

ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ :
ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

Εισηγητής:Μελισσαροπουλος Κωνσταντίνος

Βαρλά Ευστρατία
Καλογήρου Ανθή

ΠΑΤΡΑ 2002



ΑΡΙΘΜΟΣ
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 6725

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ 1
ΥΠΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΟΣ 1.0
ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑΣ
ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ 1

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ

ΥΠΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΟΣ 1.0

ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1.Οικονομικό Περιοδικό Λογιστής
- 2, Οικονομικό Περιοδικό Account
- 3.Σημειώσεις για το μάθημα ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ 2 Κωνσταντίνου
Μελισσαρόπουλου.
- 4.Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων
- 5.Κώδικας και Φορολογία Εισοδήματος Τότση Ιωάννη.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

Α) Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Β) ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

Γ) ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Η ΠΛΑΤΙΑ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ.

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΣΕ ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΙΔΙΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε

ΠΑΡΟΧΕΣ ΑΝΕΥ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ ΣΤΑ ΜΕΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ

ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥ ΧΡΟΝΟΥ.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ.

A) Η έννοια του εισοδήματος

Το εισόδημα εμφανίζεται με διάφορες έννοιες. Μπορούμε να το συναντήσουμε ως εθνικό ατομικό εισόδημα οικογενειακό τεκμαρτό ακαθάριστο καθαρό φορολογητέο και πολλά άλλα. Κάθε ένας από αυτούς τους όρους έχει τη δική του ερμηνεία και τη δική του υπόσταση.

Βασικό βήμα όμως πρώτα είναι να αναλύ-σουμε τον ορισμό του εισοδήματος. Εισόδημα λοιπόν είναι η απόδοση των συντελεστών παραγωγής (άνθρωπος, γη κεφάλαιο) όπως του εισοδηματία από την ενοικίαση ακινήτων του εμπόρου από τα κεφάλαια του και την εμπορική του δραστηριότητα και πολλά άλλα.

Για να κατανοήσουμε όμως τον παραπάνω ορισμό πρέπει να δούμε τη διαφορά του εισοδήματος από το έσοδο. Έσοδο καλούμε την εφάπαξ είσπραξη από οποιαδήποτε δραστη-ριότητα. Από εκεί και πέρα η δραστηριότητα αυτή μπορεί και να επαναληφθεί και να έχουμε ξανά έσοδο αλλά δεν θα είναι ποτέ σταθερή. Αυτό συμβαίνει γιατί το έσοδο δεν έχει σταθερή ροή σε αντίθεση με το εισόδημα το οποίο έχει ροή και κατά συνέπεια συνέχεια. Μπορούμε λοιπόν να παρομοιάσουμε το εισόδημα με μια πηγή όπου καθημερινά έχει νερό και ποτέ δεν στερεύει. Έτσι λοιπόν αποδίδει καθημερινά σε όλα τα φυσικά πρόσωπα.

Το κράτος εμφανίζεται και παρεμβαίνει με διάφορους τρόπους στη ζωή των πολιτών και όπως γνωρίζουμε ο φόρος εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και οι αλλαγές που κάθε φορά πραγματοποιούνται είτε στο φορολογητέο εισόδημα είτε στους φορολογικούς συντελεστές προέρχονται από το ρόλο και το σκοπό του Κράτους.

Με το ξεκίνημα κι' όλας του 21^{ου} αιώνα, η Ελλάδα αποτελεί ήδη το δωδέκατο Κράτος-μέλος της ΟΝΕ, αφού επιτάχυνε τους ρυθμούς ανάπτυξης και ανέβασε το κατά κεφαλήν εισόδημα, μειώνοντας αντίστοιχα το δημόσιο χρέος. Η επίτευξη αυτή επιβάλλει στην Οικονομία του Κράτους μας να γίνει πραγματική και αυτό μπορεί να πετύχει με μία γενναία μεταρρύθμιση στην Οικονομία και κυρίως στη φορολογία και στην αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος.

Συγκεκριμένα ο καθορισμός του φόρου γίνεται σε διάφορες φάσεις. Πρώτον χρειάζεται να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη θα έχει προσδιορισθεί χρειάζεται να υπολογισθεί και το ποσό το οποίο ο φορολογούμενος οφείλει να πληρώσει και τέλος θα γίνει η είσπραξη του φόρου από το Δημόσιο.

Οι μέθοδοι εκτίμησης της φορολογητέας ύλης ποικίλουν. Άλλες βασίζονται πάνω σε μαρτυρίες και οι άλλες έχουν ένα χαρακτήρα περισσότερο έμμεσο και λιγότερο άμεσο.

Έχουμε λοιπόν την έμμεση εκτίμηση κατ' εικασία. Εδώ η φορολογητέα ύλη εκτιμάται κατά προσέγγισης. Πάνω στη βάση ενδείξεων θα πρέπει ωστόσο να διακρίνουμε τα τεκμήρια (εξωτερικές ενδείξεις) και τους παραγωγούς μεθόδους όπως είναι η αποκοπή ή η διοικητική εκτίμηση.

Όσο αφορά τα τεκμήρια η φορολογική αρχή εγκαταλείπει την ιδέα να γνωρίσει την πραγματική ποσότητα φορολογητέας ύλης την οποία κατέχει ο φορολογούμενος και έτσι δέχεται μια υποθετική

ποσότητα όπως φαίνεται να συνάγεται αυτή μέσα από ορισμένες εμφανείς εξωτερικές ενδείξεις οι οποίες καλούνται τεκμήρια. Στο παρόν σύστημα φορολογίας επί του εισοδήματος ανήκει η περίπτωση «φορολογία βάση των τεκμηρίων πλούτου», η οποία συνίσταται στην εφαρμογή μιας κλίμακας υπολογισμού κατά αποκοπή. Στην κλίμακα αυτή λαμβάνονται υπ' όψιν ο αριθμός και η αξία των κατοικιών του φορολογουμένου, το οικιακό προσωπικό που χρησιμοποιεί, η κατοχή αυτοκινήτων κ.τ.λ

Τα τεκμήρια έχουν το εξής προσόν. Οι επαφές μεταξύ φορολογικής αρχής του φορολογουμένου περιορίζονται στο ελάχιστο όπως και οι επαληθεύσεις και οι έλεγχοι. Στη σημερινή μάλιστα εποχή τείνουν να αναγεννηθούν ως μέσω προλήψεως ή καταστολής της φοροδιαφυγής.

Επιπλέον συναντάμε τη κατ' αποκοπή εκτίμηση που είναι μια συμφωνία μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής Αρχής μέσα από την οποία δένεται στη φορολογητέα ύλη μια υποθετική αξία έγκυρη για ορισμένη περίοδο.

Η δυνατότητα που έχει η κατ' αποκοπή εκτίμηση της φορολογητέας ύλης είναι ότι επιτρέπει στο φορολογούμενο να αποφεύγεται το φαινόμενο του να είναι το κατ' αποκοπήν εκτιμηθέν εισόδημα, μεγαλύτερο του πραγματικού εισοδήματος. Το σύστημα αυτό εμφανίζει το προσόν ότι δεν απαιτεί από το φορολογούμενο παρά μια στοιχειώδη λογιστική. Επίσης τα πραγματικά έσοδα δεν υπερβαίνουν ένα ορισμένο ποσό.

Τέλος συναντάμε και την διοικητική εκτίμηση. Εδώ η φορολογική Αρχή καθορίζει την ποσότητα της φορολογητέας ύλης που κατέχει ο φορολογούμενος και η οποία θα χρησιμεύει ως βάση για την φορολογία φυσικά για να εφαρμοστεί η παραπάνω εκτίμηση πρέπει να είναι γνωστά στη φορολογική Αρχή όλα τα στοιχεία του

φορολογουμένου ως προς τον τρόπο ζωής του και τα ακαθάριστα έσοδα του. Η μέθοδος αυτή δεν χρησιμοποιείται ευρέως. Χρησιμοποιείται κυρίως όταν ο φορολογούμενος έχει αρνηθεί την εφαρμογή ενός άλλου τρόπου εκτιμήσεως.

Έχουμε βεβαίως και την άμεση εκτίμηση βάσει μαρτυρίας. Εδώ η φορολογική Αρχή υποχρεώνει εκείνους που γνωρίζουν το ποσό της φορολογητέας ύλης να της κάνουν γνωστό το πραγματικό ύψος του. Διακρίνονται δύο διαφορετικές περιπτώσεις. Η πρώτη είναι ότι η φορολογητέα ύλη δηλώνεται από τρίτο και η δεύτερη ότι δηλώνεται από τον ίδιο το φορολογούμενο.

Το πρώτο σύστημα παρουσιάζει πολύ μεγάλα πλεονεκτήματα γιατί δεν υφίσταται κανένας φόβος φοροδιαφυγής. Μοναδικό μειονέκτημα είναι ότι δεν μπορεί να γενικευτεί γιατί προϋποθέτει ότι κάποιος τρίτος γνωρίζει με ακρίβεια τη φορολογητέα ύλη που κατέχει ο φορολογούμενος πράγμα το οποίο δεν ισχύει σε όλες τις περιπτώσεις.

Η δεύτερη περίπτωση όταν δηλαδή ο φορολογούμενος δηλώνει ο ίδιος τη φορολογητέα ύλη βασίζεται στην ειλικρίνεια των ατόμων και στις σχέσεις τους βέβαια με τη φορολογική Αρχή. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από ένα πλήθος επαληθεύσεων και ελέγχων και ο φορολογούμενος πρέπει να τη συνοδεύει με ακριβή δικαιολογητικά φυσικά και εδώ υπάρχει ο φόβος φοροδιαφυγής αλλά προσπαθείται να αποφευχθεί με τους ελέγχους και τις επαληθεύσεις που γίνονται ολοένα στη δήλωση του φορολογουμένου.

Β)ΜΟΡΦΕΣ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Στην περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων μας ενδιαφέρει η εξέταση του ατομικού εισοδήματος του φυσικού προσώπου. Στο φορολογικό μας σύστημα δεν αποτελεί αντικείμενο φόρου το οικογενειακό εισόδημα αλλά τα επιμέρους εισοδήματα των μελών της οικογένειας. Έτσι το συνολικό ατομικό εισόδημα είναι το σύνολο των εισοδημάτων του φυσικού προσώπου που αποκτά από τις διάφορες πηγές εισοδήματος και των περιπτώσεων του.

Ο φορολογούμενος ανάλογα με τις περιπτώσεις της φορολογικής νομοθεσίας υποχρεούται να δηλώσει τα εισοδήματα του. Το δηλούμενο λοιπόν εισόδημα του φορολογουμένου ελέγχεται όπως είπαμε λογιστικά εξωλογιστικά και συγκριτικά με τις σταθερές δαπάνες ή με άλλους παράγοντες όπως αντικειμενικά κριτήρια αντικειμενικοί προσδιορισμοί αξίας ακινήτων και άλλες περιπτώσεις που θα δούμε αναλυτικότερα με παραδείγματα παρακάτω.

Το καθαρό εισόδημα κάθε ατόμου που δηλώνεται είναι εκείνο που προκύπτει μετά την αφαίρεση των προβλεπομένων κρατήσεων μειώσεων εκπτώσεων εκτός της παρακράτησης ή προκαταβολής φόρου. Αυτό βέβαια δε σημαίνει ότι αφού βρεθεί το καθαρό εισόδημα πάνω σ' αυτό θα επιβληθεί και ο τελικός φόρος. Αυτό συμβαίνει γιατί η φορολογική νομοθεσία προβλέπει μια σειρά φοροαπαλλαγών που είναι δυνατόν να περιορίσουν σημαντικά τη φορολογητέα ύλη.

Για να καταλάβουμε όμως όλα τα παραπάνω καλό είναι να δούμε ορισμένα παραδείγματα. Έχουμε έναν φορολογούμενο για το 2000 που δηλώνει τα εξής εισοδήματα:

1) από εκμίσθωση γραφείου 150.000 δρχ, δαπάνες επισκευής γραφείου 120.000. Επιπλέον από εκμίσθωση καταστήματος 1.400.000 δρχ και εκμίσθωση οικίας 2.000.000 δρχ. Για να βρούμε το καθαρό εισόδημα από ακίνητα του φορολογουμένου θα πρέπει πρώτα να υπολογίσουμε το συνολικό δηλούμενο εισόδημα. Έτσι έχουμε:

Εκμίσθωση οικίας 2.000.000 δρχ

Εκμίσθωση καταστήματος 1.400.000 δρχ.

Εκμίσθωση γραφείου 1.500.000 δρχ.

Σύνολο 4.900.000 δρχ

Στη συνέχεια θα υπολογίσουμε το συνολικό καθαρό εισόδημα από ακίνητα που είναι μειώσεις που προέρχονται από τις αποσβέσεις του γραφείου του καταστήματος και της οικίας. Επιπλέον έχουμε μια ακόμη μείωση που προέρχεται από δαπάνες με αποδείξεις. Συγκεκριμένα:

- Από το γραφείο: $5\% \times 1.500.000 = 75.000$
- Μειώσεις με αποδείξεις: $5\% \times 1.500.000 = 75.000$
- Από το κατάστημα $5\% \times 1.400.000 = 70.000$
- Από την οικία $10\% \times 2.000.000 = 200.000$
- **Σύνολο = 420.000**

Άρα $4.900.000 - 420.000 = 4.480.000$ δραχμές είναι το καθαρό εισόδημα από ακίνητα.

Το δηλούμενο εισόδημα δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας του κινητού. Η αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού και για τις παροχές όπου αυτό αναφέρεται σύμφωνα με το Νόμο 1249/82 παρ.41.

Για παράδειγμα φορολογούμενος το οικονομικό έτος 2001 δηλώνει ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση καταστήματος 2.000.000 δραχμές. Επίσης ιδιοκατοικεί οικία 200 τ.μ., Τ.Ζ 300.000 δραχμές άδεια οικοδομής και ολοκλήρωσης το 1994. Μήνες ιδιοκατοίκησης 12,, οικογενειακή κατάσταση έγγαμος με 1 παιδί.

