχουν υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ., ανεξάρτητα σε ποια πηγή εισοδήματος φορολογούνται, γιατί οι διατάξεις του ΚΒΣ αποβλέπουν στην έκδοση Α.Π.Υ. σε κάθε περίπτωση είσπραξης επαγγελματικού εσόδου, και κατά την προσωπική μας άποψη οι τυχόν τόκοι προσαυξάνουν την αμοιβή ή τουλάχιστον είναι έσοδο το οποίο προέρχεται από καθυστερημένη οφειλή, η οποία σαφώς επηρεάζει το οικονομικό αποτέλεσμα.

Με τις προϊσχύουσες διατάξεις στο Εγγ. Π. 4957/19-8-87 του Υπ.Οικ. αναφέρεται ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες εκδίδουν Α.Π.Υ. και για την είσπραξη τόκων.

Εκπτώσεις από τη νόμιμη αμοιβή εκ μέρους των μηχανικών

Με την Εγκ Σ 2625/96 ΠΟΑ 58/24-4-1978 είχε γίνει δεκτό, ότι οι μηχανικοί που επιστρέφουν στον πελάτη μέρος της κατατεθείσης αμοιβής στο ΤΕΕ ή σε εξουσιοδοτημένη τράπεζα, λόγω του ετεροχρονισμού των πράξεων είσπραξης και επιστροφής, εκδίδουν πιστωτικό σημείωμα.

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υπάρχει το πρόβλημα αυτό είναι δυνατόν να αναγράφεται η έκπτωση στην Α.Π.Υ. Σήμερα αντί πιστωτικού σημειώματος εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο. (Η λύση αυτή εξακολουθεί να ισχύει Εγγ. 1000611/38/16-2-95).

Με το άρθρο 11 § 2 του Ν. 2386/96 προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 5 του άρθρου 15 του Ν. 1642/86 (ΦΠΑ) όπου ορίζεται ότι **δεν αναγνωρίζονται οι εκπτώσεις που χορηγούν οι μηχανικοί.** Δηλαδή ο ΦΠΑ υπολογίζεται πλέον στη νόμιμη αμοιβή τους (έναρξη ισχύος 1/1/96). **Ειδικά στις αυτοπαραδόσεις υπηρεσιών - Δωρεάν υπηρεσίες ο ΦΠΑ οφείλεται επί του κόστους και όχι στη νόμιμη αμοιβή** (Εγκ. ΠΟΑ. 1212/22-7-96). Επίσης με το άρθρο 49 § 5 του Ν. 2238/94 και το καθαρό εισόδημα των μηχανικών υπολογίζεται με μοναδικούς συντελεστές επί των νομίμων ακαθαρσιών εσόδων. **Ουσιαστικά πλέον η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από τους μηχανικούς εξυπηρετεί την ενημέρωση των βιβλίων τους, ιδιαίτερα αν τηρούνται λογιστικά βιβλία (ενημέρωση ταμείου κ.λπ.), καθώς και τις αστικές**

σχέσεις αυτών με τους πελάτες τους (Η έκπτωση φορολογικά μπορεί να αναγράφεται και επί των Α.Π.Υ.). Σχετ. Εγγ. 1120471/976/11-12-1996.

Διευκρινίζουμε ότι στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες προσφέρονται από Α.Ε. ή ΕΠΕ με αντικείμενο εργασίας μηχανικού ή αρχιτέκτονα το εισόδημα είναι Δ' πηγής, φορολογείται λογιστικά και όχι τεκμαρτά και ο ΦΠΑ υπολογίζεται στην πραγματική αμοιβή και όχι στη νόμιμη (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1212/22-7-96).

Εταιρεία ή ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών ελεύθερου επαγγελματία

Με την 251/86 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι το εισόδημα της **Ε.Π.Ε.**, σε κάθε περίπτωση, είναι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή). Ως εκ τούτου όταν προσφέρει υπηρεσίες (η Ε.Π.Ε.) εκδίδει Α.Π.Υ. ή τιμολόγια ανάλογα με την ιδιότητα του λαμβάνοντος τις υπηρεσίες και στο χρόνο που ορίζεται από την παρ. 15 του άρθρου 12 και ΚΒΣ.

Αντίθετα οι Ο.Ε. και Ε.Ε. όταν έχουν ως αντικείμενο εργασιών ελευθέριο επάγγελμα και οι υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά διά των ομορρύθμων ή ετερορρύθμων μελών, τότε το εισόδημα που αποκτούν θεωρείται ότι προέρχεται από ελευθέρια επαγγέλματα (ΣτΕ 2662/70. Εγκ. ΠΟΑ. 321/8-12-70 -ΝΣΚ 362/74) και ως εκ τούτου εκδίδουν σε κάθε περίπτωση Α.Π.Υ. κατά την είσπραξη, όπως ορίζεται στις παρ. 2 και 3 του άρθρου 13 (Σχετ. Εγγ. και το 1067462/1095/25-6-99).

Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες προσφέρονται μέσω υπαλλήλων (επιστημονικού προσωπικού και όχι προσωπικό που παρέχει βοηθητικές εργασίες όπως γραμματειακή υποστήριξη, δακτυλογράφους, νοσοκόμες κ.λπ.) και η υπόψη εταιρεία αποκτά το χαρακτήρα οργανωμένης κερδοσκοπικής μονάδας, τότε το εισόδημα θεωρείται Δ' πηγής και εκδίδονται πλέον Α.Π.Υ. προς τους ιδιώτες και τιμολόγια προς τους επιτηδευματίες, Δημόσιο κλπ., κατά το χρόνο προσφοράς των υπηρεσιών και όχι κατά το χρόνο της είσπραξης των αμοιβών.

Επίσης οι ΟΕ και ΕΕ που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα τηρούν βιβλίο εσόδων- εξόδων ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων (Άρθρο 4 § 3α), αντίθετα όταν το εισόδημα χαρακτηρίζεται από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής) εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων ανάλογα με το τζίρο τους. Σχετ. Εγγ. 1019012/139/10-3-1998.

Αναλογικά τα ίδια ισχύουν και για οργανωμένες ατομικές επιχειρήσεις που προσφέρουν τις υπηρεσίες μέσω εξειδικευμένου επιστημονικού προσωπικού.

ΘΕΜΑΤΑ ΜΗΤΡΩΟΥ ΕΝΑΡΞΗΣ ΔΙΑΚΟΠΗΣ

Παρ. 1 Ο εννεαψήφιος ΑΦΜ είναι **ένας και μοναδικός** για **κάθε φυσικό πρόσωπο ή νομικό** (ΟΕ, ΕΕ κλπ). Διατηρείται εφ' όρου ζωής για τα φυσικά πρόσωπα για τα δε νομικά με τη δήλωση διακοπής εργασιών της εταιρίας (διαλυτικό). Τα φυσικά πρόσωπα για την απόδοση ΑΦΜ υποβάλλουν το έντυπο Μ1 (Δήλωση απόδοσης ΑΦΜ / Μεταβολής ατομικών στοιχείων) με επίδειξη της αστυνομικής ταυτότητας ή του διαβατηρίου για αλλοδαπούς. Αναγράφεται υποχρεωτικά σε όλες τις συναλλαγές του φορολογούμενου και σε όλες τις φορολογικές δηλώσεις και τα φορολογικά στοιχεία στα συμβόλαια που καταρτίζονται στα συστατικά Νομικών προσώπων.

Η απόδοση ΑΦΜ διενεργείται για τα φυσικά πρόσωπα μη επιτηδεύματιες από τη Δ.Ο.Υ. της κατοικίας τους.

Παρ. 2 Έναρξη

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης εργασιών, έντυπο Μ2 (Δήλωση έναρξης - μεταβολής εργασιών) πριν από την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική εγκατάσταση δε θεωρείται συναλλαγή.

Δικαιολογητικά για έναρξη επιτηδεύματος

- 1) Στοιχείο προσδιορισμού της έδρας (μισθωτήριο - τίτλος ιδιοκτησίας, υπεύθυνη δήλωση αρθ. 8 Ν. 1599/86 περί δωρεάν παραχώρησης χώρου)
- 2) Βεβαίωση εγγραφής στον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα (ΤΣΜΕΔΕ)
- 3) Βεβαίωση εγγραφής στο αρμόδιο επιμελητήριο (ΤΕΕ)

Ειδικά στις περιπτώσεις αλλοδαπών φυσικών προσώπων συνυποβάλλεται και η σχετική άδεια παραμονής διάρκειας τουλάχιστον (1) ενός έτους.

Αυτοψία:

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται με την υποβολή δήλωσης έναρξης επαγγέλματος να εκδίδει εντολή ελέγχου για τη διαπίστωση της ύπαρξης επαγγελματικής εγκαταστάσεως μέσα σε τρεις (3) μέρες. Κατ' εξαίρεση δεν γίνεται αυτοψία με αιτιολογημένη απόφαση του εφόρου.

Παρ. 3 Για οποιαδήποτε μεταβολή εργασιών και στοιχείων (έδρα - αντικείμενο κλπ) υποχρεούνται οι φορολογούμενοι σε διάστημα 30 ημερών απ' αυτών να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το έντυπο Μ2 «Δήλωση έναρξης / μεταβολής εργασιών φυσικού προσώπου»

Παρ. 4 Για διακοπή εργασιών τα φυσικά πρόσωπα υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός 10 ημερών από την οριστική παύση εργασιών το έντυπο Μ4, «Δήλωση διακοπής εργασιών».

