

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ Ν.2238/1994 ΟΠΩΣ
ΙΣΧΥΕΙ ΣΗΜΕΡΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΠΟΔΕΚΤΙΚΟ ΕΣΠΡΑΣΗΣ
ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ
Ο ΤΑΜΙΑΣ

Προβλεπόμενα φέρουσα ισοδύναμα για τον 2012 (Φορολογητέο εισόδημα)

Ποσό	Φορολογητέο εισόδημα
€20.000	€20.000
ΔΕΠ	€1.500
ΤΡΕΦΟΣΙΑ	€2.000
ΒΑΡΥΤΑ ΣΤΕΦΑΝΑ	€1.000
Μ ΕΡΓΑ ΕΤΕΜΑ	€1.000
ΔΕΦΑΛΕΤΡΑ	€4.000
ΔΑΔΑΖΑΡΤΕ	€4.000
ΕΠΙΧΡΩΣ	€4.000
ΚΑΥΛΑΛΑΖΕ ΔΑΤΩΝΕ	€1.000
ΜΕΤΡΕΤΑ	€1.000
ΤΕΚΝΑΡΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΗΡΗ ΜΑΓΚΟΥ	€2.000
ΤΕΚΝΑΡΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΗΡΗ ΜΑΓΚΟΥ	€34.500
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	€4.300

Διαφορές φορολογητέων
€7.000

Ποσό	Φορολογητέο εισόδημα
ΔΕΠ	€800
ΤΡΕΦΟΣΙΑ	€1.000
ΔΑΔΑΖΑΡΤΕ	€4.000
ΕΠΙΧΡΩΣ	€1.000
ΚΑΥΛΑΛΑΖΕ ΔΑΤΩΝΕ	€1.000
ΜΕΤΡΕΤΑ	€1.000
ΤΕΚΝΑΡΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΗΡΗ ΜΑΓΚΟΥ	€2.000
ΤΕΚΝΑΡΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΗΡΗ ΜΑΓΚΟΥ	€11.800
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	€900

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΠΟΔΕΚΤΙΚΟ ΕΣΠΡΑΣΗΣ
ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ
Ο ΤΑΜΙΑΣ

Προβλεπόμενα φέρουσα ισοδύναμα για τον 2013 (Φορολογητέο εισόδημα)

Ποσό	Φορολογητέο εισόδημα
€18.000	€18.000
ΔΕΠ	€1.300
ΤΡΕΦΟΣΙΑ	€1.800
ΒΑΡΥΤΑ ΣΤΕΦΑΝΑ	€1.000
Μ ΕΡΓΑ ΕΤΕΜΑ	€1.000
ΔΕΦΑΛΕΤΡΑ	€4.000
ΔΑΔΑΖΑΡΤΕ	€4.000
ΕΠΙΧΡΩΣ	€4.000
ΚΑΥΛΑΛΑΖΕ ΔΑΤΩΝΕ	€1.000
ΜΕΤΡΕΤΑ	€1.000
ΤΕΚΝΑΡΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΗΡΗ ΜΑΓΚΟΥ	€2.000
ΤΕΚΝΑΡΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΗΡΗ ΜΑΓΚΟΥ	€10.900
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	€272,50

Διαφορές φορολογητέων
€18.000

Ποσό	Φορολογητέο εισόδημα
ΔΕΠ	€1.300
ΤΡΕΦΟΣΙΑ	€1.800
ΚΑΥΛΑΛΑΖΕ ΔΑΤΩΝΕ	€1.000
ΕΠΙΧΡΩΣ	€1.000
ΔΕΦΑΛΕΤΡΑ	€4.000
ΔΑΔΑΖΑΡΤΕ	€4.000
ΜΕΤΡΕΤΑ	€1.000
ΤΕΚΝΑΡΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΗΡΗ ΜΑΓΚΟΥ	€2.000
ΤΕΚΝΑΡΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΛΗΡΗ ΜΑΓΚΟΥ	€19.100
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	€0

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:
ΚΑΛΑΤΖΗ ΣΤΑΜΑΤΙΑ
ΚΑΙΣΑΡΗ ΔΙΟΧΝΩ
ΠΟΛΛΑΛΗ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΚΑΜΠΟΥΡΗ ΜΑΡΙΑ

ΠΑΤΡΑ 2014

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και συγκεκριμένα με τον νόμο 2238/94 όπου και σταθήκαμε αναλύοντας τα σημαντικότερα άρθρα του.

Την εποχή που διανύουμε όλοι μας επηρεαζόμαστε από τις αλλαγές που με μεγάλη συχνότητα επέρχονται πάνω στην φορολογία εισοδήματος. Όλοι μας κάθε χρόνο συμπληρώνουμε και υποβάλλουμε την φορολογική μας δήλωση προς την εφορία, στην οποία συμπληρώνουμε ότι αφορά εμάς ως φυσικά πρόσωπα, δηλαδή τα εισοδήματά μας και από που προέρχονται, την οικογενειακή μας κατάσταση, τις δαπάνες μας και τα τεκμήριά μας. Όλα αυτά κάθε χρόνο επαναπροσδιορίζονται από την εφορία βάσει κάθε φορά του νόμου που ισχύει. Καθώς λοιπόν οι αλλαγές στην φορολογία είναι συχνές επιλέξαμε στο τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας να παραθέσουμε τις αλλαγές που έχουν επέλθει με τον τελευταίο νόμο της φορολογίας εισοδήματος.

Μέσω λοιπόν της εργασίας αυτής αναγνώστης θα έχει την ευκαιρία να κατανοήσει πλήρως έννοιες που ακουστικά του είναι γνωστές. Αναλύονται λοιπόν έννοιες όπως «φόρος», «φορολογική βάση», «φορολογητέο εισόδημα», «τεκμαρτό και πραγματικό εισόδημα», «αντικείμενο και υποκείμενο φόρου εισοδήματος», «φορολογικός συντελεστής» κα.

Μέσα λοιπόν από εκτενή έρευνα και επισκόπηση σχετικής με το θέμα βιβλιογραφίας, και συνδυάζοντας τις γνώσεις που αποκτήσαμε πάνω στην φορολογία κατά την διάρκεια των σπουδών μας πορσπαθήσαμε να πλαισιώσουμε και να αναπτύξουμε το θέμα αυτό με την μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να εκφράσουμε τόσο την εκτίμησή μας όσο και τις ευχαριστίες μας προς τον καθηγήτριά μας και εισηγήτρια της εργασίας αυτής, κα Καμπούρη Μαρία για όλη την βοήθεια που μας παρείχε κατά την διάρκεια συγγραφής της παρούσας εργασίας.

Επιπλέον θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με το θέμα της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων και πιο συγκεκριμένα με τον νόμο 2238/94.

Στο ξεκίνημα της εργασίας μας υπάρχει μια εισαγωγή όπου δίνονται γενικά στοιχεία σχετικά με την φορολογία ενώ στο πρώτο κεφάλαιο δίνονται στοιχεία σχετικά με τον σκοπό της φορολογίας, τα είδη της, τα χαρακτηριστικά των φόρων κ.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, και προχωρώντας προς το κυρίως θέμα της εργασίας αυτής αναλύουμε στοιχεία σχετικά με την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Παραθέτουμε αναλυτικά τις πηγές του εισοδήματος και τις κατηγορίες προέλευσής του, και συνεχίζουμε δίνοντας στοιχεία σχετικά με την δήλωση των συζύγων, τα προστατευόμενα μέλη κ.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύουμε τα σχετικά με την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, άρθρα του νόμου 2238/94 ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζουμε τις βασικότερες αλλαγές που έχουν επέλθει στην φορολογία βάσει του πρόσφατου νόμου.

Για την καλύτερη κατανόηση των όσων θεωρητικά παρουσιάσαμε επιλέξαμε στο τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας αυτής να δώσουμε ένα παράδειγμα φορολόγησης του οικογενειακού εισοδήματος.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
-----------------------	----------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	6
1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	7
1.3 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	9
1.4 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	12
1.5 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.....	13
1.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	14
1.7 ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΦΟΡΩΝ.....	15
1.8 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.....	25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

2.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	32
2.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	33
2.3 ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ.....	33
2.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	34
2.5 ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	35
2.6 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	36
2.7 ΚΟΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΖΥΖΥΓΩΝ	36
2.8 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΑΝΗΛΙΚΩΝ ΤΕΚΝΩΝ.....	37
2.9 ΠΡΟΣΩΠΑ ΠΟΥ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΟΤΙ ΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥΣ ...	38
2.10 ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ.....	39

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 2238/94 – ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ.....	41
--	-----------

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΕΡΧΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΝΕΟ ΚΩΔΙΚΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....102**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΦΟΡΟΥ.....117**

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....122

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....123

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....125

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Φόρος είναι η υποχρεωτική εισφορά σε χρήμα που πληρώνουν οι πολίτες ή οι επιχειρήσεις στο κράτος ή σε άλλα νομικά πρόσωπα (δήμους, κοινότητες κτλ.) για την αντιμετώπιση δαπανών που αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση του κοινού συμφέροντος.

Η προστιθέμενη αξία είναι το μικρό κέρδος της επιχείρησης, είναι η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής κτήσης.

Αν το προϊόν πουληθεί στην ίδια τιμή αυτή που αγοράστηκε τότε είναι προφανές ότι η προστιθέμενη αξία θα είναι μηδενική και ο φόρος προστιθεμένης αξίας στην συγκεκριμένη πώληση θα είναι μηδέν. Αν το προϊόν πωληθεί σε μικρότερη τιμή από αυτή που αγοράστηκε τότε η προστιθέμενη αξία είναι αρνητική και δεν οφείλεται ΦΠΑ στο συγκεκριμένο στάδιο πώλησης αλλά το κράτος οφείλει τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην αρνητική προστιθέμενη αξία.

Αναλυτικότερα:

- Ο φόρος αποτελεί κατά κανόνα χρηματική παροχή των πολιτών προς το κράτος και κατ' εξαίρεση σε είδος. Παρακρατείται η παροχή σε είδος ή υπό μορφή υπηρεσίας π.χ. εργασία.

Η αγοραστική αυτή δύναμη η οποία μεταβιβάζεται από τους πολίτες στο κράτος ή από την ιδιωτική στην δημόσια οικονομία αποτελεί επιβάρυνση του φορολογούμενου κατά το ποσό που αφαιρείται από το εισόδημα του, συμμετοχή δε του κράτους στην ανακατανομή του κοινωνικού εισοδήματος.

Ο φόρος είναι έσοδο του κράτους το οποίο και χρησιμοποιεί για δημόσιες δαπάνες και κατάλληλη πολιτική μπορεί να αυξήσει το κοινωνικό εισόδημα.

- Η παροχή του φορολογούμενου δεν αντιστοιχεί σε μία ειδική αντιπαροχή που προσφέρεται από το κράτος στους φορολογούμενους πολίτες.

- Στην έννοια του φόρου υπάρχει η ιδέα του νομικού καταναγκασμού γιατί το κράτος επιβάλλει το φόρο μονομερώς χωρίς δηλαδή ειδική αντιπαροχή.
- Ο φόρος επιβάλλεται και εισπράττεται βάση κανόνων οι οποίοι είναι προκαθορισμένοι και όχι κατ' αυθαίρετο τρόπο από τις δημόσιες υπηρεσίες. Έχει γίνει συνταγματική αρχή και υπάρχει σε όλα τα Συντάγματα των σύγχρονων Κρατών ή Αρχή της Βεβαιότητας του Φόρου.
- Με τα έσοδα από τη φορολογία αντιμετωπίζονται δαπάνες γενικής ωφέλειας και όχι δαπάνες συγκεκριμένων ατόμων ή δαπάνες μη δημοσίου συμφέροντος.

Οι φόροι διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

Άμεσους και έμμεσους

Τα κριτήρια διάκρισης ενός φόρου ως άμεσου ή έμμεσου δεν είναι ευδιάκριτα και συχνά υπάρχουν αντικρουόμενες απόψεις. Σε γενικές γραμμές μπορούμε να πούμε ότι οι άμεσοι φόροι είναι εκείνοι που επιβάλλονται από την φορολογούσα αρχή :

- Επί στοιχείων, που προσδιορίζουν την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου, δηλαδή την οικονομική του δυνατότητα να πληρώνει τους φόρους στο κράτος και
- Με την πρόθεση να εμβαρύνουν το πρόσωπο που είναι κατά νόμο υπόχρεο για την πληρωμή του φόρου π.χ. το φυσικό πρόσωπο που φορολογείται με ένα φόρο εισοδήματος υφίσταται μείωση του εισοδήματος είναι ένας άμεσος φόρος.

Σε αντίθεση, έμμεσοι χαρακτηρίζονται οι φόροι οι οποίοι επιβάλλονται από το κράτος :

- Επί στοιχείων που αποτελούν ενδείξεις μόνο της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου, όπως είναι οι φόροι κατανάλωσης και

- Με την πρόθεση να επιβαρύνουν τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος για την πληρωμή του φόρου στο δημόσιο

Η πρόθεση όμως του φορολογικού νομοθέτη να επιβαρύνει τον κατά νόμο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στην περίπτωση των άμεσων φόρων ή τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος (έμμεσοι φόροι), δεν πρέπει να συγχέεται με αυτό που συμβαίνει στις σχέσεις των συναλλασσόμενων.

Η άμεση φορολογία είναι ο πιο καθιερωμένος και αξιοκρατικός τρόπος φορολόγησης των φυσικών και νομικών προσώπων.

Όσο πιο υψηλό είναι το ποσοστό συγκέντρωσης εσόδων από αυτό τον τρόπο φορολόγησης, έναντι της έμμεσης φορολογίας, τόσο πιο υγιές και αξιοκρατικό είναι το φορολογικό σύστημα μιας χώρας.

Αυτό συμβαίνει διότι η άμεση φορολογία ασκείται με βάση κάποιες κλίμακες που καθορίζονται κάθε χρόνο από το Υπουργείο Οικονομικών κάθε χώρας και ανάλογα με τις κλίμακες αυτές οφείλει να φορολογεί πιο ή πια τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις και πιο επιθετικά τις ανώτερες.

Το κύριο έσοδο του κράτους προέρχεται από τη φορολογία εισοδήματος κατά την οποία η φορολογητέα ύλη, δηλαδή το καθαρό κέρδος, ανάλογα με το ύψος της υποβάλλεται σε συντελεστές φορολόγησης και ο φόρος ο οποίος υπολογίζεται αποδίδεται στο κράτος. Επομένως, η φορολογία εισοδήματος δηλαδή η άμεση φορολογία είναι άκρως σημαντική για τη δημιουργία μιας δίκαιης και οργανωμένης κοινωνίας.

Εκτός από την άμεση απόδοση φόρου, υπάρχει υποχρέωση της επιχείρησης να εισπράττει και να αποδίδει τον έμμεσο φόρο που πληρώνει ο καταναλωτής και όχι η επιχείρηση.

Το κράτος παρεμβαίνει στην τιμή πώλησης των αγαθών που πουλάει η επιχείρηση και προσθέτει με συντελεστή % στα αγαθά μία δεύτερη επιπλέον αξία που είναι ο έμμεσος φόρος. Η επιχείρηση εισπράττει τον έμμεσο φόρο που πληρώνει ο καταναλωτής, μέσω της

τιμής πώλησης και τον αποδίδει στο δημόσιο. Πρέπει να τονίσουμε πως ο έμμεσος φόρος (ΦΠΑ) , δεν επηρεάζει το καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης γιατί απλά εισπράτουμε μέσω της τιμής πώλησης του αγαθού, κάποιο φόρο για λογαριασμό του δημοσίου.

Η επιχείρηση όταν προσδιορίζει την τιμή πώλησης προς την κατανάλωση του αγαθού της, υπολογίζει εκτός από το περιθώριο κέρδους και την ανάλογη επί τις % προσαύξηση λόγω του έμμεσου φόρου, του φόρου προστιθέμενης αξίας. Παρεμβαίνει λοιπόν το δημόσιο στην προστιθέμενη αξία της επιχείρησης.

Τέλος, στην άμεση φορολογία, προσδιορίζεται το καθαρό κέρδος και εισπράττει μέρος (35%) των καθαρών κερδών το δημόσιο άμεσα μία φορά το χρόνο (δήλωση εισοδήματος).

Στην έμμεση φορολογία, προσδιορίζεται η προστιθέμενη αξία της επιχείρησης και με φορολογητέα βάση αυτήν την αξία επιβάλλει έναν έμμεσο φόρο με συντελεστή έμμεσης φορολογίας στον καταναλωτή και όχι στην επιχείρηση, μέσω της τιμής πώλησης των αγαθών.

Έτσι η επιχείρηση, εισπράττει ΦΠΑ από τους καταναλωτές και πληρώνει ΦΠΑ στους προμηθευτές της. *Η διαφορά του φόρου που εισέπραξε μέσω της πώλησης των αγαθών μείον την αξία του ΦΠΑ που πλήρωσε μέσω των εμπορευμάτων και δαπανών, αποτελεί την μηνιαία απόδοση του ΦΠΑ στο δημόσιο.*

Αδιαμφισβήτητα, η επιχείρηση εισπράττει τον έμμεσο φόρο, μέσω της πώλησης από τον καταναλωτή, αλλά δεν είναι έσοδο της, είναι εισπραξη για λογαριασμό του δημοσίου.

Για το λόγο αυτό, η πολιτεία έχει θεσπίσει κανόνες και αρχές, που βάσει αυτών, η κάθε επιχείρηση, κάθε μήνα αποδίδει προς το δημόσιο τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας , που εισέπραξε από τις πωλήσεις της. Τα έσοδα της επιχείρησης είναι η εισπραξη μειωμένη κατά το ΦΠΑ που εισπράττει. Η διάκριση άμεσου και έμμεσου φόρου γίνεται κατανοητή αν λάβουμε υπ' όψιν μας, πως ο άμεσος φόρος επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και δεν έχει εισπραχθεί από πουθενά και είναι μέρος των καθαρών κερδών.

Αντίθετα, ο έμμεσος φόρος επιβάλλεται στην τιμή του αγαθού που πουλάει η επιχείρηση και το καταβάλει μεν ο καταναλωτής, τον εισπράττει δε η επιχείρηση, για να τον αποδώσει στην αρμόδια εφορία της έδρας, που βρίσκεται και δρα η επιχείρηση κάθε μήνα ή κάθε τρίμηνο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους. Τα κρατικά έσοδα μέσω των υποχρεωτικών φόρων των φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων αποτελούν στη σύγχρονη οικονομία την σημαντικότερη πηγή των δημοσίων εσόδων.

Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός: αφενός μεν η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, κατά την δημοσιονομική πολιτική, αφετέρου η ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης, που αφορά την οικονομία γενικότερα, και τέλος η ανακατανομή του πλούτου που αφορά την κοινωνική οικονομία για άμβλυνση των ανισοτήτων. Η εισοδηματική πολιτική (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) στηρίζεται ακριβώς στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει. Οι υποχρεωτικές εισφορές ονομάζονται συνήθως *φόροι*.

Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου, και ιδιαίτερα στις περισσότερο ανεπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των εσόδων τους. Για το λόγο αυτό αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό αντικείμενο μελέτης, με το οποίο ασχολούνται τόσο η οικονομική, όσο και άλλες επιστήμες, όπως π.χ. η νομική επιστήμη, η πολιτική επιστήμη, η διοικητική επιστήμη κ.ά.

Ο φόρος αποτελεί κατά κανόνα χρηματική παροχή των πολιτών προς το κράτος .

Η αγοραστική αυτή δύναμη η οποία μεταβιβάζεται από τους πολίτες στο κράτος ή από την ιδιωτική στην δημόσια οικονομία αποτελεί επιβάρυνση του φορολογούμενου κατά το ποσό που αφαιρείται από το εισόδημα του.

Ο φόρος είναι έσοδο του κράτους το οποίο και χρησιμοποιεί για δημόσιες δαπάνες και με κατάλληλη πολιτική μπορεί να αυξήσει το κοινωνικό εισόδημα.

Η παροχή του φορολογούμενου δεν αντιστοιχεί σε μία ειδική αντιπαροχή που προσφέρεται από το κράτος στους φορολογούμενους πολίτες. Στην έννοια του φόρου υπάρχει η ιδέα του νομικού καταναγκασμού γιατί το κράτος επιβάλλει το φόρο μονομερώς χωρίς δηλαδή ειδική αντιπαροχή.

Ο φόρος επιβάλλεται και εισπράττεται βάση κανόνων οι οποίοι είναι προκαθορισμένοι και όχι κατ' αυθαίρετο τρόπο από τις δημόσιες υπηρεσίες. Έχει γίνει συνταγματική αρχή και υπάρχει σε όλα τα Συντάγματα των σύγχρονων Κρατών .

Με τα έσοδα από τη φορολογία αντιμετωπίζονται δαπάνες γενικής ωφέλειας και όχι δαπάνες συγκεκριμένων ατόμων ή δαπάνες μη δημοσίου συμφέροντος.

1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ο κυριότερος σκοπός της φορολογίας είναι η συγκέντρωση των απαραίτητων κρατικών εσόδων μέσω της φορολογίας των φυσικών και νομικών προσώπων για τον προϋπολογισμό των κρατικών δαπανών. Αυτό θα το καταφέρει με τους πόρους που θα αποκομίσει το κράτος από την φορολογική πολιτική που θα αποφασίσει να εφαρμόσει.

Ακόμα, η φορολογία μπορεί να εκπληρώσει και κοινωνικό σκοπό ανάλογα την πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης. Αυτό το επιδιώκει με κάποιες φορολογικές μεταρρυθμίσεις που έχουν σαν στόχο να ελαφρύνουν τους οικονομικά χαμηλόμισθους και να επιβαρύνουν τους υψηλόμισθους.

Ένας τελευταίος και εξίσου σημαντικός σκοπός της φορολογίας είναι ο οικονομικός. Η κυβέρνηση οφείλει σε περιόδους οικονομικής κρίσης να συγκρατήσει τον πληθωρισμό. Ένα παράδειγμα για τη καλύτερη κατανόηση είναι όταν η τιμή διάφορων προϊόντων ευρείας κατανάλωσης αυξάνονται, το κράτος θα πρέπει να παρέμβει έτσι ώστε να μειώσει τους φόρους αυτών των προϊόντων.

Δηλαδή, πιο αναλυτικά, οι κυριότεροι λόγοι επιβολή της φορολογίας είναι οι εξής:

Ταμειευτική λειτουργία:

Ο φόρος αποτελεί το κυριότερο μέσο χρηματοδότησης του δημοσίου, γι' αυτό ένας από τους βασικούς σκοπούς της πολιτείας είναι η εξασφάλιση της επάρκειας των φορολογικών εσόδων, προς κάλυψη των δημόσιων δαπανών. Στην ουσία, σκοπός του φόρου είναι η ανακατανομή των παραγωγικών πόρων της οικονομίας μεταξύ του ιδιωτικού και Δημόσιου τομέα και μάλιστα η αφαίρεση παραγωγικών πόρων από τον ιδιωτικό τομέα και μεταφορά στο Δημόσιο τομέα για την παραγωγή δημόσιων αγαθών, προοριζόμενων για την ικανοποίηση αναγκών του κοινωνικού συνόλου.