Για να βρούμε εδώ το ακαθάριστο εισόδημα από την πηγή ακίνητα του φορολογούμενου πρέπει να υπολογίσουμε πρώτα το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα.

$$\text{ΕΤΗΣΙΟ ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ} = (\text{Τ.Ζ} \times \text{τετρ. μέτρα} \times \text{συντελεστής παλαιότητας ακι-νήτων} \times \text{διορθωτικός συντελεστής}) \times 3,5\%$$
$$= (300.000 \times 200 \text{ τ.μ} \times 0,80 \times 1,30) \times 3,5\% = 2.184.000 \text{ δραχ}$$

ΜΕΙΩΣΕΙΣ-ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

$$\text{ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ} = 2.184.000 \times 150 \text{ τμ} / 200 \text{ τ.μ} = 1.638.000 \text{ δραχ}$$

Άρα Τεκμαρτό εισόδημα = $2.184.000 - 1.638.000 = 546.000$ δραχ.

Οι 546.000 δραχμές είναι το ποσό για το οποίο θα φορολογηθεί.

Επομένως **ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ** = $2.000.000$ δραχ.

Από **ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ** + $546.000 = 2.546.000$ δραχ.

Τα 150 τ.μ είναι το ακαθάριστο τεκμαρτό μίσθωμα της κύριας κατοικίας του φορολογουμένου από ιδιοκατοίκηση το οποίο απαλλάσσεται από την διαδικασία εξαγωγής του φόρου.

Από το ακαθάριστο εισόδημα όπως είδαμε στο προηγούμενο παράδειγμα εκπίπτει για κατοικίες σχολεία φροντιστήρια θέατρα ξενοδοχεία ποσοστό 10% για αποσβέσεις.

Ενώ για καταστήματα γραφεία ποσοστό 5% για αποσβέσεις και ποσοστό 5% για ασφάλιστρα και επισκευές.

Λόγω όμως της αδυναμίας του φορολογικού συστήματος ο εκτοπισμός της φορολογητέας ύλης ιδιαίτερα των επιχειρήσεων και των επιτηδευματιών το εισόδημα τους προσδιορίζεται πλέον και με εξωλογιστικούς τρόπους.

Η μεγάλη αύξηση της φοροδιαφυγής στη χώρα μας επέβαλλε τους εξωλογιστικούς προσδιορισμούς με βάση κάποια δεδομένα που αναφέρονται είτε στις πωλήσεις είτε στις αγορές εμπορευμάτων ή ακόμα και στις επαγγελματικές δαπάνες όπως για παράδειγμα στους ελεύθερους επαγγελματίες. Η εξαγωγή ενός τέτοιου εισοδήματος εν ταυτίζεται με το πραγματικό εισόδημα προσπαθεί όμως να το προσεγγίσει με γενικευμένους όρους όπως για παράδειγμα κατηγορίες επαγγελμάτων ή κλάδων παραγωγής.

Συγκεκριμένα στις επιχειρήσεις που τηρούν Α ή Β κατηγορίας βιβλία τα καθαρά κέρδη ή αλλιώς το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με τους λεγόμενους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους (ΜΣΚΚ). 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 έσοδα 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.

Έτσι οι εμπορικές μικρές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών θα φορολογούνται με καθαρά κέρδη είτε είναι κερδοφόρες είτε είναι ζημιωγόνες. Θα φορολογούνται με το μεγαλύτερο κέρδος που προκύπτει μεταξύ του λογιστικού προσδιορισμού των κερδών και του εξωλογιστικού δηλαδή με τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (ΜΣΚΚ).

Αναλυτικότερα έχουμε μια επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ενδυμάτων χονδρικής και τηρεί βιβλία Β κατηγορίας. Έχει έσοδα από πωλήσεις 80.000.000 δρχ, αγορές εμπ/των 60.000.000 δρχ. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού 3.000.000 δρχ. ΔΕΗ, ΟΤΕ, ύδρευση 800.000 δρχ, ενοίκια 1.200.000 δρχ, λοιπές δαπάνες 11.000.000 δρχ απογραφή εμπ/των λήξης 14.000.000 δρχ. Ο ΜΣΚΚ που προβλέπεται για το επάγγελμα αυτό είναι 10%. Τα καθαρά κέρδη αυτής της εταιρείας θα προσδιοριστούν με δύο τρόπους τον λογιστικό και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

- ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΤΡΟΠΟ

Κόστος πωληθέντων=(απογραφή εμπ/των έναρξης +αγορές εμπ/των)-
 Απογραφή εμπ/των λήξης=(15.000.000+60.000.000)-
 14.000.000=61.000.000 δρχ.

- Καθαρά Κέρδη=Ακαθάριστα έσοδα-Κόστος πωληθέντων-
 δαπάνες =80.000.000-61.000.000-
 (3.000.000+800.000+1.200.000+11.000.000)=19.000.000-
 16.000.000=3.000.000

- ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕ ΤΟΝ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΤΡΟΠΟ.

- Καθαρά Κέρδη =80.000.000ΧΜΣΚΚ 10%=8.000.000 δρχ.

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

Επιπλέον από τα φορολογητέα κέρδη των προσωπικών εταιρειών Ομόρρυθμες Ετερόρρυθμες και Περιορισμένης Ευθύνης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ) υπάρχει η δυνατότητα το 50% να φορολογηθεί στο όνομα της Εταιρείας με τον αντίστοιχο συντελεστή που ισχύει για κάθε εταιρεία και το υπόλοιπο 50% να διανεμηθεί στους Εταίρους (επιχειρηματική αμοιβή) ανάλογα βέβαια με το ποσοστό συμμετοχής τους στο Εταιρικό κεφάλαιο.

Την επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται στις Ο.Ε και Ε.Ε μέχρι 3 εταίροι με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής και στις ΕΠΕ μέχρι 3 διαχειριστές εταίροι. Κάθε εταίρος δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή μόνο από μια εταιρεία κατ' επιλογή του.

Η επιχειρηματική αμοιβή είναι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται προστιθέμενη με τα λοιπά εισοδήματα του εταίρου στην προσωπική του δήλωση. Το μέρος των κερδών δε που φορολογείται στο όνομα της εταιρείας είναι εισόδημα φορολογηθέν με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και δηλώνεται από τους εταίρους ανάλογα με τα ποσοστά συμμετοχής τους ως αυτοτελές φορολογηθέν εισόδημα.

Στις μικτές επιχειρήσεις τώρα δηλαδή πώλησης ή παραγωγής και ταυτόχρονα παροχής υπηρεσιών που τηρούν βιβλία Β κατηγορίας ή προαιρετικά Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ με ακαθάριστα έσοδα από τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών μέχρι και 20.000.000 δρχ., το καθαρό εισόδημα τους θα προσδιορίζεται για όλους τους κλάδους λογιστικά. Δεν θα μπορεί όμως να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημα τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικά.

Οι ίδιες τώρα μικτές επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα όμως πάντων από 20.000.000 δρχ το καθαρό εισόδημα τους θα προσδιορίζεται όπως και παραπάνω για όλους τους κλάδους τους λογιστικά.

Δεν θα μπορεί όμως να είναι μικρότερο από το συνολικό εισόδημα τους που προσδιορίζεται εξωλογιστικά για τον κλάδο της εμπορίας ή βιοτεχνίας και λογιστικά για τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος εφαρμόζεται πλέον υποχρεωτικά παράλληλα με τον λογιστικό. Η ίδια διαδικασία ισχύει και για τους ελεύθερους επαγγελματίες που δεν υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες όμως που υπάγονται στα αντικειμενικά κριτήρια δηλαδή γιατρού, δικηγόρου φοροτέχνες κ.τ.λ θα προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα τους με τρεις τρόπους: Λογιστικό εξωλογιστικό και με βάση τις σταθερές επαγγελματικές τους δαπάνες όπως ΔΕΗ, ΟΤΕ ενοίκιο, νερό. Τα κριτήρια αυτά ενδεικτικά μπορούν να θεωρηθούν σαν στοιχεία εισοδήματος το οποίο προϋποθέτει την κάλυψη τους για τη διατήρηση του ιατρείου και κατά συνέπεια απόκτησης αντίστοιχου εισοδήματος.

Για την κατανόηση της παραπάνω περίπτωσης ας δούμε ένα παράδειγμα. Έστω ένας χειρουργός γιατρός που ασκεί το επάγγελμα των βιβλίων του το καθαρό εισόδημα του προέκυψε 15.000.000 δρχ και με βάση το εξωλογιστικό αποτέλεσμα 17.000.000 δρχ. Οι σταθερές δαπάνες του ήταν 7.000.000 δρχ. Το ποσό αυτό πολλαπλασιαζόμενο με το συντελεστή απόδοσης 3 δίνει καθαρό εισόδημα 21.000.000 το οποίο προσαυξάνεται κατά 40% δηλαδή κατά 8.400.000 δρχ οπότε ο γιατρός θα πρέπει να φορολογηθεί για καθαρό εισόδημα 29.400.000 δρχ.

Γ) ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

Οι πηγές εισοδημάτων είναι κυρίως έξι και αφορούν τις ακίνητες αξίες τις κινητές τις εμπορικές επιχειρήσεις τις γεωργικές τις μισθωτές υπηρεσίες και τέλος τα ελεύθερα επαγγέλματα.

Η πηγή εισοδήματος από ακίνητα σύμφωνα με τα άρθρα 20,12, 22, 23, του Ν.2238/94 περιλαμβάνει εισοδήματα που προέρχονται:

Α) Από εκμίσθωση επίταξη οικοδομής ή οικοδομών από τον ιδιοκτήτη νομέα επικαρπωτή ή δικαιούχο επικαρπίας

Β) Από ιδιόχρηση ή δωρεάν παραχώρηση ιδιοκατοίκηση οικοδομών.

Γ) Από εκμίσθωση οικοδομής

Δ) Από εκμίσθωση γης

Επιπλέον περιλαμβάνονται:

Α) Το αντάλλαγμα που καταβάλλεται για την παραχώρηση χώρου τοποθέτησης φωτεινών ή μη επιγραφών και γενικά κάθε είδους διαφήμισης.

Β) Το αντάλλαγμα σε ποσοστό παραγωγής

Γ) Το εισόδημα από εκμίσθωση γηπέδων.

Τα εισοδήματα από κινητές αξίες σύμφωνα με τα άρθρα 24, 25, 26, 27, του Ν.2238/1994 περιλαμβάνουν:

Α) Μερίσματα, τόκους ιδρυτικών τίτλων, μετοχές ημεδαπών Α.Ε καθώς και ομολογίες χρεόγραφα του Ελληνικού Δημοσίου. Επίσης αμοιβές και ποσοστά διοικητικών συμβούλων διευθυντών διαχειριστών ανωνύμων εταιρειών εκτός βέβαια του μισθού τους.

Β) Τόκους κάθε τίτλου εντόκου της μετρητοίς καταθέσεως ή εγγυήσεως και κάθε χρεωστικού τίτλου με υποθήκη και με ενέχυρο ή όχι.

Γ) Μερίσματα και τόκοι από τίτλους επιχειρήσεων αλλοδαπής προέλευσης.

Δ) Κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων.

Ε) Κέρδη Α.Ε που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.

Στ) Από υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων.

Τα εισοδήματα τώρα από εμπορικές επιχειρήσεις όπως είδαμε και στα παραδείγματα περιλαμβάνουν το κέρδος που αποκτάται από μία ή περισσότερες εμπορικές, βιοτεχνικές και βιομηχανικές ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος που δεν συμπεριλαμβάνεται στα ελεύθερα επαγγέλματα.

Επιπλέον κέρδος από επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων γενικά και η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως. Ακόμη οι αμοιβές με τη μορφή μερίσματος των συνεταιρισμών που καταβάλλονται στα μέλη τους και οι οποίοι έχουν συσταθεί νόμιμα και τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα προς τον κύριο σκοπό της.

Τα εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 40, 41, 42, 43, 44 του ίδιου Νόμου είναι αυτά που απαιτούνται σε κάθε οικονομικό έτος από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων αγροτικών κτηνοτροφικών πτηνοτροφικών αλιευτικών δασικών κ.λ.π

Η πηγή εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες περιλαμβάνει το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς ημερομίσθια επιχορηγήσεις επιδόματα συντάξεις.

Τέλος τα ελεύθερα επαγγέλματα σύμφωνα με το άρθρο 48 έως 51 περιλαμβάνουν εισοδήματα από υπηρεσίες όπως:::

Α) η μη εξαρτημένη μορφή επαγγέλματος,

Β) η ελεύθερη έναρξη και λήξη της παρεχόμενης εργασίας του

Γ) η παρεχόμενη υπηρεσία εξειδικευμένων γνώσεων και ικανοτήτων και

Δ) οι αμοιβές από την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Α. Η ΠΛΑΤΙΑ ΈΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ. ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ.

Ως γνωστόν το εισόδημα αποτελεί τον κύριο δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας του κάθε φορολογούμενου. Επομένως για να εκφράζει αυτό καθ' εαυτό την φοροδοτική αυτή ικανότητα θα πρέπει να οριστεί με την πλατιά του έννοια δηλαδή σαν συνάρτηση των μεταβολών στην καθαρή περιουσιακή θέση του υποκειμένου στην φορολογία και συνάμα της κατανάλωσης που πραγματοποιείται από αυτόν σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, συνήθως έτος.

Έτσι λοιπόν και σύμφωνα με τα παραπάνω στο «φορολογητέο εισόδημα θα πρέπει να περιλαμβάνονται τα εξής:

Α) Αμοιβές σε χρήμα ή είδος από την εκμίσθωση σε τρίτους συντελεστών παραγωγής (μισθοί κέρδη ενοίκια μερίσματα τόκοι πρόσοδοι από γεωργικές εκμεταλλεύσεις αμοιβές προσωπικών υπηρεσιών κ.τ.λ). Μάλιστα εδώ θα πρέπει να επισημάνουμε ότι δεν έχει καμία σημασία αν οι αμοιβές αυτές διατίθενται ως κατανάλωση ή ως αύξηση στην περιουσία του φορολογούμενου.

Β) Κατανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών χωρίς την καταβολή ανταλλάγματος μέσα στην ίδια περίοδο που αποκτάται το εισόδημα (αυτοκατανάλωση, ιδιοκατοίκηση, κατανάλωση ιδιοκτητών διαρκών καταναλωτικών αγαθών απόλαυση ελευθέρου χρόνου κ.τ.λ)

Γ) Η αύξηση της καθαρής περιουσίας του υποκείμενου στην φορολογία με έκτακτη μορφή, όπως π.χ με αποδοχή κληρονομιάς από τον φορολογούμενο ή με αποδοχή δωρεάς κέρδη από λαχεία κ.α. Εδώ αξίζει να επισημανθεί ότι η μείωση της καθαρής περιουσίας λόγω κληροδοσιών δωρεών κ.τ.λ αποτελεί αφαιρετικό στοιχείο στο εισόδημα.