ΙΔ' ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Κ.Α.Δ.: ΚΩΔΙΚΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

74.20	Δραστηριότητες αρχιτεκτόνων και μηχανικών και άλλες δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβουλών
74.20.1	Παραγωγή σχεδίων για αρχιτεκτονικούς, τεχνικούς και λοιπούς σκοπούς
74.20.10	Παραγωγή σχεδίων για αρχιτεκτονικούς, τεχνικούς και λοιπούς σκοπούς
74.20.2	Αρχιτεκτονικές υπηρεσίες
74.20.20.91	Υπηρεσίες αρχιτεκτονικών μελετών κτιριακών έργων
74.20.20.92	Υπηρεσίες ειδικών αρχιτεκτονικών μελετών (διαμόρφωσης εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάστασης - διατήρησης παραδοσιακών κτιρίων)
74.20.21	Αρχιτεκτονικές υπηρεσίες παροχής συμβουλών και προσχεδιάσου
74.20.21.01	Υπηρεσίες προκαταρκτικών αρχιτεκτονικών μελετών (σκοπού έργου, χρήσης χώρου, περιβαλλοντικών ζητημάτων, επιλογής τόπου εγκατάστασης κλπ)
74.20.22	Υπηρεσίες αρχιτεκτονικού σχεδιασμού
74.20.23	Άλλες αρχιτεκτονικές υπηρεσίες
74.20.23.01	Υπηρεσίες εμπειρογνομosύνης αρχιτέκτονα (προετοιμασίας υλικού παρουσιάσεων, σχεδίων τελικής μορφής και εγχειριδίων κλπ)
74.20.3	Υπηρεσίες λοιπών μηχανικών
74.20.31	Τεχνικές υπηρεσίες παροχής συμβουλών
74.20.31.01	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών περιβαλλοντικών επιπτώσεων τεχνικών έργων
74.20.31.02	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών σκοπιμότητας τεχνικών έργων
74.20.31.03	Υπηρεσίες οικονομοτεχνικών μελετών
74.20.31.04	Υπηρεσίες παροχής επιστημονικών τεχνικών συμβουλών γενικά
74.20.32	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών για την κατασκευή θεμελιώσεων και κτιρίων
74.20.32.01	Υπηρεσίες εκπόνησης στατικών μελετών φερουσών κατασκευών κτιρίων
74.20.33	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών για μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις κτιρίων
74.20.33.01	Εργασίες σχεδίασης συστημάτων σωληνώσεων, ώστε να μπορούν να λειτουργούν υπό πίεση
74.20.33.02	Υπηρεσίες εκπόνησης ηλεκτρολογικών μελετών κτιρίων
74.20.33.03	Υπηρεσίες εκπόνησης ηλεκτρονικών μελετών κτιρίων
74.20.33.04	Υπηρεσίες εκπόνησης μηχανολογικών μελετών κτιρίων (θέρμανσης, κλιματισμού κλπ)
74.20.33.05	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών για συστήματα πυρόσβεσης
74.20.33.06	Υπηρεσίες σχεδίων τεχνολόγου ηλεκτρολόγου μηχανικού
74.20.34	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών για την κατασκευή έργων πολιτικού μηχανικού
74.20.34.01	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών και επίβλεψης τοπογραφικών έργων
74.20.34.02	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών λιμενικών έργων
74.20.34.03	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών συγκοινωνιακών έργων (οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, γεφυρών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακών)
74.20.34.04	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, αντιπλημμυρικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων)
74.20.34.05	Υπηρεσίες εκπόνησης στατικών μελετών μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων
74.20.34.06	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών για εγκαταστάσεις στερεών και υγρών αποβλήτων
74.20.35	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών για βιομηχανικές διαδικασίες και παραγωγή
74.20.35.01	Υπηρεσίες μελέτης τεχνικού προγραμματισμού - σχεδιασμού και λειτουργίας βιομηχανιών
74.20.36	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών π.δ.κ.α.
74.20.36.01	Υπηρεσίες εκπόνησης ενεργειακών μελετών (θερμοηλεκτρικών, υδροηλεκτρικών, πυρηνικών κλπ)
74.20.36.02	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, ενσέρων)
74.20.36.03	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών ακουστικής και δονήσεων
74.20.36.04	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών για νέα προϊόντα
74.20.36.05	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών συστημάτων ελέγχου της

	κυκλοφορίας
74.20.37	Άλλες υπηρεσίες μηχανικών
74.20.37.01	Υπηρεσίες εκπόνησης γεωτεχνικών μελετών
74.20.37.02	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών εκτίμησης υδάτινων πόρων
74.20.37.03	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών ανίχνευσης και ελέγχου της διάβρωσης
74.20.37.04	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών σχετικών με τη μόλυνση
74.20.4	"Ολοκληρωμένες υπηρεσίες μηχανικού για σχέδια κατασκευής έργων ""με το κλειδί στο χέρι""
74.20.40	"Ολοκληρωμένες υπηρεσίες μηχανικού για σχέδια κατασκευής έργων ""με το κλειδί στο χέρι""
74.20.5	Υπηρεσίες πολεοδομίας και αρχιτεκτονικής τοπίου
74.20.51	Υπηρεσίες πολεοδομίας
74.20.51.01	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών και προγραμμάτων χωρικής ανάπτυξης
74.20.51.02	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών περιβαλλοντικών επιπτώσεων πολεοδομικής παρέμβασης
74.20.51.03	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών συντονισμένης αστικής ανάπτυξης
74.20.51.04	Υπηρεσίες πολεοδομικών και ρυμοτομικών μελετών
74.20.51.05	Υπηρεσίες χωροταξικών και ρυθμιστικών μελετών
74.20.52	Υπηρεσίες αρχιτεκτονικής τοπίου
74.20.52.01	Υπηρεσίες ειδικών αρχιτεκτονικών μελετών (διατήρησης παραδοσιακών οικισμών και τοπίου)
74.20.52.02	Υπηρεσίες εκπόνησης μελετών φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου
74.20.52.03	Υπηρεσίες σχεδιασμού και επίβλεψης χώρων πρασίνου, πεζοδρομίων, πεζοδρομίων, περιφράξεων και χώρων στάθμευσης
74.20.6	Υπηρεσίες διαχείρισης σχεδίων σχετικών με κατασκευές και έργα πολιτικού μηχανικού
74.20.60	Υπηρεσίες διαχείρισης σχεδίων σχετικών με κατασκευές και έργα πολιτικού μηχανικού
74.20.7	Συναφείς υπηρεσίες παροχής επιστημονικών και τεχνικών συμβουλών
74.20.71	Υπηρεσίες γεωλογικών, γεωφυσικών και άλλων επιστημονικών ερευνών
74.20.71.01	Υπηρεσίες εκπόνησης εδαφολογικών μελετών
74.20.71.02	Υπηρεσίες εκπόνησης μεταλλευτικών μελετών και ερευνών
74.20.71.03	Υπηρεσίες εκπόνησης υδρογεωλογικών μελετών
74.20.71.04	Υπηρεσίες εκπόνησης ωκεανογραφικών μελετών
74.20.72	Υπηρεσίες υπόγειας τοπογραφικής αποτύπωσης
74.20.73	Υπηρεσίες επιφανειακής τοπογραφικής αποτύπωσης
74.20.73.01	Υπηρεσίες συγκέντρωσης τοπογραφικών δεδομένων με δορυφόρο
74.20.74	Υπηρεσίες χαρτογράφησης
74.20.74.01	Υπηρεσίες επίπεδομετρικής χαρτογράφησης
74.20.74.02	Υπηρεσίες κτηματολογικής χαρτογράφησης
74.20.74.03	Υπηρεσίες μετεωρολογικής πρόβλεψης
74.20.74.04	Υπηρεσίες οδικής χαρτογράφησης
74.20.74.05	Υπηρεσίες υδρογραφικής χαρτογράφησης
74.3	Τεχνικές δοκιμές και αναλύσεις
74.30	Τεχνικές δοκιμές και αναλύσεις
74.30.1	Υπηρεσίες τεχνικών δοκιμών και αναλύσεων
74.30.11	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων της σύνθεσης και της καθαρότητας
74.30.11.01	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων βακτηριολογίας εκτός ιατρικών
74.30.11.02	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων βιολογικών ιδιοτήτων των υλικών
74.30.11.03	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων μικροβιολογίας εκτός ιατρικών
74.30.11.04	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων χημείας τροφίμων
74.30.11.05	Υπηρεσίες εκπόνησης χημικοτεχνικών μελετών
74.30.11.06	Υπηρεσίες παρατηρήσεων υδρολογικών σταθμών
74.30.11.07	Υπηρεσίες χημικών δοκιμών και αναλύσεων
74.30.12	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων των φυσικών ιδιοτήτων των υλικών (αντοχής, ελαστικότητας, ηλεκτρικής αγωγιμότητας κλπ)
74.30.13	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων ολοκληρωμένων μηχανικών και ηλεκτρικών συστημάτων
74.30.13.01	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων μηχανικών και ηλεκτρικών χαρακτηριστικών αυτοκινήτων οχημάτων
74.30.13.02	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων μηχανικών και ηλεκτρικών χαρακτηριστικών κινητήρων
74.30.13.03	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων μηχανικών και ηλεκτρικών χαρακτηριστικών μηχανών
74.30.13.04	Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων μηχανικών και ηλεκτρικών χαρακτηριστικών συσκευών

74.30.14	Υπηρεσίες τεχνικού ελέγχου αυτοκινήτων
74.30.15	Άλλες υπηρεσίες τεχνικού ελέγχου
74.30.15.01	Υπηρεσίες ελέγχου συγκολλήσεων
74.30.15.02	Υπηρεσίες πιστοποίησης και βεβαίωσης της γνησιότητας έργων τέχνης
74.30.15.03	Υπηρεσίες πιστοποίησης πλοίων, αεροσκαφών, φραγμάτων κ.λ.π.
74.30.16	Άλλες υπηρεσίες τεχνικών δοκιμών και αναλύσεων

