

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΜΕ ΘΕΜΑ:

**“ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΓΙΑ ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ 1991 – 2000”**

ΚΡΑΓΚΑΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΛΑΤΤΑΣ ΠΑΥΛΟΣ

ΜΑΡΡΑΣ ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ

ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΜΙΧΑΛΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

ΠΑΤΡΑ 2000

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	7
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	11
ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	12
1.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	12
1.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	12
1.3 ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	13
1.4 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ Η ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ	13
1.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΣΥΖΥΓΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΝΗΛΙΚΩΝ ΤΕΚΝΩΝ	15
1.6 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	16
1.7 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΤΕΚΜΑΡΤΗ ΔΑΠΑΝΗ – ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ (Τ.Δ.Δ.)	20
1.8 ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	30
1.9 ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΟΥ	31
1.10 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΗΣ	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	37
ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	38
2.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ (Α΄ – Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	38
2.1.1 Έννοια	38
2.1.2 Ακαθάριστο εισόδημα	38
2.1.3 Τεκμαρτό μίσθωμα	39
2.1.4 Καθαρό Εισόδημα	42

2.1.5 Αυτοτελής φορολογία εκμισθούμενων κοινόχρηστων χώρων πολυκατοικιών	43
2.2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ (Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	45
2.2.1 Έννοια	45
2.2.2 Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από ακίνητες αξίες	45
2.2.3 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες	46
2.3 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Δ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	47
2.3.1 Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων	47
2.3.2 Χρόνος κτήσης κερδών από εταιρείες.	49
2.3.3 Προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος	50
2.3.4 Φορολογία Εισοδήματος Εμπορικών Επιχειρήσεων (Αντικειμενικά Κριτήρια)	55
2.3.5 Εξαιρέσεις από τα αντικειμενικά κριτήρια	56
2.3.6 Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση	58
2.3.7 Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης	58
2.3.8 Πότε μειώνεται η μισθωτική αξία	60
2.3.9 Η εμπορική αμοιβή	63
2.3.10 Ο συντελεστής εμπορικότητας	64
2.3.11 Ο συντελεστής απόδοσης	66
2.3.12 Επιχειρήσεις αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων καθώς και επιχειρήσεις αγαθών	70
2.3.13 Επιχειρήσεις αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών με έσοδα μέχρι και 20.000.000 δρχ.	77
2.3.14 Μεικτές επιχειρήσεις με έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών μέχρι και 20.000.000 δρχ.	79
2.3.15 Μεικτές επιχειρήσεις με έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών πάνω από 20.000.000 δρχ.	83
2.4 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Ε΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	84
2.4.1 Εισόδημα και κτήση αυτού.	84
2.4.2 Προσδιορισμός του Ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος Γεωργικών Επιχειρήσεων.	84
2.4.3 Εκπτώσεις από το γεωργικό εισόδημα	85
2.4.4 Απαλλαγές – κίνητρα για τους αγρότες	86
2.4.5 Μίσθωμα από εκμίσθωση γαιών	86
2.5 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ΣΤ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	88
2.5.1 Ποια ποσά θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	88
2.5.2 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες	92
2.5.3 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	93

2.6 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ (Ζ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	95
2.6.1 Ποιοι είναι οι ελεύθεροι επαγγελματίες	95
2.6.2 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος	96
2.6.3 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα ελεύθερων επαγγελματιών	97
2.6.4 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος ελεύθερων επαγγελματιών	99
2.6.5 Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα	102
2.6.6 Επαγγελματική αμοιβή	103
2.6.7 Κλιμάκωση Ε.Π.Κ.Ε.	105
2.6.8 Εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών	106
2.6.9 Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους γιατρούς	107
2.6.10 Δικαιολογητικά που υποβάλλονται με τη φορολογική δήλωση	108
2.6.11 Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους δικηγόρους	109
2.6.12 Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους οικονομο-λόγους – φοροτέχνες - προγραμματιστές	112
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	127
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ – ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	128
3.1 ΓΕΝΙΚΑ	128
3.2 ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	131
3.3 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	131
3.4 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	132
3.5 ΗΜΕΔΑΠΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	133
3.5.1 Χρόνος έναρξης φορολογίας της Α.Ε.	133
3.5.2 Τρόπος φορολογίας των κερδών των ημεδαπών Α.Ε.	134
3.5.3 Φορολογία των κερδών ημεδαπών Α.Ε. γενικά	135
3.6 ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ	137
3.6.1 Χρόνος έναρξης φορολογίας της Ε.Π.Ε.	137
3.6.2 Τρόπος φορολογίας των κερδών της Ε.Π.Ε.	138
3.6.3 Ισχύον καθεστώς φορολογίας με το ν. 2065/1992	140
3.7 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	
ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ	142
3.7.1 Ακαθάριστα Έσοδα	142
3.7.2 Εκπιπτόμενες Δαπάνες	143

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	146
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ	147
A. ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	147
4.1 ΓΕΝΙΚΑ	147
4.2 ΠΡΟΣΩΠΑ ΠΟΥ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΟΤΙ ΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ	148
4.3 ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	149
4.3.1 Ενοίκιο κύριας κατοικίας του φορολογουμένου και διαμονής των τέκνων του, που σπουδάζουν	149
4.3.2 Ασφάλιστρα ζωής ή θανάτου κλπ.	151
4.3.3 Δίδακτρα για φροντιστήρια εκπαιδευτικών μαθημάτων κλπ.	151
4.3.4 Υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές	152
4.3.5 Δαπάνες ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης	152
4.3.6 Δωρεές – χορηγίες	153
Τόκοι δανείων – χρεών – προκαταβολών	155
4.3.8 Δαπάνη για συστήματα χρήσης φυσικού αερίου ή ανανεώσιμες πηγές ενέργειας	156
4.3.9 Δικηγορικές υπηρεσίες	156
4.3.10 Οικογενειακές δαπάνες	156
4.3.11 Έκτακτες εισφορές	157
4.3.12 Εφάπαξ ποσό δαπάνης, λόγω προσωπικής κατάστασης (αναπηρίας, τυφλότητας κλπ.)	158
4.4 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ	158
4.5 ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	159
4.6 ΠΙΝΑΚΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	160
B. ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	168
4.7 ΓΕΝΙΚΑ	168
4.8 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	170
4.9 ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	172
4.10 ΕΞΑΙΡΕΣΗ	173
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	174

Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗΣ
ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

175

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα και ιδιαίτερα η Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων είναι το κατεξοχήν μέσο δημοσιονομικής πολιτικής που χρησιμοποιείται για την αναδιανομή του εισοδήματος.

Γι' αυτό το λόγο η φορολογία αυτή αποτελεί αντικείμενο συζήτησης τόσο από τις ομάδες εισοδηματιών όσο και από τις πολιτικές παρατάξεις. Εξάλλου, η Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων χρησιμοποιείται στη χώρα μας για την ενίσχυση των ιδιωτικών επενδύσεων και της κεφαλαιαγοράς, γενικότερα.

Για το λόγο αυτό:

Η συνεξέταση της Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων είναι χρήσιμη, γιατί οι δύο αυτές φορολογίες συνδέονται άμεσα (κυρίως με την ύπαρξη των μερισμάτων) και έτσι η αναμόρφωση της μιας επηρεάζει την άλλη.

Η παρούσα εργασία αναφέρεται στις τροποποιήσεις της φορολογίας εισοδήματος Φυσικών και Νομικών προσώπων που πραγματοποιήθηκαν τα οικονομικά έτη 1991-2000 και συνεπώς επιδιώκει να υποβοηθήσει όσο αυτό είναι δυνατό, μέσα από την κριτική αξιολόγηση τα συμπεράσματα και τις προτάσεις τον εκσυγχρονισμό της φορολογίας εισοδήματος και στην σωστότερη κατανομή του φορολογικού βάρους τόσο από οικονομικής όσο και από κοινωνικής πλευράς.

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το έτος 1830, επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος με τη μορφή φόρου επιτηδεύματος, από τον πρώτο βασιλιά των Ελλήνων, Όθωνα.

Ο φόρος επιτηδεύματος στηριζόταν σε ενδείξεις (τεκμήρια) και επιβαλλόταν στο κέρδος από την άσκηση κάθε επιτηδεύματος, αφού προηγουμένως είχε αφαιρεθεί το ενοίκιο του εργαστηρίου.

Στην τελική μορφή της, (το έτος 1867), αυτή η φορολογία επιβαλλόταν όχι μόνο στους αυτοαπασχολούμενους επιτηδευματίες, αλλά και στους μισθωτούς, στους οποίους ο φόρος παρακρατείτο στην πηγή, κατά την καταβολή των μισθών από τον εργοδότη.

Με το νόμο ΧΚ' (620), το έτος 1877, επιβλήθηκε φόρος στο καθαρό εισόδημα (κέρδος) των ανωνύμων εταιρειών. Ο φόρος αυτός θεωρείται ως ο πρώτος φόρος εισοδήματος που επιβλήθηκε στην Ελλάδα. Επιβάλλεται στο μέρισμα που διένειμαν στους μετόχους οι υπόψη εταιρείες.

Το έτος 1909 καθιερώθηκε γενικός φόρος επί του πραγματικού καθαρού εισοδήματος των φυσικών προσώπων και των ανωνύμων εταιρειών. Λόγω όμως των αντιδράσεων που προκάλεσε, με αφορμή το ανακριτικό σύστημα φορολογικού ελέγχου που εισήγαγε, αρχικά είχε ανασταλεί η εφαρμογή του και στη συνέχεια καταργήθηκε το έτος 1911 με το νόμο ΓΩΛ' (3830). Ο νόμος αυτός εισήγαγε και πάλι στη φορολογική νομοθεσία, τις ενδείξεις (τεκμήριο ενοικίου κατοικίας), για τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Το έτος 1917 ψηφίστηκε ο νόμος 1043, με τον οποίο επιβάλλεται φόρος στα έκτακτα κέρδη που είχαν προκύψει κατά την περίοδο των πολέμων¹. Για την επιβολή αυτού του φόρου διευρύνθηκαν τα

¹ Από 1 Ιανουαρίου 1915

δικαιώματα ανακριτικού ελέγχου της φορολογικής αρχής, με σκοπό τη διακρίβωση του πραγματικού εισοδήματος των υπόχρεων. Ο φόρος αυτός, εκτός από τον ταμειυτικό σκοπό του, απέβλεπε στην προπαρασκευή του εδάφους για την επιβολή φόρου στο πραγματικό, αντί στο τεκμαρτό εισόδημα.

Σταθμό στην Ελληνική δημοσιονομική ιστορία, αποτελεί η μεταρρύθμιση της άμεσης φορολογίας που πραγματοποιήθηκε² το 1919. Η φορολογική μεταρρύθμιση απέβλεπε στην άρση των αδικιών και της αταξίας που υπήρχε στο φορολογικό σύστημα που ίσχυε προηγουμένως.

Στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος, εισάγεται (με το νόμο 1640), το μικτό σύστημα φορολογίας των καθαρών προσόδων (καθαρού εισοδήματος με τη γενική του μορφή, για πρώτη φορά στην πατρίδα μας. Με βάση τη δομή και τη συγκρότησή του, αυτό το νομοθέτημα, αποτελεί τον προπάτορα – νόμο, της σημερινής νομοθεσίας που διέπει τη φορολογία εισοδήματος.

Χαρακτηριστικό γνώρισμα της φορολογίας του εισοδήματος, σε αυτήν, την πρώτη φάση της εφαρμογής του, είναι η διαφοροποίηση των πηγών προέλευσης των προσόδων σε επτά κατηγορίες (Α' - Ζ') και η φορολόγησή τους αναλυτικώς χωριστά κατά κατηγορία προσόδου και συμπληρωματικώς, με την επιβολή συνθετικού φόρου στο συνολικό προσωπικό εισόδημα, που αποκτήθηκε από φυσικά και νομικά πρόσωπα.

Σημαντική μεταβολή στη διάρθρωση των μορφών του εισοδήματος, επήλθε το 1989 (Με τον ν. 1828/1989). Ειδικότερα, οι κατηγορίες του εισοδήματος, περιορίστηκαν σε έξι (Α-ΣΤ), γιατί συγχωνεύθηκαν στην Α' κατηγορία οι ομοειδείς πηγές εισοδήματος από οικοδομές και γαίες. Το 1992, αυτές οι έξι κατηγορίες εισοδήματος αναριθμήθηκαν (σε Α' - Ζ') με την ίδια αντιστοιχία που είχαν πριν από το 1989.

² Κυβέρνηση Ελευθερίου Βενιζέλου, Υπουργός Οικονομικών κ. Μιλτιάδης Νεγρεπόντης.

Το έτος 1994, ψηφίστηκε (ύστερα από εισήγηση επιτροπής που συγκροτήθηκε από τον Υφυπουργό Οικονομικών κ. Δημ. Γεωργακόπουλο) και αποτελεί πραγματικότητα το όραμα όσων εργάστηκαν στη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994). Φέτος συμπληρώθηκαν εβδομήντα (70) χρόνια από την πρώτη κωδικοποίηση της φορολογίας των καθαρών προσόδων (1929).

Με αυτόν το νόμο, κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο, οι διατάξεις της νομοθεσίας που κάλυπτε τα πεδία της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, με τα βασικά (ν.δ. 3323/1995 και ν.δ. 3843/1958) καθώς και τα συναφή νομοθετήματα.

Βέβαια, διαχρονικά, οι αλληπάλληλες νομοθετικές επεμβάσεις στο κείμενο του υπόψη κωδικοποιημένου νόμου, αλλά και η θέσπιση διατάξεων, έξω από το κείμενό του, η έλλειψη ενιαίας διοικητικής και φορολογικής διαδικασίας, καθώς και αμιγούς κώδικα ποινικών και διοικητικών κυρώσεων, οδήγησαν αναπόφευκτα στην επανεξέταση της δομής του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

**ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ
ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

1.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Σε κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά εισόδημα είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή επιβάλλεται φόρος στο Συνολικό Καθαρό Εισόδημα.

1.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

- α) Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.
- β) Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή και θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.
- γ) Η σχολάζουσα κληρονομιά.
- δ) Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) (π.δ. 186/1992, Φ.Ε.Κ. 8Ψ Α').

Τα παραπάνω τροποποιήθηκαν με το άρθρο 7 παρ. 1 του ν. 2065/1992 και προστέθηκε η παρ. 3 με το άρθρο 7 παρ. 1 του ν.

2065/1992 (ισχύς επί διαχειρίσεων που κλείνουν από 1/1/1992 και μετά) και ισχύουν μέχρι σήμερα με το ν. 2238/1994.

1.3 ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

1.4 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ Η ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ

- α) Εισόδημα πάνω στο οποίο επιβάλλεται φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του. Ο φόρος που επιβάλλεται πάνω στο εισόδημα αυτό, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.
- β) Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:
- Α – Β. Εισόδημα από ακίνητα
 - Γ. Εισόδημα από εμπορικές αξίες
 - Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
 - Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειώσουμε ότι το άρθρο 2 του ν. 3323/55 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.

1828/1989 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 2065/1992. Επίσης η παρ. 2 του άρθρου 2 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 2065/1992. Τα παραπάνω ισχύουν με τον τελευταίο Νόμο 2238/1994.

- γ) Για να βρεθεί το Συνολικό Εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α΄ έως Ζ΄ της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος, το οποίο έληγε μέσα στο προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων.

Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ΖΗΜΙΑ) του εισοδήματος από Εμπορικές, Γεωργικές, Βιομηχανικές, Βιοτεχνικές, Μεταλλευτικές και Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που προκύπτει από τα βιβλία του υπόχρεου που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος, είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφιστεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στην δεύτερη, διαδοχικής στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση όμως ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

- δ) Αρνητικό στοιχείο του εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου που προκύπτουν στην αλλοδαπή.
- ε) Το καθαρό εισόδημα από κύριες αποδοχές που αποκτούν αποκλειστικά από την άσκηση του επαγγέλματός τους:
- ι) Οι συντάκτες οι οποίοι είναι μέλη της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Αθηνών, της Ένωσης Ημερήσιων Εφημερίδων Μακεδονίας – Θράκης, της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Πελοποννήσου – Ηπείρου – Νήσων, της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Θεσσαλίας – Στερεάς Ελλάδας –

Εύβοιας και της Ένωσης συντακτών περιοδικού τύπου, καθώς και οι δημοσιογράφοι που έχουν ασφαλιστική κάλυψη ως δημοσιογράφοι στα οικεία ασφαλιστικά ταμεία για πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή έτη και ο χρόνος ασφάλισης βεβαιώνεται από τα ασφαλιστικά ταμεία, οι οποίοι εργάζονται στις εφημερίδες και στα περιοδικά, στην ραδιοφωνία και την τηλεόραση, στο Αθηναϊκό πρακτορείο ειδήσεων και στα γραφεία τύπου των κρατικών υπηρεσιών και δεν έχουν την ιδιότητα του μόνιμου δημόσιου υπαλλήλου.

- ii) οι εικονολήπτες επικαίρων τηλεόρασης, μειώνεται κατά ποσοστό (10%) δέκα τοις εκατό στο ποσό του καθαρού εισοδήματος αυτού για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών του επαγγέλματος.³

1.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΣΥΖΥΓΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΝΗΛΙΚΩΝ ΤΕΚΝΩΝ

- 1) Κατά την 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. Σε αυτή την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου.

Εξαίρεση της ανωτέρω περίπτωσης έχουμε όταν το εισόδημα ενός συζύγου εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο και προέρχεται από επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή προστίθεται στο εισόδημα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομά του.

- 2) Το εισόδημα των ανηλικών τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομά του. Στην περίπτωση που οι γονείς έχουν ίσο ποσό Συνολικού εισοδήματος, τότε το εισόδημα του ανήλικου τέκνου προστίθεται στο

³ Οι παράγραφοι 5 και 6 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 από 1/1/1997 παύουν να ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 8, παρ. 9 του ν. 2459/1997 (Φ.Ε.Κ. 17/18-2-1997) και ισχύουν από 1/1/1997 και μετά.

εισόδημα του πατέρα και φορολογείται στο όνομά του. Αν ο υπόχρεος γονέας δεν έχει τη γονική μέριμνα, τότε το εισόδημα του ανήλικου προστίθεται στο εισόδημα του άλλου γονέα και φορολογείται στο όνομά του.

Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται στις εξής περιπτώσεις:

α) Όταν το εισόδημα του ανήλικου τέκνου προκύπτει από παροχή προσωπικής εργασίας.

β) Όταν το εισόδημά του, προκύπτει από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτό από κληρονομιά ή από δωρεά, με εξαίρεση τις γονικές παροχές ή δωρεές που έγιναν σε αυτό από τους γονείς του.

γ) Όταν το εισόδημά του προκύπτει από συντάξεις που του απονεμήθηκαν λόγω θανάτου του πατέρα του ή της μητέρας του.

δ) Όταν το εισόδημά του, προκύπτει από περιουσιακά στοιχεία που του δώρισαν οι γονείς του, αλλά προκύπτουν μετά το θάνατο του γονέα που τα δώρισε. Για τα εισοδήματα αυτά το τέκνο έχει δική του φορολογική υποχρέωση⁴.

1.6 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1) Απαλλάσσονται από την διαδικασία διεξαγωγής του φόρου προσωπικά:

- α) Οι αλλοδαποί πρεσβευτές και οι λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι και πράκτορες για τα εισοδήματά τους από Μισθωτές Υπηρεσίες (Μ.Υ) και για τα από κάθε πηγή εισοδήματά τους, που αποκτώνται στην αλλοδαπή.
- β) Οι πρόξενοι και προξενικοί πράκτορες που αποκτούν εισοδήματα στην Ελλάδα μόνο από Μισθωτές Υπηρεσίες (Μ.Υ.).

⁴ Το άρθρο 6 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν. 2065/1992 και με την ίδια διάταξη προστέθηκε περίπτωση ε' και ισχύει ως σήμερα με το ν. 2238/94 μόνο που σε αυτό το νόμο αναγράφεται ως άρθρο 5.

2) Από το εισόδημα από Ακίνητα απαλλάσσονται:

- α) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτων από τον κύριο, νομέα ή επικαρπωτή αυτών, στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ, χωρίς αντάλλαγμα.
- β) «Το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα της κύριας κατοικίας του φορολογούμενου από ιδιοκατοίκηση, μέχρι εμβαδού 150 τ.μ. Αν η ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία είναι μικρότερη από 150 τ.μ., η διαφορά μέχρι τα 150 τ.μ. λαμβάνεται υπόψη για απαλλαγή μιας μόνο ιδιοκατοικούμενης δευτερεύουσας κατοικίας⁵».

Αν η ιδιοκατοικούμενη κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία ανήκει στην σύζυγο ή τα τέκνα του φορολογούμενου, το απαλλασσόμενο ποσό που αναλογεί αφαιρείται από το δικό τους ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση. Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μεταξύ των συζύγων ή αυτών και των ανηλίκων τέκνων τους, το συνολικό ποσό που απαλλάσσεται αφαιρείται αναλογικά.

Τα ίδια ισχύουν και για το τεκμαρτό εισόδημα που αποκτούν από ιδιοκατοίκηση μιας μόνο κατοικίας η οποία βρίσκεται στην Ελλάδα, οι ομογενείς ή οι Έλληνες μόνιμοι κάτοικοι του εξωτερικού.

3) Από το εισόδημα από κινητές αξίες απαλλάσσονται

οι τόκοι καταθέσεων εντόκων τίτλων, οι τόκοι καταθέσεων δανείων, οι τόκοι καταθέσεων στεγαστικού ταμειυτηρίου κ.λ.π., έτσι όπως περιγράφονται στην παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994.

4) Από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται:

- α) τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων.

⁵ Τα πρώτα εδάφια της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν. 2238/1997 αντικαταστάθηκαν και ισχύουν από 1/1/1996 και μετά. Τα εδάφια που αντικαταστάθηκαν και ίσχυαν μέχρι το έτος 1995 έχουν ως εξής: «β) Το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα της κύριας κατοικίας του φορολογούμενου από ιδιοκατοίκηση μέχρι εμβαδού 200 τ.μ., η διαφορά μέχρι τα 200 τ.μ. λαμβάνεται υπόψη για απαλλαγή μιας μόνο ιδιοκατοικούμενης δευτερεύουσας κατοικίας.

- β) τα κέρδη από την λιανική πώληση καπνού ή από την άσκηση επαγγέλματος μικροπωλητή ή από την εκμετάλλευση περιπτέρου, καφενείου, κυλικείου κλπ.
- γ) τα κέρδη από την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του περιπτέρου, καφενείου, κυλικείου κ.λ.π. σε τρίτους.

5) Από το εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες (Μ.Υ.), απαλλάσσονται από την διαδικασία διεξαγωγής του φόρου:

- α) Οι συντάξεις και κάθε είδους, περιθάλψεις, οι οποίες παρέχονται σε ανάπηρους πολέμου.
- β) Τα έξοδα παράστασης που παρέχονται στους Νομάρχες μέχρι ποσό ίσο με τα 2/3 των ετήσιων κύριων αποδοχών τους⁶.
- γ) Οι αποδοχές των κατώτερων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων⁷.
- δ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε αναπήρους πολέμου με βάση τα έτη υπηρεσίας τους στο δημόσιο.
- ε) Το εξωιδρυματικό επίδομα, που καταβάλλεται σε τυφλούς και γενικά σε πρόσωπα που βρίσκονται σε κατάσταση συνεχούς επίβλεψης.
- στ) Τα ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας π.χ. επιδόματα αλεξιπτωτιστών, δυτών, υποβρυχίων καταστροφών, που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ενόπλων δυνάμεων⁸.
- ζ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 63 του ν. 1892/1990 (Φ.Ε.Κ. 101 Α΄).
- η) Το στεγαστικό επίδομα που καταβάλλεται στους δικαιούχους με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης στ΄ του άρθρου 10 του Ν. 1284/1982 (Φ.Ε.Κ. 114 Α΄) και των παραγράφων 19 και 44 του άρθρου του ν. 1881/1990 (Φ.Ε.Κ. 42 Α΄)⁹.

⁶ Η περίπτωση β΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 10 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 και ισχύει από 1/1/1997 και μετά.

⁷ Η περίπτωση γ της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 11 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 και ισχύει από 1/1/1997 και μετά.

⁸ Η περίπτωση στ΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 12 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 και ισχύει από 1/1/1997 και μετά.

⁹ Η περίπτωση της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994, αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 13 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 (Φ.Ε.Κ. 17/18-2-1997) και ισχύει, σύμφωνα με την παράγραφο 20 του ίδιου άρθρου και Νόμου, από 1/1/1997 και μετά.

- θ) Οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει σε ποσοστό το 80%.

6) Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

- α) Οι αμοιβές που καταβάλλει η Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών (V.D.M.F.K.), στα μέλη της ζωγράφους με το πόδι και το στόμα, που είναι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας, για την εργασία της ζωγραφικής που κάνουν, αμειβόμενοι αποκλειστικά από την ένωση αυτή σε συνάλλαγμα¹⁰.
- β) Τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλονται από το Δημόσιο ή την Ακαδημία Αθηνών για την βράβευση επιστημονικών και πνευματικών επιδόσεων.
- γ) Τα ποσά των υποτροφιών που καταβάλλονται από το Δημόσιο ή από τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Σύμφωνα τώρα με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 2753/1999, αυξάνεται το απαλλασσόμενο τεκμαρτό εισόδημα που αντιστοιχεί στην επιφάνεια της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας του φορολογούμενου με την προσθήκη επιφάνειας 20 τ.μ. στο όριο των 150 τ.μ., ανάλογα με τον αριθμό των τέκνων του. Ειδικότερα, ενώ με τις μέχρι τώρα διατάξεις για όλους γενικά τους φορολογούμενους (ανεξάρτητα από την οικογενειακή κατάσταση και τον αριθμό των τέκνων) ίσχυε απαλλαγή του ακαθάριστου τεκμαρτού εισοδήματος που προκύπτει από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας τους, με επιφάνεια μέχρι 150 τ.μ., με τις νέες διατάξεις, αυτή η επιφάνεια αυξάνει κατά 20 τ.μ. για κάθε τέκνο μετά το δεύτερο που βαρύνει το φορολογούμενο.

¹⁰ Η περίπτωση η' της παραγράφου 6 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994, τέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ν. 2579/1998 (Φ.Ε.Κ. 31/17-2-1998) και ισχύει, κατ' άρθρο 32 του ίδιου Νόμου από 1/1/1997 και μετά. Προηγούμενα με τις διατάξεις της περίπτωσης 14 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 καταργήθηκε από 1/1/1997 η περίπτωση α' του άρθρου 6 της παραγράφου 6. Η περίπτωση που καταργήθηκε είχε ως εξής: Οι αμοιβές που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, τους Δήμους και τις Κοινότητες του κράτους.

Έστω, για παράδειγμα ότι ένας φορολογούμενος με 4 παιδιά, που τον βαρύνουν, ιδιοκατοικεί σε κύρια κατοικία επιφάνειας 200 τ.μ. Με τις προηγούμενες διατάξεις απαλλάσσονται για ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα 150τ.μ. και φορολογείται για ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα 50 τ.μ. Με τις νέες διατάξεις, ο ίδιος φορολογούμενος απαλλάσσεται για ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα 190 τ.μ. και φορολογείται μόνο για ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα 10 τ.μ.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ν. 2753/1999, θεσπίζεται απαλλαγή για το τεκμαρτό εισόδημα από παραχώρηση, χωρίς αντάλλαγμα, της χρήσης κατοικίας από τους γονείς προς τα τέκνα τους και αντίστροφα, από τα τέκνα προς τους γονείς τους. Η απαλλαγή αυτή αφορά το γονέα που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία του ακινήτου και ισχύει για μια κατοικία ανεξάρτητα από την επιφάνειά της, την οποία παραχωρεί χωρίς αντάλλαγμα στο τέκνο του, προκειμένου αυτό 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).

1.7 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΤΕΚΜΑΡΤΗ ΔΑΠΑΝΗ – ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ (Τ.Δ.Δ.)

Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται κατ' εξαίρεση με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που έχει κάνει ο φορολογούμενος είναι μεγαλύτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος από τις 6 πηγές εισοδήματος.

- 1) Για τον προσδιορισμό της Συνολικής Ετήσιας Δαπάνης Διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία, τα οποία αποτελούν τα Τεκμήρια Δαπανών Διαβίωσης:
 - α) Το Τεκμήριο Δαπανών Διαβίωσης με βάση την καταβαλλόμενη δαπάνη ή το ετήσιο τεκμαρτό ή καταβαλλόμενο μίσθωμα για δευτερεύουσα κατοικία, εφόσον η επιφάνειά της υπερβαίνει τα 100 τ.μ. Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν έχουν στην κατοχή ή στην κυριότητά τους περισσότερα ακίνητα με συνολική επιφάνεια άνω των 100 τ.μ., τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως δευτερεύουσα κατοικία, τότε για τον υπολογισμό του πραγματικού ή του τεκμαρτού μισθώματος λαμβάνονται υπόψη όλες οι μισθούμενες ή ιδιοκατοικούμενες κατοικίες τους. Κατ' εξαίρεση, δε λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη, για δευτερεύουσα κατοικία με επιφάνεια μέχρι 100 τ.μ., που βρίσκεται σε χωριό ή πόλη με πληθυσμό κάτω από 5.000 κατοίκους και η οποία περιήλθε στο φορολογούμενο ή τη σύζυγό του από κληρονομιά, προίκα ή γονική παροχή, εκτός από τις κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές, οι οποίες χαρακτηρίζονται από την νομοθεσία ως τουριστικοί τόποι¹¹.
 - β) Το Τεκμήριο Δαπανών Διαβίωσης με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης που προσδιορίζεται ανάλογα με τους φορολογήσιμους ίππους του αυτοκινήτου.

Η τεκμαρτή αυτή δαπάνη από κάθε επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία

¹¹ Η περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994, τέθηκε ως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 2459/1997 και ισχύει από 1/1/1996 μέχρι σήμερα. Η περίπτωση α' που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: το ΤΔΔ με βάση την καταβαλλόμενη δαπάνη ή το ετήσιο τεκμαρτό ή καταβαλλόμενο μίσθωμα για δευτερεύουσα κατοικία, εφόσον η επιφάνειά της υπερβαίνει τα 120 τ.μ.

υπολογίζεται από το έτος της πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα κατά ποσοστό¹²:

βα) 15% για χρονικό διάστημα πάνω από 5 έτη και μέχρι 10 έτη.

ββ) 25% για χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη και μέχρι 15 έτη.

βγ) 40% για χρονικό διάστημα πάνω από 15 έτη. Το ίδιο ποσοστό μείωσης υπολογίζεται για τη δαπάνη που προκύπτει με βάση το αυτοκίνητο που έχει αγοραστεί από τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημόσιου Υλικού, καθώς και όταν πρόκειται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για αναπήρους¹³.

βδ) 50% για τη δαπάνη που προκύπτει με βάση αυτοκίνητο που ανήκει στην κυριότητα του φορολογουμένου για χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη, εφόσον αυτός έχει ηλικία πάνω από 60 έτη και αποκτά εισοδήματα από συντάξεις ή και από ιδιοκατοίκηση κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας¹⁴.

Στις περιπτώσεις εταιρειών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η τεκμαρτή δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη των:

- i) Ομόρρυθμων εταίρων ή κοινωνιών ή μελών της κοινοπραξίας, φυσικών προσώπων. Η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει επιμερίζεται μεταξύ αυτών ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία.
- ii) Των φυσικών προσώπων μελών της Ε.Π.Ε. ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην Ε.Π.Ε., όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της.

¹² Τα αναφερόμενα ποσοστά ισχύουν από 1/1/1996 με βάση το άρθρο 9 της παραγράφου 3 του ν. 2459/1997. Τα παλαιά, δηλαδή αυτά που ίσχυαν μέχρι το 1995 ήταν αντίστοιχα 20% - 30% - 50%.

¹³ Το δεύτερο εδάφιο της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν. 2579/1998 και ισχύει από 1/1/1998 μέχρι σήμερα.

¹⁴ Η υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 τέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 4 του ν. 2579/1998 και ισχύει από 1/1/1998 μέχρι σήμερα.

- iii) Των διαχειριστών της Ε.Π.Ε. που είναι και εταίροι της, μεριζόμενοι μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην Ε.Π.Ε.
- iv) Των διευθυνόντων συμβούλων, διοικητών Α.Ε. και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, μεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.

Η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάση επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ. του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα. Σε περίπτωση απόκτησης ή μεταβίβασης με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η τεκμαρτή δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από 15 μέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας.

Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη επιβαρύνει τον φορολογούμενο που είναι ιδιοκτήτης του Ι.Χ. αυτοκινήτου ακόμα και στην περίπτωση εικονικής μεταβίβασης. Ως εικονική μεταβίβαση θεωρείται ιδίως η μεταβίβαση ή η κτήση όταν πραγματοποιείται μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή η εξ αγχιστείας μέχρι και τον τρίτον βαθμό. Εάν προκύπτει συγκυριότητα του αυτοκινήτου και αυτή είναι πραγματική, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη επιμερίζεται ανάλογα με το μερίδιο του καθενός που έχει κυριότητα επί του Ι.Χ.

Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτό περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ., για τον υπολογισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που έχει την μεγαλύτερη ιπποδύναμη. Οι διατάξεις της παρούσας περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης ανάλογα και για τον προσδιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας αυτοκινήτου μικτής χρήσης.

Επίσης οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται αναλόγως και για τα αυτοκίνητα τύπου JEEP.

- γ) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη με βάση τον κυβισμό του δίτροχου ή τρίτροχου ιδιωτικής χρήσης αυτοκινούμενου οχήματος, η οποία καθορίζεται στο ποσό του 1.000.000 δρχ. για μοτοσικλέτα 500κ.ε., προσαυξανόμενη με το ποσό των 200.000 δρχ. ανά 100κ.ε., προκειμένου για μοτοσικλέτες με κυβισμό πάνω από 500 cc.¹⁵
- δ) Η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή 2. Αν ο φορολογούμενος απασχολεί ένα μόνο οικιακό βοηθό, η καταβαλλόμενη γι' αυτόν ετήσια δαπάνη δεν αποτελεί τεκμήριο, όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει παρουσιάζει αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή έχει ηλικία πάνω από 65 χρονών¹⁶.
- ε) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου η οποία ορίζεται ως εξής: «δια μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι 3 μέτρα στο ποσό των 440.000 δρχ., που προσαυξάνεται με το ποσό των 220.000 δρχ. για κάθε μέτρο μήκους πάνω από τα 3 μέτρα¹⁷».
- στ) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου του ή προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, η οποία ορίζεται ως εξής:
- ι) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης καθώς και ελικόπτερα στο ποσό των 11.000.000 δρχ. για τους 150 πρώτους

¹⁵ Η περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 4 του ν. 2574/1998 και ισχύει από 1/1/1997 μέχρι σήμερα.