Δ) Η αύξηση της περιουσίας λόγω της αυτόματης υπερτίμησης των περιουσιακών στοιχείων με την πάροδο των ετών αποτελεί επίσης ένα σημαντικό στοιχείο που λειτουργεί προσθετικά στο εισόδημα. Για παράδειγμα ας λάβουμε υπόψιν μας την λεγόμενη αυτόματη αναπροσαρμογή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιείται σε τακτά κυρίως χρονικά διαστήματα σε οικόπεδα κτίρια αλλά και στοιχεία μηχανολογικού εξοπλισμού των επιχειρήσεων. Και εδώ βέβαια ενδεχόμενη μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων αποτελεί αφαιρετό στοιχείο στο εισόδημα.

Βέβαια όσο σαφή και συγκεκριμένα και αν εμφανίζονται τα παραπάνω στοιχεία και όσο άρτια και να είναι η οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών της είναι αποδεδειγμένα αδύνατον στη φορολογική νομοθεσία να περιληφθούν και να καλυφθούν νομοθετικά όλα αυτά τα στοιχεία. Το φαινόμενο αυτό παρατηρείται για πολλούς λόγους. Ένας από τους κυριότερους εξ' αυτών είναι και το μεγάλο κόστος συγκέντρωσης βέβαιων πληροφοριών για κάποια από τα παραπάνω στοιχεία καθώς και η δυσκολία αποτίμησης αυτών καθ' ότι βρίσκονται εκτός του μηχανισμού των συναλλαγών.

Παρακάτω πραγματοποιείται μια σύντομη εξέταση των στοιχείων που παρουσιάζουν δυσκολία ως προς την αποτίμηση και την εξακρίβωση τους και κατά συνέπεια εξαιρούνται από τον ορισμό του εισοδήματος.

1) Οι αμοιβές σε είδος: Οι Αμοιβές σε είδος όπως είναι η παροχή στέγης ιατρικής περίθαλψης κτλ αποτελούν εισόδημα που ισοδυναμεί με την χρηματική αμοιβή που θα δαπανούσε εκείνος που τις απολαμβάνει για την απόκτηση τους και επομένως θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον ορισμό του φορολογήσιμου εισοδήματος. Παρ' όλα αυτά όμως εδώ δημιουργείται ένα πολύ σημαντικό πρόβλημα που αφορά στην αποτίμηση της αξίας του παρεχόμενου ως αμοιβή αγαθού. Είναι πολύ πιθανό ο υποκείμενος στον φόρο να τοποθετεί το αγαθό σε πολύ μικρότερη μοίρα το αγαθό αυτό στην κλίμακα των προτιμήσεων του. Αυτό σημαίνει ότι ίσως και να μην το αγόραζε αν αντί της αμοιβής σε είδος λάμβανε χρήματα και να προτιμούσε κάποιο άλλο αγαθό. Για αυτόν λοιπόν ακριβώς το λόγο θα ήταν παρακινδυνευμένο να χρησιμοποιηθούν οι τιμές της αγοράς για την αποτίμηση των αμοιβών σε είδος. Στην Ελλάδα η φορολογική νομοθεσία δεν ορίζει ρητά το αν οι αμοιβές σε είδος λαμβάνονται υπόψιν ή όχι στον υπολογισμό του εισοδήματος. Όμως σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων υπόκεινται σε αυτήν.

2) Η κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών χωρίς την καταβολή ανταλλάγματος κατά την περίοδο απόκτησης του εισοδήματος.

Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες που παράγονται και καταναλώνονται από τον ίδιο τον φορολογούμενο. Η αυτοκατανάλωση ίδιων παραγόμενων προϊόντων υπηρεσίες ιδιοκτητών οικοδομών και άλλων διαρκών αγαθών οι υπηρεσίες της νοικοκυράς η απόλαυση του ελεύθερου χρόνου με δημιουργικές δραστηριότητες κ.τ.λ που είναι δύσκολο να αποτιμηθούν κατά την νομοθεσία. Η μη ένταξη των παραπάνω στοιχείων στον ορισμό του εισοδήματος από τη μία πλευρά οδηγεί σε αποκλίσεις από τις αρχές της οριζόντιας και κάθετης φορολογικής ισότητας επειδή ευνοεί τους έχοντες τη δυνατότητα να παράγουν για αυτοκατανάλωση ή όσους μπορούν να διαθέσουν τα χρηματικά τους κεφάλαια για την απόκτηση ιδιόκτητης κατοικίας ή άλλων διαρκών αγαθών σε σχέση με τους άλλους που δεν έχουν τις παραπάνω δυνατότητες και από την άλλη δημιουργεί αντικίνητρα στην διάθεση της αποταμίευσης αλλά και της εργασίας με αμοιβή στην παραγωγική διαδικασία τους εφόσον αυτή φορολογείται. Παρ' όλα αυτά όμως η ένταξη των στοιχείων αυτών στο φορολογήσιμο εισόδημα είναι δύσκολη. Οι δυσκολίες συγκεντρώνονται στα παρακάτω:

Παρατηρείται δυσκολία στην εξακρίβωση ορισμένων μορφών αυτοκατανάλωσης όπως είναι οι υπηρεσίες της νοικοκυράς ή η καλλιέργεια του κήπου στον ελεύθερο χρόνο μας.

Η δυσκολία στην αποτίμηση των αγαθών και των υπηρεσιών που αυτοκαταναλώνονται όπως και των υπηρεσιών των ιδιοκτητών διαρκών αγαθών. Δεν θεωρήθηκε σκόπιμο σε αυτή την περίπτωση η χρησιμοποίηση των τιμών της αγοράς γιατί έτσι οι φορολογούμενοι δεν

θα χρησιμοποιούσαν σε τόσο μεγάλη έκταση το αυτόματα μαλωμένο αγαθό αν δεν είχαν τη δυνατότητα να το παράγουν οι ίδιοι ή αν δεν ήταν οι ίδιοι ιδιοκτήτες του διαρκούς αγαθού. Για παράδειγμα θα προτιμούσε να ενοικιάσει ένα διαμέρισμα δυο δωματίων αντί να ιδιοκατοικεί σε κατοικία τεσσάρων δωματίων. Άλλωστε είναι πιθανό η παραγωγή ενός αγαθού κατά τον ελεύθερο χρόνο ενός φορολογούμενου να έχει να κάνει με την αναψυχή και την διασκέδαση και όχι σε αυτήν καθ' αυτή την κατανάλωση του παραγόμενου αγαθού π.χ ψάρεμα ή καλλιέργεια λουλουδιών ή λαχανικών κατά τον ελεύθερο χρόνο του φορολογούμενου. Τέλος είναι αδύνατο να εξακριβωθεί και να αποτιμηθεί η απόλυση του ελεύθερου χρόνου ώστε να μπορέσουμε να τη συμπεριλάβουμε στον ορισμό του εισοδήματος.

Εδώ θα πρέπει να επισημάνουμε ότι παρά τις όποιες δυσχέρειες πολλές νομοθεσίες εκ των οποίων και η Ελληνική έχουν συμπεριλάβει την ιδιοκατοίκηση και κάποιες άλλες μορφές αυτοκατανάλωσης συγκεκριμένα η ελληνική νομοθεσία ορίζει για την ιδιοκατοίκηση ότι ως εισόδημα τεκμαίρεται ποσό ανάλογο με εκείνο που λάμβανε ο φορολογούμενος σε περίπτωση που θα ενοικίαζε την ιδιόκτητη κατοικία του. Παράλληλα ο νομοθέτης προβλέπει και κάποιες μειώσεις στο ποσό της επιβάρυνσης του φορολογούμενου που ιδιοκατοικεί λαμβάνοντας υπόψιν του την απόσβεση του οικήματος αλλά και τα προστατευόμενα μέλη της οικογένειας του υποκείμενου στην φορολογία.

3) Περίπτωση κληρονομιάς δωρεάς κερδών από λαχεία και άλλα τυχερά παιχνίδια κ.τ.λ

Χωρίς αμφιβολία τα στοιχεία αυτά πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα καθ' ότι βελτιώνουν την οικονομική θέση του

φορολογουμένου και κατά συνέπεια αυξάνουν την φοροδοτική του ικανότητα. Παρ' όλα αυτά όμως οι φορολογικές νομοθεσίες πολλών κρατών αντιμετωπίζουν τα παραπάνω στοιχεία χωριστά από την φορολογία εισοδήματος και έχουν θεσπίσει ιδιαίτερους φόρους για αυτά (φόρος κληρονομίας, φόρος δωρεών, φόρος κερδών από λαχεία κτλ). Με αποτέλεσμα να μην ενσωματώνονται άμεσα στο εισόδημα. Οι λόγοι που τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται χωριστά είναι οι εξής: α) Ο έκτακτος χαρακτήρας των στοιχείων αυτών. Είναι ευνόητο ότι τα στοιχεία αυτά αποκτούνται μια φορά και δεν έχουν συνέχεια για τον φορολογούμενο. Ο φόρος ως γνωστόν είναι εξοπλισμένος με ένα προοδευτικό συντελεστή. Αν η κληρονομιά ή οποιοδήποτε άλλο έκτακτο έσοδο λειτουργούσε προσθετικά στο εισόδημα τότε θα είχε ως συνέπεια την υπέρμετρη επιβάρυνση του φορολογούμενου στο έτος απόκτησης του.

β) Η σχέση μεταξύ κληρονόμου και κληροδότη ή μεταξύ δωρητή και δωρολήπτη. Αν υποθέσουμε ότι η δωρεά περιορίζεται στα μέλη της οικογένειας τότε δεν υπάρχει καμία αύξηση της φοροδοτικής ικανότητας τουλάχιστον στην έκταση που θα συνέβαινε στην περίπτωση δωρεάς σε μακρινό συγγενικό πρόσωπο. Στην Ελλάδα η φορολογική νομοθεσία αντιμετωπίζει χωριστά τις περιπτώσεις κληρονομίας δωρεάς και των κερδών από λαχεία.

4) Περίπτωση αυτόματης υπερτίμησης της περιουσίας (υπεραξία του κεφαλαιακού πλούτου).

Το στοιχείο αυτό του φορολογητέου εισοδήματος έχει τη μορφή της αυτόματης αύξησης της αξίας περιουσίας του υποκειμένου στη φορολογία και αντίθετα. Μερικά χαρακτηριστικά παραδείγματα της περίπτωσης αυτής είναι αύξηση στην τιμή των κτιρίων και των

οικοπέδων η αύξηση στο Χρηματιστήριο Αξιών της τιμής των μετοχών και των χρεογράφων η αύξηση στην αγορά της τιμής των αποθεμάτων στα εμπορεύματα και τις πρώτες ύλες κτλ. Αυτή η λεγόμενη υπεραξία του κεφαλαιακού πλούτου από την ίδια της τη φύση δημιουργεί προβλήματα στην φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων κυρίως. Τα κυριότερα από αυτά είναι τα εξής:

Α) Το πρώτο ζήτημα που ανακύπτει είναι το κατά πόσον αυτή η υπεραξία του κεφαλαιακού πλούτου αποτελεί εισόδημα ή όχι για τα πρόσωπα τα οποία αφορά και κυρίως το κατά πόσον έχει την ίδια φοροδοτική ικανότητα με τις άλλες γνωστές μορφές εισοδήματος. Για την επίλυση του θέματος αυτού έχουν ανακύψει πολλές γνώμες. Οι κυριότερες από αυτές είναι οι εξής: Αν αυτή η υπεραξία που δημιουργείται συνοδεύεται από ταυτόχρονη αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών (πληθωρισμός) τότε δεν υπάρχει κανένα όφελος για το άτομο που καρπώνεται την αύξηση της τιμής των περιουσιακών στοιχείων του και επομένως δεν αυξάνει και η φοροδοτική του ικανότητα. Κατά συνέπεια λοιπόν αυτή η μορφή της υπεραξίας δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο φορολογητέο του εισόδημα.

β) Αν αντίθετα η αύξηση στην τιμή των περιουσιακών στοιχείων δεν συνοδεύεται από ταυτόχρονη αύξηση στο γενικό επίπεδο των τιμών ή η αύξηση που προκύπτει είναι μικρότερη αναλογικά τότε θα υπάρξει σαφής βελτίωση στην μικρότερη αναλογικά τότε θα υπάρξει σαφής βελτίωση στην οικονομική θέση του ιδιοκτήτη αυτών των περιουσιακών στοιχείων και αυξάνει την φοροδοτική του ικανότητα. Κατά συνέπεια αυτή η μορφή εισοδήματος θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα. Εδώ μπορούν να παρατεθούν και ορισμένα παρα-δείγματα αυτής της μορφής υπεραξίας όπως είναι η αύξηση της τιμής των μετοχών κάποιας εταιρείας λόγω των υψηλών κερδών της ή η αύξηση της τιμής οικοπέδων που βρίσκονται δίπλα σε

ένα νέο δρόμο. Υποστηρίζεται όμως ότι αυτή η τελευταία αυτή μορφή υπεραξίας αποτελεί βέβαια εισόδημα προς φορολογία αλλά ωστόσο δεν είναι άμεσα διαθέσιμο όπως είναι οι άλλες μορφές εισοδήματος. Επομένως θα πρέπει να θεωρείται ότι έχει μικρότερη φοροδοτική ικανότητα για τον φορο-λογούμενο σε σχέση με τις άλλες μορφές εισοδήματος.

