

ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ 3842/23-4-
2010»**

ΚΟΛΙΝΤΖΑ ΙΩΑΝΝΑ
ΒΑΣΙΛΑΚΑ ΝΙΚΟΛΙΤΣΑ
ΜΑΤΣΑΚΗ ΑΘΑΝΑΣΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΜΕΛΙΣΣΑΡΟΠΟΥΛΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΠΑΤΡΑ, 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	10
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	10
1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	10
1.2 ΦΟΡΟΙ	12
1.3 ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	14
1.4 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	21
1.4.1. ΓΕΝΙΚΑ	21
1.4.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΓΓΑΜΩΝ – ΑΝΗΛΙΚΩΝ	22
1.4.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΣΧΟΛΑΖΟΥΣΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	24
1.4.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΝΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	24
1.5 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	27
ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	27
2.1 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ	27
2.2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	27
2.2.1 ΈΝΝΟΙΑ	27
2.2.2 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ	30
2.2.3 ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΙΔΙΟΚΑΤΟΙΚΗΣΗΣ, ΙΔΙΟΧΡΗΣΗΣ ΚΤΛ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	31
2.2.4 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΑΙΕΣ	33
2.2.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ	33
2.2.6 ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	35
2.2.7 ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΚΜΙΣΘΟΥΜΕΝΩΝ ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΩΝ ΧΩΡΩΝ ΠΟΛΥΚΑΤΟΙΚΙΩΝ(ΑΡΘΡΟ 11 Ν. 2238/1994)	36
2.2.8 ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ «ΑΕΡΑ» ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΤΟΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ	36
2.3 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ	37
2.4 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	40

2.5 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	48
2.6 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	52
2.7 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ.....	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	64
3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	64
3.2 ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	67
3.3 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	67
3.4 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	68
3.5 ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	72
3.6 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	72
3.7 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	74
3.7.1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ.....	74
3.7.2. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ.....	77
3.8. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	78
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	80
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν. 3842/23-4-2010 ΚΑΙ ΤΟ ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟ.....	80
4.1 Ν. 3842/23-4-2010.....	80
4.1.1 ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	80
4.1.2 ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	87
4.2 ΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ «ΕΠΕΙΓΟΥΣΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ 2012-2015».....	99
4.2.1. ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 101	

ΕΞΑΝΤΛΕΙΤΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΓΙΑ ΟΛΟΥΣ ΤΟΥΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥΣ.....	99
4.2.2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΣΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	100
4.2.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΕΙΣΠΡΑΚΤΩΝ ΔΕΛΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ	101
4.2.4. ΈΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	101
4.2.5. ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΕΣ ΥΠΟΧΡΕΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΔΕΝ ΛΑΒΟΥΝ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ.....	103
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	104
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	104
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	118
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	120

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το εκάστοτε κράτος, από την αρχαιότητα έως και τις μέρες μας σε όλα τα μήκη και πλάτη της γης για την κάλυψη των αναγκών του χρησιμοποιεί την επιβολή των φόρων. Με τον όρο φόρο καλούμε τη μονομερή αναγκαστική παροχή αγοραστικής δύναμης από τον πολίτη στο κράτος, που δεν συνοδεύεται από αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή του κράτους προς τον πολίτη.

Στο σημείο αυτό έγκειται και η διαφορά μεταξύ τέλους και φόρου, έννοιες οι οποίες δεν πρέπει να συγχέονται, αφού το τέλος καταβάλλεται μεν υποχρεωτικά από τον πολίτη προκειμένου όμως να του δοθεί ειδική αντιπαροχή από το κράτος με άμεση και ανάλογη εξυπηρέτηση λόγου χάρη τα τέλη κυκλοφορίας.

Η φορολόγηση (taxation) των πολιτών για κάλυψη των αναγκών οργανωμένων κοινωνιών εμφανίζεται στον ελληνικό χώρο ταυτόχρονα με την ανάπτυξη της πόλης – κράτους.

Στην Αθηναϊκή Πολιτεία το σύστημα των προσόδων περιελάμβανε τακτικά έσοδα από είσπραξη μισθωμάτων και τελών (φόρων), τις λεγόμενες καταβολές που διαμόρφωναν σε μεγάλο βαθμό τον «προϋπολογισμό» της πολιτείας.

Κυριότεροι φόροι ήταν η δεκάτη (10% επί της αξίας της σοδειάς των εκμισθωμένων δημοσίων κτημάτων και γαιών), το ελλιμένιο που κατέβαλαν τα πλοία για τον ελλιμενισμό τους, το επώνιο, που επιβάλλονταν στην τιμή αγοράς προϊόντος και καταβαλλόταν στο δημόσιο από τον αγοραστή, η πεντηκοστή (2% επί της αξίας εισαγόμενων και εξαγόμενων προϊόντων) και άλλοι μικρότερης σημασίας φόροι.

Από τον 5ο π.χ. αιώνα καθιερώθηκαν στην Αθηναϊκή Πολιτεία οι λεγόμενες λειτουργίες που οι πολίτες αναλάμβαναν ορισμένες υποχρεώσεις για την κάλυψη στρατιωτικών δαπανών όπως η τριηραρχία. Στην περίοδο της Ρωμαϊκής αυτοκρατορίας, συνεχίζεται το σύστημα της δεκάτης και εισάγεται πρώτη φορά σύστημα φορολόγησης των συναλλαγών με την επιβολή φόρου στις αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων ακόμα και ...δούλων.

Στο Βυζάντιο το φορολογικό σύστημα γίνεται πιο πολύπλοκο αλλά και πιο οργανωμένο. Καταρτίζονται φορολογικοί κατάλογοι και την είσπραξη των φόρων αναλαμβάνουν ή δημόσιοι λειτουργοί (αποδέκτες) ή ιδιώτες (τελώνες).

Βασική πηγή εσόδων στο Βυζάντιο αποτελούσε η εκμετάλλευση γης το λεγόμενο εδαφικό τέλεσμα που καταβαλλόταν από τους φορολογούμενους σε χρήμα ή σε είδος. Φόροι που βάρυναν σχεδόν το σύνολο του πληθυσμού ήταν ο κεφαλικός φόρος, ο στρατιωτικός, ο καπνικός φόρος, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, το εδαφονόμιο, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου και άλλοι.

Στην Οθωμανική αυτοκρατορία το φορολογικό σύστημα γίνεται ακόμα πιο πολύπλοκο όμως και σε αυτή την περίοδο η δεκάτη και ο κεφαλικός φόρος, τους οποίους πλήρωναν μόνο οι πολίτες που δεν ήταν μουσουλμάνοι, παραμένουν οι κύριες πηγές εσόδων του κράτους. Αναπτύσσεται οργανωμένο σύστημα έκδοσης ετήσιων φορολογικών καταλόγων φορολογούμενων με βάση, για πρώτη φορά, κτηματολόγιο που βρισκόταν στην Κωνσταντινούπολη. Οι φορολογικοί κατάλογοι αποστέλλονταν σε κάθε διοικητική περιφέρεια και την είσπραξη των φόρων αναλάμβαναν αρμόδια διοικητικά όργανα (Σπαχήδες και Ζαΐμηδες).

Στα μέσα του 19ου αιώνα το φορολογικό σύστημα στην Οθωμανική αυτοκρατορία εκσυγχρονίζεται και οι φόροι πλέον διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους.

Στους άμεσους φόρους υπάγονται η δεκάτη και ο κτηματικός φόρος, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος επιτηδεύματος, ο στρατιωτικός φόρος που αντικατέστησε τον κεφαλικό, ο φόρος για έργα οδοποιίας, ο φόρος εκμετάλλευσης λατομείων, δασών, ποιμνίων. Σε ορισμένους από τους πιο πάνω φόρους έμπαινε και ένα μικρό ποσοστό για δαπάνες στην δημόσια εκπαίδευση και το στρατό.

Στους έμμεσους φόρους υπάγονται οι τελωνιακοί δασμοί, ο φόρος καπνού και οينوπνευματωδών, τα τέλη κυνηγιού και αλιείας.

Τον 20ο αιώνα και ιδιαίτερα το Β' Παγκόσμιο πόλεμο με την ανάπτυξη του καπιταλιστικού συστήματος συντελέστηκαν σημαντικές διαφοροποιήσεις και στο σύστημα της κρατικής και οικονομικής δραστηριότητας.

Στα προηγούμενα χρόνια από τον Β' Παγκόσμιο πόλεμο, η κρατική δραστηριότητα περιοριζόταν σε χώρους έξω από την οικονομική δραστηριότητα των πολιτών. Η κοινωνική πολιτική του κράτους ήταν σχεδόν ανύπαρκτη.

Ο φόρος λειτουργούσε μόνο σαν «μέσο» μεταφοράς χρημάτων από τους φορολογούμενους στα ταμεία του κράτους για την κάλυψη στρατιωτικών, αστυνομικών και δικαστικών δαπανών.

Με την μεγάλη οικονομική κρίση κατά την εξέλιξη του καπιταλιστικού συστήματος στην δεκαετία 1923- 1933, αποκαλύφθηκαν όλες οι αντιθέσεις και τα προβλήματα ανάπτυξης του συστήματος. Η διέξοδος από την απειλή κατάρρευσης του συστήματος απόλυτου ελεύθερου ανταγωνισμού δόθηκε με την συνειδητοποίηση της αστικής κυρίαρχης τάξης, για κρατικό παρεμβατισμό.

Το κράτος αναλάμβανε προοδευτικά ολοένα και περισσότερες οικονομικές και κοινωνικές λειτουργίες για τον περιορισμό των αυξανόμενων αντιθέσεων.

Για την επίτευξη των σκοπών και στόχων ιδιαίτερα στο δεύτερο μισό του 20ου αιώνα οι φόροι διαφοροποιούνται και ως προς την φορολογική βάση επιβολής τους και ως προς την οργάνωση της βεβαίωσης και είσπραξης τους.

Ως προς την φορολογική βάση έχουμε φόρους εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φόρους στην περιουσία, φόρους στην δαπάνη και την κατανάλωση.

Το σύγχρονο φορολογικό σύστημα συνέχισε να διακρίνει τους φόρους σε άμεσους και έμμεσους και αναμόρφωσε την οργάνωση των φορολογικών υπηρεσιών.

Το βασικό σημείο διαφοράς των σύγχρονων φόρων του 20ου αιώνα και μέχρι τώρα, από τους φόρους των προηγούμενων αιώνων, είναι ότι λειτουργούν όχι μόνο σαν μέσο αποταμιευτικό, αλλά επιτελούν οικονομικές και κοινωνικές λειτουργίες.

Έτσι, λοιπόν οι φόροι επιβάλλονται ανάλογα με τη φορολογική πολιτική του κράτους δηλαδή τον τρόπο και τη μέθοδο χρησιμοποίησης της φορολογίας, η οποία διαμορφώνεται ανάλογα με την εξυπηρέτηση των στόχων και των συμφερόντων του κράτους.

Οι φόροι, από τους οποίους το κράτος λαμβάνει το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων του, διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες τους άμεσους και τους έμμεσους. Η διάκριση των φόρων όπως αναφέρεται και παραπάνω στην ιστορική αναδρομή εμφανίστηκε τον 19ο αιώνα και συνεχίζει να υπάρχει μέχρι και σήμερα.

Τους άμεσους φόρους αποτελούν ο φόρος εισοδήματος και ο φόρος περιουσίας. Ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται σε φυσικά και νομικά πρόσωπα. Στα φυσικά πρόσωπα επιβαρύνουν το εισόδημα που αποκτούν

οι πολίτες σε ένα ημερολογιακό έτος ενώ στα νομικά πρόσωπα επιβαρύνουν το εισόδημα των νομικών προσώπων όπως επιχειρήσεις, οργανισμοί κτλ σε ένα ημερολογιακό έτος ή σε δεκατέσσερις μήνες το πολύ αν πρόκειται για υπερδωδεκάμηνη χρήση.

Στις ανεπτυγμένα οικονομικά χώρες η φορολογία εισοδήματος συγκαταλέγεται στα πλέον αποδοτικά μέσα άσκησης της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής. Συμβάλλει στην ικανοποίηση των κοινωνικών αναγκών, η μεταρρύθμιση επηρεάζει έως ένα βαθμό τις κυκλικές διακυμάνσεις της οικονομίας ενώ συμβάλλει σε αύξηση ή ανακατανομή των αποταμιεύσεων, του εισοδήματος, των επενδύσεων αλλά και στην ανακατανομή του εισοδήματος και του πλούτου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φόρος εισοδήματος με τη μορφή του φόρου επιτηδεύματος επιβλήθηκε το 1830 από τον πρώτο βασιλιά των Ελλήνων τον Όθωνα με ψήφισμα του νομοθετήματος την 4-2-1830. Στηρίζονταν σε ενδείξεις (τεκμήρια) και επιβαλλόταν στο κέρδος από την άσκηση κάθε επιτηδεύματος αφού είχε αφαιρεθεί το ενοίκιο του εργαστηρίου.

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

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

Σταθμό στην ελληνική δημοσιονομική ιστορία αποτελεί η μεταρρύθμιση της άμεσης φορολογίας που πραγματοποιήθηκε από τον τότε υπουργό οικονομικών Μιλτιάδη Νεγρεπόντη επί κυβερνήσεως Ελ. Βενιζέλου το 1919. Η φορολογική μεταρρύθμιση απέβλεπε στην άρση των αδικιών και της αταξίας που ίσχυε στο προϋπάρχον φορολογικά σύστημα. Έτσι, στο πεδίο φορολογίας εισοδήματος εισάγεται με τον νόμο 1640/1919 το μικτό σύστημα φορολογίας του καθαρού εισοδήματος. Επιβάλλεται ετήσιος φόρος εισοδήματος, σε κάθε είδος καθαρού εισοδήματος με την

γενική του μορφή για πρώτη φορά στη χώρα μας. Με βάση τη δομή και τη συγκρότηση του αυτό το νομοθέτημα αποτελεί τον προπάτορα νόμο της σημερινής νομοθεσίας που διέπει τη φορολογία εισοδήματος.

Χαρακτηριστικό γνώρισμα της φορολογίας του εισοδήματος σε αυτή την πρώτη φάση της εφαρμογής είναι η διαφοροποίηση των πηγών προέλευσης των εσόδων σε επτά κατηγορίες Α' - Ζ' και η φορολόγηση της αναλυτικής χωριστά κατά κατηγορία εσόδου και με την επιβολή συμπληρωματικού φόρου στο συνολικό προσωπικό εισόδημα που αποκτήθηκε από φυσικά πρόσωπα.

Μετά τον Β' παγκόσμιο πόλεμο αρχίζει να διαφοροποιείται η φορολόγηση των αναλυτικών κατηγοριών προσόδων μέχρι το έτος 1955 όπου ψηφίστηκε το νομοθέτημα ν.δ. 3323/1955 με το οποίο καθιερώθηκε η αρχή του «ενιαίου φόρου» ή του «προσωπικού φόρου» στο εισόδημα των φυσικών προσώπων.

Το φορολογικό καθεστώς έχει ως βάση τις ίδιες πηγές Α' - Ζ' εισοδήματος όμως για την φορολόγηση τους οι επιμέρους πηγές δεν αποτελούν αντικείμενο ανεξάρτητης φορολογίας. Το καθαρό εισόδημα μετά από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων από όλες τις πηγές υπολογίζεται συνολικά. Το υποκείμενο του φόρου φορολογείται για το συνολικό του εισόδημα.

Σημαντική μεταβολή στη διάρθρωση των μορφών του εισοδήματος επήλθε το 1989 με το νόμο 1828/1989 με εισήγηση της επιτροπής που συγκροτήθηκε από τον αναπληρωτή υπουργό οικονομικών Δημ. Τσοβόλα. Ειδικότερα οι κατηγορίες του εισοδήματος περιορίστηκαν σε 6, Α' - ΣΤ' γιατί οι ομοειδής κατηγορίες Α', Β' συγχωνεύτηκαν σε μία κατηγορία, την Α'.

Το 1992 με το νόμο 2065/1992 αυτές οι 6 κατηγορίες εισοδήματος αναριθμήθηκαν με την ίδια αντιστοιχία που είχαν πριν από 1989. Το 1994 ψηφίστηκε ύστερα από επιτροπή που συγκροτήθηκε από τον

υφυπουργό οικονομικών Δημ. Γεωργακόπουλο και αποτελεί πραγματικότητα το όραμα όσων εργάστηκαν στην Διεύθυνση φορολογίας εισοδήματος με το νόμο 2238/1994, ΦΕΚ 151/16-6-94 τεύχος Α' το οποίο κωδικοποιεί και πάλι τις παλαιότερες διατάξεις και τους νόμους και τους εμπλουτίζει και αποτελεί σήμερα τη νομική βάση της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων σύμφωνα με τις επιταγές των διατάξεων των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 76 του συντάγματος.

Με το νόμο αυτό 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).

1.2 ΦΟΡΟΙ

Φόρος είναι η υποχρεωτική εισφορά που επιβάλλεται από το κράτος και την οποία καταβάλλει κάθε πολίτης. Σκοπός της επιβολής των φόρων είναι η κάλυψη των αναγκών του κράτους και όχι η αύξηση της περιουσίας του. Η φορολογία μπορεί να στηρίζεται είτε σε κοινωνικούς σκοπούς (όταν αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας) είτε οικονομικούς σκοπούς (σε περιόδους γενικών οικονομικών κρίσεων π.χ. η αύξηση της τιμής του πετρελαίου) είτε σε νομικούς και δημοσιονομικούς. Στους φόρους δεν συγκαταλέγονται:

- 1.** τα τέλη,
- 2.** οι ποικίλες εισφορές,
- 3.** τα έσοδα του κράτους από κρατικές επιχειρήσεις,
- 4.** οι χρηματικές ποινές,
- 5.** τα έσοδα από κρατικά μονοπώλια,
- 6.** τα εκπαιδευτικά τέλη,

7. οι προσωπικές υπηρεσίες.

Οι φόροι επιβάλλονται και εισπράττονται σύμφωνα με ορισμένους νόμους ή με ισοδύναμη προς αυτούς νομική διάταξη και απόφαση οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης.

Οι φόροι διακρίνονται σε:

α) Άμεσους φόρους: οι φόροι που επιβαρύνουν συγκεκριμένα πρόσωπα ή συγκεκριμένες πράξεις. Σε αυτούς εντάσσονται:

- φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων
- φόρος μεταβίβασης ακινήτων
- φόρος κληρονομιών, γονικών παροχών κ.τ.λ.

β) Έμμεσους φόρους: οι φόροι που επιβαρύνουν αδιάκριτα το καταναλωτικό κοινό χωρίς να εξετάζουν τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Σε αυτούς εντάσσονται:

- φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α)
- φόρος καπνού, οινοπνεύματος κ.τ.λ.