70	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
70.1	Διαχείριση ιδιόκτητων ακινήτων
70.11	Ανάπτυξη και πώληση ακίνητης περιουσίας
70.11.1	Υπηρεσίες ανάπτυξης και πώλησης ακινήτων
70.11.11	Ανάπτυξη και πώληση ακινήτων που προορίζονται για κατοίκηση
70.11.12	Ανάπτυξη και πώληση ακινήτων που δεν προορίζονται για κατοίκηση
70.12	Αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων
70.12.1	Αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων
70.12.10.91	Πώληση οικοπέδων, προερχόμενων από κατάτμηση αγροτικών εκτάσεων, με βάση ιδιαίτερο ρυμοτομικό σχέδιο
70.12.11	Αγοραπωλησία κτιρίων κατοικιών και οικοπέδων για κτίρια κατοικιών
70.12.12	Αγοραπωλησία ελεύθερων (μη οικοδομημένων) οικοπέδων για κτίρια κατοικιών
70.12.13	Αγοραπωλησία μη οικιστικών κτιρίων και εκτάσεων γης.
70.12.14	Αγοραπωλησία ελεύθερων (μη οικοδομημένων) οικοπέδων, που δεν προορίζονται για την ανέγερση κτιρίων κατοικιών
70.2	Εκμίσθωση ιδιόκτητων ακινήτων
70.20	Εκμίσθωση ιδιόκτητων ακινήτων
70.20.1	Υπηρεσίες ενοικίασης ιδιόκτητων ακινήτων
70.20.11	Υπηρεσίες ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης ιδιόκτητων ακινήτων που προορίζονται για κατοίκηση
70.20.11.01	Υπηρεσίες ενοικίασης ακινήτου, που προορίζεται για κατοίκηση
70.20.11.02	Υπηρεσίες ενοικίασης δωματίων σπιτιών, μακράς διάρκειας
70.20.11.03	Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων μακράς διάρκειας, με παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών
70.20.11.04	Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων μακράς διάρκειας, χωρίς παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών
70.20.11.05	Υπηρεσίες χρονομεριστικής μίσθωσης ακινήτου για κατοίκηση
70.20.12	Υπηρεσίες ενοικίασης και χρηματοδοτικής μίσθωσης ιδιόκτητων ακινήτων που δεν προορίζονται για κατοίκηση
70.20.12.01	Υπηρεσίες ενοικίασης ακινήτων, που δεν προορίζονται για κατοίκηση
70.20.12.02	Υπηρεσίες ενοικίασης βιομηχανοστάσιου
70.20.12.03	Υπηρεσίες μίσθωσης ασκεπούς χώρου για την εγκατάσταση μηχανημάτων
70.20.12.04	Υπηρεσίες παραχώρησης χρήσης εγκαταστάσεων (γήπεδα γκολφ, τένις κλπ)
70.3	Υπηρεσίες ακινήτων έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης
70.31	Μεσιτικά γραφεία ακινήτων
70.31.1	Υπηρεσίες μεσιτικού γραφείου ακινήτων έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης
70.31.11	Υπηρεσίες πώλησης κτιρίων κατοικιών και οικοπέδων που προορίζονται για την ανέγερση τέτοιων κτιρίων, έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης
70.31.12	Υπηρεσίες πώλησης ελεύθερων (μη οικοδομημένων) οικοπέδων που προορίζονται για την ανέγερση κτιρίων κατοικιών, έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης
70.31.13	Υπηρεσίες πώλησης κτιρίων, που δεν προορίζονται για κατοίκηση και οικοπέδων για την ανέγερση τέτοιων κτιρίων, έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης
70.31.14	Υπηρεσίες πώλησης ελεύθερων (μη οικοδομημένων) οικοπέδων, που δεν προορίζονται για την ανέγερση κτιρίων κατοικιών, έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης
70.32	Διαχείριση ακίνητης περιουσίας, έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης
70.32.1	Υπηρεσίες διαχείρισης ακινήτων έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης
70.32.11	Υπηρεσίες διαχείρισης ακινήτων έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης

45	ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ
45.1	Προετοιμασία εργοταξίου
45.11	Κατεδάφιση κτιρίων· εκτέλεση χωματοργικών εργασιών
45.11.1	Εργασίες κατεδάφισης, εργασίες διεύθετης και εκκαθάρισης εργοταξίου

45.11.11	Εργασίες κατεδάφισης
45.11.12	Εργασίες διευθέτησης και εκκαθάρισης εργοταξίου
45.11.12.01	Εργασίες ανατίναξης και απομάκρυνσης βράχων προς δημιουργία εργοταξίου
45.11.12.02	Εργασίες σταθεροποίησης των εδαφών
45.11.2	Εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών
45.11.21	Εργασίες διάνοιξης τάφρων
45.11.21.01	Εργασίες αποστράγγισης αγροτικών ή δασικών εκτάσεων
45.11.21.02	Οριζόντιες διατρήσεις για το πέρασμα καλωδίων ή υδρορροών
45.11.22	Εργασίες αφαίρεσης μολυσμένου επιφανειακού εδάφους
45.11.23	Εργασίες αποκατάστασης εκτάσεων γης
45.11.24	Άλλες εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών
45.11.24.01	Εργασίες επιχωματώσεων
45.11.3	Εργασίες προπαρασκευής εργοταξίων για ορυχεία
45.11.30	Εργασίες προπαρασκευής εργοταξίων για ορυχεία
45.12	Δοκιμαστικές γεωτρήσεις
45.12.1	Δοκιμαστικές διατρήσεις και γεωτρήσεις
45.12.10	Δοκιμαστικές διατρήσεις και γεωτρήσεις
45.2	Κατασκευή πλήρων κτιρίων και τεχνικών έργων ή μερών τους: έργα πολιτικού μηχανικού
45.21	Κατασκευή κτιρίων και τεχνικών έργων πολιτικού μηχανικού
45.21.1	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για κτίρια (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές και ανακαινίσεις)
45.21.10.01	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για κτίρια με τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών (επιχείρηση που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 2238/94)
45.21.11	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για μονοκατοικίες και διπλοκατοικίες
45.21.12	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για πολυκατοικίες
45.21.13	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για αποθήκες και βιομηχανικά κτίρια
45.21.14	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για εμπορικά κτίρια
45.21.15	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για άλλα κτίρια
45.21.2	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για γέφυρες, υπερυψωμένους αυτοκινητοδρόμους, σήραγγες και υπόγειους σιδηροδρόμους
45.21.21	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για γέφυρες και υπερυψωμένους αυτοκινητοδρόμους
45.21.22	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για σήραγγες και υπόγειους σιδηροδρόμους
45.21.3	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για αγωγούς μεγάλων αποστάσεων, γραμμές (καλώδια) επικοινωνιών και μεταφοράς ενέργειας
45.21.31	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για αγωγούς μεγάλων αποστάσεων, μεταφοράς πετρελαίου και φυσικού αερίου
45.21.32	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για άλλους αγωγούς μεγάλων αποστάσεων (περιλαμβανομένων των αγωγών νερού)
45.21.33	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για γραμμές ηλεκτρικής τροφοδότησης σιδηροδρόμων
45.21.34	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για άλλες γραμμές μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας, υπέργειες
45.21.35	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για άλλες γραμμές μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας, υπόγειες
45.21.36	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για γραμμές επικοινωνιών, υπέργειες
45.21.37	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για γραμμές επικοινωνιών, υπόγειες
45.21.4	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για τοπικούς αγωγούς και καλωδιώσεις, βοηθητικά έργα
45.21.41	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για τοπικούς αγωγούς ύδρευσης και αποχέτευσης (περιλαμβανομένων των βοηθητικών έργων)
45.21.42	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για τοπικούς αγωγούς μεταφοράς ενέργειας άλλης από την ηλεκτρική (περιλαμβανομένων των βοηθητικών έργων)
45.21.43	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για τοπικές γραμμές παροχής ηλεκτρικής ενέργειας (περιλαμβανομένων των βοηθητικών έργων), υπέργειες
45.21.44	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για τοπικές γραμμές παροχής ηλεκτρικής ενέργειας (περιλαμβανομένων των βοηθητικών έργων), υπόγειες
45.21.45	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για τοπικές τηλεφωνικές γραμμές και άλλες γραμμές επικοινωνιών (περιλαμβανομένων των βοηθητικών έργων), υπέργειες
45.21.46	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για τοπικές τηλεφωνικές γραμμές και άλλες γραμμές επικοινωνιών (περιλαμβανομένων των βοηθητικών έργων), υπόγειες