γ) Το άλλο ζήτημα που προκύπτει είναι ο χρόνος φορολόγησης των εισοδημάτων που παρουσιάζονται με τη μορφή υπεραξίας. Υπάρχει λοιπόν το εξής δίλημμα. Πρέπει η υπεραξία να φορολογείται κατά τακτά χρονικά διαστήματα όπως οι συνηθισμένες μορφές εισοδήματος η κατά την περίοδο που ρευστοποιείται το περιουσιακό στοιχείο δηλαδή κατά την πώληση, τη διάλυση της επιχείρησης κτλ και η περιουσία γίνεται πλέον διαθέσιμη. Η πρώτη λύση προσκρούει σε σοβαρές δυσχέρειες όπως είναι η ακριβής εξακρίβωση του ύψους της υπεραξίας και το μη διαθέσιμο της ως εισοδήματος. Η δεύτερη δε λύση έχει το πλεονέκτημα της ευκολότερης εξακρίβωσης της υπεραξίας αλλά και το μειονέκτημα της υπερβολικής επιβάρυνσης του φορολογούμενου, εφόσον ο φορολογικός συντελεστής του φόρου εισοδήματος είναι προοδευτικός λόγω της ρευστοποίησης εισοδήματος που έχει συσσωρευτεί σε μια σειρά ετών με την μορφή αυτής της υπεραξίας.

δ) Τέλος η εκτίμηση του ύψους της υπεραξίας προσκρούει σε σοβαρές δυσχέρειες. Κατά την ρευστοποίηση του περιουσιακού στοιχείου είναι πολύ εύκολο να εκτιμηθεί το ποσό της υπεραξίας. Η μοναδική δυσκολία που προκύπτει σε αυτήν την περίπτωση είναι ο υπολογισμός και η αφαίρεση από την αύξηση της τιμής του περιουσιακού στοιχείου εκείνου του τμήματος που οφείλεται σε αύξηση του γενικού επιπέδου των τιμών. Οι μεγαλύτερες όμως δυσκολίες στην εκτίμηση της υπεραξίας προκύπτουν στην περίπτωση που δεν υπάρχει πώληση του περιουσιακού στοιχείου. Σε αυτήν την περίπτωση θα

πρέπει να χρησιμοποιηθούν οι τιμές των περιουσιακών στοιχείων που κυκλοφορούν στην αγορά. Αν όμως πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία που σπάνια γίνονται αντικείμενο συναλλαγής οι δυσχέρειες εξακρίβωσης της υπεραξίας είναι πολύ μεγάλες σχεδόν αξεπέραστες.

Λόγω της ιδιομορφίας που παρουσιάζει η υπεραξία του κεφαλαιακού πλούτου, λοιπόν δεν ενσωματώνεται συνήθως στον ορισμό του εισοδήματος. Αναγκαστικά λοιπόν φορολογείται χωριστά με ιδιαίτερο τρόπο ή και δεν φορολογείται καθόλου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ.

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ Ή ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥΣ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του Ν.2238/1994 οι οποίες αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 2 του άρθρου 15 του Ν.2459/1997 και έχουν τεθεί σε ισχύ από τις 18/02/1997 τα κέρδη που προέρχονται από την πώληση μετοχών (ονομαστικών ή ανώνυμων) ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο όπως προκύπτουν από Βιβλία Γ Κατηγορίας του Κ.Β.Σ και τα οποία αποκτώνται από ατομικές επιχειρήσεις υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994 το οποίο αναφέρατε σε Ο.Ε, Ε.Ε, αστικές εταιρείες κτλ, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι αυτές εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με σκοπό τον συμψηφισμό αυτών με ενδεχόμενες

ζημίες που θα προκύψουν μελλοντικά από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή μη στο Χρηματιστήριο.

Η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου και νόμου προβλέπει ακόμα ότι τα ίδια με τα παραπάνω κέρδη τα οποία δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου π.χ άβατα που αποκτούνται από Ο.Ε οι οποίες υποχρεούνται στην τήρηση Βιβλίων Β Κατηγορίας του Κ.Β.Σ από ιδιώτες κ.τ.λ απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος χωρίς να υπάρχει πρόβλεψη για καμία προϋπόθεση.

2. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Χ.Α.Α ΓΙΑ ΤΟ ΠΟΣΟΝ ΕΣΧΕΣ.

Σύμφωνα με τις υποδείξεις της διοίκησης για την απόδειξη απόκτησης αυτών των κερδών απαιτείται επισύναψη στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των πινακίων αγοράς και πώλησης των συγκεκριμένων μετοχών. Τα κέρδη αυτά αναγράφονται στους κωδικούς 657 και 658 του πίνακα 5 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων του οικονομικού έτους 2000. Στους παραπάνω κωδικούς της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αναγράφεται το καθαρό ποσό πώλησης αυτών των μετοχών δηλ. το ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση της προμήθειας του φόρου και των εξόδων διαβίβασης και Χρηματιστηρίου όπως προκύπτουν από τα πινάκια αυτών των μετοχών που συνυποβάλλονται με την δήλωση εισοδήματος.

3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΑΝΑΛΗΨΕΩΣ Ή ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΑΥΤΩΝ, ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΛΥΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του νόμου 2238/1994 τα κέρδη από την πώληση μετοχών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και που εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού σε περίπτωση διανομής τους ή ανάληψης ή σε περίπτωση όπως ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις μόνο κατά την ίδια χρονική περίοδο.

Επομένως αν οι αρμόδιοι αποφασίσουν να διανείμουν αυτά τα κέρδη αυτά μεταφέρονται από τον λογαριασμό του ειδικού αποθεματικού όπου εμφανίζονται στον λογαριασμό 88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ, με αποτέλεσμα την αύξηση των λοιπών φορολογητέων κερδών της εταιρείας για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο. Αυτό βέβαια δεν ισχύει στην περίπτωση που η επιχείρηση διαλυθεί.

Κατά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα ως άνω κέρδη που πρόκειται να διανεμηθούν λαμβάνονται υπόψιν, προκειμένου να γίνει ο υπολογισμός και της επιχειρηματικής αμοιβής των εταίρων που τη δικαιούνται κατά το νόμο εφόσον πρόκειται για Ο.Ε. Αν όμως η διανομή του παραπάνω αφορολόγητου αποθεματικού γίνει από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 106 του Ν 2238/1994 (ΑΕ, ΕΠΕ, κτλ), τότε τα για το διανεμόμενο αυτό ποσό του αποθεματικού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 4 του Ν.2238/1994 ήτοι φορολογία αυτού

αυτοτελώς στο όνομα του νομικού προσώπου μετά την αναγωγή του ποσού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου με τους συντελεστές που ισχύουν κατά τον καιρό της διανομής.

4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΗΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΑΘΕΣΗ Ή ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των δυο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του Ν.2238/1994 αν προκύψει ζημία σε κάποια διαχειριστική περίοδο από την πώληση μετοχών το ακάλυπτο μέρος αυτής της ζημίας ή ακόμα και ολόκληρη η ζημία ανάλογα αν έχει ήδη γίνει συμψηφισμός ή όχι λόγω της μη ύπαρξης του ειδικού λογαριασμού του αποθεματικού δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό με σκοπό να συμψηφιστεί με μελλοντικά κέρδη τα οποία ενδεχομένως να προκύψουν από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α.

Η ζημία που ενδεχομένως θα προκύψει από τα δεδομένα της απογραφής στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης από την αποτίμηση ομολογιών και μετοχών μεταφέρεται στην χρέωση των λογαριασμών **ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΠΟ ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ**, και τα οποία προέκυψαν είτε λόγω πώλησης αυτών σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους είτε με την πώληση μετοχών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος είτε από την αποδοχή ή ανταλλαγή δωρεάν χρεογράφων με βάση τις σχετικές με την αναπροσαρμογή των ακινήτων διατάξεις. Αν το ποσό της ζημίας δεν είναι δυνατό να καλυφθεί από τα ποσά των αποθεματικών αυτών τότε το ακάλυπτο ποσό αυτής δεν είναι εκπιπτόμενο από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό

λογαριασμό και συμψηφίζεται με τα ως άνω περιγραφόμενα αποθεματικά χρεόγραφα που ενδεχομένως να προκύψουν μελλοντικά.

5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ ΚΑΙ ΖΗΜΙΩΝ ΛΟΓΩ ΤΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΕΙΔΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής προβλέπει για αυτό το θέμα τα εξής: η ακάλυπτη ζημία από την πώληση ή αποτίμηση συμμετόχων και χρεογράφων και προοριζόμενη για συμψηφισμό σύμφωνα με τις εκάστοτε φορολογικές διατάξεις με μελλοντικά κέρδη από την πώληση συμμετόχων και χρεογράφων με σχηματιζόμενα αποθεματικά που προέκυψαν από αναπροσαρμογή τους κλπ. που καταχωρείται χρεούμενο στον λογαριασμό 41,02 και των νεοδημιουργούμενων υπολογαριασμών του οι οποίοι διαμορφώνονται ως εξής:

41,02 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

41,02,90 ζημία από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων προς συμψηφισμό.

41,02,95 ζημία από αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων προς συμψηφισμό.

Η χρέωση των λογαριασμών αυτών γίνεται γιατί απαγορεύεται ρητά η καταχώρηση ζημιών στον ισολογισμό και κατά συνέπεια η μόνη

εφικτή αντιμετώπιση του θέματος είναι η έμμεση εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 44 Ν.2190/1920 στην οποία ορίζεται ότι το Αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικώς για την εξίσωση προ της διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπόλοιπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών.

6. ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.2579/1998 επιβλήθηκε αυτοτελής φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 17,5% στο 40% των αποθεματικών υπεραξίας χρεογράφων που απαλλάχθηκαν από την φορολογία εισοδήματος που προκύπτουν από την πώληση και αγορά χρεογράφων που εμφανίζονται στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 1/1/1997 και τα οποία δεν είχαν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι την δημοσίευση του νόμου. Για το σύνολο του φόρου που επιβάλλεται στα σχηματισθέντα αποθεματικά υποχρεώθηκαν τα νομικά πρόσωπα να επιβάλλουν ιδιαίτερη δήλωση για την καταβολή του. Αύτη η δήλωση υποβάλλεται σε διάστημα δυο μηνών στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία του νομικού προσώπου.

Για τα αποθεματικά των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων που σχηματίστηκαν από τα των τεκμαρτών κερδών πραγματικά κέρδη τους, τα οποία προέκυψαν από την εκτέλεση έργων στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, ο συντελεστής με τον οποίο φορολογούνται καθορίστηκε στο 12,5%.

7.ΓΕΝΙΚΑ

Η φορολόγηση των αποθεματικών πρόκειται για έμμεση αναδρομική φορολόγηση αν σκεφτούμε ότι μπορεί και να αφορά αποθεματικά που σχηματίστηκαν πριν από 4 ή 6,5 χρόνια. Σύμφωνα με την νομολογία του ΣτΕ δεν επιτρέπεται να επιβληθεί φόρος ή ανάλογο οικονομικό βάρος με νόμο αναδρομικής ισχύος σε χρόνο που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος στο προηγούμενο εκείνου που αναφέρεται.

Αποζημίωση που καταβάλλεται από τον εκμισθωτή προς τον μισθωτή επί καταγγελίας εμπορικής μίσθωσης ακινήτων

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου 20% για την πιο πάνω αποζημίωση που καταβλήθηκε μέσα στο δίμηνο Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου βάσει νόμου δικαστικής απόφασης ή συμφωνίας των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης(Άρθρο 55 παρ.1 περίπτ.ε' Ν.2238/94 και ΑΥΟ 1121582/28.12.99 πολ.1267 και άρθρο 5 παρ.12 και 14 Ν.2753/99)

ΠΡΟΣΟΧΗ!!!!!!!Ελέγξατε τις ημερομηνίες σε περίπτωση που μεσολαβούν αργίες.

ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΜΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΣ

Εισοδήματα εκ κινητών αξιών από: Τόκους ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχων μετοχών-Εξαγορά ιδρυτικών τίτλων-Αμοιβές μελών Δ.Σ Ανων.Εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 24παρ.2 του Ν.2190/20 ή που κατεβλήθησαν χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση.

Υποβολή δήλωσης και εφάπαξ απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου για τους εκπιπόμενους από τα ακαθάριστα έσοδα των ανωνύμων εταιρειών τόκους ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχων μετοχών που δεν προέρχονται από τα κέρδη τους καθώς και για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. που βαρύνουν την ίδια την Α.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 24 του Ν.2190/20 επί των παροχών σε χρήμα ή σε είδος που γίνονται από ημεδαπή Α.Ε χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του Δ.Σ ή διευθυντές και γενικά σε πρόσωπα που την εκπροσωπούν νομίμως και επί των ποσών που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων κατά την εξαγορά τους που κατεβλήθησαν (ή επιστώθησαν οι λογαριασμοί των δικαιούχων) μέσα στον μήνα Δεκέμβριο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Η παρακράτηση του φόρου γίνεται με τους ακόλουθους συντελεστές:

- α) Με συντελεστή 40% εφόσον τα εισοδήματα προέρχονται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή ημεδαπές ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες ανεξάρτητα αν μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
- β) Με συντελεστή 35% εφόσον τα εισοδήματα προέρχονται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές κατά την έναρξη

της διαχειριστικής περιόδου είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών με εξαίρεση τις τραπεζικές.

Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά (Άρθρα 54 παρ.4 και 60 παρ.2 Ν.2238/94)

Μισθοί μελών Δ.Σ Ανωνύμων Εταιρειών που είναι ασφαλισμένοι σε οποιοδήποτε εκτός του ΙΚΑ Ασφαλιστικό Ταμείο.

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου επί των μισθών που κατεβλήθησαν στα πιο πάνω μέλη του Δ.Σ Ανωνύμων Εταιρειών κατά το δίμηνο Νοεμβρίου – Δεκεμβρίου.

Οι ως άνω μισθοί που παρέχονται βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής θεωρείται για τη φορολογία και μόνο ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 28 παρ.3 περ.στ Ν.2238/94), διενεργείται παρακράτηση φόρου προς 35% όταν οι μετοχές της καταβαλλούσης ΑΕ είναι εισηγμένες κατά την έναρξή της διαχειριστικής περιόδου στο Χρηματιστήριο και 40% για τις λοιπές Α.Ε με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 55 παρ1 περίπτ.α Ν.2238/94) και αποδίδεται μέχρι την 20^η ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου με προσωρινή δήλωση που περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο. Εάν απασχολούνται περισσότερα από 500 πρόσωπα τότε η απόδοση του φόρου διενεργείται μέσα στο πρώτο εικοσαήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα (Άρθρο 59 παρ.1 και 2 του Ν.2238/94, ΑΥΟ 1121582/28.12.99 πολ. 1267 και άρθρο 5 παρ.14 Ν.2753/99).