Φορολογικό σύστημα είναι εκείνο που με βάση ένα σύνολο αρχών καθορίζει τους φόρους που πρέπει να καταβληθούν. Μ' άλλα λόγια, οι διάφοροι φόροι που επιβάλλει μια χώρα αποτελούν το φορολογικό της σύστημα.

Με το φορολογικό σύστημα καθορίζονται οι φορολογικές υποχρεώσεις των πολιτών, καθώς και ο τρόπος βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων.

Το φορολογικό σύστημα της κάθε χώρας εξαρτάται και διαμορφώνεται ανάλογα με τις οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές συνθήκες που επικρατούν στη συγκεκριμένη χώρα. Η επίδραση των κοινωνικοοικονομικών συνθηκών στα φορολογικά συστήματα είναι ιδιαίτερα εμφανής μεταξύ αναπτυγμένων και αναπτυσσομένων χωρών. Στις αναπτυγμένες χώρες επικρατούν συνήθως οι άμεσοι φόροι (π.χ. φόρος εισοδήματος) οι οποίοι λαμβάνουν υπόψη τη φοροδοτική

ικανότητα και η φορολογία είναι προοδευτική (η φορολογητέα ύλη διαιρείται σε κλιμάκια και όσο αυξάνεται η φορολογητέα ύλη ισχύει διαφορετικός και μεγαλύτερος φορολογικός συντελεστής).

Σε μια προηγμένη χώρα όπου συνήθως το κατά κεφαλήν εισόδημα είναι μεγάλο, η προοδευτική φορολογία είναι και αποδοτική και δίκαιη.

Αντίθετα, στις αναπτυσσόμενες χώρες (μικρό κατά κεφαλήν εισόδημα) η φορολογία στρέφεται κυρίως στους έμμεσους φόρους, οι οποίοι είναι φόροι καταναλωτικής δαπάνης.

Το φορολογικό σύστημα, όπως όλοι οι δημόσιοι θεσμοί, δεν διαμορφώνεται τυχαία αλλά επιβάλλεται με βάση ορισμένους κανόνες (αρχές ή αξιώματα) διεθνώς αναγνωρισμένους οι οποίοι είναι απόρροια επιστήμης και πείρας αλλά και προσαρμοσμένοι στο πλαίσιο του σύγχρονου κράτους δικαίου.

1.3 ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

α) Γενικά

Υποκείμενα του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους, απέκτησαν εισόδημα, το οποίο κατά τις διατάξεις του νόμου αποτελεί αντικείμενο του φόρου, με τις πιο κάτω διακρίσεις:

Υποκείμενα του φόρου είναι τα φυσικά πρόσωπα για τα εισοδήματα που αποκτούν:

-ατομικώς ή από την δραστηριότητα που ασκούν

-από κοινού με άλλα πρόσωπα, στις περιπτώσεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64(κοινωνία που εκμεταλλεύεται αυτοκίνητα Δ.Χ κ.λπ.).

Τα φυσικά πρόσωπα είναι υποκείμενα του φόρου ανεξάρτητα από το φύλο, την ηλικία ή την δικαιοπρακτική τους ικανότητα.

Όσο αφορά την ιθαγένεια, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένειά του. Τούτο με την επιφύλαξη βέβαια των διατάξεων, τυχόν, σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και αλλοδαπού Κράτους, του οποίου την ιθαγένεια έχει ο φορολογούμενος.

Όσο αφορά την κατοικία, σε φόρο υπόκειται για τα εισοδήματα που αποκτά στην αλλοδαπή το φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Και αυτό, επίσης, με την επιφύλαξη διατάξεων, τυχόν σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και αλλοδαπού κράτους, στο οποίο προέκυψε το εισόδημα που απέκτησε ο κάτοικος της Ελλάδας. Και στις δύο περιπτώσεις επιβάλλεται η φορολογία, αλλά προβλέπεται αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, μέχρι όμως το ποσό του ελληνικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της αλλοδαπής.

Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων, οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρούνται κάτοικοι της Ελλάδας.

β) Τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος

Ο όρος εισόδημα εμφανίζεται με διάφορες έννοιες, όπως εθνικό εισόδημα, ατομικό εισόδημα, οικογενειακό, τεκμαρτό, ακαθάριστο, καθαρό και φορολογητέο.

Εισόδημα είναι η απόδοση των συντελεστών της παραγωγής, του μισθωτού από την εργασία του, του εισοδηματία από την ενοικίαση ακινήτων, του εμπόρου από τα κεφάλαια του και την εμπορική του δραστηριότητα κλπ.

Βασικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος είναι η ροή και η συνέχεια των εσόδων καθώς και η πηγή απόκτησης εσόδων. Το εισόδημα διακρίνεται

από οποιαδήποτε άλλα έσοδα που αποκτούν οι φορολογούμενοι τα οποία αποτελούν αντικείμενο φορολογίας περιούσιας ή δαπάνης. Έτσι για παράδειγμα η πώληση ενός διαμερίσματος από τον ιδιοκτήτη του δεν αποτελεί εισόδημα αλλά μεταβίβαση του περιουσιακού του στοιχείου, μετατροπή του σε χρηματική αξία, ένα «εφάπαξ» έσοδο, γι' αυτό και αποτελεί αντικείμενο φορολογίας ακινήτων(περιουσίας) και όχι εισοδήματος. Αντίθετα η ενοικίαση αυτού του διαμερίσματος από τον ιδιοκτήτη του, αποτελεί απόδοση του περιουσιακού του στοιχείου και είναι πηγή εσόδων, το εισόδημα(ενοίκιο)έχει συνέχεια και ροή γι' αυτό και λαμβάνεται σαν αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος(πηγή: από ακίνητα).

Το ίδιο διακρίνουμε π.χ. στην περίπτωση πώλησης ενός Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου από τον ιδιοκτήτη του και στις πωλήσεις αυτοκινήτων ενός επιχειρηματία, εμπόρου μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, όπου οι συγκεκριμένες πωλήσεις αποτελούν αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας με σκοπό την επίτευξη κερδών (εισόδημα από την πηγή εισοδήματος «εμπορικές επιχειρήσεις»

γ)Το ατομικό εισόδημα

Στην περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων (φυσικό πρόσωπο = συγκεκριμένος άνθρωπος) μας ενδιαφέρει η εξέταση του ατομικού εισοδήματος του φυσικού προσώπου και όχι το εισόδημα που αποκτάται από ενώσεις προσώπων (π.χ. εταιρείες).Επίσης στο φορολογικό μας σύστημα, δεν αποτελεί αντικείμενο φόρου το οικογενειακό εισόδημα, αλλά τα επιμέρους εισοδήματα των μελών της οικογένειας. Το εισόδημα κάθε συζύγου φορολογείται χωριστά . Αν τα εισοδήματα των μελών μιας οικογένειας ελαμβάνοντο συνολικά, αθροιστικά, η φορολογητέα ύλη θα ήταν μεγαλύτερη και ο φόρος που θα εξαγόταν θα ήταν μεγαλύτερος, λόγω του υπολογισμού του με

υψηλότερο φορολογικό συντελεστή σύμφωνα με την κλίμακα φορολογίας φυσικών προσώπων που ισχύει. Όμως το εισόδημα του ενός συζύγου προσθέτεται στο εισόδημα του άλλου και φορολογείται μαζί, όταν αυτό προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο.

Όσο αφορά το εισόδημα των ανήλικων τέκνων δηλώνεται και φορολογείται στο όνομα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικά εισόδημα. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανήλικου προσθέτεται στο όνομα του πατέρα του. Αν δεν υπάρχει πατέρας ή αν αυτός έχει χάσει την γονική μέριμνα, προσθέτεται και φορολογείται στο όνομα της μητέρας του. Το εισόδημα των ανήλικων παιδιών που προέρχεται από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από χαριστικές παροχές που έγιναν σε αυτά από τους γονείς τους, φορολογείται στο όνομα του γονέα που παραχώρησε αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Κατ' εξαίρεση, φορολογείται χωριστά το εισόδημα των ανήλικων άγαμων τέκνων που προέρχεται από:

α'-από την προσωπική τους εργασία ή

β'-από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από κληρονομιά ή δωρεά, εκτός από τις χαριστικές παροχές που έγιναν σε αυτά από τους γονείς τους, ή

γ'-από σύνταξη που τους απονεμήθηκε, λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας τους, ή

δ'-από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από γονική παροχή ή δωρεά, εφόσον κατά το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος από τον ανήλικο έχει αποβιώσει ο γονιός που έχει παραχωρήσει τα περιουσιακά στοιχεία.

ε'-από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο με βάση δικαστική απόφαση ως υποκατάστατο των πιο πάνω περιουσιακών στοιχείων, που άνηκαν στο ανήλικο και εκποιήθηκαν.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, υποβάλλεται, από τον νόμιμο αντιπρόσωπο του ανηλίκου, χωριστή φορολογική δήλωση.

Σημειώνεται ότι δεν θεωρείται εισόδημα το ποσό της διατροφής που επιδικάζεται ή συμφωνείται σε συμβολαιογράφο και καταβάλλεται σε ανήλικο παιδί.

Αντίθετα, το ποσό της διατροφής, που επιδικάστηκε ή συμφωνήθηκε και καταβάλλεται σε σύζυγο αποτελεί εισόδημά του(της).

δ) Πραγματικό εισόδημα-τεκμαρτό εισόδημα

Πραγματικό εισόδημα είναι αυτό που αποδεδειγμένα αποκτά ο φορολογούμενος, ενώ το τεκμαρτό εισόδημά του συνάγεται, τεκμαίρεται με βάση άλλα δεδομένα κατοχής περιουσιακών στοιχείων και δαπάνες που προϋποθέτουν την ύπαρξη αντίστοιχου εισοδήματος. Το εισόδημα αυτό, ως προς το ύψος του ορίζεται με βάση σχετικούς πίνακες(π.χ. τεκμήριο δαπάνης με βάση την κατοχή Ε.Ι.Χ αυτοκινήτου) ή προσδιορίζεται με βάση το ύψος των δαπανών που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος ανεξάρτητα από το πραγματικό του εισόδημα (π.χ. αγορά ακινήτου). Εδώ παρατηρούμε την εισαγωγή, εμμέσως, στην φορολογία εισοδήματος και άλλων δεικτών φοροδοτικής ικανότητας, όπως του δείκτη περιουσίας(ιδιοκατοίκηση) ή το δείκτη δαπάνης (αγοράς Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων).

ε) Το δηλούμενο εισόδημα

Ανάλογα με τις περιπτώσεις της φορολογικής νομοθεσίας ο φορολογούμενος υποχρεούται να δηλώσει τα εισοδήματά του. Το δηλούμενο εισόδημα είναι αυτό που δηλώνει υπεύθυνα ο

φορολογούμενος στην ετήσια φορολογική του δήλωση. Η ειλικρίνεια και ακρίβεια της φορολογικής δήλωσης ελέγχεται. Το δηλούμενο εισόδημα δεν είναι κατά ανάγκη και το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου. Αυτό εξαρτάται από την ροπή του φορολογούμενου για φοροδιαφυγή. Το δηλούμενο εισόδημα ελέγχεται λογιστικά, εξωλογιστικά και συγκριτικά με το τεκμαρτό εισόδημα ή με άλλους παράγοντες όπως αντικειμενικά κριτήρια, αντικειμενικούς προσδιορισμούς αξίας ακινήτων κλπ.

Η δήλωση των εισοδημάτων γίνεται τον επόμενο χρόνο από αυτόν που αποκτήθηκαν(οικονομικό έτος).

στ) Το ακαθάριστο και το καθαρό εισόδημα

Όταν λέμε ακαθάριστο εισόδημα, εννοούμε το πρωτογενές εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος πριν από τις προβλεπόμενες από την σχετική νομοθεσία κρατήσεις, μειώσεις, εκπτώσεις (π.χ. κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων μισθωτού, έξοδα επιχείρησης κλπ.).

Ενώ όταν λέμε καθαρό εισόδημα, εννοούμε αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση των προβλεπόμενων κρατήσεων, μειώσεων, εκπτώσεων, εκτός της παρακράτησης ή προκαταβολής φόρου εισοδήματος.

ζ) Το φορολογητέο εισόδημα

Το καθαρό εισόδημα του φυσικού προσώπου δεν είναι πάντα και η φορολογητέα ύλη επί της οποίας θα επιβληθεί ο φόρος.

Η φορολογική νομοθεσία προβλέπει μια σειρά φοροαπαλλαγών που είναι δυνατόν να περιορίσουν σημαντικά την φορολογητέα ύλη, δηλαδή, το φορολογητέο του εισόδημα.

Οι φοροαπαλλαγές αυτές γίνονται για κοινωνικούς και οικονομικούς λόγους.

Οι κοινωνικοοικονομικοί λόγοι που συνιστούν τις απαλλαγές του καθαρού

εισοδήματος από τον φόρο, διαφέρουν κατά περίπτωση.

Η απαλλαγή για ποσά δωρεών που διαθέτει ο φορολογούμενος είτε στο δημόσιο είτε σε ιερούς ναούς, ενισχύουν τους δωρητές και τους κοινωφελείς ή πολιτιστικούς τους σκοπούς.

Η φορολογική αυτή παρέμβαση στον καθορισμό της φορολογητέας ύλης του εισοδήματος του φυσικού προσώπου είναι πάρα πολύ σημαντική γιατί δίνει τις δυνατότητες άσκησης φορολογικής πολιτικής με κοινωνικό πρόσωπο, λαμβάνοντας υπόψη την ειδική θέση του κάθε φορολογούμενου και των αναγκών του (π.χ. αυξημένα αφορολόγητα ποσά για τα ανήλικα παιδιά ή παιδιά του φορολογούμενου που σπουδάζουν ή επί πλέον αφορολόγητο ποσό για αναπηρία πάνω από 67%).

Επομένως, φορολογητέο εισόδημα είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση από το καθαρό εισόδημα του φυσικού προσώπου, των προβλεπόμενων από το νόμο αφορολόγητων ποσών δαπανών.

Με το νόμο 3091/2002 ένα μεγάλο μέρος ποσών δαπανών του φορολογούμενου που μείωνε το καθαρό του εισόδημα, τώρα μειώνει τον αναλογούντα φόρο του όπως για παράδειγμα δαπάνες για πληρωμή ενοικίου του ιδίου ή των παιδιών του που σπουδάζουν, νοσήλια, τόκοι δανείου για απόκτηση α' κατοικίας, δαπάνες για δίδακτρα φροντιστηρίων μαθημάτων μέσης εκπαίδευσης και ξένης γλώσσας κλπ.

Η φορολογική νομοθεσία, ανάλογα με την ασκούμενη φορολογική πολιτική της κάθε κυβέρνησης, κατά καιρούς διαφοροποιεί τις δαπάνες αυτές.

η) Ο χρόνος απόκτησης εισοδήματος

Γίνεται συνήθως αποδεκτό ότι σαν χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ένα διαχειριστικό έτος. Για τα φυσικά πρόσωπα συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος ανεξάρτητα αν αποκτήθηκε καθ' όλη τη διάρκεια του έτους ή μηνών του έτους.

Ειδικές ρυθμίσεις προβλέπονται σε ειδικές περιπτώσεις εισοδημάτων που έχουν σχέση με την πηγή εισοδήματος ή τον τρόπο απόκτησης του(π.χ. αναδρομικά μισθωτού μετά από δικαστική απόφαση ή διαχειριστική περίοδος επιχειρήσεων που δεν συμπίπτει με το ημερολογιακό ή το γεωργικό έτος).

1.4 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1.4.1. ΓΕΝΙΚΑ

Υποκείμενα του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι:

1. Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατά τη διάρκεια του προηγούμενου έτους, απέκτησαν εισόδημα, το οποίο κατά τις διατάξεις του νόμου αποτελεί αντικείμενο του φόρου, με τις πιο κάτω διακρίσεις:

Υποκείμενα του φόρου είναι τα φυσικά πρόσωπα για τα εισοδήματα που αποκτούν

- Ατομικώς ή από τη δραστηριότητα που ασκούν
- Από κοινού με άλλα πρόσωπα, στις περιπτώσεις
- της παραγράφου 7 του άρθρου 67 (κοινωνία που εκμεταλλεύεται αυτοκίνητα Δ.Χ., συστεγαζόμενα φαρμακεία) καθώς και της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 588/1977, για τα κέρδη από ΕΠΕ που εκμεταλλεύεται λεωφορεία ενταγμένα σε ΚΤΕΛ, τα οποία ανήκουν στους εταίρους τους.

Τα φυσικά πρόσωπα είναι υποκείμενα του φόρου ανεξάρτητα από το φύλο, την ηλικία ή την δικαιοπρακτική τους ικανότητα.

Όσον αφορά στην ιθαγένεια, σε φόρο υπόκεινται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια του. Τούτο, με την επιφύλαξη των διατάξεων, τυχόν, σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και αλλοδαπού κράτους, του οποίου την ιθαγένεια έχει ο φορολογούμενος.

Όσον αφορά στην κατοικία, σε φόρο υπόκεινται για τα εισοδήματα που αποκτά στην αλλοδαπή το φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Κι' αυτό, επίσης, με την επιφύλαξη των διατάξεων, τυχόν σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και αλλοδαπού κράτους, στο οποίο προέκυψε το εισόδημα που απόκτησε ο κάτοικος της Ελλάδας. Και στις δυο περιπτώσεις επιβάλλεται η φορολογία, αλλά προβλέπεται αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, μέχρι όμως το ποσό του ελληνικού φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της αλλοδαπής.

Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρούνται κάτοικοι της Ελλάδας.

1.4.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΓΓΑΜΩΝ – ΑΝΗΛΙΚΩΝ

Ειδική φορολογική μεταχείριση¹ επιφυλάσσεται για το εισόδημα των φυσικών προσώπων που είναι έγγαμοι ή ανήλικοι.

Καταρχήν, το εισόδημα κάθε συζύγου φορολογείται χωριστά. Όμως το εισόδημα του ενός συζύγου προσθέτεται στο εισόδημα του άλλου και φορολογείται μαζί, όταν αυτό προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον σύζυγο.

Η χωριστή φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος των συζύγων κάμπτεται στις περιπτώσεις που, από λόγους εύνοιας προς την οικογένεια, αναγνωρίζονται ορισμένα στοιχεία που μειώνουν τη φορολογική επιβάρυνση, τα οποία συντρέχουν στο πρόσωπο του ενός συζύγου μεταφέρονται, επειδή το εισόδημα του δεν επαρκεί, για να ελαφρύνουν φορολογικά τον άλλον σύζυγο. Επίσης, και στις περιπτώσεις που η ελάφρυνση του εισοδήματος περιορίζεται, γιατί έχει τεθεί όριο στο ποσό που εκπίπτει από το εισόδημα ή το φόρο και των δυο συζύγων.