¹⁶ Η περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 54 του άρθρου 9 του ν. 2459/1997 και ισχύει από 1/1/1997 μέχρι σήμερα.

¹⁷ Η υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης ε' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 4 του ν. 2579/1998 και ισχύει από 1/1/1997 και εφεξής.

- ίππους, που προσαυξάνεται με το ποσό των 90.000 δρχ. για κάθε ίππο πάνω από τους 150 ίππους του κινητήρα αυτών¹⁸.
- ii) Για αεροσκάφη αεροπρωθούμενα (JET) στο ποσό των 32.000 δρχ. για κάθε λίμπρα ώθησης.
- iii) Για ανεμόπτερα στο ποσό των 2.200.000 δρχ. Οι διατάξεις της περίπτωσης β' εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.
- ζ) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και χρήσης δεξαμενής κολύμβησης που χρησιμοποιείται για τις οικογενειακές ανάγκες του κυρίου της ή του κατόχου της.

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα ποσά της τεκμαρτής δαπάνης αυτής της περίπτωσης προσαυξάνονται κατά ποσοστό 50% σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 4 του ν. 2579/1998.

- 2) Το συνολικό ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν, όπως αυτό προσδιορίζεται από την προηγούμενη παράγραφο, προσαυξάνεται κατά 10% για κάθε στοιχείο προσδιορισμού της δαπάνης αυτής πέρα από το δεύτερο.

Δεν προσαυξάνεται με κανένα ποσοστό η δαπάνη που προκύπτει κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, όταν το ποσό δεν υπερβαίνει το 1.500.000 δρχ.

- 3) Το ετήσιο συνολικό ποσό τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο όταν η

¹⁸ Οι υποπεριπτώσεις αα', ββ', γγ' της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 8 του άρθρου 4 του ν. 2579/1998 και ισχύουν από 1/1/1997 και εφεξής. Οι υποπεριπτώσεις που αντικαταστάθηκαν είχαν ως εξής: αα) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης καθώς και ελικόπτερα στο ποσό των 90.000.000 δρχ. για τους 150 πρώτους ίππους που προσαυξάνεται με το ποσό των 75.000 δρχ. για κάθε ίππο πάνω από τους 150, ίππους, του κινητήρα αυτών, ββ) για αεροσκάφη αεροπρωθούμενα (JET) στο ποσό των 27.000 δρχ. για κάθε λίμπρα ώθησης γγ) για ανεμόπτερα στο ποσό του 1.800.000 δρχ.

πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν είναι μικρότερη από την τεκμαρτή δαπάνη όπως αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά. Η επίκληση των περιστατικών αυτών μπορεί να γίνει μόνο από τους υπόχρεους οι οποίοι:

- α) Υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία στις Ένοπλες Δυνάμεις
- β) Είναι φυλακισμένοι
- γ) Νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική
- δ) Έχουν δικαίωμα εισαγωγής επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ. με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη¹⁹.
- ε) Είναι άνεργοι και για το χρονικό διάστημα που δικαιούνται βοήθημα ανεργίας.
- στ) Συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης.
- ζ) Είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους.
- η) Προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την τεκμαρτή.

Τέλος για όλες τις περιπτώσεις που αναφέρθηκαν ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Οι τροποποιήσεις που αφορούν στο Τεκμήριο Δαπανών Διαβίωσης συνεχίζονται και το διαχειριστικό έτος 1999.

Συγκεκριμένα, με την παράγραφο 11 του άρθρου 2 του ν. 2753/1999, στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1999, προστέθηκε υποπερίπτωση εε'.

¹⁹ Η περίπτωση δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 αντικαταστάθηκε με την παρ. 12 του άρθρου 4 του ν. 2579/1998 και ισχύει από 1/1/1998 μέχρι σήμερα.

Με τις νέες διατάξεις προκειμένου για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης (μηχανοκίνητα) ιστορικού ενδιαφέροντος (ιδιωτικής χρήσης επιβατικά αυτοκίνητα εποχής – αντίκες) εφόσον έχει παρέλθει χρονικό διάστημα πάνω από 30 χρόνια από το έτος κατασκευής τους και διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας μειώνονται κατά ποσοστό 60% τα ποσά της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης με βάση τους φορολογήσιμους ίππους επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης που ορίζονται στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994.

Κατά την εφαρμογή αυτής της διάταξης:

- α) Για τον υπολογισμό των 30 ετών από το έτος της κατασκευής του αυτοκινήτου- αντίκα ως κρίσιμη ημερομηνία λαμβάνεται η 1^η Ιανουαρίου της οικείας χρήσης. Έτσι για παράδειγμα προκειμένου για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2000, θα πρέπει την 1/1/1999 να έχουν παρέλθει πάνω από 30 έτη από το έτος κατασκευής του αυτοκινήτου αντίκα και κατά συνέπεια αυτό πρέπει να έχει κατασκευασθεί πριν από την 1/1/1969.
- β) Το αυτοκίνητο αντίκα πρέπει να διαθέτει πιστοποιητικό αυθεντικότητας. Πρέπει δηλαδή να είναι πράγματι επιβατικό αυτοκίνητο ιστορικού ενδιαφέροντος (αντίκα).

Με βάση τα ποσά της τεκμαρτής αυτής δαπάνης που ισχύουν σήμερα, σε συνδυασμό με τη μείωση των ποσών αυτών που προβλέπεται από την κοινοποιημένη διάταξη, τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης με βάση τους φορολογήσιμους ίππους επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης ιστορικού ενδιαφέροντος (αυτοκίνητα εποχής – αντίκες), εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που προαναφέρθηκαν, καθορίζονται στον παρακάτω πίνακα (βλ. σελ. 22).

Διευκρινίζεται ότι τα ποσά αυτά δεν έχουν καμία άλλη περαιτέρω μείωση (π.χ. με βάση τα έτη κυκλοφορίας του αυτοκινήτου στην Ελλάδα).

Προκειμένου για αυτοκίνητα JEEP ή τύπου JEEP που είναι αντίκες, ο ιδιοκτήτης τους αν επιλέξει να υπολογισθεί το τεκμήριο αυτών με βάση την εργοστασιακή τιμολογιακή αξία τους, δεν θα συνυποβάλλει τα δικαιολογητικά που προαναφέρθηκαν για τις αντίκες, ενώ αν επιλέξει να υπολογισθεί το τεκμήριό τους με βάση τα ποσά του παρακάτω πίνακα μειωμένα κατά 20% θα συνυποβάλλει και τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης αντίκες. Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 26 του κοινοποιούμενου νόμου, ισχύουν για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 1^η Ιανουαρίου 1999 και μετά.

Φορολογήσιμοι ίπποι		Ποσά ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης
Μέχρι	7	660.000
	8	840.000
	9	1.100.000
	10	1.360.000
	11	1.620.000
	12	1.940.000
	13	2.280.000
	14	2.800.000
	15	3.620.000
	16	4.580.000
	17	5.640.000
	18	6.760.000
	19	7.880.000
	20	9.080.000
	21	10.320.000
	22 – 23	11.640.000
	24 – 25	13.080.000
	26 – 27	14.720.000
	28 και πάνω	15.400.000

Με την παράγραφο 12 του άρθρου 2 του ν. 2753/1999, προστέθηκε νέο εδάφιο μετά το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994.

Με τη νέα αυτή διάταξη θεσπίστηκε μείωση 25% στα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης με βάση την κυριότητα ή και την κατοχή σκαφών αναψυχής, προκειμένου για πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευασθεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τσερνίκι» και «λίμπερτυ», που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση.

Η μειωμένη αυτή τεκμαρτή δαπάνη μειώνεται περαιτέρω ανάλογα με την παλαιότητα του σκάφους κατά ποσοστό 10% αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από 5 έτη και μέχρι 10 έτη από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά κα 20% αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη.

Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης οι δικαιούχοι πρέπει μαζί με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλλουν σχετική βεβαίωση της Λιμενικής Αρχής όπου έχουν νηολογήσει ή λεμβολογήσει το σκάφος με το εξής περιεχόμενο:

«Βεβαιώνεται ότι το σκάφος αναψυχής (όνομα) που ανήκει στ..... κάτοικο Α.Φ.Μ., το οποίο είναι καταχωρισμένο στα λεμβολόγια ή νηολόγια (διαγράφεται ανάλογα) της Υπηρεσίας μας με α/α ολικού μήκους και το οποίο φέρει (εσωλέμβιο ή εξωλέμβιο ή εσωεξωλέμβιο) κινητήρα εργοστασίου κατασκευής και ιπποδύναμης, είναι κατασκευασμένο από ξυλεία, κατασκευάσθηκε στην Ελλάδα και είναι παραδοσιακού τύπου (αναγράφεται ο τύπος «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τσερνίκι», «λίμπερτυ»).

Το σκάφος αυτό καταχωρήθηκε σε νηολόγιο / λεμβολόγιο (διαγράφεται ανάλογα) στην Ελλάδα (λιμάνι) για πρώτη φορά την (γράφεται η ημερομηνία της πρώτης νηολόγησης ή λεμβολόγησης).

Η βεβαίωση αυτή χορηγείται μετά από αίτηση του πιο πάνω κυρίου του σκάφους για να τη χρησιμοποιήσει στη Δ.Ο.Υ. κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους».

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου, σύμφωνα με την περίπτωση α΄ του άρθρου 26 του ν. 2753/1999, ισχύουν για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 1^η Ιανουαρίου 1999 και μετά.

1.8 ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ ή ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΓΟΡΑΣ)

Στο άρθρο 17 του ν. 2238/1994 αναλύονται οι περιπτώσεις δαπανών που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Οι δαπάνες αυτές προϋποθέτουν την ύπαρξη εισοδήματος για την πραγματοποίησή τους και γι' αυτό διερευνώνται από την φορολογική νομοθεσία για την σύλληψη τυχόν διαφεύγουσας φορολογητέας ύλης.

Τα τεκμαρτά αυτά είναι τα εξής:

- α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας με εξαίρεση αυτά που αποτελούν αρδευτικό εξοπλισμό γεωργικής εκμετάλλευσης. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό του 1.000.000 δρχ.²⁰.
- β) Η αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή η αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας ή η αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς.

²⁰ Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α΄ του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 4 του ν. 2579/1998 και ισχύει από 1/1/1997 μέχρι σήμερα.

- γ) Η αγορά ακινήτων ή η χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά ή ανέγερση οικοδομής από ενήλικο, ως πρώτη κατοικία εφόσον η επιφάνειά της δεν υπερβαίνει τα 120 τ.μ. Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα 120 τ.μ. λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα 120τ.μ. για τον προσδιορισμό της τεκμαρτής δαπάνης (άρθρο 4 παράγραφο 10 ν. 2579/1998).
- δ) Η χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε, καθώς και για προσωρινές διευκολύνσεις ή προσωρινές καταθέσεις στις ατομικές επιχειρήσεις τους ή στις εταιρείες ή κοινοπραξίες ή κοινωνίες στις οποίες είναι μέλη ή μέτοχοι.
- ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τις 100.000 δρχ., εκτός από τις δωρεές προς τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό (ν. 2579/1998).
- στ) Η απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής, καθώς και για την εξόφληση υποχρεώσεων από τη χρήση καρτών πιστωτικών ή πληρωμών, εκτός των χρεωστικών. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας²¹.

1.9 ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΟΥ

Το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης **δεν** εφαρμόζεται:

²¹ Η στ' του άρθρου 17 του ν. 2238/1994 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2390/1996. περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής: στ) Η ετήσια δαπάνη που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής, στην οποία περιλαμβάνεται και το ποσόν τυχόν τόκων υπερημερίας.

- α) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει ενός (1) επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης μέχρι και δέκα τέσσερις (14) φορολογήσιμους ίππους, το οποίο ανήκει στην κυριότητα ή κατοχή πολύτεκνου με τέσσερα (4) τουλάχιστον τέκνα που τον βαρύνουν ή της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν.
- β) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.
- γ) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δε διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), του α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α') για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή του ενοικίου.
- δ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967, του α.ν. 378/1968 και του άρθρου 25 του ν. 27/1975, για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.
- ε) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει ενός επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ιδιοκτησίας προσώπου που το εισήγαγε με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας του από την αλλοδαπή για το έτος εκτελωνισμού του αυτοκινήτου και τα δύο (2) επόμενα έτη, εφόσον ο δικαιούχος της απαλλαγής εξακολουθεί και κατά τα έτη αυτά να κατοικεί στην Ελλάδα»²².
- στ) Προκειμένου για αγορά ομολόγων του Δημοσίου ή τίτλων εταιρειών στις οποίες μετέχει το Δημόσιο κατά ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%), ή για αγορά μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο ή μετοχών που έχει εγκριθεί η εισαγωγή τους σε αυτό, ύστερα από

²² Η περίπτωση ε' τέθηκε με την παράγραφο 12 του άρθρου 4 του ν. 2579/1998 (ΦΕΚ Τ.Α. 31/17/2/1998), και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ίδιου νόμου, από 1/1/1998 και μετά. Η αρχική περίπτωση ε' του άρθρου 18 του ν. 2238/1994 είχε καταργηθεί με την περίπτωση 4 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17/18-2-97), σύμφωνα δε με την περίπτωση 20 του ίδιου άρθρου και Νόμου, από 1/1/1996 και μετά

έγκριση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, ή για αγορά εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ή γενικά τίτλων του Δημοσίου, ή για αγορά αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και κάθε άλλου τίτλου που είναι διαπραγματεύσιμος στο Χρηματιστήριο.

- ζ) Προκειμένου για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 36 του ν. 1642/1986, για την τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγορασθεί για μεταπώληση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 1642/1986, εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Κατά τις μεταπωλήσεις αυτής της περίπτωσης δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 10 μέχρι και 14 του άρθρου 81. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πούλησαν στο οικείο έτος. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής αυτής της περίπτωσης²³.
- η) Το τεκμήριο με βάση την ετήσια συνολική δαπάνη, που υπολογίζεται, σύμφωνα με τα άρθρα 16 και 17, δεν εφαρμόζεται όταν η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν, και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης αυτών είναι μικρότερη από ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του εισοδήματος που δηλώθηκε με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωσή τους το ίδιο έτος.

²³ Η περίπτωση ζ' του άρθρου 18 του ν. 2238/1994 έγινε η' με την παρ. 14 του άρθρου 4 του ν. 2579/1998 Φ.Ε.Κ. Τ.Α. 31/17-2-1998 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ίδιου νόμου, από 1/1/1998 και μετά.

1.10 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΑΥΤΗΣ

Η φορολογική νομοθεσία (άρθρο 19 του ν. 2238/1994) δίνει την δυνατότητα μείωσης της ετήσιας συνολικής δαπάνης (Δαπάνης Διαβίωσης και Αγοράς περιουσιακών στοιχείων).

Τα ποσά που μειώνουν την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη είναι :

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

- β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.
- γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.
- δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για πρόσωπα:

- δα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό,
- δβ) που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους.
- δγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από

καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17 εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19.²⁴

- ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.
- στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.
- ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφητισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, τα χρηματικά ποσά, τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' και οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός τους ορίζεται από τα άρθρα 16 και 17.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές, το ποσό που πρέπει να εκπέσει αντί αυτών

²⁴ Η υποπερίπτωση γγ' της παραγ.2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 προστέθηκε με την παράγ. 7 του άρθρου 9 ν. 2459/1997 (Φ.Ε.Κ. 17/18-2-1997) και ισχύει, κατ' άρθρο 40 του ίδιου νόμου, από 1/1/1996 και μετά.

προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσής τους και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση αυτών των εσόδων τα μειώνει προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Φ.Ε.Κ. 34 Α΄) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1/1/1994.

Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ (Α΄ – Β΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)

2.1.1 Έννοια

Εισόδημα αυτής της κατηγορίας, είναι το έσοδο που προκύπτει κάθε χρόνο από την εκμετάλλευση ακινήτων. Ειδικά για τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, τα οποία καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος που αποκτήθηκαν θεωρείται ο χρόνος στον οποίον ανάγονται.

Υποκείμενα αυτής της φορολογίας, είναι τα φυσικά πρόσωπα, τα νομικά πρόσωπα και οι ενώσεις προσώπων, εφ' όσον είναι κύριοι ή νομείς ή επικαρπωτές ή έχουν το δικαίωμα ενάσκησης της επικαρπίας ή το δικαίωμα χρήσης ή οίκησης ακινήτου, καθώς και το δικαίωμα επιφάνειας ή εμφύτευσης σε γη, ή έχουν ανεγείρει, ως μισθωτές, ακίνητο στο οικόπεδο που έχουν μισθώσει ή υπεκμισθώνουν ακίνητο που έχουν μισθώσει.

2.1.2 Ακαθάριστο εισόδημα

Σαν ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα, λαμβάνεται το ύψος του μισθώματος που έχει καθοριστεί μεταξύ μισθωτή και εκμισθωτή, όπως αυτό προκύπτει από σχετικό μισθωτήριο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Σε περίπτωση που δεν προσάγεται μισθωτήριο, ή όταν το αποδεικτικό στοιχείο της συμφωνίας ή αυτά που υποβάλλονται είναι ανακριβή, ο προσδιορισμός του εισοδήματος γίνεται με τη σύγκριση της οικοδομής με άλλες οικοδομές που νοικιάζονται κάτω από

παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει δυσαναλογία μεταξύ του μισθώματος και της μισθωτικής αξίας της οικοδομής, όταν αυτή είναι ανώτερη από το δηλούμενο μίσθωμα, κατά 15% τουλάχιστον αυτού του μισθώματος.

Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, στις περιοχές που ισχύει το «προκαθορισμένο» σύστημα αξιών για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας του ακινήτου με προσφυγή, έως τις 31/12 του οικείου οικονομικού έτους.

2.1.3 Τεκμαρτό μίσθωμα

Τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιοκατοίκησης, ιδιόχρησης κλπ. ακινήτου.

Αν η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της (ιδιοκατοικήθηκε), το ακαθάριστο εισόδημά της δεν μπορεί να είναι μικρότερο από τα 3,5% της αντικειμενικής αξίας της, όπως αυτή υπολογίζεται με βάση τα ακόλουθα στοιχεία:

- Την **κύρια επιφάνεια** της οικοδομής, στην οποία προστίθεται και ποσοστό 20% της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που υπάρχουν στην οικοδομή.
- Την **τιμή ζώνης**, για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, που ισχύουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους πρόκυψης του εισοδήματος, ή
- Την **τιμή εκκίνησης**, που ισχύουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους πρόκυψης του εισοδήματος, για τις λοιπές περιοχές (που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα).

- Το **διορθωτικό συντελεστή**, ο οποίος, ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο, ορίζεται, ως ακολούθως:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης, για κάθε τετραγωνικό μέτρο	Διορθωτικός Συντελεστής
Μέχρι 260.000	1,10
Από 150.001 Έως 250.000	1,20
Από 250.001 Έως 400.000	1,30
Από 400.001 Και πάνω	1,40

- Το **Συντελεστή παλαιότητας**, ο οποίος υπολογίζεται ανά πενταετία, με βάση τον ομώνυμο συντελεστή που ισχύει στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, οι τιμές του οποίου έχουν ως ακολούθως:

Έτη από συμπλήρωση 2ετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας	Συντελεστής παλαιότητας
1 έως 5 χρόνια	0,90
6 έως 10 χρόνια	0,80
11 έως 15 χρόνια	0,75
16 έως 20 χρόνια	0,70
21 έως 25 χρόνια	0,65
26 χρόνια και πάνω	0,60

Σημειώνεται ότι για τις ιδιοκατοικούμενες δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες, το τεκμαρτό μίσθωμα, για κάθε μία από αυτές, υπολογίζεται για 3 μήνες το έτος. Ως εξοχικές κατοικίες θεωρούνται αυτές που βρίσκονται σε παραθεριστικές περιοχές ή εξοχικά κέντρα, μακριά από την αστική περιοχή που έχει την κατοικία του ο φορολογούμενος.

Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει το τεκμαρτό μίσθωμα που υπολογίζεται με τον πιο πάνω τρόπο.

Στις περιπτώσεις **ιδιόχρησης της οικοδομής ή παραχώρησής της για κατοίκηση ή για χρησιμοποίηση με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα**, το ακαθάριστο εισόδημά της προσδιορίζεται με σύγκριση της οικοδομής αυτής με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται.

Πάντως, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτό τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5% ούτε να είναι μικρότερο από το 3,5% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, αν αυτό βρίσκεται σε περιοχές που ισχύει το «αντικειμενικό», «προκαθορισμένο», σύστημα αξιών για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

Αν όμως το ακίνητο δε βρίσκεται σε αυτές τις περιοχές, τότε, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να υπερβεί τα 4% της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας.

Ακαθάριστο εισόδημα από γαίες.

Ως ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γης, λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τη σχετική συμφωνία.

Αν το μίσθωμα ή το αντάλλαγμα έχει συμφωνηθεί σε είδος, θα αποτιμηθεί η αξία του είδους σε χρήμα με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης στον τόπο της παραγωγής, κατά τον ίδιο χρόνο.

Αν δεν προσάγεται συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που αποδεικνύει τη συμφωνία ή αν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε σε χρήμα ή σε είδος είναι δυσαναλόγως κατώτερο από τη μισθωτική αξία των γαιών, ή όταν η εκμετάλλευση των γαιών παραχωρήθηκε σε τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται με σύγκριση προς άλλες ενοικιαζόμενες αγροτικές εκτάσεις. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσαναλόγου μισθώματος κάθε φορά που η μισθωτική αξία των γαιών είναι ανώτερη από το συμφωνημένο μίσθωμα, σε ποσοστό 25%, αυτού του μισθώματος.

Αν το δηλούμενο εισόδημα από εκμίσθωση γεωργικής γης ή το τεκμαρτό μίσθωμα από δωρεάν παραχώρηση είναι μικρότερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42 του ν.

2238/1994, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, λαμβάνεται υπ' όψιν το μίσθωμα που προσδιορίζεται αντικειμενικά.²⁵

Αν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε και δηλώθηκε είναι ανώτερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, λαμβάνεται υπ' όψη το δηλωθέν.

2.1.4 Καθαρό Εισόδημα

Από το Ακαθάριστο Εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

- α) Για οικοδομές που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, κλινικές και санατόρια ποσοστό 10% για αποσβέσεις και μέχρι 15% για τα ασφάλιστρα κατά κινδύνου πυρκαγιάς, για έξοδα επισκευής και συντήρησης καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διάφορες απόδοσης μισθού ή καθορισμού μισθώματος.

Τα παραπάνω ποσοστά περιορίζονται σε 5% για το εισόδημα που προκύπτει από οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις. Όταν έχουμε εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτου, το ποσοστό της έκπτωσης περιορίζεται συνολικά σε 5%.

- β) Σε περίπτωση υπεκμίσθωσης ή ιδιόχρησης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου καθώς και η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε σε έδαφος κυριότητας τρίτου λογίζεται ως εισόδημα.
- γ) Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης, πολυετούς μίσθωσης μεταγραφτέας και δικαιώματος επιφάνειας ή εμφύτευσης, το μίσθωμα ή δικαίωμα που καταβάλλεται.
- δ) Κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει τις γαίες.
- ε) Ποσοστό 5% για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης γαιών.
- στ) Ποσοστό 10% για δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών για απόσβεσή τους.

²⁵ Η συγκεκριμένη περίπτωση, τέθηκε ως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 2390/1996. Έναρξη ισχύος, 1/1/1995 και μετά.

ζ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει βάση νόμου ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, μέχρι του ύψους του Ακαθάριστου Εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής από το Ακίνητο κατά το έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση. Τυχόν αρνητικό ποσό δεν συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλων ακινήτων ή με άλλα θετικά εισοδήματα.²⁶

Το ποσό που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα από ακίνητα.

2.1.5 Αυτοτελής φορολογία εκμισθούμενων κοινόχρηστων χώρων πολυκατοικιών

Το ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων οικοδομής, οι οποίοι ανήκουν στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών αυτής της οικοδομής, φορολογείται αυτοτελώς.²⁷

Η συνολική φορολογική επιβάρυνση υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση και καλύπτει το φόρο εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και την εισφορά ΟΓΑ στο χαρτόσημο.

Το ποσό αυτής της οφειλής αποδίδεται από το διαχειριστή της πολυκατοικίας, με δήλωσή του, η οποία υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους στη Δ.Ο.Υ., στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το εκμισθούμενο ακίνητο.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα, από τα οποία το ένα (1) κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή και τα άλλα δύο (2) παραλαμβάνονται από τον υπόχρεο για να τα χρησιμοποιήσει ως πιστοποιητικά ενώπιον οποιασδήποτε αρχής ή ενδιαφερόμενου ως απόδειξη της εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης.

²⁶ Η περίπτωση ζ του άρθρου 23 του ν. 2238/1994 προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 4 του ν. 2390/1996 και δεν υπάρχουν αλλαγές.

²⁷ Ισχύει από τη χρήση 1992.

2.1.6 Αυτοτελής φορολογία του «Αέρα» που καταβάλλεται στον εκμισθωτή

Κάθε ποσό καταβάλλεται πέρα από τα μισθώματα στον εκμισθωτή του ακινήτου, για τη μίσθωση ακινήτου υπόκειται σε αυτοτελή φορολογία, με συντελεστή 25% καθαρό ποσό που καταβάλλεται από τον ενοικιαστή, στο δικαιούχο εκμισθωτή.

2.2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ (Γ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)

2.2.1 Έννοια

Εισόδημα από Κινητές Αξίες είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από:

- α) Μερίσματα, τόκους ιδρυτικών τίτλων, μετοχές ημεδαπών Α.Ε., καθώς και από ομολογίες, χρεόγραφα του Ελληνικού Δημοσίου.
- β) Μερίσματα και τόκους από τίτλους επιχειρήσεων αλλοδαπής προέλευσης.
- γ) Τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη.
- δ) Από κέρδη Αμοιβαίων κεφαλαίων.
- ε) Από κέρδη Ανωνύμων εταιρειών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών, στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.
- στ) Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο Λογαριασμός Νεότητος Προσωπικού Ο.Τ.Ε., με παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%.²⁸
- ζ) Από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.²⁹

2.2.2 Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από ακίνητες αξίες

Ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:

- α) Για τα κέρδη που διανέμονται από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ., αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, σε διευθυντές και αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους. Ο χρόνος έγκρισης αυτών από την Γενική συνέλευση των μετόχων.

²⁸ Η περίπτωση στ που αναφέρεται στο άρθρο 24 του ν. 2238/1994 τέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 2443/1996.

²⁹ Η περίπτωση ζ που αναφέρεται στο άρθρο 24 του ν. 2238/1994 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του ν. 2238/1994 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 16^α του ν. 2459/1997 και ισχύει από 8/1/1997.

- β) Για τους τόκους που προέρχονται από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, ο χρόνος έγκρισής τους από την Γενική Συνέλευση των μετόχων και για τα τοκομερίδια ο χρόνος που έχει ορισθεί για την εξαργύρωσή τους.
- γ) Για τα κέρδη που προέρχονται από ημεδαπά αμοιβαία κεφάλαια, ο χρόνος έγκρισής τους από την Α.Ε. Διαχειρίσεως και προκειμένου για κέρδη που προέρχονται από αμοιβαία κεφάλαια αλλοδαπής ο χρόνος είσπραξης αυτών.
- δ) Για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση η΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του ν. 2238/1994, ο χρόνος λήξης της σύμβασης³⁰

2.2.3 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες

Το εισόδημα που προκύπτει από τα άρθρα 24, 25 του ν. 2238/1994 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες.

Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση κάθε φόρου, τέλους ή δικαιώματος υπέρ του δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

³⁰ Η περίπτωση δ του άρθρου 26 του ν. 2238/1994, προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 16^α του ν. 2459/1997 και ισχύει από 8 Ιανουαρίου 1997 και μετά.

2.3 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Δ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)

Σήμερα ο εμπορικός και βιομηχανικός κόσμος εμφανίζεται με τη μορφή διαφόρων τύπων επιχειρήσεων που ο καθένας έχει και το δικό του τρόπο φορολογίας.

2.3.1 Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων

α) Έννοια εμπορικής επιχείρησης

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση, εμπορική βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελεύθερα επαγγέλματα.

β) Έννοια επιχείρησης

Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

γ) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

- **Επιχείρηση αγοραπωλησίας ακινήτων**

Το κέρδος από την επιχείρηση αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αγοραίας αξίας αυτού, κατά το χρόνο της αγοράς. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες που βαρύνουν τον πωλητή.

- **Πώληση Οικοπέδων**

Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν καταμνηθεί ή ρυμοτομηθεί.

Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας της έκτασης, η οποία πωλήθηκε και της αγοραίας αξίας της πριν από την κατάμνηση ή τη ρυμοτόμηση. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

- **Μερίσματα Συνεταιρισμών**

Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.

- **Κέρδη παρεπόμενων εργασιών**

Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.

- **Επιχειρηματική αμοιβή**

Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, του κοινωνικού και του εταίρου διαχειριστή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 109.³¹

- **Μισθοί Δ.Σ. Α.Ε.**

Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι

³¹ Η συγκεκριμένη περίπτωση τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ν. 2065/1992 και ισχύει από 30/6/1992

ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.³²

- **Υπεραξία παγίων κεφαλαίων**

Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Προκειμένου για τον υπολογισμό του υπερτιμήματος που προκύπτει από την πώληση ακινήτων, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

- Οι τόκοι που ορίζονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 25 (τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων).
- Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα που αναφέρονται στην περίπτωση η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24.

2.3.2 Χρόνος κτήσης κερδών από εταιρείες.

Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας, και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιριστική θεωρείται ότι αποκτήθηκαν στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρείας, της κοινοπραξίας, της κοινωνίας και αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από

³² Η περίπτωση αυτή τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του ν. 2065/1992 και ισχύει από 30/6/1992.

κάθε ένα εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρεία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και προκειμένου για εταιρεία περιορισμένης ευθύνης η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από τη συνέλευση των εταίρων. Σε περίπτωση που δεν εγκριθεί ο ισολογισμός της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτάται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου.

2.3.3 Προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος

Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές της. Το καθαρό εισόδημα (κέρδος) των εμπορικών επιχειρήσεων υπολογίζεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. που τηρούν αυτές ως εξής:

- α) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το καθαρό κέρδος βρίσκεται, σύμφωνα με τα διδάγματα της λογιστικής επιστήμης, με βάση τα αριθμητικά δεδομένα³³ που προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης.
- β) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εφόσον όμως αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων, το καθαρό κέρδος βρίσκεται αν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής αφαιρεθούν τα έξοδά της, τα οποία προκύπτουν από τα βιβλία της.

³³ Έσοδα – δαπάνες, έξοδα άρθρου 31.

γ) Προκειμένου για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και εφόσον η ανεπάρκεια των βιβλίων σ' αυτή την περίπτωση δεν επιτρέπει τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, το καθαρό κέρδος βρίσκεται **εξωλογιστικά**, με την εφαρμογή μοναδικού συντελεστή³⁴ καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης³⁵.

Σ' αυτή την περίπτωση στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης **δε συμπεριλαμβάνονται**:

- I) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους από συναλλαγματικές και γραμμάτια από εμπορικές συναλλαγές, ως και οι τόκοι από την πώληση εμπορευμάτων με πίστωση.³⁶
- II) Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης³⁷
- III) Τα ποσά που εισπράχθηκαν από απαιτήσεις της επιχείρησης που είχαν θεωρηθεί επισφαλείς και είχαν γίνει δεκτά από τον Οικονομικό Έφορο κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησης σε προηγούμενα χρόνια.
- IV) Τα ποσά που εισπράχθηκαν από την επιχείρηση γιατί θεωρήθηκε ότι είχαν καταβληθεί χωρίς να οφείλονται για φόρους, τέλη και εισφορές που τη βάρυναν και κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών προηγούμενων χρόνων είχαν γίνει δεκτά από τον Οικονομικό Έφορο.

Τα πιο πάνω ποσά προσθέτονται ως έχουν στο ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν εξωλογιστικά, δηλαδή με την εφαρμογή του οικείου συντελεστή στα κάθε είδους ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

³⁴ Από τους οικείους πίνακες συντελεστών καθαρού κέρδους.

³⁵ βλ. άρθρο 32ν. 2238/1994

³⁶ βλ. άρθρο 25 παράγραφος 4 του ν. 2238/1994

³⁷ βλ. άρθρο 32 του ν. 2238/1994

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και Β κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εφόσον αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ακόλουθων εξόδων:

- α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται:
 - αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού
 - αβ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα
 - αγ) Η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, Δήμους, ΑΕΙ.
 - αδ) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, ιερούς ναούς, στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία.

Η παραπάνω παράγραφος αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν. 2579/1998

Επίσης τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι ποσοστό 15% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς.

Τέλος συμπεριλαμβάνονται και τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους. Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στο άρθρο 31 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 και αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 14 του ν. 2459/1997.

- β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, λειτουργίας, κυκλοφορίας επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ. μέχρι 1400cc που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις εκπίπτουν μέχρι 60% του συνολικού ύψους αυτών. Για αυτοκίνητα άνω των 1400cc εκπίπτει ποσοστό 25% των συνολικών

δαπανών. Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και τέθηκε ως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 14 του ν. 2459/1997.

- γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και των εμπορεύσιμων αγαθών.
 - δ) Των δεδουλευμένων καθ' είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης.
 - ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων που αφορούν την επιχείρηση.
 - στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης.
- Η περίπτωση στ' που αναφέρεται στην παράγραφο 9 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 του ν. 2556/1998.
- ζ) Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών.
 - η) Της ζημιάς που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.
 - θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης σχηματίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση:
 - θα) των επιστροφών ή εκπτώσεων.
 - θβ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, Δήμους και
 - θγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.
- Ομοίως υπολογίζεται πρόβλεψη σε ποσοστό 1% επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις. Το ποσό της πρόβλεψης δεν μπορεί να υπερβεί το 35% του Χ.Υ. των πελατών. Η παράγραφος

αυτή αναφέρεται στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994, τέθηκε ως αντικαταστήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 14 του ν. 2459/1997.

- ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Σε ορισμένες επιχειρήσεις αναγνωρίζεται από 1 Ιανουαρίου 1997 έως και των 31 Δεκεμβρίου 1999 έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών.

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 3 δις δραχ., ποσοστό έκπτωσης 1% και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 3 δις δραχ. ποσοστό έκπτωσης 0,5%. Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 3 δις δραχ., ποσοστό έκπτωσης 1% και πάνω από 3 δις δραχ. ποσοστό έκπτωσης 0,5% για άλλες επιχειρήσεις.