Μισθοί υπαλλήλων που υπηρετούν στο εξωτερικό

(Άρθρο 47 παρ..3 Ν.2238/94)

Αποζημιώσεις βάσει συλλογικών συμβάσεων προς υπαλλήλους

δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών.

Αποζημιώσεις εκτός έδρας εκλεγομένων στον πρώτο και δεύτερο

βαθμό της τοπικής Αυτοδιοίκησης.

Αποζημιώσεις ΔΕΤΕ, ΔΕΧΕ, ΔΙΒΕΕΤ

Ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας ενόπλων δυνάμεων

Ειδικά επιδόματα ανέργων

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου 15% επί των φορολογού-μενων ποσών αποζημιώσεων κ.λ.π που καταβλή-θηκαν μέσα στο δίμηνο Νοεμβρίου -Δεκεμβρίου με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τα ειδικά επιδόματα που καταβάλλονται σε ανέργους (των παρ.2 και 3 του Ν.1892/90) ο συντελεστής παρακράτησης του φόρου ορίζεται σε 10% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, παρέχεται όμως η δυνατότητα να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις με την ετήσια δήλωση εισοδήματος και να εκπέσει ο παρακρατηθείς φόρος (άρθρα 14 παρ.4, 5, 6, 7 και 57 παρ.5 Ν.2238/94 και ΑΥΟ 1121582/28.12.99).

Φορολογία από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο

Χρηματιστήριο Αθηνών

Πριν από τη μεταβίβαση

Υποβολή δήλωσης και καταβολή φόρου 5% επι της πραγματικής αξίας πώλησης των πιο πάνω μετοχών που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα αλλοδαπά ή ημεδαπά (Άρθρο 13 παρ.2 Ν.2238/94 άρθρο 3 παρ.4 Ν.2753/99 και Εγκ.Υπ.Οικον.Πολ. 1108/22.3.2000).

Υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων

Εντός 10 ημερών από τη λήξη της προθεσμίας του ΚΒΣ για το κλείσιμο του ισολογισμού.

Υποβολή δήλωσης και εφάπαξ απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου 15% επι του εισοδήματος που προκύπτει από την υυπεραπόδοση των μαθηματικών αποθεμάτων που σχηματίστηκαν με τις διατάξεις του Ν.Δ 400/1970 για ασφαλίσεις ζωής που κατεβλήθησαν (ή πιστώθηκαν οι λογαριασμοί των δικαιούχων) με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.(Άρθρα 24 παρ.1 περίπτ.στ,54 παρ.2 και 4 και 60 παρ.2 Ν.2238/94).

Κέρδος ή ωφέλεια από μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή υποκ/τος επιχείρησης εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου ή σε κοινοπραξία.

Πριν από τη μεταβίβαση

Υποβολή δήλωσης για αυτοτελή φορολόγηση και εφάπαξ καταβολή του αναλογούντος φόρου 20% επί των στην επικεφαλίδα αναφερομένων κερδών ή ωφελειών. Αν μεταβιβασθεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας από γονέα προς το τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος ο συντελεστής φορολογίας της περίπτωσης αυτής μειώνεται από 20%σε 10% για μεταβιβάσεις που γίνονται έως 31 Δεκεμβρίου 2000. Μεταβιβάσεις που γίνονται μετά τον χρόνο αυτόν δεν υπόκεινται σε φόρο υπεραξίας (Άρθρο 13 παρ1 περίπτ.α Ν.2238/94 και άρθρο 3 παρ.12 Ν.2753/99).

Κέρδος ή ωφέλεια από εκχώρηση ή μεταβίβαση κάθε δικαιώματος που είναι συναφές με την άσκηση επιχείρησης.

Πριν από την μεταβίβαση της εκχώρησης

Υποβολή δήλωσης και εφάπαξ καταβολή του αναλογούντος φόρου 30%επί της αξίας του κέρδους ή ωφέλειας που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος που είναι συναφές με την άσκηση επιχείρησης ή επαγγέλματος (όπως δικαιώματος μίσθωσης υπομίσθωσης προνομίου διπλώματος ευρεσιτεχνίας κ.λ.π, αδείας κυκλοφορίας αυτοκινήτων και μοτοσικλετών Δ.Χ, παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα) (Άρθρο 13 παρ.1 περίπτ.γ Ν.2238/94).

Ποσά που καταβάλλονται, πέρα από τα μισθώματα, από τον μισθωτή προς τον εκμισθωτή κατά την μίσθωση του ακινήτου (αέρας)

Πριν από τη μεταβίβαση εκχώρηση

Υποβολή δήλωσης για αυτοτελή φορολόγηση και εφάπαξ καταβολή του αναλογούντος φόρου 25% επί των στην επικεφαλίδα αναφερομένων ποσών (Άρθρο 13 § I περίπτ. γ' Ν. 2238/91).

Φορολογία δικαιώματος χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών και λοιπών αθλητών

Μέχρι 15 Ιανουαρίου.

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου 20% πάνω στο ποσό που κατεβλήθησαν μέσα στον μήνα Δεκέμβριο σε αλλοδαπό αθλητικό σωματεία καθώς και σε οποιοδήποτε τρίτο αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, για τη μεταβίβαση σε ημεδαπά αθλητικά σωματεία, χρησιμοποίησης του πιο πάνω δικαιώματος (Άρθρο 13 § 6 Ν. 2238/94 και άρθρο 5 § 9 Ν. 2753/99 και Εγκ. Υπ. Οίκον. Πολ. 1108/22.3.2000).

Αποζημίωση Ν. 2112/20 λόγω απολύσεως μισθωτών

Μέχρι 31 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος και του αναλογούντος χαρτοσήμου και ΟΓΑ 1,2% επί των αποζημιώσεων λόγω απολύσεως των μισθωτών που καταβλήθηκαν μέσα στο μήνα Δεκέμβριο. Ο φόρος υπολογίζεται με την κλίμακα της παραγρ. Ι του άρθρου 9 Ν. 2238/94 μετά την αφαίρεση 1.000.000 δρχ.

που δεν θεωρείται εισόδημα (Άρθρο 14 § I και 60 § I Ν. 2238/1994 και Υπ. Οίκον. 10/8461/10.8.1998 και άρθρα 2 § 5 και 5 § 15 Ν. 2753/99).

Αμοιβές ποδοσφαιριστών και αθλητών για υπογραφή ή ανανέωση συμβολαίου ή για συμμετοχή τους σε διεθνείς κ.λπ. διοργανώσεις

Μέχρι 31 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης από τις ποδοσφαιρικές Α.Ε. ή τα αθλητικά σωματεία και απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου 20% στα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν τον Δεκέμβριο σε ποδοσφαιριστές ή άλλους αμειβόμενους αθλητές, με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως (Άρθρο 14 § 2 και 60 § I Ν. 2238/94 και άρθρο 5 § 15 Ν. 2753/99).

Επιδόματα πολύτεκνης μητέρας

Μέχρι 15 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου 10% στα επιδόματα που χορηγήθηκαν στις πολύτεκνες μητέρες βάσει του άρθρου 63 §§ I, 2, 3 και 6 του Ν. 1892/90 μέσα στον μήνα Δεκέμβριο με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως (Άρθρα 15 § 3, 57 § 4 και 60 § 3 Ν. 2238/94).

Φορολογία αλλοδαπών επιχειρήσεων για αποζημιώσεις και δικαιώματα ταινιών, ραδιοφωνικών εκπομπών κ.λπ.

Μέχρι 15 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του φόρου 10% ΓΙΟΥ παρακρατήθηκε για τα ποσά αποζημιώσεων ή δικαιωμάτων για τη χρήση κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για αναπαραγωγή βιντεοκασετών, που καταβλήθηκαν ή πιστώθηκαν το μήνα Δεκέμβριο σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς. Με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (Άρθρο 13 παρ'5 Ν. 2238/94).

Φορολογία αλλοδαπών επιχειρήσεων για λοιπές αποζημιώσεις και δικαιώματα

Μέχρι 15 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του φόρου που παρακρατήθηκε με συντελεστή 20% πάνω στα ποσά των λοιπών (εκτός των ανωτέρω) αποζημιώσεων και δικαιωμάτων (για εκμίσθωση μηχανημάτων, οργάνωση επιχειρήσεων, εκπαίδευση προσωπικού κ.λπ.) που καταβλήθηκαν ή πιστώθηκαν σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς ή σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα, το μήνα Δεκέμβριο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (Άρθρο 13 § 5 Ν. 2238/94).

Φορολογία αλλοδαπών επιχειρήσεων για μελέτες, σχέδια και έρευνες

Μέχρι 15 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του φόρου που παρακρατήθηκε με συντελεστή 17,5% πάνω στις καταβληθείσες ή πιστωθείσες μέσα στον Δεκέμβριο ακαθάριστες αμοιβές της αλλοδαπής επιχειρήσεως για κατάρτιση μελετών, σχεδίων και διεξαγωγή ερευνών με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (Άρθρο 13 § 6 Ν. 2238/94).

Φορολογία αλλοδαπών επιχειρήσεων για την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων

Μέχρι 15 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του φόρου που παρακρατήθηκε για τις καταβληθείσες ή πιστωθείσες μέσα στον Δεκέμβριο αμοιβές αλλοδαπών εταιρειών και οργανισμών για τις στην επικεφαλίδα αναφερόμενες εργασίες με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως με συντελεστές επί των ακαθαρίστων εσόδων 4% για τα δημόσια κ.λπ. τεχνικά έργα, 4,8% για τα ιδιωτικά και 10% για τα χωρίς υλικά έργα. Ομοίως και για τις μηχανολογικές και ηλεκτρικές εγκαταστάσεις με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 12 Ν. 542/77 (Άρθρο 13 § 7 Ν. 2238/94).

Φορολογία χρηματικών ποσών:

Για συμμετοχή σε διαγωνισμούς τηλεοπτικών σταθμών κ.λπ.

Για βραβείο σε αθλητές εθνικών ομάδων

Μέχρι 15 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του φόρου που παρακρατήθηκε με συντελεστή 20% και με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως επί των χρηματικών ποσών που κατεβλήθησαν μέσα στον μήνα Δεκέμβριο:

α) σε αυτούς που συμμετείχαν σε διαγωνισμούς τηλεοπτικών σταθμών κ.λπ. εφόσον το καταβαλλόμενο ποσό υπερβαίνει τις 500.000 δρχ.

β) στους αθλητές εθνικών ομάδων ως επιβράβευση των από το Δημόσιο για επίτευξη διεθνών στόχων (Άρθρο 13 §§ 11 και 12 Ν. 2238/94).

Αμοιβές που καταβάλλονται σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες ξένων χωρών για συμμετοχή τους σε καλλιτεχνικές εκδηλώσεις

Μέχρι 15 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης και απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου 15% επί των ως άνω καταβληθέντων κατά τον μήνα Δεκέμβριο παροχών καθώς και επί των ως άνω αμοιβών που καταβλήθηκαν στα καλλιτεχνικά συγκροτήματα κ.λπ. από το Δημόσιο, τους Δήμους και κοινότητες, τον ΕΟΤ, Ευρωπαϊκό Πολιτιστ. Κέντρο Δελφών, τον Οργανισμό Μεγάρου Μουσικής Αθηνών, τον Οργανισμό Πολιτιστικής Πρωτεύουσας της Ευρώπης -Θεσσαλονίκη 1997/ και τον σύλλογο "Οι Φίλοι της Μουσικής". Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (Άρθρο 13 §§ 9 και 10 Ν. 2238/94),

Αφορολόγητα αποθεματικά Α.Ε., Ε.Π.Ε. ή Συνεταιρισμών που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται

Μέχρι 15 Ιανουαρίου

Υποβολή δήλωσης του άρθρου 107/ Ν. 2238/94 για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αφορολόγητα αποθεματικά των ανωτέρω νομικών προσώπων που η σχετική απόφαση ελήφθη από το αρμόδιο όργανο της επιχείρησης κατά τον μήνα Δεκέμβριο. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με, την υποβολή της δήλωσης, οι δε επόμενες δύο την

τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων. από την υποβολή της δήλωσης, μηνών.

Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά (Βλέπε και § 4 του προηγούμενου) κεφαλαίου) (Άρθρο 106 § 4 Ν. 22.38/94).

Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που κεφαλαιοποιούνται βάσει του άρθρου ΙΟΙ Ν. 1892/90

Μέσα σε ένα μήνα από τη δημοσίευση Φ.Ε.Κ της αύξησης κεφαλαίου.

Υποβολή δήλωσης και καταβολή του αναλογούντος φόρου επί των κεφαλαιοποιουμένων αφορολογήτων αποθεματικών διαφόρων αναπτυξιακών νόμων με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 Α.Ν. 942/49 και της παραγρ. 4 του άρθρου 10 του Α.Ν 148/67 (ως και αυτών που ρητά προβλέπεται η απαλλαγή των με την απόφαση Ε. 2665/88, το άρθρο 22 Ν. 1828/89 και το άρθρο 11 Ν. 1882/90). Τα κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται με συντελεστή 5% για τις Α.Ε. που έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, και με συντελεστή 10% για τις Α.Ε. που δεν έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, ως και για τις Ε.Π.Ε., με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ο δε φόρος καταβάλλεται σε 4 ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (Άρθρο ΙΟΙ §§ Ι και 7 Ν. 1892/90, Εγκ. Υπουργ. Οικονομ. 1122241/31.10.94, πολ. 1238, άρθρο 23 § 2 Ν. 2214/94).

Φορολογηθέντα αδιανεμήτα κέρδη, προερχόμενα από ισολογισμούς διαχ. χρήσεων που έληξαν μέχρι και την 29.6.1992

Μέσα σε ένα μήνα από την ημέρα της έγκρισης διανομής των από τη γενική συνέλευση.

Τα ανωτέρω κέρδη αν διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή ή κεφαλαιοποιηθούν, υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή φόρου πέντε τοις εκατό (5%) που υπολογίζεται επί του ποσού που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται και δεν επιστρέφεται ούτε συμψηφίζεται ο φόρος εισοδήματος που είχε καταβληθεί κατά το χρόνο που προέκυψαν τα κέρδη αυτά. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα μήνα από το χρόνο που η γενική συνέλευση εγκρίνει τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των πιο πάνω αδιανέμητων κερδών και καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρείας ή του συνεταιρισμού.

**ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΜΕ
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ**

Η διάταξη αυτή σαν σκοπό της έχει να παρεμποδίσει την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων οι οποίες εφόσον έχουν δημιουργηθεί σε παρελθόντα χρόνο δεν είναι δυνατόν να έχει υπόψιν του ο φορολογούμενος κατά την ανάπτυξη της δραστηριότητας του. Κατά συνέπεια λοιπόν δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να ισχύσει αναδρομική φορολόγηση του σχηματισθέντος αποθεματικού. Ισχύει δε μόνο για τα απόθεματικά κεφάλαια που σχηματίστηκαν από το οικονομικό έτος 1997 και μετά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ

1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΣΕ ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΑΥΤΟΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΙΔΙΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ

1)

Παράδειγμα 1: φορολογούμενος το οικονομικό έτος 2000 κατέχει σε ποσοστό 100% ελαιόκτημα αρδευόμενο στο νόμο Λακωνίας συνολικού εμβαδού 300 στρεμμάτων. Το συγκεκριμένο ελαιόκτημα έχει δυναμικότητα 1000 ελαιόδεντρα. Ο φορολογούμενος ενοικιάζει την συγκεκριμένη έκταση από 1/1/2000 έως 31/12/2000. Το ετήσιο μίσθωμα ορίζεται να είναι το μισό της ετήσιας παραγωγής σε ελαιόλαδο συν το ¼ από τις πωληθείσες βρώσιμες ελιές που θα παραχθούν στον συγκεκριμένο χρόνο.

Εδώ το ζήτημα που προκύπτει είναι πως θα γίνει ο υπολογισμός του ετήσιου μισθώματος.

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία το ετήσιο μίσθωμα καθορίζεται με βάση την τιμή που θα έχει το κάθε προϊόν κατά την περίοδο που θα είναι υψηλότερη η ζήτηση για αυτό. Δηλαδή με βάση την υψηλότερη για κάθε έτος τιμή του προϊόντος. Για αυτό το λόγο καταρτίζονται από τη Νομαρχία κάθε νόμου πίνακες με τις συνολικά διαμορφούμενες τιμές ανά προϊόν με βάση τους οποίους γίνεται ο υπολογισμός των μισθωμάτων.

Ας δούμε λοιπόν πως εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα από τη νομοθεσία στο παράδειγμα μας.

Έστω ότι για το 2000 έχει καθοριστεί για το ελαιόλαδο ανώτατη τιμή από τη Νομαρχία 600 δραχμές ανά λίτρο, και για τις βρώσιμες ελιές 300 δραχμές ανά κιλό. Η παραγωγή για το ελαιόκτημα φτάνει για το 2000 τα 2500 κιλά ελαιόλαδου και τα 200 κιλά βρώσιμων ελαίων. Κατά συνέπεια λοιπόν το ετήσιο μίσθωμα που θα εισπράξει ο κατέχων το ελαιόκτημα και που θα ληφθεί υπόψη στην φορολογία εισοδήματος θα είναι το εξής:

Για το ελαιόλαδο:

$$50\% \times (2.500 \times 600) = 50\% \times 1.500.000 = \underline{750.000 \text{ ΔΡΧ}}$$

Για τις βρώσιμες ελιές: $1/4 \times (200 \times 300) = 1/4 \times 60.000 = \underline{15.000 \text{ ΔΡΧ}}$

Επομένως το ετήσιο μίσθωμα που θα εισπράξει ο φορολογούμενος για το ελαιόκτημα που νοικιάζει θα είναι: $750.000 + 15.000 = \underline{765.000 \text{ δρχ}}$

Εδώ αξίζει να αναφερθεί ότι μεγάλης σημασίας για τον υπολογισμό του ετήσιου μισθώματος είναι όχι μόνο το παραγόμενο προϊόν αλλά και η θέση της έκτασης που μας αφορά καθώς και η κατάσταση αυτών π.χ αν είναι αρδευόμενο ή όχι κ.τ.λ

Εδώ αξίζει να αναφερθεί ότι μεγάλης σημασίας για τον υπολογισμό του ετήσιου μισθώματος είναι όχι μόνο το παραγόμενο προϊόν αλλά και η θέση της έκτασης που μας αφορά καθώς και η κατάσταση αυτών π.χ αν είναι αρδευόμενο ή όχι κ.τ.λ



Παράδειγμα 2: φορολογούμενος το οικονομικό έτος 2000 κατέχει εις ολόκληρο (ποσοστό 100%) και ενοικιάζει καλλιεργούμενη έκταση 500 στρεμμάτων στο νομό Λέσβου η οποία χρησιμοποιείται ως βοσκότοπος. Το ετήσιο μίσθωμα καθορίζεται από τα συμβαλλόμενα στο μισθωτήριο άτομα

στο 30% της ετήσιας παραγωγής σε γάλα για το έτος 2000. Η έκταση ενοικιάζεται από 1/1/2000 έως 31/10/2000 όποτε και λήγει το μισθωτήριο.

Και εδώ το πρόβλημα που προκύπτει είναι ο υπολογισμός του ετήσιου μισθώματος που θα καταβληθεί στον δικαιούχο φορολογούμενο και θα ληφθεί υπόψιν στη φορολογία εισοδήματος.

Η νομοθεσία και εδώ προβλέπει ότι η τιμή που θα ληφθεί υπόψιν για τον υπολογισμό του μισθώματος θα είναι εκείνη που θα καταρτιστεί στους πίνακες που αναρτά η αρμοδία Νομαρχία για το παραγόμενο προϊόν (εδώ το γάλα) και θα είναι η υψηλότερη για το 2000. Εδώ θα πρέπει να τονιστεί ότι η τιμή του γάλακτος στο συγκεκριμένο νόμο καθορίζεται από τους Συνεταιρισμούς και τις μονάδες επεξεργασίας γάλακτος που υπάρχουν στην περιοχή και αγοράζουν το προϊόν από τους παραγωγούς. Η τιμή αυτή δε, είναι ενιαία και μια για ολόκληρο το έτος.

Έστω λοιπόν ότι η παραγωγή για το παραπάνω ελαιόκτημα για το 2000 είναι 5000 λίτρα. Η τιμή δε καθορίστηκε από τους αρμόδιους φορείς στις 250 δρχ. ανά λίτρο γάλακτος. Άρα το μίσθωμα που θα εισπράξει ο φορολογούμενος για το 2000 καθορίζεται ως εξής:

Ετήσιο μίσθωμα:

$$30\% \times (5000 \times 250) = 30\% \times 1.250.000 = \underline{375.000 \text{ ΔΡΧ}}$$

Όμως το μισθωτήριο συμβόλαιο καλύπτει μόνο τους 10 μήνες του 2000. Άρα το ποσό που θα εισπραχθεί θα είναι:

$$375.000 \times 10/12 = \underline{312.500 \text{ ΔΡΧ}}$$

Πέρα όμως από τα παραπάνω παραδείγματα στα οποία λαμβάνεται κανονικά υπόψιν το εισόδημα στην φορολογία εισοδήματος υπάρχουν και περιπτώσεις που δεν λαμβάνεται υπόψιν το δημιουργηθέν εισόδημα. Για να κατανοήσουμε αυτές τις περιπτώσεις ας εξετάσουμε το παρακάτω παράδειγμα.

ΑΥΤΟΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ



Παράδειγμα 3: Φορολογούμενος που το κύριο επάγγελμα του είναι ελαιοχρωματιστής το οικονομικό έτος 2000 ασχολήθηκε στον ελεύθερο χρόνο του με τον ελαιοχρωματισμό της κύριας οικίας του. Αν για την εκτέλεση αυτής της εργασίας εν είχε ασχοληθεί ο ίδιος θα δαπανούσε έστω 400.000 συνολικά για ημερομίσθια. Έστω ότι το ετήσιο εισόδημα του υπολογίζεται να είναι 3.000.000 δρχ. Το εισόδημα βέβαια αυτό είναι το ίδιο εάν θα έπαιρνε 3.200.000 εκ των οποίων θα κατέβαλλε 200.000 για τις

υπηρεσίες συντήρησης της οικίας του δηλ. για την πληρωμή του ελαιοχρωματιστή που θα προσλάμβανε. Όμως στην πραγματικότητα αυτές οι 200.000 δεν αποδόθηκαν πουθενά. Και αν υποθέταμε ότι θα συμπεριλαμβάνονταν στο εισόδημα θα το αύξαναν στις 3.200.000 και κατά συνέπεια θα υπόκεινται στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Έστω λοιπόν ότι ο συντελεστής φόρου στο κλιμάκιο που ανήκουν οι 200.000 δρχ είναι 5%, ο φορολογούμενος θα κατέβαλε φόρο για αυτές $200.000 \times 5\% = 10.000$ δρχ. Αυτές οι 10.000 αποτελεί για την φορολογία εισοδήματος φόρος που έχει διαφύγει.

Εδώ λοιπόν παρατηρούμε ότι το ποσό των 200.000 δρχ αποτελεί εισόδημα που δεν έλαβε ποτέ κανείς αλλά η δαπάνη που θα κατέβαλλε για την συντήρηση του σπιτιού θα μπορούσε να αποτελεί εισόδημα το οποίο θα λάμβανε ετησίως από οποιαδήποτε από τις γνωστές πηγές εισοδήματος.

Ο νόμος σε αυτή την περίπτωση ορίζει ότι εκείνοι οι επαγγελματίες που προσφέρουν υπηρεσίες αυτοεξυπηρέτησης για την κατασκευή ή επισκευή της οικίας τους υποχρεώνονται να καταβάλλουν τα ένηση στον ασφαλιστικό φορέα (ΙΚΑ), το οποίο και εισπράττει την εισφορά. Αν η αξία της αυτοκατανάλωσης μπορούσε να αποτιμηθεί για τους ασχολούμενους με οικοδομικές επιχειρήσεις κα να δηλωνόταν σαν τεκμαρτό εισόδημα, όπως γίνεται με την ιδιοχρησιμοποίηση ή την ιδιοκατοίκηση τότε θα προσαύξανε το φορολογητέο εισόδημα κατά το ποσό που αφορά.

Το θέμα αυτό της αυτοκατανάλωσης ιδίων παραγόμενων προϊόντων αναλύεται παρακάτω.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε

Α.ΠΑΡΟΧΕΣ ΑΝΕΥ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ ΣΤΑ ΜΕΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΟΥ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

1.ΓΕΝΙΚΑ

Προς αποφυγή καταστρατηγήσεων των φορολογικών υποχρεώσεων από τις ανώνυμες εταιρείες θεωρεί και κατατάσσει τις παροχές σε χρήμα ή σε είδος που γίνονται από την εταιρεία προς τα διοικητικά μέλη της στο εισόδημα από ακίνητα χωρίς νόμιμη ή συμβατή υποχρέωση.

Για να γίνει κατανοητή η παραπάνω ανάλυση ας θεωρήσουμε ότι τα έξοδα της εταιρείας επιβαρύνονται με φόρους εισοδήματος. Η παροχή λοιπόν αυτή θεωρείται από τον φορολογικό νόμο ως εισόδημα από κινητές αξίες εφόσον αυτή προέρχεται από την ελευθεριότητα της ανώνυμου εταιρείας. Χαρακτηρίζονται λοιπόν αυτές οι παροχές ως παροχές άνευ ανταλλάγματος.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

-Ανώνυμη εταιρεία μεταβίβασε σε πέντε μετόχους της και μέλη του διοικητικού συμβουλίου της μια οικία με τίμημα δρχ.11.000.000. Η

φορολογική αρχή προσδιόρισε την αγοραία αξία της οικίας δρχ. 13.250.000 με αποτέλεσμα να κρίνει ως εικονική την αναγραφείσα στο πωλητήριο συμβόλαιο αξία.

Ως εκ τούτου θεώρησε ότι οι πέντε σύμβουλοι απέκτησαν εισόδημα κινητών αξιών (άρθρο 26 παρ. 5 Ν.Δ 3323/1955) συνολικού ποσού δρχ 3.489.600 το οποίο προσδιόρισε ως εξής(Σ.τ.Ε 2232/1990, Λογιστής 1991 σελ.56):

Διαφορά τιμήματος οικίας	δρχ.2.250.000
--------------------------	---------------

Πλέον:Αναλογών φόρος εισοδήματος έτους 1979	δρχ.1.239.000
--	---------------

Σύνολο εισοδήματος άρθρου 26 παρ.5 Ν.Δ 3323/1955

δρχ. 3.489.000

Σε περίπτωση μεταβίβασης μετοχών ιδιοκτησίας ανώνυμης εταιρείας προς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου σε τιμή μικρότερη από την τιμή κτήσεως δύναται η προκύπτουσα διαφορά να θεωρηθεί ως εισόδημα κινητών αξιών ανεξάρτητα αν η σχετική σύμβαση είναι έγκυρη βάσει του άρθρου 23^α του Ν.2190/1920 (Σ.τ.Ε 3846/1999 ΔΦΝ 2000 ΣΣΕΛ.558)

Επίσης το Υπουργείο Οικονομικών στην εγκύκλιο του 141/1962 απαριθμεί περιπτώσεις παροχών της ανώνυμης εταιρείας προς τα μέλη της διοικήσεως της (μέλη διοικητικού συμβουλίου, διευθυντές κ.λ.π) οι οποίες

θεωρούνται ότι περιλαμβάνονται στην έννοια των αμοιβών του παρόντος κεφαλαίου.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις:

A) Η καταβολή από την ανώνυμη εταιρεία φόρων οι οποίοι βαρύνουν αποκλειστικά και μόνο τα πρόσωπα αυτά.

B) Η καταβολή ενοικίου της κατοικίας των άνω μελών.

Για τα άνω έξοδα σημειώνουμε τα εξής:

Τα «έξοδα στεγάσεως» που πραγματοποιούνται για λογαριασμό του προσωπικού καταχωρίζονται στο λογαριασμό 60.02.01 «Έξοδα στεγάσεως(π.χ κατοικιών)». Τα έξοδα αυτά δεν θεωρούνται ότι αποτελούν μισθό για τους μισθωτούς αυτούς που κάνουν χρήση των ενοικιαζομένων ή παραχωρημένων ακινήτων. Αντιθέτως το επίδομα κατοικίας που χορηγεί ο εργοδότης θεωρείται τακτική παροχή(Α.Π. 1054/1976 Λογιστής 1977 σελ.179) και παρακολουθείται στο λογαριασμό 60.00 ή 60.01.