Οικονομική λειτουργία:

Πολλές φορές ο φόρος χρησιμοποιείται και ως μέσο άσκησης οικονομικής πολιτικής για τον επηρεασμό της οικονομικής δραστηριότητας. Η δημόσια οικονομία λαμβάνει μέτρα, μέσω των οποίων επιδιώκεται η δίκαιη κατανομή του εθνικού εισοδήματος, η ταχύτερη οικονομική ανάπτυξη, θεσπίζει φορολογικά μέτρα για την ανάπτυξη υποβαθμισμένων περιοχών της επικράτειας, επιβάλλει δασμούς στα εισαγόμενα είδη για την προστασία της εγχώριας βιομηχανίας.

Κοινωνική λειτουργία:

Με το φόρο επιδιώκεται η πραγματοποίηση διαφόρων κοινωνικών σκοπών, με τον κυριότερο να είναι η μείωση της οικονομικής ανισότητας των πολιτών. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού η δημόσια οικονομία λαμβάνει τα ακόλουθα μέτρα:

1. Καθορίζει προοδευτικό συντελεστή για το φόρο εισοδήματος, έτσι ώστε το μέγεθος του καταβαλλόμενου φόρου να είναι μεγαλύτερο για τις ιδιωτικές οικονομίες που έχουν μεγαλύτερο εισόδημα και χαμηλότερο για τις οικονομίες που έχουν μικρό εισόδημα.
2. Επιβάλλει φόρο με προοδευτικό συντελεστή στην περιουσία των ιδιωτικών οικονομιών.
3. Απαλλάσσει ή επιβαρύνει με χαμηλό συντελεστή τα είδη πρώτης ανάγκης και επιβαρύνουν με υψηλό συντελεστή τα είδη πολυτελείας.
4. Απαλλάσσει πολλές φορές τις μικρές επιχειρήσεις από τον ΦΠΑ, έτσι ώστε να παράγουν με χαμηλότερο κόστος.

1.3 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ο φόρος επιβάλλεται από το κράτος για να μπορέσει να καλύψει τα έσοδα που χρειάζεται κάθε οικονομικό έτος. Έχει υπολογιστεί ότι ένα μεγάλο ποσοστό των κρατικών εσόδων προέρχεται από την άμεση και έμμεση φορολογία, και για αυτό τον λόγο την καθιστά να είναι μια από τις βασικότερες και σοβαρότερες επιβαρύνσεις των πολιτών, με αποτέλεσμα να πρέπει να επιβάλλεται και να εισπράττεται με βάση κάποιους νομικούς κανόνες.

Για αυτό τον λόγο στο σύνταγμα κυρίως του 1952 καθώς και αυτό του 1975 συμπεριέλαβαν στα κείμενα τους διατάξεις από τις οποίες απορρέουν ορισμένες αρχές που αναφέρονται στη φορολογία. Έτσι, οι διατάξεις του Συντάγματος του 1975 ορίζουν τις γενικές αρχές της φορολογίας και είναι οι εξής:

- 1) Ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου

Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες, ακόμα και στους αλλοδαπούς που ζουν και εργάζονται στην Ελλάδα. Η απαλλαγή από την φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της

καθολικότητας, επειδή η διαφορά των εσόδων από τη φορολόγηση των μικρών εισοδημάτων σε σχέση με τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου είναι πολύ μικρή και επί πλέον το ίδιο το κράτος αργότερα θα χρειαστεί να ενισχύσει οικονομικά τους μικροεισοδηματίες.

2) Ο κανόνας της παραγωγικότητας του φόρου

Αυτός ο κανόνας εξυπηρετεί τον ταμειυτικό σκοπό της φορολογίας. Ο φόρος είναι παραγωγικός όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Όταν οι νόμοι είναι σαφείς και δεν μεταβάλλονται συχνά

- □ Όταν καθιερώνει απαλλαγές.

- Όταν η είσπραξη του φόρου γίνεται με όσον το δυνατόν λιγότερα έξοδα, και

- Όταν το ποσοστό δεν είναι υπερβολικό, με αποτέλεσμα να αναγκάσει τον φορολογούμενο να φοροδιαφύγει.

3) Ο κανόνας της βεβαιότητας και της σταθερότητας.

Αν οι νόμοι είναι κατανοητοί και δεν αλλάζουν συχνά, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πόσο είναι το συνολικό ποσό του φόρου που του αναλογεί.

4) Ο κανόνας της καταλληλότητας του φόρου

Ο φόρος πρέπει να είναι κατάλληλος από άποψη χρόνου, τόπου, και τρόπου πληρωμής. Χρόνος πληρωμής πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει τον φορολογούμενο. Ο τόπος πληρωμής πρέπει να είναι ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογουμένου ή ο τόπος διαμονής. Ως τρόπος πληρωμής θα πρέπει να παρέχεται κάθε δυνατή διευκόλυνση.

5) Ο κανόνας του ελάχιστου ορίου συντήρησης

Για κάθε φορολογούμενο θα πρέπει να υπάρχει έναν όριο το οποίο θεωρείται ότι καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του φορολογούμενου αλλά και της οικογενείας του. Αυτό ονομάζεται αφορολόγητο και προσδιορίζεται από το υπουργείο οικονομικών όταν τροποποιείται ο φορολογικός νόμος.

6) Ο κανόνας της απλότητας του φόρου

Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα, η φορολογική νομοθεσία πρέπει να είναι απλή, κατανοητή και να γίνεται συχνά κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων. Με αυτόν τον τρόπο θα βελτιώνονται οι σχέσεις μεταξύ των φορολογούμενων και των υπαλλήλων της ΔΟΥ.

7) Ο κανόνας αποφυγής διπλής φορολογίας

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει την διπλή φορολόγηση γιατί αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια με αποτέλεσμα να δημιουργούνται φορολογικές ανισότητες. Για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης υπάρχουν οι παρακάτω μέθοδοι:

- Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου.
- Η μέθοδος της εξαίρεσης ή της απαλλαγής.
- Η μέθοδος της διαίρεσης ή της κατανομής.

8) Ο κανόνας του διαφορισμού των εισοδημάτων

Εστω ότι υπάρχουν δύο φορολογούμενοι, ο ένας φορολογούμενος πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο και ο άλλος από προσωπική εργασία. Μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα θα έχει εκείνος που απέκτησε το εισόδημα από κεφάλαιο. Αυτό σημαίνει ότι αν στους δυο αυτούς φορολογούμενους αφαιρεθεί το ίδιο ποσό φόρου, τότε εκείνος που θα αισθανθεί

περισσότερο το φορολογικό βάρος θα είναι εκείνος που απέκτησε εισόδημα με προσωπική εργασία έναντι αυτού που το απέκτησε από το κεφάλαιο.

1.4 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η φορολογία φαίνεται να ξεκίνησε από την αρχαιότητα ως υποχρέωση ανθρώπων να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας σε άρχοντες ή κράτη. Συνήθως σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας άρχοντας με στρατιωτική, πολιτική εξουσία ή ήταν απλά ένας γαιοκτήμονας στον οποίο αποδίδονταν οι εισφορές, και αυτός με τη σειρά του τις έστελνε στην ανώτατη κρατική αρχή. Άλλο αξιοσημείωτο φαινόμενο της αρχαιότητας και του Μεσαίωνα είναι η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες με αντάλλαγμα το δικαίωμα της είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας για δικό τους όφελος. Στον ελλαδικό χώρο επί Βυζαντίου παρατηρήθηκε το φαινόμενο οι εισφορές να καταβάλλονται στην κοινότητα αντί για κάποιο άρχοντα και αυτή με τη σειρά της να αποδίδεται στο κράτος.

Ιστορικά υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος δεν είναι ένας πολίτης ή *περίοικος* (κάτοικος χωρίς πολιτικά δικαιώματα) μιας περιοχής, αλλά ένα ολόκληρο κράτος. Σε αυτές τις περιπτώσεις ένα αναγνωρισμένο κράτος καταβάλλει υποχρεωτική εισφορά σε ένα άλλο μετά από σχετική συνθήκη που έχει υπογραφεί. Αυτό συνέβει στο Μεσαίωνα, όπου σλαβικά κράτη πλήρωναν στο Βυζάντιο φόρο, ενώ το ίδιο σε άλλες ιστορικές περιόδους πλήρωνε φόρο στην Περσία και την Οθωμανική Αυτοκρατορία.

Η φορολογία στην αρχαιότητα και το Μεσαίωνα ίσως συνδέθηκε με τη στρατιωτική κατάκτηση ή πολιτική κτήση όπως υποδηλώνει η χαρακτηριστική φράση *φόρος υποτελείας*.

Οι υποχρεωτικές εισφορές αρχικά ήταν ένα μέρος της σοδειάς, όπως συνέβαινε στην αρχαία Αίγυπτο και αργότερα αντικαταστάθηκαν με χρήματα μετά την εφεύρεσή του. Ωστόσο, ο υπολογισμός της υποχρεωτικής καταβολής εξακολουθούσε να γίνεται με βάση την έκταση των κτημάτων του φορολογούμενου μέχρι και μετά τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη.

Η φορολογία δεν είναι πάντα η μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου το κράτος ελέγχει μερικά μονοπώλια ως κύρια ή συμπληρωματική πηγή εσόδων, όπως συναίβει επί Όθωνα στην Ελλάδα όπου το κράτος είχε τον έλεγχο ορυχείων της Χαλκιδικής. Εκτός από τους φόρους ένα κράτος μπορεί να επιβάλλει εισφορές και σε εμπορικές συναλλαγές που γίνονται μέσα σε αυτό, ακόμα και όταν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους.

Σχεδόν ταυτόχρονα με τη φορολογία αναπτύχθηκε και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ώστε να δημιουργηθούν ειδικές οργανώσεις συλλογής φόρων για την εξασφάλιση της είσπραξης των φόρων και τον ακριβή υπολογισμό του κάθε φόρου. Αυτές οι οργανώσεις ταυτόχρονα μπορούσαν να επιδικάσουν ποινές σε φοροφυγάδες. Η φοροδιαφυγή ανέρχεται στην Ελλάδα σε 30 δις ευρώ ετησίως, κάνοντας την πρωταθλήτρια στην παραοικονομία, και η μείωση της κατά 20 δις ευρώ θα μπορούσε να μειώσει τους φόρους που καταβάλλουν οι φορολογούμενοι κατά ποσοστό 30%.

1.5 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι έχουν δύο βασικά γνωρίσματα:

1. Αποτελούν **αναγκαστικό μέσο** μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα.
2. Αποτελούν **μονομερές μέσο**, δηλαδή συνεπάγονται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων προς τους πρώτους.

1.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Ως Φορολογική βάση καλείται το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο φορολογούμενος.

Σήμερα ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη, ειδικότερα μάλιστα η καταναλωτική δαπάνη. Στη θεωρία υπάρχει σημαντική διαμάχη, σχετικά με το ποιο από τα τρία αυτά στοιχεία αποτελεί την καλύτερη βάση για τον υπολογισμό των φόρων και οδηγεί σε δικαιότερη κατανομή της επιβάρυνσης που προκαλούν οι φόροι. Σήμερα πλέον γίνεται δεκτό από την πλειοψηφία των οικονομολόγων, ότι το εισόδημα θα πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης γιατί αποτελεί τον κύριο δείκτη οικονομικής ευμάρειας και επομένως της δυνατότητας των φορολογουμένων να συμβάλλουν στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών, θα πρέπει όμως συμπληρωματικά να χρησιμοποιείται και η περιουσία. Αν έχουμε δηλαδή δύο φορολογούμενους με το ίδιο εισόδημα αλλά ο ένας έχει περιουσία και ο άλλος δεν έχει, ο πρώτος μπορεί να συμβάλλει περισσότερο στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών. Επίσης συμπληρωματικά μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση η καταναλωτική δαπάνη, καθώς η καταναλωτική δαπάνη δείχνει τι αποκομίζει ο κάθε πολίτης από την κοινωνία, ενώ το εισόδημα δείχνει τι συνεισφέρει ο κάθε πολίτης στο κοινωνικό σύνολο.

Στην πράξη σήμερα, χρησιμοποιούνται και τα τρία οικονομικά χαρακτηριστικά ως φορολογική βάση, δηλαδή η περιουσία, το εισόδημα και η καταναλωτική δαπάνη.

Φορολογικός συντελεστής είναι ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μία μονάδα φορολογικής βάσης.

Διακρίνεται στον μέσο και τον οριακό φορολογικό συντελεστή.

Μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του ποσού του φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογούμενη μονάδα προς την συνολική αξία της φορολογικής βάσης,

Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για κάθε μία νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης.

Στην αναλογική φορολογία, ο μέσος και ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ίσοι. Στην προοδευτική φορολογία, ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από τον μέσο, ενώ στην αντίστροφα προοδευτική φορολογία, ο οριακός συντελεστής είναι μικρότερος του μέσου.

Όταν η φορολογική βάση μετριέται σε μονάδες ποσότητας, τότε ο φορολογικός συντελεστής ονομάζεται συντελεστής κατά μονάδα, π.χ. 100 ευρώ ανά κιλό. Ενώ όταν το μέγεθος της φορολογικής βάσης μετριέται σε μονάδες αξίας, ο φορολογικός συντελεστής ονομάζεται κατ' αξία, π.χ. 10% της τιμής του προϊόντος.

Οι φόροι, των οποίων οι συντελεστές εκφράζονται κατά μονάδες προϊόντος είναι περισσότερο αντικοινωνικοί γιατί δεν διαφοροποιούν την επιβάρυνση, ανάλογα με την ποιότητα του είδους, και επομένως επιβαρύνουν τις χαμηλότερες εισοδηματικές αξίες αναλογικά περισσότερο από ότι οι φόροι που εκφράζονται κατά αξία.

Στην πράξη σήμερα, οι περισσότεροι φόροι είναι εξοπλισμένοι με συντελεστές κατά αξία και μόνο ορισμένοι ειδικευμένοι φόροι ή δασμοί επιβάλλονται με συντελεστές κατά μονάδα προϊόντος.

1.7 ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι ταξινομούνται με βάση πέντε συγκεκριμένα κριτήρια, τα οποία αναλύονται παρακάτω ως εξής:

◆ ΚΡΙΤΗΡΙΟ 1^ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ

1. Φόροι σταθερού ποσού κατά φορολογούμενο.

Με τους φόρους αυτούς, όλα τα άτομα υφίστανται την ίδια φορολογική επιβάρυνση, ανεξάρτητα από τις προσωπικές τους συνήθειες, το μέγεθος της περιουσίας τους, του

εισοδήματός τους κ.λπ. Κάθε φορολογούμενος δηλαδή, πληρώνει ορισμένο ποσό φόρου, κοινό με όλους, το οποίο ισούται με το πηλίκο της διαίρεσης των απαιτούμενων φορολογικών εσόδων προς τον αριθμό των φορολογουμένων. Ο φόρος αυτός είναι ουδέτερος, με την έννοια, ότι δεν επηρεάζει την κατανομή των παραγωγικών μέσων, (δηλαδή τις επιλογές των φορολογουμένων μεταξύ των αγαθών, της κατανάλωσης και τη αποταμίευσης) και αυτό γιατί όλοι οι φορολογούμενοι πληρώνουν τελικά το ίδιο ποσό φόρου, οτιδήποτε και αν καταναλώσουν, οποιοδήποτε εισόδημα και αν έχουν ή περιουσία αν αποκτήσουν. Ο φόρος αυτός δεν χρησιμοποιείται σήμερα, αποτελεί όμως το καταλληλότερο μέτρο αναφοράς προς το οποίο συγκρίνονται οι υπόλοιποι φόροι, προκειμένου να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις τους από μια κατάσταση πραγμάτων που αριστοποιεί την κατανομή των παραγωγικών μέσων.

2. Φόροι εισοδήματος.

Η φορολογική βάση των φόρων εισοδήματος είναι γενικά, το εισόδημα που πραγματοποιούν οι ιδιωτικοί φορείς από διάφορες πηγές, όπως εργασία, εταιρία, ακίνητα, μετοχές κ.λπ., σε ορισμένη χρονική περίοδο, συνήθως ετήσια. Αναλόγως της νομικής φύσης της φορολογούμενης μονάδας, οι φόροι διακρίνονται ως εξής:

► Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)

Η φορολογική βάση συμπίπτει με το ετήσιο εισόδημα των φυσικών προσώπων μετά την αφαίρεση των εξόδων πραγματοποίησης του εισοδήματος και ορισμένων απαλλαγών και εξαιρέσεων (πολύτεκνοι, ενοίκια κ.λπ.).

► Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ)

Η φορολογική βάση συμπίπτει με το σύνολο των καθαρών κερδών των ανωνύμων εταιριών, παρ' όλο που στην πράξη εμφανίζονται πολλά προβλήματα λόγω κινήτρων, γραφειοκρατίας, έλλειψης χρόνου, κ.λπ.

3. Φόροι δαπάνης – κατανάλωσης.

Σε αυτή την περίπτωση, ο φόρος που επιβάλλει το κράτος εξαρτάται από την δαπάνη την οποία διενεργεί η φορολογούμενη μονάδα για την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών.

► Προσωπικός φόρος επί της δαπάνης

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί της συνολικής δαπάνης, την οποία διενεργεί η φορολογούμενη μονάδα (φυσικό πρόσωπο). Ο φόρος αυτός δεν εφαρμόζεται σήμερα, λόγω του ότι συναντά σημαντικά διαχειριστικά προβλήματα στην πράξη, όπως εξακρίβωση και ακριβής απολογισμός των δαπανών και μεγάλα έξοδα βεβαίωσης.

► Φόροι επί των προϊόντων

Οι φόροι επιβάλλονται ανά μονάδα ή κατά αξία παραγόμενων, καταναλισκόμενων ή εισαγόμενων προϊόντων και επιβαρύνουν στο σύνολο ή μερικώς τους αγοραστές. Μια βασική διάκριση των φόρων αυτών είναι σε εσωτερικούς, που είναι γνωστοί και σαν «δασμοί» και επιβάλλονται σε εισαγόμενα προϊόντα και σε εξωτερικούς που καλύπτουν τόσο τα εισαγόμενα, αλλά κυρίως τα αγαθά που παράγονται και καταναλώνονται στο εσωτερικό.

Επίσης, ανάλογα με τον αριθμό των προϊόντων που καλύπτουν οι φόροι επί των προϊόντων, διακρίνονται σε:

i. Γενικοί φόροι δαπάνης. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται σε όλα ανεξαιρέτως τα προϊόντα με ενιαίο ποσοστό επιβάρυνσης. Στην πράξη όμως, τέτοιοι φόροι δεν υπάρχουν, ως γενικοί φόροι θεωρούνται συνήθως όσοι καλύπτουν μεγάλο αριθμό προϊόντων. Οι γενικοί φόροι

μπορεί να επιβάλλονται είτε σε ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (όπως στο στάδιο μεταποίησης, στο στάδιο χονδρικού εμπορίου και στο στάδιο λιανικού εμπορίου), είτε σε δύο ή περισσότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Οι φόροι αυτοί πλήττουν είτε τη συνολική, είτε την προστιθέμενη αξία σε καθένα στάδιο που έχουν επιλεγεί. Σωρευτικός φόρος δαπάνης (συνολική αξία) είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (αξία που δημιουργείται σε κάθε φορολογούμενο στάδιο). Στη χώρα μας, τέτοιοι γενικοί φόροι είναι τα τέλη χαρτοσήμου, ο φόρος κύκλου εργασιών και ο φόρος κατανάλωσης.

ii. Ειδικοί φόροι δαπάνης. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται επί της παραγωγής ή πώλησης ορισμένων μόνο αγαθών ή κατηγοριών αγαθών κατά αξία ή κατά μονάδα προϊόντος.

Για την επιβολή των φόρων χρησιμοποιούνται διάφορα επιχειρήματα και ανάλογα διακρίνουμε τις επόμενες κατηγορίες ειδικών φόρων δαπάνης:

► Κανονιστικοί φόροι (ρυθμιστικοί)

Οι κανονιστικοί φόροι επιβάλλονται στα αγαθά, των οποίων η κατανάλωση δημιουργεί εξωτερικές κοινωνικές επιβαρύνσεις (ποτά, τσιγάρα, κ.λπ.). Τα αγαθά αυτά θεωρούνται επιβλαβή για το κοινωνικό σύνολο γιατί πέρα από την οργανική φθορά που προκαλούν στους χρήστες-καταναλωτές, μειώνουν την αποδοτικότητα τους ως συντελεστές παραγωγής και αυξάνουν τις δαπάνες κοινωνικής πρόνοιας. Κανονιστικοί φόροι επιβάλλονται στα αγαθά των οποίων η παραγωγή δημιουργεί εξωτερικές επιβαρύνσεις (μόλυνση ατμόσφαιρας, θάλασσας, ποταμών κτλ.). Η επιβολή κανονιστικών φορών στα παραπάνω αγαθά, αυξάνει το ιδιωτικό κόστος παραγωγής (δηλαδή ιδιωτικοποιεί ή εσωτερικεύει το κοινωνικό κόστος) με αποτέλεσμα να περιορίζεται παραγωγή τους στα κοινωνικώς ανεκτά επίπεδα και να βελτιώνεται η κατανομή των παραγωγικών μέσων.

Οι κανονιστικοί φόροι υπολογίζονται συνήθως σε ορισμένο χρηματικό ποσό ανά μονάδα προϊόντος, γιατί ο προσδιορισμός του οφειλόμενου ποσού φόρου γίνεται ευκολότερος.

Η βασική αντίρρηση στον υπολογισμό των κανονιστικών φόρων κατά μονάδα προϊόντος είναι ότι οι φθηνότερες και κατώτερες ποιότητες του προϊόντος (πχ. Φθηνότερα τσιγάρα) επιβαρύνονται με το ίδιο ποσό φόρου σε απόλυτες τιμές με τις ακριβότερες αλλά καλύτερες ποιότητες. Συνεπώς οι κατώτερες ποιότητες που καταναλώνονται κυρίως από τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις, υφίστανται μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση με αποτέλεσμα οι κανονιστικοί φόροι να γίνονται αντιστρόφως προοδευτικοί.

► Ανταποδοτικοί φόροι

Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται με βάση την αρχή του ανταλλάγματος και αντισταθμίζονται (αντικρίζονται) από ειδική και άμεση παροχή του δημοσίου στους φορολογούμενους. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν κυρίως οι φόροι στα καύσιμα και τα διόδια. Οι φόροι αυτοί όχι μόνο δεν προκαλούν αποκλίσεις από την άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων και τη δίκαιη κατανομή του εισοδήματος, αλλά αντίθετα βοηθούν στην επίτευξη των εν λόγω δημοσιονομικών στόχων.

► Φόροι πολυτελείας

Οι φόροι πολυτελείας επιβάλλονται σε αγαθά και υπηρεσίες που καταναλώνονται από μεσαίες και ανώτερες εισοδηματικές τάξεις και δεν αποτελούν αγαθά πρώτης ανάγκης.(πχ αυτοκίνητα, γούνες).