Το εισόδημα των ανήλικων παιδιών δηλώνεται και φορολογείται στο όνομα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικά εισόδημα. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανήλικου προσθέτεται στο όνομα του πατέρα του. Αν δεν υπάρχει πατέρας ή αν αυτό έχει χάσει τη γονική μέριμνα, προσθέτεται και φορολογείται στο όνομα της μητέρας του. Το εισόδημα των ανήλικων παιδιών που προέρχεται από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από τις χαριστική παροχή² που έγιναν σε αυτά από τους γονείς τους, φορολογείται στο όνομα του γονέα που παραχώρησε αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Κατ' εξαίρεση, φορολογείται ξεχωριστά το εισόδημα των ανήλικων παιδιών που προέρχεται:

Ø Α – από την προσωπική τους εργασία ή

Ø Β' - από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από κληρονομιά ή δωρεά, εκτός από τις χαριστικές παροχές³ που έγιναν σε αυτά από τους γονείς τους, ή

Ø Γ' - από σύνταξη που τους απονεμήθηκε, λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας τους, ή

Ø Δ – περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτά από γονική παροχή ή δωρεά, εφόσον κατά το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος από τον

ανήλικο έχει αποβιώσει ο γονιός που έχει παραχωρήσει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,

Θ'Ε – από περιουσιακά στοιχεία που αντικαθιστούν άλλα που περιήλθαν στο ανήλικο ως υποκατάστατο των πιο πάνω ά - 'δ περιουσιακών στοιχείων.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις, υποβάλλεται, από το νόμιμο αντιπρόσωπο του ανήλικου, χωριστή φορολογική δήλωση.

Σημειώνεται ότι δεν θεωρείται εισόδημα⁴ το ποσό της διατροφής που επιδικάζεται ή συμφωνείται συμβολαιογραφικός και καταβάλλεται σε ανήλικο παιδί.

Αντίθετα, το ποσό της διατροφής, που επιδικάζεται ή συμφωνήθηκε και καταβάλλεται σε σύζυγο αποτελεί εισόδημα του (της).

1.4.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΣΧΟΛΑΖΟΥΣΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ

Η σχολάζουσα κληρονομιά, η κληρονομιά στην οποία ο κληρονόμος είναι άγνωστος ή είναι γνωστός αλλά δεν την έχει αποδεχτεί, με την αυτονόητη προϋπόθεση ότι η κληρονομιά αυτή, ως ομάδα περιουσίας αποτελεί πηγή εισοδήματος (π.χ. υπάρχουν προσοδοφόρα ακίνητα, τα οποία διαχειρίζεται ο οριζόμενος από το δικαστήριο κηδεμόνας) και γι αυτά τα εισοδήματα είναι υποκείμενο του φόρου.

1.4.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΝΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Υποκείμενα του φόρου είναι⁶ και τα νομικά πρόσωπα των ομόρρυθμων ή αστικών εταιρειών κερδοσκοπικών ή μη.

Επίσης, υποκείμενα του φόρου είναι και οι ενώσεις προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα που αποτελούν αστική εταιρεία κερδοσκοπική ή

μη, ή κοινωνία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή κοινοπραξία ή αφανή εταιρεία, με τις προϋποθέσεις που αναφέρει στα άρθρα 10 και 28 του νόμου 2238/1994.

Τα φυσικά πρόσωπα διατηρούν ακέραιη τη φορολογική τους υποχρέωση για το εισόδημα που τους αντιστοιχεί, με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους, στους ακόλουθους φορείς:

I. Κοινωνίες αστικού δικαίου που εκμεταλλεύονται επιβατηγά ή φορτηγά δημόσιας χρήσης, μέχρι δυο οχήματα,

II. Προσωπικές εταιρείες, με ένα (1) αυτοκίνητο δημόσιας χρήσης,

III. Συστεγαζόμενα φαρμακεία, μεταξύ φαρμακοποιών,

IV. Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που έχουν συσταθεί με το νόμο 588/1977, από μετόχους ΚΤΕΛ για την εκμετάλλευση λεωφορείων του,

V. Ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου – στις οποίες περιλαμβάνονται ανήλικοι -, για το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που ως ποσοστό των κερδών τους φορολογείται στα φυσικά πρόσωπα (μέχρι τρία) που έχουν την ιδιότητα του ομόρρυθμου εταίρου ή μεγάλους κοινοπραξίας, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους, καθώς και σε

VI. Συνιδιοκτήτες που συνεκμεταλλεύονται αλιευτικά σκάφη μέχρι και δέκα όρους ολικής χωρικότητας, στις οποίες συμμετέχουν αποκλειστικότητα επαγγελματίες αλιείς.

1.5 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Αντικείμενο της φορολογίας εισοδημάτων των φυσικών προσώπων καλούμε το αξιόλογο μέγεθος της φορολογητέας ύλης που θα ληφθεί υπόψη για την μεταφορά των πόρων των ιδιωτικών οικονομιών προς την δημόσια οικονομία.

Είναι κατ' αρχήν το συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο προκύπτει κατά κανόνα μέσα στο προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος και το οποίο αποκτιέται από τα υποκείμενα του φόρου που αναφέραμε.

Ως εισόδημα θεωρούμε τον «καρπό» που προκύπτει από την εκμετάλλευση των συντελεστών παραγωγής,(έδαφος, εργασία, κεφάλαιο) μόνο του ή σε συνδυασμό με τους άλλους μέσα σε μία χρονική περίοδο συνήθως υπερδωδεκάμηνη.

Χαρακτηριστικό αυτής της εκμετάλλευσης είναι ότι το βασικό μέγεθος του συντελεστή ή των συντελεστών της παραγωγής στην αρχή και το τέλος αυτού του χρονικού διαστήματος παραμένει αμετάβλητο ποσοτικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.1 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ

Στο νόμο ορίζεται ότι το εισόδημα ανάλογα με την πηγή από την οποία προέρχεται, διακρίνεται σε 6 κατηγορίες ως εξής:

I. Εισοδήματα από ακίνητα

II. Εισοδήματα από κινητές αξίες

III. Εισοδήματα (κέρδη) από εμπορικές επιχειρήσεις

IV. Εισοδήματα (κέρδη) από γεωργικές επιχειρήσεις

V. Εισοδήματα (αμοιβές) από μισθωτές υπηρεσίες

VI. Εισοδήματα (αμοιβές) από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών καθώς και από κάθε άλλο εισόδημα που δεν περιλαμβάνεται στις άλλες πηγές εισοδήματος.

2.2 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

2.2.1 ΈΝΝΟΙΑ

Εισόδημα αυτής της κατηγορίας είναι το έσοδο που προκύπτει κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος από την εκμετάλλευση ακινήτων, τα οποία καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος που αποκτήθηκαν θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται.

Σε αυτή την κατηγορία του εισοδήματος έχουν συμπτυχθεί οι «πηγές» εισοδήματος από «οικοδομές» και «εκμίσθωση γαιών», λόγω της ταυτότητας του αντικειμένου τους. Έτσι, το εισόδημα αυτής της κατηγορίας περιλαμβάνει τα έσοδα από την εκμετάλλευση οικοδομημένων και μη οικοδομημένων ακινήτων. Επίσης, το δικαίωμα

που αποκτιέται από τον κύριο του εδάφους στις ειδικές περιπτώσεις εκμετάλλευσης του ακινήτου. Υποκείμενα αυτής της φορολογίας, είναι τα φυσικά πρόσωπα, τα νομικά πρόσωπα και οι ενώσεις προσώπων, εφόσον, με οριστικό συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με δικαστική απόφαση ή χρησικτησία ή κληρονομιά, είναι κύριοι ή νομείς ή επικαρπωτές ή έχουν το δικαίωμα ενάσκησης της επικαρπίας ή οίκησης ακινήτου, καθώς και το δικαίωμα επιφάνειας ή εμφύτευσης σε γη ή έχουν ανεγείρει, ως μισθωτές, ακίνητο στο οικόπεδο που έχουν μισθώσει.

Σε περίπτωση εκμίσθωσης ολόκληρης ή μέρους οικοδομής μαζί με έπιπλα ή μηχανήματα, στο εισόδημα συνυπολογίζεται και το μίσθωμα των επίπλων και των μηχανημάτων.

Στην έννοια του νομικού όρου «γαίες» περιλαμβάνονται οι αγροτικές εκτάσεις που μπορεί να καλλιεργούνται ή προσφέρονται φυτεμένες για εκμίσθωση, τα δάση και οι δενδρώδεις εκτάσεις, τα λιβάδια και οι βοσκότοποι κάθε είδους, τα μεταλλεία και λατομεία, οι πηγές, τα πηγάδια, οι λίμνες και οι δεξαμενές, τα ιχθυοτροφεία. Το εισόδημα από ακίνητα προκύπτει στις ακόλουθες μορφές:

- Άμεσα,. Από εκμίσθωση ή επίταξη μίας ή περισσοτέρων οικοδομών ή γαιών ή φυσικών υδάτινων επιφανειών ή μεταλλείων ή λατομείων ή δεξαμενών ή ιχθυοτροφείων κ.τ.λ
- Έμμεσα, λόγω ιδιοκατοίκησης, ιδιοχρησιμοποίησης ή παραχώρησης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα του δικαιώματος εκμετάλλευσης γαιών.
- Ως το δικαίωμα, που αποκτά ο κύριος του εδάφους προκειμένου για τις επιφάνειες που διατηρούνται σύμφωνα με τα άρθρα 58 και 59 του α.ν. 2783/1941, καθώς και για τις οικοδομές που βρίσκονται σε έδαφος ξένης ιδιοκτησίας.
- Ως το αντάλλαγμα, για την παραχώρηση χώρου στον οποίο τοποθετούνται φωτεινές επιγραφές και κάθε είδους διαφημίσεις.

- Ως το έσοδο από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια, εργαστήρια, χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, περιοχές θερινών θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων, και γενικά για κάθε άλλη χρήση.
- Ως το ετήσιο τμήμα της αξίας της οικοδομής, που αναγείρεται με δαπάνες του ενοικιαστή σε έδαφος που ανήκει στην κυριότητα του εκμισθωτή, αν μετά τη λήξη της ενοικίασης η οικοδομή περιέρχεται στην ιδιοκτησία του εκμισθωτή.
- Όσα αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση εφαρμόζονται ανάλογα και για τις βελτιώσεις και τις επεκτάσεις που γίνονται στο μίσθιο με δαπάνες του ενοικιαστή και θα παραμείνουν στο ακίνητο μετά τη λήξη της μίσθωσης, επ' ωφελεία του εκμισθωτή.
- Ως το έσοδο που αποκτά ο μισθωτής του ακινήτου, αν το μισθώνει σε τρίτο (περίπτωση υπεκμίσθωσης).
- Ως το έσοδο που αποκτιέται είτε άμεσα από εκμίσθωση είτε έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση, από το μισθωτή ή επιφανειούχο ή εμφυτευτεί ή από αυτόν που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου, στις περιπτώσεις μισθώσεων που διαρκούν περισσότερο από εννέα (9) έτη ή για τις επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται, καθώς και για τις οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου.
- Ως το αντάλλαγμα, που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής ακινήτου από τη μεταβίβαση για ορισμένο χρόνο της επικαρπίας ακινήτου σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.
- Ως το ποσοστό της δασικής παραγωγής που αποκτιέται από τον ιδιοκτήτη, νομέα του δάσους, όταν καταβάλλεται σ' αυτόν, σε εκτέλεση της συμφωνίας, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του δάσους.
- Ως το ποσοστό των προϊόντων της παραγωγής, μ' οποιοδήποτε τρόπο παραγόμενων, που αποκτιέται από τον ιδιοκτήτη, νομέα των αγροτικών

εδαφικών εκτάσεων, το οποίο καταβάλλεται σ' αυτόν ως το αντάλλαγμα για την παραχώρηση της εκμετάλλευσής τους, με την προϋπόθεση ότι δε συμμετέχει στις δαπάνες καλλιέργειας ή συγκομιδής των γεωργικών προϊόντων.

2.2.2 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΟΙΚΟΔΟΜΕΣ.

Ακαθάριστο εισόδημα από εκμισθούμενες οικοδομές είναι το μίσθωμα που συμφωνήθηκε μεταξύ του κυρίου της οικοδομής και του ενοικιαστή της, όπως αυτό προκύπτει από το σχετικό μισθωτήριο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο.

Σε περίπτωση που δεν προσάγεται μισθωτήριο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο της συμφωνίας ή αν τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του ακαθάριστου εισοδήματος μπορεί να γίνει με σύγκριση της μισθωτικής αξίας της ενοικιαζόμενης 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 άνω μισθωτικής αξίας εφόσον από εξαιρετικούς λόγους που ανάγονται αποκλειστικώς στους παράγοντες που επηρεάζουν την μισθωτική αξία

του, αυτή είναι μικρότερη από το 3,5% της «αντικειμενικής», της «προκαθορισμένης» αξίας του, κατά τα ανωτέρω.

Η επίκληση των σχετικών λόγων μπορεί να γίνει με προσφυγή που ασκείται από το φορολογούμενο μέχρι της 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους η προσφυγή ασκείται μετά τις προθεσμίες του άρθρου 77 του ν.2717/1999(ν. 4125/1960).

2.2.3 ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΙΔΙΟΚΑΤΟΙΚΗΣΗΣ, ΙΔΙΟΧΡΗΣΗΣ ΚΤΛ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

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

- Την Κυρία 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 1η Ιανουαρίου του έτους πρόκυψης του εισοδήματος, ή
- Την Τιμή εκκίνησης , που ισχύουν την 1η 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.

· Το Συντελεστή παλαιότητας, ο οποίος υπολογίζεται ανά πενταετία, με βάση τον ομώνυμο συντελεστή που ισχύει στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

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 παραχώρησης της για κατοίκηση ή για χρησιμοποίηση με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα (δωρεάν παραχώρηση), το ακαθάριστο εισόδημα 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 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.

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

2.2.4 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΑΙΕΣ

Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τη σχετική συμφωνία. Αν το μίσθωμα ή το αντάλλαγμα έχει συμφωνηθεί σε είδος, θ' αποτιμηθεί η αξία του είδους σε χρήμα με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης στο 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 σε 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. Μετά την εισαγωγή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού του ακαθάριστου γεωργικού εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη αυτό, εφόσον υπερβαίνει το συμφωνημένο μίσθωμα.

Ο φορολογούμενος δικαιούται ν' αμφισβητήσει αυτόν τον προσδιορισμό του εισοδήματός του.

Σημειώνεται ότι δε λαμβάνεται υπόψη το τεκμαρτό μίσθωμα από την παραχώρηση γαιών, χωρίς αντάλλαγμα, όταν αυτή έχει συμφωνηθεί μεταξύ συζύγων κατά κύριο επάγγελμα αγροτών ή από γονείς ηλικίας πάνω από 65 ετών σε τέκνα τους, κατά κύριο επάγγελμα αγρότες.

2.2.5 ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

Απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος τα ακίνητα για το τεκμαρτό εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος:

- Από την παραχώρηση της χρήσης της οικοδομής, χωρίς αντάλλαγμα, στο δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.
- Από τη παραχώρηση της χρήσης της οικοδομής, χωρίς αντάλλαγμα, η οποία χρησιμοποιείται ως κατοικία, όταν αυτή η παραχώρηση γίνεται 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 που 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 την χρησιμοποιήσει ως κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία του (στον ένα ή και στους δύο γονείς του). Από 1-1-2006 και μετά υπάρχει απαλλαγή για δωρεάν παραχώρηση κύριας κατοικίας μέχρι 200τ.μ. στις δύο προηγούμενες περιπτώσεις.
- Από ιδιοκατοίκηση της κύριας και των δευτερευουσών κατοικιών του φορολογούμενου, ανεξάρτητα από την επιφάνειά τους. Η απαλλαγή αυτή του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση (κύριας ή δευτερευουσών) κατοικιών ισχύει από τα εισοδήματα της χρήσης 2003.
- Δε θεωρείται εισόδημα από ακίνητα αυτό που προκύπτει από ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων από βιομηχανίες και από 01/01/2007 και από βιοτεχνίες καθώς επίσης και από ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών που βρίσκονται μέσα σε αγροτικά κτήματα ή έξω από αυτά, αλλά χρησιμοποιούνται για την διεξαγωγή των έργων της γεωργικής επιχείρησης.

2.2.6 ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα αφαιρούνται, ανάλογα από το είδος και τη χρήση του ακινήτου τα ακόλουθα πάγια ποσοστά:

Όταν πρόκειται για οικοδομημένο ακίνητο,

- Πάγιο ποσοστό 10% για αποσβέσεις και ποσοστό μέχρι 15% για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ασφάλιστρα συμβάσεων για ασφάλεια από κινδύνους πυρκαγιάς ή από άλλους κινδύνους, καθώς και αμοιβή δικηγόρου σε δίκες απόδοσης του μισθίου ή καθορισμού του μισθώματος, προκειμένου για το εισόδημα από οικοδομές που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, σχολεία, οικοτροφεία, φροντιστήρια, κλινικές, σανατόρια ξενοδοχεία, αίθουσες θεάτρων ή κινηματογράφων.
- το πιο πάνω όριο δαπανών, με ποσοστό 15%, διπλασιάζεται προκειμένου για το εισόδημα από οικοδομές που έχουν χαρακτηριστεί ως «διατηρητέες» για οποιαδήποτε χρήση · τα ως άνω ποσοστά περιορίζονται σε 5% και 5% αντιστοίχως, προκειμένου για το εισόδημα από οικοδομές που χρησιμοποιούνται σε άλλες χρήσεις, καταστήματα, γραφεία, αποθήκες κτλ

Όταν πρόκειται μη οικοδομημένο ακίνητο

- 5% συνολικώς προκειμένου για το εισόδημα από γήπεδα, για το τμήμα της αξίας της οικοδομής που θεωρείται εισόδημα όταν η οικοδομή σε οικόπεδο τρίτου, για το αντάλλαγμα παραχώρησης χώρου τοποθέτησης επιγραφών και διαφημίσεων, καθώς και για το εισόδημα που προκύπτει από τη διαφορά του μισθώματος και του υπομισθώματος ακινήτων που εκμισθώνονται για οποιαδήποτε χρήση. Επίσης, το ίδιο ποσοστό για την περίπτωση εισοδήματος από γαίες.

2.2.7 ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΚΜΙΣΘΟΥΜΕΝΩΝ ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΩΝ ΧΩΡΩΝ ΠΟΛΥΚΑΤΟΙΚΙΩΝ(ΑΡΘΡΟ 11 Ν. 2238/1994)

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

2.2.8 ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ «ΑΕΡΑ» ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΤΟΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ

Κάθε ποσό που καταβάλλεται πέρα από τα μισθώματα στον εκμισθωτή του ακινήτου, για τη μίσθωση του ακινήτου υπόκειται σε αυτοτελή φορολογία, με συντελεστή 20% στο καθαρό ποσό που καταβάλλεται από τον ενοικιαστή, στο δικαιούχο εκμισθωτή.