Αναλυτικά τα έξοδα στεγάσεως που πραγματοποιούνται χάρη των λειτουργικών αναγκών της οικονομικής μονάδας είναι τα εξής:

Bα) Έξοδα προς ενοικίαση οικιών για τη στέγαση προσωπικού: Το έξοδο αυτό το οποίο γίνεται για την εξασφάλιση της λειτουργίας της επιχείρησης δεν φέρει το χαρακτήρα του μισθού και επομένως εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως καίτοι δεν καταβλήθηκαν οι υπέρ του Ι.Κ.Α οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές(Σ.τ.Ε 2551/1986 Λογιστής 1987

σελ.656). Επίσης δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (Εφετείο Αθηνών 4465/1974, Δ.Φ.Ν 1975 σσελ.5940

Ββ) Δωρεάν παροχή διαμερίσματος: Η δωρεάν διάθεση στους διευθυντές της επιχειρήσεως διαμερισμάτων προς στέγαση δεν αποτελεί μισθό και κατά συνέπεια το τεκμαρτό μίσθωμα από τα διαμερίσματα δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (Σ.τ.Ε 5282/1983, Λογιστής 1985 σελ69).

Βγ) Επίδομα ενοικίου: Δεν αποτελεί μισθό η παροχή που δίδεται στο μισθωτό για πληρέστερη κάλυψη των δαπανών στις οποίες υποβάλλεται ο μισθωτός όταν εξέρχεται από την έδρα του προς εκτέλεση της εργασίας του εφόσον κατά την πραγματική και αληθή βούληση των μερών η παροχή αυτή δεν δίνεται προς επαύξηση του νόμιμου ή του συμφωνηθέντος μισθού (Α.Π 1915/1986, ΔΕΝ 1987 ΣΕΛ..764

Γ) Η ανάληψη της δαπάνης για την αγορά αυτοκινήτου στο όνομα των προσώπων αυτών ή των μελών της οικογένειάς των.

Σημειώνεται ότι δεν αποτελεί μισθό η ωφέλεια του μισθωτού από τη χρήση παραχωρηθέντος από τον εργοδότη αυτοκινήτου στην περίπτωση που η παραχώρηση αυτή αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών της επιχειρήσεως (Εφετείο Αθηνών 10060/1987, Δ.Ε.Ν. 1988 σελ 82).

Δ) Η διάθεση εμπορευμάτων ή η παροχή υπηρεσιών δωρεάν ή σε τιμή σημαντικώς κατώτερη της πραγματικής τοιαύτης.

Ε) Η καταβολή δαπανών ταξιδιών μη εξυπηρετού-ντων τις ανάγκες της εταιρείας.

Πότε τα ταξίδια των μελών του διοικητικού συμβουλίου θεωρούνται ως παροχές άνευ ανταλλάγματος.

Σχετικά με τα ταξίδια των μελών του διοικητικού συμβουλίου θεωρούνται ως παροχές άνευ ανταλλάγματος.

-(Απόφαση 3889-91/1985, τμήμα Β., Δ.Φ.Ν. 1987, σελ.147). Ποσό δρχ 53.150 που καταβλήθηκε τον Ιούνιο του έτους 1970 στον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας ως δαπάνη για έξοδα ταξιδιού στην Ιαπωνία, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρείας λόγω μη υπάρξεως δικαιολογητικών.

Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο είχε κρίνει 'τι νομίμως το άνω ποσό είχε προστεθεί από τη φορολογική αρχή στα λοιπά εισοδήματα που είχε ο άνω πρόεδρος το έτος 1970 χαρακτηρίζοντας το άνω ποσό ως εισόδημα της παρ. 7 του άρθρου 26 του Ν.Δ 3323/1955 απορρίπτοντας ως αναπόδεικτο το σχετικό ισχυρισμό ότι πράγματι δαπανήθηκε το άνω ποσό για το ταξίδι της Ιαπωνίας.

Το Σ.τ.Ε όμως με την άνω απόφαση του έκρινε ότι η απόφαση του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου δεν ήταν ορθή γιατί η φορολογική αρχή όφειλε στην προκειμένη περίπτωση να αποδείξει ότι το ποσό που καταβλήθηκε στο μέλος του διοικητικού συμβουλίου δεν διατέθηκε για λογαριασμό της εταιρείας αλλά παρέμεινε πράγματι σε αυτόν.

-(Απόφαση 3647/1977, Δ.Φ.Ν 1978 σελ 761).

Ποσό δρχ 352.800 που καταβλήθηκε στον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου τράπεζας για την αντιμετώπιση διαφόρων δαπανών παραμονής του στο εξωτερικό επί 79 ημέρες με ημερήσια αποζημίωση 3.200 δρχ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έξοδα της ανώνυμης εταιρείας επειδή δεν αποδεικνύετο με νόμιμα δικαιολογητικά.

Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο είχε κρίνει ότι η άνω δαπάνη θα μπορούσε φορολογικών να αναγνωρισθεί εάν και εφόσον αποδεικνύετο ότι διατέθηκε από τον πρόεδρο για την εν γένει προαγωγή στο εξωτερικό των συμφερόντων της τράπεζας. Αυτό όμως δεν βεβαιώθηκε αφού κανένα δικαιολογητικό δεν προσκομίστηκε από την τράπεζα με αποτέλεσμα η άνω δαπάνη να μην εκπίπτει φορολογικώς έστω και αν αυτή φαίνεται ότι είναι καταρχήν παραγωγική.

Με την άποψη αυτή του φορολογικού εφετείου συμφώνησε το Σ.τ.Ε με την άνω απόφαση του

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΝΕΥ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Στα γενικά έξοδα διαχείρισεως τα οποία εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως περιλαμβάνεται οτιδήποτε καταβάλλεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μιας ανώνυμης εταιρείας για υπηρεσίες που προσφέρουν:

Α) Λόγω της ιδιότητας του μέλους του διοικητικού συμβουλίου (έξοδα παραστάσεως εκτός μισθού αμοιβές αποζημιώσεις).

Β) Λόγω ειδικής σχέσεως (μισθός αμοιβή ελεύθερου επαγγελματία).

Αντιθέτως οι παροχές άνευ ανταλλάγματος επειδή καταβάλλονται άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρεώσεως εν εκπίπτονται καταρχήν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Υπάρχουν όμως και παροχές οι οποίες ενώ φαίνονται ως παροχές καταβαλλόμενες άνευ νομίμου ή συμβατικής υποχρεώσεως εντούτοις μπορεί να αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και να συμβάλλουν στην ανάπτυξη των εργασιών της και στη δημιουργία εισοδήματος.

Τέτοιες παροχές μπορεί να είναι:

-- Τα τηλεφωνικά έξοδα που πραγματοποιεί ο διευθύνων σύμβουλος από προσωπική τηλεφωνική συσκευή για λογαριασμό της εταιρείας (Υπ Οικονομικών 1080408/1989 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε και Ε.Π.Ε 1989 σελ.332).

-- Τα έξοδα δημοσίων σχέσεων που πραγματοποιούν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για την προβολή της ανώνυμης εταιρείας π.χ φιλοξενία πελατών ή αντιπροσώπων της εταιρείας αποστολή δώρων σε συνεργάτες της εταιρείας η παρουσία τους σε δεξιώσεις και γενικά σε χώρους που συναντώνται επιχειρηματικά στελέχη κ.λ.π.

Η διαπίστωση της ύπαρξης των παραπάνω προϋποθέσεων για την αναγνώριση της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης είναι θέμα πραγματικό και ως εκ τούτου εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ο οποίος σε κάθε

περίπτωση ερευνά το ύψος και τη φύση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης και σε περίπτωση αμφιβολίας κρίνουν τα δικαστήρια (Υπ. Οικονομικών 1080408/1989, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε και Ε.Π.Ε 1989 σελ.332).

Ένα από α σοβαρότερα στοιχεία με τα οποία αποδεικνύεται η παραγωγικότητα της δαπάνης είναι η απόφαση του αρμοδίου οργάνου (διοικητικό συμβούλιο, γενική συνέλευση). Αυτή πρέπει να είναι διατυπωμένη με σαφήνεια ώστε να μην υπάρχει καμία αμφιβολία στη φορολογική αρχή ή στο δικαστή ότι οι προσφερόμενες υπηρεσίες αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης συμβάλλουν στην ανάπτυξη των εργασιών και στη δημιουργία εισοδήματος.

Οι παροχές άνευ ανταλλάγματος φορολογούνται με συντελεστή 35% ή 40% εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρεώσεως. Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (σχετική εγκύκλιος του Υπουργείου ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ε.11648/Πολ. 191/16.9.1982) γνωμάτευσε ότι δεν υπάρχει θέμα διπλής φορολογίας όταν μισθοί που αποκτήθηκαν από τα μέλη διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας και φορολογήθηκαν ως εισόδημα των δικαιούχων δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με αποτέλεσμα να φορολογούνται και στην ανώνυμη εταιρεία ως «λογιστική διαφορά».

3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΝΕΥ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Τα ποσά που καταβάλλει η ανώνυμη εταιρεία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για υπηρεσίες που προσφέρουν σ' αυτή πέρα από αυτές που υποχρεούνται να προσφέρουν ως μέλη του διοικητικού συμβουλίου αποτελούν εισόδημα κινητών αξιών σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 26 του Ν.Δ 3323/1955 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 25 παρ.5 του Ν.2238/1994

Πιο συγκεκριμένα στην άνω διάταξη αναφέρεται ότι παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά παροχές που η ανώνυμη εταιρεία δίδει στα μέλη της χωρίς νόμιμη ή συμβατική για το σκοπό αυτόν υποχρέωση προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή διευθυντές και γενικά προς πρόσωπα εκπροσωπούντα αυτή «λογίζονται ως εισόδημα κινητών αξιών των ανωτέρω προσώπων, με την προϋπόθεση ότι έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως της οικείας διαχειριστικής χρήσεως».

Η διάταξη εντός εισαγωγικών αποτελεί την ουσιαστική τροποποίηση της πα. 5 του άρθρου 26 που έγινε με την παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.2065/1992. Η πριν την τροποποίηση διάταξη ανέφερε ότι οι άνω παροχές (σε είδος και σε χρήμα) προς τα ίδια διευθυντικά πρόσωπα μιας ανώνυμης εταιρείας «θεωρούνται ως εισόδημα κινητών αξιών των ανωτέρω προσώπων το οποίο αποκτήθηκε κατά την ημέρα που η γενική συνέλευση των μετόχων ενέκρινε τον ισολογισμό στο λογαριασμό αποτελεσμάτων του οποίου περιλαμβάνονται οι παροχές αυτές».

Η τροποποίηση αυτή ήταν αποτέλεσμα της αλλαγής που έγινε στη φορολογία εισοδήματος με το Ν. 2065/1992 στο χρόνο κτήσεως του εισοδήματος από τις άνω παροχές.

Με το νέο φορολογικό καθεστώς που καθιερώθηκε με το Ν. 2065/1992 (άρθρο 9 παρ.5 περ.7), χρόνος κτήσεως του εισοδήματος από τις παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς τους διευθυντές ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή προς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου αυτής και γενικά προς τα πρόσωπα τα οποία νόμιμα εκπροσωπούν αυτή είναι ο χρόνος της καταβολής η πίστωσης αυτών στο όνομα του δικαιούχου ενώ μέχρι τις 29.6.1992 που ίσχυε η τροποποιηθείσα διάταξη χρόνος κτήσεως του εισοδήματος από τις άνω παροχές ήταν η ημέρα που η γενική συνέλευση των μετόχων ενέκρινε τον ισολογισμό στο λογαριασμό αποτελεσμάτων του οποίου περιλαμβάνονταν οι παροχές.

Σημειώνεται ότι η άνω διάταξη ισχύει από το οικονομικό έτος 1993 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.1992 και στο εξής(άρθρο 77 περ.α Ν.2065/1992)

4. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΟΡΟΥ.

Μέχρι τις 2.1.1989 τα δικαστήρια είχαν κρίνει (Σ.τ.Ε 2824-5/1978 Δ.Φ.Ν 1980, σσελ.661 και Σ.τ.Ε 3044/1981 Δ.Φ.Ν 1982 σελ.1196)ότι η υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης στο Δημόσιο του αναλογούντος

φόρου εισοδήματος περιοριζόταν στις καταβολές οι οποίες απαριθμούνταν στην παρ.1 του άρθρου 15 του Ν.Δ 3843/1958 και στα εδάφια α, β. και γ της παρ.1 του άρθρου 25 του Ν.Δ 3323/1955 στις οποίες περιλαμβάνονταν οι αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων καθώς επίσης και οι εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιρειών οι οποίες σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις καταβάλλονταν προς τα άνω πρόσωπα για τις παρασχεθείσες προς την ανώνυμη εταιρεία υπηρεσίες λόγω υποχρεώσεων που απέρρεαν από τη νομοθεσία περί ανωνύμων εταιρειών και το καταστατικό αυτής.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι δεν αποτελούσε εισόδημα κινητών αξιών υποκείμενο σε παρακράτηση του αναλογούντος φόρου σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις κάθε ποσό που καταβαλλόταν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας για παρασχεθείσες προς αυτή υπηρεσίες πέρα από αυτές που προβλέπονταν από τη νομοθεσία περί ανωνύμων εταιρειών και το καταστατικό.

Στη φορολογική όμως αρχή εναπόκειτο να αποδείξει ότι οι υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονταν στις υποχρεώσεις που είχαν τα άνω μέλη από τις διατάξεις της νομοθεσίας και του καταστατικού οπότε για τις αμοιβές αυτές η εταιρεία όφειλε να παρακρατήσει τον αναλογούντα φόρο.

Μετά στις 3.1.89 ημερομηνία που ισχύει η παρ.3 του άρθρου 11 του Ν.1828/1989 με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 29 του Ν.Δ 3323/1955 οι ανώνυμες εταιρείες ήταν υποχρεωμένες έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα από κινητές αξίες των άρθρων 25 και 26 του άνω Ν.Δ να παρακρατούν ποσοστό 25% του εισοδήματος αυτού.