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

- α) Για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις τα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων.
- β) Για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή, στα ακαθάριστα έσοδά τους από τις υπηρεσίες και εργασίες αυτές από τις οποίες εισάγεται το συνάλλαγμα.
- γ) Για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερησίων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθήμερων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.
- δ) Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας – τηλεόρασης, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα.
- ε) Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κατασκηνωτικά κέντρα τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδά τους, στα οποία

εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

2.3.4 Φορολογία Εισοδήματος Εμπορικών Επιχειρήσεων (Αντικειμενικά Κριτήρια)

Από το οικονομικό έτος 1995 με τον ν. 2214/1994 εισήχθη μια νέα μεθοδολογία προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος των μικρών εμπορικών επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Α΄ και Β΄ κατηγορίας, η λειτουργία της οποίας βασίζεται σε ορισμένα κριτήρια με τα οποία προσδιορίζεται ένα πλασματικό ελάχιστο εισόδημα το οποίο με ορισμένες προϋποθέσεις υπόκειται σε φόρο.

Η εφαρμογή της αντικειμενικής μεθοδολογίας προσδιορισμού του ελάχιστου εισοδήματος δεν καταργεί τη λογιστική και εξωλογιστική μεθοδολογία προσδιορισμού του εισοδήματος. Από το οικονομικό έτος 1995 οι δύο αυτές μέθοδοι προσδιορισμού του εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων λειτουργούν παράλληλα. Δηλαδή οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας εξακολουθούν και με την εισαγωγή της αντικειμενικής μεθόδου να τηρούν τα βιβλία που υποχρεούνται και να τα ενημερώνουν στις προθεσμίες που επιβάλλει ο Κ.Β.Σ. να εκδίδουν και να φυλάσσουν τα στοιχεία που προβλέπει ο ίδιος κώδικας και ακόμα να προσδιορίζουν στο τέλος της χρήσης το καθαρό εισόδημά τους με τη λογιστική ή εξωλογιστική μέθοδο, ανάλογα με την υποχρέωση που έχουν. Το καθαρό εισόδημα που προκύπτει με την εφαρμογή μιας από τις δύο μεθόδους, (λογιστική εξωλογιστική) θα δηλώνουν οι επιχειρήσεις αυτές ως υποκείμενο σε φόρο συμπληρώνοντας τις σχετικές ενδείξεις της φορολογικής δήλωσης καθώς και τις ενδείξεις των λοιπών εντύπων που τη συνοδεύουν και συνυποβάλλονται με αυτήν. Ταυτόχρονα όμως για τις επιχειρήσεις αυτές προσδιορίζεται και το ελάχιστο εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή της αντικειμενικής μεθόδου.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α΄ και Β΄ κατηγορίας υποχρεούνται να τηρούν δύο ποσά καθαρού εισοδήματος: ένα ποσό

καθαρού εισοδήματος το οποίο προκύπτει από τα δεδομένα των βιβλίων που τηρούν και ένα ποσό καθαρού εισοδήματος το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή της αντικειμενικής μεθόδου. Αν το ελάχιστο εισόδημα που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο είναι μεγαλύτερο του εισοδήματος που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται οριστικό και υπόκειται σε φόρο εφόσον μέσα σε μια πενταετία δεν διαπιστωθεί παράβαση του Κ.Β.Σ. η οποία θίγει το κύρος των βιβλίων. Αντίθετα, αν το εισόδημα που έχει προκύψει από τα βιβλία και έχει δηλώσει η επιχείρηση με την αρχική της δήλωση είναι μεγαλύτερο του εισοδήματος που προκύπτει με την εφαρμογή της αντικειμενικής μεθόδου, σε φόρο θα υπαχθεί το εισόδημα αυτό.

Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος φορολογίας έχουν εισαχθεί στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων οι έννοιες του δηλούμενου εισοδήματος και του ελάχιστου εισοδήματος. Δηλούμενο εισόδημα θεωρείται εκείνο που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία το οποίο προσδιορίζεται λογιστικώς ή εξωλογιστικώς και ελάχιστο εισόδημα αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή της αντικειμενικής μεθοδολογίας. Τα δύο αυτά εισοδήματα συγκρίνονται και το μεγαλύτερο υπόκειται σε φόρο.

2.3.5 Εξαιρέσεις από τα αντικειμενικά κριτήρια

Δεν προσδιορίζεται ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος στις εξής περιπτώσεις:

A. Για καθαρά κέρδη που αποκτούν οι δικαιούχοι από την εκμετάλλευση θεάτρου ή θεάτρου σκιών (καραγκιοζοπαίκτες), κινηματογράφου ή λεωφορείου ενταγμένου σε ΚΤΕΛ, από την εκμετάλλευση κυλικείων που βρίσκονται μέσα σε θέατρα ή κινηματογράφους. Επίσης, απαλλάσσονται από τα αντικειμενικά κριτήρια, τα φυσικά πρόσωπα τα οποία παρέχουν υπηρεσίες αποκλειστικά στο δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ., τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και τα κρατικά Ν.Π.Ι.Δ. με μίσθωση έργου καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσία με μίσθωση έργου

αποκλειστικά προς ένα και μόνο αντισυμβαλλόμενο, δίχως να απασχολούν προσωπικό όπως π.χ. άτομα που έχουν αναλάβει τον καθαρισμό μιας και μόνο πολυκατοικίας ή μιας και μόνο επιχείρησης, απασχολούμενοι για το σκοπό αυτό προσωπικά και χωρίς να απασχολούν προσωπικό.

Γενικά στους αποκλειστικά πλανόδιους λιανοπωλητές, στους αποκλειστικά λιανοπωλητές σε κινητές λαϊκές αγορές, σε εκμεταλλευτές ενοικιαζόμενων δωματίων κλπ, δεν εφαρμόζονται οι περιπτώσεις απαλλαγών από τα αντικειμενικά κριτήρια που αναφέρονται στην παράγραφο 16 του άρθρου 33.

B. Για καθαρά κέρδη που αποκτούν οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, καθώς και οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας καθώς και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γενικά. Η παραπάνω εξαίρεση περιλαμβάνει και τα εισοδήματα των τεχνικών αυτών επιχειρήσεων που προκύπτουν από την ενοικίαση απούλητων οικοδομών τους και τούτο ανεξάρτητα από το αν ταυτόχρονα ασκούν ή όχι κατασκευαστική δραστηριότητα. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών, είτε χρησιμοποιούν ίδια υλικά, είτε όχι, υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια.

Για τις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομών, που οι οικοδομικές άδειες εκδίδονται από 1.1.1995 και μετά, καθορίζεται ειδική διαδικασία για τον προσδιορισμό του ελάχιστου κόστους, κατασκευής οικοδομών καθώς και για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των εργολάβων και υπεργολάβων που εκτελούν οποιαδήποτε.

2.3.6 Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση

Ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης, ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας, κοινωνίας αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικής κερδοσκοπικής ή μη εταιρείας συμμετοχική ή αφανούς, καθώς και κοινοπραξίας, που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ή προκειμένου για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών και όταν τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το χαρακτηριστικό αυτών, ως ειλικρινών ή όχι, θεωρείται εκείνο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της φορολογικής βάσης, ήτοι του αθροίσματος της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης και της εμπορικής αμοιβής, με τους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης της επιχείρησης. Η τελευταία περίπτωση (ή προκειμένου για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών και όταν τηρούν προαιρετικά βιβλία τρίτης κατηγορίας) ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.1999. Για την εξεύρεση του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος χρησιμοποιούμε τον εξής μαθηματικό τύπο:

$$\text{Ε.Π.Κ.Ε.} = [(M.A. + E.A.) \times \Sigma.E.] \times \Sigma.A. \text{ όπου}$$

Ε.Π.Κ.Ε. = Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος

M.A. = Μισθωτική αξία

E.A. = Εμπορική αμοιβή

Σ.Ε. = Συντελεστής Εμπορικότητας

Σ.Α. = Συντελεστής Απόδοσης

Αναλύουμε ως κατωτέρω κάθε παράγοντα του δεύτερου μέρους του πιο πάνω μαθηματικού τύπου.

2.3.7 Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης

Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης αποτελεί τη βασική παράμετρο υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος των επιχειρήσεων που υπάγονται στο

αντικειμενικό σύστημα φορολογίας. Υπολογίζεται με βάση την τιμή ζώνης ή οποία χρησιμοποιείται στο σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται για οποιαδήποτε αιτία, η οποία ισχύει κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε ημερολογιακού έτους, το εμβαδόν της επαγγελματικής εγκατάστασης και ένα ποσοστό το οποίο για τα οικονομικά έτη 1995 και 1996 ορίστηκε σε 6%, για το οικονομικό έτος 1997 ορίστηκε σε 6,75% ενώ το οικονομικό έτος 1998 ορίστηκε σε 7,25%.

Για το οικονομικό έτος 1999, εισοδήματα 1998, το ποσοστό αυτό ορίστηκε σε 8,25% με τροπολογία που έχει κατατεθεί στο σχέδιο νόμου «Διαρρυθμίσεις στη φορολογία των αυτοκινήτων οχημάτων και άλλες διατάξεις». Έτσι, ο προσδιορισμός της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης θα γίνει εφέτος με βάση τον τύπο:

$$\mathbf{MAEE = \text{τιμή ζώνης} \times \text{εμβαδόν} \times 8,25\%.$$

Αν και ο νόμος ορίζει ότι για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης χρησιμοποιούνται οι τιμές ζώνης που ισχύουν την 1^η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, οι τιμές αυτές δεν έχουν χρησιμοποιηθεί. Παγίως χρησιμοποιούνται οι τιμές ζώνης της 1^{ης} Ιανουαρίου 1995. Έτσι και στον νέο φορολογικό νόμο ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας θα χρησιμοποιηθούν εφέτος οι τιμές ζώνης που ίσχυαν την 1^η Ιανουαρίου 1995.

Ως τιμή ζώνης για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται η ίδια τιμή ανεξάρτητα από το είδος της επαγγελματικής εγκατάστασης, ανεξάρτητα δηλαδή από το αν η επαγγελματική εγκατάσταση είναι γραφείο ή κατάστημα ή κατοικία ή βιοτεχνία κ.ο.κ. Ειδικά σε περίπτωση που η επαγγελματική εγκατάσταση αποτελείται από μη στεγασμένη επιφάνεια, π.χ. μάντρα οικοδομών, χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων κλπ., για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται η τιμή ζώνης που ισχύει στην περιοχή για στεγασμένη επιφάνεια, χωρίς τη μείωση που προβλέπεται για τα

οικόπεδα από το αντικειμενικό σύστημα που εφαρμόζεται στις μεταβιβάσεις ακινήτων.

Για τις περιοχές που δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ως τιμή ζώνης λαμβάνεται η κατώτερη τιμή που ισχύει για την πρωτεύουσα του νομού όπου βρίσκεται η εγκατάσταση της επιχείρησης.

Ως επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται κάθε επιφάνεια η οποία εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησης ή συμβάλλει στην εξυπηρέτηση του σκοπού της. Έτσι περιλαμβάνονται οι κτιριακές εγκαταστάσεις, οι κοινόχρηστοι χώροι εξυπηρέτησης του προσωπικού, οι βοηθητικοί χώροι, οι ειδικές εγκαταστάσεις θέρμανσης, κλιματισμού, πυρασφάλειας, ψυκτικοί χώροι, χώροι για ξήρανση και συντήρηση προϊόντων διαλογής, συσκευαστήρια, εκθεσιακοί χώροι, καθώς και χώροι εναποθήκευσης πρώτων υλών και εναπόθεσης βιοτεχνικών προϊόντων, χώροι φορτοεκφόρτωσης κλπ.

Ακόμη στην επιφάνεια της επαγγελματικής εγκατάστασης περιλαμβάνεται και η επιφάνεια παρατιού μέσα σε αίθουσα επαγγελματικής στέγης (ανοικτός εξώστης).

2.3.8 Πότε μειώνεται η μισθωτική αξία

Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης μειώνεται σε ποσοστό:

- 50% για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης γενικώς.
- 30% αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε όροφο οικοδομής ή σε τυφλή στοά. Αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται σε ημιώροφο ή μεσοπάτωμα και δεν υπάρχει επικοινωνία με το ισόγειο κατάστημα, θεωρείται ότι βρίσκεται σε όροφο και έχει τη μείωση του 30%. Αντίθετα, αν ο ημιώροφος ή το μεσοπάτωμα επικοινωνούν με το ισόγειο κατάστημα, έστω και αν υπάρχει άλλη είσοδος, ο χώρος αυτός θεωρείται ενιαίος με το ισόγειο, δηλαδή η επαγγελματική εγκατάσταση

θεωρείται ότι βρίσκεται στο ισόγειο και δεν έχει μείωση της μισθωτικής αξίας.

- 50% αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται αποκλειστικά σε υπόγειο οικοδομής. Αν η επαγγελματική εγκατάσταση βρίσκεται στο ισόγειο και εκτείνεται και στο υπόγειο, δεν μειώνεται η μισθωτική αξία. Για να μειωθεί η μισθωτική αξία θα πρέπει η επαγγελματική εγκατάσταση να βρίσκεται αποκλειστικά σε υπόγειο, ανεξάρτητα από το αν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας ή όχι.
- 75% για τους αποθηκευτικούς χώρους. Αποθήκη χαρακτηρίζεται κάθε ανεξάρτητη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης στην οποία δεν εκδηλώνεται καμία συναλλακτική δραστηριότητα (αγορά ή πώληση αγαθών, είσπραξη χρημάτων κλπ.) αλλά χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τη συλλογή και αποθήκευση αγαθών. Στην επαγγελματική αυτή εγκατάσταση διενεργούνται απλώς παραλαβές και παραδόσεις αγαθών.

Η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να υπερβεί το ύψος της εμπορικής αμοιβής η οποία για τα εισοδήματα του 1998 ορίστηκε σε 2.500.000. Αν κατά συνέπεια η μισθωτική αξία με βάση την τιμή ζώνης, το εμβαδόν και το ποσοστό 8,25% προσδιοριστεί σε 2.550.000 ή σε μεγαλύτερο ποσό, για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος θα ληφθεί υπόψη το ποσό των 2.500.000 δρχ.

Ως μισθωτική αξία η οποία περιορίζεται στο ύψος της εμπορικής αμοιβής λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από το άθροισμα της μισθωτικής της έδρας και της μισθωτικής αξίας του αποθηκευτικού χώρου ή από το άθροισμα της μισθωτικής αξίας του υποκαταστήματος και της μισθωτικής αξίας του αποθηκευτικού χώρου. Στις περιπτώσεις συστέγασης επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών η μισθωτική αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης επιμερίζεται μεταξύ των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων. Ως κριτήριο περιορισμού της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται ο αριθμός των συστεγαζόμενων επιχειρήσεων και όχι το εμβαδόν που χρησιμοποιεί κάθε

συστεγαζόμενη επιχείρηση. Έτσι, αν σε μια εγκατάσταση εμβαδού 150 τμ. συστεγάζονται τρεις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και η μισθωτική αξία της εγκατάστασης έχει προσδιοριστεί σε 1.200.000 δρχ. η μισθωτική αξία που θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος καθεμιάς θα είναι 400.000 δρχ. ανεξάρτητα από το αν κάποια από τις επιχειρήσεις αυτές χρησιμοποιεί μεγαλύτερο εμβαδόν από αυτό που χρησιμοποιούν οι άλλες επιχειρήσεις. Αν οι επιχειρήσεις αυτές παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης, τότε η μισθωτική αξία που αναλογεί σε καθεμιά θα μειωθεί περαιτέρω κατά 50%.

Ο επιμερισμός της μισθωτικής αξίας επιτρέπεται:

- i) Στις επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες
- ii) Στις μεικτές επιχειρήσεις εφόσον όλες οι δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών και εμπορίας ή παραγωγής αγαθών διεξάγονται στον ίδιο χώρο και εφόσον είναι κατά κύριο λόγο επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από την άσκηση της εμπορίας ή από την παραγωγή αγαθών.
- iii) Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και εμπορίας ή παραγωγής αγαθών εφόσον στον χώρο της συστέγασης παρέχονται μόνο υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών ενώ οι άλλες δραστηριότητες διεξάγονται σε άλλες εγκαταστάσεις.

Αν ο φορολογούμενος χρησιμοποιεί ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία του, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται το 1/3 της επιφάνειας της κατοικίας.

Στην περίπτωση αυτή η έκταση που αντιστοιχεί στην επαγγελματική εγκατάσταση δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 60 τμ. Για επιχειρήσεις που εκμισθώνουν θαλάσσια ποδήλατα, ταξί θαλάσσης, κανό, τζετ σκι, σκάφη και θαλάσσια σπορ και συναφή είδη ή ομπρέλες, για τον υπολογισμό της μισθωτικής αξίας λαμβάνεται υπόψη επιφάνεια 60 τμ.

Για να ληφθεί όμως υπόψη το 1/3 του εμβαδού της κατοικίας του φορολογούμενου, θα πρέπει να έχει δηλωθεί με τη φορολογική

δήλωση που έχει υποβληθεί, ότι χρησιμοποιεί ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία του.

2.3.9 Η εμπορική αμοιβή

Η εμπορική αμοιβή αποτελεί τη δεύτερη παράμετρο η οποία χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος. Αποτελεί ένα πλασματικό (τεκμαρτό) εισόδημα που υποτίθεται ότι ο επιτηδευματίας που ασκεί εμπορική επιχείρηση η οποία τηρεί βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας αποκτά ως αντάλλαγμα της προσφερόμενης προσωπικής εργασίας. Εμπορική αμοιβή με αυτή την έννοια αναγνωρίζεται όχι μόνο στις εμπορικές επιχειρήσεις που ασκούνται ατομικώς αλλά και στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, στις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, στις συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και στις κοινοπραξίες.

Ως εμπορική αμοιβή λαμβάνεται κάθε οικονομικό έτος το ποσό του ετήσιου εισοδήματος εμποροϋπαλλήλου με πέντε χρόνια υπηρεσίας χωρίς προσαύξηση επιδομάτων πολυετίας και οικογενειακών βαρών το οποίο προκύπτει από τη συλλογική σύμβαση εργασίας εμποροϋπαλλήλων που ισχύει κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε ημερολογιακού έτους. Ο βασικός μηνιαίος μισθός του εμποροϋπαλλήλου με πέντε χρόνια υπηρεσία που ισχύει κάθε φορά κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους θα πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό 14 και το ετήσιο αυτό εισόδημα που προκύπτει στρογγυλοποιείται, σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη, στην πλησιέστερη εκατοντάδα χιλιάδας προκειμένου να προσδιοριστεί η εμπορική αμοιβή κάθε οικονομικού έτους.

Η εμπορική αμοιβή για το έτος 1994 είναι 1.700.000 δρχ. και κατά συνέπεια στις επιχειρήσεις παροχής Υπηρεσιών για το έτος 1994 είναι 2.210.000 δρχ. (1.700.000 X 130%). Για τη χρήση 1995, η Ε.Α. είναι 1.900.000 δρχ. και 2.470.000 αντιστοίχως. Για τη χρήση 1996 η Ε.Α. των επιχειρήσεων που πωλούν αγαθά είναι 2.100.000 δρχ. και των

επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες 2.730.000 δρχ. Για τη χρήση 1997, η Ε.Α. των επιχειρήσεων που πωλούν αγαθά είναι 2.400.000 δρχ. και των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες είναι 3.120.000 δρχ. Τέλος για τη χρήση 1998, η Ε.Α. των επιχειρήσεων που πωλούν αγαθά είναι 2.500.000 δρχ. και των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες είναι 3.250.000 δρχ.

Επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες θεωρούνται εκείνες που χρησιμοποιούν υλικά, το κόστος των οποίων δεν υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αμοιβής, με την προϋπόθεση ότι από τη χρησιμοποίηση των υλικών αυτών δεν παράγεται νέο είδος αγαθού.

Όταν υπολογίζεται ελάχιστο εισόδημα υποκαταστήματος, η εμπορική αμοιβή μειώνεται σε ποσοστό 50%.

2.3.10 Ο συντελεστής εμπορικότητας

Τρίτη παράμετρος υπολογισμού του ελάχιστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων έχει οριστεί ο **συντελεστής εμπορικότητας** ο οποίος έχει ληφθεί κατ' αναλογία του ισχύοντος συντελεστή στο αντικείμενο σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων. Στο σύστημα αυτό συντελεστής εμπορικότητας εκφράζει την εμπορικότητα ενός δρόμου ή τμήματος αυτού, μιας συγκεκριμένης ζώνης.

Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος δεν λαμβάνονται αυτούσιοι οι συντελεστές εμπορικότητας του αντικειμενικού συστήματος. Οι συντελεστές του συστήματος αυτού έχουν ομαδοποιηθεί και για κάθε ομάδα έχει οριστεί αντίστοιχος συντελεστής εμπορικότητας, ο οποίος εφαρμόζεται για τον υπολογισμό του ελάχιστου εισοδήματος σύμφωνα με τον πιο κάτω συσχετισμό:

Για επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε περιοχές με συντελεστή εμπορικότητας	Συντελεστής εμπορικότητας της επιχείρησης
1	1
1,1 ως 2	1,20
2,1 ως 3	1,40
3,1 ως 4	1,60
4 και άνω	1,80

Έτσι, αν ο συντελεστής εμπορικότητας του δρόμου όπου είναι εγκατεστημένη μια εμπορική επιχείρηση που προβλέπεται από το αντικειμενικό σύστημα που χρησιμοποιείται στις μεταβιβάσεις ακινήτων είναι 3, ο αντίστοιχος συντελεστής εμπορικότητας που θα χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος θα είναι 1,40.

Σύμφωνα με τροπολογία που έχει περιληφθεί στο φορολογικό νομοσχέδιο που έχει κατατεθεί στη Βουλή, οι πιο πάνω συντελεστές εμπορικότητας οι οποίοι χρησιμοποιήθηκαν τα προηγούμενα έτη θα χρησιμοποιηθούν και για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος της χρήσης 1998.

Στις περιπτώσεις που η επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης βρίσκεται εντός στοάς η οποία βλέπει σε δύο δρόμους, θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των συντελεστών εμπορικότητας των δύο δρόμων και ανάλογα θα προσδιορίζεται ο συντελεστής εμπορικότητας της επιχείρησης.

Για τις επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε περιοχές οι οποίες δεν έχουν ενταχθεί στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως συντελεστής εμπορικότητας θα λαμβάνεται ο αριθμός 1. Εξάλλου για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες δεν θα

χρησιμοποιούνται οι πιο πάνω συντελεστές εμπορικότητας. Το ελάχιστο εισόδημα των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες προσδιορίζεται χωρίς τη συμμετοχή του συντελεστή εμπορικότητας.

2.3.11 Ο συντελεστής απόδοσης

Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων χρησιμοποιείται και ο λεγόμενος **συντελεστής απόδοσης**, ο οποίος έχει οριστεί κατ' αναλογία των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

Για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος χρησιμοποιούνται οι πιο κάτω συντελεστές απόδοσης:

Για επιχειρήσεις με μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους	Συντελεστής απόδοσης
Ως και 5%	1
Άνω του 5% ως και 10%	1,15
Άνω του 10% ως και 15%	1,30
Άνω του 15% ως και 20%	1,40
Άνω του 20%	1,50

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες οι συντελεστές απόδοσης είναι:

Για επιχειρήσεις με μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους	Συντελεστής απόδοσης
Ως και 20%	1
Άνω του 20% ως και 30%	1,20
Άνω του 30% ως και 40%	1,40
Άνω του 40%	1,50

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η πιο πάνω ομαδοποίηση αφορά όλους τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, είτε δηλαδή αυτοί εφαρμόζονται επί των ακαθάριστων εσόδων είτε επί των αγορών.

Με τους πίνακες των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους βρίσκεται ο μοναδικός συντελεστής της επιχείρησης, εντοπίζεται σε ποια από τις πιο πάνω ομάδες ανήκει, ανάλογα με το αν η επιχείρηση είναι εμπορική ή παρέχει υπηρεσίες και στη συνέχεια υπολογίζεται ο συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση που πωλεί λιανικώς έτοιμα ενδύματα έχει μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους 14%, οπότε ο αντίστοιχος συντελεστής απόδοσης της επιχείρησης ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του ελάχιστου εισοδήματος της θα είναι 1,30. Ακόμη, εκπαιδευτής οδηγών αυτοκινήτων, ο οποίος ανήκει στα επαγγέλματα που παρέχουν υπηρεσίες, έχει συντελεστή μοναδικού κέρδους 48%, οπότε ο αντίστοιχος συντελεστής απόδοσης της επιχείρησής του θα είναι 1,50.

Στις επιχειρήσεις όπου εφαρμόζονται περισσότεροι μοναδικοί συντελεστές, επειδή έχουν πολλαπλή δραστηριότητα, για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης θα λαμβάνεται υπόψη ο μοναδικός συντελεστής της κύριας δραστηριότητας. Κύρια δραστηριότητα είναι αυτή που έχει τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα.

Ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους που αντιστοιχεί στα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης και στις περιπτώσεις που η επιχείρηση ασκεί εμπόριο λιανικώς και χονδρικώς, δραστηριότητες για τις οποίες προβλέπονται δύο μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους. Έτσι, αν πχ., μια επιχείρηση πωλεί χονδρικώς και λιανικώς και ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους για τη χονδρική πώληση είναι 15% και για τη λιανική 21% και τα ακαθάριστα έσοδα κατά την υπόλογο χρήση από τη λιανική πώληση ανέρχονται σε 20.000.000 δρχ. και από τη χονδρική σε 15.000.000

δρχ., θα ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης ο μοναδικός συντελεστής της δραστηριότητας με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα, δηλαδή του λιανικού εμπορίου, που είναι 21%. Στον μοναδικό αυτό συντελεστή καθαρού κέρδους αντιστοιχεί συντελεστή απόδοσης 1,50.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις ή τα επαγγέλματα που δεν περιλαμβάνονται στους πίνακες μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης θα λαμβάνεται ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους του περισσότερο συγγενούς ή συναφούς επαγγέλματος. Συναφές ή συγγενές επάγγελμα θεωρείται εκείνο που έχει ως αντικείμενο παρόμοιες ή συναφείς εργασίες και λειτουργεί με τις ίδιες συνθήκες.

Εξάλλου, για να προσδιοριστεί ο συντελεστής εμπορικότητας των εμπορικών επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., αντί του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους στις αγορές, θα λαμβάνεται ο αντίστοιχος μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται για το ίδιο επάγγελμα επί των ακαθάριστων εσόδων.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

(Υπολογισμού Ε.Π.Κ.Ε. μικτής επιχείρησης)

Επιτηδευματίας, από το έτος 1988, ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων καινούργιων (Κ.Α.Ε. 2303 – Μ.Σ.Κ.Κ. 14%) καθώς και αυτοκινήτων συνεργείου επισκευής (παροχή υπηρεσιών – Κ.Α.Ε. 8202 – Μ.Σ.Κ.Κ. 33%) Η μικτή επιχείρησή του (πώληση αγαθών και παροχής υπηρεσιών) είναι στεγασμένη σε μισθωμένο κατάστημα ισόγειο 150m² με πατάρι 50m². Βρίσκεται στο Περιστέρι επί της οδού Σ. Βενιζέλου. Η Τ.Ζ. της περιοχής όπου βρίσκεται η οδός αυτή, είναι 90.000 δρχ. το m² και ο Σ.Ε.Σ. Η ανωτέρω επιχείρηση, τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από τα οποία προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία ανταλλακτικών 15.000.000 δρχ. και από το συνεργείο

αυτοκινήτων 5.000.000 δρχ. Δηλώθηκαν Κ.Κ. χρήσης 1998 (οικον. Έτος 1999) 3.750.000 δρχ.

Υπολογισμός ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος (Ε.Π.Κ.Ε.)

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα από την εμπορία, είναι μεγαλύτερα από αυτά σύμφωνα με τα ανωτέρω την εμπορία ανταλλακτικών και με βάση αυτό προσδιορίζουμε το Ε.Π.Κ.Ε. ως εξής:

$$\mathbf{M.A.} = T.Z. \times m^2 \times 8.25\% = 90.000 \times 200 \times 8,25\% = 1.485.000 \text{ δρχ.}$$

$$\mathbf{E.A.} = 2.500.000 \text{ δρχ.}$$

$$\mathbf{E.Π.Κ.Ε.} = \text{της κύριας δραστηριότητας} = [(M.A+E.A.) \times \Sigma.E.] \times \Sigma.A.$$

Βάζουμε τα αριθμητικά δεδομένα του παραδείγματός μας στον ανωτέρω μαθηματικό τύπο και έτσι έχουμε:

$$\mathbf{E.Π.Κ.Ε.} = (1.485.000+2.500.000) \times 1,20 \times 1,30$$

$$\text{ή } 3.985.000 \times 1,20 \times 1,30 = 6.216.600 \text{ δρχ.}$$

ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων της δευτερεύουσας δραστηριότητας στα συνολικά ακαθάριστα:

$$5.000.000 \frac{100}{20.000.000} = 25\%, \text{ το οποίο περιορίζεται σε } 20\%$$

προσαύξηση Ε.Π.Κ.Ε. κύριας δραστηριότητας:	$6.216.600 \times 20\% = 1.243.320$
κατά συνέπεια Ε.Π.Κ.Ε. επιχείρησης	$6.216.600 + 1.243.320 = 7.459.920$
δηλωθέντα Κ. Κέρδη	<u>3.750.000</u>
Προστιθέμενη διαφορά	3.709.920

Σημειώνουμε ότι επειδή ο Σ.Ε. στα ακίνητα της οδού Σ. Βενιζέλου είναι 2, ο Σ.Ε. της επιχείρησης είναι 1.20. Επειδή ο Μ.Σ.Κ.Κ. της κύριας δραστηριότητας είναι 14%, ο συντελεστής απόδοσης είναι 1,30.

Το έτος 1999, ο τρόπος φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων (εμπορικών, μικτών και παροχής υπηρεσιών) βάσει του ν. 2753/1999 άλλαξε στα παρακάτω σημεία.

Συγκεκριμένα με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του νόμου 2753/1999 αντικαταστάθηκε το άρθρο 33 του ν. 2238/1994.

Με την αντικατάσταση αυτή, αφενός μεν καταργείται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών των εμπορικών επιχειρήσεων και αφετέρου εισάγεται νέο σύστημα

προσδιορισμού των καθαρών κερδών με το οποίο και θα προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που θα υπαχθούν σε φόρο και τα οποία αποκαταστάθηκαν από 1 Ιανουαρίου 1999 ή προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 31-12-1998. Σημειώνεται ότι οι τεχνικές κλπ. επιχειρήσεις, τα καθαρά κέρδη των οποίων προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν.2238/1994, δεν υπάγονται στο νέο σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών, όπως επίσης και οι γεωργικές επιχειρήσεις.

Ειδικότερα, ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών των εμπορικών επιχειρήσεων διενεργείται ως ακολούθως:

2.3.12 Επιχειρήσεις αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων καθώς και επιχειρήσεις αγαθών

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι παραπάνω επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Κατά συνέπεια, επιχειρήσεις οι οποίες απαλλάσσονται, με βάση τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων ή δεν τηρούν βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων αυτών, καθώς και οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας, δεν υπάγονται στο νέο σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών και τα κέρδη τους θα προσδιορισθούν μόνο εξωλογιστικά, όπως δηλαδή μέχρι τώρα. Επίσης, δεν υπάγονται στο νέο αυτό σύστημα και οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής, που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτής της κατηγορίας, που υπάγονται στο νέο σύστημα, κατ' αρχάς προσδιορίζονται όπως προσδιορίζονταν μέχρι τώρα, δηλαδή εξωλογιστικά με την εφαρμογή του προβλεπόμενου Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

Στη συνέχεια όμως τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών θα προσδιοριστούν και λογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, δηλαδή με την έκπτωση από τα ακαθάριστα

έσοδά τους των δαπανών που προβλέπονται από το άρθρο αυτό, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών. Η αξία των υλών αυτών και των εμπορεύσιμων αγαθών που χρησιμοποιήθηκαν εξευρίσκεται με την αξιοποίηση των απογραφέντων αποθεμάτων πρώτων κλπ. υλών και των εμπορεύσιμων αγαθών κατά την έναρξη της χρήσης και κατά τη λήξη αυτής, για τα οποία υπάρχει υποχρέωση από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. να τα απογράφουν οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, διευκρινίζεται ότι και οι επιχειρήσεις εμπορίας ή παραγωγής αγαθών μπορούν να διενεργούν αποσβέσεις από τη χρήση 1999, για τυχόν όμως αναπόσβεστη αξία καθόσον μέχρι και τη χρήση 1998 οι αποσβέσεις στις επιχειρήσεις αυτές είχαν διενεργηθεί μέσω της χρησιμοποίησης του Μ.Σ.Κ.Κ., στη διαμόρφωση του οποίου είχαν ληφθεί υπόψη.

Ειδικότερα, τα καθαρά κέρδη θα προσδιορισθούν λογιστικά ως ακολούθως:

Επιχειρήσεις εμπορίας αγαθών

I. Ακαθάριστα έσοδα		X1
II. ΜΕΙΟΝ:		
• Απογραφή εμπορευμάτων έναρξης	X2	
Πλέον:		
• Αγορές εμπορευμάτων χρήσης	<u>X3</u>	
Σύνολο	X4	
Μείον:		
• Απογραφή εμπορευμάτων λήξης	<u>X5</u>	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	X6	<u>X6</u>
Υπόλοιπο (μεικτό κέρδος)		
III. ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ		<u>X8</u>
ΥΠΟΛΟΙΠΟ (ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ)		X9

Επιχειρήσεις παραγωγής αγαθών

I. Ακαθάριστα έσοδα		X1
II. ΜΕΙΟΝ:		
• Απογραφή εμπορεύσιμων αγαθών (πρώτες ύλες κλπ.) κατά την έναρξη της χρήσης	X2	
• Πλέον:		
• Αγορές εμπορεύσιμων χρήσης	<u>X3</u>	
Σύνολο	X4	
Μείον:		
• Απογραφή εμπορεύσιμων αγαθών κατά την λήξη χρήσης	<u>X5</u>	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	X6	<u>X6</u>
ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ		X7
III. ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ		<u>X8</u>
ΥΠΟΛΟΙΠΟ (ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ)		X9

Σε όσες περιπτώσεις δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης απογραφής για την κρινόμενη χρήση είτε λόγω του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης (απαλλαγή με σχετικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών) είτε λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων (25.000.000 δρχ. για την απογραφή λήξης της 31/12/1999), για την εξεύρεση του κόστους πωληθέντων λαμβάνεται ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των αγορών των εμπορευμάτων ή των υλών (πρώτων και βοηθητικών) και των λοιπών εμπορεύσιμων αγαθών, της προηγούμενης χρήσης, τα οποία προβλέπεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. να απογράφονται υποχρεωτικά από όσους τηρούσαν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ενώ ως απογραφή

της λήξης λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) αυτών των ειδών των αγορών της κρινόμενης χρήσης.