► Φόροι ταμειευτικοί

Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται με μοναδικό σκοπό να αποφέρουν έσοδα χωρίς άλλη δικαιολογία. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται συνήθως σε ευρείας κατανάλωσης αγαθά, όπου η ελαστικότητα ζήτησης ως προς την τιμή, είναι μικρή, παράδειγμα ο φόρος κατανάλωσης ζάχαρης.

3. Φόροι περιουσίας.

Φόροι περιουσίας είναι εκείνοι, οι οποίοι επιβάλλονται στην φορολογούμενη μονάδα με βάση την αξία ή τον όγκο ή κάποιο άλλο χαρακτηριστικό της περιουσίας, την οποία η φορολογούμενη μονάδα κατέχει. Οι φόροι αυτοί ταξινομούνται σε δύο γενικές κατηγορίες:

► Φόροι κατοχής περιουσίας

Το γεγονός ότι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο κατέχει ορισμένη περιουσία σε ορισμένο χρόνο δημιουργεί στο πρόσωπο αυτό την υποχρέωση να μεταβιβάσει ένα μέρος της με τη μορφή φόρου. Οι φόροι αυτοί διακρίνονται ανάλογα αν επιβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και αν εκπίπτουν ή όχι τα χρέη και τα λοιπά μέρη της περιουσίας σε:

A) Φόρος καθαρής περιουσίας.

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται συνήθως μόνο από τα φυσικά πρόσωπα και υπολογίζεται επί της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, μειωμένη κατά το ποσό των οφειλών του (χρέη, υποθήκες, κλπ). Δηλαδή ο φόρος αυτός έχει σαν βάση την καθαρή περιουσία - θέση του φυσικού προσώπου.

Ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ ή ΕΤΑΚ) είναι ένας ειδικός φόρος κατοχής περιουσίας, ο οποίος έχει σαν βάση την αξία ή τον όγκο της ακίνητης περιουσίας των φορολογουμένων. Υπάρχουν όμως προβλήματα αποτίμησης αυτών. Ο ΦΜΑΠ επιβάλλεται συνήθως με σχετικά χαμηλό συντελεστή.

B) Ονομαστικός φόρος περιουσίας. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων των φορολογούμενων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) χωρίς να αφαιρούνται οι υποχρεώσεις του φορολογούμενου. Οι παραπάνω φόροι είναι απρόσωποι

διότι επιβάλλονται επί παντός περιουσιακού στοιχείου ανεξάρτητα από τη φύση του προσώπου (κατοικίες, γη, χρεόγραφα, κλπ).

► Φόροι μεταβίβασης

-Φόροι μεταβίβασης περιουσίας με ετεροβαρείς δικαιοπραξίες.

Σε αυτήν την περίπτωση, η περιουσία του φορολογούμενου αυξάνει, όταν ένα άλλο άτομο μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία χωρίς αντάλλαγμα. Τέτοιοι φόροι είναι, οι φόροι κληρονομιών, οι φόροι δωρεών και οι φόροι γονικών παροχών. Οι Φόροι που επιβάλλονται κατά την μεταβίβαση περιουσίας.

Εδώ ανήκουν οι φόροι μεταβίβασης κάποιου περιουσιακού στοιχείου, όπως οι φόροι μεταβίβασης ακινήτων και οι φόροι επί των χρηματιστηριακών συναλλαγών.

◆ ΚΡΙΤΗΡΙΟ 2^ο ΦΟΡΕΑΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ – ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΦΟΡΟΥ

Με κριτήριο το είδος του Δημοσίου φορέα που είναι αρμόδιος για την είσπραξη των φόρων, έχουμε τις εξής κατηγορίες:

- Φόροι Κεντρική Διοίκησης

-Φόροι Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης

- Φόροι υπέρ Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης

◆ ΚΡΙΤΗΡΙΟ 3^ο : ΦΟΡΟΙ ΕΠΙ ΠΡΟΣΩΠΩΝ – ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

- Προσωπικοί φόροι

Σε αυτήν την περίπτωση, η φορολογούσα αρχή έρχεται σε άμεση επαφή με τον φορολογούμενο, με την έννοια, ότι λαμβάνονται υπόψη όλα τα προσωπικά στοιχεία του (εισόδημα, περιουσία, οικογενειακή κατάσταση, χρέη κ.λπ.). εδώ υπάγεται και ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος εισοδήματος και ο προσωπικός φόρος δαπάνης.

- Απρόσωποι ή πραγματικοί φόροι

Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται όχι σε πρόσωπα αλλά σε συναλλαγές. Συνεπώς, οι απρόσωποι φόροι, στους οποίους υπάγονται οι φόροι κατανάλωσης, δεν λαμβάνουν υπόψη τις προσωπικές συνθήκες του φορολογούμενου.

◆ ΚΡΙΤΗΡΙΟ 4^ο : Η ΠΡΟΘΕΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΝΟΜΟΘΕΤΗ ΓΙΑ ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΠΟΥ ΘΕΛΕΙ ΝΑ ΕΠΙΒΑΡΥΝΕΙ

Ένα από τα κριτήρια ταξινομεί τους φόρους σε άμεσους και έμμεσους. Η διάκριση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων έχει επικρατήσει τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη, από πολύ καιρό. Η διάκριση όμως δεν είναι πάντοτε εύκολη. Το πρόβλημα της διάκρισης υπάρχει ιδιαίτερα, εάν σαν κριτήριο της παραπάνω διάκρισης υιοθετήσουμε τη δυνατότητα ή μη του φορολογούμενου όπως μεταθέτει σε άλλους ιδιώτες με τους οποίους συναλλάσσεται, το φορολογικό βάρος για το οποίο είναι υπόχρεος. Με βάση το κριτήριο αυτό, ως άμεσοι φόροι θεωρούνται εκείνοι οι φόροι τους οποίους ο υπόχρεος δεν μπορεί να μεταθέσει, όπως οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων που παρακρατούνται επί των αποδοχών του.

Αντίθετα, έμμεσοι φόροι, με βάση το παραπάνω κριτήριο, χαρακτηρίζονται οι φόροι τους οποίους ο υπόχρεος έχει τη δυνατότητα να μετακυλήσει μέρος ή ολόκληρο το ποσό σε άλλους ιδιώτες. Παράδειγμα αποτελεί η επιβολή φόρου επί των τσιγάρων, όπου ο καπνοβιομήχανος μπορεί να τον μεταθέσει στον καταναλωτή με ισόποση αύξηση της τιμής των τσιγάρων. Το παραπάνω όμως κριτήριο δεν είναι απολύτως σταθερό.

Ο λόγος είναι ότι κάτω από ορισμένες συνθήκες είναι δυνατό η μετάθεση των θεωρούμενων ως άμεσων φόρων να γίνεται, ενώ η μετάθεση των θεωρούμενων ως έμμεσων φόρων να μη γίνεται.

Έτσι τώρα η τάση που επικρατεί για τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν οι φόροι για να χαρακτηριστούν ως άμεσοι ή έμμεσοι, είναι να θεωρούνται ως άμεσοι, εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται από τη φορολογούσα αρχή:

- Επί των στοιχείων που αποτελούν ενδείξεις μόνο της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου, όπως οι φόροι κατανάλωσης.

-Με την πρόθεση να επιβαρύνουν τα πρόσωπα, με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος για την πληρωμή των φόρων στο δημόσιο. Για παράδειγμα, ο καπνοβιομήχανος είναι κατά νόμο υπόχρεος να καταβάλλει στο δημόσιο τον ειδικό φόρο κατανάλωσης καπνού, πλην όμως δεν υφίσταται προς τούτο μείωση των κερδών του, αλλά εισπράττει τον φόρο από τους καταναλωτές των τσιγάρων, υψώνοντας ανάλογα την τιμή πώλησης του προϊόντος του.

Η πρόσθεση του φορολογικού νομοθέτη να επιβαρύνει κατά νόμο τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου (στην περίπτωση των άμεσων φόρων) ή τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος (στην περίπτωση των έμμεσων φόρων), δεν πρέπει να συγγέεται με αυτό που συμβαίνει πράγματι στις σχέσεις μεταξύ των συναλλασσομένων. Είναι δηλαδή δυνατό, ο κατά νόμο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, π.χ. ένας παραγωγός να εμποδίζεται να μετακυλήσει τον φόρο.

◆ ΚΡΙΤΗΡΙΟ 5 : ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ

Το τελευταίο κριτήριο είναι το είδος του φορολογικού συντελεστή. Φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος της φορολογικής επιβάρυνσης (ή της μεταβολής της φορολογικής επιβάρυνσης) από ορισμένο φόρο προς την αντίστοιχη φορολογική βάση (ή προς δεδομένη μεταβολή της φορολογικής βάσης). Ο φορολογικός συντελεστής διακρίνεται σε μέσο και οριακό. Όταν ο λόγος φορολογικής επιβάρυνσης προς φορολογική βάση αναφέρεται στα επίπεδα, τότε ο λόγος μας δίνει τον Μέσο Φορολογικό συντελεστή. Με βάση τη συμπεριφορά του μέσου φορολογικού συντελεστή, οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και αντίστροφα προοδευτικούς.

Αναλογικοί φόροι

Είναι οι φόροι που επιβαρύνουν τη φορολογική μονάδα με τον ίδιο μέσο φορολογικό συντελεστή, ανεξάρτητα του μεγέθους της φορολογικής βάσης. Όταν είναι αναλογική η φορολογία, ο μέσος φορολογικός συντελεστής παραμένει σταθερός καθώς μεταβάλλεται η φορολογική βάση. Έτσι η φορολογούσα αρχή αφαιρεί το ίδιο ποσοστό του εισοδήματος, της περιουσίας της καταναλωτικής δαπάνης από όλους τους φορολογούμενους ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Αυτό βεβαίως σημαίνει ότι και ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι σταθερός και ίσος με τον μέσο.

Προοδευτικοί φόροι

Προοδευτικός είναι ο φόρος, του οποίου ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση. Έτσι η φορολογούσα αρχή αφαιρεί με το φόρο μεγαλύτερο ποσοστό της φορολογικής βάσης από τα άτομα που κατέχουν μεγαλύτερη βάση (εισόδημα, περιουσία ή δαπάνη) και μικρότερο ποσοστό από άτομα με μικρότερη βάση. Καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση, ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει με σταθερό ρυθμό η προοδευτικότητα του φόρου καλείται σταθερή, εάν αυξάνει με αύξοντα ρυθμό, η προοδευτικότητα του φόρου καλείται αύξουσα και τέλος, εάν αυξάνει με φθίνοντα ρυθμό, η προοδευτικότητα του φόρου καλείται φθίνουσα. Ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται η προοδευτική φορολογία είναι ο εξής: Η φορολογική βάση (εισόδημα – περιουσία) διαιρείται σε κλιμάκια. Κάθε κλιμάκιο φορολογείται με υψηλότερο συντελεστή από ότι το αμέσως προηγούμενο. Αυτοί οι συντελεστές είναι οι οριακοί που μας λένε με ποιο ποσοστό του επί πλέον εισοδήματος (κλιμάκιο) φορολογείται. Η νομοθεσία συνήθως ορίζει τους οριακούς συντελεστές και οι μέσοι προκύπτουν από το λόγο του αθροίσματος των ποσών του φόρου

στα επί μέρους κλιμάκια δια το άθροισμα των κλιμακίων. Εννοείται ότι ο φόρος για κάθε κλιμάκιο είναι αναλογικός αφού για όλο το φάσμα των εισοδημάτων που εμπίπτουν στο κλιμάκιο, υπάρχει ενιαίο ποσοστό φορολογίας (ο οριακός συντελεστής).

Αντίστροφα προοδευτικοί φόροι

Χαρακτηρίζονται οι φόροι που έχουν την ιδιότητα να μειώνεται ο μέσος φορολογικός συντελεστής (και επομένως και η φορολογική επιβάρυνση) καθώς αυξάνει η φορολογική βάση. Με άλλα λόγια, ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Τέτοιου είδους φόροι είναι σπάνιοι. Όμως μερικοί φόροι αν και αναλογικοί ως προς την φορολογική βάση που επιβάλλονται γίνονται στην πράξη αντιστρόφως προοδευτικοί εάν η φορολογική βάση εκφραστεί σαν ποσοστό μιας εναλλακτικής φορολογικής βάσης. Τέτοιο παράδειγμα έχουμε τους φόρους κατανάλωσης και μάλιστα τους ειδικούς.

1.8 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι διακρίνονται αρχικά σε δύο είδη, ανάλογα με το συσχετισμό τους με το εισόδημα του φορολογουμένου.

Συγκεκριμένα, αναφερόμαστε σε άμεση φορολόγηση-άμεσους φόρους, όταν τα έσοδα του κράτους λαμβάνονται βάσει κλίμακας εισοδήματος, φορολογώντας συνήθως πιο επιθετικά όσους λαμβάνουν μεγάλα εισοδήματα και πιο συντηρητικά όσους λαμβάνουν μικρά.

Αναφερόμαστε σε έμμεση φορολόγηση-έμμεσους φόρους, όταν τα έσοδα λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες ανεξαρτήτως εισοδήματος, εφόσον δεν είναι εύκολη η διάκριση στο εισόδημα ή για ποικίλους άλλους λόγους.

• Άμεση Φορολόγηση

Η άμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών άμεσα από τους πολίτες προς το κράτος. Είναι ο πιο καθιερωμένος τρόπος φορολόγησης των φυσικών προσώπων και νομικών

προσώπων. Η άμεση φορολόγηση είναι "αξιοκρατική", γιατί μπορεί να γίνει διάκριση των προσώπων σε εισοδηματικές τάξεις και να καθοριστεί ανάλογα το ύψος του φορολογικού βάρους.

Άμεσος φόρος καταβάλλεται και από τις επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα. Κύριος στόχος των οικονομικών μονάδων είναι η πραγματοποίηση κέρδους και η μεγιστοποίηση αυτού. Κέρδος προκύπτει αν από τα έσοδα των πωλήσεων καλυφθούν τα έξοδα και περισσέψει μέρος από αυτό. Το υπόλοιπο που θα προκύψει είναι το κέρδος και πάνω σε αυτό θα φορολογηθούν οι επιχειρήσεις. Τα στοιχεία της οικονομικής μονάδας συγκεντρώνονται και υποβάλλονται ετήσια στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία με το φορολογικό έντυπο (Ε3). Και σε αυτήν την περίπτωση ανάλογα με τα βιβλία που τηρούνται στην οικονομική μονάδα υπάρχουν συντελεστές βάση των οποίων υπολογίζεται ο φόρος.

Σε γενικές γραμμές μπορούμε να πούμε ότι οι άμεσοι φόροι είναι εκείνοι που επιβάλλονται από την φορολογούσα αρχή :

- Επί στοιχείων, που προσδιορίζουν την φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου, δηλαδή την οικονομική του δυνατότητα να πληρώνει τους φόρους στο κράτος και
- Με την πρόθεση να επιβαρύνουν το πρόσωπο που είναι κατά νόμο υπόχρεο για την πληρωμή του φόρου π.χ. το φυσικό πρόσωπο που φορολογείται με ένα φόρο εισοδήματος υφίσταται μείωση του εισοδήματος είναι ένας άμεσος φόρος.

● Έμμεση Φορολόγηση

Η έμμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών όπου γίνεται με μη άμεσο τρόπο. Στηρίζεται στο σκεπτικό άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμάκων της άμεσης φορολόγησης. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης αποτελούν ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), ο φόρος κύκλου εργασιών (πλην ΦΠΑ), τέλη χαρτοσήμου, φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Κύριος έμμεσος φόρος είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Ο Φ.Π.Α. δεν έχει σχέση με τη φορολογία εισοδήματος νομικού ή φυσικού προσώπου αλλά είναι ο φόρος που

επιβάλλεται στον καταναλωτή μέσα από τα τιμολόγια αγορών και παροχής υπηρεσιών και αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, όπου υπολογίζεται πάνω στην καθαρή αξία των αγαθών και υπηρεσιών.

Ανάλογα με τα αγαθά και υπηρεσίες και την περιοχή στην οποία αναφερόμαστε έχουμε και τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές για την επιβολή του φόρου κατανάλωσης στο κράτος. Οι φορολογικοί συντελεστές έχουν υποστεί αλλαγές σε τακτά χρονικά διαστήματα τον τελευταίο καιρό για να διαμορφωθούν ως εξής:

-□ Ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. (για αγαθά πολυτελείας) από 01/07/2010 έχει διαμορφωθεί στο 23% επί της καθαρής αξίας των αγαθών.

Οι συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών καθορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 21 και του παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), τις οποίες παραθέτουμε στη συνέχεια. Συνοπτικά και για άμεση κατανόηση των αναγνωστών σημειώνουμε τα ακόλουθα:

1. Οι συντελεστές ΦΠΑ είναι κατ αρχήν **τρεις**.

2. Ο **κανονικός** 23%, ο **μειωμένος** 13% και ο **υπερμειωμένος** 6,5%.

3. **Για τα νησιά του Αιγαίου πλην Κρήτης** (Νομοί Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο), οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%), δηλαδή ο κανονικός γίνεται 16%, ο μειωμένος 9% και ο υπερμειωμένος 5%,

εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία κατά το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) βρίσκονται στα νησιά αυτά και παραδίδονται από υποκείμενο στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στα νησιά αυτά,

β) πωλούνται με προορισμό τα νησιά αυτά από υποκείμενο στο φόρο, εγκαταστημένο σε οποιοδήποτε μέρος του εσωτερικού της χώρας, προς αγοραστή υποκείμενο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγκαταστημένο στα νησιά αυτά,

γ) αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκαταστημένο στα νησιά αυτά, στα πλαίσια της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών,

δ) εισάγονται στα νησιά αυτά.

Η πιο πάνω μείωση των συντελεστών δεν ισχύει για τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα και τα μεταφορικά μέσα.

4. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που υπάγονται στον κανονικό συντελεστή δεν ορίζονται από τις διατάξεις, γιατί ο κανόνας είναι ότι όλα τα αγαθά και υπηρεσίες ανήκουν στον κανονικό με εξαίρεση για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ (βλέπε στη συνέχεια) όπου ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δέκα τοις εκατό (13%) και για τα νησιά του Αιγαίου 9%.

Αγαθά και υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στο παράρτημα αυτό ή για τα οποία υπάρχει οποιαδήποτε αμφιβολία ως προς την ένταξή τους στον πίνακα αυτό, συνεπεία του είδους, του προορισμού, της σύνθεσης ή για οποιονδήποτε άλλο λόγο, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.

5. Στον υπερμειωμένο συντελεστή δηλαδή 6,5% και για τα νησιά του Αιγαίου 5% υπάγονται:

α) Τα εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων.

β) Τα βιβλία της δασμολογικής κλάσης 4901 και τις εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις της δασμολογικής κλάσης 4902 καθώς και τα βιβλία με εικόνες για παιδιά της δασμολογικής κλάσης 4903 (όπως ισχύει με το ν. 3899/2010).

γ) Τα φάρμακα για την ιατρική του ανθρώπου των δασμολογικών κλάσεων 3003 και 3004 και τα εμβόλια για την ιατρική του ανθρώπου της δασμολογικής κλάσης 3002 (όπως ισχύει με το ν. 3899/2010).

δ) Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα (όπως ισχύει με το ν. 3899/2010).

ε) Οι εργασίες για βιβλία της δασμολογικής κλάσης 4901 και τις εφημερίδες και περιοδικές εκδόσεις της δασμολογικής κλάσης 4902.

6. Σημειώνουμε ότι, με την σύμφωνα Έκτη Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (77/388/ΕΟΚ 17-5-1977 όπως ισχύει), οι συντελεστές ΦΠΑ και συγκεκριμένα με το άρθρο 12 αυτής, ορίζεται ότι ο κανονικός συντελεστής δε μπορεί να είναι μικρότερος του 15%. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόσουν ένα ή δύο μειωμένους συντελεστές που δεν μπορεί να είναι κατώτεροι του 5%, αλλά μόνο στα καθορισμένα από την οδηγία αγαθά και υπηρεσίες

Η Ελλάδα όπως προαναφέραμε έχει θεσπίσει τον κανονικό συντελεστή στο 23% και ένα μειωμένο συντελεστή στο 13%. Ο υπερμειωμένος προκύπτει από το 50 % του μειωμένου στα είδη που αυτό προβλέπεται.

Οι μειωμένοι συντελεστές στα νησιά του Αιγαίου, προκύπτουν με μείωση κατά 30% των συντελεστών που ισχύουν στη λοιπή Ελλάδα, με στρογγυλοποίηση στην πλησιέστερη μονάδα (16%, 9%, 5%), από παρέκκλιση των κοινοτικών διατάξεων που έχει πάρει από την ΕΕ η Ελλάδα.

Οι χώρες μέλη της ΕΕ έχουν δικαίωμα να εντάξουν στο μειωμένο συντελεστή μόνο τα αγαθά και τις υπηρεσίες που ορίζονται στον προαναφερόμενο πίνακα Η της Έκτης Οδηγίας, όπως επίσης έχουν το δικαίωμα να μην εντάξουν κάποια αγαθά ή υπηρεσίες ή και το σύνολο αυτών, δηλαδή στην τελευταία περίπτωση η χώρα αυτή θα έχει μόνο ένα κανονικό συντελεστή.

Διευκρινίζουμε ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν δικαίωμα να εντάξουν οποιοδήποτε αγαθό ή υπηρεσία θέλουν στον μειωμένο συντελεστή, αλλά αυστηρά μόνο από τα οριζόμενα στην Οδηγία λόγω του ενιαίου της εσωτερικής αγοράς και για να μην δημιουργούνται αθέμιτες συνθήκες αγοράς μεταξύ των κρατών μελών και αυτό βέβαια θα γινόταν άμεσα φανερό για τους πολίτες που κατοικούν κοντά στα εσωτερικά σύνορα των κρατών μελών της ΕΕ, αλλά βεβαία και για όλους τους πολίτες στις εξ αποστάσεως παραγγελίες τους.

Τέλος, σημειώνουμε ότι στην ΕΕ για την φορολογία ισχύει η αρχή της ομοφωνίας, άρα για να αλλάξει ο συντελεστής ΦΠΑ ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας πρέπει να συμφωνήσει το σύνολο των κρατών μελών της ΕΕ. Πιθανές διαφορές που θα διαπιστώσετε οφείλονται στις παρεκκλίσεις που πήραν οι χώρες μέλη κατά το χρόνο ένταξής τους π.χ. Αγγλία ΦΠΑ στα παιδικά ρούχα σε μηδενικό συντελεστή

Οι οικονομικές μονάδες από τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εισπράττουν ένα ποσό φόρου, υπολογισμένο πάνω στη καθαρή αξία όπως αναφέραμε παραπάνω, το οποίο το πληρώνει ο πελάτης με την μορφή έμμεση φόρου για να αποκτήσει το συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία, και τον οποίο φόρο με τη σειρά τους αποδίδουν στο κράτος.

Πέρα από το Φ.Π.Α. των πωλήσεων που εισπράττουν οι οικονομικές μονάδες, στις οικονομικές στους δραστηριότητες συμπεριλαμβάνονται και οι αγορές αγαθών καθώς επίσης και οι διάφορες δαπάνες που δεν σχετίζονται άμεσα με την παραγωγική τους διαδικασία και οι οποίες οικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν επίσης Φ.Π.Α. Σε αυτήν την περίπτωση όμως οι οικονομικές μονάδες πληρώνουν τον έμμεσο φόρο που επιβάλλεται στα αγαθά για την απόκτησή τους.