	των βοηθητικών έργων), υπόγειες
45.21.5	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες, για μονάδες ηλεκτροπαραγωγής, καθώς και για τον εξορυκτικό και μεταποιητικό τομέα
45.21.51	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για μονάδες ηλεκτροπαραγωγής
45.21.51.01	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για υδροηλεκτρικά έργα
45.21.52	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για τον εξορυκτικό και μεταποιητικό τομέα
45.21.6	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για έργα πολιτικού μηχανικού π.δ.κ.α.
45.21.61	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες δομικού σκελετού για στάδια και αθλητικά γήπεδα
45.21.62	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες δομικού σκελετού για κολυμβητήρια
45.21.63	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες δομικού σκελετού για άλλες αθλητικές εγκαταστάσεις και εγκαταστάσεις αναψυχής
45.21.64	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για έργα πολιτικού μηχανικού π.δ.κ.α.
45.21.64.01	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για εργοστάσια επεξεργασίας και καθαρισμού νερού
45.21.7	Συναρμολόγηση και ανέγερση προκατασκευασμένων κατασκευών
45.21.71	Συναρμολόγηση και ανέγερση προκατασκευασμένων οικιστικών κτιρίων
45.21.72	Συναρμολόγηση και ανέγερση προκατασκευασμένων μη οικιστικών κτιρίων
45.21.73	Συναρμολόγηση και ανέγερση άλλων προκατασκευασμένων κατασκευών
45.22	Κατασκευή επικαλύψεων και πλαισίων στέγης
45.22.1	Εργασίες κατασκευής στεγών
45.22.11	Εργασίες κατασκευής πλαισίων στεγών
45.22.12	Εργασίες επικάλυψης στεγών
45.22.13	Εργασίες τοποθέτησης στεγανωτικών ελασμάτων και υδρορροών
45.22.2	Εργασίες στεγάνωσης
45.22.20	Εργασίες στεγάνωσης
45.22.20.01	Εργασίες στεγάνωσης σε επίπεδες στέγες και σε εξώστες
45.22.20.02	Εργασίες στεγάνωσης του εσωτερικού μέρους κατασκευών και άλλων υπογείων κατασκευών
45.23	Κατασκευή αυτοκινητοδρόμων, οδών, αεροδρομίων και αθλητικών εγκαταστάσεων
45.23.1	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για αυτοκινητοδρόμους, οδούς, σιδηροδρόμους και διαδρόμους αεροδρομίων
45.23.11	Γενικές εργασίες θεμελιώσεων για αυτοκινητοδρόμους, οδούς, δρόμους, άλλες αμαξιτές οδούς και πεζόδρομους
45.23.12	Γενικές επιφανειακές εργασίες για αυτοκινητοδρόμους, οδούς, δρόμους, άλλες αμαξιτές οδούς και πεζόδρομους
45.23.12.01	Εργασίες επίστρωσης χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων
45.23.12.02	Κατασκευαστικές εργασίες για μείωση κυκλοφοριακού θορύβου
45.23.12.03	Κατασκευαστικές εργασίες δημιουργίας, συντήρησης, σήμανσης κλπ αιρατών και μονοπατιών
45.23.12.04	Κατασκευαστικές εργασίες στηθαίων, χαμηλών διαχωριστικών τοιχίων, σήμανσης κλπ οδών
45.23.12.05	Κατασκευή ή αποκατάσταση οδικών επιφανειών με άσφαλο ή σκυρόδεμα κλπ.
45.23.12.06	Κατασκευή πεζόδρομων, ποδηλατοδρόμων κλπ
45.23.13	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για σιδηροδρόμους
45.23.13.01	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για οδοντωτούς σιδηροδρόμους και συστήματα κρεμαστών σιδηροδρόμων
45.23.13.02	Εργασίες εγκατάστασης μηχανισμών διακοπής, κλειδιών και διασταυρώσεων
45.23.13.03	Εργασίες τοποθέτησης σκυροστρώματος και σιδηροδρομικών γραμμών
45.23.13.04	Κατασκευαστικές εργασίες εγκατάστασης συστημάτων ελέγχου και ασφαλείας για σιδηροδρομικές γραμμές
45.23.13.05	Υπηρεσίες ανακαίνισης ή επισκευής σιδηροδρομικών γραμμών
45.23.14	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για διαδρόμους αεροδρομίων
45.23.15	Εργασίες διαγράμμισης οδικών επιφανειών, χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων και παρόμοιων επιφανειών
45.23.2	Εργασίες διαμόρφωσης, στερέωσης και διάστρωσης επιφανειών για αθλητικές εγκαταστάσεις και εγκαταστάσεις αναψυχής
45.23.21	Εργασίες διαμόρφωσης, στερέωσης και διάστρωσης επιφανειών για στάδια και αθλητικά γήπεδα
45.23.22	Εργασίες διαμόρφωσης, στερέωσης και διάστρωσης επιφανειών για άλλες αθλητικές εγκαταστάσεις και εγκαταστάσεις αναψυχής
45.24	Κατασκευή υδραυλικών και λιμενικών έργων

45.24.1	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για υδάτινες οδούς, λιμάνια, φράγματα και άλλα υδραυλικά έργα
45.24.11	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες παράκτιων και λιμενικών έργων
45.24.12	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες φραγμάτων, διωρύγων, αρδευτικών διωρύγων και υδαταγωγών
45.24.13	Γενικές κατασκευαστικές εργασίες υδατοφρακτών (κλεισιδίων), αντιπλημμυρικών ρουφρακτών και άλλων υδρομηχανικών κατασκευών
45.24.14	Εργασίες βυθοκόρησης, άλλα υδραυλικά έργα
45.24.14.01	Εργασίες βυθοκόρησης (αφαίρεσης βράχων και λάσπης)
45.24.14.02	Υποβρύχιες υδραυλικές εργασίες (από δύτες, βατραχανθρώπους ή άλλες μεθόδους)
45.25	Εκτέλεση λοιπών κατασκευαστικών εργασιών ειδικής φύσης
45.25.1	Εργασίες ικριωμάτων
45.25.10	Εργασίες ικριωμάτων
45.25.10.01	Ενοικίαση ικριωμάτων και εξόδων εργασίας
45.25.2	Εργασίες θεμελιώσεων, εργασίες διάνοιξης φρεάτων ύδατος
45.25.21	Εργασίες θεμελιώσεων, περιλαμβανομένης της έμπτηξης πασσάλων
45.25.22	Διάνοιξη φρεάτων ύδατος
45.25.22.01	Εργασίες γεωτρήπανου (για ανεύρεση ύδατος)
45.25.22.02	Εργασίες εγκατάστασης και επισκευής αντλιών φρεάτων ύδατος και συστημάτων σωληνώσεων φρεάτων
45.25.3	Εργασίες σκυροδέματος
45.25.31	Εργασίες οπλισμένου σκυροδέματος
45.25.31.01	Εργασίες κάμψης χάλυβα για κατασκευαστικά έργα ενισχυμένου σκυροδέματος
45.25.31.02	Κατασκευή θόλων και λεπτών κελύφων από σκυρόδεμα
45.25.32	Άλλες εργασίες σκυροδέματος
45.25.32.01	Εργασίες σταθεροποίησης θεμελίων
45.25.32.02	Κατασκευή τύπων (καλουπιών) χύτευσης σκυροδέματος
45.25.4	Εργασίες ανέγερσης χαλύβδινων δομικών μερών
45.25.41	Εργασίες ανέγερσης χαλύβδινων δομικών μερών για κτίρια
45.25.41.01	Ανέγερση προκατασκευασμένων χαλύβδινων δομικών μερών κτιρίων
45.25.41.02	Εργασίες σύνδεσης χαλύβδινων δομικών μερών για κτίρια
45.25.41.03	Κατασκευή χαλύβδινων προκαλυμμάτων πυρασφάλειας για κτίρια
45.25.42	Εργασίες ανέγερσης χαλύβδινων δομικών μερών για άλλες κατασκευές
45.25.42.01	Ανέγερση προκατασκευασμένων χαλύβδινων στοιχείων για κατασκευές άλλες από κτίρια
45.25.42.02	Εργασίες σύνδεσης χαλύβδινων δομικών μερών για κατασκευές άλλες από κτίρια
45.25.5	Εργασίες τοιχοποιίας και οπτοπλινθοδομών
45.25.50	Εργασίες τοιχοποιίας και οπτοπλινθοδομών
45.25.6	Άλλες κατασκευαστικές εργασίες ειδικής φύσης
45.25.61	Εργασίες ανέγερσης βιομηχανικών καπνοδόχων
45.25.62	Άλλες κατασκευαστικές εργασίες ειδικής φύσης π.δ.κ.α.
45.25.62.01	Άλλες κατασκευαστικές εργασίες, που δεν κατανομάζονται ειδικά, με ίδια υλικά
45.25.62.02	Άλλες κατασκευαστικές εργασίες, που δεν κατανομάζονται ειδικά, χωρίς ίδια υλικά
45.25.62.03	Εργασίες ανέγερσης διακοσμητικών εστιών
45.25.62.04	Εργασίες αφαίρεσης αμιάντου κτιρίων
45.25.62.05	Εργασίες μετακίνησης κτιρίων
45.3	Εγκαταστάσεις παροχών σε κτίρια
45.31	Καλωδιώσεις και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις

73	ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ
73.1	Έρευνα και πειραματική ανάπτυξη στις φυσικές επιστήμες και τη μηχανική
73.10	Έρευνα και πειραματική ανάπτυξη στις φυσικές επιστήμες και τη μηχανική
73.10.1	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις θετικές επιστήμες και τη μηχανική
73.10.10.91	Υπηρεσίες εκπόνησης ερευνητικών μελετών στις θετικές επιστήμες
73.10.10.92	Υπηρεσίες ερευνητή θετικών επιστημών
73.10.11	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις φυσικές επιστήμες
73.10.11.01	Υπηρεσίες παρατηρήσεων αστεροσκοπίου
73.10.12	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στη χημεία και τη βιολογία
73.10.12.01	Υπηρεσίες έρευνας στη βιολογία
73.10.12.02	Υπηρεσίες έρευνας στη χημεία

73.10.13	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στη μηχανική και την τεχνολογία
73.10.13.01	Υπηρεσίες έρευνας και ανάπτυξης ευθυγραμμιστικών μηχανημάτων
73.10.13.02	Υπηρεσίες έρευνας και ανάπτυξης προϊόντων διαδραστικών πολυμέσων (interactive multimedia)
73.10.13.03	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στην (αερο)ναυπηγική
73.10.13.04	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στην πληροφορική
73.10.13.05	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στην τεχνολογία μετάλλων
73.10.13.06	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στην τεχνολογία των κατασκευών
73.10.13.07	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις επικοινωνίες
73.10.13.08	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στην τεχνολογία του ηλεκτρισμού
73.10.14	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις γεωπονικές επιστήμες
73.10.14.01	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στη δασοκομία
73.10.14.02	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στην αλιεία
73.10.14.03	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στην κτηνοτροφία
73.10.15	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις ιατρικές επιστήμες και τη φαρμακευτική
73.10.16	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης σε άλλες θετικές επιστήμες
73.10.16.01	Υπηρεσίες έρευνας και ανάπτυξης στη μεταλλειολογία
73.10.16.02	Υπηρεσίες έρευνας και ανάπτυξης στην ωκεανογραφία
73.10.16.03	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης διεπιστημονικού χαρακτήρα (γεωγραφία, παιδαγωγικές σπουδές, κ.λ.π.)
73.10.16.04	Υπηρεσίες περιβαλλοντικής έρευνας
73.2	Έρευνα και πειραματική ανάπτυξη στις κοινωνικές και ανθρωπιστικές επιστήμες
73.20	Έρευνα και πειραματική ανάπτυξη στις κοινωνικές και ανθρωπιστικές επιστήμες
73.20.1	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις κοινωνικές και ανθρωπιστικές επιστήμες
73.20.10.91	Υπηρεσίες εκπόνησης ερευνητικών μελετών στις κοινωνικές και ανθρωπιστικές επιστήμες
73.20.10.92	Υπηρεσίες ερευνητή ανθρωπιστικών και κοινωνικών επιστημών
73.20.11	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις πολιτιστικές επιστήμες, την κοινωνιολογία και την ψυχολογία
73.20.11.01	Υπηρεσίες έρευνας στην ψυχολογία
73.20.11.02	Υπηρεσίες έρευνας στην κοινωνιολογία
73.20.11.03	Υπηρεσίες ιστορικών ερευνών
73.20.11.04	Υπηρεσίες κοινωνικών ερευνών
73.20.12	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις οικονομικές επιστήμες
73.20.12.01	Υπηρεσίες οικονομικών ερευνών
73.20.13	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στη νομική επιστήμη
73.20.14	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στους τομείς της γλωσσολογίας και των γλωσσών
73.20.15	Υπηρεσίες έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης σε άλλες κοινωνικές και ανθρωπιστικές επιστήμες