Ειδικά για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/1999 κατά την οποία για πρώτη φορά θα προσδιορισθούν τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων και με το λογιστικό τρόπο ως απογραφή έναρξης την 1/1/1999, όταν δεν συντρέχει υποχρέωση απογραφής στις 31/12/1998 θα ληφθεί υπόψη υποχρεωτικά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου 1/1/ - 31/12/1998.

Με τις ίδιες διατάξεις, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης απογραφής, αν διενεργηθεί από την επιχείρηση προαιρετική απογραφή (έναρξης – λήξης), στην περίπτωση αυτή ως αποθέματα έναρξης και λήξης λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από τις προαιρετικές απογραφές και όχι τα τεκμαρτά αποθέματα που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του ποσοστού δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών.

Αν επιλεγθεί η προαιρετική σύνταξη απογραφής, τότε δημιουργείται για την επιχείρηση υποχρέωση σύνταξης τέτοιας απογραφής για μια τριετία από την σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης.

Για παράδειγμα αν συνταχθεί για πρώτη φορά προαιρετική απογραφή λήξης στις 31/12/1999, τότε η επιχείρηση υποχρεώνεται να διενεργεί συνεχείς απογραφές μέχρι και την απογραφή λήξης της 31/12/2002. Σε περίπτωση παράλειψης σύνταξης απογραφής επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από το ν. 2523/1997 για τη μη σύνταξη απογραφής.

Τα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν μεταξύ του εξωλογιστικού και του λογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών, θα ληφθούν υπόψη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Ειδικά όμως για τα κέρδη της χρήσης 1/1 έως 31/12/1999 τα κέρδη που προκύπτουν με τον λογιστικό τρόπο, δεν μπορούν να υπερβούν τα κέρδη που

προκύπτουν με τον εξωλογιστικό τρόπο προσαυξημένα κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ

Η ετερόρρυθμη εταιρεία «Α» με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ελαστικών ειδών τηρεί βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1 έως 31/12/1999 προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Έσοδα από πωλήσεις	75.000.000	δρχ.
Αγορές εμπορευμάτων	50.000.000	»
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	3.000.000	»
Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ύδρευση	600.000	»
Ενοίκια	1.500.000	»
Λοιπές δαπάνες	1.000.000	»
Απογραφή εμπορευμάτων έναρξης	12.000.000	»
Απογραφή εμπορευμάτων λήξης	15.000.000	»

Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους που προβλέπεται από την Ε. 17418/1985 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Κ.Α. 4205) για το επάγγελμα αυτό είναι 13%.

Τα καθαρά κέρδη αυτής της εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 1999 θα προσδιοριστούν ως εξής:

Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με το λογιστικό τρόπο

Ακαθάριστα έσοδα	75.000.000	δρχ.
------------------	------------	------

ΜΕΙΟΝ:

Απογραφή έναρξης	12.000.000	δρχ.	
Πλέον αγορές χρήσης	<u>50.000.000</u>	»	
Σύνολο	62.000.000	»	
Μείον απογραφής λήξης	<u>15.000.000</u>	»	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	47.000.000	»	<u>47.000.000</u> »
ΜΕΙΚΤΟ ΚΟΣΤΟΣ			28.000.000 »

ΜΕΙΟΝ:

Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	3.000.000	δρχ.	
ΔΕΗ, ΟΤΕ, Ύδρευση	600.000	»	
Ενοίκια	1.500.000	»	
Λοιπές δαπάνες	<u>1.000.000</u>	»	
Σύνολο δαπανών	6.100.000	»	<u>6.100.000</u> »
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ			21.900.000 »

Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με τον εξωλογιστικό τρόπο

Ακαθάριστα έσοδα 75.000.000 Χ.Μ.Σ.Κ.Κ. 13%=9.750.000 δρχ.

Με βάση τα παραπάνω, επειδή τα κέρδη που προσδιορίστηκαν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, κατ' αρχάς λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο. Περαιτέρω όμως αυτά τα λογιστικά κέρδη για την επιβολή του φόρου, θα περιοριστούν μέχρι τα εξωλογιστικά κέρδη προσαυξημένα κατά 50%, δηλαδή στο ποσό των 14.625.000 δραχμών (1,5 X 9.750.000).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ

Ατομική εμπορική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εμπορία δερματίνων ενδυμάτων, χονδρικώς ασκείται σε μισθωμένο ακίνητο και τηρούνται βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο 1-1 έως 31-12-1999 προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Έσοδα από πωλήσεις	81.000.000	δρχ.
Αγορές εμπορευμάτων	62.000.000	»
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	2.500.000	»
Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ύδρευση	700.000	»
Διάφορα έξοδα	800.000	»
Ενοίκιο	1.200.000	»
Απογραφή έναρξης εμπορευμάτων	43.000.000	»
Απογραφή λήξης εμπορευμάτων	38.000.000	»

Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους που προκύπτει από την 17418/1985 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Κ.Α. 6230) για το επάγγελμα αυτό είναι 15%.

Τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 1999 θα προσδιοριστούν ως εξής:

Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με το λογιστικό τρόπο

Ακαθάριστα έσοδα		81.000.000	δρχ.
ΜΕΙΟΝ:			
Απογραφή έναρξης	43.000.000	δρχ.	
Πλέον Αγορές χρήσης	<u>62.000.000</u>	»	
Σύνολο	105.000.000	»	
Μείον απογραφή λήξης	<u>38.000.000</u>	»	
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	67.000.000	»	<u>67.000.000</u> »
ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ			14.000.000 »
ΜΕΙΟΝ:			
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	2.500.000	»	
Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ύδρευση	700.000	»	
Ενοίκια	1.200.000	»	
Λοιπές δαπάνες	<u>800.000</u>	»	
	5.200.000	»	<u>5.200.000</u> »
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ			8.800.000 »

Προσδιορισμός των καθαρών κερδών με τον εξωλογιστικό τρόπο

Ακαθάριστα έσοδα 81.000.000 δρχ. X 15% = 12.150.000 δρχ.

Με βάση τα παραπάνω, επειδή τα κέρδη που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν λογιστικά ο φόρος θα υπολογιστεί στα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με τον εξωλογιστικό τρόπο.

2.3.13 Επιχειρήσεις αποκλειστικά παροχής υπηρεσιών με έσοδα μέχρι και 20.000.000 δρχ.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι επιχειρήσεις που παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και οι οποίες τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή προαιρετικά Γ' κατηγορίας και των οποίων τα ακαθάριστα έσοδά τους (ανεξάρτητα βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας) κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο δεν ξεπέρασαν τα είκοσι εκατομμύρια (20.000.000 δρχ.) Σημειώνεται ότι, αν τα ακαθάριστα έσοδά τους είναι πάνω από το όριο αυτό, τότε οι επιχειρήσεις αυτές δεν υπάγονται στο νέο σύστημα προσδιορισμού των καθαρών κερδών και τα κέρδη τους θα προσδιοριστούν όπως μέχρι τώρα, χωρίς βέβαια την εφαρμογή των αντικειμενικών κριτηρίων που καταργήθηκαν, δηλαδή λογιστικά με την έκπτωση των δαπανών τους από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτής της κατηγορίας, που υπάγονται στο νέο σύστημα, προσδιορίζονται κατ' αρχάς όπως προσδιοριζόταν μέχρι τώρα, δηλαδή λογιστικά με την έκπτωση των δαπανών τους από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Στη συνέχεια όμως τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών θα προσδιοριστούν και εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, δηλαδή με την εφαρμογή του προβλεπόμενου για το συγκεκριμένο επάγγελμα από τις σχετικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους και όσων ορίζονται για την εφαρμογή των συντελεστών αυτών από τις σχετικές αυτές αποφάσεις, επί των ακαθάριστων εσόδων.

Τα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν μεταξύ του λογιστικού και εξωλογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών, θα ληφθούν υπόψη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών σχολή οδηγών αυτοκινήτων (εκπαιδευτής) τηρεί βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1-1 έως 31-12-1999 προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	18.350.000	δρχ.
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	4.700.000	»
ΔΕΗ	250.000	»
ΟΤΕ	300.000	»
Ύδρευση	158.000	»
Ενοίκια	1.800.000	»
Λοιπές δαπάνες	<u>1.440.000</u>	»
Σύνολο δαπανών	8.648.000	»

Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους που προβλέπεται για το επάγγελμα αυτό από την Ε. 17418/1985 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Κ.Α. 8023) είναι 48%.

Τα καθαρά κέρδη αυτής της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 1999 θα προσδιοριστούν ως εξής:

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με το λογιστικό τρόπο

Ακαθάριστα έσοδα	18.350.000	δρχ.
ΜΕΙΟΝ: Δαπάνες	<u>8.648.000</u>	»
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	9.702.000	»

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με τον εξωλογιστικό τρόπο

Ακαθάριστα έσοδα 18.350.000 Μ.Σ.Κ.Κ. 48% = 8.808.000 δρχ.

Με βάση τα παραπάνω επειδή τα καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ο φόρος θα υπολογιστεί στα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο.

2.3.14 Μεικτές επιχειρήσεις με έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών μέχρι και 20.000.000 δρχ.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι επιχειρήσεις που εκτός από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών διατηρούν και κλάδο εμπορίας ή και παραγωγής αγαθών και οι οποίες τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και αυτές που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εφόσον όμως στην περίπτωση αυτή (Γ΄ κατηγορίας) τα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών αποτελούν τουλάχιστον το εβδομήντα τοις εκατό (70%) των συνολικών εσόδων της επιχείρησης.

Για παράδειγμα συνολικά έσοδα επιχείρησης δεκαπέντε εκατομμύρια (15.000.000) δραχμές και έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών δώδεκα εκατομμύρια (12.000.000) δραχμές.

Κατά συνέπεια, επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., των οποίων τα έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών είναι κάτω από το ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) των συνολικών εσόδων της επιχείρησης, δεν υπάγονται στο νέο σύστημα προσδιορισμού των κερδών.

Περαιτέρω, προϋπόθεση για την υπαγωγή μιας επιχείρησης στην κατηγορία αυτή είναι τα ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. που τηρεί, να είναι μέχρι είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές.

Για το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτών των επιχειρήσεων οι δαπάνες που βαρύνουν κάθε δραστηριότητα χωριστά,

αφαιρούνται κατ' αρχή από το μικτό κέρδος που προκύπτει από την άσκησή της.

Σε περίπτωση όμως που υπάρχουν και κοινές δαπάνες, που βαρύνουν και τους δύο κλάδους της επιχείρησης, ο επιμερισμός αυτών των δαπανών θα γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα του κάθε κλάδου.

Τα μεγαλύτερα συνολικά καθαρά κέρδη, μεταξύ του λογιστικού και εξωλογιστικού τρόπου προσδιορισμού των κερδών, θα ληφθούν υπόψη για την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Ειδικά όμως για τα κέρδη της χρήσης 1/1 έως 31/12/1999, τα κέρδη του κλάδου της εμπορίας ή παραγωγής που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο δεν μπορούν να υπερβούν τα κέρδη που προκύπτουν με τον εξωλογιστικό τρόπο προσαυξημένα κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΕΙΚΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΚΛΑΔΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΜΕΧΡΙ ΚΑΙ 20.000.000 δρχ.

Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών, στην ίδια εγκατάσταση την πώληση ωρολογίων γενικά, καθώς και την επισκευή ωρολογίων, τηρεί Βιβλία και Στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Από τα τηρούμενα βιβλία της κατά τη διαχειριστική περίοδο 1-1 έως 31-12-1999 προκύπτουν τα δεδομένα που ακολουθούν πιο κάτω.

Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις	26.400.000	δρχ.
Ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών	1.800.000	»
Αγορές εμπορευμάτων (ωρολογίων) χρήσης	15.100.000	»
Αγορές ανταλλακτικών ωρολογίων	230.000	»
Απογραφή έναρξης εμπορευμάτων (ωρολογίων)	7.021.702	»
Απογραφή λήξης εμπορευμάτων (ωρολογίων)	5.400.000	»
ΚΟΙΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		
Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., Ύδρευση	710.000	»
Ενοίκιο	1.200.000	»
Λοιπές δαπάνες	3.600.000	»

Οι Μοναδικοί Συντελεστές Καθαρού Κέδρους που προβλέπονται από την Ε. 17418.1985 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών είναι 16% (Κ.Α. 2338) για την εμπορία ωρολογίων και 43% (ΚΑ 8205) για την επισκευή αυτών.

Τα καθαρά κέρδη αυτής της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 1-1 έως 31-12-1999 θα προσδιοριστούν ως εξής:

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με το λογιστικό τρόπο

Κλάδος εμπορίας

Ακαθάριστα έσοδα			26.400.000 δρχ.
ΜΕΙΟΝ:			
Απογραφή έναρξης εμπορευμάτων (ωρολογίων)	7.021.702 δρχ.		
Πλέον:			
Αγορές χρήσης εμπορευμάτων (ωρολογίων)	<u>15.100.000</u>	»	
Σύνολο	22.121.702	»	
Μείον			
Απογραφή λήξης εμπορευμάτων	<u>5.400.000</u>	»	
Κόστος πωληθέντων (ωρολογίων)	16.721.702	»	<u>16.721.702</u> »
ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ			9.678.298 »
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ			
ΔΕΗ, ΟΤΕ, Ύδρευση	710.000	»	
Λοιπές δαπάνες	3.600.000	»	
Ενοίκιο	<u>1.200.000</u>	»	
	5.510.000	»	
Δαπάνες που αφορούν τον κλάδο εμπορίας που βρίσκονται Επιμεριστικά με βάση τα Ακαθάριστα έσοδα:			

5.510.000 X 26.400.000 = 5.158.298 »
 28.200.000)

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ **4.520.000** »

Κλάδος παροχής υπηρεσιών

Ακαθάριστα έσοδα 1.800.000 δρχ.

ΜΕΙΟΝ:

- Αγορές ανταλλακτικών 230.000 δρχ.

- Δαπάνες κοινές 351.702 δρχ. 581.702 δρχ.

(5.510.000 – 5.158.298)

Καθαρά κέρδη κλάδου παροχής υπηρεσιών 1.218.298 δρχ.

Συνολικά καθαρά κέρδη επιχείρησης 4.520.000 + 1.218.298 =
 5.738.298 δρχ.

Προσδιορισμός καθαρών κερδών με εξωλογιστικό τρόπο

Κλάδος εμπορίας

Ακαθάριστα έσοδα 26.400.000 X Μ.Σ.Κ.Κ. 16% = 4.224.000 δρχ.

Κλάδος παροχής υπηρεσιών

Ακαθάριστα έσοδα 1.800.000 X Μ.Σ.Κ.Κ. 43% = 774.000 δρχ.

Συνολικά καθαρά κέρδη επιχείρησης 4.998.000 δρχ.

Επειδή τα καθαρά κέρδη του κλάδου της εμπορίας που προκύπτουν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προκύπτουν εξωλογιστικά για τον κλάδο αυτόν, αλλά δεν υπερβαίνουν τα εξωλογιστικά κέρδη προσαυξημένα κατά 50%, θα ληφθούν υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη των 4.520.000 δραχμών.

Επειδή τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προσδιορίστηκαν λογιστικά είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ο φόρος θα υπολογισθεί στα μεγαλύτερα κέρδη που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο.

2.3.15 Μεικτές επιχειρήσεις με έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών πάνω από 20.000.000 δρχ.

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι ίδιες επιχειρήσεις και με τις ίδιες προϋποθέσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση, αλλά με τη διαφορά ότι τα ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών είναι πάνω από είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές.

Τα συνολικά καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων της κατηγορίας αυτής θα προσδιοριστούν κατ' αρχάς λογιστικά, όμως αναφέρθηκε και στην προηγούμενη κατηγορία των μεικτών επιχειρήσεων. Στη συνέχεια, όμως, τα συνολικά τους κέρδη θα προσδιοριστούν και κατά μεικτό τρόπο. Δηλαδή, τα καθαρά κέρδη του κλάδου της εμπορίας ή παραγωγής θα προσδιοριστούν εξωλογιστικά με την εφαρμογή επί των ακαθάριστων εσόδων του προβλεπόμενου μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, ενώ τα καθαρά κέρδη του κλάδου της παροχής υπηρεσιών θα προσδιοριστούν λογιστικά με την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού.

Σημειώνεται και πάλι ότι όταν πρόκειται για επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τα παραπάνω εφαρμόζονται μόνο εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα του κλάδου της παροχής υπηρεσιών αποτελούν τουλάχιστον το εβδομήντα τοις εκατό (70%) των συνολικών εσόδων της επιχείρησης. Για παράδειγμα συνολικά έσοδα επιχείρησης εκατόν πενήντα εκατομμύρια (150.000.000) δραχμές και έσοδα από τον κλάδο παροχής υπηρεσιών εκατόν τριάντα εκατομμύρια (130.000.000) δραχμές.

Τέλος, ειδικά για τα κέρδη της χρήσης 1999 και για την κατηγορία των επιχειρήσεων αυτών εφαρμόζονται όσα αναφέρθηκαν παραπάνω στην προηγούμενη κατηγορία για τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών του κλάδου εμπορίας ή παραγωγής.

2.4 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (Ε΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)

2.4.1 Εισόδημα και κτήση αυτού.

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, είναι το κέρδος που προκύπτει κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, το οποίο αποκτά ο δικαιούχος από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους.

Ως γεωργικές επιχειρήσεις θεωρούνται οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, δασικές, αλιευτικές ως και άλλες επιχειρήσεις.

2.4.2 Προσδιορισμός του Ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος Γεωργικών Επιχειρήσεων.

α. Ακαθάριστα έσοδα από γεωργικές επιχειρήσεις, θεωρούνται τα έσοδα από την εκμετάλλευση γεωργικών επιχειρήσεων. Σαν ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία των προϊόντων που έχουν παραχθεί. Για την εξεύρεση της αξίας τους, τα προϊόντα αποτιμώνται σε δραχμές με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησής τους στο χρόνο και στον τόπο παραγωγής τους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

- i. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
- ii. Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης.
- iii. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από αποσβεσμένες επισφαλείς απαιτήσεις.
- iv. Τα ποσά που εισπράχθηκαν από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως.

β. Το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, και προσδιορίζεται τεκμαρτώς, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος.

Για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των γεωργικών επιχειρήσεων, προβλέπονται μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους. Για τις γεωργικές επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αλλά δεν τηρούν ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 40%.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι το εισόδημά του από τη γεωργική εκμετάλλευση μειώθηκε εξαιτίας ζημιών από απρόβλεπτα γεγονότα, το καθαρό κέρδος της γεωργικής του επιχείρησης μπορεί να προσδιοριστεί με χρήση συντελεστή μικρότερου από το 10%, όχι όμως κάτω από το μηδέν.

2.4.3 Εκπτώσεις από το γεωργικό εισόδημα

Από το συνολικό καθαρό γεωργικό εισόδημα, που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο εκπίπτονται:

1. Το ποσό του ετήσιου ενοικίου που καταβάλλεται για εκμίσθωση της γεωργικής γης.
2. Ένα ποσό που είναι ίσο με το 25% ή 50% της δαπάνης αγοράς καινούργιου πάγιου εξοπλισμού, που χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την κάλυψη αναγκών της γεωργικής εκμετάλλευσης. Το ποσό αυτό εκπίπτει εφάπαξ κατά το χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης (π.χ. για αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού σωλήνων ύδρευσης, υπόνομων κλπ), χωρίς δηλαδή να υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης της δαπάνης αυτής, ολικά ή μερικά σε επόμενες χρήσεις. Δεν εκπίπτει το ποσό της δαπάνης αγοράς μεταχειρισμένου εξοπλισμού.

Τα παραπάνω (α' και β' περιπτώσεις) ισχύουν τόσο για τα φυσικά πρόσωπα, είτε αυτά είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες είτε όχι, που αποκτούν γεωργικό εισόδημα όσο και για τα νομικά πρόσωπα (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες) εκτός φυσικά από τις περιπτώσεις εκείνες που τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

2.4.4 Απαλλαγές – κίνητρα για τους αγρότες

Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα των φυσικών προσώπων που είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, απαλλάσσεται από το φόρο ποσό 500.000 δρχ. Το ποσό αυτό ορίζεται σε 1.000.000 δρχ. εφ' όσον τα παραπάνω πρόσωπα λαμβάνουν εξισωτικές αποζημιώσεις (συνυποβάλλεται με την ατομική δήλωση και βεβαίωση της Διεύθυνσης Γεωργίας για τις εξισωτικές αποζημιώσεις).

Ειδικά για νέους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, που δεν έχουν υπερβεί το έτος 35^ο έτος της ηλικίας τους, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό 40% για τα πρώτα 5 συνεχή χρόνια άσκησης του επαγγέλματός τους. Τα ποσά αυτά μετά την προσαύξησή τους διαμορφώνονται σε 750.000 δρχ. και σε 1.500.000 δρχ. αντίστοιχα και διαμορφώνονται σε 625.000 δρχ. και 1.250.000 για επόμενα χρόνια. Για να ισχύει η προσαύξηση αυτή θα πρέπει να είναι φυσικό πρόσωπο (όχι Ο.Ε. κλπ) και κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. Για να αποδειχθεί ότι είναι νέος αγρότης και να δικαιούται απαλλαγή 1.500.000 δρχ. συνυποβάλλεται με την ατομική δήλωση και βεβαίωση της Διεύθυνσης Γεωργίας ή οποιασδήποτε άλλης αρχής. Αν, ενδιάμεσα της πενταετίας σημειωθεί διακοπή της άσκησης του επαγγέλματος και στη συνέχεια επανέναρξη αυτής, τότε για τα έτη μετά την επανέναρξη δεν προσαυξάνεται το απαλλασσόμενο ποσό. Ως νέοι αγρότες θεωρούνται εκείνοι, που για πρώτη φορά αναλαμβάνουν την οικονομική και νομική ευθύνη μιας γεωργικής εκμετάλλευσης. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι θα εξακολουθήσουν να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες για μια ακόμη δεκαετία. Σε αντίθετη περίπτωση βεβαιώνεται ο φόρος που δεν καταβλήθηκε.

2.4.5 Μίσθωμα από εκμίσθωση γαιών

Αν το δηλούμενο εισόδημα από εκμίσθωση γεωργικής γης ή το τεκμαρτό μίσθωμα από δωρεάν παραχώρηση προς οποιονδήποτε τρίτο, εκτός των συζύγων, είναι μικρότερο του προσδιοριζόμενου με

την αντικειμενική μέθοδο, τότε λαμβάνεται υπ' όψη και δηλώνεται το μίσθωμα που προσδιορίζεται αντικειμενικά. Από το καθαρό όμως γεωργικό εισόδημα εκπίπτει το ποσό του ενοικίου που καταβάλλεται και όχι του τυχόν μεγαλύτερου ποσού που προκύπτει από τα αντικειμενικά κριτήρια (Εγκ. Υπ. Οικ. 1044522/πολ. 1110/7.4.95).

Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει το ύψος του αντικειμενικού μισθώματος, εφ' όσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία της γεωργικής γης, αποδεικνύεται ότι αυτή είναι μικρότερη της προσδιοριζόμενης με την αντικειμενική μέθοδο. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προαγωγή των αποδεικτικών στοιχείων, γίνεται από το φορολογούμενο με την άσκηση προσφυγής, μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Αν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε και δηλώθηκε είναι ανώτερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο, τότε λαμβάνεται υπ' όψη το δηλωμένο που είναι μεγαλύτερο.

2.5 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ΣΤ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)

2.5.1 Ποια ποσά θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτιέται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 1545/85.

Δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και κατά συνέπεια δεν υπόκεινται σε φόρο:

1. Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχουν ανατεθεί, εφ' όσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. Από την αποζημίωση για κάλυψη δαπανών που παρέχεται στους δημόσιους υπαλλήλους απαλλάσσεται από τη φορολογία το 50% εκτός αν ο δικαιούχος αποδεικνύει δαπάνες μεγαλύτερου ποσού με βάση στοιχεία του Κ.Β.Σ.³⁸
2. Η αποζημίωση που παρέχεται με τη μορφή εξόδων κίνησης καθώς και η ημερήσια αποζημίωση εκτός έδρας, η οποία καταβάλλεται σε δημόσιους υπαλλήλους και υπαλλήλους νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

³⁸ Η συγκεκριμένη περίπτωση, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του νόμου 2065/1992 και ισχύει για εισοδήματα ή δαπάνες που αποκτώνται ή πραγματοποιούνται από 1/1/1992.

3. Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία πρόνοιας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, καθώς και το παρεχόμενο εφάπαξ βοήθημα στους δημόσιους υπαλλήλους και υπηρέτες λόγω εθελούσιας εξόδου διαπαραίτησης από την υπηρεσία του.
4. Το καθαρό ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται σε απολυόμενους μισθωτούς το οποίο υπερβαίνει το 1.000.000 δρχ. φορολογείται αυτοτελώς με βάση τη γενική κλίμακα του άρθρου 9. Το μέχρι 1.000.000 δρχ. αποζημίωση δεν φορολογείται. Δηλαδή 1.000.000 δρχ. αποζημίωση δεν φορολογείται και το άλλο 1.000.000 δρχ. από την κλίμακα του άρθρου 9 πάλι δεν φορολογείται οπότε 2.000.000 δρχ. αποζημίωση συνολικά δεν έχει καμία φορολογική επιβάρυνση. Το συγκεκριμένο εδάφιο, έχει αντικαταστήσει την παράγραφο 8 του άρθρου 13 του ν. 2214/1994 και ισχύει από 11/5/1994. Με την ίδια κλίμακα του άρθρου 9 φορολογείται και κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιοδήποτε φορέα και για οποιοδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης με τον δικαιούχο της αποζημίωσης. Αν καταβληθεί στον δικαιούχο μεγαλύτερο ποσό αποζημίωσης από εκείνο που έπρεπε να καταβληθεί, το συνολικό ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται φορολογείται με την ίδια πιο πάνω κλίμακα. Ο φόρος αποδίδεται μέχρι τέλους του επόμενου με την παρακράτηση μήνα³⁹.
5. Στις κάθε είδους καθαρές αποδοχές πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμου, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφ' όσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή εφ' όσον ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, χρόνος απόκτησής

³⁹ Αντικατάσταση με παράγραφο 6 του άρθρου 5 του ν. 2065/1992

τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους, μειωμένες κατά 20%. Στις περιπτώσεις αυτές γίνεται παρακράτηση φόρου 15% κατά την καταβολή τους χωρίς να υπολογίζεται μείωση στο ποσό αυτό κατά 20%. Η μείωση του ποσού των αναδρομικών κατά 20% θα λαμβάνεται υπ' όψη κατά την καταβολή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Στην οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. τα αναδρομικά ποσά γράφονται σε ξεχωριστή σειρά κάτω από τις τακτικές αποδοχές και θα δηλωθεί το ποσό που παρακρατήθηκε. Επίσης στη βεβαίωση των αποδοχών, τα αναδρομικά ποσά θα αναγράφονται μαζί με τις άλλες αποδοχές του έτους, αλλά σε ξεχωριστή σειρά, συνολικά, ανεξάρτητα από τα έτη που αφορούν, μειωμένα κατά ποσοστό 20%, το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 40 του ν.δ. 3323/55, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Αναγράφεται στη βεβαίωση αποδοχών, στην κατηγορία «αμοιβές που απαλλάσσονται από το φόρο ή δεν θεωρούνται εισόδημα». Επίσης σε κάθε άλλη περίπτωση που καταβάλλονται αναδρομικά αποδοχές ή συντάξεις για άλλους λόγους εκτός αυτών που αναφέρονται παραπάνω όπως π.χ. αντικειμενική αδυναμία του εργοδότη ή καθυστερημένη χορήγηση βεβαίωσης συντάξεων από ασφαλιστικούς οργανισμούς κλπ, χρόνος απόκτησης των αναδρομικών αυτών αποδοχών θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απόκτησε δικαίωμα είσπραξης και θα δηλωθούν στο χρόνο που εισπράττονται. Η απόδοση του φόρου αυτού γίνεται κανονικά μετά τη λήξη του αντίστοιχου τριμήνου που έγινε η παρακράτηση και μέσα σε 14 μέρες, δηλαδή όπως γίνεται και με τις άλλες αποδοχές προσωπικού.

6. Το ποσό πάνω από 2 μέρες ενεργού κατά μήνα εφημερίας των γιατρών που είναι ενταγμένοι στο Ε.Σ.Υ. ή είναι πανεπιστημιακοί γιατροί που δεν ασκούν ελεύθερο επάγγελμα ή ειδικευμένοι γιατροί του ν. 1397/1983, φορολογείται με συντελεστή 20%, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης για το ποσό αυτό. Ο φορολογούμενος όμως γιατρός μπορεί να το συμπεριλάβει στην ετήσια φορολογική του δήλωση και να φορολογηθεί το ποσό αυτό μαζί με τα άλλα εισοδήματά

του με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, οπότε ο φόρος 20% που είχε παρακρατηθεί στην περίπτωση αυτή συμψηφίζεται με το φόρο της ετήσιας δήλωσης.

7. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους ποδοσφαιριστές, καθώς και στους άλλους αμειβόμενους αθλητές, από τις ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρείες ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, κατά την υπογραφή του συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση του συμβολαίου συνεργασίας, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 10% πλέον εισφορά Ο.Γ.Α. 15% στο ποσό του φόρου, τα ποσά του φόρου και της εισφοράς Ο.Γ.Α. στο φόρο που προκύπτουν, παρακρατούνται κατά την πληρωμή.
8. Οι αποδοχές που καταβάλλονται στο προσωπικό των ιδιωτικών ελληνικών σχολείων της Γερμανίας φορολογούνται με συντελεστή 5% πάνω στο ποσό των αποδοχών πριν από κάθε κράτηση που τις βαρύνει και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση. Ο φόρος αυτός αποδίδεται από τον εκκαθαριστή στη Γ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών κάθε εξάμηνο (πρώτο 15νθήμερο Σεπτεμβρίου και Μαρτίου).
9. Τα επιδόματα που καταβάλλονται στις πολύτεχνες μητέρες σύμφωνα με το άρθρο 63 ν. 1892/90 φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 10% όταν αυτά καταβάλλονται στις δικαιούχες μητέρες.

Η απόδοση του φόρου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. γίνεται από αυτόν που του παρακράτησε μέσα σε 15 μέρες από τη λήξη του μήνα που έγινε η παρακράτηση και η καταβολή των αντίστοιχων επιδομάτων. Οι μητέρες μπορούν να δηλώσουν τα επιδόματα αυτά στην ετήσια φορολογική τους δήλωση και να φορολογηθούν για τα εισοδήματα αυτά κανονικά μαζί με τα άλλα εισοδήματά τους με βάση την κλίμακα του άρθρου 9. Στην περίπτωση αυτή ο παρακρατούμενος φόρος 10% συμψηφίζεται με το φόρο που προκύπτει με βάση την κλίμακα του άρθρου 9⁴⁰.

⁴⁰ Προσθήκη με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 2008/1992 και ισχύει από 31/7/1990

2.5.2 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπράξης του. Σε περίπτωση που καταβάλλονται αναδρομικά αποδοχές και συντάξεις σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

Όταν ο εργοδότης κηρυχθεί σε πτώχευση ή γίνει επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς, τότε για τις δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττουν καθυστερημένα οι εργαζόμενοι, ως χρόνος απόκτησής των θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

Επίσης, για τις πρόσθετες αμοιβές και τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., χρόνος απόκτησής τους είναι αυτός στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Επίσης αν καταβάλλονται αναδρομικά με βάση διάταξη νόμου κλπ χρόνος απόκτησης είναι αυτός στον οποίο εισπράττονται.

Απαλλάσσονται από το φόρο τα παρακάτω εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες:

1. Οι συντάξεις γενικά αναπήρων πολέμου, καθώς και οι συντάξεις αναπήρων στρατιωτικών ειρηνικής περιόδου.
2. Τα έξοδα παράστασης που παρέχονται στους νομάρχες μέχρι τα 2/3 των ετήσιων κύριων αποδοχών (μισθών) τους, καθώς και τα έξοδα παράστασης στο σύνολό τους που παρέχονται στους δημάρχους, αντιδημάρχους και προέδρους κοινοτήτων του κράτους.
3. Οι αποδοχές των κατωτέρων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων.
4. Η σύνταξη που καταβάλλεται σε αναπήρους πολέμου (ή σε θύματα και σε οικογένειες θυμάτων πολέμου) με βάση τα έτη υπηρεσίας τους στο Δημόσιο, κατά το ποσό της αναπηρικής σύνταξης την οποία θα ελάμβανε ο δικαιούχος αν δεν είχε παραιτηθεί από το δικαίωμα λήψης της.

5. Τα ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας: πτητικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών, που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ενόπλων δυνάμεων, λιμενικού σώματος κλπ.
6. Το εξωιδρυματικό επίδομα που καταβάλλεται σε τυφλούς και γενικά σε άτομα που βρίσκονται σε απόλυτη αναπηρία.
7. Η σύνταξη που καταβάλλεται στην πολύτεκνη μητέρα.
8. Οι αμοιβές που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. κλπ. Σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες.
9. Τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο γενικά και τα Ν.Π.Δ.Δ.
10. Τα ποσά των υποτροφιών που καταβάλλονται από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.
11. Τα ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας (πτητικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών).
12. Το ποσό εισοδήματος που λαμβάνουν οι εργαζόμενοι με τη μορφή μετοχών και το οποίο προέρχεται από τη διαμονή κερδών ημεδαπών βιομηχανικών, βιοτεχνικών, μεταλλευτικών και λατομικών Α.Ε. εφ' όσον οι χορηγούμενες μετοχές προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου.

2.5.3 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Τα παραπάνω ποσά που αναφέρθηκαν αποτελούν το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Αν από το εισόδημα αυτό αφαιρεθούν οι κρατήσεις του Ι.Κ.Α. και των Επικουρικών Ταμείων, το χαρτόσημο και η εισφορά Ο.Γ.Α. και τυχόν άλλο δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, το υπόλοιπο αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Επίσης στους μισθωτούς και συνταξιούχους, παρακρατείται ένα ποσό φόρου, για το φόρο που θα πληρώσουν την επόμενη χρονιά. Επειδή γίνεται αυτή η προκαταβολική πληρωμή, ο φορολογικός νομοθέτης

όρισε ότι ο φόρος αυτός που παρακρατείται θα είναι μειωμένος από 1.1.98 κατά 2,5%.

Ειδικά για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και διάφορων οργανισμών που απασχολούνται στο εξωτερικό, ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, το οποίο θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.

2.6 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ (Ζ΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)

2.6.1 Ποιοι είναι οι ελεύθεροι επαγγελματίες

Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων είναι οι αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματος του γιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, 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, γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου, χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων, μουσουργού, καλλιτέχνη κέντρου διασκεδάσεως, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή – προγραμματιστή, ερευνητή, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή, φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα.