Σημειώνεται ότι για τα ποσά που καταβάλλονται από 01/01/2007 καταργήθηκε η αυτοτελής φορολογία και φορολογούνται πλέον με τις γενικές διατάξεις.

2.3 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ

Α) Περιπτώσεις εισοδήματος

Εισοδήματα από κινητές αξίες είναι αυτά που προκύπτουν για κάθε οικονομικό έτος από:

- Μερίσματα, τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχές ημεδαπών Α.Ε. καθώς και ομολογίες και χρεόγραφα του Ελληνικού Δημοσίου. Επίσης, αμοιβές και ποσοστά διοικητικών συμβούλων, διευθυντών, διαχειριστών ανωνύμων εταιρειών εκτός του μισθού τους.
- Μερίσματα και τόκοι από τίτλους επιχειρήσεων αλλοδαπής προέλευσης.

Επίσης το εισόδημα από τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση εκτός ορισμένων περιπτώσεων.

- Τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγυήσεως, και κάθε χρεωστικού τίτλου με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, αυτών που δεν περιλαμβάνονται στις παραπάνω περιπτώσεις α και β.
- Κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων.
- Κέρδη Α.Ε. που διανέμονται με την μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.
- Από υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων , που σχηματίζονται με τις διατάξεις του Ν.Δ.400/1970 (Φ.Ε.Κ 22 Α'), για ασφαλίσεις ζωής.

Όταν τα πιο πάνω αναφερόμενα εισοδήματα υπόκεινται σε φορολογία και ορίζεται ότι αυτά θα καταβάλλονται ελεύθερα από φόρο στο δικαιούχο, σαν εισόδημα, υποκείμενο στη φορολογία, είναι το ποσό που

καταβάλλεται στο δικαιούχο μετά την αφαίρεση του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

B) Εισοδήματα ειδικών περιπτώσεων που λογίζονται σαν εισόδημα από κινητές αξίες.

1) Το εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικά ανωνύμων εταιρειών είτε η διανομή του γίνεται σε χρήμα, είτε σε ακίνητα ή κινητά ή άλλες αξίες.

2) Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων Α.Ε. κατά την εξαγορά τους από αυτή.

3) Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή προέρχεται από εταιρεία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο (Αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου).

4) Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας δεν λογίζονται σαν εισόδημα από κινητές αξίες αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις καθώς επίσης και οι τόκοι των περιπτώσεων αυτών που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση.

5) Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος που δίνονται από ημεδαπές Α.Ε. χωρίς νόμιμη συμβατική υποχρέωση προς τους διευθυντές ή τους εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή σε μέλη του Δ.Σ. ή διευθύνοντες ή προς πρόσωπα τα οποία την εκπροσωπούν, εφ' όσον έχουν υπολογιστεί και βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης της Α.Ε.

Γ) Χρόνος κτήσεως εισοδήματος από κινητές αξίες

Σαν χρόνος απόκτησης εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:

- Για τα κέρδη που διανέμονται από τις ημεδαπές Α.Ε. με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ. και διευθυντές εκτός μισθού, καθώς επίσης για αμοιβές στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους , ο χρόνος έγκρισης αυτών από την Δ.Ε. των μετόχων.
- Για τους τόκους που προέρχονται από τους ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές προνομιούχες, ο χρόνος έγκρισης τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων και προκειμένου για τοκομερίδια , ο χρόνος που έχει οριστεί για την εξαργύρωση τους.
- Για μερίσματα και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές αλλοδαπής προέλευσης με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων κ.λ.π. Ο χρόνος εξαργύρωσης ή είσπραξης των μερισμάτων και τόκων.
- Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης του, μετρητοίς ή εγγύηση, καθώς και κάθε τίτλου χρωστικού με υποθήκη , ενέχυρο ή όχι, ο χρόνος κατά τον οποίο αυτοί καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί ενώ για τα εισοδήματα από τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση (εκτός εξαιρέσεων) ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης τόκων.
- Για τα κέρδη που προέρχονται από αμοιβαία κεφάλαια, ημεδαπά ο χρόνος έγκρισης τους από την Α.Ε. διαχειρίσεως, για τα κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια αλλοδαπής, ο χρόνος που εισπράττονται.
- Για τα εισοδήματα από αποθεματικά Α.Ε. ή εξαγορά κατόχων ιδρυτικών τίτλων Α.Ε., ο χρόνος έγκρισης τους από την Γ,Σ. των μετόχων.
- Για τα εισοδήματα που προέρχονται από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεματικών (Ν.Δ.400/70) για ασφαλίσεις ζωής, των παροχών σε χρήμα ή σε είδος που γίνονται από ημεδαπή Α.Ε. σε διευθύνοντες κ.λ.π. της Α.Ε., καθώς και για αμοιβές μελών Δ.Σ, Α.Ε, που δεν προέρχονται από διάθεση καθαρών κερδών, ο χρόνος της καταβολής ή πίστωσης αυτών στο όνομα των δικαιούχων.

Δ) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες

Το εισόδημα που προκύπτει από τα πιο πάνω αναφερόμενα αποτελούν το ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες.

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

Εξαιρέση: για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τους τόκους που επιδικάστηκαν σε φυσικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς (Ν.1892/90)

2.4 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

α) Περιπτώσεις εισοδήματος

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει κάθε χρόνο από την άσκηση, ατομικά ή εταιρικά, μιας ή περισσοτέρων εμπορικών, βιομηχανικών, βιοτεχνικών επιχειρήσεων ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος, το οποίο, όμως, δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των ελευθέρων επαγγελμάτων σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2238/1994.

Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης εταιρείας (Ο.Ε), ετερόρρυθμης εταιρείας (Ε.Ε) και εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε), της κοινοπραξίας, κοινωνίας, της αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών, σαν εισόδημα θεωρείται αυτό που αποκτήθηκε από κάθε εταίρο ή μέλος από την συμμετοχή του, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής του, στα κέρδη τους.

Επίσης θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α. Το κέρδος από επιχείρηση αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παρ. 3 του άρθρου 28, πλην των

(τεχνικών) επιχειρήσεων του άρθρου 34 του Ν.2238/1994, που φορολογούνται με ειδικό τρόπο.

β. Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων που προέρχεται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης ,κείμενες εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως Δήμου ή Κοινότητας, οι οποίες χωρίστηκαν και ρυμοτομήθηκαν, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παρ. 3 του άρθρου 28. Σαν ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης που πωλήθηκε και της αξίας της έκτασης πριν την ρυμοτόμηση, μειωμένη κατά το μέρος των δαπανών

(σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994) που έγιναν και οι οποίες βαρύνουν τον πωλητή.

Ειδικά για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, σαν ακαθάριστα έσοδα λαμβάνεται το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια και επίσης η διαφορά μεταξύ τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στην φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

γ. Οι αμοιβές με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής, των αστικών ή αγροτικών συνεταιρισμών που καταβάλλονται στα μέλη τους και οι οποίοι έχουν συσταθεί νόμιμα.

δ. Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες της επιχείρησης, που ενεργούνται από αυτή παράλληλα με την κύρια δραστηριότητά της, σύμφωνα με τη διάταξη δ' της παρ. 3 του άρθρου 28.

ε. Η επιχειρηματική αμοιβή ομόρρυθμου εταίρου και του μέλους κοινωνίας κληρονομικού δικαίου, σύμφωνα με τη διάταξη ε' της παρ. 3 του άρθρου 28, στην οποία μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνεται και ανήλικος, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 10.

στ. Ο μισθός που καταβάλλεται στα μέλη Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε., σύμφωνα με τη διάταξη στ' της παρ. 3 του άρθρου 28 καθώς και ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από Ε.Π.Ε. σε εταίρους τους, για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον, κατά το χρόνο παροχής των υπηρεσιών τους τα μέλη αυτά ή οι εταίροι των Ε.Π.Ε., κατά περίπτωση, είναι ασφαλισμένοι οποιονδήποτε, εκτός του Ι.Κ.Α., ασφαλιστικού φορέα.(Ν.3091/2002,παρ.2, άρθρου 8) ζ. Η αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιεί η επιχείρηση, καθώς και αυτή που δεν πραγματοποιήθηκε αλλά έχει περιληφθεί στην απογραφή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28.

η. Οι τόκοι από συναλλαγματικές και γραμμάτια από εμπορικές συναλλαγές, καθώς και οι τόκοι από πωλήσεις, με πίστωση, εμπορευμάτων, μεταξύ εμπόρων, και οι τόκοι υπερημερίας που προκύπτουν ή γενικώς οι τόκοι που επιδικάζονται γι' αυτήν την περίπτωση, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης η' της παρ. 3 του άρθρου 28 και τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 25.

θ. Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, που πραγματοποιούνται από επιτηδευματίες οι οποίοι τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης θ' της παρ. 3 του άρθρου 28.

β) Προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος

1.Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης από της κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές της.

2.Το καθαρό εισόδημα (κέρδος) των εμπορικών επιχειρήσεων υπολογίζεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων(ΚΒΣ) που τηρούν αυτές ως εξής:

α. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, το καθαρό κέρδος βρίσκεται,

με βάση τα αριθμητικά δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης (λογιστικά).

β. Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του ΚΒΣ, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, το καθαρό κέρδος βρίσκεται εξωλογιστικά με την εφαρμογή μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (βλ. άρθρο 32 ν.2238/1994).

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

α) 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 (βλ. άρθρο 25 παρ.4 του ν.2238/1994).

β) Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης (βλ. άρθρο 28 παρ.3 περίπτωση. ζ' και άρθρο 32 παρ.1 β').

γ) Τα ποσά που εισπράχθηκαν από απαιτήσεις της επιχείρησης που είχαν θεωρηθεί επισφαλείς και είχαν γίνει δεκτά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησης σε προηγούμενα χρόνια.

δ) Τα ποσά που εισπράχθηκαν από την επιχείρηση γιατί θεωρήθηκε ότι είχαν καταβληθεί χωρίς να οφείλονται για φόρους, τέλη και εισφορές που τη βάρυναν κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών προηγούμενων χρόνων και είχαν γίνει δεκτά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

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.

Προκειμένου για τις πιο πάνω επιχειρήσεις που αρχίζουν τις εργασίες τους για πρώτη φορά, από τα εμπορεύματα που αγόρασαν θεωρούνται

πως πουλήθηκαν μέσα στον πρώτο χρόνο τόσα δωδέκατα από αυτά, όσοι οι μήνες πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Σ' αυτή την περίπτωση κλάσμα μηνός λογίζεται ως ακέραιος μήνας. Το υπόλοιπο ποσό των εμπορευμάτων αυτής της επιχείρησης μεταφέρεται για να προστεθεί στο ποσό των εμπορευμάτων που θα αγοραστούν από αυτή στον επόμενο χρόνο.

γ) Εισοδήματα Τεχνικών επιχειρήσεων

Το καθαρό κέρδος των τεχνικών επιχειρήσεων βρίσκεται, καταρχήν, εξωλογιστικά, με τη χρήση συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα αυτών ως εξής:

α. Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών, με συντελεστή 15% στην αξία των ακινήτων, όπως αυτή προσδιορίζεται για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια ή το πραγματικό τίμημα το οποίο προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται το μεγαλύτερο τίμημα.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Αν έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δε συντάχθηκε μέσα σε δύο (2) χρόνια από τότε που συντάχθηκε αυτό το προσύμφωνο, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται 2 έτη από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού προσύμφωνου.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

-Το τίμημα πώλησης των ακινήτων, όπως αυτό γράφεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, καθώς και

-Η διαφορά μεταξύ αυτού του τιμήματος και της αγοραίας αξίας του ακινήτου, όπως αυτή υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Στην κατηγορία αυτών των επιχειρήσεων θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο και η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων κλπ. που περιέρχονται στα μέλη της προσωπικής εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας κατά το χρόνο της διάλυσής τους. Για τη φορολογία τους θα ληφθούν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία υπολογίζονται με τη μέθοδο που προαναφέραμε, στα οποία εφαρμόζονται οι πιο πάνω συντελεστές. Τα κέρδη που θα προκύψουν θα φορολογηθούν στο όνομα της εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας, με τον ισχύοντα συντελεστή πάνω σ' αυτά, κατά το έτος της διάλυσης της εταιρείας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας.

Αν η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον ΚΒΣ ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας, ο πιο πάνω συντελεστής αυξάνεται κατά 100% δηλαδή γίνεται 30%.

Αν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται ότι έχουν πραγματοποιηθεί στα βιβλία της επιχείρησης που αναλαμβάνει τα πιο πάνω έργα βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή μέχρι 60% δηλαδή να εφαρμόσει συντελεστή από 15% ως 24%. Σημειώνεται ότι, δε θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών που εμφανίζονται ότι έχουν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι 20% του πραγματικού κόστους κατασκευής.

β. Προκειμένου για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων του δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικά, με συντελεστή 10% στα ακαθάριστα έσοδα ανεξαρτήτως από το αν τα υλικά του έργου παρασχέθηκαν από τον εργοδότη ή όχι. Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται μέσα στη χρήση με τους οικείους λογαριασμούς, μειωμένα όμως με τα ποσά εγγυήσεων καλής εκτέλεσης τα οποία αντιστοιχούν σ' αυτά. Τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης θεωρούνται έσοδο της χρήσης κατά την οποία αποδίδονται.

γ. Προκειμένου για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών, με συντελεστή 12% στα ακαθάριστα έσοδα. Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα ποσά των αξιών των τμημάτων του έργου ή των έργων που εκτελέστηκε μέσα στη χρήση.

δ. Προκειμένου για την εκτέλεση ιδιωτικού τεχνικού έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση υλικών του εργολάβου (είτε γιατί δεν απαιτούνται υλικά είτε γιατί τα υλικά που απαιτούνται τα χορηγεί ο εργοδότης) με συντελεστή 25% στα ακαθάριστα έσοδα. Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε μέσα στη χρήση, χωρίς να υπολογίζεται η αξία των υλικών.

Σημειώνεται ότι για και τις πιο πάνω περιπτώσεις β, γ και δ ισχύουν όσα αναφέραμε στην περίπτωση α, αν η επιχείρηση δεν τήρησε βιβλία του ΚΒΣ ή αν υπάρχει προφανής δυσαναλογία μεταξύ των δαπανών που εμφανίζονται ότι πραγματοποιήθηκαν.

Προκειμένου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και

ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων ισχύουν όσα προαναφέραμε, με τις ακόλουθες όμως πρόσθετες προϋποθέσεις:

α) Για τις επιχειρήσεις που λειτουργούσαν κατά τη δημοσίευση του ν.12/1975, εφόσον αυτές δεν είχαν υποβάλλει τη δήλωση που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 12 του ν.542/1977.

β) Για τις επιχειρήσεις που θα συσταθούν μετά τη δημοσίευση του ν.542/1977, εφόσον αυτές μέσα σ' ένα μήνα από την έναρξη λειτουργίας τους δεν υποβάλλουν τη σχετική δήλωση που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 12 του ν.542/1977.

Ειδικώς, οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994 δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που είναι ανάδοχοι προγραμμάτων ενεργού πολεοδομίας, με βάση τα νομοθετήματα: ν.δ. 1003/1971, ν.947/1979 ή 1337/1983.

Για τα νομικά πρόσωπα της παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 (προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κλπ.) καθώς και για τις ατομικές επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών ή εκτέλεσης τεχνικών έργων, που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, όταν από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία προκύπτουν καθαρά κέρδη μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά κέρδη, τότε τα φορολογούμενα κέρδη τους υπολογίζονται με την προσθήκη ποσοστού 40% της διαφοράς μεταξύ πραγματικών και τεκμαρτών κερδών (για ισολογισμούς που κλείνουν από 31 Δεκεμβρίου 1997 και στο εξής).

Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται στις προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες κλπ., των οποίων μέλη είναι αποκλειστικά ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

Για τις οικοδομικές και τις εργοληπτικές επιχειρήσεις τεχνικών έργων, οι οποίες λειτουργούν με τη μορφή της Α.Ε ή της Ε.Π.Ε. ή γενικά υπόχρεων της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες αυτοί συμμετέχουν, τα καθαρά κέρδη

υπολογίζονται λογιστικώς (άρθρο 7 παρ. 7 του ν.2940/2001 όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με την παρ. 2 του άρθρου 16 του ν.2992/2002) για δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα που αναλαμβάνονται από την 1/1/2002 και μετά καθώς και για οικοδομές των οποίων η έναρξη της ανέγερσης πραγματοποιείται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

2.5 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

A) Περιπτώσεις εισοδήματος

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους όπως αγροτικών, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικών, μελισσοκομικών, σηροτροφικών, δασικών, αλιευτικών κ.λ.π Οι γεωργικές επιχειρήσεις είναι δυνατόν να λάβουν εταιρική μορφή σαν ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίας, συνεταιρισμοί.

Εισόδημα από συμμετοχή σε γεωργική επιχείρηση που λαμβάνει εταιρική μορφή ή κοινοπρακτική, λαμβάνεται το αναλογούν ποσοστό κερδών από την συμμετοχή του.

Ο υπολογισμός εισοδήματος τέτοιων μορφών γεωργικών επιχειρήσεων ακολουθεί την ίδια διαδικασία και υπάγεται στην ίδια ρύθμιση όπως το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 28 του Ν.2238/94).

B) Ακαθάριστο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Για τον προσδιορισμό ακαθάριστου εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από κάθε γεωργική συναλλαγή και εκμετάλλευση και εφαρμόζονται αναλόγως τα άρθρα 28,29,30,31,38 και 39 του Ν.2238/94 (όπως και στις εμπορικές επιχειρήσεις).

Αν το ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς τότε προσδιορίζεται τεκμαρτώσ με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος.

Σαν ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων τα οποία αποτιμώνται σε ευρώ, με βάση την μέση τιμή χονδρικής πώλησης τους στον χρόνο και τον τόπο της παραγωγής τους.

Στα ακαθάριστα έσοδα τους που υπολογίζονται με αυτόν τον τρόπο, δεν συμπεριλαμβάνονται :

- Οι τόκοι από συναλλαγματικές πράξεις.
- Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς αιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη, εισφορές της επιχείρησης.

Τα ανωτέρω ποσά προστίθενται στο καθαρό εισόδημα της επιχείρησης που προκύπτει από την εφαρμογή Συντελεστή καθαρού εισοδήματος.

Γ) Καθαρό εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Το καθαρό από γεωργικές επιχειρήσεις εισόδημα μπορεί να εξαχθεί είτε από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία είτε, αν αυτό δεν είναι δυνατό να προσαρμοστεί εξωλογιστικά σε ποσοστό πάνω στο ακαθάριστο εισόδημα.