72	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ
72.1	Παροχή συμβουλών για τον υλικό εξοπλισμό πληροφορικής
72.10	Παροχή συμβουλών για τον υλικό εξοπλισμό πληροφορικής
72.10.1	Υπηρεσίες παροχής συμβουλών για θέματα υλικού (hardware) πληροφορικής
72.10.10	Υπηρεσίες παροχής συμβουλών για θέματα υλικού (hardware) πληροφορικής
72.2	Παροχή συμβουλών και προμήθεια λογισμικού
72.20	Παροχή συμβουλών και προμήθεια λογισμικού
72.20.1	Παραγωγή εγγεγραμμένων μέσων μεταφοράς δεδομένων πληροφορικής, που χρησιμοποιούνται σε αυτόματες μηχανές επεξεργασίας δεδομένων
72.20.10	Παραγωγή εγγεγραμμένων μέσων μεταφοράς δεδομένων πληροφορικής, που χρησιμοποιούνται σε αυτόματες μηχανές επεξεργασίας δεδομένων
72.20.2	Υπηρεσίες ανάπτυξης πακέτων λογισμικού
72.20.21	Υπηρεσίες ανάπτυξης συστημάτων και εργαλείων λογισμικού
72.20.22	Υπηρεσίες ανάπτυξης λογισμικού εφαρμογών

72.20.22.01	Υπηρεσίες ανάπτυξης λογισμικού εφαρμογών τηλεματικής
72.20.3	Υπηρεσίες παροχής συμβουλών και άλλων προμηθειών λογισμικού
72.20.31	Υπηρεσίες παροχής συμβουλών για συστήματα και τεχνικά θέματα
72.20.32	Υπηρεσίες ανάπτυξης λογισμικού επί παραγγελία
72.20.32.01	Παραγωγή προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, που παράγονται ή ολοκληρώνονται κατόπιν παραγγελίας
72.20.33	Υπηρεσίες ανάπτυξης και προγραμματισμού συστημάτων
72.20.34	Υπηρεσίες συντήρησης συστημάτων
72.20.35	Άλλες επαγγελματικές υπηρεσίες σχετικές με υπολογιστές
72.20.35.01	Υπηρεσίες επανόρθωσης καταστραφέντος λογισμικού
72.20.35.02	Υπηρεσίες ποιοτικού ελέγχου συστήματος λογισμικού
72.20.35.03	Υπηρεσίες σχεδιασμού, υποστήριξης και ολοκλήρωσης συστήματος λογισμικού
72.3	Επεξεργασία δεδομένων
72.30	Επεξεργασία δεδομένων
72.30.1	Υπηρεσίες διαχείρισης εγκαταστάσεων ηλεκτρονικού υπολογιστή
72.30.10	Υπηρεσίες διαχείρισης εγκαταστάσεων ηλεκτρονικού υπολογιστή
72.30.2	Υπηρεσίες επεξεργασίας με ηλεκτρονικό υπολογιστή
72.30.21	Υπηρεσίες επεξεργασίας και πινακοποίησης δεδομένων
72.30.21.01	Υπηρεσίες διάθεσης εξοπλισμού επεξεργασίας δεδομένων ή δικτύων (υπολογιστικής ισχύος κλπ)
72.30.21.02	Υπηρεσίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή ενοικίασης χρόνου απασχόλησης μηχανής σε σύστημα επεξεργασίας δεδομένων σε τρίτους
72.30.22	Υπηρεσίες εισαγωγής δεδομένων
72.30.23	Άλλες υπηρεσίες επεξεργασίας με ηλεκτρονικό υπολογιστή
72.30.23.01	Υπηρεσίες μετατροπής και διόρθωσης κασετών και δισκετών
72.30.23.02	Υπηρεσίες οπτικής αναγνώρισης χαρακτήρων
72.30.23.03	Υπηρεσίες προετοιμασίας εισαγωγής δεδομένων
72.4	Δραστηριότητες σχετικές με τράπεζες δεδομένων
72.40	Δραστηριότητες σχετικές με τράπεζες δεδομένων
72.40.1	Υπηρεσίες βάσεων δεδομένων
72.40.10	Υπηρεσίες βάσεων δεδομένων
72.40.10.01	Υπηρεσίες ανάπτυξης βάσεων δεδομένων
72.40.10.02	Υπηρεσίες αποθήκευσης βάσεων δεδομένων
72.5	Συντήρηση και επισκευή μηχανών γραφείου, λογιστικών μηχανών και εξοπλισμού πληροφορικής
72.50	Συντήρηση και επισκευή μηχανών γραφείου, λογιστικών μηχανών και εξοπλισμού πληροφορικής
72.50.1	Υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής μηχανημάτων γραφείου, λογιστικών μηχανών και ηλεκτρονικών υπολογιστών
72.50.11	Υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής μηχανημάτων γραφείου και λογιστικών μηχανών
72.50.11.01	Υπηρεσίες επισκευής αριθμομηχανών, γραφομηχανών κλπ.
72.50.11.02	Υπηρεσίες συντήρησης ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών
72.50.11.03	Υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής λογιστικών μηχανών
72.50.11.04	Υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής φωτοτυπικών μηχανημάτων
72.50.12	Υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής ηλεκτρονικών υπολογιστών
72.50.12.01	Υπηρεσίες εγκατάστασης πακέτων λογισμικού ή επεκτάσεων
72.6	Άλλες δραστηριότητες συναφείς με την πληροφορική
72.60	Άλλες δραστηριότητες συναφείς με την πληροφορική
72.60.1	Άλλες υπηρεσίες που σχετίζονται με ηλεκτρονικούς υπολογιστές
72.60.10	Άλλες υπηρεσίες που σχετίζονται με ηλεκτρονικούς υπολογιστές
80	ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ
80.1	Στοιχειώδης εκπαίδευση
80.10	Στοιχειώδης εκπαίδευση
80.10.1	Υπηρεσίες πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης
80.10.11	Υπηρεσίες προσχολικής εκπαίδευσης
80.10.12	Άλλες υπηρεσίες πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης
80.2	Δευτεροβάθμια εκπαίδευση
80.21	Γενική δευτεροβάθμια εκπαίδευση
80.21.1	Υπηρεσίες γενικής δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης
80.21.11	Υπηρεσίες πρώτου κύκλου δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης (γυμνασίου)
80.21.12	Υπηρεσίες δεύτερου κύκλου δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης (λυκείου)
80.22	Τεχνική και επαγγελματική δευτεροβάθμια εκπαίδευση
80.22.1	Υπηρεσίες τεχνικής και επαγγελματικής δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης
80.22.11	Υπηρεσίες τεχνικής και επαγγελματικής δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, (εκτός όσων αφορούν μαθητές με ειδικές ανάγκες)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

Παρ. 1 Είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικ. Έτος ή γεωργικό έτος από:

- εκμίσθωση οικοδομών
 - ιδιοκατοίκηση ιδιοχρησιμοποίηση
 - παραχώρηση χρήσης χωρίς αντάλλαγμα
 - εκμίσθωση γαιών (και μεταλλεία, λατομεία κ.λ.π.) Πρόσθετα από:
 - αναδρομικά μισθώματα βάση νόμου ή δικαστικής απόφασης
 - εκμίσθωση οικοδομών μαζί με τα έπιπλα και τα μηχανήματα
 - εκμίσθωση
 - ετήσιο μίσθωμα από μετάβαση επικαρπίας για ορισμένο χρόνο μίσθωμα ακινήτου που κτίστηκε σε οικόπεδο του εκμισθωτή εισόδημα από την τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών
- Δεν λογίζεται εισόδημα από: ιδιοχρηση βιομηχανοστασίου
- ιδιοχρησιμοποίηση αγροικών

A) Υπολογισμός μισθώματος από: Μισθωτήριο

- Αν υπάρχει δυσαναλογία μισθώματος σε σχέση με την μισθωτική αξία του ακινήτου κατά 15% θα πρέπει να αποδειχθεί ο λόγος
- Κατώτατο όριο είναι το 3,5% της αντικειμενικής αξίας

B) Υπολογισμός τεκμαρτού μισθώματος επί:

Ιδιοκατοίκησης 3,5% επί αντικειμενικής αξίας του ακινήτου όπως αυτή προσδιορίζεται ως γινόμενο των εξής παραγόντων (άνω των 200 τ.μ.):

- 1) Κύριας επιφάνειας και ποσοστό 20% της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων και χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων
- 2) Τιμής ζώνης ή τιμή εκκίνησης
- 3) Του διορθωτικού συντελεστή σύμφωνα με τον πίνακα:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης / τ.μ.	Συντελεστής
Μέχρι 440€	1,10
Πάνω από 440 - 734€	1,20
734 - 1174€	1,30
Πάνω από 1174€	1,40

Παλαιότητα / τ.μ.	Συντελεστής
1-5 Χρόνια	0,90
6-10 Χρόνια	0,80
11-15 Χρόνια	0,75
16-20 Χρόνια	0,70
21-25 Χρόνια	0,65
26 και άνω	0,60

Παρ. 2 Εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών

[illegible]

Έννοια εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών

Το εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση αποθήκης αποτελεί εισόδημα από ακίνητα. - Ο όρος «οικοδομή» που αναφέρεται στην § 1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται με την ευρεία του έννοια, έτσι ώστε να θεωρείται ως οικοδομή κάθε κτίσμα ή τεχνικό έργο επί της γης που εξυπηρετεί τις στεγαστικές γενικά ανάγκες των πολιτών. Επομένως σύμφωνα με την παράγραφο αυτή το εισόδημα που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση αποθήκης αποτελεί εισόδημα από ακίνητα.