Στο τέλος κάθε τριμήνου ή στο τέλος κάθε μήνα, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων που ανήκει η οικονομική μονάδα, είναι υποχρεωμένες να υπολογίζουν το ΦΠΑ των αγορών τους καθώς επίσης και το ΦΠΑ των πωλήσεων τους και να ενημερώνουν την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία στην οποία υπάγονται. Αυτή η υποχρέωση της οικονομικής μονάδας πραγματοποιείται με την υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α..(Φ2)

Ανάλογα με το αποτέλεσμα που θα έχουν θα αποδώσουν τη διαφορά του ΦΠΑ στο κράτος (όταν το ΦΠΑ πωλήσεων είναι μεγαλύτερο από το ΦΠΑ αγορών) ή θα καταβληθεί η διαφορά του Φ.Π.Α. από το κράτος. (όταν το Φ.Π.Α. αγορών και δαπανών είναι μεγαλύτερο από το Φ.Π.Α. πωλήσεων). Στην δεύτερη περίπτωση το Φ.Π.Α. συμψηφίζεται με το αποτέλεσμα της επόμενης περιόδου. Οι οικονομικές μονάδες θα πρέπει να υποβάλλουν και στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου την Εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

Έμμεσοι λοιπόν χαρακτηρίζονται οι φόροι οι οποίοι επιβάλλονται από το κράτος :

- Επί στοιχείων που αποτελούν ενδείξεις μόνο της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου, όπως είναι οι φόροι κατανάλωσης και

- Με την πρόθεση να επιβαρύνουν τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος για την πληρωμή του φόρου στο δημόσιο πχ ο έμπορος ποτών είναι κατά νόμο υπόχρεος να καταβάλει στο κράτος τον ειδικό φόρο οινοπνεύματος πλην όμως δεν υφίσταται προς τούτο μείωση των κερδών του, αλλά εισπράττει τους φόρους από τους καταναλωτές του αλκοόλ υψώνοντας ανάλογα το τίμημα πώλησης του προϊόντος.

Η πρόθεση όμως του φορολογικού νομοθέτη να επιβαρύνει τον κατά νόμο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στην περίπτωση των άμεσων φόρων ή τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος (έμμεσοι φόροι), δεν πρέπει να συγχέεται με αυτό που συμβαίνει στις σχέσεις των συναλλασσόμενων.

Είναι δυνατόν, δηλαδή, ο έμπορος ποτών όταν λειτουργεί σε μία αγορά η οποία είναι έντονα ανταγωνιστική να μην καταφέρει από τις συνθήκες που επικρατούν στον ανταγωνισμό, να αυξήσει την τιμή τόσο όσο με το φόρο που αυτός θα κληθεί να καταβάλει στο κράτος. Συνεπώς, η δυνατότητα μετάθεσης του φορολογικού βάρους από τον κατά νόμο υπόχρεο σε τρίτους δεν αποτελεί ασφαλή βάση για την διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους.

● Διπλή Φορολόγηση

Διπλή φορολόγηση είναι η αποτίμηση φόρων σε μια περίπτωση δύο ανεξάρτητες φορές συνήθως με δύο διαφορετικές φορολογικές μεθόδους και ο υπολογισμός της τελικής εισφοράς ως το άθροισμα αυτών των δύο. Περιπτώσεις διπλής φορολόγησης προκύπτουν συνήθως όταν ένα πρόσωπο διενεργεί συναλλακτικές δραστηριότητες και στη χώρα μόνιμης κατοικίας του και σε άλλη χώρα. Η διπλή φορολόγηση για την ίδια συναλλακτική δραστηριότητα θεωρείται άδικη. Για την αποφυγή του φαινομένου αυτού το [κράτος](#) έχει προβλέψει ασφαλιστικές δικλείδες. Εάν για κάποιο λόγο αυτό συμβεί, δικαιούται ο φορολογούμενος να το γνωστοποιήσει και να ζητήσει συμψηφισμό του καταβληθέντος φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

2.1 Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Σύμφωνα με τη φορολογία εισοδήματος ο φόρος που τελικώς επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα προκύπτει με αρχική βάση δύο παράλληλους υπολογισμούς από τους οποίους στη συνέχεια επιλέγεται ο προσφορότερος. Συγκεκριμένα, αρχικά υπολογίζεται το συνολικό ύψος των εισοδημάτων του υπόχρεου, όπως αυτά προκύπτουν από πραγματικά στοιχεία για το έτος για το οποίο υποχρεούται να υποβάλει δήλωση. Για να υπολογισθεί το συνολικό ύψος των εισοδημάτων γίνεται πρόσθεση όλων των εισοδημάτων που εμφανίζει ο φορολογούμενος. Επίσης υπολογίζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κατοχή του ο φορολογούμενος και από τις αγορές αυτών. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται από το κράτος και είναι το ποσό που αντικειμενικά θεωρείται ότι δαπάνησε ο φορολογούμενος για την αγορά ή την συντήρηση των περιουσιακών του στοιχείων. Για τον τελικό προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης γίνεται πρόσθεση όλων των ποσών που προκύπτουν ως αντικειμενική δαπάνη από την αγορά και κατοχή περιουσιακών στοιχείων.

Στην συνέχεια, μεταξύ του αθροίσματος των εισοδημάτων και του αθροίσματος των τεκμηρίων επιλέγεται το μεγαλύτερο ποσό, το οποίο αποτελεί το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου. Πάνω σε αυτό το ποσό υπολογίζεται τελικά ο φόρος που θα καταβληθεί στο κράτος.

2.2 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φόρο εισοδήματος οφείλουν να καταβάλλουν όλα τα φυσικά πρόσωπα που απέκτησαν εισόδημα μέσα στο έτος από οποιαδήποτε νόμιμη πηγή ή έχουν στην κατοχή τους κάποιο περιουσιακό στοιχείο.

Ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό εφόσον ο φορολογούμενος κατοικεί μόνιμα στην Ελλάδα. Αν π.χ. κάτοικος Αυστραλίας εκμισθώνει ένα ακίνητο στην Ελλάδα, υποχρεούται να έχει ορίσει αντίκλητο στην Ελλάδα, ο οποίος θα υποβάλλει φορολογική δήλωση για λογαριασμό του και θα καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο στο ελληνικό Δημόσιο.

Στο φόρο εισοδήματος υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά, δηλαδή το συνολικό εισόδημα που προκύπτει από το χρονικό σημείο του θανάτου του κληρονομούμενου μέχρι του χρόνου αποδοχής της κληρονομιάς από τους κληρονόμους. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει), αντικείμενο του φόρου εισοδήματος είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή οριζόμενη στο νόμο. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος δεν περιλαμβάνει, εξάλλου, ορισμό της έννοιας του εισοδήματος ως αντικειμένου του φόρου, αλλά μόνον μια κατηγοριοποίηση των στοιχείων που αποτελούν εισόδημα και όχι κεφάλαιο.

Ο φόρος επί του εισοδήματος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος. Σημειώνουμε ότι οικονομικό έτος, είναι το έτος εκτέλεσης του προϋπολογισμού και συνεπώς ο φόρος επιβάλλεται στο εισόδημα που έχει αποκτηθεί στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος του τρέχοντος.

2.3 ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Το εισόδημα, όπως προαναφέρθηκε, είναι ένα από τα δύο στοιχεία που καθορίζουν την φορολόγηση των πολιτών. Το πραγματικό εισόδημα κάθε φορολογούμενου είναι αυτό που απέκτησε κατά το έτος για το οποίο υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από τις βεβαιώσεις αποδοχών, τα εισοδήματα που παρουσιάζονται στα βιβλία της επιχείρησης που εκμεταλλεύεται, οι τόκοι καταθέσεων, τα ενοίκια που εισπράττονται και κάθε άλλο εισόδημα που προκύπτει από πραγματικά στοιχεία.

Πραγματικά στοιχεία θεωρούνται έγγραφα όπως οι βεβαιώσεις αποδοχών, στα οποία αναγράφεται το ποσό που εισέπραξε ο υπόχρεος από κάποια πηγή. Πιο συγκεκριμένα, το εισόδημα μπορεί να προκύπτει από τις παρακάτω κατηγορίες, οι οποίες αποτελούν τις πηγές εισοδήματος:

1. Εισόδημα από ακίνητα
2. Εισόδημα από κινητές αξίες
3. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
4. Εισόδημα από μισθωτές επιχειρήσεις
5. Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα
6. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Το συνολικό εισόδημα υπολογίζεται με την άθροιση όλων των επιμέρους εισοδημάτων που προαναφέρθηκαν, τα οποία αποκτώνται από το φυσικό πρόσωπο κατά το προηγούμενο της φορολογίας έτος. Τον υπολογισμό αυτό ακολουθεί η αναζήτηση του φορολογητέου εισοδήματος. Για να βρεθεί αυτό, θα πρέπει από το συνολικό εισόδημα που προέκυψε για το φυσικό πρόσωπο να αφαιρεθούν οι δαπάνες για την απόκτησή του. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 4 προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου για το έτος που υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, πάνω στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος που θα κληθεί να πληρώσει. Τέλος, θα πρέπει να επισημανθεί ότι κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος δεν λαμβάνονται υπόψη οι φόροι, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, καθώς δεν μπορούν να αφαιρεθούν από το συνολικό εισόδημα του υπόχρεου.

2.4 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι αυτό που προέρχεται από τις συγκεκριμένες πηγές ,αφού αφαιρεθούν όλες οι δαπάνες-έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί για την απόκτησή του. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του κατατάσσεται στις εξής κατηγορίες :

i. **A-B Πηγή** Εισόδημα από ακίνητα

(εκμίσθωση οικοδομών, γαιών, πηγών, υπεκμίσθωση ή έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων κ.λπ.)

ii. **Γ Πηγή** Εισόδημα από κινητές αξίες

(μερίσματα, τόκοι ομολογιών, αμοιβές μελών Δ.Σ. ανώνυμων εταιριών κ.λπ.)

iii. **Δ Πηγή** Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

(κέρδη ατομικών ή εταιρικών επιχειρήσεων κ.λπ.)

Ε Πηγή Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

(κέρδη από αγροτικές, κτηνοτροφικές, σηροτροφικές επιχειρήσεις κ.λπ.)

v. **ΣΤ Πηγή** Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

(από μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις, επιχορηγήσεις, επιδόματα κ.λπ., το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.)

vi. **Ζ Πηγή** Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και από κάθε άλλη πηγή

(αμοιβές από την άσκηση επαγγέλματος του ιατρού, του δικηγόρου, συμβολαιογράφου, οικονομολόγου, λογιστή, κ.λπ.)

2.5 ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Προκειμένου να εξευρεθεί το συνολικό φορολογούμενο εισόδημα αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των ως άνω κατηγοριών A-B έως Z, τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος της φορολογίας. Κατά την άθροιση των εισοδημάτων, γίνεται συμψηφισμός των θετικών και αρνητικών ποσών, δηλαδή αφαιρούνται τυχόν ζημιές των επί μέρους εισοδημάτων.

Η ζημιά όμως που προκύπτει από πηγή εισοδήματος που βρίσκεται σε άλλη χώρα, συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου που προκύπτουν επίσης στην αλλοδαπή. Αυτό σημαίνει ότι αν κάποιος φορολογούμενος με την φορολογική κατοικία του

στην Ελλάδα, αποκτά εισόδημα από εμπορική επιχείρηση στην αλλοδαπή, το οποίο εισόδημα για κάποιο έτος είναι αρνητικό(ζημιά), αυτό μπορεί να συμψηφιστεί μόνο με αντίστοιχο θετικό εισόδημα(κέρδος) από άλλη πηγή εισοδήματος που βρίσκεται στην αλλοδαπή(όπως εισοδήματα από ακίνητα).

2.6 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κάθε φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή την συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στη χώρα μας, για το παγκόσμιο εισόδημά του , δηλαδή και γι' αυτό που αποκτά από πηγές στην Ελλάδα και γι' αυτό που αποκτά από πηγές στο εξωτερικό. Σε φόρο επίσης υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του.

2.7 ΚΟΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΖΥΖΥΓΩΝ

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (βλ. άρθρο 5 ΚΦΕ) προβλέπει την υποβολή κοινής φορολογικής δήλωσης από τους συζύγους. Παρόλα' αυτά υποκείμενο του φόρου είναι κάθε σύζυγος ξεχωριστά (φορολόγηση του ατομικού και όχι του οικογενειακού εισοδήματος) αν και προβλέπεται η προσθήκη του εισοδήματος του ενός συζύγου στον άλλο καθώς και ο επιμερισμός αποδείξεων μεταξύ των συζύγων για την κάλυψη του αφορολογήτου ορίου, αλλά μόνο για αυτόν τον σκοπό (βλ. άρθρα 5 παρ.2 και 9 παρ 1 ΚΦΕ αντίστοιχα).

Κατά την διάρκεια λοιπόν του γάμου τους, οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα του καθένα. Σε αυτήν την περίπτωση τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου. Επίσης το εισόδημα του ενός συζύγου το οποίο προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο, προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομά του.

Οι σύζυγοι φορολογούνται χωριστά στις πιο κάτω περιπτώσεις:

- α. όταν δεν διαμένουν μαζί, λόγω διακοπής της έγγαμης συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης,
- β. όταν ο ένας από τους δύο βρίσκεται σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει τεθεί σε δικαστική απαγόρευση ή τελεί υπό δικαστική αντίληψη.

2.8 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΩΝ ΑΝΗΛΙΚΩΝ ΤΕΚΝΩΝ

Προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομά του. Τα ανήλικα τέκνα έχουν υποχρέωση υποβολής δικής τους φορολογικής δήλωσης εφόσον αποκτούν εισοδήματα από τις περιπτώσεις εισοδημάτων από :

- 1) Την παροχή εργασίας του ανήλικου τέκνου, με σχέση εξαρτημένης ή ανεξάρτητης εργασίας ή μίσθωσης έργου,
- 2) Περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από χαριστικές παροχές, εκτός από εκείνα που προέρχονται από χαριστικές παροχές γονέα του,
- 3) Περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από κληρονομιά,
- 4) Περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από χαριστικές παροχές, που έγιναν σε αυτό από γονέα του που έχει αποβιώσει κατά το χρόνο που προκύπτει το εισόδημα από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία,
- 5) Συντάξεις που απονεμήθηκαν από ανήλικο τέκνο, λόγω θανάτου της μητέρας του ή του πατέρα του και
- 6) Περιουσιακά στοιχεία που με βάση δικαστική απόφαση περιέρχονται στο ανήλικο, ως υποκατάστατα στοιχείων που αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις.

2.9 ΠΡΟΣΩΠΑ ΠΟΥ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΟΤΙ ΒΑΡΥΝΟΥΝ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥΣ

Θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο:

i. Ο σύζυγος, ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα.

ii. Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.

iii. Τα ανήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το 25ο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και εκείνα τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό.

iv. Τα άγαμα τέκνα τα οποία δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον υπηρετούν την στρατιωτική τους θητεία.

v. Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω, από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

vi. Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.

vii. Οι αδελφοί και οι αδελφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω, από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

viii. Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμό οποιουδήποτε από τους συζύγους.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις ii-viii θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο εφόσον συνοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.900 ευρώ ή το ποσό των 6.000 ευρώ, αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω, από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.

2.10 ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Το εισόδημα κάθε φορολογούμενου διακρίνεται σε δύο είδη: το πραγματικό εισόδημα και το τεκμαρτό. Πραγματικό είναι το εισόδημα που πραγματικά απόκτησε ο φορολογούμενος, κατά την περίοδο για την οποία υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης, και προσδιορίζεται βάσει πραγματικών στοιχείων, όπως οι βεβαιώσεις αποδοχών, το εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης που εκμεταλλεύεται, οι τόκοι καταθέσεων, η πρόσοδος από ενοίκια ακινήτων και κάθε άλλο εισόδημα, το οποίο προκύπτει από πραγματικά στοιχεία. Σε αντίθεση με το πραγματικό εισόδημα, το τεκμαρτό εισόδημα προκύπτει από υπολογισμούς που γίνονται βάσει δεδομένων, όπως είναι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες, η απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή ακόμα και η κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου. Αντιδιαστέλλεται λοιπόν με το πραγματικό εισόδημα.

Με τα τεκμήρια το κράτος προσπαθεί να προσδιορίσει τα πραγματικά εισοδήματα του πολίτη. Τα τεκμήρια διακρίνονται σε:

A) Τεκμήρια διαβίωσης:

Αφορούν κατοχή περιουσιακού στοιχείου, και εφαρμόζονται όσο διαρκεί η κατοχή του περιουσιακού στοιχείου. Τέτοιου είδους τεκμήριο είναι η κατοχή ΕΙΧ ή μικτής χρήσης αυτοκινήτου, μοτοσυκλέτας, σκάφους αναψυχής, ελικοπτέρου, αεροσκάφους, δεξαμενής κολύμβησης (πισίνας), ή χρήση δευτερεύουσας κατοικίας και η διατήρηση οικιακού προσωπικού και πληρώματος σκαφών αναψυχής.

B) Τεκμήρια που γεννιούνται από περιστασιακά γεγονότα:

Τα υπόλοιπα τεκμήρια συνίστανται στην πραγματοποίηση μιας περιστασιακής πράξης, κατά την περίοδο για την οποία υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, όπως είναι το ποσό που δαπανήθηκε για την αγορά ενός αυτοκινήτου, ενός ακινήτου, μιας επιχείρησης κτλ.

Για παράδειγμα, αν ένας πολίτης δηλώσει ότι κατέχει αυτοκίνητο χ τότε τεκμαίρεται ότι έχει μια ετήσια δαπάνη πχ 300 ευρώ οπότε μπορούμε να θεωρήσουμε ότι έχει τόσο τουλάχιστον εισόδημα οπότε αν αυτό είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν πραγματικό θα θεωρηθεί πιθανώς σαν φορολογητέο εισόδημα το τεκμαρτό σαν μεγαλύτερο.

Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19».

Ο τίτλος του άρθρου 15 του ν. 2238/1994, αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 και ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2010 για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από την ημερομηνία αυτή και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Προηγουμένως ο τίτλος του άρθρου 15 είχε ως εξής: «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση την τεκμαρτή δαπάνη»

Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, έγινε νομοτεχνική τακτοποίηση στο άρθρο 15 του Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι οι δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων προσδιορίζονται πλέον με αντικειμενικά δεδομένα και όχι τεκμαρτά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 2238/94 – ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ

Με τον νόμο 2238/1994 κυρώνεται ο κώδικας φορολογίας εισοδήματος. Στην πορεία του κεφαλαίου αυτού θα ασχοληθούμε με τα σημαντικότερα άρθρα που αφορούν στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Άρθρο 1 - Αντικείμενο του φόρου

Το πρώτο άρθρο του νόμου αυτού ασχολείται με το αντικείμενο πάνω στο οποίο επιβάλλεται και υπολογίζεται ο φόρος.

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του παρακάτω άρθρου 2.

Άρθρο 2 - Υποκείμενο του φόρου

Το δεύτερο άρθρο ασχολείται με το υποκείμενο του φόρου της φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου.

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου αυτού ο φόρος υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Επιπλέον σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.

Επιπρόσθετα σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομία

Τέλος το άρθρο αυτό αναφέρει πως σε φόρο υπόκεινται επίσης, 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 της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').

Άρθρο 3 - Χρόνος επιβολής του φόρου

Όσον αφορά τον χρόνο επιβολής του φόρου εισοδήματος της φορολογίας φυσικών προσώπων ισχύει ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.

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

Άρθρο 4 - Εισόδημα και εξεύρεσή του

Το άρθρο 4 ασχολείται και αναλύει το εισόδημα και την εξεύρεσή του.

Το άρθρο αυτό αναφέρει πως εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

Α - Β. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.

Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημιά) του εισοδημάτος από εμπορικές, γεωργικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις που προκύπτει από τα βιβλία του υπόχρεου που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές μεταφέρεται για να συμψηφιστεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στην δεύτερη διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υποχρέου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά.

6. Το ποσό της κύριας σύνταξης, που καταβάλλεται στα πρόσωπα που αναφέρονται στην περίπτωση α' της

προηγούμενης παραγράφου, τα οποία συνταξιοδοτήθηκαν λόγω της ιδιότητάς τους ως διευθυντών σύνταξης,

αρχισυντακτών, συντακτών της ύλης κ.λ.π. και μόνο για τη σύνταξη που τους καταβάλλεται από αυτήν την αιτία,

μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στο καθαρό ποσό αυτής.

Εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημά του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα.

Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υποχρέου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή.

Άρθρο 5 - Φορολογία των εισοδημάτων των συζύγων και των ανήλικων τέκνων

Το πέμπτο άρθρο του νόμου αυτού ασχολείται με τα εισοδήματα των συζύγων και των ανήλικων τέκνων και τον τρόπο με τον οποίο αυτά φορολογούνται.

Όσον αφορά τους συζύγους ισχύει ότι κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Σε αυτή την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου.

Ειδικά, το εισόδημα του ενός συζύγου, το οποίο προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο, προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομά του.

Όσον αφορά τα ανήλικα τέκνα, το εισόδημα τους προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομά του. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανήλικου τέκνου προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα και φορολογείται στο όνομά του. Αν ο υπόχρεος γονέας δεν έχει τη γονική μέριμνα, το εισόδημα προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου γονέα και φορολογείται στο όνομά του.

Οι διατάξεις που προαναφέραμε σχετικά με τα ανήλικα τέκνα δεν εφαρμόζονται για τα εισοδήματα τα οποία προκύπτουν:

α) από την παροχή της προσωπικής εργασίας του τέκνου,

β) από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο τέκνο από κληρονομία ή από δωρεά, με εξαίρεση τις γονικές παροχές και τις δωρεές που έγιναν σε αυτό από τους γονείς του,

γ) από συντάξεις που απονεμήθηκαν στο τέκνο, λόγω θανάτου του πατέρα του ή της μητέρας του και

δ) από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από δωρεές ή γονικές παροχές, που έγιναν σε αυτό από γονέα του, ο οποίος έχει αποβιώσει κατά το χρόνο που προκύπτει το εισόδημα από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία. Για τα εισοδήματα αυτά το τέκνο έχει δική του φορολογική υποχρέωση.

Άρθρο 6 - Απαλλαγές από το φόρο

Στο άρθρο 6 γίνεται αναφορά και επεξήγηση των απαλλαγών από το φόρο.

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό απαλλάσσονται από το φόρο προσωπικά και με τον όρο της αμοιβαιότητας:

α) Οι αλλοδαποί πρεσβευτές και οι λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι και πράκτορες για το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και για τα από κάθε πηγή εισοδήματά τους που αποκτώνται στην αλλοδαπή,

β) Οι πρόξενοι και προξενικοί πράκτορες, ως και το κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και Προξενείων, εφόσον έχουν την ιθαγένεια του Κράτους που αντιπροσωπεύεται και αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες.