Στον εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος λαμβάνεται σαν καθαρό εισόδημα η αξία των προϊόντων που παράχθηκαν, και η οποία αποτιμείται σε ευρώ κατά τα ανωτέρω.

- Μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους γεωργικών επιχειρήσεων

Για κάθε κλάδο γεωργικών εκμεταλλεύσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού εισοδήματος, ο οποίος εφαρμόζεται στα

ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Για τις γεωργικές επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., αλλά δεν τηρούν, ο συντελεστής καθαρού εισοδήματος προσαυξάνεται κατά 50%.

Αν από τα στοιχεία που προσκομίσει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι, εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία, μειώθηκε το εισόδημα του από την γεωργική εκμετάλλευση το καθαρό εισόδημα μπορεί να προσδιοριστεί με τη χρήση κατώτερου από εκείνους που ορίζονται στον σχετικό πίνακα. Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το μηδέν (0).

Δ) Πως προσδιορίζεται το καθαρό γεωργικό εισόδημα

Σαν καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται Βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ, θεωρείται η πρόσοδος από το έδαφος, το κεφαλαίο και την εργασία, από την συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο.

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνεται με βάση τις καθιερωμένες λογιστικές αρχές το καθαρό εισόδημα ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις (π.χ. κλωβός για ιχθυοτροφεία) , επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών.

Για την πιο πέρα εξειδίκευση της ανωτέρω αντικειμενικής μεθόδου με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας καθορίζονται

διάφορα προσδιοριστικά στοιχεία που διαμορφώνουν την πρόσοδο από το έδαφος, την εργασία, το κεφαλαίο και την μέθοδο υπολογισμού των συντελεστών. Για τον σκοπό αυτό συνίστανται σχετικές επιτροπές για την κατάρτιση πινάκων που περιλαμβάνουν εκτιμήσεις του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, μέχρι τέλος Ιανουαρίου κάθε έτους αφού συνεκτιμήσουν ανάλογους πίνακες που έχουν καταρτιστεί από αρμόδιες νομαρχιακές επιτροπές.

Αν από τα τηρούμενα βιβλία της γεωργικής επιχείρησης δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα και προκύπτει γεωργικό εισόδημα διαφορετικό από αυτό της αντικειμενικής μεθόδου, λαμβάνεται το κατά περίπτωση μεγαλύτερο εισόδημα που προκύπτει.

Ο φορολογούμενος με βάση πραγματικά στοιχεία που επικαλείται με αίτηση του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ (ζημίες από γεγονότα απρόβλεπτα κ.λ.π) μπορεί να ζητήσει μείωση του προκύπτοντος εισοδήματος του με βάση την αντικειμενική μέθοδο.

Ε) Οι κατά επάγγελμα αγρότες και οι απαλλαγές από το εισόδημα τους

Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα, που προσδιορίζονται με την αντικειμενική μέθοδο εκπίπτουν:

- Το ποσό του καταβαλλομένου ενοικίου για εκμίσθωση γεωργικής γης.
- Ποσό ίσο με το 25% της δαπάνης αγοράς καινούργιου πάγιου εξοπλισμού, που χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την κάλυψη αναγκών της γεωργικής εκμετάλλευσης, εφάπαξ κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης, χωρίς δυνατότητα έκπτωσης αυτής , ολικά ή μερικά σε επόμενες χρήσεις.

Ειδικά για του νέους αγρότες το παραπάνω ποσό ανέρχεται σε 50%.

- Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα των κατά κύριο επάγγελμα αγροτών, φυσικών προσώπων, απαλλάσσεται του φόρου ποσό 1.500 ευρώ και εφόσον λαμβάνουν εξισωτικές αποζημιώσεις 3.000 ευρώ.

Ειδικά για νέους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, τα πιο πάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό 50% για τα πέντε (5) πρώτα χρόνια υποβολής φορολογικής δήλωσης και κατά ποσοστό 25% για τα επόμενα πέντε (5) χρόνια. Σαν νέοι αγρότες θεωρούνται εκείνοι που για πρώτη φορά αναλαμβάνουν την οικονομία και τη νομική ευθύνη μιας γεωργικής εκμετάλλευσης . Πρόσθετη

προϋπόθεση, για την απαλλαγή που προβλέπεται για τους νέους αγρότες, είναι, να εξακολουθούν για μια ακόμη δεκαετία να ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα σαν αγρότες.

Σε αντίθετη περίπτωση, βεβαιώνεται ο φόρος που δεν καταβλήθηκε.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται, οι σχετικές λεπτομέρειες, η διαδικασία και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά.

2.6 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

A) Τι περιλαμβάνει η πηγή εισοδήματος

Η πηγή αυτή εισοδήματος περιλαμβάνει εισοδήματα που προέρχονται από εξαρτημένη σχέση εργασίας του φορολογούμενου ή περιπτώσεις που εξομοιώνεται με αυτήν. Συγκεκριμένα:

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά 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 αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

Ομοίως, 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 οι οποίοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.1545/85 (ΦΕΚ 91 Α).

Στην περίπτωση που το εισόδημα καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, εισόδημα που υπόκειται σε φόρο είναι εκείνο από το οποίο, αν αφαιρεθεί ο φόρος που του αναλογεί, προκύπτει το χωρίς φόρο ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο.

Τα επιδόματα που καταβάλλονται στους δικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1,2,3 και 6 του άρθρου 63 του Ν1892/90, λογίζονται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το οποίο αποκτάται κατά την καταβολή του.

Β) Τι δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

1. Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπάλληλους επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχουν ανατεθεί εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

2. Οι δαπάνες στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού και των λοιπών Ν.Π.Δ.Δ. που παρέχονται με διάταξη νόμου, καθώς και τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους επιθεωρητές με βάση νόμο.(Ν.2470/97)

3. Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία πρόνοιας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειες τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημόσιους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό, λόγω εθελουσίας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα, που χορηγούνται σύμφωνα με τους Ν.4153/61 (ΦΕΚ 45 Α), Α.Ν 513/1968 (ΦΕΚ 186 Α), Ν.103/1975(ΦΕΚ 167 Α) και Ν.303/1976 (ΦΕΚ 94 Α).

4. Ποσοστό 20% από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, προσθετές αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, 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 εφόσον έγινε επίσχεση εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης.

5. Οι παρεχόμενες από αθλητικά σωματεία ή ενώσεις αυτών αποζημιώσεις οδοιπορικών και λοιπών εξόδων ταξιδιών, καθώς και παροχές διατροφής σε ερασιτέχνες αθλητές μέσα στα πλαίσια διατάξεων περί φιλάθλου ιδιότητας μέχρι ποσού 3.520 ευρώ ετησίως.

Γ) Χρόνος κτήσης εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

1. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξής του. Προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησης τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.

2. Ειδικά για τις πρόσθετες αμοιβές και τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, χρόνος απόκτησης τους είναι αυτός στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση αυτή, αν οι πρόσθετες αμοιβές ή οι αποζημιώσεις καταβάλλονται στους δικαιούχους σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, με βάση νόμο,

δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησης τους είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

3. Αν ο δικαιούχος εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, χρόνος απόκτησης αυτών των αποδοχών είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

Δ) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι αυτό που καθορίστηκε πιο πάνω (περίπτωση α) Καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι αυτό που απομένει μετά τις προβλεπόμενες εκπτώσεις. Συγκεκριμένα από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν:

- Οι κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικών ταμείων π.χ. Ι.Κ.Α – Τ.Ε.Α.Μ. κ.λπ που επιβάλλονται με νόμο.
- Κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του δημοσίου ή οποιοδήποτε τρίτο που βαρύνει το εισόδημα.

Το ποσό που απομένει από τις πιο πάνω εκπτώσεις αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ειδικά για εισόδημα υπαλλήλων του Υπουργείου Εξωτερικών και λοιπών πολιτικών υπηρεσιών, των υπάλληλων του Ε.Ο.Τ., της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και των στρατιωτικών, που υπηρετούν στο εξωτερικό, καθώς και των υπαλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, του ΕΟΜΜΕ και των υπαλλήλων της Πανελληνίας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών που υπηρετούν στις Βρυξέλλες, σαν καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών που θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στην Ελλάδα.

Οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.2238(7,8,9,10,11) εφαρμόζονται ανάλογα για τον προσδιορισμό ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος , από παροχή υπηρεσιών με σχέση εξαρτημένης εργασίας επαγγέλματος που κατονομάζεται στο άρθρο 48 του Ν.2238 (Ελεύθερα επαγγέλματα).

2.7 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ

Στην πηγή αυτή εισοδήματος δεν περιλαμβάνονται μόνο τα εισοδήματα των κατονομαζόμενων ελευθέρων επαγγελματιών αλλά ειδικώς προσδιοριζόμενα εισοδήματα καθώς και κάθε άλλο εισόδημα που δεν εντάσσεται στις άλλες πηγές εισοδημάτων.

Α) Τι περιλαμβάνεται στην πηγή εισοδήματος από ελεύθερα επαγγέλματα.

1.Το καθαρό εισόδημα από ατομική επιχείρηση ελεύθερου επαγγελματία.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του ελεύθερου επαγγελματία είναι:

- Η μη εξαρτημένη μορφή επαγγέλματος , δεν υφίσταται σχέση εργοδότη – εργαζόμενου
- Η ελεύθερη έναρξη και λήξη της παρεχόμενης εργασίας του.
- Η παρεχόμενη υπηρεσία εξειδικευμένων γνώσεων και ικανοτήτων.

Για παράδειγμα αρχιτέκτων εργάζεται ως μόνιμος υπάλληλος στο δημόσιο, τα εισοδήματα του που προέρχονται από αυτή τη σχέση δεν υπάγονται στα ελεύθερα επαγγέλματα αλλά στη πηγή εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες διότι υπάρχει εξαρτημένη σχέση εργασίας.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του ελεύθερου επαγγελματία που αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν αρκούν όμως για τον χαρακτηρισμό προσώπου σαν ελεύθερος επαγγελματίας

Τα ελεύθερα επαγγέλματα κατονομάζονται στο άρθρο 48 του Ν.2238/94.

επομένως π.χ. ένας υδραυλικός έχει μεν τα χαρακτηριστικά του ελεύθερου επαγγελματία αλλά δεν είναι, με την έννοια του νόμου. Συγκεκριμένα:

Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος, του:

Ιατρού, οδοντίατρου, κτηνίατρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανολόγου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δάσκαλου, καλλιτέχνη γλυπτή ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή σύμβουλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.

2. Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

- Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανώνυμων εταιριών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.
- Σε αντιπρόσωπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβόλαια, από το δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά.
- Στη σύζυγο ή στο σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της

διατροφής που καταβάλλεται σε τέκνα, από οποιαδήποτε αιτία, δεν θεωρείται εισόδημα τους.

- Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζονται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε ελεύθερους επαγγελματίες αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους για προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες,

- Σαν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν χαρακτηρίζεται από τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στις λοιπές πηγές εισοδήματος. Π.χ. αμοιβές περιστασιακές σπουδαστή για διανομή διαφημιστικού υλικού, για τις οποίες έχει εκδοθεί απόδειξη δαπάνης από την επιχείρηση, οι αποζημιώσεις δημοτικού συμβούλου για την συμμετοχή του σε συνεδριάσεις Δημοτικού συμβουλίου, οι επιδοτήσεις για τη συμμετοχή εκπαιδευόμενων σε σεμινάρια κ.α.

Επίσης σαν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και τα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον ΟΤΕ βάσει κανονισμού του προσωπικού του στα ανήλικα τέκνα των υπαλλήλων του από ίδια κεφάλαια.

Β) Χρόνος κτήσης εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος.

Χρόνος κτήσης εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Κατ' εξαίρεση για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση, χρόνος κτήσης της θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά.

Ως είσπραξη, για την επιβολή και για την παρακράτηση φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από την προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στο δικαιούχο. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου

επαγγέλματος που αντιπροσωπεύει εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα, κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί.

- Στο έτος είσπραξης και το αμέσως προηγούμενο, σε περίπτωση δύο ετών.

- Στο έτος είσπραξης και τα αμέσως δύο προηγούμενα, σε περίπτωση τριών ή περισσότερων ετών.

Ειδική ρύθμιση του χρόνου κτήσης γίνεται για συγγραφείς, μουσουργούς, καλλιτέχνες, ζωγράφους ή γλυπτές ή χαράκτες. Τα εισοδήματα αυτών, που αποκτούν κάθε χρόνο από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής, κατανέμονται σε ίσα μέρη για να φορολογηθούν στο έτος κτήσης του εισοδήματος στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο ισχύει και για τις ζημίες.

Γ) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στη παρ.1 του άρθρου 31 του Ν. 2238, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναφερθεί στα βιβλία του υπόχρεου.

Ειδικά για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά Ι.Χ. που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρων επαγγελματιών, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους έχουν αναγράφει στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτει ποσοστό 25% του συνολικού ύψους

αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών.

Εξαιρετικώς, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων, μουσουργών και καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία έτη, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί σύμφωνα με όσα ορίζονται για τους άλλους ελεύθερους επαγγελματίες. Αυτά εφαρμόζονται, επίσης προκειμένου για τις κάθε είδους επαγγελματικές δαπάνες, οι οποίες επιβαρύνουν το κόστος του έργου των πιο πάνω προσώπων ανεξάρτητα από το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 49 του Ν.2238.

2. Καθαρό εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα

Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις των επαγγελματικών δαπανών αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών

Εξαίρεση:

Το άρθρο 49 του Ν.2238/94 προβλέπει, κατ' εξαίρεση, την εξεύρεση με συντελεστές καθαρού εισοδήματος για αμοιβές μηχανικών, αρχιτεκτόνων για σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη εκτέλεσης των έργων, την διεύθυνση εκτέλεσης, την ενέργεια των πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα. Οι συντελεστές καθαρού κέρδους είναι επί των ακαθάριστων νόμιμων αμοιβών τους στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης των πιο πάνω αμοιβών. Π.Χ. 38% για μελέτη και επίβλεψη κτιριακών έργων, 22% για μελέτη και επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών κ.λ.π. έργων, 26% για επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων κ.λ.π.

Δ) Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος των ελευθέρων επαγγελματιών

Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτός.

Τι στοιχεία λαμβάνονται υπόψη για τον τεκμαρτό προσδιορισμό:

Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθαρίστων 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 ασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογούμενου.

Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με τη κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθарές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α) οι τόκοι από συναλλαγματικές πράξεις.

β) η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ) τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως εφόσον είχαν γίνει δεκτά από το προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Ε) Οι Μ.Σ.Κ.Κ. των ελεύθερων επαγγελματιών

Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας (μοναδικός) συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του υπουργείου οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που αναφέρθηκαν πιο πάνω (38% για μελέτη, επίβλεψη κ.λ.π)

Στ) Η χρήση κατώτερου συντελεστή καθαρών κερδών

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Ζ) Ειδικές περιπτώσεις για αμοιβές μηχανικών – αρχιτεκτόνων

Ειδικά, για τις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από την σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσης τους και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης σχετικής με αυτά έργα, ο τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος τους γίνεται η εφαρμογή του συντελεστή, ο οποίος προσδιορίζεται:

α) στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.

β) στο ποσό της νόμιμης αμοιβής, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων έχει επιβληθεί στην Ελλάδα με το ν.δ. 3843/1958. μέχρι και το οικονομικό 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 των νομικών προσώπων.

Με το φορολογικό 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 διανεμομένων κερδών (κερδών τα οποία μεταφέρονται σε τακτικό, έκτακτο αποθεματικό, υπόλοιπο κερδών εις νέο) 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 αδιανέμητων κερδών, τα κέρδη αυτά φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων που αποκτούσαν τα εισοδήματα αυτά, συμψηφίζομένου 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, καθώς σε κάθε περίπτωση τελικά τα κέρδη

των ανωνύμων εταιρειών και συνεταιρισμών φορολογούνταν μόνο στο όνομα των δικαιούχων που τα αποκτούσαν.

Πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο παραπάνω τρόπος φορολογίας δεν εφαρμόστηκε για τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα (ΕΠΕ, προσωπικές εταιρείες κτλ). Τα εισοδήματα αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955, θεωρούνται ότι αποκτήθηκαν από τα μέλη των εταιρειών αυτών και όχι από το νομικό πρόσωπο. Έτσι, με το σύστημα αυτό δεν φορολογείται το νομικό πρόσωπο της ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, κτλ, αλλά φορολογούνται οι δικαιούχοι εταίροι για το μερίδιο κερδών που αναλογεί στον καθένα από τη συμμετοχή τους την εταιρεία με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955. Το παραπάνω σύστημα φορολογίας ίσχυε μέχρι το έτος 1992. το έτος 1992 έγιναν θεσμικές μεταβολές με το Ν. 2065/1992 σχετικά με τον τρόπο φορολογίας των νομικών αλλά και φυσικών 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 των παραπάνω εταιρειών. Έτσι, έπαυσε να ισχύει η χωριστή φορολογία των αδιανέμητων και διανεμόμενων 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 εταιρίες.

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 όνομα τους συναθροιζόμενο με τα άλλα τυχόν εισοδήματα τους. Τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του Ν.Δ. 3843/1958 μετά τις μεταβολές που έφερε ο Ν.2065/1992 είναι:

- i. Ο φόρος επιβάλλεται ενιαίος 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 παραγράφου 4 του άρθρου 2 του νόμου 2238/1994, και από τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς.
- ii. Ο φόρος επιβάλλεται σε ορισμένα εισοδήματα που αποκτούν τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- iii. 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.
- iv. Ο αναλογικός φορολογικός συντελεστής 35% 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 εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, αλλά και των λαμβανόντων τα διανεμόμενα κέρδη (μετόχων, συμβούλων, εργαζομένων, εταίρων, μελών συνεταιρισμού).
- v. Στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή (μέρισμα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, αμοιβές εργαζομένων κτλ) 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 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 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 ΤΟΥ 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 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υπόκεινται:

α. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, δηλαδή αυτές οι εταιρείες που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα.

β. Οι Δημόσιες, Δημοτικές και Κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

γ. Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ. Οι ξένες επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας καθώς επίσης και ξένοι οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, δηλαδή έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα.

ε. Οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε).

Επίσης στο φόρο αυτό υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

3.4 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Το αντικείμενο του φόρου, δηλαδή η φορολογητέα ύλη των νομικών προσώπων έχει σχέση με το υποκείμενο του φόρου, το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο (Ν.Π.) που υπάγεται στον φόρο αυτό. Έτσι το αντικείμενο του φόρου διαφέρει ανάμεσα στα Ν.Π..

Αναλυτικά, αντικείμενο του φόρου αποτελούν:

α. Οι ημεδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε.