Το εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομής της οποίας ο κύριος - νομέας ή επικαρπωτής δώρησε ή πούλησε ή έκανε γονική παροχή την επικαρπία με συμβολαιογραφικό προσύμφωνο αποκτά ο κύριος νομέας ή επικαρπωτής (Σχετ. 1074783/ Α0012/1-9-2000).

Η μισθωτική αξία οικοδομής της οποίας η χρήση εισφέρεται σε Α.Ε. έναντι συμμετοχής στο κεφάλαιο αυτής αποτελεί εισόδημα από ακίνητα- Από το άρθρο 9 του ν. 2190/1920 ορίζεται ότι η εξακρίβωση της αξίας των σε είδος εταιρικών εισφορών κατά τη σύσταση της εταιρίας, όπως και σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου αυτής, γίνεται μετά από γνωμοδότηση της αρμόδιας Επιτροπής. Εισφορά σε είδος όπως έχει γίνει δεκτό από τους ερμηνευτές του Εμπορικού Δικαίου, θεωρείται κάθε άλλη εισφορά που δεν αφορά εισφορά σε χρήμα. Επομένως και η εισφορά της χρήσης οικοδομής σε Α.Ε. θεωρείται εισφορά σε είδος και η αξία της μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη μετοχικού κεφαλαίου. Από το συνδυασμό των παραπάνω με την § 1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι όταν εισφερθεί η χρήση οικοδομής σε Α.Ε. για ορισμένο χρονικό διάστημα, έναντι της οποίας εισφοράς ο εισφέρων λαμβάνει μετοχές έκδοσης της ίσης αξίας προς τη μισθωτική αξία, εφόσον η εταιρία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί της οικοδομής αυτής, η αξία αυτή αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα από ακίνητα, ειδικότερα εισόδημα εξ οιονεί ιδιοχρησιμοποίησης οικοδομής, και θα φορολογηθεί, αφού κατανεμηθεί στα αντίστοιχα έτη για τα οποία εισφέρεται η χρήση της οικοδομής, ανεξάρτητα αν η εταιρία πραγματοποιήσει ή όχι κέρδη και αν διένειμε στους μετόχους μέρος (σχετ. Ν. 3166/608/ΠΟΛ 213/12.7.1976 διαταγή).

Η μισθωτική αξία οικοδομής της οποίας η χρήση εισφέρεται σε Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε. έναντι συμμετοχής στο κεφάλαιο αυτών αποτελεί εισόδημα από ακίνητα.- Σύμφωνα με το άρθρο 742 του Α.Κ. οι εισφορές των εταίρων μπορεί να συνίστανται σε εργασία αυτών στην εταιρία, σε χρήματα ή άλλα αντικείμενα, καθώς και σε κάθε άλλη παροχή. Εξάλλου εισφορά σε είδος, όπως έγινε δεκτό από τους ερμηνευτές του Εμπορικού Δικαίου, θεωρείται κάθε άλλη εισφορά η οποία δεν αφορά εισφορά σε χρήμα. Κατά συνέπεια και η εισφορά χρήσης οικοδομής σε εταιρία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) θεωρείται εισφορά σε είδος, η αξία δε αυτής μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη εταιρικής μερίδας. Από το συνδυασμό των παραπάνω με την § 1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι σε περίπτωση εισφοράς χρήσης οικοδομής σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. για ορισμένο χρονικό διάστημα, αντί της οποίας ο εισφέρων λαμβάνει από την εταιρία ποσοστά συμμετοχής σ' αυτήν ισόποσης αξίας με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, εφόσον η εταιρία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί της οικοδομής, η μισθωτική αυτή αξία κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν γίνει δεκτά με τη Ν. 3166/ΠΟΛ 213/1976 διαταγή επί εισφοράς χρήσης οικοδομής σε Α.Ε. αποτελεί για τον εταίρο εισόδημα από ακίνητα ανεξάρτητα της πραγματοποίησης ή μη κερδών από την Ο.Ε. ή Ε.Ε. και της λήψης ή όχι επιχειρηματικής αμοιβής από τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα. Το παραπάνω εισόδημα για την υπαγωγή του στη φορολογία θα κατανεμηθεί στα αντίστοιχα έτη για τα οποία εισφέρεται η χρήση της οικοδομής. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περίπτωση εισφοράς της χρήσης οικοδομής σε Ε.Π.Ε. για την κάλυψη κεφαλαιουχικής συμμετοχής (σχετ. 1064345/1402 /Α0012/29.7.1996 έγγραφο).

Το εισόδημα από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κάθε είδους οικοδομής αποτελεί εισόδημα από ακίνητα.- Ο όρος «οικοδομή» που αναφέρεται στην § 1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται με την ευρεία του έννοια, έτσι ώστε να θεωρείται ως οικοδομή κάθε κτίσμα ή τεχνικό έργο επί της γης που εξυπηρετεί τις στεγαστικές γενικά ανάγκες των πολιτών. Επομένως σύμφωνα με την παράγραφο αυτή το εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κάθε κτίσματος επί της γης αποτελεί εισόδημα από ακίνητα (σχετ. Π. 17200/Εγκ. 129/19.8.1955 διαταγή).

Το εισόδημα από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης αποθήκης ή καταστήματος αποτελεί εισόδημα από ακίνητα.- Ο όρος «οικοδομή» που αναφέρεται στην § 1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται με την ευρεία του έννοια, έτσι ώστε να θεωρείται ως οικοδομή κάθε κτίσμα ή τεχνικό έργο επί της γης που εξυπηρετεί τις στεγαστικές γενικά ανάγκες των πολιτών. Επομένως σύμφωνα με την παράγραφο αυτή το εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης αποθήκης ή καταστήματος αποτελεί εισόδημα από ακίνητα.

Το εισόδημα από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης βιομηχανοστάσιου αποτελεί εισόδημα από ακίνητα ή από εμπορικές επιχειρήσεις- Ο όρος «οικοδομή» που αναφέρεται στην § 1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται με την ευρεία του έννοια, έτσι ώστε να θεωρείται ως οικοδομή κάθε κτίσμα ή τεχνικό έργο επί της γης που εξυπηρετεί τις στεγαστικές γενικά ανάγκες των πολιτών. Επομένως σύμφωνα με την παράγραφο αυτή το εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης βιομηχανοστασίου αποτελεί εισόδημα από ακίνητα.

Το εισόδημα από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης διαμερίσματος αποτελεί εισόδημα από ακίνητα.- Με την § 1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Επομένως αν κάποιος φορολογούμενος παραχωρήσει σε **τρίτο πρόσωπο** το δικαίωμα χρήσης του διαμερίσματος χωρίς

αντάλλαγμα, τότε από τη δωρεάν αυτή παραχώρηση της χρήσης του διαμερίσματος προκύπτει εισόδημα από ακίνητα. Εξαιρέση η δωρεάν παραχώρηση ακινήτου για ιδιοκατοίκηση έως 200 τ.μ. από γονείς προς τέκνα και από τέκνα προς γονείς η οποία δεν αποτελεί εισόδημα.

Το εισόδημα από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης επιπλωμένων δωματίων αποτελεί εισόδημα από ακίνητα. - Ο όρος «οικοδομή» που αναφέρεται στην § 1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται με την ευρεία του έννοια, έτσι ώστε να θεωρείται ως οικοδομή κάθε κτίσμα ή τεχνικό έργο επί της γης που εξυπηρετεί τις στεγαστικές γενικά ανάγκες των πολιτών. Επομένως σύμφωνα με την παράγραφο αυτή το εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης επιπλωμένων δωματίων αποτελεί εισόδημα από ακίνητα.

Το εισόδημα από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου που δεν βρίσκεται στο ίδιο ακίνητο με την ιδιοκατοικούμενη οικοδομή αποτελεί εισόδημα από ακίνητα. - Σε περίπτωση δωρεάν παραχώρησης σε τρίτο της χρήσης χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου που δεν βρίσκεται στο ίδιο ακίνητο με την ιδιοκατοικούμενη οικοδομή προκύπτει τεκμαρτό εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση του χώρου στάθμευσης και δηλώνεται όπως το εισόδημα των ακινήτων που αναφέρονται στην περίπτ. Β' της § 1 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. (καταστήματα, γραφεία, αποθήκες κ.λπ.) (σχετ. 1037842/703/A0012/3.5.2001 έγγραφο).

Παρ.4 Ποιος αποκτά το εισόδημα από παραχώρηση δωρεάν της χρήσης οικοδομών. Υποκείμενο φόρου για το εισόδημα από ακίνητα εξακολουθεί να παραμένει και μετά τη σύσταση χρησιδανείου ο χρήστης, αυτός δηλαδή που έχει το εμπράγματο δικαίωμα της κυριότητας, επικαρπίας, χρήσης κ.λπ. Επίσης το υποκείμενο της φορολογικής ενοχής δεν αλλοιώνεται, επειδή στη σύμβαση του χρησιδανείου αναφέρεται ως όρος ότι η καταβολή των φόρων που θα επιβληθούν θα γίνει από το χρυσάμενο. Άλλωστε από το άρθρο 813 του Α.Κ. δεν απορρέει ότι ο χρυσάμενος είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου εισοδήματος, δεδομένου ότι ο φόρος εισοδήματος δεν αποτελεί συνηθισμένη δαπάνη για τη συντήρηση του πράγματος (σχετ. 1016716/227/A0012/ 9.4.1991 έγγραφο).

Το εισόδημα από οικοδομή που χρησιδάνεισε μία εταιρία σε άλλη εταιρία στην οποία συμμετέχει αποκτά η πρώτη εταιρία. - Από το συνδυασμό της § 1 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Ε. και του άρθρου 810 του Α.Κ. και λαμβανομένου υπόψη ότι ως ακαθάριστο έσοδο των νομικών προσώπων της § 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.) λαμβάνεται μεταξύ άλλων το εισόδημα από ακίνητα, όπως αυτό προκύπτει από τα άρθρα 20, 21 και 22 αυτού του Κώδικα, προκύπτει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση κατά την οποία οικοδομική Α.Ε. παραχωρεί με χρησιδάνειο τη χρήση ακινήτων της για 2 χρόνια σε Ο.Ε. στην οποία συμμετέχει κατά 90% και η οποία έχει το ίδιο αντικείμενο εργασιών με την Α.Ε., τεκμαρτό εισόδημα από ακίνητα αποκτά η Α.Ε. και όχι η Ο.Ε. (σχετ. 1109180/1724/A0012/30.12.1998 έγγραφο).