Το εισόδημα που αποκτούν τα πρόσωπα αυτά δεν θεωρείται αυτονόητα ότι προέρχεται από ελεύθεριο επάγγελμα, ότι υπάγεται δηλαδή στη Ζ΄ πηγή εισοδήματος. Απαιτείται να ασκούν τα πρόσωπα αυτά ελεύθεριο επάγγελμα, να παρέχουν δηλαδή υπηρεσίες κατά τρόπο ανεξάρτητο. Αν παρέχουν υπηρεσίες σε τρίτο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, με το οποίο συνδέονται με σχέση εξαρτήσεως, τότε είναι μισθωτοί και το εισόδημα που αποκτούν προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες, υπάγεται δηλαδή στη φορολογία της ΣΤ΄ πηγής.

Από τον φορολογικό νόμο ορίζεται πως θεωρείται εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και κάθε αμοιβή που αποκτάται από:

- Πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές εν γένει, ελεγκτές ανωνύμων εταιρειών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Συγγραφείς και μουσουργούς, από συγγραφικά εν γένει δικαιώματα.

- Αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε πάσης φύσεως επιτροπές ή συμβούλια του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματείων, ιδρυμάτων, συνεταιρισμών και οργανισμών εν γένει.
- Τη σύζυγο ή τον σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία έχει επιδικασθεί ή έχει συμφωνηθεί συμβολαιογραφικώς. Το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται στα παιδιά, οποιοδήποτε και αν είναι το ύψος της, δεν θεωρείται εισόδημα και δεν υπόκειται σε φόρο.
- Αρχιτέκτονες, πολιτικούς μηχανικούς και μηχανολόγους οι οποίοι ασχολούνται ατομικώς με την ανέγερση οικοδομών προς πώληση, για τη νόμιμη αμοιβή που δικαιούνται ως αντάλλαγμα της μελέτης που εκπόνησαν ή της επίβλεψης των εργασιών ανέγερσης της οικοδομής.

Εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα θεωρούνται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται στους αρχιτέκτονες, στους πολιτικούς μηχανικούς και στους τοπογράφους λόγω μη έγκαιρης είσπραξης της αμοιβής τους, ενώ θεωρείται εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε μία από τις κατηγορίες Α ως Ζ. Με τη ρύθμιση αυτή επιδιώχθηκε η υπαγωγή σε φόρο όλων των εισοδημάτων, έστω και αν ορισμένα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως περιεχόμενα από μια συγκεκριμένη πηγή εισοδήματος. Για να υπαχθούν σε φόρο αυτά τα έσοδα πρέπει να φέρουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος.

2.6.2 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα θεωρείται σύμφωνα με το νόμο εκείνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε την αμοιβή. Μόνο εξαιρετικά για τη διατροφή έχει οριστεί ότι, σε περίπτωση όπου αυτή καταβάλλεται αναδρομικά, χρόνος κτήσεώς της θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγεται. Εξάλλου, αν η αμοιβή που οφείλεται σε ελεύθερο επαγγελματία πιστώθηκε στα βιβλία του φυσικού ή νομικού προσώπου που την οφείλει, ως χρόνος απόκτησης

της αμοιβής θεωρείται ο χρόνος όπου έγινε η πίστωση, αρκεί να γίνει αναγγελία «επί αποδείξει» στον δικαιούχο ελεύθερο επαγγελματία.

Ειδικά εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών το οποίο αντιπροσωπεύει εργασία δύο ή περισσότερων ετών και το οποίο καταβάλλεται εκ των υστέρων κατανέμεται για να φορολογηθεί.

- Στο έτος είσπραξης και στο αμέσως προηγούμενο έτος σε περίπτωση εργασίας δύο ετών,
- Στο έτος είσπραξης και στα αμέσως προηγούμενα αυτού δύο έτη σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση το εισόδημα που αναλογεί σε καθένα από τα δύο προηγούμενα έτη θα δηλωθεί με συμπληρωματικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, οι οποίες θα υποβληθούν εντός της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης του έτους στο οποίο έγινε η κατανομή, χωρίς να επιβληθεί πρόσθετος φόρος ή πρόστιμο.

Εξάλλου, ειδικά στις περιπτώσεις συγγραφέων, μουσουργών, ζωγράφων, γλυπτών και χαρακτών, το ακαθάριστο εισόδημά τους από τα έργα της πνευματικής παραγωγής τους κατανέμεται να φορολογηθεί ισομερώς στο πρώτο έτος απόκτησης του εισοδήματος και στα αμέσως επόμενα τρία έτη, εκτός αν τα πιο πάνω πρόσωπα επιθυμούν να φορολογηθούν στο έτος απόκτησης του εισοδήματος για το σύνολο του εισοδήματος.

2.6.3 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. Ο ελεύθερος επαγγελματίας τηρεί υποχρεωτικά βιβλία Β' κατηγορίας και εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στις οποίες αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το

ποσό της αμοιβής αριθμητικώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα.

Καθαρό εισόδημα είναι αυτό που προκύπτει αν από το ακαθάριστο αφαιρεθούν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στον ν. 3323/1955 άρθρο 35 και στον ν. 2238/1994 άρθρο 31 και κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου. Δηλαδή το καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών αποτελεί τη διαφορά μεταξύ του συνόλου των ακαθάριστων αμοιβών μιας διαχειριστικής χρήσης και των επαγγελματικών δαπανών οι οποίες αναφέρονται στα πιο πάνω άρθρα.

Έτσι από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης λειτουργίας, επισκευής, των επαγγελματικών εγκαταστάσεων και βαρύνουν τον ελεύθερο επαγγελματία, με εξαίρεση τους φόρους που έχουν καταβληθεί από αυτόν και βαρύνουν τρίτους, οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων και πιστώσεων με εξαίρεση τους τόκους υπερημερίας, οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς κάθε είδους εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και κάθε είδους φθαρτών υλικών, η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου, τα ποσά των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, οι δαπάνες διαφημίσεων και γενικά κάθε δαπάνη όπως αναφέρονται στον ν. 3323/1955 άρθρο 35 και στον ν. 2238/1994 άρθρο 31. Για τον προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών, οι ακαθάριστες αμοιβές, πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών, ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Προϋπόθεση για την έκπτωση των δαπανών αυτών είναι να έχει εκδοθεί το νόμιμο φορολογικό στοιχείο και αυτό να έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων – εξόδων.

2.6.4 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος ελεύθερων επαγγελματιών

Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτως. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου.

Για τον προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών, οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών, ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθарές αμοιβές που προσδιορίζονται με τον παραπάνω τεκμαρτό τρόπο προστίθενται και τα εξής ποσά εσόδων:

- α. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις (εκτός αυτών που προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές).
- β. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.
- γ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί.
- δ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από τον ελεύθερο επαγγελματία για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί στο Δημόσιο χωρίς να οφείλονται, εφόσον είχαν ληφθεί υπόψη από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας συντελεστής καθαρών αμοιβών ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο

οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Όταν οι καθαρές αμοιβές προσδιορίζονται εξωλογιστικά, συντελεστής καθαρών αμοιβών λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών, με την προϋπόθεση ότι είναι μεγαλύτερος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα, αλλιώς παίρνεται υπόψη ο συντελεστής του πίνακα. Ο συντελεστής που υπολογίζεται με τον τρόπο αυτό δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε περίπτωση που ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή αυτά που τηρεί κρίνονται ανακριβή, τότε ο συντελεστής καθαρών κερδών που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 40%.

Δεν προσαυξάνεται ο μοναδικός συντελεστής στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία είναι ανεπαρκή (και όχι ανακριβή) και στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Αν αποδειχθεί ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, τότε οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους εφαρμόζεται πάνω στις πραγματικές αμοιβές.

Με την υπ' αριθμ. Ε 16382/29-12-1987 απόφαση του υπουργού Οικονομικών έχει καταρτισθεί πίνακας συντελεστών καθαρών αμοιβών οι οποίοι εφαρμόζονται επί των ακαθαρίστων αμοιβών. Ο πίνακας αυτός παρατίθεται πιο κάτω και προβλέπει συντελεστές για 26 ελεύθερα επαγγέλματα.

**ΜΟΝΑΔΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ**

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %

Ιατροί γενικά	
Προσωπική εργασία	55
Με βοηθητικό προσωπικό	50
Οδοντίατροι	
Προσωπική εργασία	50
Με βοηθητικό προσωπικό	45
Κτηνίατροι	50
Δικηγόροι	50
Συμβολαιογράφοι	50
Άμισθοι υποθηκοφύλακες	50
Δικαστικοί επιμελητές	50
Μηχανικοί όλων των κλάδων ανάλογα με την κατηγορία του έργου	
Κτιριακά	30
Χωροταξικά, πολεοδομικά, συγκοινωνιακά, υδραυλικά, διοίκηση έργου	14
Ηλεκτρομηχανολογικά	18
Τοπογραφικά	10
Μηχανικοί που εκδίδουν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για τις αμοιβές που λαμβάνουν από οργανωμένα γραφεία στα οποία προσφέρουν τις υπηρεσίες τους συστηματικά	50
Χημικοί	50
Καθηγητές	55
Ηθοποιοί	40
Καλλιτέχνες, ζωγράφοι, γλύπτες, χαράκτες ή σκιτσογράφοι	45
Μουσουργοί, συνθέτες, ενορχηστρωτές, στιχουργοί και συγγραφείς .	45
Χορογράφοι	45
Οικονομολόγοι, ερευνητές, φορολογικοί σύμβουλοι	50
Ιδιοκτήτες ή διευθυντές φορολογικού, λογιστικού γραφείου	55
Προσωπική εργασία	55
Οργανωμένα γραφεία	50
Δασολόγοι	15
Ξεναγοί	55

2.6.5 Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα

Προκειμένου να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα του φορολογικού μας συστήματος και να μειωθεί η τεράστια φοροδιαφυγή που υπάρχει, το 1994 θεσπίστηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις του νόμου 2214/1994 (ΦΕΚ Α75), η αντικειμενικοποίηση της φορολογίας εισοδήματος.

Το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω Νόμου ισχύει και για ορισμένους ελεύθερους επαγγελματίες του άρθρου 48 παρ. 1 του ν. 2238/1994 (ή άρθρου 45 παρ. 1 Ν.Δ. 3323/1955) που δεν τηρούν βιβλία αν και υπόχρεοι, ή τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας, υπάγονται οι εξής ελεύθεροι επαγγελματίες: Δικηγόροι, Γιατροί, Οδοντίατροι, Κτηνίατροι, Ψυχολόγοι, Καλλιτέχνες και οι τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης, οι οικονομολόγοι, οι σύμβουλοι επιχειρήσεων, οι λογιστές ή φοροτεχνικοί και αναλυτές – προγραμματιστές.

Το καθαρό εισόδημα των παραπάνω ελεύθερων επαγγελματιών προσδιορίζεται κατ' αρχήν λογιστικώς ως διαφορά των ακαθαρίστων αμοιβών και των δαπανών όπως αναφέρθηκε στα προηγούμενα και παράλληλα προσδιορίζεται ένα ελάχιστο εισόδημα με την εφαρμογή ορισμένων αντικειμενικών κριτηρίων τα οποία έχουν σχέση με τη λειτουργία του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως είναι η ελάχιστη επαγγελματική αμοιβή αντίστοιχου κλάδου, η μισθωτή αξία της επαγγελματικής εγκατάστασης, τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και άλλα κριτήρια συναφή με την επαγγελματική ειδικότητα και τους πανεπιστημιακούς τίτλους.

Δηλαδή προσδιορίζεται με αντικειμενική μεθοδολογία ένα ελάχιστο εισόδημα το οποίο υπόκειται σε φόρο εφόσον το ύψος του είναι μεγαλύτερο του καθαρού εισοδήματος το οποίο δηλώνεται ως αποτέλεσμα των τηρούμενων βιβλίων.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 το Ε.Π.Κ.Ε. των ανωτέρω ελευθέρων επαγγελματιών, θεωρείται εκείνο που προκύπτει από το ΑΘΡΟΙΣΜΑ της επαγγελματικής αμοιβής (Ε.Α.) και της μισθωτικής αξίας (Μ.Α.) της επαγγελματικής εγκατάστασης, ΚΛΙΜΑΚΟΥΜΕΝΟ (το άθροισμα) ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και ΠΡΟΣΑΥΞΑΝΟΜΕΝΟ με βάση τα κριτήρια που αναφέρονται παρακάτω.

Κατ' εξαίρεση για τους Δικηγόρους αντί επαγγελματικής αμοιβής λαμβάνεται υπόψη ένα τεκμαρτό εισόδημα που αντιστοιχεί σε ορισμένο αριθμό παραστάσεων, αυξανόμενο ή μειούμενο με βάση ειδικότερα κριτήρια ως κατωτέρω. Σε αυτή την περίπτωση η κλιμάκωση του Ε.Π.Κ.Ε. δεν γίνεται με βάση τα έτη άσκησης της δικηγορίας.

Στην περίπτωση που κτηνίατρος, παράλληλα με την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος πωλεί και κτηνιατρικά φάρμακα, στο εισόδημα από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος περιλαμβάνεται και κάθε συναφή αμοιβή που προκύπτει έμμεσα και λόγω της άσκησης αυτού, εφόσον βέβαια από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτει πρόθεση ίδιας κερδοσκοπίας και ύπαρξη ιδιαίτερου κλάδου εμπορίας. Κατά συνέπεια εδώ θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 2 και όχι και του 1 του ν. 2214/1994.

2.6.6 Επαγγελματική αμοιβή

Το Ε.Π.Κ.Ε. των ελευθέρων επαγγελματιών που υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια απεικονίζεται παραστατικά ως εξής:

Ε.Π.Κ.Ε. = (Ε.Α. + Μ.Α.), κλιμακούμενο (το άθροισμα) ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και προσαυξανόμενο (αυτό που προκύπτει μετά την κλιμάκωση) με βάση ειδικά κριτήρια όπως παρακάτω.

Ε.Π.Κ.Ε. Δικηγόρου = (Ε.Α. + Μ.Α.), προσαυξανόμενο ή μειούμενο ανάλογα με τον αριθμό των γραμματίων προείσπραξης.

Ε.Π.Κ.Ε. Καλλιτεχνών και τραγουδιστών = Ε.Α. Χ Σ.Δ. Χ Σ.Π.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994 καθορίζεται κατά επάγγελμα που υπάγεται στα αντικειμενικά κριτήρια το ποσό της επαγγελματικής αμοιβής, δηλαδή ο ένας από τους παράγοντες των παραπάνω, θα λέγαμε μαθηματικών παραστάσεων.

Η επαγγελματική αμοιβή (Ε.Α.) καθενός ελευθερίου επαγγέλματος κατά χρήση έχει ως ο παρακάτω πίνακας.

Ελευθέριο επάγγελμα	Χρήση				
	1994	1995	1996	1997	1998
Ιατρού	2.500.000	2.700.000	2.900.000	3.200.000	3.300.000
Οδοντιάτρου	1.800.000	1.900.000	2.000.000	2.200.000	2.300.000
Δικηγόρου	1.800.000	1.900.000	2.000.000	2.200.000	2.300.000
Φυσιοθεραπευτή – Κτηνιάτρου	1.800.000	1.900.000	2.000.000	2.200.000	2.300.000
Οικονομολόγου, συμβούλου					
επιχειρήσεων, λογιστή/φοροτέχνη					
και αναλυτή – προγραμματιστή	1.800.000	1.900.000	2.000.000	2.200.000	2.300.000
καλλιτέχνη και τραγουδιστή	2.500.000	2.700.000	2.900.000	3.200.000	3.300.000

Σημειώνουμε ότι τα ποσά της Ε.Α. της χρήσης 1994, καθορίστηκαν με την παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 και των επόμενων χρήσεων με αποφάσεις του Υπουργείου των Οικονομικών.

Επίσης αναφέρουμε ότι η Μισθωτική αξία προσδιορίζεται με τον εξής τύπο:

Μισθωτική αξία: Τιμή ζώνης Χ Μ² Χ Συντελεστή Μισθωτικής Αξίας

Ο συντελεστής αυτός, μεταβάλλεται ανά έτος. Συγκεκριμένα: Για το οικονομικό έτος 1999, ο Συντελεστής Μισθωτικής Αξίας ήταν 8,25%, για το οικονομικό έτος 1998 ήταν 7,25%, για το οικονομικό έτος 1997 ήταν 6,75%, και τέλος για τα 2 οικονομικά έτη 1996 και 1995 ο συντελεστής μισθωτικής αξίας ήταν 6%.

Στις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, ως τιμή ζώνης παίρνεται η κατώτερη τιμή ζώνης που ισχύει για την πρωτεύουσα του νομού. Δεν εφαρμόζονται τα αντικειμενικά κριτήρια για τους νέους επιστήμονες στα 4 πρώτα χρόνια μετρούμενα από το

χρόνο έναρξης εργασιών και εφόσον τα έτη αυτά βρίσκονται μέσα στην πρώτη 10ετία από την απόκτηση του πτυχίου.

2.6.7 Κλιμάκωση Ε.Π.Κ.Ε.

Το Ε.Π.Κ.Ε. των ελεύθερων επαγγελματιών, των οποίων το εισόδημα προσδιορίζεται τεκμαρτως, με εξαίρεση του καλλιτέχνη ή του τραγουδιστή των κέντρων διασκέδασης και του δικηγόρου, ΚΛΙΜΑΚΩΝΕΤΑΙ ανάλογα με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος, από το 4^ο έτος κατά ποσοστό 10% ανά έτος μέχρι το 20^ο έτος, μειούμενο από το 21^ο έτος κατά το ίδιο ποσοστό 10%.

Σε περίπτωση διακοπής και επανέναρξης της δραστηριότητας με το ίδιο ή συναφές αντικείμενο, η προσαύξηση αυτής της παραγράφου κλιμακώνεται ανάλογα με τα συνολικά έτη πραγματικής άσκησης του επαγγέλματος από την πρώτη υποβολή δήλωσης έναρξης, χωρίς να υπολογίζονται τα έτη της αποδεδειγμένης διακοπής αυτού. Όταν όμως έχουμε μεταβολή του αντικειμένου εργασιών για την κλιμάκωση, δεν λαμβάνονται υπ' όψη τα έτη άσκησης του προηγούμενου επαγγέλματος που δεν είναι συναφές.

Οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2214/1994, δεν έχουν εφαρμογή κατά τα τρία πρώτα έτη άσκησης του επαγγέλματος, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν περάσει 10 χρόνια από την απόκτηση του πτυχίου.

Για τον υπολογισμό της τριετίας ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου, μέσα στο οποίο υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας. Σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης ή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα μετά την πάροδο εξαμήνου από την πραγματική έναρξη, οι διατάξεις περί αντικειμενικών κριτηρίων εφαρμόζονται χωρίς να λαμβάνονται υπ' όψη οι εξαιρέσεις των πρώτων χρόνων άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας.

Παλινοστούντες ομογενείς. Από το οικονομικό έτος 1998, το Ε.Π.Κ.Ε. των παλινοστούντων ομογενών, που ασκούν κάποιο από τα

επαγγέλματα που υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια, στα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης του επαγγέλματός τους στην Ελλάδα, μειώνεται ως εξής: Κατά το πρώτο έτος 30%, κατά το δεύτερο 20% και κατά το τρίτο 10%.

2.6.8 Εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών

Έχουμε δύο περιπτώσεις ελεύθερων επαγγελματιών:

- **Στην πρώτη περίπτωση**, ο ελεύθερος επιτηδευματίας της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν. 2214/1994 παράλληλα με την άσκηση του επαγγέλματός του ατομικά, συμμετέχει και σε μία ή περισσότερες εταιρείες ελευθέρων επαγγελματιών. Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι το Ε.Π.Κ.Ε., του ατομικώς ασκουμένου επαγγέλματος και της συμμετοχής στην ή τις εταιρείες του άρθρου 3 παρ. 3, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το Ε.Π.Κ.Ε., που προκύπτει σύμφωνα με αυτά που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 2, για την άσκηση αυτού του επαγγέλματος ατομικά. Με βάση αυτά, εφόσον το άθροισμα του δηλουμένου καθαρού εισοδήματος που προκύπτει από συμμετοχή σε εταιρεία ή εταιρείες, είναι μεγαλύτερο από το Ε.Π.Κ.Ε. που προσδιορίζεται με τον αντικειμενικό τρόπο για άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος ατομικά, τότε δεν έχουμε θέμα προσαύξησης και ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει με βάση τα ποσά εισοδήματος που δηλώθηκαν. Στην αντίθετη περίπτωση που το άθροισμα είναι μικρότερο του προσδιοριζόμενου Ε.Π.Κ.Ε. τότε λαμβάνεται υπ' όψη το μεγαλύτερο Ε.Π.Κ.Ε.

- **Στη δεύτερη περίπτωση** ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν ασκεί ατομικά ελευθέριο επάγγελμα, αλλά το εισόδημά του προέρχεται από συμμετοχή σε μια ή περισσότερες εταιρείες ελεύθερων επαγγελματιών. Σε αυτήν την περίπτωση ως Ε.Π.Κ.Ε. θεωρείται αυτό που θα προέκυπτε, αν ασκούσε το ελευθέριο επάγγελμά του ατομικά. Ως επαγγελματική εγκατάσταση του ελεύθερου επαγγελματία, θεωρείται αυτή που αντιστοιχεί στην εταιρεία που συμμετέχει με το μεγαλύτερο ποσοστό. Το εμβαδόν όμως αυτής της επαγγελματικής εγκατάστασης,

δεν μπορεί να είναι κάτω των 40m² για ιατρό, οδοντίατρο, κτηνίατρο, ψυχολόγο και 20m² για τα λοιπά ελευθέρια επαγγέλματα.

2.6.9 Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους γιατρούς

Για τον υπολογισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπ' όψη:

1. Η επαγγελματική αμοιβή
2. Η μισθωτική αξία
3. Στη συνέχεια, αθροίζεται η επαγγελματική αμοιβή με την μισθωτική αξία και το άθροισμα αυτό προσαυξάνεται κατά 10% ανά έτος από το 5^ο έτος μέχρι το 20^ο, δηλαδή το ανώτερο μέχρι 160% και μειώνεται επίσης κατά 10% ανά έτος από το 21^ο έτος και μετά.
4. Το καινούριο άθροισμα (συμπεριλαμβανομένης και της πιο πάνω προσαύξησης ή μείωσης κατά 10% ανά έτος) προσαυξάνεται επίσης ως εξής:
 - Με το συντελεστή 40% για τους χειρουργούς και τους μαιευτήρες και με το συντελεστή 15% για όλες τις άλλες κλινικές ειδικότητες. Για το γιατρό που χαρακτηρίζεται ως «ιατρός γενικής ιατρικής» θα υπολογίζεται προσαύξηση 15%.
 - Με το συντελεστή επιστημονικών τίτλων που είναι 50% για τους τακτικούς, αναπληρωτές και επίκουρους καθηγητές του πανεπιστημίου και 20% για τους λέκτορες και γι' αυτούς που έχουν κάνει μεταπτυχιακές σπουδές.

Παράδειγμα

Ιατρός δερματολόγος εργάζεται αποκλειστικά ως ελεύθερος επαγγελματίας στο Βόλο και στεγάζεται σε ιατρείο 60m² του οποίου η Τιμή Ζώνης είναι 100.000 ανά m². Έκανε δήλωση έναρξης εργασιών την 3/2/1980.

Υπολογίζουμε για τις χρήσεις 1994, 1995, 1996, 1997 και 1998 το Ε.Π.Κ.Ε. ως παρακάτω:

	Οικονομικό έτος				
	1995	1996	1997	1998	1999
Ε.Α.	2.500.000	2.700.000	2.900.000	3.200.000	3.300.000
M.A.=T.Z. X μ^2 X 6% = 100.000X60X6% =	360.000	360.000			
M.A.=T.Z. X μ^2 X 6,75% = 100.000X60X6,75% =			405.000		
M.A.=T.Z. X μ^2 X 7,25% = 100.000X60X7,25% =				435.000	
M.A.=T.Z. X μ^2 X 8,25% =					495.000
Φ.Β. = (Φορολογική Βάση)	2.860.000	3.060.000	3.305.000	3.635.000	3.795.000
Κλιμάκωση					
15-4 = 11,11 X 10% = 110%, 2.860.000 X 110% =	3.146.000				
16-4 = 12,12 X 10% = 120%, 3.060.000 X 120% =		3.672.000			
17-4 = 13,13 X 10% = 130%, 3.305.000 X 130% =			4.296.500		
18-4 = 14,14 X 10% = 140%, 3.635.000 X 140% =				5.089.000	
19-4 = 15,15 X 10% = 150%, 3.795.000 X 150% =					5.692.500
Σύνολο	6.006.000	6.732.000	7.601.500	8.724.000	9.487.500
Προσαύξηση λόγω ειδικότητας					
6.006.000 X 20% =	1.201.200				
6.732.000 X 15% =		1.009.800			
7.601.500 X 15% =			1.140.225		
8.724.000 X 15% =				1.308.600	
9.487.500 X 15% =					1.423.125
Ε.Π.Κ.Ε.	7.207.200	7.741.800	8.741.725	10.032.600	10.910.625

2.6.10 Δικαιολογητικά που υποβάλλονται με τη φορολογική δήλωση

1. Βεβαίωση του Οικείου Ιατρικού Συλλόγου από την οποία φαίνεται ο χρόνος άσκησης του Ιατρικού επαγγέλματος, η ασκούμενη ιατρική ειδικότητα και η χρησιμοποίηση κατά την άσκηση του επαγγέλματος Πανεπιστημιακών ή επαγγελματικών τίτλων.
2. Αν κατέχει ο ιατρός τίτλο Πανεπιστημιακού Καθηγητή ή Λέκτορα, βεβαίωση του οικείου Πανεπιστημίου ότι κατέχει τον τίτλο αυτό.

3. Για στρατιωτικούς ιατρούς που ασκούν και ελεύθερο επάγγελμα, αντίγραφο της δήλωσης μεταβολών, από την οποία θα διαπιστώνεται ότι δεν έχει παρέλθει 5ετία από την έναρξη δραστηριότητας στη συγκεκριμένη πόλη.

2.6.11 Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους δικηγόρους

Το ελάχιστο φορολογητέο εισόδημα των δικηγόρων έχει αφητηρία το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, το οποίο προσαυξάνεται με ορισμένα ποσοστά με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους.

Για τον υπολογισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος, λαμβάνονται υπ' όψη: α) η επαγγελματική αμοιβή, β) η μισθωτική αξία και γ) το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας προσαυξάνεται:

I. Προσαύξηση με βάση τις παραστάσεις

- α. Κατά ποσοστό 1% για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης, είτε αυτό είναι σε ειρηνοδικείο είτε σε πρωτοδικείο είτε σε εφετείο ή κακουργιοδικείο κλπ, πέραν των 30 κατ' έτος. Ως γραμμάτιο προείσπραξης νοείται παράσταση στο δικαστήριο κατά τη δικονομική έννοια.

Δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό της προσαύξησης τα γραμμάτια προείσπραξης που αφορούν παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων οργανισμών και επιχειρήσεων, ασφαλιστικών εταιρειών, του επικουρικού κεφαλαίου, τραπεζών και εργατικών υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλεται το εργολαβικό συμβόλαιο στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία. Έτσι π.χ. για δικηγόρο με 45 υπαγόμενα γραμμάτια προείσπραξης το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασής του θα προσαυξηθεί κατά 15% δηλαδή $45-35 = 15 \times 1\% = 15\%$.

Για τον υπολογισμό της προσαύξησης δεν λαμβάνονται επίσης υπόψη τα γραμμάτια προείσπραξης που εκδίδονται για υποθέσεις

τραπεζών επιχειρήσεων κλπ, στις οποίες ο δικηγόρος παρέχει τις νομικές υπηρεσίες του και αμείβεται με πάγια αντιμισθία.

Για τους δικηγόρους που έχουν λιγότερα από 30 υπαγόμενα με την παραπάνω έννοια γραμμάτια προείσπραξης κατ' έτος, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης μειώνεται κατά 1,5% για κάθε γραμμάτιο προείσπραξης κάτω των 30 κατ' έτος. Αν π.χ. δικηγόρος έχει 20 γραμμάτια προείσπραξης, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης θα μειωθεί κατά ποσοστό 15%, δηλαδή $30-20 = 10 \times 1,5\% = 15\%$.

Ακόμη, αν υποτεθεί ότι δικηγόρος έχει 45 γραμμάτια προείσπραξης, από τα οποία τα 20 είναι μη υπαγόμενα, δηλαδή αφορούν παραστάσεις σε πταισματοδικείο, το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής στέγης θα μειωθεί κατά ποσοστό 7,5%, δηλαδή $45-20 = 25$ υπαγόμενα, οπότε $30-25 = 5 \times 1,5\% = 7,5\%$.

- β) Κατά ποσοστό 5% για κάθε παράσταση σε πενταμελές εφετείο και κατά 3% για κάθε παράσταση σε τριμελές εφετείο. Δεν λαμβάνονται υπόψη για την προσαύξηση με αυτά τα ποσοστά οι παραστάσεις σε εφετείο εφόσον αφορούν παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων οργανισμών και επιχειρήσεων, τραπεζών κ.ο.κ., σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν αμέσως πιο πάνω στην πρώτη περίπτωση.
- γ) Κατά ποσοστό 10% για κάθε παράσταση σε εφετείο κακουρημάτων, κακουρηγοδικείο και ανώτατο δικαστήριο. Δεν προσμετρούνται και σε αυτή την περίπτωση οι παραστάσεις οι οποίες εξαιρούνται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω.
- δ) Προσαύξηση κατά 10.000 δρχ. ανά ομόδικο στις περιπτώσεις εργατικών υποθέσεων, για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί το εργολαβικό συμβόλαιο.
- ε) Με το 50% του ποσού που προκύπτει από τις κατ' αποκοπήν παραστάσεις για λογαριασμό του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων,

δημόσιων οργανισμών και επιχειρήσεων ασφαλιστικών εταιρειών και τραπεζών, εφόσον αυτό το ποσό προκύπτει από σχετική βεβαίωση, με το 50% του μερίσματος που διανέμεται κατ' έτος από τον οικείο δικηγορικό σύλλογο.

II. Προσαύξηση με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους

Το άθροισμα της επαγγελματικής αμοιβής και της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, μετά την προσαύξηση του με τα παραπάνω ποσά με βάση τον αριθμό των γραμματειών κλπ. προσαυξάνεται στη συνέχεια με βάση τους πανεπιστημιακούς τίτλους οι οποίοι αναφέρονται σε νομικά μαθήματα της εφαρμοσμένης νομικής επιστήμης, ως εξής:

- α. Κατά ποσοστό 30% για τους καθηγητές πανεπιστημίου οποιασδήποτε βαθμίδας.
- β. Κατά ποσοστό 10% για τους λέκτορες.

Στην έννοια του καθηγητή περιλαμβάνονται οι αναπληρωτές και οι επίκουροι καθηγητές, ενώ ως μαθήματα εφαρμοσμένης νομικής επιστήμης νοούνται όλα τα μαθήματα που έχουν σχέση με όλα τα δίκαια, όπως το εργατικό, το εμπορικό, το αστικό, το ποινικό κ.ο.κ.

Παράδειγμα

Δικηγόρος ασκεί το επάγγελμά του επί 20 έτη και κατέχει τον τίτλο του καθηγητή. Κατά το έτος 1998 πραγματοποίησε συνολικά 60 παραστάσεις από τις οποίες 20 σε πταισματοδικεία, 5 σε εφετεία τριμελή για λογαριασμό ιδιωτών, 2 σε πενταμελή εφετεία για λογαριασμό ιδιωτών και 4 στο Σ.τ.Ε. (για λογαριασμό ιδιωτών). Διατηρεί γραφείο στον Πειραιά 40 μ² του οποίου η Τ.Ζ. είναι 130.000 δρχ. ανά μ².

Υπολογίζουμε για τη χρήση 1998 το Ε.Π.Κ.Ε. ως παρακάτω:

Ε.Α.	2.300.000
Μ.Α. = Τ.Ζ. Χ μ2 Χ 6% = 130.000 Χ 40 Χ 8,25% =	429.000
Φ.Β.	2.729.000
Προσαυξήσεις με βάση τις παραστάσεις	
Γραμμάτια (παραστάσεις που δεν λαμβάνονται υπόψη 20	
ενώπιον του πταισματοδικείου. Παραστάσεις που	
λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της προσαύξησης:	
60 – 20 = 40, 40 – 30 = 10. Συνεπώς	
Προσαύξηση 10 Χ 1% = 10%	
2.729.000 Χ 10% =	272.900
Παραστάσεις σε 3μελή εφετεία 5 Χ 3% = 15%	
2.729.000 Χ 15% =	409.350
Παραστάσεις σε 5μελή εφετεία 3 Χ 5% = 15%	
2.729.000 Χ 15% =	409.350
Παραστάσεις στο Σ.τ.Ε. 4 Χ 10% = 40%	
2.729.000 Χ 40% =	1.091.600
Σύνολο	4.912.200
Προσαύξηση λόγω πανεπιστημιακού τίτλου	
4.912.200 Χ 30% =	1.473.660
Ε.Π.Κ.Ε.	6.385.860

2.6.12 Αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους οικονομολόγους – φοροτέχνες - προγραμματιστές

Για τον υπολογισμό του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος για τους οικονομολόγους – λογιστές – φοροτέχνες – προγραμματιστές κ.λ.π. λαμβάνονται υπ' όψη:

- α. Η επαγγελματική αμοιβή
- β. Η μισθωτική αξία
- γ. Στη συνέχεια αθροίζονται η επαγγελματική αμοιβή και η μισθωτική αξία και το άθροισμα αυτό προσαυξάνεται κατά 10% από το 5^ο έτος και μέχρι το 20^ο έτος (συνολική προσαύξηση 160%) και στη συνέχεια, μειώνεται από το 21^ο έτος και μετά κατά 10% κατ' έτος.

δ. Στη συνέχεια, το καινούργιο αυτό άθροισμα (συμπεριλαμβανομένων δηλαδή και των παραπάνω προσαυξήσεων) προσαυξάνεται και με τους τίτλους σπουδών, ως εξής:

- Κατά 10% για τους πτυχιούχους ελληνικών και ξένων πανεπιστημίων.
- Κατά 5% για τους πτυχιούχους των Τ.Ε.Ι. ή αντίστοιχων σχολών του εξωτερικού.

Διευκρινίσεις στα αντικειμενικά κριτήρια που αφορούν τους οικονομολόγους – λογιστές – φοροτέχνες – προγραμματιστές κ.λ.π.