Σε ημεδαπές γενικά Α.Ε και Ε.Π.Ε., με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει.

Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ειδικά, σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες, αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του

μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Κατ' εξαίρεση, το συνολικό καθαρό εισόδημα των Ε.Π.Ε. που συστήθηκαν με τις διατάξεις του Ν.588/1997 (άρθρο 29), δεν υπόκειται σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά στο όνομα κάθε εταίρου αυτών για το ποσοστό που τους αναλογεί από την συμμετοχή τους στην εταιρεία.

β. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις.

Αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των δημόσιων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

γ. Οι Συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους.

Στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις αυτών, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει κατά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν λαμβάνονται υπόψη οι χορηγούμενες επί των τιμολογίων πωλήσεως εκπτώσεις σε διατιμημένα είδη και μέχρι των επιτρεπομένων από τις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις ποσοστών.

δ. Αντικείμενο φόρου αλλοδαπών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας.

Πριν από την εξέταση του αντικειμένου του φόρου των ξένων εταιρειών και οργανισμών που λειτουργούν στην Ελλάδα θα αναφερθούμε στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης των αλλοδαπών Νομικών Προσώπων.

(Άρθρο 100). Θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των ξένων επιχειρήσεων ή οργανισμών, εφόσον:

1. Διατηρούν στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, γραφεία, πρακτορεία, παραρτήματα, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια καθώς επίσης εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, ή

2. Προβαίνουν στην βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή στην επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές τους εγκαταστάσεις ή χρησιμοποιούν εγκαταστάσεις τρίτων στην Ελλάδα οι οποίοι ενεργούν με εντολή τους και για λογαριασμό τους, ή

3. Διεξάγουν στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχουν υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου που έχει εξουσιοδότηση και δύναται να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του Ν.Π., επίσης όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αυτές αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στην διεξαγωγή γενικά ερευνών ή οι εργασίες και υπηρεσίες αυτές να είναι γενικά τεχνικής ή επιστημονικής φύσεως ή

4. Διατηρούν απόθεμα εμπορευμάτων, από το οποίο εκτελούν παραγγελίες για

5. Συμμετέχουν σε προσωπική εταιρεία (Ο.Ε., Ε.Ε., κλπ.) ή Ε.Π.Ε.

Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους των αλλοδαπών επιχειρήσεων προβλέπεται έκπτωση (για τη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα) από τα κέρδη της μέχρι 5% για δαπάνες διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της.

Αντικείμενο του φόρου Ν.Π. των ξένων αυτών επιχειρήσεων και οργανισμών που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρείας και αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, είναι το καθαρό εισόδημα που αποκτούν από την νόμιμη εγκατάσταση των επιχειρήσεων αυτών στην Ελλάδα.

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, μέρος των οποίων τους αναλογεί και εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται στην φορολογία και των απαλλασσόμενων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη.

Για αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς, ανεξάρτητα αν είναι εγκατεστημένες ή όχι στην Ελλάδα και εκμεταλλεύονται πλοία ή αεροσκάφη υπό ξένη σημαία, υπόκεινται σε φόρο, υπολογιζόμενο «ως προκύπτουν εν Ελλάδι», για το κέρδος από την μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών γενικά πραγμάτων, από Ελληνικά λιμάνια και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπού λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.

ε. Το αντικείμενο του φόρου των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.

Αντικείμενο του φόρου των ημεδαπών Ν.Π. δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, είναι το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή το εξωτερικό μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα των ανωτέρω Ν.Π., καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται για την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού τους. Σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αντικείμενο του φόρου είναι το καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που προκύπτει στην

ημεδαπή. Τα λοιπά έσοδά τους για την εκπλήρωση του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας.

3.5 ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Ως χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα, λαμβάνεται:

1. Η εταιρική χρήση ή το διαχειριστικό έτος, για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων. Οι διατάξεις του άρθρου 29 εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.

2. το ημερολογιακό έτος στις υπόλοιπες περιπτώσεις.

Όσον αφορά στα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, ως διαχειριστική περίοδος, για την εφαρμογή των διατάξεων, λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν αυτά σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής.

3.6 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Για τον προσδιορισμό του συνολικού καθαρού εισοδήματος των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα λαμβάνονται τα οριζόμενα παρακάτω ακαθάριστα έσοδα από τα οποία εκπίπτουν οι προβλεπόμενες εκπτώσεις.

Σαν ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων λαμβάνονται:

· Το τίμημα των οριστικά πραγματοποιηθέντων πωλήσεων, καθώς και οι αμοιβές που αποκτήθηκαν από παροχή υπηρεσιών.

· Τα εισοδήματα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2238/94 (άρθρα 13, 20, 21, 22, 24, 25, 28, 30, 37, 40, 41,) τα εισοδήματα από ακίνητα, κινητές αξίες, συμμετοχή σε εμπορική επιχείρηση, από γεωργικές επιχειρήσεις όπως και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

Από τα παραπάνω ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος (άρθρο 31).

Προκειμένου περί ασφαλιστικών ανωνύμων εταιρειών εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα τους για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της εταιρικής χρήσης:

· Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής.

· Τα αποθεματικά για την κάλυψη κινδύνων και

· Οι κρατήσεις για επισυμβάσεις ζημιές, με τους εξής προορισμούς:

-Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.

-Τα αποθεματικά για την κάλυψη κινδύνων υπολογίζονται από τα καθαρά ασφάλιστρα, με συντελεστή που ορίζεται κατά κλάδους με κοινή απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών και Εμπορίου.

-Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί, οι οποίες λαμβάνονται όπως αυτές καθορίζονται όπως αυτές καθορίζονται με πραγματογνωμοσύνη, η οποία καταχωρείται υποχρεωτικά στο βιβλίο επισυμβασών ζημιών, που προβλέπεται από την περίπτωση ΙΑ' της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/1992, μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των ανασφάλιστων στις κρατήσεις αυτές. Ως καθαρό ασφάλιστρο νοείται, για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, το ολικό ποσό του ασφαλίστρου μειωμένο κατά το ποσό του αντασφαλίστρου.

-Επιπλέον των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο δαπανών, από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών εκπίπτονται και οι ακόλουθες:

- Τα ποσά που καταβάλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και οι τόκοι που καταβάλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της.
 - Οι τόκοι που καταβάλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
 - Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του κ.ν. 2190/20.
- Σαν καθαρό εισόδημα των αλλοδαπών επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται πλοία και αεροσκάφη υπό ξένη σημαία, λαμβάνεται ποσοστό 10% των πραγματοποιούμενων ακαθάριστων εσόδων τους, για την μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων κ.λ.π. από ελληνικούς λιμένες ή αερολιμένες και μέχρι τους λιμένες ή αερολιμένες προορισμού τους ή επιβίβασης ή μεταφόρτωσης σε αλλοδαπή επιχείρηση.
- Προκειμένου για επιχειρήσεις αλλοδαπές ή οργανισμούς που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για τον προσδιορισμό των τυχόν εισοδημάτων τους που αποκτούν από πηγές που βρίσκονται στην Ελλάδα, εφαρμόζονται οι ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2238/94, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος, από τις ίδιες πηγές εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

3.7 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

3.7.1. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του νόμου 2238, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή

κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, ή του άρθρου 10 του ίδιου νόμου, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου να υπολογιστούν τα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση όμως που τα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες που αναφέρονται παραπάνω, και εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω γίνεται διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106, λαμβάνονται συνολικά καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών προσώπων.

-Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τους ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται τα έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου, προστίθενται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό, με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου.

-Τα αφορολόγητα αποθεματικά των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα οποτεδήποτε, προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου κατά το

χρόνο διανομής τους ή κεφαλαιοποίησης τους και φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου 106 εκτός ορισμένων εξαιρέσεων (Ν. 1473/84 και Ν.1892/90).

-Οι σχετικές διατάξεις του νόμου που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, εφαρμόζονται ανάλογα και στην διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών περιεχομένων από εισοδήματα από έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος που παρακρατείται στα ανωτέρω εισοδήματα, συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα ίδια εισοδήματα.

-Σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι από το πραγματικά καταβληθέν ποσό και μη επιστραφέν σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου, και τα κέρδη που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 106. σαν πραγματικά καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσαυξημένο κατά την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών. Ανάλογη εφαρμογή υφίσταται και για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

-Σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιοδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντιτίμου μετοχών και μη επιστραφέντος σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου, με βάση το άρθρο 109, από τα συνολικά κέρδη. Σαν πράγματι καταβλημένο ποσό από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από την τυχόν υπέρ το άρτιο, έκδοση μετοχών.

Το παραπάνω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκεινται σε φορολογία εφόσον το νομικό πρόσωπο δεν έχει μέσα στη διαχειριστική χρήση που πραγματοποιείται η απόσβεση ή μείωση κεφαλαίου, εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Σε περίπτωση ύπαρξης των πιο πάνω εισοδημάτων, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106.

Με σχετικές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η λογιστική εμφάνιση και ο τρόπος παρακολούθησης των αποθεματικών που σχηματίζουν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη κάθε χρήσης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παραπάνω άρθρου.

3.7.2. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων και των κάθε μορφής ιδρυμάτων, ο προσδιορισμός του εισοδήματος γίνεται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 101 παράγραφος 2(του εξεταζόμενου νόμου). Συγκεκριμένα:

- Για τα εισοδήματα από την πηγή ακίνητα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 23.
- Για τα εισοδήματα από κινητές αξίες με τις διατάξεις των άρθρων 24 έως 27.
- Για τα εισοδήματα από γεωργικές εκμεταλλεύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41.

· Για τα εισοδήματα που δεν υπάγονται στις γνωστές πηγές εισοδήματος των φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48, 49, 50.

Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 4 του εξεταζόμενου νόμου εκπίπτει η βαρύνουσα το νομικό πρόσωπο εισφορά υπέρ του οργανισμού γεωργικών ασφαλίσεων που αναλογεί στο φόρο των κερδών του νομικού προσώπου. Τέλος, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο αναλογούν φόρος για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος.

3.8. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση που έληξε.

Το παραπάνω ποσοστό αυξάνεται σε εξήντα τοις εκατό (60%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν μόνιμα στην Ελλάδα.

Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής χρήσης ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωση γ της παραγράφου 2 του άρθρου 107, τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση.

3. Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

4. Αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 53. Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 52 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα που φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 101. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή επί των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων κερδών ανωνύμων εταιρειών, που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, καθώς και επί των εισοδημάτων που ορίζονται από τους παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 106 του παρόντος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν. 3842/23-4-2010 ΚΑΙ ΤΟ ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟ

4.1 Ν. 3842/23-4-2010

4.1.1 ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Ο Ν.3842/23-4-2010 εισάγει σημαντικές αλλαγές κυρίως στη φορολογία εισοδήματος, αλλά και στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, καταργεί οριστικά το ΕΤΑΚ και εισάγει τον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, κ.λπ.. Ο νόμος αυτός όμως αποτελείται από 92 άρθρα, αφήνει σε πολλά σημεία απορίες, δημιουργεί σύγχυση και προβληματισμό, καθώς πολλές διατάξεις ισχύουν ήδη, ή θα ισχύουν σύντομα, αλλά ακόμα αναμένονται οι κυριότερες ερμηνευτικές εγκύκλιοι από το Υπουργείο Οικονομικών.

- Καθιέρωση νέας κλίμακας που εφαρμόζεται αναδρομικά από την αρχή του έτους 2010.

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
12.000	0	0	12.000	0
4.000	18	720	16.000	720
6.000	24	1.440	22.000	2.160
4.000	26	1.040	26.000	3.200
6.000	32	1.920	32.000	5.120
8.000	36	2.880	40.000	8.000
40.000	40	16.000	100.000	31.600
Υπερβάλλον	45			

- Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της προηγούμενης παραγράφου αυξάνεται κατά χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά έντεκα χιλιάδες πεντακόσια (11.500) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για κάθε τέκνο πάνω από τα τρία που τον βαρύνουν.
- Το αφορολόγητο διατηρείται μόνο για όσους προσκομίζουν αποδείξεις:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ
0 - 6.000,00	0%	0
6.000,00 - 12.000,00	10% (στο συνολικό εισόδημα)	1.200,00
12.000 ΚΑΙ ΑΝΩ	30%	

- Η μη προσκόμιση αποδείξεων όσων αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα συνεπάγεται ποινή 10% και η προσκόμιση επιπλέον και μέχρι 15.000 Ευρώ (30.000 Ευρώ για έγγαμους) έχει μόνους 10%. Αναγνωρίζονται κάθε είδους αποδείξεις εκτός των λογαριασμών ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ, ΟΤΕ, ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ και των εισιτηρίων μεταφορικών μέσων. Επίσης δεν λαμβάνονται υπόψη όσες αποδείξεις χρησιμοποιηθούν σε άλλους κωδικούς της δήλωσης (ιατρικές δαπάνες, ασφάλιστρα κλπ.). Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί υπολογίζονται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους μόνον εφόσον έχουν περιληφθεί στην αρχική δήλωση και επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο ατομικό εισόδημα. Οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, οι φυλακισμένοι και οι κάτοικοι κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής

Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του ενενήντα τοις εκατό (90%) του συνολικού εισοδήματός τους, δικαιούνται το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας χωρίς την προσκόμιση αποδείξεων.

- Έκπτωση κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από φόρο του ποσού της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ασφαλίσεων ζωής, θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων και ασθένειας για την ασφάλιση του ίδιου, της συζύγου του και των τέκνων που τους βαρύνουν. Το ποσό της δαπάνης ασφαλίσεων επί του οποίου υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί τα χίλια διακόσια (1.200) ευρώ για άγαμο και τα δύο χιλιάδες τετρακόσια (2.400) ευρώ για οικογένεια. Ισχύει από 1-1-2010.
- Έκπτωση κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από φόρο του ποσού για χρηματικές δωρεές και χορηγίες (ιατρικά ιδρύματα, Εκκλησία κλπ) με ανώτατο ποσοστό έκπτωσης μέχρι 10% του συνολικού εισοδήματος . Δαπάνη ως 100,00 Ευρώ δεν αναγνωρίζεται ενώ δαπάνη άνω των 300,00 Ευρώ αναγνωρίζετε μόνο αν έχει κατατεθεί σε ειδικό λογαριασμό του Νομικού Προσώπου. Ισχύει από 1-1-2010.
- Έκπτωση κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από φόρο του ποσού για αμοιβές δικηγόρων πλην όσων αφορούν παράσταση κατά την σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων και πράξεων σχετικά με ακίνητα. Ισχύει από 1-1-2010.
- Κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) της δαπάνης για επεμβάσεις ενεργειακής αναβάθμισης ακινήτου που θα προκύψουν μετά από ενεργειακή επιθεώρηση. Το ποσό της δαπάνης της περίπτωσης αυτής επί της οποίας υπολογίζεται η μείωση δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ. Ισχύει από 1-1-2010.

- Μεταφορά έκπτωσης φόρου μεταξύ των συζύγων όταν δεν έχει εισόδημα ο φορολογούμενος που έχει πραγματοποιήσει την δαπάνη. Ισχύει από 1-1-2010.
- Για τη σύζυγο η οποία έχει εισόδημα από το οποίο προκύπτει φόρος, οι μειώσεις φόρου και οι μειώσεις εισοδήματος που αφορούν τα τέκνα της από προηγούμενο γάμο, τα χωρίς γάμο τέκνα της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από πατέρα και μητέρα συγγενείς της μέχρι το δεύτερο βαθμό, αφαιρούνται από το δικό της φόρο και το δικό της εισόδημα αντίστοιχα που προκύπτει με βάση την κλίμακα.
- **Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ΕΙΧ αυτοκινήτων:** Για τον πρόεδρο ή μέλος του διοικητικού συμβουλίου, διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο, διαχειριστή, διευθυντή ή στέλεχος γενικά που χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο, ορίζεται ότι θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ποσοστό της Εργοστασιακής Τιμολογιακής Αξίας (ΕΤΑ) του έτους πρώτης κυκλοφορίας αυτοκινήτων. Αναμένεται απόφαση με τις σχετικές λεπτομέρειες.
- **Πιστοποίηση – ευθύνη λογιστών:** Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Τέλος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνεται ότι κατά τη διαρρεύσασα διαχειριστική περίοδο έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων

φόρων. Αναμένεται απόφαση για την διαδικασία πιστοποίησης των λογιστών, τις συνέπειες την αποσαφήνιση των ευθυνών τους και τις επιπτώσεις σε περίπτωση που δεν είναι συνεπείς.

- **Εξόφληση συναλλαγών:** Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. Ισχύει από 1/6/2010, αλλά οι λεπτομέρειες και οι διευκρινίσεις αναμένονται.
- **Ηλεκτρονική διαβίβαση συναλλαγών:** Με το άρθρο 20 του Ν.3842/2010 προβλέπεται η ηλεκτρονική διαβίβαση συναλλαγών (άνω των 3.000 για επιτηδευματίες, άνω των 1.500 ευρώ για ιδιώτες), καθώς και η επιβεβαίωση από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου, από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ της ακρίβειας των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη (συναλλαγές άνω των 3.000 ευρώ). Η ισχύς της διάταξης αρχίζει από 1/1/2011 και αναμένονται οδηγίες.
- **Φόρος Ακίνητης Περιουσίας:** Στις 15 Ιουνίου προβλέπεται η υποβολή δηλώσεων Φόρου Ακίνητης Περιουσίας των Νομικών Προσώπων. Αναμένεται να δοθεί παράταση, καθώς δεν έχουν ακόμα εκδοθεί οι σχετικές αποφάσεις.
- **Δαπάνες μισθοδοσίας:** Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που

εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών. Αναμένεται απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με την οποία να καθορίζεται η σταδιακή εφαρμογή των διατάξεων αυτών, η διαδικασία της εξόφλησης των δαπανών μισθοδοσίας, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου.

- **Τριγωνικές συναλλαγές:** Οι δαπάνες που αφορούν την αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ., δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο. Χωρίς καμία περαιτέρω διευκρίνιση μία διάταξη λίγων σειρών καταργεί τις τριγωνικές συναλλαγές. Η διάταξη αυτή μάλιστα ισχύει για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά, δηλαδή είναι ήδη σε ισχύ.
- **Μη συνεργάσιμα κράτη και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς:** Με το άρθρο 78 του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών και μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές

εκπομπές), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρείας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του ΚΦΕ υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά τους δεν αναγνωρίζονται και όταν η πληρωμή διενεργείται άμεσα ή έμμεσα σε οποιασδήποτε μορφής χρηματοπιστωτικό οργανισμό που είναι εγκατεστημένος σε ένα από τα κράτη που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 5 του άρθρου 51^A του ΚΦΕ. Ο σχετικός κατάλογος με τα μη συνεργάσιμα κράτη αναμένεται. Οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό

φορολογικό καθεστώς, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Και γι' αυτό το θέμα αναμένονται οδηγίες παρότι στο ίδιο άρθρο ορίζεται ως έναρξη ισχύος η 1/1/2010.