Το εισόδημα από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης οικοδομής αποκτά το πρόσωπο στο οποίο μεταβιβάστηκε το δικαίωμα ενάσκησης της επικαρπίας αυτής, εφόσον για τη μεταβίβαση αυτή καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες μηχανικοί είναι υποχρεωμένοι σε υποβολή των πιο κάτω δηλώσεων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

1. Εισόδημα

- α) Δήλωση φορολογίας εισοδήματος ανά οικονομικό έτος για τα εισοδήματα που απέκτησαν κατά το προηγούμενο διαχειριστικό έτος στις προθεσμίες ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο ΑΦΜ., «Ένθετο Ε2» κατά περίπτωση και οπωσδήποτε Ε3.
- β) Δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) για εμπράγματα δικαιώματα (πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας κίνησης) σε ακίνητα που απέκτησαν και κατέχουν ή για οποιαδήποτε μεταβολή (γάμος θάνατος, μεταβίβαση κλπ) που έγινε σ' αυτά στην ορισμένη προθεσμία του οικονομικού έτους.
- γ) Δήλωση προκαταβλητέων φόρων 10% ή 4% κατά περίπτωση.
- δ) Δήλωση παρακρατούμενου φόρου 20% για αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών (λογιστή, άλλου μηχανικού). Η δήλωση υποβάλλεται από αυτόν που έκανε την παρακράτηση και η απόδοση του φόρου γίνεται με διμηνιαίες δηλώσεις μέχρι την 20η ημέρα που έπεται του διμήνου.
- ε) Δήλωση ΦΜΥ εφ' όσον απασχολεί έμμισθο προσωπικό. Η προσωρινή δήλωση υποβάλλεται με διμηνιαίες δηλώσεις.

2. ΚΒΣ

- α) Συγκεντρωτική κατάσταση πελατών (για παροχή υπηρεσιών).
- β) Συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών (αγορές αγαθών - λήψη υπηρεσιών κλπ) μέχρι την 30η Σεπτεμβρίου κάθε έτους αναλόγως με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ. Δεν συμπεριλαμβάνονται ποσά αξίας μέχρι 300 ευρώ. Η μη επιβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή επιφέρει πρόστιμα.
- γ) ΦΠΑ
 - i) περιοδική δήλωση ανά τρίμηνο εφ' όσον τηρούνται βιβλία β' κατηγορίας ΚΒΣ
 - ii) Εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ μέχρι την 55η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί της διαχειριστικής περιόδου. (δηλαδή από 25 Φεβρουαρίου αναλόγως του τελευταίου ψηφίου ΑΦΜ ήτοι μέσα σε 55 μέρες)
- δ) Οι συντάκτες μελετών τεχνικών έργων υποβάλλουν στη πολεοδομία πληροφοριακά στοιχεία για το έργο που θα εκτελεστεί (αρθ. 37 παρ.2 Ν. 2859/2000 και ΠΟΛ 1181/88 συγχρόνως με την υποβολή προκαβλητέου 4%-10%)
- ε) Κατάθεση μισθωτηρίων συμβολαίων εντός 30 ημερών του ιδιωτικού εγγράφου μίσθωσης (μισθωτήριο). Η κατάθεση γίνεται είτε από τον εκμισθωτή είτε από τον μισθωτή.

ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ Ή ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ

Οι πρόσθετοι φόροι ή οι προσαυξήσεις είναι διοικητικές κυρώσεις με τις οποίες ο νομοθέτης επιδιώκει την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Ανεξάρτητα αν ο υπόχρεος έχει πρόθεση να αποφύγει ή όχι το φόρο υπόκειται σε πρόστιμο αν

- α) Υποβάλει την δήλωση **εκπρόθεσμα** σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό **1%** επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης.
- β) Υποβάλει **ανακριβή δήλωση**, σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό **2%** επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θ' απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.
- γ) Καίτοι υπόχρεος **δεν υποβάλει δήλωση**, τότε υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό **2,5%** επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Στη πρώτη περίπτωση, δηλαδή στην εκπρόθεσμη δήλωση ο πρόσθετος φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το 100% και **στη** δεύτερη και τρίτη δηλαδή σε ανακριβή ή σε μη υποβολή δήλωσης το 200%.

Στο φόρο προστιθεμένων αξιών, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται **σε 1,5% για την εκπρόθεσμη δήλωση** (με ανώτατο όριο το 100%), **σε 3% για την ανακριβή δήλωση** (με ανώτατο όριο το 200%) και σε 3,5% για τη μη υποβολή δήλωσης (με ανώτατο όριο το 200%).

Στις περιπτώσεις β) και γ) όταν η διαφορά λυθεί είτε με δικαστικό συμβιβασμό είτε ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της δικαστικής ή διοικητικής συμβιβαστικής επίλυσης **και η προσαύξηση που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα 3/5 αυτού**.

Πρόστιμα

Στις διοικητικές κυρώσεις για την πάταξη της φοροδιαφυγής ανήκουν και τα πρόστιμα. Τα πρόστιμα επιβάλλονται στις περιπτώσεις **που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή**. Ο νόμος που διέπει την επιβολή των προστίμων είναι επίσης ο 2523/97.

Υπάρχει ένα γενικό πρόστιμο για όσους παραβαίνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις τους που ορίζεται **από 117€ μέχρι και 1.170€**. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται **όταν δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή πρόσθετος φόρος**.

Διαφορετικά πρόστιμα ισχύουν για εκείνο που κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία και τις δηλώσεις ΑΦΜ που ανήκει σε άλλο πρόσωπο διότι τότε το πρόστιμο ανέρχεται στο **ποσό των 4.400€**.

Στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση **πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία**, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο **ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε**, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Σε περίπτωση συμβιβασμού το επιβληθέν πρόστιμο περιορίζεται στο 1/3.

Κ.Β.Σ.

Όσον αφορά τα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων το άρθρο 5 ν.2523/97 δημιουργεί νέο αντικειμενικό τρόπο επιβολής προστίμου λόγω της φύσης και της ποικιλότητας των παραβάσεων αυτού.

Για το σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

Η βάση υπολογισμού προστίμου κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία τήρησης βιβλίων ΚΒΣ και ειδικότερα:

Α' κατηγορία **γενικό πρόστιμο 293€**

Β' κατηγορία **γενικό πρόστιμο 586€**

Γ' κατηγορία **γενικό πρόστιμο 880€**

Με βάση τα πρόστιμα αυτά υπάρχει κλιμάκωση ανάλογα με το βάρος της παράβασης και επιβολή ειδικού ύψους προστίμου στην περίπτωση έκδοσης ή χρήσης πλαστού ή εικονικού κλπ στοιχείου.

Πλαστά και εικονικά στοιχεία

Το άρθρο 19 § 3ν.2523/97 θεωρεί **ως πλαστό φορολογικό στοιχείο** εκείνο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με **οποιοδήποτε τρόπο**, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Ακόμη, θεωρείται πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Εξάλλου, στο άρθρο 19§ 4ν.2523/97 **θεωρείται ως εικονικό το στοιχείο** εκείνο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικό πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση ΔΟΥ. **Εικονικό** θεωρείται επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ και μαζί με την απόφαση επιβολής κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Στην διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα περιορίζονται στ 1/3 αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη προς τα κάτω μονάδα ευρώ.

Διοικητική επίλυση

Για να υλοποιηθεί ο συμβιβασμός, διοικητικός ή δικαστικός και να περιοριστεί στο 1/3 όσον αφορά τα πρόστιμα, **πρέπει αμέσως** ή τουλάχιστον εντός των δυο επομένων ημερών να καταβληθεί το 1/5 του ποσού του συμβιβασμού. Άλλως δεν ισχύει ο συμβιβασμός. Στην περίπτωση άλλων φορολογικών αντικειμένων πρέπει να καταβληθεί το 1/5 της διαφοράς που προκύπτει με το συμβιβασμό κυρίου και προσθέτου φόρου στο ίδιο ως άνω χρονικό διάστημα.

Άλλες κυρώσεις

Στις περιπτώσεις εισοδήματος από ακίνητα, όταν αυτά **δεν** δηλωθούν στη φορολογία εισοδήματος δεν μπορεί να εγερθεί αγωγή, ή να παραχωρηθεί υποθήκη ή να ληφθεί στεγαστικό δάνειο **και αν δηλωθούν και ζητηθεί πιστοποιητικό μέσα σε 3 μήνες**

από την εκπρόθεσμη δήλωση τα έσοδα εξ ακινήτων φορολογούνται με συντελεστή 50%.

Σε ορισμένες από το νόμο αναφερόμενες περιπτώσεις με απόφαση υπουργού οικονομικών μπορεί να ανασταλεί η λειτουργία καταστήματος, γραφείου κλπ. ή με απόφαση προϊσταμένου ΔΟΥ να αφαιρεθούν οι πινακίδες ή άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτου ή και η άδεια οδήγησης.

Εάν η φορολογική αρχή διαπιστώσει παραβάσεις αξίας πάνω από 150.000€ δεν χορηγεί βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά και αίρεται το απόρρητο των καταθέσεων και δεσμεύεται το 50% αυτών ενώ οι παραβάσεις για χρήση ή έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων αξίας συναλλαγής άνω των 300.000€ επισύρουν, εκτός των άλλων, και τις πιο πάνω κυρώσεις.

Ποινικές κυρώσεις

Όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου παραλείπει να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση τιμωρείται, α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους εφόσον ο φόρος υπερβαίνει το ποσό των 15.000€ και β) με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα ετών εφόσον ο φόρος υπερβαίνει το ποσό των 150.000€.