1. Όταν συστεγάζονται λογιστές η μισθωτική αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό των συστεγαζόμενων χωρίς περιορισμό ελάχιστης επιφάνειας (π.χ. 45m² , 3 συστεγαζόμενοι, από 10 m² στον καθένα).
2. Όταν χρησιμοποιείται ως επαγγελματική εγκατάσταση η κατοικία τους, τότε ως ελάχιστο όριο επιφάνειας της επαγγελματικής εγκατάστασης που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της μισθωτής αξίας, λαμβάνονται τα 20 μ² (Εγκ. Υπ. Οικ. 1032610/13.3.96)
3. Όταν ο λογιστής είναι παράλληλα και μισθωτός τότε ισχύουν αυτά που αναφέρονται στην περίπτωση 3 των γιατρών, με την προϋπόθεση φυσικά ότι ο λογιστής διαθέτει και επαγγελματική εγκατάσταση.
4. Όταν ο λογιστής συμμετέχει μόνο σε εταιρείες, τότε ισχύουν αυτά που γράφονται στην περίπτωση 6 των γιατρών, αλλά με 20 μ² το λιγότερο (αντί για 40 για τους γιατρούς).
5. Δεν ισχύει η μείωση 30% του ελάχιστου ποσού καθαρού εισοδήματος για τις παραμεθόριες περιοχές.
6. Όταν ο προγραμματιστής κάνει εγγραφή και πώληση δισκετών, τότε οι πωλήσεις δισκετών θεωρούνται ως εμπορική δραστηριότητα, ενώ η συγγραφή προγραμμάτων Η/Υ θεωρείται ως δραστηριότητα από ελευθέρια επαγγέλματα.
7. Όταν ο ίδιος φορολογούμενος παρέχει, είτε από την αυτή επαγγελματική εγκατάσταση είτε από διαφορετικές εγκαταστάσεις,

υπηρεσίες λογιστή συμβούλου επιχειρήσεων ή φοροτέχνη καθώς και υπηρεσίες αναλυτή προγραμματιστή, τότε θεωρείται ότι ασκείται από αυτόν ένα και μόνο ελευθέριο επάγγελμα.

8. Ο λογιστής, που έχει ως επαγγελματική εγκατάσταση την κατοικία του απαλλάσσεται από τα αντικειμενικά κριτήρια, όταν το σύνολο του εισοδήματός του που δηλώνεται από μισθωτές υπηρεσίες και από ελευθέρια επαγγέλματα είναι μεγαλύτερο ή ίσο με το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος.

Παράδειγμα

Λογιστής – Οικονομολόγος – Σύμβουλος επιχειρήσεων με γραφείο 40 μ² που έχει Τ.Ζ. 130.000 το μ² ασκεί το επάγγελμά του από 5/10/1980.

Είναι πτυχιούχος της Ανωτάτης Βιομηχανικής Πειραιά.

Υπολογίζουμε το Ε.Π.Κ.Ε. για τις χρήσεις 1994, 1995, 1996, 1997 και 1998 ως παρακάτω:

	Οικονομικό έτος				
	1995	1996	1997	1998	1999
Ε.Α.	1.800.000	1.900.000	2.000.000	2.200.000	2.300.000
M.A.=T.Z. X μ ² X 6% = 130.000X60X6% =	312.000	312.000			
M.A.=T.Z. X μ ² X 6,75% = 130.000X60X6,75% =			351.000		
M.A.=T.Z. X μ ² X 7,25% = 130.000X60X7,25% =				377.000	
M.A.=T.Z. X μ ² X 8,25% = 130.000X40X8,25% =					429.000
Φ.Β. = (Φορολογική Βάση)	2.112.000	2.212.000	2.351.000	2.577.000	2.729.000
Κλιμάκωση της Φ.Β.	2.323.000				
15-4 = 11,11 X 10% = 110%, 2.112.000 X 110% =		2.654.400			
16-4 = 12,12 X 10% = 120%, 2.212.000 X 120% =			3.056.300		
17-4 = 13,13 X 10% = 130%, 2.351.000 X 130% =				3.607.800	
18-4 = 14,14 X 10% = 140%, 2.577.000 X 140% =					4.093.500
19-4 = 15,15 X 10% = 150%, 2.729.000 X 150% =					
Σύνολο	4.435.200	4.866.400	5.407.300	6.184.800	6.822.500
Προσαύξηση λόγω πτυχίου 10%					
4.435.200 X 10% =	443.520				
4.866.400 X 10% =		486.640			
5.407.300 X 10% =			540.730		
6.184.800 X 10% =				618.480	
6.822.500 X 10% =					682.250
Ε.Π.Κ.Ε.	4.878.720	5.353.040	5.948.030	6.803.280	7.504.750

Το έτος 1999, αλλάζει ο τρόπος φορολογίας των ελεύθερων επαγγελματιών με την κατάργηση των αντικειμενικών κριτηρίων βάσει του ν. 2753/1999.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ν. 2753/1999 αντικαθίσταται το άρθρο 51 του ν. 2238/1994 και εισάγεται νέος τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος που προκύπτει από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος από τα κατονομαζόμενα περιοριστικά στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ειδικότερα, με τη νέα παράγραφο 1 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι, το καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών, που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που εξευρίσκεται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή επί των ακαθάριστων αμοιβών τους, των μοναδικών συντελεστών καθαρών αμοιβών, όπως οι συντελεστές αυτοί έχουν προσδιοριστεί με την Ε. 16382/ΠΟΛ. 371/29-12-1987 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 50, οι οποίοι και παρατέθηκαν. (βλ. Πίνακα, σελ. 94)

Σε όσα ελευθέρια επαγγέλματα δεν προβλέπεται μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών ως τέτοιος θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών που ορίζονται στην πιο πάνω απόφαση και ο οποίος ανέρχεται σε σαράντα επτά και εβδομήντα πέντε τοις εκατό (47,75%).

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται:

- α) Όταν τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος υπερβαίνουν τα σαράντα εκατομμύρια (40.000.000) δραχμές. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή το εισόδημα θα

προσδιορίζεται μόνο λογιστικά με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994.

- β) Για τις αμοιβές που αποκτούν οι αρχιτέκτονες και οι μηχανικοί, το καθαρό εισόδημα των οποίων προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 49.
- γ) Για το εισόδημα που αποκτούν τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις α', γ' και δ' της παραγράφου 2 και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48.
- δ) Για το εισόδημα που αποκτούν τα πρόσωπα που ασκούν οποιοδήποτε ελεύθερο επάγγελμα από τα κατονομαζόμενα περιοριστικά στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, τα οποία απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων ή δεν τηρούν βιβλία αν και είναι υπόχρεοι.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

Ο ιατρός – μικροβιολόγος «Χ» χωρίς βοηθητικό προσωπικό τηρεί βιβλία εσόδων – εξόδων (Β' Κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), από τα οποία για τη χρήση 1999 προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα 10.000.000 δραχμές και έξοδα 12.000.000 δραχμές.

α) Κατά το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος προκύπτει ζημιά 2.000.000 δραχμών.

β) Κατά τον ειδικό προσδιορισμό του εισοδήματος προκύπτει καθαρό εισόδημα 5.500.000 δραχμές (10.000.000 X 55%) το οποίο θα υπαχθεί σε φόρο.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο

Ο λογιστής «Ψ» με οργανωμένο γραφείο τηρεί βιβλία εσόδων – εξόδων (Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.) από τα οποία για τη χρήση 1999 προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα 20.000.000 δραχμές και έξοδα 5.000.000 δραχμές.

α) Κατά το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, προκύπτει καθαρό εισόδημα 15.000.000 δραχμές.

β) Κατά τον ειδικό προσδιορισμό του εισοδήματος προκύπτει καθαρό εισόδημα 10.000.000 δραχμές (20.000.000 X 50%) το οποίο είναι μικρότερο από το προσδιοριζόμενο λογιστικά.

Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, σε φόρο θα υπαχθεί το ποσό των 15.000.000 δραχμών που προσδιορίστηκε λογιστικά.

Με τη νέα παράγραφο 2 του άρθρου 51. του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα που προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου και που προκύπτει ειδικά από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, ψυχολόγου, φυσιοθεραπευτή, οικονομολόγου, συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη και αναλυτή – προγραμματιστή, ακόμη και όταν τα πρόσωπα αυτά δεν τηρούν βιβλία αν και είναι υπόχρεα, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ποσό του καθαρού εισοδήματος, που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των σταθερών επαγγελματικών δαπανών τους, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 3 αυτού του άρθρου, με το συντελεστή απόδοσης όπως αυτός ορίζεται στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου.

Σημειώνεται ότι το καθαρό εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση αυτές τις σταθερές επαγγελματικές δαπάνες και το συντελεστή απόδοσης, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Σε κάθε περίπτωση υπέρβασης του ανώτατου αυτού ορίου, το ποσό του καθαρού εισοδήματος θα περιορίζεται στα 10.000.000 δραχμές.

Ειδικά, για τους γιατρούς, προσδιοριζόμενο, με βάση τις σταθερές επαγγελματικές δαπάνες και το συντελεστή απόδοσης, καθαρό εισόδημά τους προσαυξάνεται ανάλογα με την ειδικότητα, ως εξής:

- α) Κατά σαράντα τοις εκατό (40%) για τους χειρουργούς όλων των ειδικοτήτων, εφόσον ασκούν χειρουργική ειδικότητα σε οποιοδήποτε νοσηλευτικό ίδρυμα και μαιευτήρες.
- β) Κατά δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για όλες τις άλλες κλινικές ειδικότητες ιατρών, καθώς και για τους ασκούντες ορθοδοντικές εργασίες.

Τονίζεται ότι, στο προσδιοριζόμενο με βάση τις διατάξεις αυτής της παραγράφου καθαρό εισόδημα των ιατρών που ασκούν εργαστηριακή ειδικότητα ή που στερούνται ειδικότητας, δεν θα επιβάλλεται καμιά προσαύξηση.

Αντίθετα, στο εισόδημα των ορθοδοντικών και των ασκούντων ορθοδοντικές εργασίες θα επιβάλλεται προσαύξηση δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Επίσης, προσαύξηση κατά σαράντα τοις εκατό (40%) θα επιβάλλεται στο πιο πάνω εισόδημα των χειρουργών των κλινικών ειδικοτήτων εφόσον ασκούν την χειρουργική ειδικότητα σε οποιοδήποτε νοσοκομείο ή νοσηλευτήριο, δημόσιο ή ιδιωτικό, καθώς και στους μαιευτήρες.

Με τη νέα παράγραφο 3 του άρθρου 5 του ν. 2238/1994 ορίζονται οι σταθερές επαγγελματικές δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου. Το άθροισμα των δαπανών αυτών αποτελείται από τις ακόλουθες επιμέρους δαπάνες της χρήσης που διανύθηκε:

- α) τη δαπάνη για το δεδουλευμένο καταβαλλόμενο ή τεκμαρτό μίσθωμα.
- β) τη δαπάνη για ηλεκτρικό ρεύμα
- γ) τη δαπάνη για ύδρευση
- δ) τη δαπάνη για τηλεφωνική επικοινωνία γενικά, κινητή ή σταθερή συμπεριλαμβανομένων και των δαπανών για σύνδεση στο διαδίκτυο ή για παροχή τηλεομοιοτυπικών εργασιών, κλπ.

Ειδικά για τους κτηνιάτρους που διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση, λαμβάνεται υπόψη ποσοστό ογδόντα τοις εκατό (80%) του καταβαλλόμενου ή τεκμαρτού μισθώματος.

Αν ως επαγγελματική στέγη χρησιμοποιείται η κατοικία του φορολογουμένου, για τον υπολογισμό της δαπάνης του καταβαλλόμενου ή τεκμαρτού μισθώματος, προκειμένου για ιατρό, οδοντίατρο και ψυχολόγο, ως επιφάνεια λαμβάνονται υπόψη σαράντα (40) τετραγωνικά μέτρα, για τους υπόλοιπους ελεύθερους επαγγελματίες λαμβάνονται υπόψη είκοσι (20) τετραγωνικά μέτρα.

Σημειώνεται ότι για τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθώματος στην περίπτωση που ως επαγγελματική εγκατάσταση χρησιμοποιείται η κατοικία, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994. Πιο συγκεκριμένα το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιόχρηση επαγγελματικής εγκατάστασης που βρίσκεται στην κατοικία του φορολογουμένου, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας της ιδιοχρησιμοποιούμενης στέγης.

Για τον υπολογισμό της αξίας αυτής λαμβάνεται υπόψη το γινόμενο των εξής παραγόντων:

- α) **Η επιφάνεια της επαγγελματικής στέγης**, όπως αυτή ορίζεται κατά περίπτωση.
- β) **Η τιμή ζώνης** για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή η τιμή εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41 α του ν. 1249/1982.
- γ) **Ο διορθωτικός συντελεστής**, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου, ορίζεται ως ακολούθως:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τ.μ.	Συντελεστής
Μέχρι 150.000 δρχ.	1,10
Από 150.001 δρχ. έως 250.000 δρχ.	1,20
Από 250.001 δρχ. έως 400.000 δρχ.	1,30
Από 400.001 δρχ. και πάνω	1,40

- δ) **Ο συντελεστής παλαιότητας**. Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης.

Οι συντελεστές παλαιότητας που ισχύουν την 1^η Ιανουαρίου 1997 είναι οι ακόλουθοι:

Έτη	Συντελεστής
1 έως 5 χρόνια	0,90
6 έως 10 χρόνια	0,80
11 έως 15 χρόνια	0,75
16 έως 20 χρόνια	0,70
21 έως 25 χρόνια	0,65
26 και πάνω χρόνια	0,60

Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά πάροδο διετίας από την ημερομηνία έκδοσης ή αναθεώρηση της οικοδομικής άδειας. Ο χρόνος έκδοσης ή αναθεώρησης της οικονομικής άδειας υπολογίζεται ολόκληρος στην παλαιότητα, αν η έκδοση ή αναθεώρηση γίνει μέσα στο πρώτο εξάμηνο. Αντίθετα, ο χρόνος έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας, δεν υπολογίζεται καθόλου στην παλαιότητα, αν η έκδοση ή αναθεώρηση γίνει μέσα στο δεύτερο εξάμηνο. Επίσης, κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την ημερομηνία έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας μέχρι την συμπλήρωση της διετίας υπολογίζεται συντελεστής 1,00.

Ο ίδιος συντελεστής παλαιότητας εφαρμόζεται είτε το ακίνητο βρίσκεται εντός είτε εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων. Επίσης, μόνο οι υπόχρεοι της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου όταν αποκτούν εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των σταθερών επαγγελματικών δαπανών με το συντελεστή απόδοσης περιορίζεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Το άθροισμα όμως του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και του υπολοίπου, μετά τον περιορισμό αυτού του γινομένου, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το συνολικό ποσό του γινομένου αυτού.

Ειδικά για τους φυσιοθεραπευτές, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες και αναλυτές προγραμματιστές, αν δηλώνουν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις σταθερές δαπάνες. Το άθροισμα όμως του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994, δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το συνολικό ποσό του γινομένου των σταθερών επαγγελματικών δαπανών με το συντελεστή απόδοσης.

Με τη νέα παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι εξαιρούνται από τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις σταθερές επαγγελματικές δαπάνες τους οι υπόχρεοι της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου (ιατροί, οδοντίατροι κλπ.) που ασκούν ατομικά το ελευθέριο επάγγελμά τους και είναι ηλικίας άνω των 65 ετών εφόσον τα πρόσωπα αυτά ασκούν το επάγγελμα για μια συνεχή δεκαετία, πριν από τη συμπλήρωση αυτού του ορίου ηλικίας, καθώς και από άτομα που είναι τυφλοί και γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών της οικείας νομαρχίας ή είναι ανάπηροι με ποσοστό αναπηρίας πάνω από ογδόντα τοις εκατό (80%) από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση με βάση τη γνωμάτευση της οικείας Πρωτοβάθμιας Υγειονομικής επιτροπής που εδρεύει σε κάθε νομό. Δεν λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία.

Επομένως, για το οικονομικό έτος 2000 οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή για όσους έχουν γεννηθεί μέχρι και 31-12-1933 και έχουν προβεί σε έναρξη επαγγέλματος μέχρι και 31-12-1988. Διευκρινίζεται ότι η εξαίρεση αυτή ισχύει και για τα πρόσωπα που συμπληρώνουν δεκαετή συνεχή άσκηση του επαγγέλματος μετά τη συμπλήρωση του 64^{ου} έτους της ηλικίας τους.

Επίσης, εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, τα πρόσωπα της παραγράφου αυτής, κατά τα τρία (3)

πρώτα έτη άσκησης του επαγγέλματός τους και εφόσον δεν έχουν παρέλθει δέκα (10) έτη από την απόκτηση του πτυχίου. Για τον υπολογισμό της τριετίας, ως πρώτο έτος θεωρείται το επόμενο εκείνου μέσα στο οποίο ο φορολογούμενος υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης επαγγέλματος. Αν δεν υποβληθεί τέτοια δήλωση ή έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα μετά την πάροδο εξαμήνου, λαμβάνεται υπόψη το πρώτο κλιμάκιο του συντελεστή απόδοσης.

Σημειώνεται ότι για την εφαρμογή αυτής της διάταξης απαιτείται η αθροιστική ύπαρξη των δύο προϋποθέσεων, της τριετίας και του έτους απόκτησης του πτυχίου.

Επομένως, για το οικονομικό έτος 2000, οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή για όσους έχουν προβεί σε έναρξη δραστηριότητας από 1-1-1996 και μετά και έχουν πάρει το πτυχίο τους μετά την 31-12-1988. Σημειώνεται ότι, για την εφαρμογή αυτής της διάταξης λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος που υποβλήθηκε για πρώτη φορά δήλωση έναρξης άσκησης κάποιου από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ελευθέρου επαγγέλματος ανεξάρτητα από το αντικείμενο του ήδη ασκουμένου επαγγέλματος.

Επίσης, λαμβάνονται υπόψη τα πτυχία από ελληνικά ή ξένα πανεπιστήμια, καθώς και των ΤΕΙ ή αντίστοιχων σχολών εξωτερικού. Κατά συνέπεια, σε όσες περιπτώσεις ασκείται ελευθέριο επάγγελμα χωρίς να είναι αναγκαία κατοχή τέτοιου πτυχίου, **η απαλλαγή** της διάταξης αυτής χορηγείται με βάση μόνο τα έτη άσκησης του επαγγέλματος.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου ως δήλωση έναρξης επαγγέλματος φυσικού προσώπου θεωρείται και η αναγραφή του ως μέλους στην υποβαλλόμενη δήλωση έναρξης νομικού προσώπου, του οποίου είναι μέλος ή στη δήλωση μεταβολών αυτού.

Με τη νέα παράγραφο 5 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994 και για την εφαρμογή της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου ορίζεται ο συντελεστής απόδοσης, ο οποίος είναι ανάλογος με τα έτη άσκησης του επαγγέλματος και προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Έτη άσκησης επαγγέλματος	Συντελεστής απόδοσης
Πάνω από 4 μέχρι 10	2,5
Πάνω από 10 μέχρι 15	3
Πάνω από 15 μέχρι 20	3,5
Πάνω από 20	3

Τα πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994 (ιατροί, οδοντίατροι κλπ.) εφόσον πριν από την έναρξη επαγγέλματος άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας περισσότερο από μία δεκαετία, τότε για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόδοσης, στα έτη άσκησης του ελευθέρου επαγγέλματος προστίθεται χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών.

Για παράδειγμα λογιστής από το έτος 1973 μέχρι και το 1983 (11 έτη) εργάστηκε ως μισθωτός σε λογιστήριο και από το έτος 1984 μέχρι και το 1999 (16 έτη) ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα του λογιστή. Ο συντελεστής απόδοσης που θα εφαρμοσθεί στην περίπτωση αυτή είναι ο 3.

Σε περίπτωση διακοπτόμενης χρονικά απασχόλησης ως μισθωτού ή με άλλη σχέση εργασίας λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα του χρόνου απασχόλησης ως μισθωτού ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας ανεξάρτητα από το πρόσωπο του εργοδότη.

Τέλος, για τον υπολογισμό της δεκαετίας προσμετράται ο χρόνος παροχής μισθωτών υπηρεσιών ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση ομοίων με τις υπηρεσίες του ασκούμενου ή συναφούς ελευθέρου επαγγέλματος.

Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης λαμβάνονται υπόψη οι ιατροί, οδοντίατροι, κτηνίατροι, ψυχολόγοι και φυσιοθεραπευτές που απασχολήθηκαν σε δημόσια ή ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και συναφείς υπηρεσίες όπως π.χ. κτηνίατροι σε Υγειονομικές Υπηρεσίες του Δημοσίου και όσοι παρείχαν οικονομολογικές, λογιστικές, φορολογικές, καθώς και υπηρεσίες αναλυτή – προγραμματιστή σε οποιοδήποτε εργοδότη δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα.

Διευκρινίζεται ότι για τον ασκούντα το ελεύθερο επάγγελμα του συμβούλου επιχειρήσεων λογίζεται η σε ευρεία έννοια παροχή, μισθωτού ή με άλλη σχέση εργασίας, υπηρεσιών οικονομολόγου, λογιστικού, φορολογικού χαρακτήρα ή υπηρεσιών αναλυτή – προγραμματιστή.

Επειδή, όπως ορίζεται ρητά στις διατάξεις αυτής της παραγράφου, για τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 που άσκησαν το επάγγελμά τους ως μισθωτοί ή με οποιαδήποτε άλλη σχέση εργασίας περισσότερο από μια δεκαετία, στα έτη άσκησης του ελεύθεριου επαγγέλματος προστίθεται χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών, για τα πρόσωπα αυτά δεν εφαρμόζεται η απαλλακτική διάταξη της παραγράφου 4 σε περίπτωση που δεν έχει συμπληρωθεί η προβλεπόμενη τριετία ακόμα και όταν δεν έχει παρέλθει δεκαετία από την απόκτησης του πτυχίου, όπως συμβαίνει σε ειδικότερες περιπτώσεις. Για **παράδειγμα** απασχόληση φορολογουμένου ως μισθωτού στο λογιστήριο επιχείρησης (εμπειρικά ή ως φοιτητής της Α.Σ.Ο.Ε.Ε.) από το έτος 1987, απόκτησε πτυχίο Α.Σ.Ο.Ε.Ε. το έτος 1993 και έκανε έναρξη άσκησης ελεύθεριου επαγγέλματος το έτος 1997. Σε αυτή την περίπτωση για την χρήση 1999 θα προσδιορισθεί κανονικά το ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα των υποχρεων της παραγράφου 2 του άρθρου 51 ξεπερνούν τα σαράντα εκατομμύρια (40.000.000) δραχμές, τότε στην περίπτωση αυτή μόνο το εισόδημα που προσδιορίζεται λογιστικά με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994 δεν μπορεί να

είναι μικρότερο από το ποσό του εισοδήματος που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των σταθερών επαγγελματικών δαπανών με το συντελεστή απόδοσης.

- Με τη νέα παράγραφο 6 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994 διατηρείται ο τρόπος φορολόγησης των τραγουδιστών ή των καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, που ίσχυσε και την προηγούμενη χρήση 1998.
- Με τη νέα παράγραφο 7 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994 παρέχεται η δυνατότητα στους υπόχρεους των παραγράφων 2 και 6 του ίδιου άρθρου, δηλαδή στους ιατρούς, οδοντιάτρους, κτηνιάτρους, ψυχολόγους, φυσιοθεραπευτές, οικονομολόγους, συμβούλους επιχειρήσεων, λογιστές ή φοροτέχνες, αναλυτές – προγραμματιστές και καλλιτέχνες ή τραγουδιστές των κέντρων διασκέδασης, να μην αποδεχθούν τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός τους με βάση τις διατάξεις του άρθρου 51. Στην περίπτωση όμως αυτή υποχρεούνται, με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, να συνυποβάλλουν και κατάσταση δήλωσης των περιουσιακών τους στοιχείων. Οι δηλώσεις αυτές της φορολογίας εισοδήματος ελέγχονται κατά προτεραιότητα και υποχρεωτικά από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές.
- Με τη νέα παράγραφο 8 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 7 του ίδιου άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα και για τις εταιρείες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994, όπως ομόρρυθμες – ετερόρρυθμες εταιρείες, κλπ. που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου (πλην των μηχανικών, αρχιτεκτόνων) και οι οποίες τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων. Για τους υπόχρεους όμως αυτούς, το ποσό εισοδήματος που προκύπτει με βάση τις σταθερές επαγγελματικές δαπάνες προσαυξάνεται κατά ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) όταν η εταιρεία αποτελείται από δύο (2) μέλη και κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) όταν έχει πάνω από δύο (2) μέλη.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για τις εταιρείες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 που παρέχουν υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος δια των μελών τους και ανεξάρτητα αν κάποιο ή κάποια από τα μέλη τους δεν έχει την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία, με την απαραίτητη προϋπόθεση όμως ότι δεν αποτελούν οργανωμένη επιχείρηση και ότι το απασχολούμενο προσωπικό παρέχει βοηθητικές εργασίες όπως γραμματειακή υποστήριξη, δακτυλογράφους, νοσοκόμες κλπ. Σε περίπτωση όμως οργανωμένης επιχείρησης όπως κλινικές, διαγνωστικά κέντρα, λογιστικά γραφεία, φροντιστήρια κλπ., που πέραν των μελών τους απασχολούν αντίστοιχα και άλλους γιατρούς ή λογιστές ή καθηγητές κλπ. κατά περίπτωση έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2238/1994.

- Με τη νέα παράγραφο 9 του άρθρου 51 του ν. 2238/1994 παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών όπως με αποφάσεις του που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως: α) Καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της κατάστασης δήλωσης των περιουσιακών στοιχείων της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τον έλεγχο των δηλώσεων αυτών, β) καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία, καθώς και λοιπές λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του άρθρου.
- Οι νέες διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 26 του ν. 2753/1999, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 1999 και μετά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

**ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ – ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων έχει επιβληθεί στην Ελλάδα με το ν.δ. 3843/1958. Μέχρι το οικον. Έτος 1958 ίσχυε η προβλεπόμενη από το ν. 1640/1919 φορολογία καθαρών προσόδων.

Έτσι, από το οικονομικό έτος 1959 τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών, των συνεταιρισμών, των δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων και των αλλοδαπών εταιρειών υπήχθησαν στη Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων.

Με το ορολογικό σύστημα που καθιέρωνε το ν.δ. 3843/1958, προκειμένου για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, δεν φορολογείται ολόκληρο το ποσό των κερδών στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά το μέρος των μη διανεμόμενων κερδών (κερδών που μεταφέρονται σε τακτικό, έκτακτο αποθεματικό, υπόλοιπο κερδών εις νέον) φορολογείται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας ή του συνεταιρισμού, ενώ τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα μετοχών, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, αμοιβές, εκτός μισθού, διευθυντών, αμοιβές εργαζομένων, μερίσματα συνεταιρισμού) φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων μετόχων, συμβούλων, διευθυντών, εργαζομένων, μελών συνεταιρισμού.

Περαιτέρω, σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής των αδιανεμήτων κερδών, τα κέρδη αυτά φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων που αποκτούσαν τα εισοδήματα αυτά, συμψηφιζόμενου όμως του φόρου που είχε καταβληθεί από το νομικό πρόσωπο κατά το χρόνο που προέκυψαν τα κέρδη αυτά.

Με το ως άνω σύστημα φορολογίας αποφεύγεται η διπλή φορολογία του εισοδήματος, καθόσον σε κάθε περίπτωση τελικά τα

κέρδη των ανωνύμων εταιρειών και συνεταιρισμών φορολογούνται μόνο στο όνομα των δικαιούχων που αποκτούσαν αυτά.

Πρέπει να διευκρινισθεί ότι ο πιο πάνω τρόπος φορολογίας δεν εφαρμόστηκε για τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα (ΕΠΕ, προσωπικές εταιρείες κλπ.). Τα εισοδήματα αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 3323/1955, θεωρείται ότι αποκτήθηκαν από τα μέλη των εταιρειών αυτών και όχι από το νομικό πρόσωπο. Έτσι, με το σύστημα αυτό φορολογίας δεν φορολογείται το νομικό πρόσωπο της ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ κλπ., αλλά φορολογούνται οι δικαιούχοι εταίροι για το αναλογούν σε καθένα από αυτούς μερίδιο κερδών από τη συμμετοχή τους στην εταιρεία με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 3323/1955.

Το ανωτέρω σύστημα φορολογίας εισοδήματος ίσχυσε μέχρι το έτος 1992. Το έτος 1992 έγιναν θεσμικές μεταβολές με το ν. 2065/1992 σχετικά με τον τρόπο φορολογίας των φυσικών και νομικών προσώπων.

Η σημαντικότερη από τις καινοτομίες του ήταν η ενιαία φορολογία των κερδών όλων των νομικών προσώπων (ανωνύμων εταιρειών, συνεταιρισμών, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ κλπ.) με ένα ενιαίο συντελεστή που ορίστηκε σε ποσοστό 35%, επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών αυτών. Έτσι έπαυσε να ισχύει η χωριστή φορολογία αδιανέμητων και διανεμομένων κερδών προκειμένου για τις ανώνυμες εταιρείες και συνεταιρισμούς, καθώς επίσης και η φορολόγηση των εταίρων για τα κέρδη που αποκτούσαν από τη συμμετοχή τους στις ΕΠΕ και λοιπές εταιρείες.

Εξαιρετικά, για τις ΕΠΕ, ΟΕ και ΕΕ, προβλέπεται η αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής των φυσικών προσώπων που ασκούν διοίκηση (διαχειριστές εταίροι, ομόρρυθμοι εταίροι) με ορισμένες προϋποθέσεις που ορίζει ο ν. 2065/1992 και έτσι τα συνολικά δηλούμενα κέρδη των νομικών αυτών προσώπων μειώνονται κατά το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής των δικαιούχων εταίρων.

Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις για τους δικαιούχους εταίρους και φορολογείται στο όνομά τους συναθροιζόμενο με τα άλλα τυχόν εισοδήματά τους.

Τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων του ν.δ. 3843/1958, με τις μεταβολές που επέφερε ο ν. 2065/1992 είναι:

- α) Ο φόρος επιβάλλεται ενιαίως στο συνολικό από κάθε πηγή καθαρό εισόδημα, το οποίο αποκτάται από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, πλην των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και λοιπών υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994, και από τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς.
- β) Ο φόρος επιβάλλεται σε ορισμένα εισοδήματα που αποκτούν τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- γ) Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα, το οποίο αποκτήθηκε από τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά το αμέσως προηγούμενο διαχειριστικό έτος και προκειμένου για ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για το εισόδημα που αποκτήθηκε κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.
- δ) Ο αναλογικός φορολογικός συντελεστής 35%⁴¹ για όλα εν γένει τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, που επιβάλλεται στα συνολικά φορολογητέα κέρδη, διανεμόμενα ή μη. Με την καταβολή του φόρου αυτού επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, αλλά και των λαμβανόντων τα διανεμόμενα κέρδη (μετόχων, συμβούλων, εργαζομένων, εταίρων, μελών συνεταιρισμού).
- ε) Στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή (μέρισμα, αμοιβές μελών Δ.Σ., αμοιβές εργαζομένων κλπ.) δεν γίνεται παρακράτηση φόρου από την καταβάλλουσα τα ποσά αυτά εταιρεία. Ούτε υπόκεινται σε περαιτέρω φορολογία, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης με την καταβολή του φόρου 35% στο όνομα του νομικού

⁴¹ Το έτος 1999, έχουμε μείωση του συντελεστή, από 35% σε 30% βάσει του ν. 2753/1999.

προσώπου. Δεν παρέχεται όμως η δυνατότητα στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτών, ανεξάρτητα αν έχουν μεγάλο ή μικρό εισόδημα, να συναθροίσουν τα εισοδήματα αυτά μετά των άλλων εισοδημάτων τους και να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος. Αντιθέτως, τα εισοδήματα αυτά ως προερχόμενα από φορολογητέα κέρδη, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για δικαιολόγηση τεκμηρίων.

3.2 ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό, από κάθε πηγή, καθαρό εισόδημα, που αποκτάται από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα (εκτός των ομορρυθμών και ετερορρυθμών εταιρειών), και από τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς.

Επίσης επιβάλλεται στα εισοδήματα των ημεδαπών και αλλοδαπών νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Ο φόρος επιβάλλεται για κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα, το οποίο αποκτήθηκε από τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά το αμέσως προηγούμενο διαχειριστικό έτος και από τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

3.3 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος νομικά πρόσωπα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

1. Στα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στα οποία περιλαμβάνονται:
 - α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, ήτοι οι εταιρείες που διέπονται από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920.

- β) Οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ήτοι οι εταιρείες που διέπονται από τις διατάξεις του ν. 3190/1955⁴²
 - γ) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αποτελούσες ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
 - δ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και ενώσεις αυτών (προμηθευτικοί, καταναλωτικοί, βιοτεχνικοί, αστικοί, αγροτικοί, οικοδομικοί, πιστωτικοί κλπ.)
 - ε) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες λειτουργούν στην Ελλάδα με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας και οι αλλοδαποί οργανισμοί, οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
2. Στα νομικά πρόσωπα Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, ημεδαπά ή αλλοδαπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στα οποία ενδεικτικά περιλαμβάνονται:
- α) Τα φιλανθρωπικά νομικά πρόσωπα (ορφανοτροφεία, γηροκομεία κλπ.)
 - β) Τα κοινωφελή νομικά πρόσωπα (νοσοκομεία κλπ.)
 - γ) Τα πάσης φύσεως κοινωφελή ιδρύματα.
 - δ) Τα εν γένει νομικά πρόσωπα που δεν επιδιώκουν σκοπό κερδοσκοπικό (σωματεία, σύλλογοι κλπ)

3.4 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Για τον καθαρισμό των φορολογικών υποχρεώσεων των νομικών προσώπων γίνεται διάκριση μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών νομικών προσώπων. Για το χαρακτηρισμό ανώνυμης εταιρείας ή νομικού προσώπου γενικά ως ημεδαπού, λαμβάνεται υπόψη η πραγματική έδρα του νομικού προσώπου κατά το δίκαιο της οποίας έχει συσταθεί και λειτουργεί (άρθρο 10 Α.Κ.). Επομένως, τα νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα, κατά τους νόμους

⁴² Η περίπτωση β) προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 1 του ν. 2065/1992. Για τα νομικά πρόσωπα τα μη υπόχρεα σε σύνταξη ισολογισμού, καθώς και για αυτά που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 3 του ν.δ. 3843/1958, οι πιο πάνω διατάξεις ισχύουν από το οικονομικό έτος του άρθρου 3 του ν.δ. 3843/1958, οι πιο πάνω διατάξεις ισχύουν από το οικονομικό έτος 1993 και μετά για τα εισοδήματα, που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 1992 και εξής.

της οποίας έχουν συσταθεί και λειτουργούν, θεωρούνται ως ημεδαπά, ενώ τα λοιπά νομικά πρόσωπα που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή θεωρούνται ως αλλοδαπά. Τα ανωτέρω είναι σύμφωνα με την αρ. 496/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και με τις απόψεις της Διοίκησης (Υπ. Οικ. Εγκ, 139/1958 παρ.5)

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα έχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση, δηλαδή υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος, τόσο τα εισοδήματα αυτών τα οποία προκύπτουν στην ημεδαπή, όσο και τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν στην αλλοδαπή.