Επομένως από τις 3.1.89 και μετά η ανώνυμη εταιρεία ήταν υποχρεωμένη από τις παροχές (χρηματικές ή σε είδος και γενικά παροχές που είναι δεκτικές χρηματικής αποτιμήσεως) τις οποίες παρέχει στους διευθυντές ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή διευθυντές και γενικά προς τα πρόσωπα τα οποία νομίμως εκπροσωπούν αυτή να παρακρατήσουν φόρο με ποσοστό 255.

Από τις 30.6.92 που ισχύει το άρθρο 29 παρ.3 του Ν.Δ 3323/1955 τροποποιημένο από το άρθρο 9 παρ.6 του Ν.2065/1992 και κωδικοποιημένο με το άρθρο 54 παρ.4 του Ν.2238/1994 από τις παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά από τις παροχές χρηματικής αποτιμήσεως που γίνονται προς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% ή 40% εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρεώσεως για τα εισοδήματα αυτά. Οι σύμβουλοι μπορεί να τα εμφανίσουν στη φορολογική τους δήλωση όχι για να φορολογηθούν αλλά για άλλους λόγους (π.χ για να καλύψουν τεκμήρια).

4. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 26 παρ. 5 Ν.Δ. 3323/1955 1955
(όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 25 παρ.5 του Ν.2238/1994).

Η διάταξη της παρ.7 του άρθρου 15^ε του Κ.Τ.Χ αναφέρει ότι οι αμοιβές που καταβάλλονται από τις ανώνυμες εταιρείες προς οποιονδήποτε για τη συμμετοχή του στη διοίκηση ή τη διεύθυνση της εταιρείας χαρτοσημαίνονται με τέλος 1,2%.

Το Σ.τ.Ε με την απόφαση του 2232/1990 (Λογιστής 1991 σελ 56¹) έκρινε ότι ως καταβαλλόμενες από τις ανώνυμες εταιρείες αμοιβές υποκείμενες σε τέλος χαρτοσήμου κατά το άρθρο 15^ε παρ.7 του Κ.Τ.Χ, νοούνται παροχές για παρασχεθείσες προς την ανώνυμη εταιρεία εργασίες λόγω υποχρέωσης που

¹ Σ.τ.Ε 2232/1990

Επειδή το άρθρο 15^ε (παρ.7) του Κ.Ν.Χ.Τ ορίζει ότι «Αι υπό Α.Ε καταβαλλόμεναι αμοιβαί προς οιονδήποτε δια υπερωριακή εργασία συμμετοχή εις συμβούλιο επιτροπας διοικήσεις ή διευθύνσεις εταιρειών κ.λ.π, έστω κι αν παρέχονται υπό μορφήν ποσοστών ή εξόδων κινήσεως υπόκεινται εις τέλος 1%...» Εξάλλου στην παρ.6 του άρθρου 26του ν.δ 3323/1955 (η οποία προσετέθη ως παρ.7 με το άρθρο 4 παρ.1 του ν.δ 4242/1962 και αριθμήθηκε ως παρ.6 με το άρθρο 11 παρ.1 του ν. 542/1977) ορίζεται ότι «Παροχαί εις χρήμα ή εις είδος και εν γένει παροχαί δεκτικαί χρηματικής αποτιμήσεως γινόμεναι υπό ανωνύμου ημεδαπής εταιρείας άνευ νομίμου ή συμβατικής προς τούτο υποχρεώσεως προς διευθύνοντας ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του Δ.Σ ή διευθυντάς και εν γένει προς πρόσωπα νομίμως εκπροσωπούντα ταύτην λογίζονται ως εισόδημα της πηγής Γ των ανωτέρω προσώπων κτηθέν κατά την ημέραν της υπό της Γ.Σ των μετόχων εγκρίσεως του ισολογισμού εις τον λογαριασμόν αποτελεσμάτων του οποίου περιλαμβάνονται οι παροχαί αύται...»

Από το συνδυασμό των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι ως καταβαλλόμενες από Α.Ε αμοιβές υποκείμενες σε τέλος χαρτοσήμου κατά το άρθρο 15^ε παρ.7 ΚΝΤΧ νοούνται παροχές για παρασχεθείσες προς την Α.Ε εργασίες λόγω υποχρέωσης που απορρέει από τη σχετική νομοθεσία και το καταστατικό των εταιρειών αυτών. Συνεπώς οι παροχές άρθρου 26 παρ.6 ν.δ 3323/1955 των ημεδαπών Α.Ε δεν αποτελούν αμοιβές των κατονομαζόμενων στη διάταξη αυτή προσώπων αφού κατά την ίδια αυτή διάταξη καταβάλλονται χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση και συνεπώς δεν υπόκεινται στο προβλεπόμενο στο άρθρο 15^ε (παρ.7) Κ.Ν.Χ.Τ τέλος χαρτοσήμου.

απορρέει από τη σχετική νομοθεσία και το καταστατικό των εταιρειών αυτών. Συνεπώς οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος του άρθρου 26 παρ.5 του Ν.Δ 3323/1955 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 25 παρ.5 του Ν.2238/1994 των ανωνύμων εταιρειών δεν αποτελούν αμοιβές των μελών διοικήσεως αφού κατά την άνω διάταξη (άρθρο 25 παρ.5) καταβάλλονται χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση κι συνεπώς δεν υπόκεινται στο προβλεπόμενο από το άρθρο 15^ε παρ.7 του Κ.Τ.Χ. τέλος 1,2%.

5. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΝΕΥ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Οι παροχές άνευ ανταλλάγματος είναι πράξεις ελευθεριότητας της ανώνυμης εταιρείας προς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Οι δωρεές υπό την ευρεία έννοια και γενικά οι πράξεις ελευθεριότητας δεν ανήκουν στην εξουσία του διοικητικού συμβουλίου επειδή δεν αποτελούν τρόπο επιδιώξεως του εταιρικού σκοπού.

Οι παροχές άνευ ανταλλάγματος καταβάλλονται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου τελούν όμως υπό την αίρεση της εγκρίσεως της γενικής συνέλευσης. Επομένως η ανώνυμη εταιρεία θα πρέπει να

σηματίζει πρόβλεψη εκμεταλλεύσεως ή για ανόργανα έξοδα σε βάρος των αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσεως.

Όταν την επόμενη χρήση οι παροχές άνευ ανταλλάγματος εγκριθούν καταχωρίζονται στο λογαριασμό 82 «Έξοδα και Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» ενώ η σχηματισθείσα την προηγούμενη πρόβλεψη μεταφέρεται στο λογαριασμό 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Στην περίπτωση που η ανώνυμη εταιρεία δεν σχηματίζει την άνω πρόβλεψη τότε θα καταχωρίσει στα βιβλία της τις οικειοθελείς παροχές με την εξής λογιστική εγγραφή:

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
81	Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		
81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		
81.00.05	Λοιπές αμοιβές μελών του διοικητικού συμβουλίου	XXXX	
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων		
61.01	Αμοιβές και έξοδα μη ελευθέρων		

	επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου.		
61.01.03	Λοιπές αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου	XXXX	
54	Υποχρεώσεις από φόρους -τέλη		
54.09	Λοιποί φόροι-τέλη		
54.09.01	Φόρος αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου		XXXX
53	Πιστωτές διάφοροι		
53.08	Δικαιούχοι αμοιβών Ονοματεπώνυμο συμβούλου		
53.08.XX			XXXX

Εδώ θα πρέπει να τονίσουμε ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ των παροχών άνευ ανταλλάγματος και των αμοιβών εκτός μισθού. Η διαφορά τους είναι στο ότι οι πρώτες καταβάλλονται χωρίς να υπάρχει ουσιαστική

υποχρέωση από την εταιρεία για αυτές απέναντι στα στελέχη της ενώ οι δεύτερες καταβάλλονται από τις ανώνυμες εταιρείες προς εξόφληση υπηρεσιών που προσφέρονται από τους συμβούλους λόγω υποχρεώσεων τους που πηγάζουν είτε από το νόμο είτε από το καταστατικό της εταιρείας.

6.ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΟΥ ΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΩΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΝΕΥ ΑΝΤΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Από τα δικαστήρια κρίθηκε ότι ως παροχές άνευ ανταλλάγματος είναι οι παρακάτω:

Παροχές σε χρήμα προς τον Διευθύνοντα Σύμβουλο και τον τέως Γενικό Διευθυντή της Εταιρείας για έξοδα κίνησης επιβατικού αυτοκινήτου τηλεφωνικά ασφάλειας ζωής οικίας κ.α. .

Ποσά που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία χωρίς νόμιμη συμβατική υποχρέωση σε μέλη του Διοικητικού συμβουλίου της για την αντιμετώπιση διάφορων εξόδων παραστάσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΑ

1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΥΘΕΡΟΥ ΧΡΟΝΟΥ

Η ημέρα του κάθε ανθρώπου αναλώνεται σε δύο κυρίως τομείς. Ο ένας είναι ο χρόνος που αφιερώνεται στην εργασία του και που κύριο σκοπό έχει την εξασφάλιση των μέσων για την ικανοποίηση των βασικών αναγκών του ανάλογα βέβαια με το περιβάλλον που ο καθένας ζει καθώς και την αποταμίευση.

Ο δεύτερος τομέας είναι ο χρόνος που ο καθένας έχει στην διάθεση του και τον προσαρμόζει στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της προσωπικότητας του.

Ο πρώτος χρόνος είναι επιβεβλημένος γιατί οι ανάγκες οι συνθήκες και τα δεδομένα της σημερινής εποχής δεν επιτρέπουν στον άνθρωπο να επιβιώνει χωρίς να εργάζεται.

Ο άνθρωπος λοιπόν της εποχής μας είναι αναγκασμένος να αναλώνει τουλάχιστον οκτώ (8) ώρες της ημέρας του στο να εργάζεται. Τις υπόλοιπες ώρες μπορεί να τις χρησιμοποιήσει όπως εκείνος νομίζει καλύτερα.

Ας πάρουμε για παράδειγμα έναν άνθρωπο που ζει στην επαρχία.

Έστω ότι η κύρια απασχόληση του είναι κτηνοτρόφος. Ασχολείται λοιπόν με τα ζώα, έχοντας σαν κύριο μέλημα του την φροντίδα τους, προκειμένου να του αποδώσουν προϊόντα πχ γάλα, κρέας κ.τ.λ τα οποία θα γίνουν αντικείμενο πώλησης για να του εξασφαλίσουν τα προς το ζην. Εδώ αφιερώνεται κάποιος χρόνος της ημέρας ο οποίος είναι ο επιβεβλημένος. Παράλληλα, τις υπόλοιπες ώρες της ημέρας μπορεί να τις αφιερώσει κάνοντας ό,τι θέλει. Ο κτηνοτρόφος λοιπόν θα μπορούσε να περάσει το υπόλοιπό της ημέρας στο καφενείο του χωριού ή με την οικογένεια του. Από την παραγωγή αυτών των προϊόντων δημιουργείται κάποιο εισόδημα που καρπώνεται ο ίδιος ο κτηνοτρόφος. Εδώ λοιπόν μπαίνει το ερώτημα αν θα έπρεπε

Να φορολογείται το παραπάνω εισόδημα.(!).

Ένα ανάλογο παράδειγμα θα μπορούσαμε να συναντήσουμε

και με έναν άνθρωπο της πόλης ο οποίος εργάζεται ως υπάλληλος σε κάποιο γραφείο. Ο συγκεκριμένος εργάζεται για κάποιες ώρες της ημέρας και τις υπόλοιπες έχει τη δυνατότητα να τις αφιερώσει όπως θέλει. Για παράδειγμα θα μπορούσε να βγει να διασκεδάσει ή να ασκήσει κάποια χόμπι που τον

ευχαριστούν Υπάρχει όμως και η περίπτωση να ασχοληθεί με το σπίτι του, φτιάχνοντας ή βάφοντας κάποιο δωμάτιο. Και εδώ συναντάμε και τους δύο προαναφερόμενους τομείς του χρόνου. Τίθεται λοιπόν και εδώ το εξής ερώτημα: ο χρόνος που αφιερώνει ο υπάλληλος για να φτιάξει ή να βάψει το σπίτι του πρέπει να φορολογηθεί εφόσον αυτό αποτελεί εισόδημα;

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω διαπιστώνουμε ότι κάθε άνθρωπος μπορεί στον ελεύθερο χρόνο του να δημιουργήσει κάποιο εισόδημα το οποίο "όμως είναι δύσκολο να εντοπιστεί ακόμα και από τον ίδιο επομένως και να αποτιμηθεί. Για αυτόν ακριβώς το λόγο η φορολογική αρχή στην Ελλάδα δεν προβλέπει τίποτα για την περίπτωση δημιουργίας εισοδήματος στον ελεύθερο χρόνο. Άλλωστε υπάρχουν και φορολογούμενοι πολίτες που δεν έχουν την δυνατότητα κατά τον ελεύθερο χρόνο τους να αποφέρουν εισόδημα. Ίσως είναι και τα μόνα άτομα που θα επιθυμούσαν να φορολογηθεί το παραπάνω εισόδημα. Για αυτό και από κοινωνική σκοπιά θεωρείται ότι τέτοιου είδους ωφέλεια δεν είναι σκόπιμο να υπόκειται σε φόρο γιατί ο ελεύθερος χρόνος είναι απαραβίαστο δικαίωμα του καθένα από μας και επομένως μπορούμε να τον χρησιμοποιήσουμε όπως θέλουμε.

2. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Συμπερασματικά λοιπόν μπορούμε να πούμε ότι καλώς η φορολογική αρχή της χώρας μας δεν προβλέπει κάτι για αυτό το εισόδημα που προέρχεται από δραστηριότητες που γίνονται στη διάρκεια του ελεύθερου χρόνου των φορολογουμένων εφόσον όμως αυτές αποβλέπουν στην ικανοποίηση των προσωπικών ή και οικογενειακών αναγκών του ανθρώπου. Στην περίπτωση όμως που οι δραστηριότητες αυτές αποσκοπούν στην δημιουργία εισοδήματος από εμπορεία ή παροχή υπηρεσίας προς τρίτους με σκοπό το μη φορολογήσιμο κέρδος τότε η παρέμβαση της φορολογικής αρχής αποτελεί καταλύτη για την πάταξη της αισχροκέρδειας.