1. Όποιος δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο προστιθεμένης αξίας, το φόρο κύκλου εργασιών και τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τιμωρείται α) με φυλάκιση ενός έτους εφόσον το προς απόδοση ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό των 3.000€ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα έτη εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τις 75.000€.
2. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία καθώς και όποιος τα αποδέχεται ή τα νοθεύει τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών μηνών.

Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής τιμωρείται α) με φυλάκιση ενός έτους εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 3.000€ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις 15.000€. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 235.000€ επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα μήνα.

Σχετικά με τις εισπράξεις δημοσίων εσόδων

Οι επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής εξοφλούν τις οφειλές τους στις ΔΟΥ με επιταγή αν το χρέος είναι άνω των 500€ και 1.000€ αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο. Οι προσαυξήσεις των βεβαιωμένων ληξιπροθέσμων χρεών επιβαρύνονται από 01/03/2005 με ποσοστό 1% για κάθε μήνα καθυστέρησης και αυτή η επιβάρυνση, μπορεί να φτάσει ως ανώτατο όριο το 200% του αρχικού χρέους.

Η καθυστέρηση καταβολής των οφειλομένων φόρων οδηγεί και στη λήψη αναγκαστικών μέτρων εκ μέρους της ΔΟΥ προκειμένου να εισπράξει τα ποσά αυτά από τους μη συνεπείς οφειλέτες. Τα μέτρα αυτά ενεργοποιούνται, ανάλογα με τη περίπτωση και το ύψος του χρέους αρχίζοντας από την απλή όχληση μέχρι τη κατάσχεση και εκποίηση περιουσιακών στοιχείων.

ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Παρ. 1 Ανάκληση δήλωσης

Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για τον φορολογούμενο. Μπορεί όμως για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια. Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται με απόδειξη γνωστοποίηση αυτής στον φορολογούμενο ο οποίος μπορεί να την προσβάλλει προσφεύγοντας ενώπιον του διοικητικού Πρωτοδικείου. Ανάκληση δήλωσης την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη.

Παρ. 2 Διόρθωση δήλωσης

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος έχει τον χαρακτήρα υπεύθυνης δήλωσης, επομένως τα ποσά και οι κωδικοί που έχουν δηλωθεί ή συμπληρωθεί δεν μπορούν να αλλοιωθούν οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Ο φορολογικός νόμος καθορίζει τις περιπτώσεις που **οίκοθεν** παρέχει στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., το δικαίωμα αυτό και τις περιπτώσεις που για τυχόν διορθώσεις της δήλωσης θα πρέπει να κληθεί ο ίδιος ο φορολογούμενος. Συγκεκριμένα, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου, δεν λαμβάνει υπόψη ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα την συνδρομή των προϋποθέσεων με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις αρθροίσεις και στις μεταφορές καθώς και αναριθμιατισμοί που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου διορθώνονται οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του. Το περιεχόμενο του σημειώματος υπολογισμού και εκκαθάρισης του φόρου μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο με κάθε αποδεικτικό μέσο ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Παρ. 3 Διοικητική επίλυση διαφοράς - Προσφυγή

Ο υπόχρεος σε βάρος του οποίου εκδόθηκε φύλλο ελέγχου ή απόφαση υποβολής προστίμου μπορεί να αμφισβητήσει την ορθότητά του και να προτείνει διοικητική επίλυση της διαφοράς. Η πρόταση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με ιδιαίτερη αίτηση ή το δικόγραφο της προσφυγής μέσα σε νόμιμη προθεσμία από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της απόφασης. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. αφού λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία που προσκομίζονται ή όσα αναπτύσσονται απ' αυτόν εγγράφως ή προσωπικώς μπορεί να αποδεχθεί την ακύρωση, την διαγραφή μερικών μόνο εισοδημάτων ή τον περιορισμό της φορολογητέας ύλης και σε περίπτωση προστίμου τον περιορισμό στο 1/3 του ποσού. Σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις τηρούν Γ' κατηγορίας Βιβλία, η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από επιτροπή που αποτελείται από τον αρμόδιο επιθεωρητή τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και εκπρόσωπο του οικονομικού - βιοτεχνικού ή τεχνικού επιμελητηρίου.

Εάν δεν επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκείται από τον υπόχρεο νόμιμη αμοιβή (εντός 60 ημερών από την κοινοποίηση), η υπόθεση στέλνεται στο διοικητικό δικαστήριο.

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΠΑΤΑΞΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ Ν. 3610/2007

Παρ. 1 Κίνητρα εθελοντικής συμμόρφωσης

Ο φορολογούμενος εφόσον επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο μπορεί να υποβάλει αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών με μείωση στο ? των προσθέτων φόρων. Το παραπάνω δικαίωμα ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 10 ημερών από της επίδοσης στον φορολογούμενο επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής επιτροπής.

Μειώνονται επίσης στο 1/5 τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 4 και 5 του νόμου 2523/97 Πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις που σχετίζονται άμεσα με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή την δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Ειδικά σε ό,τι αφορά τα πρόστιμα το άρθρο 5 ν. 2523/97 (Κ.Β.Σ.) η ανωτέρω μείωση ισχύει με την προϋπόθεση ότι η φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις έχει δηλωθεί σε όλες τις φορολογίες.

Η μείωση των προστίμων ισχύει εφόσον η σχετική πράξη συμβιβασμού του προστίμου υπογραφεί εντός της προθεσμίας των 10 ημερών. Για το σκοπό αυτό ο φορολογούμενος υποβάλλει στην αρμόδια ελεγκτική αρχή ειδική δήλωση - αναφορά για το είδος της παράβασης που σχετίζεται με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, η οποία αποτελεί δικαιολογητική βάση επιβολής του προστίμου, χωρίς τις περιπτώσεις αυτές να απαιτείται ιδιαίτερη έκταση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Παρ. 2 Κίνητρα για την αποκάλυψη φαινόμενων παραβατικής συμπεριφοράς επί παραβατικών υποθέσεων

Στην περίπτωση που καταγγελθεί από επιτηδευματία ή άλλο φορολογούμενο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, και πιστοποιηθεί με επιτροπή της αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής, δωροδοκία τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου γενικότερα, ο επιτηδευματίας ή άλλος φορολογούμενος από τον οποίο ζητήθηκε η παροχή ανταλλάγματος, απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων για τις παραβάσεις που επιδιωκόταν η συγκάλυψη.

Ειδικά στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου, η απαλλαγή καταλαμβάνει κάθε είδους φορολογική παράβαση του φορολογουμένου, που είχε ήδη αναφερθεί στο πλαίσιο εκτέλεσης του διαταχθέντος ελέγχου ή περαιτέρω θα διαπιστωθεί στο πλαίσιο ολοκλήρωσης αυτού εφόσον δεν έχει ολοκληρωθεί. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος ολοκληρώνεται από υπαλλήλους άλλης ελεγκτικής αρχής που ορίζονται με απόφαση του προϊσταμένου της οικείας οικονομικής επιθεώρησης.

Και στις δύο αυτές περιπτώσεις **δεν** διενεργείται επίσης τακτικός φορολογικός έλεγχος στον καταγγέλοντα επιτηδευματία για τη τρέχουσα τον χρόνο δωροδοκίας χρήσης καθώς και για τις επόμενες δύο χρήσεις.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν επί υποθέσεων στις οποίες η δωροδοκία τελείται από την ημέρα δημοσίευσης του παρόντος νόμου 22/11/2007 και μετά.

Παρ. 3 Ρυθμίσεις για νέους επιτηδευματίες

Για παραβάσεις Κ.Β.Σ. νέων επιτηδευματιών οι οποίες αφορούν τις 3 πρώτες διαχειριστικές περιόδους από την έναρξη της δραστηριότητάς τους δεν επιβάλλονται τα προβλεπόμενα πρόστιμα Κ.Β.Σ. και τα τηρηθέντα βιβλία δεν χαρακτηρίζονται ανεπαρκή εκ των παραβάσεων αυτών, ανεξαρτήτως του είδους και της έκτασης της παράβασης.

Για τους νέους επιτηδευματίες και για τις ίδιες διαχειριστικές περιόδους δεν επιβάλλονται επίσης πρόσθετοι φόροι επί ανακρίβειας δήλωσης φορολογικού εισοδήματος λόγω μη ορθού κατά τις ισχύουσες διατάξεις λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος, εκτός αν πρόκειται: α) για δηλώσεις για τις οποίες η ανακρίβεια οφείλεται ολικά ή μερικά σε λανθασμένη μεταφορά των βιβλίων και στοιχείων. β) για δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με παραβάσεις: αα) έκδοσης εικονικών ή πλαστών ως προς την ποσότητα ή αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικώς ως προς την ποσότητα ή την αξία φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης τέτοιων στοιχείων ββ) καταχώρησης στα τηρηθέντα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί ή δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο

Όλα τα παραπάνω δεν ισχύουν εφόσον πριν από την διάπραξη της σχετικής παράβασης έχει γίνει αποδεδειγμένα η υπόδειξη στον επιτηδευματία από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των οικείων σε κάθε περίπτωση φορολογικών διατάξεων.

Παρ. 4 Έκδοση εγχειριδίου για τους φορολογικούς ελέγχους

Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών εκδίδει εγχειρίδιο το οποίο περιλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των φορολογουμένων, καθώς και των ελεγκτών, σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο, τις δυνατότητες που προβλέπουν οι ισχύουσες διατάξεις για την αμφισβήτηση από τους φορολογούμενους, των αποτελεσμάτων του ελέγχου, τις προθεσμίες άσκησης των ενδίκων μέσων, τις προβλεπόμενες ποινές και πρόστιμα και τις μειώσεις αυτών εφόσον υπάρξει διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Το εγχειρίδιο αυτό επιδίδεται από τον ελεγκτή στον ελεγχόμενο την πρώτη μέρα του ελέγχου. Το ανωτέρω εγχειρίδιο δεν αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της ελεγκτικής διαδικασίας αλλά έχει αποκλειστικά ενημερωτικό χαρακτήρα.