Αντίθετα, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα έχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση δηλαδή υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος μόνο τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν από την μόνιμη εγκατάσταση που έχουν στην Ελλάδα.

Ειδικότερα κάθε υπόχρεο νομικό πρόσωπο φορολογείται ως ακολούθως:

3.5 ΗΜΕΔΑΠΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

3.5.1 Χρόνος έναρξης φορολογίας της Α.Ε.

Οι ανώνυμες εταιρείες καθίστανται υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων από τη στιγμή που αυτές αποκτούν νομική προσωπικότητα. Κατά συνέπεια για τα κέρδη, τα οποία αποκτούν από του χρόνου αυτού και μετά έχουν υποχρέωση για την καταβολή του οφειλόμενου για αυτά φόρου εισοδήματος. Η νομική προσωπικότητα της ανώνυμης εταιρείας άρχεται κατά τη διοικητική και δικαστική νομολογία από τη χρονολογία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του καταστατικού αυτής και της Υπουργικής απόφασης με την οποία παρέχεται η άδεια ίδρυσης της εταιρείας. Περαιτέρω, η ανώνυμη εταιρεία που συνίσταται από 28/11/1986 και μετά αποκτά νομική προσωπικότητα, σύμφωνα με το άρθρο 7β παρ. 10 του κ.ν. 2190/1920, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 7 του π.δ. 409/1986,

από την ημερομηνία καταχώρησης στο οικείο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της διοικητικής απόφασης για τη σύσταση της εταιρείας και την έγκριση του καταστατικού της.

Από του χρόνου αυτού άρχεται υφιστάμενο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας και επομένως για τα κέρδη τα οποία κτώνται από του χρόνου αυτού και εφεξής θα υπάρχει υποχρέωση για την καταβολή του οφειλόμενου για αυτά κέρδη φόρου εισοδήματος. Πριν να συσταθεί η εταιρεία, δηλαδή κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο, η υπό σύσταση ανώνυμη εταιρεία δεν έχει φορολογικές υποχρεώσεις.

3.5.2 Τρόπος φορολογίας των κερδών των ημεδαπών Α.Ε.

Για πολλά χρόνια οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες φορολογούνταν για το συνολικό ποσό των κερδών, που αποκτούσαν από τη δραστηριότητά τους στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, μετά την αφαίρεση του μέρους των κερδών που διανέμονται στους δικαιούχους για μερίσματα, αμοιβές και ποσοστά στα μέλη του Δ.Σ., αμοιβές και ποσοστά, εκτός μισθού, στους διευθυντές και αμοιβές στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

Επομένως, η Ε.Ε. φορολογείτο ως νομικό πρόσωπο μόνο για τα αδιανέμητα κέρδη, ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνταν οι δικαιούχοι που αποκτούσαν αυτά (μέτοχοι, μέλη Δ.Σ, διευθυντές και εργαζόμενοι).

Με το ν. 2065/1992 επήλθε ριζική μεταβολή στον τρόπο φορολογίας των κερδών των ανωνύμων εταιρειών. Με το νέο καθεστώς ολόκληρο το φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε. φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου, οι δε μέτοχοι, μέλη του Δ.Σ., διευθυντές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό λαμβάνουν τα μερίσματα, τα ποσοστά και τις αμοιβές από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Με την καταβολή του φόρου επ' ονόματι του νομικού προσώπου υπάρχει πλήρη εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας, των μετόχων, των μελών του Δ.Σ. και λοιπών δικαιούχων.

Περαιτέρω στα διανεμόμενα κέρδη με την μορφή μερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών μελών Δ.Σ., αμοιβών στους εργαζομένους, δεν προβλέπεται από το νόμο παρακράτηση φόρου και επομένως οι δικαιούχοι λαμβάνουν τα εισοδήματα αυτά καθαρά (χωρίς φόρο), καθώς επίσης δεν προβλέπεται περαιτέρω φορολογία των εισοδημάτων αυτών.

Οι δικαιούχοι όμως των εισοδημάτων αυτών σε καμία περίπτωση, ανεξάρτητα από το ύψος του αποκτημένου εισοδήματος, μεγάλο ή μικρό, δεν έχουν τη δυνατότητα να τα συμπεριλάβουν αυτά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, να τα συναθροίσουν με τα άλλα εισοδήματά τους και να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994, συμψηφίζοντας το ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στο όνομα του προσώπου της Α.Ε.

Τα εισοδήματα αυτά θα χρησιμοποιηθούν μόνον για δικαιολόγηση τεκμηρίων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 19 του ν. 2238/1994.

Το νέο καθεστώς φορολογίας των Α.Ε. άρχισε εφαρμοζόμενο από τα κέρδη των ισολογισμών που έκλεισαν την 30/6/1992 και εφεξής.

3.5.3 Φορολογία των κερδών ημεδαπών Α.Ε. γενικά

Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 99 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι αντικείμενο φόρου στις ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρείες, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες, είναι το συνολικό τους καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει από δραστηριότητα στην ημεδαπή ή αλλοδαπή και ότι τα ποσά των κερδών που διανέμουν, λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Επομένως με βάση τα ανωτέρω, ο φόρος εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών υπολογίζεται επί του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας πριν από την αφαίρεση των πάσης φύσεως διανεμομένων κερδών.

Τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα που καταβάλλει στους μετόχους, οι εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά που καταβάλλει στα μέλη του Δ.Σ. ή στους διευθυντές, τα κέρδη που καταβάλλει με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, τα κέρδη που καταβάλλει στους μετόχους ιδρυτικών τίτλων λόγων εξαγοράς αυτών) λαμβάνονται σε κάθε περίπτωση από το υπόλοιπο των πραγματικών της κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του φόρου που αναλογεί στα συνολικά (προ της διανομής) φορολογητέα κέρδη.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι η ανώνυμη εμπορική εταιρεία «Α» που οι μετοχές της είναι ονομαστικές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.1995/31.12.1995 καθαρά κέρδη 380.000.000 δρχ. από τα οποία αποφάσισε να διανείμει για μερίσματα 100.000.000 δρχ. και για αμοιβές μελών Δ.Σ. 20.000.000 δρχ.

Μεταξύ των δαπανών της, περιλαμβάνονται και δαπάνες 20.000.000 δρχ., οι οποίες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τις διατάξεις του άρθρου 105 του ν. 2238/1994.

Με βάση τα πιο πάνω δεδομένα και λαμβανομένου υπόψη ότι, σύμφωνα με το άρθρο 109 του ν. 2238/1994, ο συντελεστής φορολογίας είναι 35%, θα έχουμε τα εξής:

- Αντικείμενο φορολογίας
(φορολογητέα κέρδη) $380.000.000 + 20.000.000 = 400.000.000$
- Αναλογών φόρος $(400.000.000 \times 35\%) = 140.000.000$

Τα διανεμόμενα κέρδη ύψους 120.000.000 δρχ. συνολικά θα ληφθούν από τα πραγματικά κέρδη, μετά την αφαίρεση από αυτά του

αναλογούντος φόρου, δηλαδή από το ποσό των 240.000.000 δρχ. (380.000.000 – 140.000.000).

Με την καταβολή του φόρου των 140.000.000 δρχ. εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση και της εταιρείας, αλλά και των δικαιούχων που λαμβάνουν τα διανεμόμενα κέρδη.

Επομένως, στα μερίσματα 100.000.000 δρχ. και στις αμοιβές των μελών του Δ.Σ. δεν γίνεται καμία παρακράτηση φόρου από την καταβάλλουσα τα ποσά αυτά εταιρεία, αλλά και δεν υπάρχει περαιτέρω φορολογία επ' ονόματι των δικαιούχων μετόχων και μελών Δ.Σ. για τα ποσά αυτά.

Επίσης, οι μέτοχοι και τα μέλη του Δ.Σ. για τα κτηθέντα από την Α.Ε. εισοδήματα δεν έχουν τη δυνατότητα να τα συμπεριλάβουν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για να φορολογηθούν με την κλίμακα του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, συμφηρίζοντας το φόρο 35% που έχει καταβληθεί από την Α.Ε. και αναλογεί στα εισοδήματα που έχει λάβει έκαστος.

3.6 ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

3.6.1 Χρόνος έναρξης φορολογίας της Ε.Π.Ε.

Οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης καθίστανται υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων από του χρόνου που αυτές αποκτούν νομική προσωπικότητα.

Η νομική προσωπικότητα της Ε.Π.Ε. άρχεται από της δημοσίευσης περιλήψεως του καταστατικού των στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως και της καταχωρήσεως της εταιρικής συμβάσεως στο Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 8 και 9 του ν. 3190/1955.

Από του χρόνου αυτού άρχεται υφιστάμενο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας και επομένως για τα κέρδη τα οποία κτώνται από του

χρόνου αυτού και εφεξής θα υπάρχει υποχρέωση για την καταβολή του οφειλόμενου για αυτά κέρδη φόρου εισοδήματος.

Για τυχόν συναλλαγές που θα πραγματοποιηθούν πριν από τη νομική σύστασή της έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω για τις ανώνυμες εταιρείες.

3.6.2 Τρόπος φορολογίας των κερδών της Ε.Π.Ε.

Προϊσχύσαν καθεστώς φορολογίας

Με το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε πριν από την εφαρμογή του ν. 2065/1992, η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης δεν αποτελούσε υποκείμενο φόρου για τα κέρδη που πραγματοποιούσε, αλλά τα κέρδη αυτά θεωρούνταν ότι αποκτήθηκαν από τους εταίρους της Ε.Π.Ε., κατά το ποσοστό συμμετοχής καθενός εταίρου στα κέρδη της και φορολογούνταν στο όνομά τους.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης αποτελεσμάτων του άρθρου 16^α του ν.δ. 3323/1955, από την οποία προέκυπτε η κατανομή των αποτελεσμάτων στους εταίρους, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής εκάστου εταίρου στην εταιρεία.

Τα κέρδη αυτά αποκτώνταν, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν.δ. 3323/1955, από τους εταίρους εκείνους που ήταν εταίροι την ημερομηνία που εγκρινόταν ο ισολογισμός της από τη συνέλευση των εταίρων και σε περίπτωση που δεν εγκρινόταν ο ισολογισμός της εταιρείας από τη συνέλευση των εταίρων μέσα σε χρονικό διάστημα τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τα κέρδη αποκτούσαν εκείνοι, που είχαν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 37^α του ν.δ. 3323/1955, προβλέπονταν παρακράτηση φόρου 15% από την Ε.Π.Ε. στα κέρδη που αναλογούσαν σε κάθε εταίρο της. Η παρακράτηση αυτή ενεργείτο στα κέρδη που προέρχονταν από ισολογισμούς που εγκρίνονταν από 3 Ιανουαρίου 1989 και μετά (άρθρο 11 παρ. 4 ν. 1828/1989). Για τον

υπολογισμό των κερδών επί των οποίων υπήρχε υποχρέωση παρακράτησης φόρου 15% δεν λαμβάνονταν υπόψη:

- α) τα κέρδη ή οι ζημιές που προέρχονταν από τη συμμετοχή της Ε.Π.Ε. σε άλλη Ε.Π.Ε.
- β) τα μερίσματα που προέρχονταν από μετοχές (ονομαστικές ή ανώνυμες) ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών και εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου, ανεξάρτητα αν οι μετοχές ήταν εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο.
- γ) τα εισοδήματα που απαλλάσσονταν από το φόρο (π.χ. τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου) ή φορολογούνταν αυτοτελώς (π.χ. τόκοι καταθέσεων σε τράπεζες, εισοδήματα άρθρου 31).
- δ) τα αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεως που σχημάτιζαν με τις διατάξεις αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1262/1982, ν. 1828/1989, ν. 1892/1990 κλπ.).
- ε) οι μισθοί των εταίρων που φορολογούνταν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, για τις οποίες η Ε.Π.Ε. παρακρατούσε φόρο με την κλίμακα του άρθρου 9 του ν.δ. 3323/1955.

Στη συνέχεια από το ποσό του φόρου που αναλογούσε στα πιο πάνω κέρδη της Ε.Π.Ε., αφαιρούνταν οι προκαταβληθέντες ή παρακρατηθέντες φόροι (π.χ. φόρος εργολάβων, φόρος τόκων δανείων κλπ.), εκτός από τους φόρους εισοδημάτων (μερισμάτων, τόκων καταθέσεων σε τράπεζες κλπ.) που δεν περιλαμβάνονταν στα κέρδη επί των οποίων γινόταν η παρακράτηση φόρου 15%.

Ο φόρος παρακρατείτο από την Ε.Π.Ε. κατά την ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού από τη συνέλευση των εταίρων. Σε περίπτωση που δεν εγκρινόταν ο ισολογισμός της εταιρείας μέσα σε χρονικό διάστημα τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, η παρακράτηση ενεργείτο την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου. Η απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου στο Δημόσιο γίνονταν με υποβολή δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα στον επόμενο από την παρακράτηση μήνα και κατά παράταση μέχρι τις 10 του μεθεπόμενου μήνα από την παρακράτηση.

Ολόκληρο το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου 15% καταβαλόταν αρχικά εφάπαξ κατά την υποβολή της δήλωσης και στη συνέχεια, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 4 του ν. 1882/1990, παρακρατηθείς αυτός φόρος καταβαλλόταν στο Δημόσιο σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Η Ε.Π.Ε. είχε υποχρέωση να χορηγεί στα μέλη της βεβαίωση στην οποία θα εμφανίζονταν μεταξύ των άλλων το ποσό των κερδών του εταίρου και ο φόρος που είχε παρακρατηθεί, προκειμένου να γίνει συμψηφισμός του φόρου αυτού με το φόρο που θα προκύψει από τα εισοδήματα που θα δηλώσει ο εταίρος με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του.

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 37^α του ν.δ. 3323/1955 προέκυψε θέμα επί ποιών κερδών της Ε.Π.Ε. υπήρχε υποχρέωση παρακράτησης φόρου 15%. Επί του θέματος αυτού αρχικά το Υπ. Οικονομικών με την αρ. 1079925/1955 ΠΟΛ. 1183/5-9-1991 διαταγή, έκανε δεκτό ότι παρακράτηση φόρου 15% επιβάλλεται επί του συνολικού ποσού των δηλουμένων κερδών (καθαρά κέρδη ισολογισμού πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, καθώς (καθαρά κέρδη ισολογισμού πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές) με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, καθώς και επί των λογιστικών διαφορών που περιλαμβάνονται σε εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση και επί των λογιστικών διαφορών που καταλογίζονται σε Ε.Π.Ε. κατόπιν ελέγχου (προσωρινού ή τακτικού).

3.6.3 Ισχύον καθεστώς φορολογίας με το ν. 2065/1992

Με τις διατάξεις του ν. 2065/1992 άλλαξε ριζικά ο τρόπος φορολογίας των κερδών των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης. Κατ' αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 2065/1992, ισχύει ότι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που είχαν συσταθεί ή συνιστώνται με τις διατάξεις του ν. 3190/1955 καθίστανται

υποκείμενο φορολογίας του ν.δ. 3843/1958, ενώ προηγουμένως, όπως αναφέραμε πιο πάνω διέπονταν από τις διατάξεις του ν.δ. 3323/1955.

Αντικείμενο φόρου για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 99 του ν. 2238/1994, είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προέρχεται από δραστηριότητά της στην ημεδαπή ή αλλοδαπή και τα κέρδη που διανέμουν λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της Ε.Π.Ε. είναι 35%.

Ειδικότερα για τις Ε.Π.Ε., το άρθρο 109 παρ. 2 του ν. 2238/1994, προβλέπει ότι ο πιο πάνω συντελεστής φορολογίας 35% εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση από τα συνολικά καθαρά κέρδη επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα, διαχειριστές εταίρους και μέχρι τρεις, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρεία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Η ως άνω επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται ότι λαμβάνεται από το ήμισυ των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρείας που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών.

Επομένως, με βάση την επελθούσα ως άνω μεταβολή με το ν. 2065/1992, τα κέρδη των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου στο σύνολό τους, εάν δεν υπάρχει διαχειριστής εταίρος και σε περίπτωση ύπαρξης διαχειριστών εταίρων στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής των δικαιουμένων, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στο νόμο, διαχειριστών εταίρων. Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής φορολογείται επ' ονόματι των δικαιούχων διαχειριστών εταίρων.

Με την επιβολή του φόρου αυτού στο όνομα του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε. εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών των εταίρων που συμμετέχουν στις εταιρείες αυτές.

Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους εταίρους, ημεδαπά ή αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα και ανεξάρτητα αν εταίροι της Ε.Π.Ε. είναι αλλοδαπές επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε χώρες με τις οποίες έχουν συναφθεί συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος. Ο πιο πάνω τρόπος φορολογίας των κερδών της Ε.Π.Ε. ισχύει για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 30 Ιουνίου 1992 και μετά.

3.7 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και του φορολογητέου καθαρού εισοδήματος των ημεδαπών και αλλοδαπών νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

3.7.1 Ακαθάριστα Έσοδα

Ειδικότερα, στα ακαθάριστα έσοδα των ως άνω νομικών προσώπων περιλαμβάνονται:

- α) Τα έσοδα από εμπορικές εργασίες, δηλαδή το τίμημα των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν οριστικά, καθώς επίσης και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών.
- β) Τα έσοδα από ακίνητα
- γ) Τα έσοδα από κινητές αξίες.
 - γα) Τα έσοδα από τόκους χορηγηθέντων δανείων.
 - γβ) τα έσοδα από τόκους εντόκων γραμματίων του δημοσίου, ομολόγων κλπ.
 - γγ) Τα έσοδα από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπή τράπεζα, για τα οποία με την παρακράτηση του φόρου 15% υπάρχει εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

3.7.2 Εκπιπτόμενες Δαπάνες

Για την εξεύρεση καθαρού εισοδήματος αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα οι αναγνωριζόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος, οι οποίες αφορούν τις εμπορικές γενικά επιχειρήσεις.

Επομένως, για την εξεύρεση του καθαρού κέρδους των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα είτε αυτό προέρχεται από καθαρώς εμπορικές εργασίες ή από επενδύσεις κεφαλαίου σε ακίνητα ή κινητές αξίες, θα αφαιρείται κάθε δαπάνη που έγινε για την απόκτηση του εισοδήματος.

Οι δαπάνες αυτές αναφέρονται περιοριστικά στο νόμο και συνεπώς πέρα των δαπανών αυτών καμία άλλη δαπάνη δεν μπορεί να αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων.

Οι δαπάνες που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα είναι:

1. Τα γενικά έξοδα διαχείρισης, οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μηχανημάτων και επαγγελματικών εγκαταστάσεων, η αξία των πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν και άλλων εμπορευσίμων αγαθών, οι δεδουλευμένοι τόκοι των δανείων ή πιστώσεων, οι βαρύνοντες την επιχείρηση φόροι, τέλη και δικαιώματα, οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, η πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, οι προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού, οι δαπάνες διαφημίσεων, τα ασφάλιστρα για ομαδικές ασφαλίσσεις ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, τα μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιρειών, οι δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά που αφορούν τις εξαγωγικές επιχειρήσεις τις ξενοδοχειακές και τα γραφεία γενικού τουρισμού, τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, τις επιχειρήσεις έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών, τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή κλπ.
2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανωνύμων

εταιρειών εκπίπτονται και οι ακόλουθες δαπάνες πέρα των πιο πάνω αναφερομένων, δηλαδή:

- α) Τα ποσά που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και των τόκων που καταβάλλουν αυτές στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων, με την προϋπόθεση ότι οι τόκοι αυτοί βαρύνουν την εταιρεία και δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- β) Οι τόκοι που καταβάλλουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στους κατόχους προνομιούχων μετοχών, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- γ) Οι αμοιβές και αποζημιώσεις που καταβάλλονται κατά τη διάρκεια της χρήσης στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για τις υπηρεσίες που προσφέρουν αυτοί στην ανώνυμη εταιρεία, λόγω της ιδιότητάς τους και της συμμετοχής τους στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. και οι οποίες βαρύνουν την εταιρεία, σύμφωνα με διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2190/1920.

Επομένως, τα ποσά αυτά εφόσον δεν προέρχονται από τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας, εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδά της, προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της.

3. Με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 2459/1997 επήλθαν ορισμένες τροποποιήσεις όσον αφορά τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ειδικότερα:

- α) Δαπάνες επισκευής, συντήρησης κλπ. επιβατικών αυτοκινήτων
- β) Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων
- γ) Επισφαλείς απαιτήσεις ξενοδοχειακών επιχειρήσεων
- δ) Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων εταιρειών LEASING
- ε) Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής του προσωπικού
- στ) Εκπτώση δαπανών χωρίς δικαιολογητικά
- ζ) Εκπτώση δαπανών δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων.
- η) Εκπτώση δωρεών και χορηγιών

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2753/1999 επήλθαν περαιτέρω ορισμένες τροποποιήσεις όσον αφορά τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ειδικότερα:
- α) Δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων σε μισθούμενα ακίνητα
 - β) Μισθώματα ακινήτων που καταβάλλονται στις εταιρείες LEASING
 - γ) Έκπτωση δαπανών αγοράς ηλεκτρονικών υπολογιστών και λογισμικού
 - δ) Έξοδα κτήσης ακινήτων από εταιρείες LEASING
 - ε) Έκπτωση του 50% των εργοδοτικών εισφορών νεοπροσλαμβανόμενων εργατοϋπαλλήλων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ

Α. ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

4.1 ΓΕΝΙΚΑ

Η εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος αποτελεί το πρώτο βήμα προσέγγισης της φοροδοτικής δυναμικότητας των φυσικών προσώπων.

Στο επόμενο βήμα, πριν από την υπαγωγή του συνολικού εισοδήματος στην οικεία φορολογική κλίμακα, ο νομοθέτης εξετάζει:

- α) την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου,
- β) τις κατηγορίες στις οποίες κατατάσσονται τα εισοδήματα που αυτός απέκτησε,
- γ) την επαγγελματική του ιδιότητα ή το χώρο κατοικίας ή απασχόλησής του,
- δ) τις δαπάνες, στις οποίες αυτός υποβλήθηκε και από αυτές ορισμένες που ο νομοθέτης κρίνει αξιόλογες και υπολογίζει είτε στο ακέραιο ποσό τους είτε κατά ένα τμήμα τους.

Ο νομοθέτης επανήλθε με τους ν. 2065/1992 και ν. 2214/1994 στο καθεστώς που αρχικά ίσχυε πριν από το ν. 1828/1989 ίσχυσε, ακολουθώντας μικό σύστημα προσέγγισης της φορολογικής ικανότητας του υπόχρεου, για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Με το σύστημα αυτό:

α) Στο πρώτο κλιμάκιο της φορολογικής κλίμακας έχουν συγχωνευθεί τα αφορολόγητα ποσά που αφορούν την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση του φορολογουμένου, καθώς και την κατηγορία του εισοδήματος που απέκτησε.

β) Αναγνωρίζονται ορισμένες βασικές δαπάνες που μειώνουν την φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου. Το ποσό (ακέραιο ή τμήμα τους) που αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα του υπόχρεου.

Αναγνωρίζεται μείωση του φόρου (**TAX CREDIT**) ανάλογα με τον αριθμό των παιδιών τους, για τους φορολογούμενους που βαρύνουν (συνοικούν και το εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το καθορισμένο ποσό) παιδιά.

**4.2 ΠΡΟΣΩΠΑ ΠΟΥ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΟΤΙ ΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΟΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ**Θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο:

- α) Ο ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα.
- β) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα
- γ) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το 25^ο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε δημόσια μεταλυκειακά προπαρασκευαστικά κέντρα.
- δ) Τα άγαμα τέκνα που υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία και δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση.
- ε) Τα άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούντα σε κατάσταση χηρείας τέκνα με αναπηρία πάνω από 67%.
- στ) Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.
- ζ) Οι αδελφοί και οι αδελφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν σε κατάσταση χηρείας με αναπηρία 67% και άνω.

- η) Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενής μέχρι 3^{ου} βαθμού.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις πιο πάνω περιπτώσεις θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο εφόσον συνοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 300.000 δρχ. ή το ποσό των 600.000 δρχ. εφόσον παρουσιάζουν φυσική ή διανοητική αναπηρία 67% και πάνω.

4.3 ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ

Με τον ν. 2065/1992 καταργήθηκε η μέθοδος υπολογισμού του φόρου που είχε εισαχθεί με το ν. 1828/1989, δηλαδή καταργήθηκαν τα αφορολόγητα ποσά (προσωπικά, οικογενειακά, κατηγοριών εισοδήματος) τα οποία αναγνωρίζονταν κατά τον υπολογισμό του φόρου στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου.

Αυτό είχε ως συνέπεια το μετασχηματισμό ορισμένων από αυτά τα αφορολόγητα ποσά σε εκπεστέα ποσά δαπανών (ακέραιο ποσό ή ποσοστό τους) αλλά και την κατάργηση σημαντικού αριθμού από τις δαπάνες που αναγνωρίζονταν προηγουμένως, με τη συγχώνευσή τους στο πρώτο κλιμάκιο της φορολογικής κλίμακας που έχει μηδενικό συντελεστή. Οι δαπάνες αυτές κατά περίπτωση είναι οι ακόλουθες:

4.3.1 Ενοίκιο κύριας κατοικίας του φορολογουμένου και διαμονής των τέκνων του, που σπουδάζουν

Η δαπάνη στην οποία υποβάλλεται ο φορολογούμενος για τη μίσθωση κύριας κατοικίας ή κατοικίας, για τα παιδιά του που σπουδάζουν, υπολογιζόμενη ως εξής:

α) Ενοίκιο κύριας κατοικίας

Μέχρι το οικονομικό έτος 1999 ίσχυε ποσοστό 30% της δαπάνης του ενοικίου που καταβάλλεται ετησίως για κύρια κατοικία του

φορολογουμένου και της οικογένειάς του και μέχρι ποσοστό 15% του εισοδήματος, που δηλώνεται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση, μη δυνάμενη να υπερβεί το ποσό των διακοσίων σαράντα χιλιάδων (240.000) δρχ.

Το οικονομικό έτος 2000 με το ν. 2753/1999, το ποσοστό της δαπάνης του ενοικίου ανήλθε στο 40% και το εκπιπτόμενο ποσό αυξήθηκε στις διακόσιες πενήντα χιλιάδες (250.000) δρχ.

Επίσης ισχύει μέχρι σήμερα ότι δεν δικαιούνται την έκπτωση αυτής της δαπάνης όσοι παίρνουν στεγαστικό επίδομα, ανεξάρτητα από το αν αυτό φορολογείται ή απαλλάσσεται από το φόρο.

β) Ενοίκιο δευτερεύουσας κατοικίας

Μέχρι το οικονομικό έτος 1999, ίσχυε ποσοστό 30% της δαπάνης του ενοικίου που καταβάλλει ετησίως για τα τέκνα του ο φορολογούμενος, που μισθώνει κατοικίες για την ικανοποίηση των στεγαστικών αναγκών τους, τα οποία φοιτούν σε αναγνωρισμένα σχολεία ή σχολές του εσωτερικού, εφόσον αυτά τον βαρύνουν και εφόσον οι κατοικίες που μισθώνονται βρίσκονται στην περιοχή που έχει την έδρα της η σχολή ή το σχολείο που φοιτούν τα τέκνα του και δεν έχουν άλλη κατοικία⁴³ σε αυτήν την περιοχή μέχρι το ποσοστό 10% του εισοδήματος, που δηλώνεται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση του υπόχρεου, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των εκατόν είκοσι χιλιάδων δραχμών 120.000 δρχ.

Το οικονομικό έτος 2000 βάσει του ν. 2753/1999 το ποσοστό της δαπάνης αυτής αυξάνεται σε 40% και το εκπιπτόμενο ποσό δεν μπορεί να υπερβεί τις διακόσιες πενήντα χιλιάδες (250.000) δραχμές.

Για να αναγνωριστεί η δαπάνη για ενοίκιο κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας πρέπει να γραφεί στη δήλωση του ενοικιαστή ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ταυτότητας του εκμισθωτή.

⁴³ Η περιοχή της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας λαμβάνονται ως μία πόλη.

4.3.2 Ασφάλιστρα ζωής ή θανάτου κλπ.

Η δαπάνη που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα, με βάση την οικεία σύμβαση ασφάλισης με την οποία καλύπτονται κίνδυνοι

- α) ζωής
- β) προσωπικών ατυχημάτων
- γ) ασθένειας

Στις συμβάσεις αυτές ο φορολογούμενος είναι ο συμβαλλόμενος, για την ασφάλισή του ή για την ασφάλιση του άλλου συζύγου ή των παιδιών που τον βαρύνουν.

Μέχρι το οικονομικό έτος 1999 το ποσό αυτής της δαπάνης δεν μπορούσε να υπερβεί τα 4% του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος που δηλώνεται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση του υπόχρεου και για ποσό δαπάνης μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) δραχμές και για τους δύο συζύγους. Επίσης, από το οικονομικό έτος 1998 η ωφέλεια φόρου που παρέχεται στον υπόχρεο, λόγω έκπτωσης αυτής της δαπάνης, δεν μπορεί να υπερβεί το 15% του αφαιρούμενου ποσού ασφαλίσεων.

Για το οικονομικό έτος 2000 βάσει του ν. 2753/1999 ισχύει ποσοστό 40% της δαπάνης που καταβάλλεται για ασφάλιστρα ζωής ή θανάτου κλπ. και για τους δύο συζύγους. Το εκπιπτόμενο ποσό δεν μπορεί να υπερβεί τις διακόσιες πενήντα χιλιάδες (250.000) δραχμές, αλλά ούτε να είναι μικρότερο από τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) δραχμές και για τους δύο συζύγους.

4.3.3 Δίδακτρα για φροντιστήρια εκπαιδευτικών μαθημάτων κλπ.

Ποσοστό 40% της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλεται ετησίως από τον ίδιο τον φορολογούμενο για αυτόν τον ίδιο και για κάθε ένα παιδί που τον βαρύνει για δίδακτρα ιδιαίτερων φροντιστηριακών

μαθημάτων οποιασδήποτε εκπαιδευτικής βαθμίδας που γίνονται στο σπίτι ή έξω από το σπίτι καθώς και φροντιστηρίων ξένων γλωσσών.

Το ποσό αυτής της δαπάνης δεν μπορεί να υπερβεί τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) δραχμές για κάθε ένα δικαιούχο (φορολογούμενο, παιδιά που τον βαρύνουν).

Το οικονομικό έτος 2000 βάσει του ν. 2753/1999 το εκπιπτόμενο ποσό δεν μπορεί να υπερβεί τις διακόσιες πενήντα χιλιάδες (250.000) δραχμές αλλά ούτε να είναι μικρότερο από τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) δραχμές.

4.3.4 Υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές

Το συνολικό ποσό των ασφαλίσεων που καταβάλλονται από το φορολογούμενο σε ταμεία ασφάλισης του, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλομένων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης του σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

4.3.5 Δαπάνες ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης

Η δαπάνη που καταβάλει ο φορολογούμενος για ιατρική και νοσοκομειακή περίθαλψη τόσο αυτού του ίδιου όσο και λοιπών προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν. Ο νομοθέτης καθορίζει, περιοριστικώς, την έκταση της κατηγορίας δαπανών. Σε αυτήν περιλαμβάνονται μόνο οι ακόλουθες δαπάνες:

α. Οι αμοιβές για ιατρικές επισκέψεις και εξετάσεις

β. Τα νοσήλια που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές στα οποία περιλαμβάνεται και η δαπάνη για φαρμακευτική περίθαλψη στο νοσοκομείο ή στην κλινική. Επίσης τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των ανύπαντρων ή διαζευγμένων ή που τελούν σε κατάσταση χηρείας τέκνων του υπόχρεου, εφόσον το

εισόδημά τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες πενήντα χιλιάδες (350.000) δραχμές και αυτά πάσχουν από ανίατο νόσημα.

γ. Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε νοσοκόμο, για την παροχή υπηρεσιών σε ασθενή, κατά τη νοσηλεία του σε νοσοκομείο ή κλινική ή στο σπίτι

δ. Η δαπάνη για την αντικατάσταση μελών του σώματος με τεχνητά μέλη.

ε. Ποσό ίσο με το 50% της δαπάνης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων προσώπων καθώς και προσώπων που πάσχουν από κινητική αναπηρία.

Σημειώνεται ότι από το οικονομικό έτος 1997 (χρήση 1996) καταργήθηκε το δικαίωμα μεταφοράς σε επόμενα έτη του ακαλύπτου ποσού των πιο πάνω δαπανών.

Επίσης από την ίδια χρήση, ορίζεται ότι αν τα νοσήλια υπερβαίνουν το ποσό των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) δραχμών και το οικογενειακό εισόδημα του υπόχρεου υπερβαίνει τα δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές, το ποσό των νοσηλίων που εκπίπτει περιορίζεται στο 50% του ποσού πάνω από δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές και μέχρι δεκαπέντε εκατομμύρια (15.000.000) δραχμές.

4.3.6 Δωρεές – χορηγίες

Μετά από συνεχείς μεταβολές των οικείων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας λόγω κακής εφαρμογής αυτών των διατάξεων σε πολλές περιπτώσεις, φαίνεται ότι σταθεροποιήθηκε το ακόλουθο καθεστώς.

α) Δωρεές ακινήτων, χρηματικών ποσών

Η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται, καθώς και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς

- Στο Δημόσιο
- Στους δήμους και τις κοινότητες του κράτους
- Στους ιερούς ναούς
- Στις ιερές μονές του Αγίου Όρους
- Στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα
- Στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα
- Στα νοσοκομεία, Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου, τα οποία επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό
- Στο Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων

Η αξία των ακινήτων καθορίζεται με βάση τις προκαθορισμένες τιμές ακινήτων ή, αν το δωρούμενο ακίνητο βρίσκεται εκτός από αυτές τις περιοχές, με βάση την αξία που καθορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή.

β) Δωρεές χρηματικών ποσών

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς

- Στα κοινωφελή ιδρύματα
- Στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες
- Στα ημεδαπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
- Στα ημεδαπά Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται με τη δωρεά, τα οποία επιδιώκουν σκοπούς κοινωφελείς.

γ) Δωρεές ασθενοφόρων οχημάτων – ιατρικών μηχανημάτων εφόσον επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό.

δ) Χορηγίες

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο, μέχρι το 15% του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματός του, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά Νομικά

Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου που νόμιμα υφίστανται ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως ή καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.

ε) Παρακατάθεση χρηματικών ποσών των Δωρεών – Χορηγιών.