Όσον αφορά στο εισόδημα που προέρχεται από τα ακίνητα ισχύει ότι από αυτό απαλλάσσεται:

α) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτων από τον κύριο, νομέα ή επικαρπωτή αυτών, στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, χωρίς αντάλλαγμα.

β) Το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση της κύριας κατοικίας του φορολογουμένου, εμβαδού μέχρι διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα. Αν το εμβαδόν της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας είναι μικρότερο από διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα η διαφορά μέχρι τα διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα, λαμβάνεται υπόψη για απαλλαγή μίας μόνο ιδιοκατοικούμενης δευτερεύουσας κατοικίας. Αν η ιδιοκατοικούμενη κύρια, ή δευτερεύουσα κατοικία ανήκει στη σύζυγο ή τα τέκνα του φορολογουμένου, το απαλλασσόμενο ποσό που αναλογεί αφαιρείται από το δικό τους ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση. Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μεταξύ των συζύγων ή μεταξύ αυτών και των ανήλικων τέκνων τους, το συνολικό ποσό που απαλλάσσεται αφαιρείται αναλογικά από το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση του καθενός, με βάση το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται αναλόγως και για το τεκμαρτό εισόδημα, το οποίο αποκτούν ομογενείς ή Έλληνες μόνιμοι κάτοικοι του εξωτερικού, από ιδιοκατοίκηση μιας μόνο κατοικίας που βρίσκεται στην Ελλάδα.

Όσον αφορά στο εισόδημα από κινητές αξίες από αυτό απαλλάσσονται:

α) Οι τόκοι οποιασδήποτε μορφής κατάθεσης σε τράπεζες που είναι στην Ελλάδα ή το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, εφόσον το ποσό αυτής είναι σε ξένο νόμισμα.

β) Οι τόκοι εκούσιων καταθέσεων όψεως ή ταμιευτηρίου στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εφόσον το ποσό αυτών είναι σε ξένο νόμισμα.

γ) Οι τόκοι καταθέσεων στεγαστικού ταμιευτηρίου, εφόσον το προϊόν τους χρησιμοποιείται αποκλειστικώς για την εξασφάλιση στεγαστικών δανείων.

δ) Οι τόκοι καταθέσεων σε δραχμές μετατρέψιμες σε συνάλλαγμα, στις οποίες όμως δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι των καταθέσεων ή ομολόγων ή ομολογιακών δανείων με ρήτρα ξένου νομίσματος.

ε) Οι τόκοι καταθέσεων τραπεζών σε άλλες τράπεζες, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι υποχρεωτικές ή μη καταθέσεις αυτών στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και οι τόκοι οι προερχόμενοι από καταθέσεις του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου και του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων στην Τράπεζα της Ελλάδος.

στ) Οι τόκοι προθεσμιακών καταθέσεων, που έχουν συναφθεί μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1990 και για το χρονικό διάστημα μέχρι την πρώτη ανανέωσή τους μετά από αυτήν την ημερομηνία.

ζ) Οι τόκοι καταθέσεων μη κατοίκων Ελλάδας.

η) Οι τόκοι εθνικών δανείων που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες, εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.

θ) Οι τόκοι ενυπόθηκων δανείων αλλοδαπής, τα οποία παρέχονται από αλλοδαπούς με εγγραφή υποθήκης σε πλοία ελληνικής ιθαγένειας.

ι) Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων της Δημοσίας Επιχειρήσεως Ηλεκτρισμού και του Οργανισμού Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος, εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.

ια) Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων που εκδίδει η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.

ιβ) Οι τόκοι ομολογιακών δανείων που εκδίδονται από δήμους και κοινότητες.

ιγ) Οι τόκοι των εκδιδόμενων ομολογιακών δανείων και η υπεραξία που τυχόν προκύπτει κατά την εξόφληση των ομολόγων με ρήτρα εξωτερικού συναλλάγματος ή ευρωπαϊκής νομισματικής μονάδας (ECU).

ιδ) Οι τόκοι των εντόκων τίτλων που εκδίδονται στην Ελλάδα, με τις εγκρίσεις που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων, το Διεθνή Οργανισμό Χρηματοδοτήσεως, τη Διεθνή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως, την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Ανασυγκροτήσεως και Αναπτύξεως και την Ασιατική Τράπεζα Αναπτύξεως.

ιε) Τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που ασχολούνται με την εκμετάλλευση πλοίων των οποίων τα κέρδη υπόκεινται στον ειδικό φόρο πλοίων, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά.

Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται:

α) Οι συντάξεις και κάθε είδους περιθάλψεις, οι οποίες παρέχονται σε ανάπηρους πολέμου και θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου ως και σε ανάπηρους και θύματα ειρηνικής περιόδου στρατιωτικούς γενικά που έπαθαν κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους προδήλως, αναμφισβήτητα και εξαιτίας αυτής.

β) Τα έξοδα παράστασης που παρέχονται στους νομάρχες μέχρι ποσό ίσο με τα δύο τρίτα (2/3) των ετήσιων κύριων αποδοχών (μισθών) τους, καθώς και τα έξοδα παράστασης στο σύνολό τους που παρέχονται στους δημάρχους, αντιδημάρχους και προέδρους κοινοτήτων του Κράτους.

γ) Οι αποδοχές των κατώτερων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων.

δ) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου με βάση τα έτη υπηρεσίας τους στο Δημόσιο, κατά το ποσό της αναπηρικής σύνταξης την οποία θα ελάμβανε ο δικαιούχος αν δε είχε παραιτηθεί από το δικαίωμα λήψης της. Η διάταξη αυτής της περίπτωσης, εφαρμόζεται ανάλογα και στις συντάξεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου.

ε) Το εξωιδρυματικό επίδομα, καθώς και το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται η σύνταξη, που καταβάλλεται σε τυφλούς και γενικά σε πρόσωπα, που ευρίσκονται διαρκώς σε κατάσταση που απαιτεί συνεχή επίβλεψη, περιποίηση και συμπαράσταση άλλων προσώπων (απόλυτος αναπηρία), τα οποία καταβάλλονται στους δικαιούχους από το Δημόσιο ή άλλους ασφαλιστικούς φορείς.

στ) Τα ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας: πτητικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρύχιων καταστροφών, που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ενόπλων δυνάμεων, των σωμάτων ασφάλειας της πυροσβεστικής υπηρεσίας και του λιμενικού σώματος, καθώς και το επίδομα ναρκαλιείας που καταβάλλεται σε ιδιώτες οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ναρκαλιείας με οποιαδήποτε σχέση στα Υπουργεία Εθνικής Άμυνας, Δημόσιας Τάξης και Εμπορικής Ναυτιλίας.

Άρθρο 7 - Πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους

Το άρθρο 7 ασχολείται με τα πρόσωπα τα οποία θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο ως προστατευόμενα μέλη.

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο:

α) Ο ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα.

β) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.

γ) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή του εξωτερικού και εκείνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το δέκατο ένατο έτος της ηλικίας τους και παρακολουθούν δημόσια μεταλκειακά προπαρασκευαστικά κέντρα.

δ) Τα άγαμα τέκνα τα οποία δεν υπάγονται στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.

ε) Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

στ) Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.

ζ) Οι αδελφοί και οι αδελφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

η) Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμό οποιουδήποτε από τους συζύγους.

Άρθρο 11 - Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα

Το άρθρο αυτό ασχολείται με την αυτοτελή φορολόγηση του εισοδήματος που προέρχεται από τα ακίνητα.

Επιβάλλεται αυτοτελώς φορολογία με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), στον οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά Ο.Γ.Α. στο χαρτόσημο, στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων, γενικώς, σε οικοδομές που από τον κανονισμό της οροφокτησίας ανήκουν στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών της.

Το ποσό του φόρου που αναλογεί αποδίδεται από το διαχειριστή της πολυκατοικίας με δήλωση, η οποία υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα Δεκεμβρίου του οικείου έτους, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το εκμισθούμενο ακίνητο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται σε τρία αντίτυπα από τα οποία το πρώτο κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή και τα άλλα δύο, αφού θεωρηθούν, παραδίδονται στον υπόχρεο. Τα αντίτυπα αυτά αντικαθιστούν τα πιστοποιητικά που απαιτούνται από οποιαδήποτε αρχή ή ενδιαφερόμενο, για την απόδειξη της εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης αυτού του φόρου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή αυτής της παραγράφου. εφαρμογή αυτής της παραγράφου.

Άρθρο 12 - Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες

Το άρθρο αυτό αναφέρεται στην αυτοτελή φορολόγηση του εισοδήματος που προέρχεται από κινητές αξίες.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν στην Ελλάδα από:

- α) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμειευτήριο, που είναι στην Ελλάδα.
- β) Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

γ) Ομόλογα ή άλλους έντοκους τίτλους, γενικώς, τραπεζών ή ασφαλιστικών επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το αν είναι διαπραγματεύσιμοι ή μη στο Χρηματιστήριο.

δ) Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του ν.δ. 3746/1957 (ΦΕΚ 173 Α').

Άρθρο 15 - Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση την τεκμαρτή δαπάνη

Το άρθρο 15 ασχολείται με τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση την τεκμαρτή δαπάνη.

Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α έως Ζ. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19

Άρθρο 16 Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης

Στο άρθρο αυτό αναλύονται οι τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης.

Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:

α) Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των διακοσίων (200) τετραγωνικών μέτρων και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, όπως αυτό εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22, το οποίο πολλαπλασιάζεται με συντελεστή δύο . Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμιά από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος.

Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν έχουν στην κατοχή ή στην κυριότητά τους ή έχουν μισθώσει περισσότερα ακίνητα με συνολική επιφάνεια άνω των εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικών μέτρων, τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως δευτερεύουσα κατοικία, τότε για τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθώματός τους λαμβάνονται υπόψη όλες οι μισθούμενες ή ιδιοκατοικούμενες δευτερεύουσες κατοικίες. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου δεν λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη για δευτερεύουσα κατοικία με επιφάνεια μέχρι εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα που βρίσκεται σε χωριό ή πόλη με πληθυσμό κάτω από πέντε χιλιάδες (5.000) κατοίκους και η οποία περιήλθε στον φορολογούμενο ή τη σύζυγό του από κληρονομιά, προίκα ή γονική παροχή, εκτός από τις κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές οι οποίες χαρακτηρίζονται κατά την κείμενη νομοθεσία ως τουριστικοί τόποι. Τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής, περιορίζονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) στις περιπτώσεις όπου οι κατοικίες - κύριες και δευτερεύουσες - που προσδιορίζουν την τεκμαρτή δαπάνη αποκτήθηκαν από κληρονομιά ή δωρεά ή γονική παροχή, καθώς και αυτές που αποκτήθηκαν από επαχθή αιτία από συνταξιούχο πριν από τη συνταξιοδότησή του.

β) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης που προσδιορίζεται ανάλογα με τους φορολογήσιμους ίππους του αυτοκινήτου και της συμμετοχής της τεκμαρτής αυτής δαπάνης στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς.

Η τεκμαρτή αυτή δαπάνη από κάθε επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος της πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα.

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν αναπηρία με ποσοστό τουλάχιστον εξήντα εφτά τοις εκατό (67%) από φυσική αναπηρία, νοητική καθυστέρηση ή ψυχική πάθηση ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κύριοι ή κάτοχοι και άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η

τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει για τα αυτοκίνητα αυτά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής τεκμαρτής δαπάνης.

Η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα του άλλου γονέα. Σε περίπτωση απόκτησης ή μεταβίβασης με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η τεκμαρτή δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου.)ιάστημα μεγαλύτερο από δέκα πέντε (15) ημέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας.

Τα ίδια εφαρμόζονται και στην περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία. Σε περίπτωση εικονικής μεταβίβασης αυτοκινήτου της περίπτωσης αυτής ή εικονικής κτήσης αυτών από περισσότερα πρόσωπα, το τεκμήριο της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για καθέναν από τους συμβαλλομένους. Ως εικονική θεωρείται ιδίως η μεταβίβαση ή η κτήση όταν πραγματοποιείται μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατ' ευθείαν γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, οπότε επιτρέπεται και η ανταπόδειξη. Όταν η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη μερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων επιτρέπεται και η ανταπόδειξη. Όταν η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη μερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων καθενός συγκυρίου.

Το συνολικό ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν προσαυξάνεται κατά δέκα τοις εκατό (10%) για καθένα στοιχείο προσδιορισμού της δαπάνης αυτής πέρα από το δεύτερο. Το ποσό της προσαύξησης δεν μπορεί να υπερβεί το διπλάσιο του μεγαλύτερου ποσού της τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στην κυριότητα ή την κατοχή του ο υπόχρεος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν.)εν προσαυξάνεται η δαπάνη που προκύπτει κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, όταν το ποσό αυτής δεν υπερβαίνει τα επτά χιλιάδες τριακόσια πενήντα (7.350) ευρώ.

Το ετήσιο συνολικό ποσό τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο όταν η πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν είναι

μικρότερη από την τεκμαρτή δαπάνη, όπως αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά. Η επίκληση των περιστατικών αυτών μπορεί να γίνει μόνο από τους υπόχρεους οι οποίοι:

α) Υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις.

β) Είναι φυλακισμένοι.

γ) Νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική.

δ)

ε) Είναι άνεργοι και για το χρονικό διάστημα που δικαιούνται βοήθημα ανεργίας.

στ) Συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, γιατί αποδεικνύεται ότι στις δαπάνες συμβάλλουν οι συγγενείς αυτοί οι οποίοι πραγματοποιούν εισόδημα από εμφανείς πηγές.

ζ) Είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους.

η) Προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την τεκμαρτή.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των ισχυρισμών και τα αποδεικτικά στοιχεία του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Άρθρο 17 Τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Το άρθρο αυτό ασχολείται με το τεκμήριο απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων.

Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

β) απόκτηση κινητών αξιών. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν λαμβάνονται υπόψη τα χρηματικά ποσά που διατίθενται για την αγορά κινητών πραγμάτων που αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας.

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν.1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:

αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Εξαιρείται η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών. Επίσης, εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνειά της δεν υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ. Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ., λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ. Κατά την εφαρμογή των δύο προηγούμενων εδαφίων δεν θεωρείται ότι αποκτάται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα εβδομήντα (70) τ.μ. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά είκοσι (20) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα

τέκνα και κατά είκοσι πέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε, εκτός αυτών προς εταιρίες ή κοινοπραξίες ή κοινωνίες από τα μέλη ή τους μετόχους των.

ε) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα τριακόσια (300) ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους Δήμους και τις Κοινότητες του Κράτους, τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα Κρατικά και Δημοτικά Νοσηλευτικά Ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου και επιχορηγούνται από τον

Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα (Κρατικά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά εβδομήντα τοις εκατό (70%) με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας. Εξαιρετικά, από το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου που έχει ληφθεί για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, το ποσό του χρεολυσίου που περιλαμβάνεται στην οικεία δαπάνη, κατά το μέρος που αυτό επιμεριστικά αναλογεί στη μέχρι των εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικών μέτρων επιφάνεια της κατοικίας. Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης, το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου, που έχει ληφθεί για την αγορά εξοπλισμού γεωργικής εκμετάλλευσης, καθώς και για την αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.

Άρθρο 18 Μη εφαρμογή του τεκμηρίου

Το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης δεν εφαρμόζεται:

α)

β) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δε διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του α.ν.89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), του α.ν.378/1968 (ΦΕΚ 82 Α') και του άρθρου 25 του ν.27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή του ενοικίου.

δ) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει ενός επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, ιδιοκτησίας προσώπου που το εισήγαγε με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη, λόγω μετοικεσίας του από την αλλοδαπή, για το έτος εκτελωνισμού του αυτοκινήτου και τα δύο (2) επόμενα έτη, εφόσον ο δικαιούχος της απαλλαγής εξακολουθεί και κατά τα έτη αυτά να κατοικεί στην Ελλάδα.

ε) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν τα οποία έχουν αποκτηθεί μέχρι την 31.12.1992.

στ) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει με βάση ένα ή περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι και δεκατέσσερις (14) φορολογήσιμους ίππους, κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του και προσώπων που τους βαρύνουν, που έχουν αποκτηθεί από 1.1.1993 μέχρι την 31.12.2003. Επίσης, προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης άνω των δεκατεσσάρων (14) φορολογήσιμων ίπων που έχουν αποκτηθεί το ίδιο χρονικό διάστημα, εφόσον η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία του έτους πρώτης κυκλοφορίας τους, μειωμένη

λόγω παλαιότητας κατά τα ποσοστά της κλίμακας της παραγράφου 1 του άρθρου 126 του Ν.2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α') δεν υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ.

ζ) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν, τα οποία αποκτώνται από την 1.1.2004 και εφεξής και η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία του έτους πρώτης κυκλοφορίας τους μειωμένη λόγω παλαιότητας κατά τα ποσοστά της κλίμακας της παραγράφου 1 του άρθρου 126 του Ν.2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α') δεν υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ.

Άρθρο 19 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

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

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

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

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

αα) που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό,

ββ) που είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους.

γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομά τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα Ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17 εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19.

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρο 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ))ωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τα δύο χιλιάδες εννιακόσια (2.900) ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπεσθεί αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδειγμένων δαπανών διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ.

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

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.2019/1992 (ΦΕΚ 34 Α') για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994.

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

Προκειμένου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.

Άρθρο 20 Εισόδημα και απόκτησή του

Στο άρθρο αυτό αναλύεται το εισόδημα και η απόκτησή του.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο αυτό εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, καθώς και από πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, κατά περίπτωση. Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου.

Άρθρο 21 Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

Στο σημείο αυτό με βάση το άρθρο 21 θα γνωρίσουμε το εισόδημα των ειδικών περιπτώσεων.

Ως εισόδημα από οικοδομές λογίζεται:

α) Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση.

β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους.

γ) Σε περίπτωση υπεκμίσθωσης, αυτό που αποκτιέται από το μισθωτή.

Άρθρο 22 Ακαθάριστο εισόδημα

Με βάση το άρθρο αυτό ως ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί.

Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου.

Προκειμένου για γαίες που εκμισθώνονται, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τη συμφωνία.

Άρθρο 23 Καθαρό εισόδημα

Εν συντομία μέσω του άρθρου αυτού θα δούμε ποια ποσά εκπίπτουν από το εισόδημα από ακίνητα:

α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.

β) Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης ή ιδιοχρησιμοποίησης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το δικαίωμα που παρέχεται ετησίως στον ιδιοκτήτη της γης, καθώς και η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε σε έδαφος κυριότητας τρίτου, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, λογίζεται ως εισόδημα.

γ) Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης, πολυετούς μίσθωσης μεταγραφτέας και δικαιώματος επιφάνειας ή εμφύτευσης, το μίσθωμα ή δικαίωμα που καταβάλλεται.

δ) Κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει τις γαίες.

ε) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης των γαιών και γενικά για κάθε συναφές βάρος.

στ) Ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών για απόσβεσή τους, όχι όμως και για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών.

Άρθρο 24 Εισόδημα από κινητές αξίες και απόκτησή του

Με βάση το άρθρο αυτό εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:

α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

β) Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.

γ) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις α' και β'. Ομοίως, το εισόδημα από τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, με εξαίρεση αυτά που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 25 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48 του παρόντος.

δ) Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης.

ε) Από κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.

στ) Από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.δ.400/1970 (ΦΕΚ 22 Α') για ασφαλίσεις ζωής.

ζ) Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο "Λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού ΟΤΕ", που τηρείται στον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε.

Άρθρο 25 Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων από κινητές αξίες

Το εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικά ανωνύμων εταιριών, τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, ανεξάρτητα αν η διανομή τους γίνεται σε χρήμα ή σε ακίνητα ή σε κινητά ή σε άλλες αξίες, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας, κατά την εξαγορά τους από αυτή, λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.

Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα ή, προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης.

Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι της παραγράφου αυτής που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση.

Άρθρο 26 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

Με βάση το άρθρο 26 ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:

1. Για τα κέρδη που διανέμονται από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, σε διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων.
2. Για τους τόκους που προέρχονται από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, ο χρόνος έγκρισής τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων και προκειμένου για τοκομερίδια, ο χρόνος που έχει οριστεί για την εξαργύρωσή τους.
3. Για τα εισοδήματα της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος εξαργύρωσης ή είσπραξης των μερισμάτων και τόκων.
4. Για τους τόκους του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος κατά τον οποίο αυτοί καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, ενώ για τους τόκους του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης των τόκων.

Άρθρο 27 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες

Το εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τα άρθρα 24 και 25 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες.

Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους οι οποίοι επιδικάστηκαν σε φυσικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς, μέχρι το ύψος του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τόκους, εφόσον το ποσό των οφειλόμενων τόκων δεν έχει ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του συνολικού ή του καθαρού εισοδήματος άλλης κατηγορίας ή δεν έχει εκπεσθεί από το συνολικό εισόδημα του οφειλέτη φυσικού προσώπου.

Άρθρο 28 Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις

Το άρθρο αυτό ασχολείται με το εισόδημα που προέρχεται από εμπορικές επιχειρήσεις.

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική.

Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς.

Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

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

αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

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

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

εε) Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του κοινωνού.

στ) 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.

ζ) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

Κατ' εξαίρεση, η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος από την πώληση ακινήτου, εξαιρουμένου του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:

α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και

προκειμένου για εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από τη συνέλευση των εταίρων. Σε περίπτωση που δεν εγκριθεί ο ισολογισμός της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου. Σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς τριμήνου.

Σε περίπτωση λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής, κατά περίπτωση. Αν η λύση, συγχώνευση ή μετατροπή επέρχεται πριν από την πάροδο τριών (3) μηνών από τη λήξη της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου και εφόσον ο ισολογισμός δεν έχει εγκριθεί από τη συνέλευση των εταίρων, το εισόδημα και των δύο διαχειριστικών περιόδων λογίζεται ότι αποκτιέται από αυτούς που έχουν την ιδιότητα του εταίρου την ημερομηνία της λύσης, συγχώνευσης ή μετατροπής της εταιρίας.

β) Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρίας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρίας.

γ) Στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα, από κάθε συνεταίρο για το μέρος ή την αμοιβή που του καταβλήθηκε. Η ύπαρξη των εταιριών που αναφέρονται στην περίπτωση α' αποδεικνύεται με έγκυρο συστατικό έγγραφο δημοσιευμένο, σύμφωνα με όσα ορίζει ο εμπορικός νόμος. Η κοινοπραξία αναγνωρίζεται εφόσον έχουν πληρωθεί οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Αντέγραφα για την εικονικότητα είτε των σχέσεων αυτών, είτε των όρων που συνδέουν τα μέρη τούτων γενικά, δεν αναγνωρίζονται.

Σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 29, ως εισόδημα λαμβάνεται:

α) Για διαχειριστική περίοδο μικρότερη από δώδεκα (12) μήνες, το κέρδος που προέκυψε κατά τη διάρκειά της.