4.1.2 ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Φορολόγηση των εταιρειών σύμφωνα με τον νέο Φορολογικό Νόμο 3842/2010

Άρθρο 13 §1

Σύμφωνα με τις άνω διατάξεις του Ν.3842/23-4-2010 καταργείται η αυτοτελής φορολόγηση 10% για διανεμόμενα κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού για ισολογισμούς που θα συνταχθούν από 31/12/2010 και μετά και για τα κέρδη που δεν διανεμήθηκαν τα προηγούμενα έτη τα οποία θα ενταχθούν στο νέο νομοσχέδιο.

Το νέο νομοσχέδιο ξεχωρίζει πλέον τα μερίσματα που προέρχονται από την αλλοδαπή και τα μερίσματα που προέρχονται από την ημεδαπή.

Η φορολόγηση των μερισμάτων κ.λ.π. που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.3842/23-04-10 που εισπράττουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες της αλλοδαπής φορολογείται μαζί με τα λοιπά

εισοδήματα φυσικών προσώπων (κλίμακα φόρου εισοδήματος βάση του Ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.3842/23-4-2010) και περίπτωση ε) παρ.10 του ίδιου άρθρου

Η φορολόγηση των μερισμάτων κ.λ.π. που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 13 του Ν.3842/23-4-2010 φορολογούνται βάση των παραγράφων 10 περ. β), γ), δ) και ε) του άρθρου 13 του Ν.3842/23-4-10.

Η παράγραφος 10 αναφέρεται κάτωθι αναλυτικά

κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. ισχύει:

Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες παρουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά, οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998 (ΦΕΚ 30 Α'), όπως ισχύει.

Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή της σε άλλες ανώνυμες εταιρίες, για τα οποία έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 10%, σε περίπτωση διανομής κερδών, αφαιρείται από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει για τα

διανεμόμενα κέρδη με τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., το μέρος του ήδη παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από τα μερίσματα αυτά.

και αντικαθίσταται με την §1 του άρθρου 13 ως εξής:

Στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.»

Άρθρο 13 §2

κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. ίσχυε:

Στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από ανώνυμες εταιρείες της αλλοδαπής ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

και αντικαθίσταται με την §2 του άρθρου 13 ως εξής:

Στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδας από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες της αλλοδαπής, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου και το εισόδημα αυτό φορολογείται μαζί με τα

λοιπά εισοδήματα του φυσικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.» (κλίμακα φόρου εισοδήματος βάση του Ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.3842/23-4-2010).

Άρθρο 13 §3

κατά την περ. ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. ίσχυε:

ζ) Ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή των εισοδημάτων αυτών σε πίστωση των δικαιούχων και σε κάθε περίπτωση όχι αργότερα από ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ο παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση.

η οποία και καταργείται με την §3 του άρθρου 13

Άρθρο 13 §4

κατά των περ. α' και β' της παραγράφου 7 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. ίσχυε:

7. Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται:

α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και ζ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.

β) Για τα εισοδήματα της παραγράφου 3 και της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους

και αντικαθίσταται με την §4 του άρθρου 13 ως εξής:

α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.

β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου, αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους.»

Άρθρο 13 §5

Ενιαίος συντελεστής 35% σε όλα τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις ανεξαρτήτως μορφής νομικού προσώπου σε σχέση με προηγούμενο νομοσχέδιο που προέβλεπε στις Ε.Π.Ε. φορολογία 25%.

Βάση της παρ.3 του άρθρου 28 μερικά εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρούνται:

1. Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.
2. Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.
3. Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του κοινωνού, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 109.

4. Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία 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 ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. Επίσης, ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτή, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

κατά του πρώτου εδαφίου της παρ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε. ίσχυε:

α) Στα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) για τους μισθούς που καταβάλλονται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για μισθούς και κάθε είδους απολαβές που καταβάλλει η εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της.

και αντικαθίσταται με την §5 και §6 του άρθρου 13 ως εξής:

Στα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%).»

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή για τους μισθούς ή απολαβές που καταβάλλουν οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης στους εταίρους τους από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά.

Άρθρο 13 §7

Η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. έχει ως εξής:

Πίνακας φορολόγησης των κάτωθι νομικών προσώπων βάση της παραγράφου 1 του άρθρου 101

- α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
- β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
- γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
- δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
- ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης

Διαχειριστική Περίοδος	Ποσοστό φορολόγησης
------------------------	---------------------

1.1.2010 εως 31.12.2010	24%
-------------------------	-----

1.1.2011 εως 31.12.2011	23%
-------------------------	-----

1.1.2012 εως 31.12.2012	22%
-------------------------	-----

1.1.2013 εως 31.12.2013	21%
-------------------------	-----

Βάση του Ν.3842/23-4-2010 (ΦΕΚ 58Α') προστίθενται οι εξής παράγραφοι:

β) Για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει φόρο με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι συνεταιρισμοί σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, καθώς και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή.

γ) Για το φόρο της προηγούμενης περίπτωσης εκδίδεται στο όνομα του φυσικού προσώπου βεβαίωση, η οποία περιέχει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία: το ονοματεπώνυμο, τον Α.Φ.Μ. και τη διεύθυνση του δικαιούχου φυσικού προσώπου, το ποσό που διανεμήθηκε σε αυτόν, την ημερομηνία της έγκρισης και καταβολής, καθώς και το ποσό του φόρου της περίπτωσης β' που αντιστοιχεί στο ποσό του εισοδήματός του από τα μερίσματα αυτά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της βεβαίωσης την οποία οφείλει να χορηγεί η διανέμουσα ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμός, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

δ) Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με την περίπτωση β'.

ε) Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμού περιλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από τη συμμετοχή του σε άλλη ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμού, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος στα διανεμόμενα κέρδη, σε περίπτωση διανομής κερδών, από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης β', αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων β' έως και ε' έχουν εφαρμογή και για κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2011. Από το φόρο που οφείλεται με βάση την περίπτωση β' αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' ή του άρθρου 109, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τον παρόντα νόμο και αντιστοιχεί στα εισοδήματα αυτά.»

Σχόλιο:

Συνοπτικά βάσει των παραγράφων 1,2,3, 10 περ. β), γ), δ) και ε) διενεργήθηκαν οι εξής αλλαγές:

1) Κέρδη ημεδαπών ανωνύμων εταιριών και εταιριών περιορισμένης ευθύνης (οι οποίες δεν περιλαμβάνοντουσαν στο προηγούμενο

νομοσχέδιο) που διανέμονται με οποιοδήποτε τρόπο από 1.1.2011 και μετά καταβάλουν φόρο 40%, τα οποία:

α) για τα φυσικά πρόσωπα εκδίδεται βεβαίωση και το εισόδημα φορολογείται από τις γενικές διατάξεις ενώ ο φόρος εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο που προκύπτει βάση της φορολογίας φυσικών προσώπων

β) για τα νομικά πρόσωπα αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές

2) Κέρδη αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εισπράττονται από φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδας φορολογούνται βάση της φορολογίας φυσικών προσώπων

Άρθρο 13 §8

κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε. ίσχυε:

Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 54 του παρόντος.

Οι συνεταιρισμοί και οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου για τα κέρδη που διανέμουν, αλλά με την καταβολή του οριζόμενου, από το άρθρο 109 του παρόντος,

φόρου εισοδήματος, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και για τα κέρδη αυτά.

και αντικαθίσταται με την §8 του άρθρου 13 ως εξής:

Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στα διανεμόμενα, από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κέρδη, καθώς και στα κέρδη που εξάγονται ή πιστώνονται από υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή.»

Άρθρο 13 §9- Ισχύς

Οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3, 4, 7 και 8 του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που συντάσσονται με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

Φορολόγηση ΟΕ - ΕΕ σύμφωνα με τον νέο Φορολογικό Νόμο 3842/2010

Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες, σύμφωνα με το άρθρο 6 του νέου φορολογικού νομοσχεδίου, φορολογούνται με 25% επί του συνολικού ποσού των καθαρών εισοδημάτων τους (έναντι 20% που ίσχυε μέχρι σήμερα) μετά την αφαίρεση:

1. των κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι εντόκων γραμματίων Δημοσίου , τόκοι καταθέσεων).

2. των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών ή κερδών από μερίσματα ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε άλλες ΟΕ, ΕΕ , κοινοπραξίες.

Μοναδική εξαίρεση αποτελούν οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και οι κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες περιλαμβάνονται μεταξύ των κοινωνών και ανήλικοι, τα καθαρά κέρδη των οποίων φορολογούνται με 20% μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής.

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρείας και μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι 3 κοινωνούς φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής (επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται αυτοί που μετείχαν στην εταιρία στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και έχουν δηλωθεί με αρχική δήλωση της.)

Στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνονται και τυχόν εισοδήματα από ακίνητα. Το ακαθάριστο αυτό ποσό υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο 3%. (Άρθρο 10, παράγρ.2)

Όσον αφορά τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιριών η φορολόγηση των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής συνεχίζει να γίνεται με 20%. Επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται μέχρι τρεις ομόρρυθμοι εταίροι της αλλοδαπής εταιρίας οι οποίοι είναι φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής και το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές

διατάξεις , ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής.

4.2 ΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ «ΕΠΕΙΓΟΥΣΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΝ ΜΕΣΟΠΡΟΘΕΣΜΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ 2012-2015»

4.2.1. ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 101 ΕΞΑΝΤΛΕΙΤΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΓΙΑ ΟΛΟΥΣ ΤΟΥΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥΣ

Καταργήθηκε η διάταξη η οποία όριζε ότι αν δικαιούχος των κερδών από νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 είναι φυσικό πρόσωπο και ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας τις κλίμακας του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 που προκύπτει μετά τη συνάθροιση των μερισμάτων με τα λοιπά εισοδήματα είναι μικρότερος του 25% ή 21% κατά περίπτωση, με την πιο πάνω παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου, αλλά τα υπ' όψιν κέρδη φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου επιστρέφεται. Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή για διανεμόμενα μερίσματα ή κέρδη οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 2010) και μετά.

4.2.2. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΛΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΣΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 3943/2011 προστέθηκε στο Ν. 2238/1994 άρθρο 70α σύμφωνα με το οποίο στην Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων συνιστάται 5μελής επιτροπή (με έναν πρώην δικαστικό λειτουργό ή του Ν.Σ.Κ. ως πρόεδρο, δύο προϊσταμένων Διευθύνσεων της Κεντρικής Υπηρεσίας, έναν υπάλληλο του Σ.Δ. Ο.Ε. με βαθμό Α ' και έναν εκπρόσωπο του Σ.Ε.Β.) και έργο της είναι η διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών με αντικείμενο ανώτερο των 50.000,00 ευρώ, χωρίς να θίγονται υφιστάμενα όργανα και ισχύουσες διαδικασίες για την διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών και αποκλειστική αρμοδιότητα διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών με αντικείμενο ανώτερο των 300.000,00 ευρώ.

Από τον υπόχρεο υποβάλλεται αίτηση στη φορολογική αρχή η οποία μαζί με τον φάκελο της υπόθεσης διαβιβάζεται στην ΕΔΕΦΔ μέσα σε προθεσμία 10 ημερών από την κατάθεσή της.

Στη συνέχεια έγινε τροποποίηση του τίτλου και των παραγράφων 1, 4, 6 και 8 του άρθρου 70λ του Κ.Φ.Ε. περί διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Με τις διατάξεις αυτές, αντικαθίσταται ένας εκ των προϊσταμένων οργανικής μονάδας επιπέδου Διεύθυνσης της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών που συμμετέχει ως μέλος στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. από έναν πρώην ανώτατο δικαστικό λειτουργό ή πρώην λειτουργό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, προκειμένου να ενισχυθεί η ανεξαρτησία της Επιτροπής ως προς τα μέρη και καθορίζεται ότι το

μέλος της Επιτροπής που θα συμμετέχει από το Σ.Δ.Ο.Ε. είναι προϊστάμενος οργανικής μονάδας επιπέδου Διεύθυνσης ή Υποδιεύθυνσης της εν λόγω υπηρεσίας.

Επιπλέον, και προκειμένου να επιλύονται οι φορολογικές διαφορές κατά τρόπο ενιαίο από ένα όργανο, ορίζεται ρητά ότι η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. καθίσταται αρμόδια για τη διοικητική επίλυση των διαφορών όλων των εκδοθεισών καταλογιστικών πράξεων όλων εν γένει των φορολογικών αντικειμένων από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο, υπό την προϋπόθεση ότι η Επιτροπή έχει αρμοδιότητα έστω και για μία από αυτές, ενώ προβλέπεται η δυνατότητα ορισμού ως εισηγητών ενώπιον της Επιτροπής προσώπων ανάλογα με την εξεταζόμενη υπόθεση.

4.2.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΕΙΣΠΡΑΚΤΩΝ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΔΟΧΩΝ

Δίνεται η δυνατότητα στους μισθωτούς που εισπράττουν καθυστερημένα και σε έτος μεταγενέστερο δεδουλευμένες αποδοχές της διαχειριστικής χρήσης του 2011 από τις επιχειρήσεις στις οποίες απασχολούνται, να δηλώσουν τις ανωτέρω δεδουλευμένες αποδοχές στο έτος στις οποίες αυτές εισπράττονται και όχι στο έτος που αφορούν (2011) για το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν είχαν αποκτήσει δικαίωμα είσπραξης.

4.2.4. ΈΜΜΕΣΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στο Ν. 2238/1994 προστέθηκε νέο άρθρο 67B με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα:

α) Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α1) Της αρχής των αναλογιών.

α2) Της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

α3) Της καθαρής θέσης του φορολογούμενου.

α4) Της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

α5) Το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδευματία, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής.

β) Τα προσδιοριζόμενα με τις ανωτέρω τεχνικές ελέγχου ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπ' όψιν για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογιών. Για το κόστος που αναλογεί στην προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων, που προσδιορίζονται με τις πιο πάνω τεχνικές, εκπίπτει ο αναλογών σε αυτούς Φ.Π.Α.

γ) Εφόσον το αποτέλεσμα του ελέγχου έχει εξαχθεί με την εφαρμογή του τεχνικού ελέγχου, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας πριν την έκδοση της πράξης καταλογισμού του φόρου, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

δ) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

4.2.5. ΚΥΡΩΣΕΙΣ ΣΕ ΟΣΕΣ ΥΠΟΧΡΕΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΔΕΝ ΛΑΒΟΥΝ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ

Στις υπόχρεες Α.Ε. και στις Ε.Π.Ε. για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000,00 έως 100.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Στοιχεία του υπόχρεου:

Όνοματεπώνυμο : Γεωργίου Νικόλαος του Ιωάννη , Διεύθυνση οικίας
Ελλησπόντου 134, 2^{ος} όροφος Πάτρα, Τ.Κ 26226, (Γ' Δ.Ο.Υ). Διεύθυνση
επαγγέλματος Γ. Ολυμπίου 75 (Β' Δ.Ο.Υ) Πάτρα. Α.Φ.Μ 0139876543.

Στοιχεία της συζύγου:

Όνοματεπώνυμο: Νικολάου Μαρία του Παύλου, Διεύθυνση γραφείου
Βότση 444 Πάτρα (Α Δ.Ο.Υ) Α.Φ.Μ 0138765432.

Οικογενειακή κατάσταση:

Οι φορολογούμενοι έχουν 2 παιδιά, τον Δημήτριο, σπουδαστή Τ.Ε.1
Αθήνας έτος γέννησης 1990 και την Μαρία έτος γέννησης 1999. Τα
παιδιά δεν αποκτούν εισόδημα.

Η οικογένεια διαμένει στην ιδιόκτητη κατοικία (100%) του υπόχρεου,
120 τ.μ.

Επίσης η σύζυγος του κατέχει εξοχική κατοικία, ιδιοκτησίας της 100%,
στα Καμίνια Πατρών,
επιφανείας 60 τ.μ.

3. Εισοδήματα των συζύγων :

α) Του συζύγου:

1) Κ.Κ από ατομική επιχείρηση 45.000 ευρώ.

Ακαθάριστα έσοδα ατομικής επιχείρησης 240.000 ευρώ.

2) Επιχειρηματική αμοιβή από συμμετοχή σε Ο.Ε 12.000 ευρώ.

3)Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ισογείου γραφείου επί της οδού Σαχτούρη 22 Πάτρα στον Ν. Βλάση (Α.Φ.Μ 0124232331) από 1/1-31/12, έναντι 400 ευρώ μηνιαίως. Επιφάνεια καταστήματος 45 τ.μ

4)Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση οικίας του, επί της οδού Παπαφλέσσα 81 Πάτρα, επιφανείας 80 τ.μ από 1/3-31 /12 ,2ος όροφος, στον Γ. Αρμένη .

(Α.Φ.Μ 01 44538789) με μηνιαίο μίσθωμα 300 ευρώ.

5)Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση καταστήματος επιφανείας 150 τ.μ επί της οδού Γερμανού 25 στην «Β. Βάσιου και ΣΙΑ Ο.Ε» (Α.Φ.Μ 1945678900) από 1/1 - 31/10 έναντι μηνιαίου μισθώματος 800 ευρώ. Καταβληθέν ετήσιο μίσθωμα στον ιδιοκτήτη του ακινήτου Ιωαν. Παπαπέτρου (Α.Φ.Μ 01698/97852) 6.000 ευρώ.

-Ετήσιο ενοίκιο εγκατάστασης ατομικής επιχείρησης 8000 ευρώ, επιφάνεια 200τ.μ.

β) Της συζύγου:

1)Καθαρό Εισόδημα από Ελευθέριο Επάγγελμα 15.000 ευρώ, παρακρατηθείς φόρος Ελευθ. Επάγγελμα 6.000 ευρώ. Ακαθόριστα έσοδα περιόδου 32.000 ευρώ.

Το γραφείο που ασκεί την επαγγελματική της δραστηριότητα από 1/1-31/12 έχει επιφάνεια 69 τ.μ. , βρίσκεται στην οδό Μιαούλη 434, 2ος όροφος και είναι ιδιοκτησίας της 100%.

Ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα γραφείου 4.200 ευρώ.