Όρια αφορολογήτων ποσών

Όταν τα ποσά των δωρεών της πιο πάνω β' περίπτωσης, καθώς και των χορηγιών της δ' περίπτωσης υπερβαίνουν τις ογδόντα χιλιάδες (80.000) δραχμές ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του νομικού προσώπου που έχει ανοιχθεί για το σκοπό αυτό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε Τράπεζα που λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα.

στ) Παρακράτηση φόρου όταν το ποσό των δωρεών – χορηγιών

υπερβαίνει τις 100.000

Για τις δωρεές και τις χορηγίες χρηματικών ποσών, ως προϋπόθεση για την έκπτωση ποσού τους, απαιτείται, για τα ποσά που παρέχονται από 18 Φεβρουαρίου 1997 και στο εξής να παρακρατείται ποσό φόρου το οποίο υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο πάνω από εκατό χιλιάδες (100.000) δραχμές ποσό αυτών των παροχών, στον ίδιο αποδέκτη της δωρεάς ή της χορηγίας.

Τόκοι δανείων – χρεών – προκαταβολών

Το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλονται από το φορολογούμενο για:

- α) Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται στο φορολογούμενο με υποθήκη ή προσημείωση από τράπεζες και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς.
- β) Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις στους υπαλλήλους της.
- γ) Προκαταβολές που χορηγούνται σε δικαιούχους στεγαστικής συνδρομής από τα ταμεία Αλληλοβοήθειας Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, για την απόκτηση πρώτης κατοικίας.
- δ) Δάνεια που χορηγούνται στο φορολογούμενο από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και από λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς για αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση κλπ.
- ε) Χρέη προς το Δημόσιο από φόρο κληρονομιάς μέχρι 25% του συνολικού οικογενειακού εισοδήματος)⁴⁴.

4.3.8 Δαπάνη για συστήματα χρήσης φυσικού αερίου ή ανανεώσιμες πηγές ενέργειας

Ποσοστό 75% της δαπάνης για την αγορά οικιακών συσκευών που λειτουργούν με φυσικό αέριο ή άλλες ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, καθώς και το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την αγορά και την εγκατάσταση συστημάτων χρήσης φυσικού αερίου ή ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, όπως ηλιακής – αιολικής – γεωθερμικής κλπ.

4.3.9 Δικηγορικές υπηρεσίες

Η έκπτωση αυτής της δαπάνης καταργήθηκε από το οικονομικό έτος 1997.

4.3.10 Οικογενειακές δαπάνες

Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρείται ποσοστό 30% του συνολικού ετήσιου ποσού των οικογενειακών δαπανών, στις οποίες υποβάλλεται ο φορολογούμενος, ή σύζυγός του

⁴⁴ Η έκπτωση αυτής της δαπάνης καταργήθηκε από το οικονομικό έτος 2000

και τα τέκνα τους που συνοικούν με αυτούς και τους βαρύνουν, για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών, γενικώς με εξαίρεση τα ακόλουθα ποσά δαπανών:

- Για την επισκευή, συντήρηση ακινήτων για τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται για την κάλυψη των ακινήτων από τον κίνδυνο πυρκαγιάς ή σεισμού κλπ. για την αμοιβή δικηγόρου σε δίκες απόδοσης του μισθίου ή αναπροσαρμογής του μισθώματος.
- Που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης⁴⁵, με βάση τα ποσά που καταβάλλονται για την αγορά αυτοκινήτων, σκαφών αναψυχής κλπ.
- Για την αγορά τροφίμων και ποτών, γενικά, εκτός αν αυτά καταναλώνονται επιτοπίως καθώς και καυσίμων.
- Για ύδρευση, αποχέτευση, τηλέφωνο, συγκοινωνίες, φωταέριο, ηλεκτροφωτισμό, ασφάλιστρο και τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, καθώς και δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία.

Το ποσό που αφαιρείται, συνολικά και για τους δύο συζύγους, δεν μπορεί να υπερβεί τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές και μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος του καθενός. Η μείωση του φόρου που παρέχεται σε κάθε φορολογούμενο δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό που αντιστοιχεί σε ποσοστό 15% του ποσού αυτής της δαπάνης που αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα κάθε δικαιούχου.

Σημειώνεται ότι δεν αναγνωρίζονται οικογενειακές δαπάνες που γίνονται στην αλλοδαπή.

4.3.11 Έκτακτες εισφορές

Η έκπτωση της δαπάνης για την έκτακτη εισφορά, που επιβλήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του ν. 1870/1989, καταργήθηκε από το οικονομικό έτος 2000.

⁴⁵ άρθρο 17 ν. 2238/1994

4.3.12 Εφάπαξ ποσό δαπάνης, λόγω προσωπικής κατάστασης (αναπηρίας, τυφλότητας κλπ.)

Εκτός από τα πιο πάνω ποσά δαπανών τα οποία αφαιρούνται με την προσκόμιση οικείων παραστατικών – αποδεικτικών των δαπανών παρέχεται εφάπαξ ποσό έκπτωσης ως δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά ποσού πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) δραχμών,⁴⁶ για τον ίδιο το φορολογούμενο και για κάθε ένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, εφόσον

- α) παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω, με βάση τη γνωμάτευση της αρμόδιας υγειονομικής επιτροπής που εδρεύει σε κάθε νομό. Δε λαμβάνεται υπόψη η τυχόν, επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία.
- β) είναι τυφλοί που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών που τηρείται στην οικεία νομαρχία.
- γ) είναι νεφροπαθείς που τελούν υπό αιμοκάθαρση ή πρόσωπα που πάσχουν από μεσογειακή αναιμία και κάνουν μεταγγίσεις αίματος.
- δ) είναι ανάπηροι αξιωματικοί και οπλίτες, οι οποίοι με την ιδιότητα του ανάπηρου παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο, καθώς και θύματα πολέμου, ανεξάρτητα από το ποσοστό αναπηρίας τους.
- ε) Παίρνουν σύνταξη από το Δημόσιο Ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου⁴⁷.

4.4 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ

Μετά από τους υπολογισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην προσέγγιση της φοροδοτικής ικανότητας του υπόχρεου, ακολουθεί το τελικό στάδιο υπολογισμού της συνολικής οφειλής, κατά το οποίο υπολογίζονται τα επιμέρους στοιχεία που τη συνθέτουν.

Τα στοιχεία αυτά είναι τα ακόλουθα:

⁴⁶ Το ποσό των 500.000 δρχ. αυξάνεται σε 650.000 δρχ., το οικονομικό έτος 2000 βάσει του ν. 2753/1999

⁴⁷ Σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 1543/1985 και 1863/1985, όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 1976/1991.

- i) Ο (κύριος) φόρος που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα.
- ii) Ο συμπληρωματικός φόρος στα εισοδήματα από ακίνητα.
- iii) Η προκαταβολή (προβεβαίωση) φόρου, για τα εισοδήματα του επόμενου έτους.
- iv) Τα λοιπά, συμβεβαιούμενα ποσά.
- v) Η έκπτωση των παρακρατηθέντων ή προκαταβληθέντων φόρων.

4.5 ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Ο φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα ή το υπόλοιπο αυτού που απομένει μετά από τις διάφορες εκπτώσεις καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη λήγει την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα και κάθε μία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.

Αν το ποσό της οφειλής καταβληθεί εφάπαξ, μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης δόσης, από τον οφειλέτη, του παρέχεται έκπτωση 2,5% στο οφειλόμενο ποσό.

Σε περίπτωση βεβαίωσης του φόρου τους μήνες Αύγουστο ή Σεπτέμβριο του οικείου έτους η οφειλή καταβάλλεται σε 2 ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.

Αν το συνολικό ποσό της οφειλής το οποίο προκύπτει από την αρχική δήλωση του υπόχρεου είναι μέχρι το ποσό των 30.000 δρχ. αθροιστικά υπολογιζόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του, αυτό θα καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.

Σε περίπτωση βεβαίωσης οφειλής εισοδήματος φυσικών προσώπων από το μήνα Οκτώβριο του οικείου οικονομικού έτους, η καταβολή του ποσού της οφειλής αυτής γίνεται εφάπαξ (χωρίς έκπτωση).

4.6 ΠΙΝΑΚΕΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 9 ν.δ. 3323/1955 το συνολικό εισόδημα κάθε φυσικού προσώπου, μετά την αφαίρεση των κατά νόμο εκπτώσεων και μειώσεων, υπόκεινται σε φορολογία βάσει προοδευτικής κλίμακας. Η κλίμακα αυτή συνεχώς μεταβάλλεται για να προσαρμόζεται κάθε φορά το φορολογικό βάρος προς την εισοδηματική ικανότητα του προσώπου, γιατί η σχέση αυτή διαφοροποιείται από την ανισορροπία που προέρχεται από τα πληθωριστικά φαινόμενα.

Η φορολογικές κλίμακες εισοδήματος από το οικονομικό έτος 1991 έως το οικονομικό έτος 2000, έχουν ως εξής:

ΚΛΙΜΑΚΑ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 1991 (ΧΡΗΣΗ 1.1.1990 –31.12.1990)

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής(%)	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος	Σύνολο Φόρου
390.000	18	70.200	390.000	70.200
520.000	21	109.200	910.000	179.400
520.000	24	124.800	1.430.000	304.200
520.000	28	145.600	1.950.000	449.800
650.000	33	214.500	2.600.000	664.300
650.000	38	247.000	3.250.000	911.300
1.170.000	43	503.100	4.420.000	1.414.400
1.689.000	49	827.610	6.109.000	2.242.010
Υπερβάλλον	50			

ΠΡΟΣΩΠΙΚΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

α) Άγαμος ή χήρος	390.000
βα) Έγγαμος χωρίς εισόδημα ή σύζυγος	520.000
ββ) Έγγαμος με εισοδήματα και οι δύο τότε καθένας	390.000
γ) Το πρώτο τέκνο	130.000
δ) Το δεύτερο τέκνο	130.000
ε) Το τρίτο τέκνο	208.000
στ) Το τέταρτο τέκνο	325.000
ζ) Το πέμπτο τέκνο και καθένα επόμενο	390.000
η) Κάθε τέκνο που υπηρετεί τη στρατιωτική θητεία	52.000
θ) Λοιπά προστατευόμενα	52.000
ι) Για κάθε ανάπηρο με 67%	
ια) Πρόσθετα αφορολόγητα ποσά	390.000

ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΤΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ

α) Μισθωτοί 913.000 X 50% σε 1.040.000 X 50%	520.000
β) Παραμεθορίων 913.000 X 70% σε 1.040.000 X 70%	728.000
γ) Ηθοποιοί και συντάκτες ως ο νόμος (1.141.000 X 70% σε 1.300.000 X 70%)	910.000
δ) Για εισοδήματα από γεωργικούς συν/σμούς για τα τακτικά μέλη	520.000
δ1. Για εισοδήματα από γεωργικούς συν/σμούς για τα λοιπά μέλη	130.000
ε) Μερίσματα συνταξιούχων (50% μέχρι)	228.000
στ) Όριο α,β,γ περιπτώσεων	910.000
ζ) Γεωργικών προσωπικών εταιρειών	1.040.000

ΚΛΙΜΑΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΥΣ 1992
(ΧΡΗΣΗ 1/1 – 31/12/1991)

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής (%)	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος	Σύνολο Φόρου
1.200.000	18	216.000	1.200.000	216.000
1.800.000	30	540.200	3.000.000	756.000
4.500.000	43	1.935.000	7.500.000	2.691.000
Υπερβάλλον	50			

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ (ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ)

- α)** Του φορολογούμενου, μέχρι **470.000 δρχ.**
- β)** Του συζύγου που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα **160.000 δρχ.**
- γ)** Για κάθε παιδί που υπηρετεί τη στρατιωτική θητεία και καθένα από τα λοιπά προστατευόμενα πρόσωπα **65.000 δρχ.**
- δ)** Για αναπήρους (67% και πάνω) τυφλούς, ανάπηρους αξιωματικούς και οπλίτες, θύματα πολέμου κ.τ.λ. πρόσθετο προσωπικό **470.000 δρχ.**
- ε)** Για τους κατά κύριο επάγγελμα γεωργούς **520.000 δρχ.**
- στ)** Για αναπήρους (67% και πάνω) και τυφλούς που αποκτούν εισόδημα, από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις, από άσκηση ατομικά εμπορικής επιχείρησης ή ελεύθερου επαγγέλματος, πρόσθετο ποσό μέχρι **470.000 δρχ.**

**ΚΛΙΜΑΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΟΙΚΟΝ. ΕΤΩΝ 1993 – 1994**

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής (%)	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος	Σύνολο Φόρου
1.000.000	0	0	1.000.000	0
1.500.000	5	75.000	2.500.000	75.000
1.500.000	15	225.000	4.000.000	300.000
3.000.000	30	900.000	7.000.000	1.200.000
Υπερβάλλον	40			

Μείωση φόρου για τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες. Τα ποσά παραμένουν τα ίδια. Τα ποσά των μειώσεων δεν μπορούν να υπερβούν το φόρο που αντιστοιχεί στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Δικαιούχοι μόνο μισθωτοί / συνταξιούχοι. Αν ο πατέρας δεν έχει εισόδημα ή σ' αυτό δεν προκύπτει φόρος ή διαφορά δε μεταφέρεται στη σύζυγο, έστω κι αν αυτή αποκτά εισόδημα από μισθούς / συντάξεις.

ΚΛΙΜΑΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝ. ΕΤΩΝ 1995 – 1997

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής (%)	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος	Σύνολο Φόρου
1.000.000	0	0	1.000.000	0
1.500.000	5	75.000	2.500.000	75.000
1.500.000	15	225.000	4.000.000	300.000
3.000.000	30	900.000	7.000.000	1.200.000
8.000.000	40	3.200.000	15.000.000	4.400.000
Υπερβάλλον	45			

Μείωση φόρου για τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες. Τα ποσά παραμένουν τα ίδια. Δικαιούχοι μόνο μισθωτοί / συνταξιούχοι.

Μείωση φόρου (TAX CREDIT)

Για το φορολογούμενο τον οποίο βαρύνουν τέκνα, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την πιο πάνω κλίμακα, μειώνεται με ορισμένα σταθερά ποσά (TAX CREDIT), ως εξής:

Τακτικό ποσό μείωσης

Για το φορολογούμενο που είναι έγγαμος ή άγαμος ή χήρος ή διαζευγμένος, στον οποίο έχει ανατεθεί επιμέλεια τέκνων, με τα ακόλουθα ποσά:

α) είκοσι χιλιάδες (20.000) δραχμές για κάθε ένα τέκνο του, όταν έχει μέχρι δύο τέκνα που τον βαρύνουν.

β) τριάντα χιλιάδες (30.000) δραχμές για κάθε ένα τέκνο του, όταν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.

γ) σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές, για κάθε ένα τέκνο του, όταν έχει τέσσερα τέκνα και πάνω που τον βαρύνουν.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΜΑΚΑ ΟΙΚΟΝ. ΕΤΩΝ 1998 - 1999

Κλιμάκιο Εισοδήματος	Φορολογικός Συντελεστής (%)	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο Εισοδήματος	Σύνολο Φόρου
1.055.000	0	0	1.055.000	0
1.582.500	5	79.125	2.637.500	79.125
1.582.500	15	237.375	4.220.000	316.500
3.165.000	30	949.375	7.385.000	1.266.000
8.440.000	40	949.500	15.825.000	4.642.000
Υπερβάλλον	45	3.376.000		

Μείωση φόρου (TAX CREDIT) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 1999

Για το φορολογούμενο τον οποίο βαρύνουν τέκνα, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την πιο πάνω κλίμακα, μειώνεται με ορισμένα σταθερά ποσά ως εξής:

Τακτικό ποσό μείωσης

Για το φορολογούμενο που είναι έγγαμος ή άγαμος ή χήρος ή διαζευγμένος στον οποίο έχει ανατεθεί επιμέλεια τέκνων, με τα ακόλουθα ποσά:

- α) είκοσι πέντε χιλιάδες (25.000) δραχμές για καθένα τέκνο του, όταν έχει μέχρι δύο τέκνα που τον βαρύνουν.
- β) τριάντα πέντε χιλιάδες (35.000) δραχμές για καθένα τέκνο του, όταν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.
- γ) σαράντα πέντε χιλιάδες (45.000) δραχμές για καθένα τέκνο του, όταν έχει τέσσερα τέκνα και πάνω που τον βαρύνουν.

ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΥΣ 2000

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			εισοδήματος	φόρου
1.600.000	0	0	1.600.000	0
1.110.000	5	55.500	2.710.000	55.500
1.625.000	15	243.750	4.335.000	299.250
3.245.000	30	973.500	7.580.000	1.272.750
8.655.000	40	3.462.000	16.235.000	4.734.750
Υπερβάλλον	45			

Μείωση φόρου (TAX CREDIT) ΟΙΚΟΝ. ΕΤΟΥΣ 2000

Το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την πιο πάνω κλίμακα για τον φορολογούμενο που τον βαρύνουν τέκνα, μειώνεται ως εξής:

- α)** 30.000 δρχ. όταν ο φορολογούμενος έχει ένα (1) τέκνο που τον βαρύνει, αντί 25.000 δρχ. που ίσχυε μέχρι τώρα.
- β)** 35.000 δρχ. για κάθε τέκνο του, όταν ο φορολογούμενος έχει δύο (2) τέκνα που τον βαρύνουν, αντί 25.000 δρχ. που ισχύει μέχρι τώρα.
- γ)** 50.000 δρχ. για κάθε τέκνο του, όταν ο φορολογούμενος έχει τρία (3) τέκνα που τον βαρύνουν αντί 35.000 δρχ. που ίσχυε μέχρι τώρα.
- δ)** 60.000 δρχ. για κάθε τέκνο του, όταν ο φορολογούμενος έχει τέσσερα (4) τέκνα που τον βαρύνουν αντί 45.000 δρχ. που ίσχυε μέχρι τώρα.

Για κάθε τέκνο πέρα από το τέταρτο που βαρύνει το φορολογούμενο η μείωση του φόρου αυξάνεται κατά 10.000 δρχ. Για παράδειγμα, για φορολογούμενο με 5 παιδιά που τον βαρύνουν, η μείωση για κάθε παιδί ανέρχεται στο ποσό των 70.000 δρχ. αντί 45.000 δρχ. για κάθε παιδί που ίσχυε. Για φορολογούμενο με 6 παιδιά που τον βαρύνουν, η μείωση για κάθε παιδί ανέρχεται στο ποσό των 80.000 δρχ., αντί 45.000 δρχ. για κάθε παιδί που ίσχυε κ.ο.κ.

Για τον φορολογούμενο που αποκτά εισόδημα από Μ.Υ, εφόσον αυτός προσφέρει υπηρεσίες ή κατοικεί για 9 τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος σε παραμεθόριες περιοχές τα πιο πάνω ποσά μείωσης του φόρου προσαυξάνονται με 10.000 δρχ. για κάθε τέκνο που βαρύνει τον φορολογούμενο.

Αν με βάση τη φορολογική κλίμακα δεν προκύπτει φόρος ή αυτός είναι μικρότερος του συνολικού ποσού των ανωτέρων μειώσεων, τότε ολόκληρο το ποσό ή η διαφορά που προκύπτει με βάση την φορολογική κλίμακα για τον άλλο σύζυγο.

Εάν όμως η διαφορά είναι μεγαλύτερη και από τον αναλογούντα φόρο του άλλου συζύγου τότε η διαφορά από αυτόν δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται.

Το ποσό που απομένει ύστερα από τις ανωτέρω μειώσεις αποτελεί το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα.

Ειδικά, για φορολογούμενο με εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις, το ποσό του πρώτου κλιμακίου της πιο πάνω κλίμακας, προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημά του, αυξάνεται κατά τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές με ισόποση μείωση του ποσού του δεύτερου κλιμακίου.

Δηλαδή, για φορολογούμενο με εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις, το ποσό του πρώτου κλιμακίου, στο οποίο υπολογίζεται φόρος με συντελεστή μηδέν (0), γίνεται 1.900.000 δρχ. αντί 1.600.000 δρχ. και το ποσό του δεύτερου κλιμακίου, στο οποίο υπολογίζεται φόρος με συντελεστή 5% γίνεται 810.000 δρχ. αντί 1.110.000 δρχ. που ισχύουν για τους λοιπούς φορολογουμένους.

Το πρόσθετο αυτό ποσό, με το οποίο προσαυξάνει το ποσό του πρώτου κλιμακίου της πιο πάνω κλίμακας, δεν μπορεί, κατά ρητή διάταξη, να είναι μεγαλύτερο από το συνολικό ποσό του μισθού ή της σύνταξης που δηλώνεται.

Β. ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

4.7 ΓΕΝΙΚΑ

- 1) Τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου (ν. 2238/1994), φορολογούνται με συντελεστή 35% μετά την αφαίρεση:
 - α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,
 - β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια Ε.Π.Ε. ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994,
 - γ) Προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των άνω περιπτώσεων α' και β', αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ή μέχρι τρεις (3) ΚΟΙΝΩΝΟΥΣ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωσή τους.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής του κάθε εταίρου στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρείας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Όταν η αρχική δήλωση υποβάλλεται εκπρόθεσμα και μέχρι 30 ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, εξακολουθεί να

ισχύει το δικαίωμα αφαίρεσης της επιχειρηματικής αμοιβής από τα κέρδη.

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου ως ομόρρυθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου Ε.Π.Ε. ή κοινωνού σε περισσότερες εταιρείες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, από μία από αυτές, κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρείας και δεν ανακαλείται⁴⁸.

- 2) Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%. Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της περίπτωσης δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την παράγραφο 1.
- 3) Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:
 - α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54,55 και 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.
 - β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Σύμφωνα τώρα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 2753/1999, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 10 του ν. 2238/1994 έως και το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης γ' αυτής.

Με τις νέες διατάξεις, ορίζεται ότι μειώνεται από 35% σε 25% ο συντελεστής των καθαρών κερδών ορισμένων υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 και ειδικότερα των ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, των εταιρειών του π.δ.

⁴⁸ Η περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 2238/1994 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 2390/96 (ΦΕΚ 54 Τ.Α. 21-3-1996)

518/1989 (δικηγορικές εταιρείες), καθώς και των κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1^η Ιανουαρίου 2000 και μετά, ή για τα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1999.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του ν. 2753/1999, ορίζεται ότι, ειδικά, για τα προαναφερόμενα πρότυπα της προηγούμενης παραγράφου, των οποίων ο συντελεστής μειώνεται σε 25% από την 1/1/2000, για τα κέρδη αυτών που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 1/1/1999 μέχρι και 31/12/1999 ή αποκτώνται κατά το διάστημα αυτό, ο συντελεστής φορολόγησης ορίζεται σε 30%.

4.8 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

(Προσωπικών εταιρειών, Ομόρρυθμων – Ετερόρρυθμων, κοινωνιών, εταιρειών π.δ. 518/1989)

- I. ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΕΩΣ**
- II. ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΖΗΜΙΑΣ (προηγούμενων χρήσεων)**
- III. ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (μετά τη φορολογική αναμόρφωση)**

ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ:

- α.** Κέρδη ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ
- β.** Έσοδα που φορολογούνται αυτοτελώς
- γ.** Κέρδη από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. και Συνεταιρισμών, αμοιβαία κεφάλαια, Ε.Π.Ε.
- δ.** Κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε. Ε.Ε. ή Αστική ή Αφανή εταιρεία, Κοινωνία, Κοινοπραξία

IV. ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**V. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ ΟΜΟΡΡΥΘΜΟΥ ΕΤΑΙΡΟΥ**

Ποσοστό 50% του IV. (υπολοίπου καθαρού εισοδήματος).

Κατανομή αυτού του ποσού κερδών σε:

- Μέχρι 3 φυσικά πρόσωπα, Ομόρρυθμους εταίρους ή μέλη κοινωνίας κληρονομικού δικαίου (με μέλος ανήλικο), με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής στην εταιρεία.
- Αν περισσότεροι από 3 έχουν ίσα (μεγαλύτερα) ποσοστά, η επιλογή στην εταιρεία ή την κοινωνία (και ανήλικοι) στη λήξη της χρήσης.
- Δικαίωμα επιχειρηματικής αμοιβής από ΜΙΑ, μόνο εταιρεία. Απαιτείται:
 - Εμπρόθεσμη δήλωση ή εκπρόθεσμη, αν υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης μέχρι τρία (3) φυσικά πρόσωπα με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής, Ομόρρυθμοι εταίροι ή μέλη κοινωνίας κληρονόμων με ανήλικο.
 - Περισσότεροι: Η εταιρεία κλπ. με την ετήσια δήλωση.
(Κατ' επιλογή, από συμμετοχή σε περισσότερες ομόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείες ή κοινωνίες με ανήλικο μέλος
- Το τυχόν υπόλοιπο από τη μη κατανομή όλου ή μέρους αυτού του ποσού σε εταίρο, επαναφέρεται στο καθαρό εισόδημα της εταιρείας.

VI. ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ. Ποσοστό $0,35^{49}$ X [IV - V]

VII. ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ: 1,5% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα, μη δυνάμενο να υπερβεί το ποσό του κύριου φόρου.

IIΧ. ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΦΟΡΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΑΝ – ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ

IX. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ (για το επόμενο έτος) $[0,55 X (Κ + Σ)]$ – Φόροι Παρακρατηθέντες

X. ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ – ΕΙΣΦΟΡΑ ΟΓΑ (στα Μισθώματα ακινήτων)

⁴⁹ Ο συντελεστής αυτός μειώθηκε σε 0,30 για το οικονομικό έτος 2000 βάσει του ν. 2753/1999

4.9 ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ

Μέχρι τις 1 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία Α΄, Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται σε 11 εργάσιμες ημέρες.

Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν τηρούνται βιβλία Γ΄ του Κ.Β.Σ. ή στη δήλωση περιλαμβάνονται εισοδήματα από την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιρειών ή τραπεζών ή το εισόδημα εξαρτάται λόγω συμμετοχής κλπ. από επιχειρήσεις με βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εφόσον η διαχειριστική τους περίοδος λήγει τους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο.

Στις ακόλουθες ειδικές περιπτώσεις

- 3,5 μήνες από λήξη διαχειριστικής περιόδου (βιβλία Γ΄ κατηγορίας)
- 3 μήνες από λύση, μετατροπή, συγχώνευση (βιβλία Α΄, Β΄ κατηγορίας) για καταληκτική περίοδο μέχρι 30 Νοεμβρίου

Υπερδωδεκάμηνη περίοδος: 2 δηλώσεις (μείζων – ελάσσων περίοδος). Εμπρόθεσμες, μέσα στην προθεσμία της 12μηνιαίας περιόδου.

Εταιρεία κλπ. σε εκκαθάριση: Αν η εταιρεία, κοινωνία, κοινοπραξία τέθηκε σε εκκαθάριση η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή.

Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσόμενης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

4.10 ΕΞΑΙΡΕΣΗ

1. Κοινωνίες αστικού δικαίου με επιβατικά ή φορτηγά Δ.Χ., μέχρι δύο οχήματα.
2. Προσωπικές εταιρείες, με ένα (1) αυτοκίνητο Δ.Χ.
3. Συστεγαζόμενα φαρμακεία, μεταξύ φαρμακοποιών.
4. ΕΠΕ που έχουν συσταθεί με το ν. 588/1977 (ΦΕΚ – Α' 14).
5. Συνιδιοκτησίες που συνεκμεταλλεύονται αλιευτικά σκάφη μέχρι και δέκα κόρους ολικής χωρητικότητας, στις οποίες συμμετέχουν αποκλειστικά επαγγελματίες αλιείς⁵⁰.

⁵⁰ Η περίπτωση 5 ισχύει για το οικονομικό έτος 2000.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗΣ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανακοίνωσε και έθεσε σε εφαρμογή ένα νέο φιλόδοξο πρόγραμμα δράσης (Πρόγραμμα Δράσης για την Ενιαία Αγορά, CSE 97) για την ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς πριν από την 1η Ιανουαρίου 1999.

Στόχος του προγράμματος αυτού είναι να εφαρμοσθεί σε τρία στάδια μια δέσμη μέτρων που θα επιτρέψουν την υποβολή στο ρυθμιστικό καθεστώς των τομέων εκείνων που δεν έχουν ακόμη υπαχθεί και προκαλούν στρεβλώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Το νέο πρόγραμμα δράσης προσδιορίζει τέσσερις στρατηγικούς στόχους/άξονες οι οποίοι με συγκεκριμένα μέτρα και ρυθμίσεις εφαρμόζονται ταυτόχρονα μέχρι το 1999 - έτος έναρξης του ενιαίου νομίσματος (Ευρώ). Οι στρατηγικοί άξονες προβλέπουν ως κύριες επιδιώξεις:

1. Να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα των κανόνων: Η ενιαία αγορά βασίζεται στην εμπιστοσύνη. Η ορθή εφαρμογή των κοινών κανόνων είναι ο μόνος τρόπος για να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός. Η απλοποίηση των κανόνων σε κοινοτικό και εθνικό επίπεδο είναι επίσης πρωταρχικής σημασίας για να μειωθούν τα βάρη που επωμίζονται οι επιχειρήσεις και να δημιουργηθούν περισσότερες θέσεις εργασίας.

2. Να αντιμετωπισθούν οι κυριότερες στρεβλώσεις της αγοράς: κατά γενική ομολογία, οι **φορολογικοί** φραγμοί και η μη ανταγωνιστική

συμπεριφορά συνιστούν στρεβλώσεις που πρέπει να αντιμετωπισθούν.

3. Να καταργηθούν τα τομεακά εμπόδια στην ολοκλήρωση της αγοράς: Το δυναμικό της ενιαίας αγοράς θα αξιοποιηθεί πλήρως μόνο εφ' όσον οι εναπομείναντες φραγμοί - και φυσικά κάθε νεοεμφανιζόμενος - εξαλειφθούν. Για το σκοπό αυτό ενδέχεται να χρειαστεί νομοθετική δράση ώστε να καλυφθούν τα κενά του πλαισίου για την κοινή αγορά, αλλά απαιτείται επίσης και η ριζική αλλαγή της στάσης των εθνικών διοικητικών αρχών έναντι της ενιαίας αγοράς.

4. Να δημιουργηθεί μια ενιαία αγορά προς όφελος όλων των πολιτών: Η ενιαία αγορά δημιουργεί απασχόληση, αυξάνει την ατομική ελευθερία και ωφελεί τους καταναλωτές, ενώ ταυτόχρονα εξασφαλίζει υψηλά επίπεδα προστασίας τόσο της υγείας και της ασφάλειας όσο και του περιβάλλοντος. Ωστόσο, απαιτούνται περαιτέρω μέτρα. Για να επωφεληθούν πλήρως των δικαιωμάτων τους στην ενιαία αγορά, οι πολίτες πρέπει να τα γνωρίζουν και να αποζημιώνονται όταν αυτά θίγονται.

Στο πλαίσιο κάθε στρατηγικού στόχου η Επιτροπή προσδιόρισε ορισμένο αριθμό ειδικών δράσεων με σκοπό τη βελτίωση της λειτουργίας της ενιαίας αγοράς μέχρι την 1η Ιανουαρίου 1999.

Στην ανάλυσή της η Επιτροπή τονίζει ότι η εσωτερική αγορά, μολονότι προκάλεσε αύξηση του εισοδήματος στην Ε.Ε. κατά 1,1% και δημιούργησε 300.000 έως 900.000 νέες θέσεις απασχόλησης, το δυναμικό της δεν έχει ακόμη πλήρως αξιοποιηθεί. Οι φραγμοί παραμένουν. Η Ευρώπη χρειάζεται συνεπώς μια καλύτερη ενιαία αγορά που θα προαγάγει περισσότερο την ανάπτυξη και την απασχόληση, μια αγορά για τον καθένα - πολίτες, καταναλωτές, μικρές εταιρείες και μεγαλύτερες επιχειρήσεις. Μια αγορά που θα συμβάλει στην εξισορροπημένη οικονομική ανάπτυξη όλων των τμημάτων της Ε.Ε. Μια δυναμική αγορά, βασισμένη στη γνώση, η οποία θα είναι

κοινωνικά υπεύθυνη και ευαισθητοποιημένη στις ανησυχίες όλων όσοι θίγονται από αυτήν. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η εύρυθμη λειτουργία της ενιαίας αγοράς αποτελεί εγγύηση για τη μετάβαση στο ενιαίο νόμισμα υπό τους ευνοϊκότερους όρους και για την επιτυχή διεύρυνση.

Το πρόγραμμα δράσης θεωρείται από την Επιτροπή ως το κλειδί που θα απελευθερώσει το πλήρες δυναμικό της ενιαίας αγοράς και θα βελτιώσει την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων. Το πρόγραμμα υιοθετεί μια ισορροπημένη και συγκροτημένη προσέγγιση σε μια προσπάθεια να ληφθούν πλήρως υπόψη οι ανησυχίες των πολιτών όσον αφορά τα ατομικά τους δικαιώματα, το περιβάλλον και την προστασία της υγείας και της ασφάλειας. Το πρόγραμμα δράσης υπογραμμίζει την ανάγκη συνοχής μεταξύ της πολιτικής για την ενιαία αγορά και των άλλων πολιτικών, αναπτύσσοντας την ευρύτερη κοινωνική διάσταση και εξασφαλίζοντας την αρμονική ανάπτυξη, ώστε τα πλεονεκτήματα της ενιαίας αγοράς να γίνουν αισθητά σε όλες τις περιοχές της Ένωσης.

Πάντως, θα πρέπει να είναι σαφές ότι, ως αποτέλεσμα του προγράμματος αυτού, αναμένονται νέα μέτρα σε αρκετούς οικονομικούς τομείς, περιλαμβανομένου και του **φορολογικού**.

Τα μέτρα αυτά είναι τα εξής:

- Να βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα των κανόνων.
- Να αντιμετωπισθούν οι κυριότερες στρεβλώσεις της αγοράς.
- Κατάργηση των τομεακών εμποδίων στην ολοκλήρωση.
- Δημιουργία μίας ενιαίας αγοράς προς όφελος όλων των πολιτών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- & Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 1999, Περιοδικής Φορολογικής Επιθεώρησης, Τεύχος 604.
- & Ετήσιος Φορολογικός Οδηγός 2000, Περιοδικής Φορολογικής Επιθεώρησης, Τεύχος 615.
- & Κράτσης Σ. Αγαπητός, Φορολογία Εισοδήματος (όπως διαμορφώθηκε μέχρι και το ν. 2459/1997).
- & Κράτσης Σ. Αγαπητός, Βασική Φορολογική Νόμοι (όπως διαμορφώθηκαν μετά και τον ν. 2579/1998).
- & Οικονομικός Ταχυδρόμος, Φύλλο 32, 7 Αυγούστου 1997.
- & ΠΟΛ 1030/31-1-2000
- & Τότσης Ν. Χρήστος, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Έκδοση 17^η.
- & ν. 2238/1994
- & ν. 2459/1997
- & ν. 2579/1998
- & ν. 2753/1999