β) Για διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη από δώδεκα (12) μήνες, το κέρδος που προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολειπόμενου

δωδεκάμηνου τμήματος, το οποίο υπολογίζεται κατά προσέγγιση. Το εισόδημα αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου και το υπόλοιπο που αποτελεί εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος.

Άρθρο 29 Διαχειριστική περίοδος

Με βάση το άρθρο αυτό η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερη του δωδεκάμηνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείρισή του:

α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή και

β) η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή τοιαύτη με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό (50%) τουλάχιστον κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση,

γ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση,

δ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η συμμετέχουσα επιχείρηση.

Όταν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου της φορολογίας οικονομικού έτους έχουν κλειστεί περισσότερες από μία διαχειρίσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από δώδεκα (12) μήνες, ως εισόδημα λαμβάνεται το άθροισμα των κερδών αυτών των διαχειρίσεων.

Σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου, η μετάθεση αυτή θεωρείται, πάντοτε, ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου. Σε αυτήν την περίπτωση ως εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την προσαυξημένη δωδεκάμηνη περίοδο.

Όταν έχει διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, χωρίς να κλειστεί διαχείριση κατά το οικονομικό έτος που προηγήθηκε του έτους της φορολογίας, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά.

Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτήν απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα (1) μήνα πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.

Άρθρο 30 Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Με βάση το άρθρο αυτό ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

Εξαιρητικά, για επιχειρήσεις πρακτόρων κρατικών λαχείων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται για μεν τις λιανικές πωλήσεις λαχείων που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων τους, η προμήθεια που δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις, ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.

β) Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση.

Άρθρο 31 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

ββ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

γγ) Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Άρθρο 32 Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες.

Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Άρθρο 34 Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων

Με βάση το άρθρο αυτό ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000, ΦΕΚ 248 Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής. Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Άρθρο 35 Προσδιορισμός ελάχιστου κόστους κατασκευής οικοδομών

Για τις οικοδομές που ανεγείρονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα καθιερώνεται σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του ελάχιστου συνολικού κόστους κατασκευής της οικοδομής και των ελάχιστων ποσοστών συμμετοχής των επί μέρους εργασιών στο συνολικό κόστος αυτής.

Ως "κόστος" λαμβάνεται το καθαρό κατασκευαστικό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην αξία αυτών. Οι ασφαλιστικές εισφορές δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του πιο πάνω κόστους.

Εξαιρετικά, επί μέρους εργασίες που γίνονται χωρίς την ανάθεσή τους σε εργολάβο ή υπεργολάβο, αλλά με τη χρησιμοποίηση ημερομισθίων τεχνιτών και εργατών, ποσοστό μέχρι

το είκοσι τοις εκατό (20%) του ελάχιστου συνολικού κόστους, μπορεί να καλύπτεται από τις αμοιβές των προσώπων αυτών

Άρθρο 36 Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών, που εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενες οικοδομές

Τα ακαθάριστα έσοδα που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των εργολάβων, υπεργολάβων και γενικά επιτηδευματιών που ανεγείρουν οικοδομές ή εκτελούν οποιαδήποτε επί μέρους εργασία σε ανεγειρόμενη οικοδομή, δεν μπορεί να είναι κατώτερα από εκείνα που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Άρθρο 37 Προσδιορισμός εισοδήματος αλλοδαπών επιχειρήσεων

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν στην Ελλάδα ως αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ή απλώς την κατόπιν αγοράς ειδική κατεργασία, συσκευασία κ.λπ., πρώτων υλών, το κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από πωλήσεις που δεν ενεργούνται από την Ελλάδα εξευρίσκεται, εφόσον δεν καθορίζεται ακριβώς από τον ισολογισμό των επιχειρήσεων αυτών, με μερισμό του συνολικού κέρδους της επιχείρησης σε μέρη ανάλογα προς τα ακαθάριστα έσοδά της, που προέρχονται από το προϊόν που έχει αποσταλεί για να πωληθεί και αυτά που προκύπτουν από τις λοιπές πωλήσεις της.

Άρθρο 38 Εισόδημα από διάθεση και αποτίμηση χρεογράφων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων

Με βάση το άρθρο αυτό τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, τα οποία προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αποκτούνται από ατομικές επιχειρήσεις και υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, απαλλάσσονται από το φόρο. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμπληρωματικό ζήτημα που τυχόν θα προκύψει στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σε

περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Αν σε μια διαχειριστική περίοδο προκύψει ζημία από πώληση μετοχών, το τυχόν υπόλοιπο της ζημίας, που απομένει μετά το συμψηφισμό με τα εμφανιζόμενα στο ειδικό αποθεματικό κέρδη ή ολόκληρο το ποσό της ζημίας, αν δεν υφίσταται ειδικός λογαριασμός αποθεματικού, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Το ποσό αυτό συμψηφίζεται με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εκτός της περίπτωσης που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

Άρθρο 45 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και απόκτησή του

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

Ειδικότερα, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες παροχές:

- α) η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες "δωροεπιταγές",
- β) η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική,
- γ) το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου καθώς και του τεκμαρτού ενοικίου όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση το άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε., για παροχή κατοικίας,
- δ) το καταβαλλόμενο ποσό για οικιακό προσωπικό,
- ε) τα επιδόματα θέσεως και ευθύνης.

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.1545/1985 (ΦΕΚ 91 Α').

Επίσης, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και η ωφέλεια που αποκτούν οι δικαιούχοι κατά την άσκηση δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 13 του κ.ν. 2190/1920 (ΦΕΚ 37 Α'), σε τιμή κατώτερη από τη χρηματιστηριακή τιμή κλεισίματος των μετοχών της συγκεκριμένης εταιρείας.

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, λογίζονται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το οποίο αποκτάται κατά την καταβολή του.

Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο:

α) Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) Α' και Β' βαθμού και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.), όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν.2685/1999 (ΦΕΚ 35 Α') και του Π..200/1993 (ΦΕΚ 75 Α'), καθώς και τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους οικονομικούς επιθεωρητές του άρθρου 2 του Ν.2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α'), όπως ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.2470/1997 (ΦΕΚ 40 Α').

γ) Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία προνοίας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές 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.4153/1961 (ΦΕΚ 45 Α'), α.ν.513/1968 (ΦΕΚ 186 Α'), ν.103/1975 (ΦΕΚ 167 Α') και ν.303/1976 (ΦΕΚ 94 Α').

δ) Ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση 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 της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης.

ε) Οι παρεχόμενες από αθλητικά σωματεία ή ενώσεις αυτών αποζημιώσεις οδοιπορικών και λοιπών εξόδων ταξιδίων, καθώς και οι παροχές διατροφής σε ερασιτέχνες αθλητές μέσα στα πλαίσια των διατάξεων περί φιλάθλου ιδιότητας, μέχρι ποσού τριών χιλιάδων πεντακοσίων είκοσι (3.520) ευρώ ετησίως.

στ) Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους υπαλλήλους που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 58 του Ν.1943/1991.

ζ) Το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς της Κρατικής Ορχήστρας Αθηνών, Θεσσαλονίκης και της Ορχήστρας Λυρικής Σκηνής για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς, συντήρησης και επισκευής του μουσικού οργάνου ιδιοκτησίας τους για την εκτέλεση μουσικών έργων.

Άρθρο 46 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

Ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξής του.

Ειδικά, 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 απόκτησής τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.

Ειδικά, για τις πρόσθετες αμοιβές και τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, χρόνος απόκτησής τους είναι αυτός στον οποίο

εισπράττονται από τους δικαιούχους. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση αυτήν, 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 απόκτησής τους είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

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.

Άρθρο 47 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Από αυτό το εισόδημα εκπίπτουν:

- α) Κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα.
- β) Οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

Το ποσό που απομένει, μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ειδικά, για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και των στρατιωτικών, που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και των υπαλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, των υπαλλήλων του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιητικών Επιχειρήσεων και των υπαλλήλων της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών, που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία τους στις Βρυξέλλες, ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.

Άρθρο 48 Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και απόκτησή τους

Με βάση το άρθρο αυτό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού(1) και εμπειρογνώμονα.

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

α) Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανώνυμων εταιριών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομίας.

β) Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.

γ) Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά.

δ) 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 εισόδημά τους.

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριου 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 του φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υποχρέου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στο δικαιούχο.

Άρθρο 49 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα

Με βάση το άρθρο αυτό ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρια 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 στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρια επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου, εκπίπτουν κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων.

Εξαιρετικώς, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων, των μουσουργών και των 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 στην παράγραφο 1 του παρόντος. 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.

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

Άρθρο 52 Προκαταβολή του φόρου

Με βάση τη δήλωση του άρθρου 61 και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης του άρθρου 74, βεβαιώνεται ποσό ίσο με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που προκύπτει από τους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους.

Αν στους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται στην πηγή ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό.

Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό

Αν δεν υποβληθεί δήλωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης οικονομικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά το εισόδημα.

Ειδικά, για τους αρχιτέκτονες και τους μηχανικούς ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται ως εξής:

α) Σε τέσσερα τοις εκατό (4%) της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' και δ' της παραγράφου 5 του άρθρου 49.

β) Σε δέκα τοις εκατό (10%) της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα και για την επίβλεψη της εκτέλεσης αυτών, καθώς και των έργων της προηγούμενης περίπτωσης και της ενέργειας πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. για τα έργα αυτά.

Εξαιρετικά, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για την επίβλεψη της εκτέλεσης κάθε είδους τεχνικών έργων που ορίζονται στις προηγούμενες περιπτώσεις, ο προκαταβλητέος φόρος επιβάλλεται πριν από τη θεώρηση των οικείων εργασιών από την αρμόδια αρχή στο ποσό της αμοιβής επίβλεψης του δικαιούχου, όπως αυτή κατατίθεται στο Τεχνικό Επιμελητήριο της Ελλάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του π.δ.242/1984 (ΦΕΚ 96 Α') και προκειμένου για εκπόνηση μελετών ή σχεδίων και επίβλεψη έργων του ημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων, ο προκαταβλητέος φόρος κατά τα ποσοστά της παραγράφου αυτής, υπολογίζεται στο ποσό της συμβατικής αμοιβής. Το ποσό του φόρου, που προκύπτει κατά τα οριζόμενα στην παρούσα, αποδίδεται στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας, όπου βρίσκεται η επαγγελματική έδρα του δικαιούχου των αμοιβών αρχιτέκτονα ή μηχανικού με την υποβολή δήλωσης πριν από τη θεώρηση των σχεδίων ή μελετών ή από τη χορήγηση της σχετικής άδειας από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Δημοσίου.

Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου της αμοιβής, τη διεύθυνσή του, τη νόμιμη ή συμβατική κατά περίπτωση αμοιβή, τον προκαταβλητέο φόρο, την αρμόδια για τη φορολογία δημόσια οικονομική υπηρεσία του ίδιου και εκείνου που του ανέθεσε τη σύνταξη της μελέτης ή των σχεδίων ή την επίβλεψη, πλην των περιπτώσεων που την ανάθεση έκανε το Δημόσιο. Η υπηρεσία του Δημοσίου που είναι αρμόδια για τη θεώρηση των σχεδίων ή μελετών ή για τη χορήγηση της άδειας, απαγορεύεται να προβεί στη θεώρηση ή στη χορήγηση της άδειας, αν δεν καταβληθεί προηγουμένως στη δημόσια οικονομική υπηρεσία το οφειλόμενο ποσό του προκαταβλητέου φόρου. Η καταβολή αποδεικνύεται με την προσκόμιση του οικείου τριπλότυπου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Άρθρο 53 Μείωση του προκαταβλητέου φόρου

Με βάση το άρθρο αυτό σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και πάνω, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει με αίτησή του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του οικονομικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά το ποσό του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης.

Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από εμπορικές γενικά επιχειρήσεις ή από γεωργικές εκμεταλλεύσεις ή από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

- α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου διαχειριστικού έτους, περιόδου του προηγούμενου διαχειριστικού έτους.
- β) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.
- γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο σε σχέση με την προηγούμενη.
- δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πολύ πιθανολογείται μείωση του κέρδους της τρέχουσας χρήσης.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στην επαλήθευση της αίτησης που του υποβλήθηκε και υποχρεούται, μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της, να ανακοινώσει στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του ελέγχου. Αν διαπιστώσει ότι το εισόδημα μειώθηκε πραγματικά κατά το ποσοστό της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου, με τη μείωση που επήλθε, ποσού φόρου από τις επόμενες δόσεις που οφείλονται.

Αν περάσει άπρακτη η προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου, ο φορολογούμενος δικαιούται όπως τις από τη λήξη της προθεσμίας και μετά απαιτητές δόσεις του φόρου, καταβάλλει μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του, όπως αυτό αναφέρεται στην αίτησή του που υπέβαλε για το σκοπό αυτόν, με επιφύλαξη να καταβάλει τον τυχόν επιπλέον οφειλόμενο φόρο κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάρισή του.

Αν γίνει νέα εκκαθάριση λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, εφόσον μειωθεί ο φόρος μειώνεται αναλόγως και η προκαταβολή του φόρου.

Άρθρο 57 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου μειώνεται κατά ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1,5 %) κατά την παρακράτησή του.

Άρθρο 59 Απόδοση του φόρου με διμηνιαίες δηλώσεις

Σύμφωνα με το άρθρο αυτό όσοι παρακρατούν φόρο, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή για το ψηφίο 1 την εικοστή (20ή) ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.

Ειδικώς, εάν ο υπόχρεος παρακράτησης φόρου απασχολεί ή καταβάλλει συντάξεις σε περισσότερα από πεντακόσια (500) πρόσωπα, ανεξάρτητα από το διάστημα που διαρκεί μέσα στο έτος η απασχόληση ή η συνταξιοδότησή τους, υποχρεούται να αποδίδει τα ποσά που

παρακράτησε, κατά τη διάρκεια κάθε μήνα, μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Για την υποβολή της δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

Κατ' εξαίρεση, οι υπόχρεοι που παρακρατούν φόρο κατά την καταβολή αμοιβών σε αξιωματικούς του εμπορικού ναυτικού, οι οποίοι παρέχουν. Κατ' εξαίρεση, οι υπόχρεοι που παρακρατούν φόρο κατά την καταβολή αμοιβών σε αξιωματικούς του εμπορικού ναυτικού, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε πλοία, αποδίδουν με εφάπαξ καταβολή τα ποσά που παρακράτησαν, με εξαμηνιαίες δηλώσεις, τις οποίες θα υποβάλουν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Σεπτεμβρίου, για τα ποσά φόρου που παρακράτησαν κατά τη διάρκεια του πρώτου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους και μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Μαρτίου, για τα ποσά φόρου που παρακράτησαν κατά τη διάρκεια του δεύτερου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους.

Για την καταβολή του φόρου που πρέπει να παρακρατείται από τις κάθε είδους αμοιβές των αξιωματικών των εμπορικών πλοίων ευθύνονται αλληλέγγυα και αδιαίρετα, βάσει του τίτλου που έχει αποκτηθεί έστω για έναν από τους υποχρέους, ο οποίος ισχύει και ως προς τους άλλους υποχρέους για τη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την είσπραξη του φόρου:

α) Όλοι οι κατά καιρούς πλοιοκτήτες, για το φόρο που οφείλεται πριν από τη χρονολογία μεταβίβασης από αυτούς της κυριότητας του πλοίου, ως και διάδοχοί τους.

β) Οι εφοπλιστές, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν την εκμετάλλευση πλοίου.

γ) Σε περίπτωση συμπλοιοκτησίας, κάθε συμπλοιοκτήτης ανάλογα με το ποσοστό της εξ αδιαιρέτου συγκυριότητάς του επί του πλοίου και οι διαχειριστές, για το χρονικό διάστημα που είχαν τη διαχείριση του πλοίου, για ολόκληρο το ποσό του φόρου.

δ) Οι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά οι εκπρόσωποι των κάθε είδους εταιριών ή επιχειρήσεων, οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, ο καθένας χωριστά για ολόκληρο το ποσό του φόρου.

Για τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ως εκπρόσωποι των πλοιοκτητών θεωρούνται και οι πράκτορες ή πληρεξούσιοί τους στην Ελλάδα, οι οποίοι έχουν ευθύνη για τις υποχρεώσεις που αφορούν το φόρο μισθωτών υπηρεσιών, τις οποίες έχουν τα πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν, μόνον εφόσον έχουν αναλάβει την προσωπική ευθύνη για τις υποχρεώσεις αυτές και τούτο αποδεικνύεται από σχετικό έγγραφο.

Σε περίπτωση θανάτου του προσώπου που ενήργησε την παρακράτηση του φόρου, υπόχρεοι σε απόδοσή του κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους και σε επίδοση της οριστικής δήλωσης στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, είναι οι κληρονόμοι αυτού και ο καθένας ανάλογα με την κληρονομική μερίδα που περιήλθε σε αυτόν.

Σε περίπτωση μη υποβολής προσωρινής δήλωσης ή εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς προσωρινής δήλωσης, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 86 και 87, με ενιαίο φύλλο ελέγχου που εκδίδεται μετά τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της οριστικής δήλωσης, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 67 για τον προσωρινό έλεγχο. Επίσης, όταν συντρέχει περίπτωση, επιβάλλονται και οι λοιπές κυρώσεις του παρόντος.

Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Άρθρο 60 Απόδοση του φόρου με μηνιαίες δηλώσεις

Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, υποβάλλοντας δήλωση μέσα στον επόμενο από την παρακράτηση μήνα, η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο, όνομα πατέρα ή συζύγου, τη διεύθυνση των δικαιούχων, τα καταβληθέντα ποσά και το φόρο που αναλογεί σε αυτά.

Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν εφάπαξ, με την υποβολή δήλωσης στη δημόσια οικονομική υπηρεσία, στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ μέσα σε δέκα (10) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για το κλείσιμο του ισολογισμού.

Οι διαχειριστές πάγιας προκαταβολής και οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων, γενικά, αποδίδουν το φόρο με μηνιαίες δηλώσεις που υποβάλλονται στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειάς τους μέχρι και το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα της παρακράτησης.

Σε περίπτωση θανάτου του προσώπου που ενήργησε την παρακράτηση του φόρου, υπόχρεοι σε απόδοσή του, κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους, και σε επίδοση της οριστικής δήλωσης στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας είναι οι κληρονόμοι αυτού και ο καθένας ανάλογα με την κληρονομική μερίδα που περιήλθε σε αυτόν.

Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης του άρθρου αυτού επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 86 και 87. Επίσης, όταν συντρέχει περίπτωση, επιβάλλονται και οι λοιπές κυρώσεις του παρόντος.

Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων αυτού του άρθρου, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του.

Άρθρο 61 Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης

Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ. Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης υπάρχει επίσης και όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου είναι μικρότερο από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και ζημία από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική εκμετάλλευση, την οποία δικαιούται κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επόμενων ετών. Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημία που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, του στερεί το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 4. Ειδικά προκειμένου για τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αυτά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, αν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους υπερβαίνει το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα.

Φυσικά πρόσωπα, κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

Φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν και γεωργικό εισόδημα, χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν ή το ύψος των επιδοτήσεων που λαμβάνουν ή το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας που εισπράττουν.

Αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορές του στην Ελλάδα. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματά τους, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο κατά τις διατάξεις του παρόντος είναι και:

α) Οι κύριοι ή κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή ημιφορτηγού, εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό, ή αυτοκινήτου μικτής χρήσης ή αυτοκινήτου τύπου jeep ή αεροσκάφους, κότερου ή θαλαμηγού ή ακάτου ή σκαφών αναψυχής, εκτός από αυτοκίνητα ή σκάφη αναψυχής που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, καθώς και όσοι έχουν στη διάθεσή τους για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοιου είδους μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγό τους είτε στα μέλη που τους βαρύνουν είτε σε εταιρίες στις οποίες αυτοί μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή είναι πρόεδροι ή διοικητές.

β) Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.

γ) Όσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.

δ) Όσοι έχουν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από εξακόσια (600) ευρώ το έτος.

ε) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

στ) Όσοι διατηρούν μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από εκατόν πενήντα (150) τετραγωνικά μέτρα ή κατοικούν σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα.

ζ) Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ, για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή δύο χιλιάδων διακοσίων πενήντα (2.250) ευρώ, για προϊόντα ζωικής παραγωγής. Επίσης, όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από πέντε χιλιάδες εννιακόσια (5.900) ευρώ ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην τράπεζα την 31η από πέντε χιλιάδες εννιακόσια (5.900) ευρώ ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην τράπεζα την 31^η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τις πέντε χιλιάδες εννιακόσια (5.900) ευρώ.

η) Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.

θ) Όσοι κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γεωργικής γης, καθώς και όσοι εισπράττουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας.

ι) Οποιοσδήποτε, εφόσον προσκληθεί γι' αυτό εγγράφως από τον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτήν ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλει τις οικείες δηλώσεις μέσα στην προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης.

Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημά του οι σύζυγοι όταν:

α) Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος.

β) Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης.

γ) Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο πατέρας ή, αν αυτός δεν υπάρχει ή δεν έχει τη γονική μέριμνα, η μητέρα.

Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης, στις πιο κάτω περιπτώσεις είναι:

α) Σε περιπτώσεις πτώχευσης ή σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο σύνδικος πτώχευσης ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος.

β) Για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης.

γ) Σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για το σύνολο του εισοδήματος που απέκτησε μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και

πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια. Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν.2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία.

Όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική και αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να απαντήσει στην επιφύλαξη μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ως εξής:

α) Είτε να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη.

β) Είτε να απορρίψει την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο με ιδιαίτερη ανακοίνωση, την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη ή με το κοινοποιούμενο για άλλες ανακρίβειες της δήλωσης φύλλο ελέγχου ή με το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, αν δεν επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν άλλες διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο είτε με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία για την υποβολή της προσφυγής, τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας ύλης για την οποία έγινε η επιφύλαξη. Η συζήτηση για την προσφυγή ή την αίτηση αυτή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσδιορίζεται, κατά προτίμηση, μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής ή της αίτησης.

Κατά τον ίδιο τρόπο μπορεί να γίνει επιφύλαξη αναφορικά με το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία ή σε άλλη κατηγορία ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή στις εκπτώσεις από το φορολογούμενο εισόδημα κ.λπ. Ειδικώς, όταν πρόκειται για υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία εισοδήματος και γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση λογίζεται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή την κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται αναστολή της βεβαίωσης και είσπραξης του αμφισβητούμενου φόρου. Όταν η επιφύλαξη γίνει δεκτή από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή το διοικητικό δικαστήριο, ενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου της δήλωσης και το επιπλέον ποσό αυτού που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε εκπίπτει ή συμψηφίζεται με το φόρο που προκύπτει με βάση τα οριστικά στοιχεία, όταν αυτός είναι μεγαλύτερος από το φόρο που προέκυψε με βάση τα στοιχεία της δήλωσης. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο επιπλέον φόρος επιστρέφεται.