2)Ακαθόριστο εισόδημα από εκμίσθωση οικοπέδου επί της οδού Σμύρνης 6, επιφανείας 400 τ.μ στην «Αφοί Ν. ΑΓΓΕΛΟΥ Ε.Ε» (Α.Φ.Μ1956789142) έναντι 600 ευρώ μηνιαίως, ιδιοκτησίας της 50%, από 1/1-31/12. Το άλλο 50% είναι ιδιοκτησία του αδελφού της Γεωρ. Νικολάου , Διευθ. Κύπρου 20 Πάτρα, (Α.Φ .Μ 0125457690)

3) Επίσης η σύζυγος δηλώνει καθαρές αποδοχές από Μ. Υ 25.000 ευρώ. Αναλογούν φόρος Μ. Υ 3.250 ευρώ, παρακρατηθείς φόρος Μ. Υ 3.201,25 ευρώ.

4. Δαπάνες φορολογουμένων

α) Δαπάνες του συζύγου:

Δαπάνες αγαθών και υπηρεσιών 8.000 ευρώ

Εισφορές στον Ο. Α.Ε.Ε 3.210 ευρώ

Έξοδα ιατρικής περίθαλψης 5.000 ευρώ,

Δαπάνες ενοικίου σπουδάζοντος τέκνου 1.400 ευρώ,

Δωρεά σε κοινωφελή Ν.Π.Ι.Δ 2.000 ευρώ.

Τοκοχρεολυτική δόση δανείου 3.940 ευρώ.

β) Δαπάνες της συζύγου

Ο.Α.Ε.Ε 4.680 ευρώ.

Δαπάνες αγαθών και υπηρεσιών 2.800.

5. Λοιπά στοιχεία

Ο σύζυγος κατέχει με ιδιοκτησία 100% και δηλώνει:

Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο 1.800 κυβ. με αριθμ. κυκλοφ. ΑΧΤ 4459, έτος α' κυκλ.1999, από 1/1- 31/12:

Αγορά σκάφους αναψυχής στις 22/4 μετρητοίς, αξίας 11.000 ευρώ. (όνομα σκάφους ΕΙΡΗΝΗ,) αριθμ. νηολογ. 343 Λιμ.Πατρών, μήκος 6 μέτρων

Κατοχή πισίνας από 1/1-31/12 , εξωτερική, 90 τ.μ

Στις 22/5 αγοράζει ακίνητο (οικόπεδο) μετρητοίς αξίας 48.000 ευρώ.

7. Χρηματικά ποσά που έλαβε ο σύζυγος: Πώληση αγροτεμαχίου, στις 9/1 έναντι 13.000 ευρώ, εκ των οποίων τα 3.000 ευρώ θα λάβει το επόμενο έτος.

Ανάλωση κεφαλαίου τον συζύγου που δηλώθηκε και φορολογήθηκε
8.000 ευρώ

ΛΥΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΝΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΩΝ

ΓΙΑ ΤΟΝ ΣΥΖΥΓΟ:

1. Συνολικό δηλούμενο εισόδημα

A) Από εμπορικές επιχειρήσεις:	57.000
Από ατομική επιχείρηση:	45.000
Από επιχ. Αμοιβή:	12.000
B) από ακίνητα:	15.800
- εκμίσθωση οικείας:	3.000
- από γραφείο:	4.800
- από υπέκμ. καταστήματος:	8.000
 Σύνολο	 72.800

2. Συνολικό καθαρό εισόδημα

Μειώσεις: 1) οικείας: 5% των 3.000 = 150 ευρώ	
2) γραφείου 3% των 4.800 = 144 ευρώ	
3) υπεκμίσθωση: 3% των 8.000 = 240	
Καταβληθέν μίσθωμα:	6.000
Σύνολο μειώσεων:	6.534

Καθαρό εισόδημα: $72.800 - 6.534 = 66.266$

3. διαφορά δηλούμενου – καθαρού εισοδήματος

Από την ετήσια αντικειμενική δαπάνη έχουμε:

Για την οικία:

(60 τ.μ. * 40 ευρώ) 2.400

(60τ.μ. * 50 ευρώ) 3.000

Για το αυτοκίνητο

Μέχρι 1200 κ.ε. 2.000

+ 600 κ.ε. * 3 1.800

Σύνολο 3.800

Διαβίωση: 3.000

Πισίνα:

(μέχρι 60 τ.μ. * 100) 6.000

(+ 30 τ.μ. * 200) 6.000

Σύνολο 12.000

Σκάφος αναψυχής

(μέχρι 6 μ.) 6.000

(άλλα 8/12 * 6.000) 4.000

Σύνολο 10.000

Αγορά αγροτεμαχίου 48.000

Τοκοχρεολυτικές δόσεις: 3.940

Σύνολο Τεκμηρίων: 80.140

Διαφορά	ΕΑΔ	80.140
	Καθαρό εισόδημα	66.266
	Σύνολο	13.874

13.874 > 20% των 66.266 (12.253)

Επειδή η διαφορά είναι μεγαλύτερη από το 20%, ο φορολογούμενος πρέπει να την μειώσει εφόσον έχει αντίστοιχα δεδομένα. Όπως φαίνεται στην εκφώνηση, ο φορολογούμενος έλαβε 10.000 ευρώ από την πώληση αγροτεμαχίου. Επομένως η διαφορά είναι $13.874 - 10.000 = 3.874$ ευρώ και δεν θα ληφθούν υπόψη τα τεκμήρια αλλά η διαδικασία θα συνεχιστεί με το εισόδημα.

4. Μειώσεις στο φορολογητέο εισόδημα

Δεν υπάρχουν μειώσεις

5. Αναλογούν φόρος

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
5000.00	0.00%	-
4000.00	0.00%	-
3000.00	10.00%	300.00
4000.00	18.00%	420.00
10000.00	25.00%	2500.00
14000.00	35.00%	4900.00
20000.00	38.00%	7600.00
6266.00	48.00%	2506.00
66266.00		18526.00

Μειώσεις αναλογούντος φόρου:

1. Ο.Α.Ε.Ε. 10% των 3.210 = 321

2. Έξοδα Ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης 10% των 5.000 = 500

3. Δωρεά 10 % των 2.000 = 200

4. Ενοίκια σπουδάζοντος τέκνου 72*

Σύνολο 1.093

* Επιμερισμός της δαπάνης στους συζύγους

Στον σύζυγο: $72.800 / 72.800 + 47.800 * 1.400 \Rightarrow 1.400 * 0,60 = 840$

Στην σύζυγο: $1.400 - 840 = 560$

Σύμφωνα με το νόμο μπορούμε από το νοίκι να μειώσουμε το φόρο έως και το 10% των 12.000 στον κάθε ένα οπότε έχουμε:

$120 * 0,60 = 72$ για τον σύζυγο

$120 - 72 = 48$ για την σύζυγο

Αναλογούν φόρος: $18.526 - 1.093 = 17.433$

6. Τελικός φόρος

Αναλογούν φόρος – παρακρατηθείς φόρος = $17.433 - 0 = 17.433$ ευρώ
(χρεωστικός)

ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΖΥΓΟ:

1. Συνολικό δηλούμενο εισόδημα

Από μισθωτές υπηρεσίες: 25.000

Από ελεύθερα επαγγέλματα: 15.000

Από ακίνητα: 7.800 (3.600 από εκμίσθωση οικοπέδου + 4.200 από ιδιόχρηση γραφείου)

2. Συνολικό καθαρό εισόδημα

Από εκμίσθωση οικοπέδου $3\% * 3.600 = 108$

Από ιδιόχρηση γραφείου $3\% * 4.200 = 126$

Σύνολο 234

Καθαρό εισόδημα: $47.800 - 234 = 47.556$

3. διαφορά δηλούμενου – καθαρού εισοδήματος

Συνολική ΕΑΔ 5.400

Δευτερεύουσα κατοικία 2.400

Ατομική διαβίωση 3.000

Η ΕΑΔ είναι πολύ μικρότερη από το εισόδημα οπότε ο φόρος θα υπολογιστεί με το εισόδημα.

4. Μειώσεις στο φορολογητέο εισόδημα

Δεν υπάρχουν μειώσεις

5. Αναλογούν φόρος

Εισόδημα	Φόρος
40.000	8.820
7.555(*38%)	2.876

47.566 **11.696**

Μειώσεις από τον αναλογούντα φόρο

ΟΑΕΕ 10% των 4.680 = 468

Αναλογία ενοικίου τέκνου 48

Σύνολο **516**

Αναλογούν φόρος 11.696 – 516 = 11.180

6. Τελικός φόρος

11.180 – 9.201,25 = 1.978,75 (χρεωστικός)

7. Συμψηφισμός φόρων των συζύγων

Του συζύγου 17.433

Της συζύγου 1.978,75

Σύνολο 19.411,75 χρεωστικός προς καταβολή

ΛΥΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΑ ΠΡΙΝ ΤΟ ΝΟΜΟ 3842/23-4-2010

ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΖΥΓΟ

1. Συνολικό δηλούμενο εισόδημα

A) Από εμπορικές επιχειρήσεις:	57.000
Από ατομική επιχείρηση:	45.000
Από επιχ. Αμοιβή:	12.000
B) από ακίνητα:	15.800

- εκμίσθωση οικείας: 3.000
- από γραφείο: 4.800
- από υπέκμ. καταστήματος: 8.000

Σύνολο 72.800

2. Συνολικό καθαρό εισόδημα

Μειώσεις: 1) οικείας: 5% των 3.000 = 150 ευρώ

2) γραφείου 3% των 4.800 = 144 ευρώ

3) υπεκμίσθωση: 3% των 8.000 = 240

Καταβληθέν μίσθωμα: 6.000

Σύνολο μειώσεων: 6.534

Καθαρό εισόδημα: $72.800 - 6.534 = 66.266$

3. διαφορά δηλούμενου – καθαρού εισοδήματος

Από την ετήσια αντικειμενική δαπάνη έχουμε:

Πισίνα: 90 τ.μ. 29.200

Σύνολο 29.200

Σκάφος αναψυχής 6 μ. $6.500 * 8/12 = 4.333,33$

Αγορά αγροτεμαχίου 48.000

Τοκοχρεολυτικές δόσεις: 3.940

Σύνολο 85.473.33

Διαφορά ΕΑΔ 85.473.33

Καθαρό εισόδημα	66.266
Σύνολο	19.207,33

$19.207,33 > 20\%$ των 66.266 (12.253)

Επειδή η διαφορά είναι μεγαλύτερη από το 20%, ο φορολογούμενος πρέπει να την μειώσει εφόσον έχει αντίστοιχα δεδομένα. Όπως φαίνεται στην εκφώνηση, ο φορολογούμενος έλαβε 10.000 ευρώ από την πώληση αγροτεμαχίου. Επομένως η διαφορά είναι $19.207,33 - 10.000 = 9.207,33$ ευρώ και δεν θα ληφθούν υπόψη τα τεκμήρια αλλά η διαδικασία θα συνεχιστεί με το εισόδημα.

4. Μειώσεις στο φορολογητέο εισόδημα

Δεν υπάρχουν μειώσεις

5. Αναλογούν φόρος

Από την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος μη μισθωτών προκύπτει πως:

Για 60.000 εισόδημα ο φόρος είναι 15.240 ευρώ

Για επιπλέον 6.266 εισόδημα ο φόρος είναι 2.506,40 ($6.266 * 40\%$)

Συνολικός αναλογούν φόρος 17.746,40 ευρώ

Μειώσεις αναλογούντος φόρου:

1. Ο.Α.Ε.Ε. 3.210

2. Έξοδα Ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης 10% των 5.000 = 500

3. Δωρεά 10 % των 2.000 = 200

4. Ενοίκια σπουδάζοντος τέκνου 72*

Σύνολο **3.982**

* Επιμερισμός της δαπάνης στους συζύγους

Στον σύζυγο: $72.800 / 72.800 + 47.800 * 1.400 \Rightarrow 1.400 * 0,60 = 840$

Στην σύζυγο: $1.400 - 840 = 560$

Σύμφωνα με το νόμο μπορούμε από το νοίκι να μειώσουμε το φόρο έως και το 10% των 12.000 στον κάθε ένα οπότε έχουμε:

$120 * 0,60 = 72$ για τον σύζυγο

$120 - 72 = 48$ για την σύζυγο

Αναλογούν φόρος: $17.746,40 - 3982 = 13.764,40$

6. Τελικός φόρος

Αναλογούν φόρος – παρακρατηθείς φόρος = $13.764,40 - 0 = 13.764,40$
ευρώ (χρεωστικός)

ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΖΥΓΟ

1. Συνολικό δηλούμενο εισόδημα

Από μισθωτές υπηρεσίες: 25.000

Από ελεύθερα επαγγέλματα: 15.000

Από ακίνητα: 7.800 (3.600 από εκμίσθωση οικοπέδου + 4.200 από ιδιόχρηση γραφείου)

2. Συνολικό καθαρό εισόδημα

Από εκμίσθωση οικοπέδου $3\% * 3.600 = 108$

Από ιδιόχρηση γραφείου $3\% * 4.200 = \underline{126}$

Σύνολο 234

Καθαρό εισόδημα: $47.800 - 234 = 47.556$

3. διαφορά δηλούμενου – καθαρού εισοδήματος

Η μόνη δαπάνη διαβίωσης που αφορά στη σύζυγο είναι η δευτερεύουσα κατοικία, άρα το εισόδημα είναι μεγαλύτερο και η διαδικασία εξαγωγής του φόρου θα συνεχιστεί με το εισόδημα.

4. Μειώσεις στο φορολογητέο εισόδημα

Δεν υπάρχουν μειώσεις

5. Αναλογούν φόρος

Για τις 40.000 ευρώ εισόδημα, ο φόρος είναι 8.000 ευρώ

Για τις υπόλοιπες 7.556 ευρώ ο φόρος είναι 2.871,28 ($7556 * 38\%$)

Σύνολο αναλογούντος φόρου: 10.871,28

Μειώσεις από τον αναλογούντα φόρο

ΟΑΕΕ 4.680

Αναλογία ενοικίου τέκνου 48

Σύνολο 4.728

Αναλογούν φόρος $10.871,28 - 4.728 = 6.143,28$

6. Τελικός φόρος

Αναλογούν – παρακρατηθείς = $6.143,28 - 9.201,25 = 3.057,97$
πιστωτικός

7. Συμψηφισμός φόρων των συζύγων

Του συζύγου 13.764,40

Της συζύγου -3.057,97

Σύνολο 10.706,43 χρεωστικός προς καταβολή

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η Ελλάδα βρίσκεται σε μια κρίσιμη οικονομική συγκυρία, η δημοσιονομική ισορροπία, η ρευστότητα του τραπεζικού συστήματος και οι ομαλές πιστωτικές συνθήκες του ιδιωτικού τομέα αποτελούν το ζητούμενο της οικονομικής πραγματικότητας, προκειμένου να τεθεί η ελληνική οικονομία εκ νέου, σε αναπτυξιακή τροχιά και στη διαδικασία πραγματικής σύγκλισης με την υπόλοιπη

Ευρώπη. Ωστόσο, η ψήφιση του Ν.3842/2010 στις 23.4.2010, επέφερε ριζικές αλλαγές στο ελληνικό φορολογικό σύστημα. Παρακάτω, αναλύονται οι σημαντικότερες από αυτές:

1. Εφαρμόστηκε νέα ενιαία φορολογική κλίμακα για όλα τα εισοδήματα, με υψηλό συντελεστή 45% για εισοδήματα μεγαλύτερα των 100.000,00 ευρώ και καθιερώθηκε η υποχρεωτική προσκόμιση αποδείξεων για την κάλυψη του αφορολόγητου ορίου.
2. Άλλαξε ο τρόπος προσδιορισμού των δαπανών διαβίωσης, με βάσει τα αντικειμενικά κριτήρια.
3. Άλλαξε η φορολογία των εμπορικών επιχειρήσεων και καθιερώθηκε ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού για ορισμένες κατηγορίες επαγγελματιών.
4. Άλλαξαν οι εκπιπτόμενες δαπάνες των επιχειρήσεων.
5. Φορολογούνται πλέον οι συναλλαγές με εξωχώριες (offshore) εταιρίες ή εταιρίες που εδρεύουν σε μη συνεργάσιμα κράτη και δεν τους αναγνωρίζονται σχετικές δαπάνες προς έκπτωση.
6. Καθιερώθηκε νέος τρόπος φορολόγησης των κερδών των νομικών προσώπων, με διαχωρισμό αυτών σε διανεμόμενα και αδιανεμήτα και καθιέρωση υψηλού συντελεστή 40% για τα διανεμόμενα κέρδη και τη φορολόγηση των μερισμάτων που λαμβάνονται από τα φυσικά πρόσωπα στην κλίμακα.

7. Επιβάλλεται φορολογία στα κέρδη από την πώληση εισηγμένων μετοχών και καταργείται ο φόρος συναλλαγών 1,5%.

8. Επιβάλλεται φορολογία στις κατηγορίες βιβλίων – κατάργηση Α' κατηγορίας βιβλίων.

9. Καθιέρωση νέων ορίων προστίμων.

10. Καθιερώνεται η διαβίβαση των φορολογικών στοιχείων, που αφορούν συναλλαγές άνω των 3.000,00 ευρώ μεταξύ επιτηδευματιών και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, μέσω ηλεκτρονικού συστήματος σε Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Σαφώς, όλες οι αλλαγές που επέφερε ο Ν.3842/2010 είναι εξίσου σημαντικές.

Παρ' ότι όμως, στόχος του Ν.3842/2010, όπως αναφέρεται στη σχετική αιτιολογική έκθεση, είναι «ένα απλό και δίκαιο φορολογικό πλαίσιο με ενιαίους κανόνες, χωρίς αδικαιολόγητες εξαιρέσεις, ένα πλαίσιο που ενθαρρύνει την ειλικρίνεια και μέσα σε αυτό κάθε πολίτης μπορεί να συνεισφέρει ανάλογα με τις πραγματικές του δυνατότητες και όλοι οι πολίτες γνωρίζουν ισότιμη μεταχείριση, ανάλογη της οικονομικής τους κατάστασης», εν τούτοις και μετά την ψήφιση του ανωτέρου νόμου, το φορολογικό σύστημα συνεχίζει να χαρακτηρίζεται από πολυνομία και αναποτελεσματικότητα, με συνέπεια να υπονομεύεται κάθε προσπάθεια εμπέδωσης φορολογικής συνείδησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αναστασία Καραντάνα, Βαγγέλης Μελινάκης, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», 2η έκδοση, 2010

Ευθύμιος Κ. Σαΐτης, «Κώδικας βιβλίων και στοιχείων – Ανάλυση και Ερμηνεία μέχρι και το Ν.3842/2010», εκδόσεις EPSILON, 2011

Κορομηλάς Γ., Αργυρός Η., Αλωνιάτης Α., Φορολογικό σεμινάριο 2012

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

<http://www.forin.gr/articles/article/6572/nomos-4038-2012-epeigouses-ruthmiseis-pou-aforoun-thn-efarmogh-tou-mesoprothesmou-plaisiou-dhmosionomikhs-strathgikhs-2012-2015>

<http://www.e-tameio.gr/frontend/new.php?aid=82&cid=4>