Οι διατάξεις της παραγράφου 4 αυτού του άρθρου εφαρμόζονται ανάλογα και όταν η δήλωση του υπόχρεου έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω του Αρθρο 62

Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης

1. Η δήλωση υποβάλλεται, είτε σε δύο (2) αντίτυπα, αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν ή ταχυδρομείται επί αποδείξει, είτε υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, μέχρι την 1η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους.

Κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται:

α) Μέχρι την 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογούμενου περιλαμβάνεται και γεωργικό εισόδημα ή εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης.

β) Μέχρι τις 16 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογούμενου περιλαμβάνονται και κέρδη από ατομικές εμπορικές γενικά επιχειρήσεις, ή από την ατομική άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, όταν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική τους περίοδος λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο.

γ) Μέχρι τις 2 Μαΐου του οικείου οικονομικού έτους όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογουμένου περιλαμβάνεται:

αα) Εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αν αυτές έχουν ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτές συμμετέχουν σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να επεκτείνεται η εφαρμογή της διάταξης της υποπερίπτωσης αυτής και σε ορισμένες κατηγορίες υποχρέων, των οποίων ο προσδιορισμός του εισοδήματος εξαρτάται, κατά κύριο λόγο, από την εκκαθάριση δοσοληπτικών λογαριασμών μεταξύ αυτών και επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στα οποία εμφανίζονται αυτοί οι λογαριασμοί.

ββ) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

γγ) Εισόδημα που προέκυψε στο εξωτερικό.

δδ) Εισόδημα από αμοιβές ως αξιωματικού ή κατώτερου πληρώματος εμπορικών πλοίων.

εε) Εισόδημα που προέκυψε στην ημεδαπή, εφόσον ο φορολογούμενος δεν κατοικεί ούτε διαμένει σε αυτήν.

στστ) Εισόδημα που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής.

ζζ) Η δήλωση υποβάλλεται σε εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 61, εφόσον ο φορολογούμενος δεν κατοικεί ούτε διαμένει στην ημεδαπή.

δ) Μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται από την παράγραφο αυτήν για τα από κάθε πηγή εισοδήματα του δικαιούχου, του έτους εισπραξης ή απόκτησης των εισοδημάτων: αα) από μισθώματα ακινήτων γενικά που καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, ββ) από κάθε είδους αποδοχές και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από πρόσθετες αμοιβές και αποζημιώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 46, γγ) από διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικώς με βάση δικαστική απόφαση και δδ) από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύουν εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλονται μεταγενέστερα.

ε) Όταν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μία για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μία για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για την υποβολή της δήλωσης της δωδεκάμηνης περιόδου.

Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή, για το ψηφίο 1, τις ημερομηνίες που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες, εκτός των υποπεριπτώσεων ββ', γγ', δδ' και εε' της περίπτωσης γ' που ολοκληρώνεται σε είκοσι δύο (22) εργάσιμες ημέρες. Ειδικά οι δηλώσεις που υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου μπορούν να υποβάλλονται μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των

δημόσιων υπηρεσιών της επόμενης ημέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας τους.

στ) Στην περίπτωση γ' της παραγράφου 3 του προηγούμενου άρθρου, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης παρατείνεται για περίοδο δύο (2) μηνών μετά τη λήξη της προθεσμίας για την αποποίηση της κληρονομίας, εφόσον η λήξη αυτής της προθεσμίας συμπίπτει με ημερομηνία πριν από την παρέλευση έξι (6) μηνών από το θάνατο του υπόχρεου φορολογούμενου. Η προθεσμία αυτή υπολογίζεται ανάλογα και για τους εκ διαθήκης κληρονόμους του αποβιώσαντος, εφόσον αυτοί δεν καλούνται στην κληρονομία κατά την τάξη της εξ αδιαθέτου διαδοχής.

Αν δημοσιευθεί διαθήκη με την οποία ο αποβιώσας διαθέτει την περιουσία του διαφορετικά από ό,τι προβλέπεται κατά την τάξη της εξ αδιαθέτου διαδοχής, για τους μη τετιμημένους, οι οποίοι είχαν, κατ' αρχή, υποχρέωση υποβολής δήλωσης ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του αποβιώσαντος, δεν επιβάλλονται κυρώσεις για τη μη υποβολή δήλωσης. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, τυχόν κυρώσεις που επιβλήθηκαν στους μη τετιμημένους, αλλ' εξ αδιαθέτου κληρονόμους του αποβιώσαντος, αίρονται οίκοθεν από τη φορολογική αρχή, μετά τη

δημοσίευση της διαθήκης αυτού, ανεξάρτητα από την υποβολή δήλωσης από τους κληρονόμους με βάση την οικεία διαθήκη.

Αν δημοσιευθεί διαθήκη με την οποία η κληρονομιαία περιουσία διατίθεται διαφορετικά από ό,τι προβλέπεται στην εξ αδιαθέτου διαδοχή, για τους τετιμημένους, οι οποίοι δεν καλούνται άμεσα κατά την τάξη αυτής της διαδοχής, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης παρατείνεται για περίοδο δύο

(2) μηνών μετά την πάροδο της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς, εφόσον η λήξη της προθεσμίας αυτής συμπίπτει με ημερομηνία πριν από την παρέλευση έξι (6) μηνών από τη δημοσίευση της διαθήκης του υπόχρεου. Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και σε περιπτώσεις διαδοχικών αποποιήσεων κληρονομιάς ή δημοσίευσης πλειόνων διαθηκών.

Μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο αυτήν και σε κάθε περίπτωση πριν από την καταχώριση στο οικείο βιβλίο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, επιτρέπεται η επίδοση αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης, για την οποία επιβάλλεται και ο οριζόμενος από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997 πρόσθετος φόρος. Αρχική ή συμπληρωματική δήλωση για τα εισοδήματα τα οποία έχουν περιληφθεί στο φύλλο ελέγχου, η οποία επιδίδεται μετά την καταχώρισή της στα τηρούμενα από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βιβλία, είναι απαράδεκτη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.

Αν, πριν από την έναρξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, ο φορολογούμενος πρόκειται να εγκατασταθεί οριστικά στο εξωτερικό ή να μεταναστεύσει στο εξωτερικό για χρονικό διάστημα πάνω από έτος ή να μεταφέρει στην αλλοδαπή την περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα, θεωρείται ότι λήγει η διαχειριστική περίοδος στην ημερομηνία αυτή

και υποχρεούται να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει το φόρο που αναλογεί στο συνολικό εισόδημά του, το οποίο απέκτησε μέχρι τη χρονολογία της αναχώρησής του ή της μεταφοράς της περιουσίας του στο εξωτερικό. Σε αυτή την περίπτωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να ζητήσει κάθε αναγκαία εγγύηση, κατά την κρίση του, για να διασφαλίσει τα συμφέροντα του Δημοσίου και ο φορολογούμενος δικαιούται, εφόσον συναινεί και ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, να διορίσει πρόσωπο φερέγγυο ως αντιπρόσωπό του στην Ελλάδα, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών του.

Οι αλλοδαποί οι οποίοι απέκτησαν εισόδημα που φορολογείται στην Ελλάδα, έχουν υποχρέωση, προτού αναχωρήσουν στο εξωτερικό, να υποβάλουν δήλωση γι' αυτό το εισόδημά τους και να καταβάλουν το φόρο που αναλογεί σε αυτό. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται ανάλογα η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου.

Η δήλωση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα σε έντυπα που παρέχονται δωρεάν από το Δημόσιο, υπογράφονται και τα δύο αντίτυπα από τον υπόχρεο και, εφόσον δηλώνονται και εισοδήματα της συζύγου, υπογράφονται και από αυτή ή από τον πληρεξούσιό τους που έχει ειδικά εξουσιοδοτηθεί γι' αυτό.

Αν ο υπόχρεος για την υπογραφή της δήλωσης είναι αγράμματος, αυτή υπογράφεται από δύο μάρτυρες.

Άρθρο 63 Αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχό τους, την εξακρίβωση αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του φορολογούμενου. Κατ' εξαίρεση προκειμένου:

α) Για τα πρόσωπα που ασκούν ατομικώς εμπορική επιχείρηση γενικά ή ελεύθερο επάγγελμα, αρμόδιος είναι, κατά περίπτωση, ο κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της κύριας επιχείρησής τους ή του κύριου επαγγέλματός τους.

β) Για τα πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής και έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση στην Ελλάδα, εφόσον δεν υπάγονται στην περίπτωση α', αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας Κατοίκων Εξωτερικού ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

γ) Για σχολάζουσα κληρονομία ή σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου πριν από την επίδοση της δήλωσης, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας στην οποία κατοικούσε ο κληρονομούμενος ή βρισκόταν η έδρα της ατομικής επαγγελματικής δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας στην οποία κατοικούσε ο κληρονομούμενος ή βρισκόταν η έδρα της ατομικής επαγγελματικής του εγκατάστασης πριν από το θάνατό του.

Για την παραλαβή και τον έλεγχο εκπρόθεσμης δήλωσης, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην περιφέρεια της οποίας ο φορολογούμενος έχει την κατοικία του ή την έδρα της επιχείρησής του σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου κατά το χρόνο της υποβολής αυτής της δήλωσης. Πριν από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα.

Οι δηλώσεις των προσώπων που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, στην παράγραφο 3 του άρθρου 47, καθώς και των προξενικών υπαλλήλων του Κράτους, που υπηρετούν στο εξωτερικό, μπορεί να επιδίδονται και στην προξενική αρχή του τόπου που διαμένει ο υπόχρεος, η οποία οφείλει να τις διαβιβάζει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Όταν με βάση τις προηγούμενες παραγράφους ο κάθε σύζυγος υπάγεται στην αρμοδιότητα διαφορετικής δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας Δ.Ο.Υ., τότε οι σύζυγοι μπορούν να υποβάλλουν την κοινή δήλωσή τους, που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του Αρθρου 5, της παραγράφου 2 του Αρθρου 61 και της παραγράφου 4 του Αρθρου 62, στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., είτε του συζύγου είτε της συζύγου, κατ' επιλογή τους. Η κοινή αυτή επιλογή των συζύγων είναι δεσμευτική για πέντε (5) οικονομικά έτη.»

Άρθρο 74 Βεβαίωση του φόρου

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει:

α) Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται.

β) Βάσει των φύλλων ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 68, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.

Για τη βεβαίωση του φόρου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συντάσσει χρηματικό κατάλογο μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη λήξη του μήνα που αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης και οπωσδήποτε όχι αργότερα από τρία (3) έτη από το τέλος του έτους στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης.

Η παράλειψη βεβαίωσης του φόρου στην προθεσμία των δύο (2) μηνών αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα, που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

Δεν βεβαιώνεται το ποσό που τελικώς οφείλεται με βάση οποιονδήποτε νόμιμο τίτλο, εφόσον τούτο δεν υπερβαίνει τα είκοσι επτά (27) ευρώ, αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.

Για τους εγγάμους, εφόσον συντρέχει περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 5, η οφειλή για φόρο, τέλη και εισφορές, που αναλογούν στα εισοδήματά τους βεβαιώνεται στο όνομα του συζύγου, η ευθύνη όμως για την καταβολή της οφειλής, που αναλογεί στα εισοδήματα καθενός συζύγου, βαρύνει καθένα σύζυγο χωριστά. Επίσης, εφόσον συντρέχει η περίπτωση της παρ. 2 του άρθρου 5, για την καταβολή της οφειλής η οποία αναλογεί επιμεριστικά στο εισόδημα που προστίθεται και φορολογείται στο όνομα του ενός συζύγου, ευθύνεται εις ολόκληρον και ο άλλος σύζυγος. Αν με αίτηση του ενός συζύγου ζητηθεί ο διαχωρισμός της οφειλής που προκύπτει από την κοινή δήλωση των συζύγων, ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να του ανακοινώσει με σχετικό έγγραφό του το ποσό αυτής της οφειλής. Το έγγραφο αυτό αποτελεί νόμιμο τίτλο, η ισχύς του οποίου ανάγεται στο χρόνο που έγινε η βεβαίωση του ολικού ποσού αυτής της οφειλής.

Ο φόρος που βεβαιώνεται κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους ή μεταγενέστερα από τη λήξη του:

α) Με βάση φύλλο ελέγχου που έγινε οριστικό, λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ, εκτός της τελευταίας.

Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

β) Μετά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5), το υπόλοιπο καταβάλλεται σε έξι ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ, εκτός της τελευταίας. Η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν. Αν ο υπόχρεος καταβάλλει εντός της προθεσμίας καταβολής του ενός πέμπτου (1/5), το σύνολο του ποσού που προκύπτει συνεπεία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, παρέχεται επί αυτού έκπτωση κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%). Τα παραπάνω ισχύουν ανάλογα και επί δικαστικού συμβιβασμού.

γ) Με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι μικρότερο των τριακοσίων (300) ευρώ. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί.

Αν δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών συμβεβαιουμένων με αυτόν φόρων και τελών. Το ποσό αυτό βεβαιώνεται μετά την πάροδο της προθεσμίας για διοικητική επίλυση της

διαφοράς και πριν από τη διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.

Η αναστολή που χορηγείται κατά τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης και ταμειακώς του παραπάνω ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, του πρόσθετου φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων φόρων και τελών.

Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Τυχόν άσκηση έφεσης από το δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.

Βάσει των αποφάσεων των διοικητικών εφετείων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση φόρου και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.

Φόροι, τέλη και εισφορές που βεβαιώνονται βάσει προσωρινού φύλλου ελέγχου, που εκδόθηκε μετά από τον προσωρινό έλεγχο που προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 67, καταβάλλονται εφάπαξ. Η τυχόν άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου δεν αναστέλλει την προσωρινή βεβαίωση του φόρου. Από το φόρο, τέλη και εισφορές που βεβαιώνονται τελεσίδικα, βάσει του οριστικού φύλλου ελέγχου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκπίπτει τα ποσά που καταλογίστηκαν με το προσωρινό φύλλο ελέγχου.

Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 6 ισχύουν και για τη βεβαίωση των φόρων, τελών και εισφορών βάσει προσωρινού φύλλου ελέγχου για το οποίο ασκήθηκε προσφυγή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΕΡΧΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΟ ΝΕΟ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Με το Νόμο (αριθ. 4172/2013) που δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (ΦΕΚ 167/Α/2013) με θέμα «Φορολογία Εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του Ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις» και ο οποίος αποτελείται από τρία τμήματα, θεσπίζεται και ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Τμήμα Πρώτο), ο οποίος θα αντικαταστήσει το μέχρι σήμερα Κωδικοποιημένο Ν. 2238/1994.

Με το Τμήμα Δεύτερο ρυθμίζονται θέματα αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών, ενώ με το Τμήμα Τρίτο ρυθμίζονται θέματα άλλων υπουργείων.

Ειδικότερα με το Τμήμα Πρώτο του νέου ΚΦΕ:

Καθιερώνεται νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 και μετά, ο οποίος περιλαμβάνει:

- α. Τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων, των νομικών προσώπων, καθώς και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.
- β. Τον τρόπο φορολόγησης για ειδικές κατηγορίες εισοδημάτων, καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων, της προκαταβολής του φόρου, καθώς και της παρακράτησής του κ.λπ.

Με το νέο ΚΦΕ επέρχονται σημαντικές τροποποιήσεις στη φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων, οι κυριότερες των οποίων επισημαίνονται παρακάτω.

Εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Οι αλλαγές που παρατηρούνται κατά άρθρο είναι οι εξής:

Αρθρο 3

Μειώνονται σε τέσσερις (4) από έξι (6) οι κατηγορίες (πηγές) του εισοδήματος. Σύμφωνα με το νέο ΚΦΕ, τα ακαθάριστα εισοδήματα διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Αρθρο 7

Αντικαθίστανται οι έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και «οικονομικό έτος» που χρησιμοποιούσε μέχρι σήμερα ο Ν. 2238/94, με το φορολογικό έτος, το οποίο ταυτίζεται κατά βάση με το ημερολογιακό έτος και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες.

Αρθρο 8

2.2.4. Αντιμετωπίζονται ζητήματα διπλής φορολόγησης που μέχρι σήμερα αντιμετώπιζαν μόνον οι συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει υπογράψει η χώρα μας με άλλες χώρες με τη μέθοδο «πίστωσης φόρου αλλοδαπής (credit method)», σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα.

Αρθρο 9

Αυξάνεται σε 3.000,00 ευρώ (από 2.900,00 ευρώ) το όριο του ετήσιου εισοδήματος που δεν πρέπει να υπερβαίνεται για να χαρακτηριστούν εξαρτώμενα μέλη (προστατευόμενα) τα άγαμα τέκνα, οι ανιόντες και τα ανήλικα ορφανά και από τους δύο γονείς

Άρθρο 11

Αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού της αγοραίας αξίας της παραχώρησης αυτοκινήτου (οχήματος) από φυσικό ή νομικό πρόσωπο (με εξαίρεση τους φορείς γενικής κυβέρνησης), προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο η οποία υπολογίζεται στο 30% της σχετικής δαπάνης ή του μισθώματος (περιλαμβανομένων των τελών κυκλοφορίας, επισκευών και συντηρήσεως, καθώς και του σχετικού χρηματοδοτικού κόστους που αντιστοιχεί στην αγορά του οχήματος) που εγγράφει για το αυτοκίνητο (όχημα) ο εργοδότης ανάλογα με το εάν αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης ή αντικείμενο μίσθωσης.

Σημειώνεται ότι ο παλιός ΚΦΕ προέβλεπε ποσοστά 15%, 25%, 30% επί της εργοστασιακής τιμολογιακής αξίας (ΕΤΑ) 15.000 - 22.000, 22.001 - 30.000 και άνω των 30.000 αντίστοιχα για το έτος πρώτης κυκλοφορίας κ.λπ.

Άρθρο 13

Καθιερώνεται γενικός κανόνας για την έκπτωση όλων των δαπανών που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης (από την παραγωγικότητα των δαπανών που προέβλεπε ο παλιός ΚΦΕ) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία και αποδεικνύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ισχύει για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που κλείνουν μετά την 30ή Ιουνίου 2014.

Άρθρο 22

Αναφέρονται περιοριστικά δύο κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και διακρίνονται σε αυτές που δεν εκπίπτουν λόγω του είδους της δαπάνης και σε αυτές που υπερβαίνουν τα τιθέμενα από το σχετικό άρθρο αριθμητικά όρια.

Σημειώνεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500,00 ευρώ εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Συνεπώς, εκπίπτουν οι δαπάνες που δεν αναφέρονται στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών και πληρούν τα αναφερόμενα κριτήρια των εκπιπτόμενων δαπανών.

Ισχύει για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που κλείνουν μετά την 30ή Ιουνίου 2014.

Άρθρο 23

Οι αποσβέσεις σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης διενεργούνται και εκπίπτουν από το μισθωτή και όχι από τον εκμισθωτή, όπως προέβλεπε ο παλαιός ΚΦΕ.

Ειδικά για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ενώ ο συντελεστής παραμένει 10%, υπάρχει όμως διαφοροποίηση για τις περιπτώσεις που από την αρχική συμφωνία προκύπτει διαφορετική από τα δέκα χρόνια οικονομική διάρκεια του δικαιώματος.

Στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το ηλίκο «1 δια έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος».

Άρθρο 24

Καθιερώνεται νέος τρόπος σχηματισμού των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής αυτών ανάλογα με το χρόνο που παραμένουν αυτές ανεϊσπρακτες και το ποσό (από 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας των τιμολογίων πώλησης κ.λπ.):

* Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των 1.000,00 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη σε ποσοστό 100% της εν λόγω απαίτησης,

* Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των 1.000,00 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των 12 μηνών ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη 50%. Επίσης για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω των 18 μηνών η πρόβλεψη διαμορφώνεται στο 75% και για άνω των 24 μηνών η πρόβλεψη διαμορφώνεται στο 100%.

Σημειώνεται ότι για τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης που μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι 2% επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Το ποσοστό της πρόβλεψης συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη δεν μπορεί να υπερβεί το 25% του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου (από το 30% του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών).

Ισχύει για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Άρθρο 26

Σε περίπτωση που μεταβληθεί η ιδιοκτησία της εταιρείας σε ποσοστό άνω του 33% παύουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί μεταφοράς ζημίας (σε 5 επόμενα φορολογικά έτη) τόσο για τις ζημίες του διανυόμενου φορολογικού έτους όσο και της προηγούμενης πενταετίας.

Σημειώνεται ότι το τεκμήριο αυτό είναι μαχητό και ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό την φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Άρθρο 27

Επαναφέρεται από 01/01/2014 το «πόθεν έσχες» για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων για την αγορά επιχειρήσεων, για τη σύσταση ή αύξηση κεφαλαίου των Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ, Α.Ε. εταιρειών καθώς και την αγορά εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικώς.

Άρθρο 32

Προβλέπεται ότι η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος φορολογείται αναλόγως από την πηγή από την οποία προέρχονται τα εισοδήματά του (από μισθωτή εργασία ή από επιχειρηματική δραστηριότητα).

Αρθρο 34

Αυξάνεται σε 11% (από 10%) ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου μέχρι 12.000,00 ευρώ από εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ενοίκια).

Καταργείται ο συμπληρωματικός φόρος 1,5% που προβλέπεται σήμερα για τα ενοίκια από κατοικίες, ο οποίος είναι 3% για τα ενοίκια από επαγγελματικά ακίνητα και τις κατοικίες άνω των 300 τ.μ.

Αρθρο 40

Αυξάνονται οι συντελεστές απομείωσης (παλαιότητας) από 0,95 έως 0,61 (ανάλογα με τα έτη διακράτησης) της υπεραξίας από τη μεταβίβαση ακινήτων (από 0,90 έως 0,60) που προέβλεπε ο προηγούμενος κώδικας.

Αρθρο 41

Μειώνεται σε 15% (από 20%) ο φορολογικός συντελεστής του εισοδήματος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (ακινήτων και τίτλων).

Αρθρο 43

Στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, υπάγονται πλέον και οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. (υπάγονταν στην φορολογία φυσικών προσώπων).

Για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα.

Εξαιρείται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου (μέχρι σήμερα τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογούνταν

μόνο για τα εισοδήματά τους από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, ενώ τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δεν φορολογούνται για τα έσοδα που πραγματοποιούσαν κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού τους).

Άρθρο 45

Εισάγονται νέοι κανόνες υποκεφαλαιοδότησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στις οδηγίες του ψηφίσματος του Συμβουλίου της Ε.Ε. της 8ης Ιουνίου 2010 για τον συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της Ε.Ε. (2010/C156/01). Συγκεκριμένα:

* Οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων (πλεόνασμα δαπανών τόκων έναντι εισοδήματος από τόκους) υπερβαίνουν το 25% των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA).

Κατ' εξαίρεση των ανωτέρω οι δαπάνες τόκων αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον η επιχείρηση δεν είναι μέλος ομίλου και το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.000.000,00 ευρώ το χρόνο.

* Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει μεταφέρεται για πέντε (5) έτη (εξαιρούνται τα πιστωτικά ιδρύματα, τράπεζες κ.λπ.). Σημειώνεται ότι με τον προηγούμενο κώδικα προβλεπόταν ότι δεν εκπίπτουν οι τόκοι κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων υπερέβαινε κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της δανειοδοτούμενης.

Άρθρο 49

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Προτύπου Σύμβασης Φορολογικών Συμβάσεων του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) που αναλύεται λεπτομερώς στο κεφάλαιο I των «Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις», καθιερώνεται στο εσωτερικό δίκαιο η αρχή των ίσων αποστάσεων (ανοικτής αγοράς, πλήρους ανταγωνισμού - Arm's Length Principle)

προκειμένου να διαπιστωθεί εάν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με μεταφορά τους.

Άρθρο 50

Προβλέπεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνει έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους (πακέτο μεταβίβασης).

Εάν ο φορολογούμενος δεν μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, με βάση τη συνολική αξία του «πακέτου μεταβίβασης» με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία.

Άρθρο 51

Καθορίζεται ο τρόπος φορολογικής αντιμετώπισης σύμφωνα με την Οδηγία 2009/133/EK.

* Της εισφοράς ενεργητικού με την οποία μία εταιρεία (εισφέρουσα εταιρεία) χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε άλλη εταιρεία (λήπτρια εταιρεία έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας).

* Της ανταλλαγής μετοχών, με την οποία μία εταιρεία (η αποκτώσα εταιρεία) αποκτά τίτλους άλλης εταιρείας η αποκτώμενη εταιρεία σε αντάλλαγμα για την έκδοση ή τη μεταβίβαση τίτλων αυτής προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι ύστερα από την ανταλλαγή μετοχών η αποκτώσα εταιρεία θα κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή το 50% και μία μετοχή τουλάχιστον της αξίας του μετοχικού κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας.

* Των συγχωνεύσεων και διασπάσεων μεταξύ εταιρειών που είναι φορολογικοί κάτοικοι κρατών μελών της Ε.Ε.

* Της μεταφοράς από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μία Ευρωπαϊκής Εταιρείας (SE) ή μίας Ευρωπαϊκής Συνεταιριστικής Εταιρείας (SCE) με προσάρτηση στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της SE ή της SCE, σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα.

Υπό τις οριζόμενες προϋποθέσεις σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις προβλέπεται η μη φορολόγηση των υπεραξιών.

Σημειώνεται ότι ανάλογες ρυθμίσεις περιλαμβάνονται στα άρθρα 1-8 του Ν. 2578/1998 με τα οποία εναρμονίστηκε η ελληνική νομοθεσία στις διατάξεις της προηγούμενης σχετικής Οδηγίας 90/434/ΕΟΚ.

Ισχύουν για μετασχηματισμούς που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

ΟΛΕΣ ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΝΟΠΤΙΚΑ

Με το Νόμο που ψηφίστηκε πρόσφατα στη Βουλή με θέμα «Ρυθμίσεις στη Φορολογία Εισοδήματος, Ρυθμίσεις Θεμάτων Αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και Λοιπές Διατάξεις», επέρχονται σημαντικές τροποποιήσεις στην φορολογία εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων, οι κυριότερες των οποίων επισημαίνονται παρακάτω:

1. Καθιερώνεται νέα κλίμακα για μισθωτούς και συνταξιούχους αποτελούμενη από τρία (3)

κλιμάκια (από 8) με ανώτερο συντελεστή 42% πάνω από 42.000 ευρώ (από 45% πάνω από 100.000 ευρώ) η οποία έχει ως εξής:

Κλιμάκια εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
25.000	22%	5.500	25.000	5.500
17.000	32%	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42%			

2. Καθιερώνεται νέα κλίμακα μη μισθωτών για εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση εκτός γεωργικής και ελευθέρου επάγγελμα που υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

Σημειώνεται ότι για τις νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1η Ιανουαρίου 2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) και μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εισόδημα.

3. Προβλέπεται ότι το εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%). Ειδικά για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) για το δηλωθέν εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση εφαρμόζεται αυτοτελώς η κλίμακα μισθωτών - συνταξιούχων. Σημειώνεται ότι από το 2014 οι αγρότες θα υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

4. Καθιερώνεται νέα κλίμακα για τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες, τα οποία εκτός από τις περιπτώσεις που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα:

κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου Κλιμάκιο
12.000	10%	1200	12.000	1.200
Υπερβάλλον	33%			

5. Προβλέπεται μείωση από το φόρο που προκύπτει από την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων.

Για εισόδημα μέχρι και είκοσι μία χιλιάδες (21.000) ευρώ προβλέπεται μείωση κατά δύο χιλιάδες και εκατό (2.100) ευρώ. Εφόσον ο φόρος που προκύπτει είναι μικρότερος των δύο χιλιάδων και εκατό (2.100) ευρώ το ποσό μείωσης περιορίζεται στο ποσό του φόρου.

Για εισόδημα πάνω από είκοσι μία (21.000) το ποσό μείωσης περιορίζεται κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ εισοδήματος και μέχρι εξαντλήσεως του ποσού των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ.

6. Παραμένει το καθεστώς συλλογής των αποδείξεων μόνο για τους μισθωτούς και συνταξιούχους οι οποίοι υποχρεούνται να καλύψουν το 25% του ετησίου εισοδήματός τους με αποδείξεις μέχρι 42.000ευρώ, προκειμένου να τύχουν της μείωσης του φόρου.

Όσοι έχουν εισοδήματα μεγαλύτερα των 42.000ευρώ θα πρέπει να προσκομίσουν αποδείξεις μόνο μέχρι 10.500 ευρώ (42.000 X 25%). Όσοι δεν συγκεντρώσουν τις απαραίτητες αποδείξεις θα έχουν προσαύξηση του φόρου κατά 22% (από 10%) επί της θετικής διαφοράς των αποδείξεων που προσκόμισαν και αυτών που απαιτούνται.

Σημειώνεται ότι στις αποδείξεις θα υπολογίζονται από φέτος και οι αποδείξεις διδασκτρων φροντιστηρίων ξένων γλωσσών κ.λπ., καθώς και οι αποδείξεις από το εξωτερικό.

7. Καταργείται το αφορολόγητο όριο των 5.000 ευρώ ή 9.000 ευρώ (για τους νέους και συνταξιούχους).

8. Καταργούνται τα αφορολόγητα όρια (πρόσθετα) για τα τέκνα του φορολογούμενου (2.000 ευρώ για το Α' τέκνο, 4.000 ευρώ για το Β' τέκνο, 7.000 ευρώ για το Γ' τέκνο κ.λπ.) και αντικαθίσταται με χορηγούμενα ειδικά επιδόματα (στήριξης τέκνων), με βάση εισοδηματικά κριτήρια.

9. Καταργούνται για όλα τα φυσικά πρόσωπα οι φοροαπαλλαγές για τόκους στεγαστικών δανείων πρώτης κατοικίας, ενοίκια, δίδακτρα φροντιστηρίων, ασφάλιστρα κ.λπ.

Διατηρείται η έκπτωση 10% από τον φόρο και μόνο για τους μισθωτούς και συνταξιούχους για τις δαπάνες των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης εφόσον τα έξοδα αυτά υπερβαίνουν το 5% του φορολογούμενου εισοδήματος και μέχρι 3.000 ευρώ, των εξόδων διατροφής, δωρεών προς το Δημόσιο κ.λπ., δωρεών προς κοινωφελή ιδρύματα και χορηγίες.

10. Προβλέπεται μείωση από τον φόρο 200 ευρώ για τον φορολογούμενο και τα πρόσωπα που συνοικούν και τον βαρύνουν, εφόσον είναι ανάπηροι, θύματα πολέμου, θύματα εθνικής αντίστασης κ.λπ.

11. Καταργείται η μείωση φόρου των 60 ευρώ για κάθε τέκνο μισθωτού που εργάζεται για τουλάχιστον 9 μήνες σε παραμεθόριες περιοχές.

12. Αυξάνεται η φορολογία για τους αξιωματικούς και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού:

- Προβλέπεται αναλογικός συντελεστής 15% (από 6%) για τους αξιωματικούς.
- Προβλέπεται αναλογικός συντελεστής 10% (από 3%) για το κατώτερο πλήρωμα.

13. Θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το εισόδημα από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή από ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες δύο (2) προϋποθέσεις:

- Έχουν έγγραφη σύμβαση με τα φυσικά ή και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες τους.

- Τα φυσικά ή και νομικά πρόσωπα τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτό ποσοστό 75% των ακαθαρίστων εσόδων να προέρχονται από ένα (1) από τα πρόσωπα αυτά.

14. Καταργείται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη (3.000 ευρώ για άγαμους & 5.000 ευρώ για έγγαμους) για τους φορολογούμενους που δεν έχουν πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.

(άρθρο 1) ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά

15. Αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησης των τόκων καταθέσεων, από πράξεις REPOS κ.λπ. στο 15% (από 10%), για τόκους που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την 01/01/2013 και μετά. Επίσης σε 15% ορίζεται και ο συντελεστής φορολόγησης επί των τόκων που προκύπτουν από τίτλους από την 01/01/2013 και μετά, ακόμα και αν προέρχονται από τίτλους που έχουν ανανεωθεί.

16. Ρυθμίζεται και νομοθετικά η διαδικασία απόδοσης του οφειλόμενου φόρου από τόκους καταθέσεων που αποκτά φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδας στην αλλοδαπή. Αποδίδεται στη ΔΟΥ μέχρι την 31η Ιανουαρίου του επόμενου από την καταβολή ή πίστωση έτους (από τον επόμενο μήνα που προέβλεπε η Πολ. 1180/2008), όταν οι τόκοι παραμένουν στην αλλοδαπή και δεν γίνεται παρακράτηση φόρου. Επίσης προβλέπεται η έκπτωση του φόρου που έχει παρακρατηθεί σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ ΣΑΔΦ για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

17. Καταργείται η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τις ημεδαπές και αλλοδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τα εισοδήματά τους από τόκους καταθέσεων, από πράξεις REPOS κ.λπ. οι οποίες φορολογούνται πλέον με τις γενικές διατάξεις συμψηφιζόμενου του φόρου που έχει παρακρατηθεί στα εισοδήματα αυτά.

Ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

18. Μειώνεται ο συντελεστής παρακράτησης για τους τόκους που καταβάλλονται από φυσικά

πρόσωπα στην αλλοδαπή στο 20% (από 40%) όταν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο και στο 33% (από 40%) όταν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο.

Ισχύει για τόκους ή εισοδήματα που καταβάλλονται ή πιστώνονται από 01/01/2013 και μετά.

19. Θεωρείται ως εισόδημα από κινητές αξίες αυτό που προκύπτει από αποδόσεις συμβάσεως ή πράξεων παραγώγων όταν οι δικαιούχοι είναι νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν, με τις εξαιρέσεις που ορίζονται ρητά στην περίπτωση αυτή (εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου Ν. 3371/2005 ή ΟΣΕΚΑ ή πιστωτικό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα).

Ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

21. Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 20% στα κέρδη που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. οι οποίες αποκτώνται από 1/7/2013 και μετά

Σημειώνεται ότι:

α) Για τον υπολογισμό του κέρδους λαμβάνεται η πραγματική τιμή πώλησης των μετοχών στο Χ.Α. μειωμένη με το κόστος απόκτησης (μέση τιμή απόκτησης αυτών).

β) Αν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου και για τα κάθε είδους ιδρύματα εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (φορολογείται αυτοτελώς) αντί της φορολόγησης βάσει των γενικών διατάξεων.

γ) Αν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος 20% που καταβλήθηκε.

δ) Ο φόρος βαρύνει τον πωλητή των μετοχών και αποδίδεται εφάπαξ με δήλωση στο Δημόσιο από την ΕΧΑΕ μέχρι το τέλος του πρώτου δεκαπενθημέρου μετά το κλείσιμο κάθε ημερολογιακού διμήνου για τις πωλήσεις μετοχών που ενεργήθηκαν μέσα σε κάθε δίμηνο.

(άρθρο 2)

22. Καθιερώνεται για πρώτη φορά η υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης από φυσικό πρόσωπο εφόσον έχει συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18) έτος της ηλικίας του, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή μη σε φόρο (από εισόδημα μεγαλύτερο των 3.000 ευρώ που ίσχυε). Επίσης καθιερώνεται πάγια από 1/2 μέχρι 30/6 του οικείου οικονομικού έτους το διάστημα για την υποβολή της δήλωσης ηλεκτρονικά.

Ισχύει από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012).

23. Καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή στη φορολογική δήλωση όλων των εισοδημάτων του υπόχρεου, ανεξάρτητα αν φορολογούνται ή απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αν καταβάλλονται ελεύθερα φόρου. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς φόρος.

Ισχύει από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012).

25. Αυξάνεται το τέλος επιτηδεύματος:

« Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες σε 650 ευρώ (από 500 ευρώ).

26. Παρατείνεται μέχρι 31/12/2013 (από 31/12/2012) η προθεσμία για την αντικατάσταση (απόσυρση) αυτοκινήτων παλαιάς τεχνολογίας με καινούργια επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι 2.000 κ.εκ. και με τα υφιστάμενα κίνητρα (απαλλαγή από το τέλος ταξινόμησης κ.λπ.).

(άρθρο 20)

27. Επανακαθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του φόρου πολυτελείας των μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων της δασμολογικής κλάσης 8703 της συνδυασμένης ονοματολογίας, καθώς και των αυτοκινήτων τύπου jeep της δασμολογικής κλάσης 8704.

(άρθρο 21)

28. Καταργείται η διαδικασία της περαιώσης που προβλεπόταν με τις διατάξεις των άρθρων 1-3 Ν. 3888/2010.

Τα εκκαθαριστικά σημειώματα που έχουν εκδοθεί και έχουν κοινοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους περαιώνονται εντός των προβλεπόμενων από τις καταργούμενες διατάξεις προθεσμιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΦΟΡΟΥ

Ο φορολογούμενος Γεωργίου Αντρέας είναι ελεύθερος επαγγελματίας. Έχει βιοτεχνία παραγωγής και εμπορίας υποδημάτων η οποία εδρεύει στην Πάτρα με διεύθυνση επαγγελματικής δραστηριότητας Ζαίμη 36, Πάτρα, ΤΚ 32221, ΑΦΜ 285266779. Η σύζυγός του Γερασιμίδου Ιωάννα είναι ιδιωτική υπάλληλος, ΑΦΜ 384206533. Έχουν 2 παιδιά την Ιωάννα 10 ετών μαθήτρια δημοτικού και τον Νικόλαο, ετών 16.

Η οικογένεια ιδιοκατοικεί σε οικία 89 τ.μ., επί της οδού Αμερικής 32, ιδιοκτησίας του φορολογούμενου.

Ο φορολογούμενος δηλώνει καθαρό εισόδημα από ελεύθερο επαγγελμα 23000€ και από επιχειρηματική αμοιβή από συμμετοχή σε μια ΟΕ 1500 € Επίσης δηλώνει εισόδημα από εκμίσθωση καταστήματος 65 τμ., επί της οδού Κανακάρη 33, 300€ ανά μήνα από 01/01/2012 έως 31/12/2012. Επίσης από εκμίσθωση οικίας επί της οδού Ρήγα Φεραίου 92, 55τ.μ στην οποία έχει ιδιοκτησία 50% (συνιδιοκτησία με την αδερφή του Γεωργίου Κων/να), 400€ανά μήνα από 01/01/2012 έως 31/12/2012.

Η σύζυγός του δηλώνει εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία 13.500, παρακατατηθείς φόρος 789€.

Ο φορολογούμενος δηλώνει τις εξής δαπάνες: πλήρωσε ασφαλιστικές εισφορές ΟΑΕΕ 3000€ εξόδα ιατρικής περίθαλψης 900€ και ιδιωτική ασφάλιση 1000 € και δαπάνες για εγκατάσταση φυσικού αερίου 2000€

Η σύζυγος δηλώνει δαπάνη ιδιωτικής ασφάλισης 500€και δωρεα σε ιερό ναό 800€

Πληρωσαν διδαστρα φροντίστηρίων των ανήλικων τέκνων τους 850 €

Ο φορολογούμενος έχει στην ιδιοκτησία του ΙΧ 1600 κυβικών,σκάφους μηκους 7 μέτρων ενώ στις 09/01/2012 έλαβε δάνειο 9000€

Με βάση τα πιο πάνω δηλωθεντα εισοδήματα, τεκμήρια και δαπάνες θα υπολογίσουμε τον φόρο εισοδήματος της οικογενείας.

Αρχικά θα πρέπει να υπολογίσουμε τον φόρο εισοδήματος της οικογένειας. Για τον λόγο αυτό θα βρούμε ξεχωριστά τον φόρο εισοδήματος του φορολογούμενου συζύγου, μετά της συζύγου και θα αθροίσουμε τους 2 φόρους καθώς υποβάλλουν κοινή φορολογικά δήλωση.

Ο σύζυγος:

Υπολογισμός συνολικών εισοδημάτων:

Από καθαρά κέρδη της ατομικής του επιχείρησης	23000
Από επιχειρηματική αμοιβή	1500
Από εκμίσθωση καταστήματος (300 * 12 μήνες)	3600
από εκμίσθωση οικίας <u>(400 * 12 μηνες * 50%)</u>	2400
Συνολικό εισόδημα	30500
Μειον 3600 * 3%	108
(μείωση πάνω στο εισόδημα από το κατάστημα)	
μείον 2400 * 5%	120
<u>(μείωση πάνω στο εισόδημα από την οικία)</u>	
Καθαρό εισόδημα	30272

Υπολογισμός τεκμηρίων

ΙΧ αυτοκίνητο	6400
(4000 + 4 * 600)	
Ιδιοκατοίκηση	3785
(80τμ * 40€+ 9τμ * 65€)	
Σκάφος ταχύπλοο 7 μέτρων	9000
<u>Δαπάνη διαβίωσης Ιδίου</u>	<u>5000</u>
Σύνολο	24185
<u>Μειον δάνειο</u>	<u>8000</u>
Σύνολο τεκμηρίου	16185

Αρα θα φορολογηθεί για το πραγματικό του εισόδημα 30272€ καθώς υπερκαλύπτει το τεκμήριο του.

Οπότε τώρα με βάση την κλίμακα φορολογίας θα υπολογίσουμε τον φόρο εισοδήματος:

Κλιμάκιο εισοδήματος	φορολογ.συντελεστής	φόρος εισοδήματος
9000	0%	0
3000	10%	300
4000	18%	720
10000	25%	2500
<u>4272</u>	<u>35%</u>	<u>1495,2</u>
30272		5015,2

Στο σημείο αυτό θα υπολογίσουμε τις μειώσεις πάνω στον φόρο.

Φόρος	5015,2
Μείον ΟΑΕΕ	300
(3000*10%)	
μείον ιατροφραμακ.περιθαλ	90
(900*10%)	
μείον ιδιωτική ασφάλιση	100
(1000 * 10%)	
μειον δαπανες φυσικ.αεριου	200
(2000*10%)	
<u>μείον διδάκτρα*</u>	<u>59</u>
αναλογούν φόρος	4266,2

*Επιμερισμός της μείωσης από τον φόρο του ποσού των διδάκτρων με βάση τα εισοδήματα των 2 συζύγων:

Συνολικό εισόδημα: $13500 + 30272 = 43772$

Αρα στις 43772€εχουμε 85(850*10%)

Στις 30272 εχουμε X:

$X = 59$ €για τον σύζυγο αρα για την σύζυγο 26 €μείωση φόρου

Τώρα θα πρέπει να βρούμε τον φόρο για την σύζυγο

Το εισοδήμά της είναι 13500€αρα θα φορολογηθεί για το ποσό των 13500€

Αρα

Κλιμάκιο εισοδήματος	φορολογ.συντελεστής	φόρος εισοδήματος
5000	0%	0
7000	10%	700
1500	18%	270
11500		970

Τώρα θα υπολογίσουμε τις μειώσεις πάνω στον φόρο:

Φόρος	970
Μείον ιδιωτική ασφαλιση (500 * 10%)	50
μείον δωρεά σε ιερό ναό (800 * 10%)	80
μείον διδαστρα	26
Αναλογούν φόρος	814
Μειον ο παρακρατηθείς φόρος	789,85
Αρα ο αναλογούν φόρος είναι 24,15	

Αρα ο συνολικός φόρος της οικογενείας θα είναι $4266,2 + 24,15 = 4290,35$ €

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και ιδιαίτερα με το νόμο 2238/94.

Αναλύσαμε έννοιες σχετικές με την φορολογία, περιγράψαμε τα είδη της φορολογίας και παρουσιάσαμε στοιχεία σχετικά με το πραγματικό και τεκμαρτό εισόδημα, τον τρόπο φορολόγησής του κα.

Παρουσιάσαμε και αναλύσαμε συγκεκριμένα άρθρα του νόμου 2238/94 που αφορούν στην φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

Μέσω της εργασίας αυτής προσπαθήσαμε να μεταδώσουμε την σημαντικότητα της φορολόγησης του εισοδήματος και να εξηγήσουμε τις αλλαγές που με μεγάλη συχνότητα επέρχονται στο σύστημα φορολόγησης. Επίσης γνωρίσαμε τις αλλαγές που επέφερε ο νόμος 4110/2013 στον τρόπο φορολόγησης των φυσικών προσώπων.

Δεν θα μπορούσαμε στο σημείο αυτό να μην σχολιάσουμε και το γεγονός ότι οι φόροι εισοδήματος σαφώς και επηρεάζουν τη ευημερία των νοικοκυριών γιατί περιορίζουν τα διαθέσιμα εισοδήματα τους αλλά είναι και υποχρεωτικοί καθώς αποτελούν την βασική πηγή εισοδήματος του κράτους. Φόρο εισοδήματος οφείλουν να καταβάλλουν όλα τα φυσικά πρόσωπα που απέκτησαν εισόδημα μέσα στο έτος από οποιαδήποτε νόμιμη πηγή ή έχουν στην κατοχή τους κάποιο περιουσιακό στοιχείο. Τέλος να θυμήσουμε ότι ο φόρος επί του εισοδήματος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος .Σημειώνουμε ότι οικονομικό έτος, είναι το έτος εκτέλεσης του προϋπολογισμού και συνεπώς ο φόρος επιβάλλεται στο εισόδημα που έχει αποκτηθεί στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος του τρέχοντος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ Ι., Η ΝΕΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, 2013, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ

ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ. Π. - ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ ΑΝΤΩΝΙΟΣ Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ Α.Ε, 2005

ΤΟΤΣΗΣ Χ., ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΟΜΟΣ Α, ΑΘΗΝΑ 2007, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ.

ΦΛΩΡΟΣ Α. (2010), ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ (4Η ΈΚΔΟΣΗ), ΑΘΗΝΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.e-forologia.gr

www.taxheaven.gr

www.gsis.gr

www.foro.gr

www.epixeiro.info

www.taxspirit.gr

www.wikipedia.gr

www.iefimerida.gr/taxonomy

www.imerisia.gr

www.ethnos.gr

www.power-tax.gr

www.express.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ
