



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»

Ευαγγελία Αντωνάκη Α.Μ. 6730

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εισηγητής: Σταύρος Τσιμπούκης

Ηράκλειο
2011

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<u>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u>	<u>4</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</u>	<u>5</u>
<u>Η ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΘΕΣΜΙΚΟΥΣ ΚΑΝΟΝΕΣ</u>	<u>5</u>
ΕΝΟΤΗΤΑ 1.1: ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΜΗ ΤΑΞΗ – ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΕΚΦΑΝΣΕΙΣ	6
1.1.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΓΜΑ	6
ΕΝΟΤΗΤΑ 1.2: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.....	11
ΕΝΟΤΗΤΑ 1.3: ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	16
ΕΝΟΤΗΤΑ 1.4: ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΙΔΡΥΣΗΣ .	22
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</u>	<u>26</u>
<u>ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΙΔΥΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ.....</u>	<u>26</u>
ΕΝΟΤΗΤΑ 2.1: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	27
ΕΝΟΤΗΤΑ 2.2: ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΦΟΡΩΝ	29
ΕΝΟΤΗΤΑ 2.3: ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ.....	36
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</u>	<u>39</u>
<u>Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....</u>	<u>39</u>
ΕΝΟΤΗΤΑ 3.1: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	40
ΕΝΟΤΗΤΑ 3.2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	46
ΕΝΟΤΗΤΑ 3.3: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	49
ΕΝΟΤΗΤΑ 3.4: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ	52
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4</u>	<u>57</u>

<u>Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ</u>	<u>57</u>
ΕΝΟΤΗΤΑ 4.1: Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	58
ΕΝΟΤΗΤΑ 4.2: Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	62
ΕΝΟΤΗΤΑ 4.3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ Ε.Π.Ε. ΚΑΙ ΤΗΣ Α.Ε.	68
ΕΝΟΤΗΤΑ 4.4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ.....	74
ΕΝΟΤΗΤΑ 4.5: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ.....	83
ΕΝΟΤΗΤΑ 4.6: ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	97
4.6.1 ΈΝΝΟΙΑ ΝΟΜΙΜΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	97
4.6.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ	97
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5</u>	<u>101</u>
<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ.....</u>	<u>101</u>
ΕΝΟΤΗΤΑ 5.1: ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ	102
5.1.1 ΈΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	102
5.1.2 ΕΙΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ	102
<u>ΕΠΙΛΟΓΟΣ</u>	<u>104</u>
<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	<u>105</u>

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στη συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία, θα μελετήσουμε το θέμα της φορολογίας των επιχειρήσεων. Επιχείρηση χαρακτηρίζεται η ποριστική οικονομική μονάδα, που αποτελεί αυτοτελή και υπεύθυνη οργάνωση παραγωγικών συντελεστών και διαχείρισης συναλλαγών με τις οποίες και επιδιώκει το μέγιστο δυνατό κέρδος. Το δε κέρδος κατά κανόνα θα πρέπει να υπερβαίνει την αντίστοιχη συνήθη αμοιβή (ως αντιμισθία) της διοικητικής ή εκτελεστικής εργασίας που επιτελείται σ' αυτήν. Οι επιχειρήσεις χωρίζονται σε ατομικές επιχειρήσεις και σε εταιρικές και όλες υπόκεινται σε φορολογία.

Φορολογία είναι η διαδικασία συγκέντρωσης κρατικών εσόδων μέσω των υποχρεωτικών εισφορών των φυσικών προσώπων (πολιτών) και νομικών προσώπων. Αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) που στηρίζονται 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.

Η φορολογική, λοιπόν, πλευρά μιας επιχείρησης αποτελείται από το φόρο εισοδήματος, το φόρο προστιθέμενης αξίας, από τους παρακρατούμενους φόρους, από το φόρο ακίνητης περιουσίας, από φόρους μεταβίβασης ακινήτων, από τους δασμούς και από τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου. Τα παραπάνω δίνουν μορφή σε αυτό που καλείται δίκαιο της φορολογίας των επιχειρήσεων και που θα αναλύσουμε στη συνέχεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1
Η ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΕ ΘΕΣΜΙΚΟΥΣ
ΚΑΝΟΝΕΣ



ΕΝΟΤΗΤΑ 1.1: ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΜΗ ΤΑΞΗ – ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΕΚΦΑΝΣΕΙΣ

1.1.1 Επιχειρηματική Δράση και Σύνταγμα

Βάση του συντάγματος, το κράτος έχει υποχρέωση, να εξασφαλίζει στους πολίτες τις δυνατότητες αξιοπρεπούς ύπαρξης, στα πλαίσια μιας δίκαιης έννομης τάξης και κοινωνίας. Συγκεκριμένα, ο κάθε πολίτης δικαιούται να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα και τα χρηστά ήθη.

1.1.2 Η Ιδιωτική Πρωτοβουλία στο Σύνταγμα

Η ιδιωτική πρωτοβουλία στο Σύνταγμα, έχει τη βάση της σε θέματα που αφορούν την οργάνωση της οικονομικής ζωής του τόπου και την ιδιοκτησία, σκεπτόμενη ότι, καθοριστικό στοιχείο της οικονομικής δομής, πρέπει να αποτελεί ο ιδιώτης- επιχειρηματίας. Εδώ, είναι απαραίτητο να διευκρινιστεί η διάκριση που ορίζει το Σύνταγμα, μεταξύ της ελευθερίας της επιχειρηματικής δραστηριότητας (εμπόριο, βιομηχανία) και ελευθερίας της εργασίας και του επαγγέλματος. Επιπλέον, τονίζεται ότι, η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται σε βάρος της εθνικής οικονομίας και ότι το κράτος, έχει δικαίωμα να *εξαγοράσει* επιχειρήσεις ή ακόμη και να *έχει αναγκαστική συμμετοχή* σε αυτές.

1.1.3 Φιλελευθερισμός και Παρεμβατισμός

Το κράτος έχει το δικαίωμα να επεμβαίνει σε ότι αφορά την ελευθερία του ατόμου, καθώς τα γενικά γνωρίσματα του κοινωνικού και οικονομικού καθεστώτος της χώρας μας, στηρίζονται στο φιλελευθερισμό και στον παρεμβατισμό του κράτους και είναι γνωρίσματα, τα οποία συντελούν στη διαμόρφωση του κεφαλαιοκρατικού συστήματος, στα πλαίσια της ελεύθερης ανταγωνιστικής οικονομίας.

Ωστόσο, δε νοείται ατομική ελευθερία, χωρίς ισότητα, με την ουσιαστική αλλά και με την τυπική έννοια του όρου. Σε ότι αφορά τη δημόσια οικονομία, σημειώνεται ότι, οι Έλληνες πολίτες υπόκεινται σε φορολογική

υποχρέωση (τυπική ισότητα) χωρίς διακρίσεις. Δε συμβαίνει βέβαια το ίδιο και με τη φοροδοτική ισότητα των πολιτών. Φοροδοτική υποχρέωση είναι η ικανότητα που έχει ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο να καταβάλλει φόρους στο κράτος, ανάλογα με το φορολογητέο του εισόδημα. Σε αυτή την περίπτωση, οι Έλληνες πολίτες, συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους.

Τόσο στην τυπική, όσο και την ουσιαστική ισότητα, συμπεριλαμβάνονται και οι επιχειρήσεις, με τι όποιες απαλλαγές ή εξαιρέσεις προϋποθέτει η νομοθεσία. Με το δικαίωμα που έχει το κράτος να προστατεύει την οικονομική ελευθερία του ατόμου, προστατεύει ταυτόχρονα και την ελεύθερη οικονομική δράση των ατόμων και παράλληλα, δίνει στον καθένα, το δικαίωμα να συμμετέχει στην οικονομική ζωή της χώρας, όπως, να αναλάβει ένας πολίτης κάποιο επάγγελμα, να εμπορεύεται και να συνεταιρίζεται.

Παρ' όλα αυτά, το κράτος δεν παύει να λαμβάνει διάφορα μέτρα, τα οποία αποσκοπούν στην ομαλή λειτουργία της οικονομικής δραστηριότητας, στην προστασία του καταναλωτή ως και στον έλεγχο των επιχειρήσεων.

1.1.4 Η Επιχείρηση και τα Δικαιώματα αυτής στον Δημόσιο Τομέα

Η επιχειρηματική δράση σχετίζεται άμεσα με το δημόσιο δίκαιο, καθώς ορίζονται από αυτό κάποιες ρυθμίσεις, που αφορούν στην ομοιόμορφη μεταχείριση των προσώπων και των καταστάσεων για την ικανότητα που έχουν να καταβάλλουν τους φόρους στο κράτος. Ωστόσο, υπάρχουν διακρίσεις στη φοροδοτική ικανότητα των επιχειρήσεων, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων. Τα κριτήρια αυτά, πηγάζουν από το δημόσιο συμφέρον ή από άλλες ειδικές σκοπιμότητες, οι οποίες θίγουν κατώτερα δικαιώματα ή συμφέροντα.

1.1.5 Ο Χώρος των νομικών δεσμεύσεων και η επιχείρηση

Ο χώρος των νομικών δεσμεύσεων, όσον αφορά την επιχείρηση, θεωρείται σαν τμήμα ή σαν αρχή της έννομης τάξης, καθώς στις επιχειρήσεις, οι συνέπειες της φορολογίας επί των κερδών, δημιουργούν κρίσιμα προβλήματα. Όταν μία επιχείρηση ελέγχεται από ένα δημόσιο όργανο, είναι περισσότερο σημαντική από άποψη λειτουργίας και αποδόσεων. Έτσι, το

κράτος περιορίζει το δραστικό δυναμικό της επιχείρησης με διάφορες επεμβάσεις, με βάση τις υπάρχουσες σκοπιμότητες ή τις δημοσιονομικές απαιτήσεις.

1.1.6 Η Δράση του Δημοσίου Φορέα στην Επιχείρηση

Η φορολογική μεταχείριση των κερδών είναι η πλέον ενδιαφέρουσα περίπτωση για νομοθετικές μεταμορφώσεις, αφού είναι αδύνατον να φορολογηθούν τα οικονομικά αποτελέσματα των παλαιότερων αποδόσεων, χωρίς αυτά να έχουν ανανεωθεί. Σε αυτό λοιπόν το σημείο, βρίσκεται η δράση του δημοσίου φορέα στα θέματα της επιχείρησης.

Η λειτουργία της επιχείρησης, ιδιαίτερα εκ μέρους της φορολογίας, έχει ως στόχο την αναζήτηση του επιχειρηματικού κέρδους. Δεν πρέπει, ωστόσο, να μας διαφεύγει, ότι η νομοθεσία παραβλέπει πολλές φορές τις διάφορες επιδράσεις, από τη μεταβολή διαφόρων παραγόντων, οι οποίες τείνουν να επαυξάνουν και τις δαπάνες. Επίσης, υιοθετεί αρχές, που διέπουν την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, ιδιαίτερα στο πλαίσιο της φορολογίας των επιχειρήσεων.

1.1.7 Γενικοί Προσδιορισμοί με βάση την Κρατική Παρέμβαση στην Επιχειρηματική Δράση

Ο νόμος παρεμβαίνει ποικιλότροπα στην επιχειρηματική δράση. Διασφαλίζει την αυτονομία στην ίδρυση, δομή και λειτουργία της επιχείρησης, για παράδειγμα, για την ίδρυση μιας Ε.Ε. ή Ο.Ε. απαιτείται καταστατικό, όπως και στην Α.Ε. αλλά με τη μορφή συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Το κράτος, όμως, δεν επεμβαίνει στην επιχειρηματική δράση μόνο τυπικά, υπό την έννοια της τήρησης των τυπικών προϋποθέσεων κατά την ίδρυση μιας εταιρίας, αλλά και ουσιαστικά, για τη λειτουργία της επιχείρησης (φορολογική παρέμβαση, αγορανομική παρέμβαση, εργασιακή μέριμνα, διαμεσολάβηση στη σύναψη συλλογικών συμβάσεων κ.λπ.). Εκείνο, όμως, που έχει περισσότερο ενδιαφέρον, είναι η κρατική παρέμβαση στο συντελεστή κεφαλαίου, δηλαδή, το κράτος ελέγχει την πιστοληπτική λειτουργία του δανεισμού και των χρηματιστηριακών συναλλαγών μεταξύ επιχείρησης και τράπεζας.

1.1.8 Ενδυνάμωση και Αναδιατάξεις της Επιχειρηματικής Δράσης στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Το κράτος, όμως, ενδυναμώνει την επιχειρηματική δράση, δίνοντας της κίνητρα για να συνεχίσει. Αυτά τα κίνητρα αφορούν τη φορολογία, όπου γίνονται φορολογικές απαλλαγές, εφόσον συντρέχουν οι κατάλληλες προϋποθέσεις, οι μειώσεις και οι διευκολύνσεις απέναντι στην επιχείρηση, καθώς και διάφορες ευεργετικές διατάξεις, όπως, η οικονομική βοήθεια που δίνει το κράτος σε κάποιες επιχειρήσεις, η προστασία των εισαγόμενων κεφαλαίων εκ της αλλοδαπής και άλλα.

Δεν πρέπει να ξεχνάμε όμως, ότι η κρατική μέριμνα, δε δρα πλέον αυτοτελώς, αφού η Ελλάδα προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Με αυτή τη συμμετοχή, δημιουργήθηκαν πολλές ανακατατάξεις και αναδιατάξεις σε πολλά θέματα του νομικού πλαισίου. Έτσι, η Ελληνική Νομοθεσία, προσαρμόστηκε σε νέες μορφές οργάνωσης, στο δημόσιο τομέα, με αποκρατικοποιήσεις ή με συμπράξεις και συνεργασίες και συμμετοχές του ιδιωτικού και του δημοσίου τομέα.

1.1.9 Η Σύνδεση της Έννομης Τάξης με την Επιχείρηση

Η έννομη τάξη, μέσα στην οποία είναι εντεταγμένη η επιχείρηση, αποτελεί ένα συστηματικό σύνολο των νομικών θεσμών του κράτους. Έτσι, η επιχείρηση στηρίζει και υπακούει στους κανόνες που διέπουν την έννομη τάξη, με σκοπό να εκπληρώσει σωστά την αποστολή της. Η επιχείρηση, λοιπόν, ελέγχεται από τη νομοθεσία, για τη σύστασή της, τη λειτουργία της, την οργάνωσή της και τις αποδόσεις της (εμπορική, φορολογική, εργατική νομοθεσία κ.λπ.).

1.1.10 Η Ενιαία Ευρωπαϊκή Αγορά απέναντι στην Επιχείρηση

Με τη συμμετοχή της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η επιχείρηση ταυτίζεται πλέον με την «ενιαία αγορά». Αυτό συνεπάγεται, το κάθε οικονομικό καθεστώς να διευρύνεται οργανικά και λειτουργικά μέσα και στα υπόλοιπα Κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Έτσι, οι επιχειρηματικές δράσεις γίνονται περισσότερο ισχυρές και ο ανταγωνισμός γίνεται απεριόριστος. Όλα αυτά, βέβαια, έχουν άμεση σχέση και με το εκάστοτε πολιτικό καθεστώς κάθε χώρας.

1.1.11 Επιχειρηματική Δράση και Κράτος: Αποκρατικοποιήσεις και Ιδιωτικοποιήσεις

Συχνά παρατηρείται, ο ίδιος κρατικός φορέας να ενεργεί απέναντι στις επιχειρήσεις, είτε επιχειρηματικά είτε εξουσιαστικά. Μπορεί, δηλαδή, να αναμειχθεί σε μια επιχειρηματική δραστηριότητα , και αργότερα, να ιδιωτικοποιήσει τη δραστηριότητα αυτή.

Επομένως, η ανάμειξη του κράτους στην οικονομική δραστηριότητα και ιδιαίτερα η συμμετοχή αυτού, εμφανίζει διάφορες παραμέτρους προσέγγισης, όπως:

- Ίδρυση ΝΠΔΔ (νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου) με εφαρμογή του συστήματός της.
- Παραχώρηση δημόσιας υπηρεσίας σε ανάδοχο.
- Επέμβαση σε ιδιωτικές επιχειρήσεις δημοσίου συμφέροντος.
- Σύμπραξη μεταξύ δημοσίων και ιδιωτικών φορέων.
- Ίδρυση και συμμετοχή σε επιχειρήσεις μεικτής οικονομίας.
- Αποκρατικοποιήσεις και ιδιωτικοποιήσεις επιχειρήσεων δημοσίου συμφέροντος.
- Ενίσχυση ιδιωτικών επιχειρήσεων κ.λπ.

Γίνεται φανερό, λοιπόν, ότι στις μέρες μας, το κράτος προβάλλει το φαινόμενο της ιδιωτικοποίησης, όπου ενισχύεται η ιδιωτική πρωτοβουλία και τονώνεται το ατομικό συμφέρον, δύο χαρακτηριστικά, τα οποία συνθέτουν και δραστηριοποιούν την επιχείρηση.

ΕΝΟΤΗΤΑ 1.2: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

1.2.1 Η Έννοια και τα Στοιχεία του Φόρου

Η φορολογική υποχρέωση θεμελιώνεται νομικά, στην οικονομική εξάρτηση του προσώπου που καταβάλλει το φόρο στο κράτος. Στη φορολογία υπόκεινται, όχι μόνο οι πολίτες ενός κράτους, αλλά και οι αλλοδαποί μόνιμα ή προσωρινά κατοικούντες ή διερχόμενοι ή όταν υπάρχει οικονομική σχέση από κληρονομιά, από άσκηση επιχείρησης, από ιδιοκτησία, κ.λπ.

Συνεπώς, τα συστατικά στοιχεία του φόρου, είναι τα εξής:

1. Παροχή του ιδιώτη προς το κράτος.
2. Αναγκαστική φύση της εισφοράς.
3. Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος, και
4. Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών.

Συγκεκριμένα:

1. Παροχή του ιδιώτη προς το κράτος.

Από την ανάλυση του ορισμού, προκύπτει ότι, ο φόρος είναι χρηματική παροχή και έχει αποκλειστικά υλικό περιεχόμενο. Υποκείμενα στο φόρο, κατά κύριο λόγο είναι τα φυσικά πρόσωπα, αλλά με τα σημερινά δεδομένα, υπόκεινται και τα νομικά πρόσωπα στη φορολογία, όπως οι εταιρίες.

2. Αναγκαστική φύση της εισφοράς.

Το κράτος έχει το δικαίωμα να επιβάλλει και να καθορίζει το φόρο στους πολίτες. Με τη δημόσια εξουσία που ασκεί, έχει τη δυνατότητα να προβεί σε περιορισμούς, υποταγή σε κανόνες κατά την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας, λήψεις αδειών κ.λπ. Μόνο στη φορολογία, όμως, οι φόροι εκφράζονται σε χρήμα με αναγκαστικές οικονομικές παροχές χωρίς αντάλλαγμα.

3. Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος – διάκριση από το τέλος.

Ο φόρος αποτελεί εισφορά, χωρίς να υπάρχει ειδική αντιπαροχή για τον φορολογούμενο, καθώς οι κρατικές υπηρεσίες είναι απρόσωπες και αναφέρονται σε όλους. Όταν δεν υπάρχει, λοιπόν, ειδικό αντάλλαγμα, μιλάμε για την έννοια του «τέλους». Το τέλος, είναι η τιμή, την οποία καταβάλλει

αυτός που χρησιμοποιεί μία δημόσια υπηρεσία, σαν αντιπαροχή για αυτά που του προσφέρονται, όπως, τα ταχυδρομικά τέλη, τα δημοτικά τέλη, τα διόδια κ.λπ. Από αυτά, καταλαβαίνει κανείς, ότι το τέλος αποσκοπεί στο να καλυφθούν οι δαπάνες, για την ειδική παροχή που προσφέρει μία κρατική υπηρεσία ή ένας δημόσιος φορέας. Παρ' όλα αυτά, όταν δεν υπάρχει άμεσο και ειδικό αντάλλαγμα, η επιβάρυνση αυτή έχει το χαρακτήρα του φόρου, έστω κι αν ο νόμος το ονομάζει τέλος.

4. Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών.

Με την είσπραξη των φόρων από το κράτος, ικανοποιούνται οι δημόσιες δαπάνες. Οι φόροι δεν αποταμιεύονται, αλλά συντελούν στη δημόσια περιουσία, ώστε να καλυφθούν οι όποιες ανάγκες έχει το κράτος.

1.2.2 Είδη Φόρων και Κατατάξεις

Σύμφωνα με το σημερινό φορολογικό σύστημα, οι φόροι συνδυάζονται και αλληλο-διασταυρώνονται. Έτσι, ο φόρος μπορεί να πλήξει είτε τα εισοδήματα του φόρου, είτε εισοδήματα και κεφάλαιο. Το κεφάλαιο, όμως, δεν ανανεώνεται σε αντίθεση με το εισόδημα. Η μόνη, ουσιαστικά, διάκριση, που παρουσιάζει σήμερα ενδιαφέρον, είναι η διάκριση σε άμεσους και έμμεσους φόρους. Η διάκριση αυτή, αναμιγνύει τους νομικούς κανόνες και τη διοικητική πρακτική στη φορολογική διαδικασία. Άμεσοι, λοιπόν φόροι, είναι αυτοί που προβάλλουν το στοιχείο της βεβαιότητας αυτών, καθώς αυτός που καταβάλλει το φόρο είναι ένα και το αυτό πρόσωπο. Αντίθετα, έμμεσοι, είναι οι φόροι, όπου ο φορολογούμενος φορολογείται έμμεσα με βάση τη δαπάνη, την οποία πραγματοποιεί.

Με βάση τα παραπάνω, έχουμε την εξής ταξινόμηση:

- 1) Φόροι: α) επί του εισοδήματος, β) επί της περιουσίας (Άμεσοι φόροι).
- 2) Φόροι επί των δαπανών (Έμμεσοι φόροι).
- 3) Φόροι επί των συναλλαγών (Μικτοί φόροι).

Επίσης, οι φόροι μπορούν να διακριθούν και α) στους πάγιους φόρους, δηλαδή, εκείνους που εκφράζονται σε κάποια ορισμένη χρηματική αξία, π.χ. πάγια τέλη χαρτοσήμου, β) στους ειδικούς φόρους, εκείνους που εκφράζονται ποσοτικά κατά αριθμό μονάδων, π.χ. κατά κυβικό εκατοστό του κινητήρα

αυτοκινήτου και γ) στους φόρους κατά αξία, των οποίων η αξία υπολογίζεται πραγματικά ή τεκμαρτά σε χρήμα.

1.2.3 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα των Άμεσων και των Έμμεσων Φόρων.

Άμεσοι φόροι :

Πλεονεκτήματα

1. Παρουσιάζουν σταθερότητα απόδοσης, γιατί γνωρίζουν οι πολίτες τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.
2. Είναι λιγότερο ευαίσθητοι στις διακυμάνσεις του οικονομικού κύκλου.
3. Ικανοποιούν καλύτερα την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, αφού ως βάση τους, είναι το εισόδημα και η περιουσία των φορολογουμένων.

Μειονεκτήματα

1. Δεν πληρούν την αρχή την αρχή του πανδήμου του φόρου, γιατί απαλλάσσονται από το φόρο τα μικρά εισοδήματα.
2. Εμφανίζουν δυσχέρειες στη διακρίβωση της φορολογητέας ύλης. Γιατί απαιτείται λεπτομερής διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης αυτών.
3. Εμφανίζουν αυξημένο κόστος, γιατί απαιτούν τήρηση βιβλίων, άρα και γραφειοκρατική τυπικότητα.
4. Ο φορολογούμενος δυσανασχετεί περισσότερο στην καταβολή του άμεσου, παρά του έμμεσου φόρου.

Έμμεσοι φόροι :

Πλεονεκτήματα

1. Έχουν το προσόν της αποδοτικότητας, γιατί πλήττουν όλο τον πληθυσμό, στον οποίο επιβάλλονται.
2. Έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και είσπρακτική ευκολία.
3. Εισπράττονται από όλου, ανεξάρτητα αν αυτοί είναι ημεδαποί ή αλλοδαποί.

Μειονεκτήματα

1. Είναι άδικοι, γιατί είναι αντιστρόφως ανάλογοι προς τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων.

1.2.4 Διάκριση των Φόρων ανάλογα με το Αντικείμενο της Φορολογίας

Ω προς το αντικείμενο της φορολογίας, διακρίνουμε τα εξής:

- Τη φορολογία εισοδήματος

Χαρακτηριστικό της φορολογίας εισοδήματος, είναι ότι επαναλαμβάνεται κατά σταθερή χρονική στιγμή, σε ετήσια πάντα βάση, στο πρόσωπο του ίδιου φορολογούμενου και επιβάλλεται επί της δημιουργίας ή της απόκτησης εισοδήματος.

- Τους φόρους επί των δαπανών

Οι φόροι αυτοί είναι έμμεσοι και επιβάλλονται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ή του κεφαλαίου. Στους φόρους αυτούς συμπεριλαμβάνονται, οι Φ.Π.Α., οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης κ.λπ.

- Τους φόρους επί της περιουσίας

Οι φόροι αυτοί πηγάζουν από την περιουσία του φορολογούμενου. Άλλοτε ο φόρος είναι γενικός, άλλοτε μερικός και άλλοτε επιβάλλεται είτε στη στατική είτε στη δυναμική μορφή της περιουσίας. Συνήθως, επιβάλλεται λόγω μεταβολής της κυριότητας, λόγω μεταβίβασης, κληρονομιάς, δωρεάς κ.λπ.

1.2.5 Δασμοί: Η Δομή και Λειτουργία του Τελωνειακού Φόρου

Δασμός είναι ο έμμεσος φόρος, ο οποίος επιβάλλεται στα εμπορεύματα, τα οποία εισάγονται από το εξωτερικό ή εξάγονται στο εξωτερικό. Παλαιότερα οι δασμοί δικαιολογούνταν σαν αποζημίωση για τη χρησιμοποίηση οδών, γεφυρών, λιμενικών εγκαταστάσεων και άλλα. Σήμερα, οι δασμοί έχουν μεγάλη σημασία για τα κράτη, γι' αυτό και οργάνωσαν πλήρως στις συνοριακές τους γραμμές τις τελωνειακές τους υπηρεσίες.

Οι τελωνειακοί φόροι ή δασμοί, λοιπόν, είναι εκείνοι, οι οποίοι εισπράττονται στους συνοριακούς τόπους εισόδου ή επιβίβασης ή αποβίβασης των μεταφερόμενων εμπορευμάτων και επιφέρουν μεγάλα έσοδα στο κράτος, γι' αυτό και θεωρούνται αναγκαστικοί από όλους όσους χρησιμοποιούν τα σύνορα.

Τους δασμούς, τους διακρίνουμε στις παρακάτω κατηγορίες:

1. Εισαγωγικοί δασμοί. Επιβάλλονται στα εισερχόμενα εμπορεύματα, που προέρχονται από χώρες εκτός της Ε.Ε.

2. Εξαγωγικοί δασμοί. Επιβάλλονταν, κατά το παρελθόν, κατά την εξαγωγή προϊόντων.
3. Δασμοί εξισωτικοί. Επιβάλλονται σε κάθε προϊόν αλλοδαπής προέλευσης, το οποίο όμως, εισάγεται σε αντικανονική τιμή, γεγονός που μπορεί να προκαλέσει μεγάλη ζημιά στην εθνική παραγωγή.
4. Αντισταθμιστικοί δασμοί. Επιβάλλονται στα προϊόντα αλλοδαπής προέλευσης, για τα οποία διαπιστώνεται, ότι έχει παρασχεθεί γι' αυτά, επιχορήγηση ή πριμοδότηση.

ΕΝΟΤΗΤΑ 1.3: ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.3.1 Η Διάρθρωση του Νόμου περί Φορολογίας Εισοδήματος

Οι βασικές αρχές και κατευθύνσεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, είναι οι εξής:

1. Η καθολικότητα της φορολογίας, στην οποία υπάγονται όλα τα φυσικά πρόσωπα, στα οποία περιλαμβάνονται και αλλοδαποί, εφόσον έχουν εισόδημα στην Ελλάδα.
2. Η άθροιση του συνολικού ετήσιου εισοδήματος κατά πηγή και στα πρόσωπα των δύο συζύγων ξεχωριστά.
3. Η ειδική μεταχείριση του εισοδήματος, που προέρχεται από εξαρτημένη εργασία (μισθοί, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις κ.λπ.), με την επιβολή εξαιρέσεων σε ορισμένες περιπτώσεις, όπου δεν υπόκεινται σε φόρο, όπως επίσης, και με τη θέσπιση αφορολόγητων ορίων και εκπτώσεων.
4. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες (τεκμήριο δαπανών διαβίωσης – τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων).
5. Ο υπολογισμός του φόρου, με βάση μια προοδευτική κλίμακα φορολογίας πάνω στο καθαρό ετήσιο εισόδημα, που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.
6. Η υποχρέωση υποβολής δήλωσης σε ετήσια βάση και μέσα στα χρονικά όρια του νόμου.
7. Άθροιση του καθαρού εισοδήματος κατά πηγή, καθώς το εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος, είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή, ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών απόκτησής του.
8. Η διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, όπου περιλαμβάνεται η δήλωση και το στάδιο οριστικοποίησης του ποσού και η βεβαίωση του φόρου, η διοικητική επίλυση της διαφοράς κ.λπ.
9. Οι υποχρεώσεις των υπόχρεων για την παρακράτηση του φόρου και την απόδοσή του.
10. Τέλος, οι προβλεπόμενες από το νόμο διοικητικές κυρώσεις καθώς και οι ποινικές κυρώσεις για αδικήματα φοροδιαφυγής.

1.3.2 Αντικείμενο του Φόρου

Σύμφωνα με το νόμο, αντικείμενο φόρου εισοδήματος, θεωρείται το συνολικό καθαρό εισόδημα, το οποίο προκύπτει –κατά κανόνα- μέσα στο προηγούμενο οικονομικό έτος της φορολογίας και το οποίο αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο.

Ως εισόδημα, τώρα, θεωρείται ο καρπός που προκύπτει από την εκμετάλλευση ενός από τους συντελεστές παραγωγής (έδαφος, εργασία, κεφάλαιο), μόνος του ή σε συνδυασμό με τους άλλους, μέσα σε μια χρονική περίοδο, συνήθως δωδεκάμηνη

➤ Πηγές Εισοδήματος

Το εισόδημα, ανάλογα με την πηγή από την οποία προέρχεται, διακρίνεται στις εξής έξη κατηγορίες, ως εξής:

1. Εισόδημα από ακίνητα (Α', Β' κατηγορία).
2. Εισόδημα από κινητές αξίες (Γ' κατηγορία).
3. Εισόδημα (κέρδη) από εμπορικές επιχειρήσεις, γενικά (Δ' κατηγορία).
4. Εισόδημα (κέρδη) από γεωργικές επιχειρήσεις, γενικά (Ε' κατηγορία).
5. Εισόδημα (αμοιβές) από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ' κατηγορία).
6. Εισόδημα (αμοιβές) από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, καθώς και από κάθε άλλη πηγή (Ζ' κατηγορία).

Όπως προκύπτει από την παραπάνω κατάταξη, οι πηγές του εισοδήματος ταξινομούνται ανάλογα με το συντελεστή παραγωγής, στον οποίο ανήκουν. Συγκεκριμένα, στους συντελεστές παραγωγής «έδαφος, κεφάλαιο» κατατάσσεται η κατηγορία Α' – Β'. Στο συντελεστή παραγωγής «κεφάλαιο» κατατάσσεται η Γ' κατηγορία. Στο συνδυασμό συντελεστών παραγωγής «κεφάλαιο, εργασία» κατατάσσονται οι κατηγορίες Δ' και Ε', καθώς και ειδικότερη μορφή από την Ζ' κατηγορία. Τέλος, στο συντελεστή παραγωγής «εργασία» κατατάσσονται οι κατηγορίες ΣΤ' και Ζ'.

➤ Η Φορολογική Μεταχείριση της Ζημίας

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ζημία από το εισόδημά του από εμπορικές ή γεωργικές επιχειρήσεις, το οποίο δεν καλύπτεται ολικά ή μερικά με θετικό στοιχείο εισοδήματος από άλλη κατηγορία, τότε μεταφέρεται

για να συμψηφισθεί διαδοχικά στα επόμενα πέντε οικονομικά έτη, με το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά. Για να συμβεί, όμως, αυτό, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Η ζημιά να δηλώνεται μέχρι τη λήξη του οικονομικού έτους που πρέπει να υποβληθεί η οικεία φορολογική δήλωση του υπόχρεου, στο έτος που προέκυψε η ζημιά και στο έτος μεταφοράς.
- Η επιχείρηση να τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., στο έτος που προέκυψε η ζημιά και στο έτος μεταφοράς.
- Η επιχείρηση να ασκείται στην ημεδαπή.
- Η επιχείρηση να συνεχίζει τη λειτουργία της.

Επομένως, το εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος, είναι το σύνολο των εισοδημάτων που προέρχονται από κάθε πηγή, ύστερα από την αφαίρεση των αναγνωριζομένων δαπανών από το νόμο.

Στην πραγματικότητα, το εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το *καθαρό εισόδημα*. Για να θεωρηθεί το εισόδημα ως καθαρό, πρέπει να επαναλαμβάνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα και να έχει μόνιμη τόσο την πηγή προέλευσής του όσο και την εκμετάλλευση αυτής.

Σημειώνουμε εδώ, ότι στο συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου, δεν υπολογίζονται τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων, τα οποία, αν και αποκτήθηκαν νόμιμα, αποδεικνύεται ότι δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, εφόσον αυτά εκχωρήθηκαν στο δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα, μέσα στο οικονομικό έτος κατά το οποίο φορολογούνται τα εισοδήματα.

1.3.3 Υποκείμενο του Φόρου

Υποκείμενα του φόρου είναι κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, άσχετα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Αναλυτικότερα, υποκείμενα στο φόρο είναι:

- Κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στο εξωτερικό, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

- Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι, οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό (διπλωματικοί υπάλληλοι κ.λπ.) και οι οποίοι θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.
- Η σχολάζουσα κληρονομιά, δηλαδή, η κληρονομιά εκείνη, που είναι άγνωστος ο κληρονόμος, και
- Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή οι αφανείς εταιρίες, καθώς και οι κοινοπραξίες.

1.3.4 Το Φορολογικό Σύστημα

Το φορολογικό σύστημα, ορίζεται ως το σύνολο των ισχυόντων φόρων σε δεδομένο χρόνο, λαμβάνοντας υπόψη, και τους φόρους εκείνους που έχουν διαχρονική ισχύ. Οι παράγοντες που συντελούν στη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας, μπορεί να κοινωνικοί, πολιτικοί κ.λπ.

Σκοπός των φορολογικών συστημάτων είναι να εκτιμούν τη φορολογητέα ύλη. Στο ελληνικό φορολογικό σύστημα, χρησιμοποιείται ιδιαίτερα η μέθοδος της τυποποίησης, με την οποία αντικαθίσταστε το πραγματικό φορολογικό περιστατικό με ένα άλλο πλασματικό. Αυτό συμβαίνει, για να περιοριστεί κατά το δυνατό η φοροδιαφυγή

Ο προσδιορισμός δε του συνολικού εισοδήματος, όταν αυτό δηλώθηκε κατώτερο από το τεκμήριο που προέκυψε από τις δαπάνες διαβίωσης, προσδιορίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης. Ο προσδιορισμός της δαπάνης διαβίωσης του φορολογούμενου, της συζύγου και των προσώπων που συνοικούν και τον βαρύνουν, προέρχεται από όλες τις δαπάνες τους. Με αυτό τον τρόπο, μετατρέπεται η τεκμαρτή δαπάνη σε τεκμαρτό εισόδημα. Σαν τεκμήριο διαβίωσης, θεωρείται επίσης, και το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, όταν οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται από φυσικά πρόσωπα. Αυτός ο προσδιορισμός του συνολικού εισοδήματος, μετριάζεται, βέβαια, σε πολύτεκνους, αναπήρους κ.λπ.

Επιπλέον, το ελληνικό φορολογικό σύστημα, λαμβάνει υπόψη, το πρόσωπο του φορολογούμενου και γενικά την προσωπική του κατάσταση. Έτσι, συχνά, παρατηρούμε ότι κάνει έκπτωση δαπανών, δηλαδή, μείωση από

το φορολογικό εισόδημα ποσών από διάφορες δαπάνες, που αφορούν τον φορολογούμενο, τη σύζυγο και τα πρόσωπα που τον βαρύνουν.

Εκτός από αυτό, το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα, αναγνωρίζει και το αφορολόγητο όριο, το οποίο είναι μία γενική έκπτωση στη φορολογία εισοδήματος. Έτσι, δεν υπόκειται στη φορολογία ένα ορισμένο μέρος του εισοδήματος, με σκοπό ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να συντηρηθεί ο ίδιος και η οικογένειά του. Το αφορολόγητο όριο, συμπληρώνεται, επίσης, και από εκπτώσεις για προστατευόμενα μέλη και εκπτώσεις από φόρο για κάθε παιδί.

Παρακάτω παρατίθενται η κλίμακα του άρθρου 9, για όσα αναφέρθηκαν παραπάνω:

Κλιμάκια	Φορολογικός Συντελεστής	Φόρος Κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
12.000	0%	0	12.000	0
4.000	18%	720	16.000	720
6.000	24%	1.440	22.000	2.160
4.000	26%	1.040	26.000	3.200
6.000	32%	1.920	32.000	5.120
8.000	36%	2.880	40.000	8.000
20.000	38%	7.600	60.000	15.600
40.000	40%	16.000	100.000	31.600
Υπερβάλλον	45%			

1.3.5 Φοροδιαφυγή

Φοροδιαφυγή, θεωρείται η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον φορολογούμενο, με σκοπό την καταστρατήγηση του νόμου και την αποφυγή του φόρου. Έτσι, με τη φοροδιαφυγή παραμορφώνεται όλο το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας και δημιουργούνται άνισοι όροι ανταγωνισμού.

Πολλοί είναι εκείνοι, οι οποίοι φοροδιαφεύγουν, όχι με δόλιο σκοπό αλλά χρησιμοποιώντας τα κενά που, συχνά, έχουν οι νόμοι. Αντίθετα, υπάρχει και η φοροδιαφυγή με δόλιο τρόπο, όταν ο φορολογούμενος εμφανίζει ανακριβή δεδομένα, κατά την άσκηση των οικονομικών, συναλλακτικών, επιχειρηματικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων του.

Για την πρόληψη της απάτης, οι φορολογικές νομοθεσίες προβλέπουν διάφορα μέσα, όπως:

- Τον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης βάσει τεκμηρίων.
- Την πάταξη της δόλιας φοροδιαφυγής, με τιμωρία αυτού που τη διαπράττει.

Παρ' όλα αυτά, το πρόβλημα της φοροδιαφυγής, φέρει σοβαρά πλήγματα κατά της ισότητας του φόρου και δημιουργεί διαστροφές σε ολόκληρο το σύστημα.

ΕΝΟΤΗΤΑ 1.4: ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΙΔΡΥΣΗΣ

1.4.1 Μισθώσεις

Με τη σύσταση μιας επιχείρησης, είναι πολύ πιθανό να συνυπάρχουν η μίσθωση ακινήτου, η μίσθωση αγροτικού κτήματος, καθώς επίσης και η μίσθωση άλλου προσοδοφόρου αντικειμένου ή δικαιώματος, έναντι ανταλλάγματος (μισθώματος), το οποίο υπόσχεται, ότι θα καταβάλλει η επιχείρηση ως μισθωτής. Από τη σύμβαση, λοιπόν, της μίσθωσης, απορρέουν κύριες και παρεπόμενες υποχρεώσεις και δικαιώματα και των δύο συμβαλλομένων, του μισθωτή και του εκμισθωτή.

Πολλές, όμως, είναι οι περιπτώσεις, όπου ο επιχειρηματίας που επιθυμεί να νοικιάσει ένα ακίνητο για τη σύσταση της επιχείρησής του, αποζημιώνει χρηματικά τον προηγούμενο ενοικιαστή, με σκοπό να παραιτηθεί από τη σύμβαση ενοικίου και να αποχωρήσει. Το ποσό που λαμβάνει ο προηγούμενος ενοικιαστής ως αποζημίωση, φορολογείται αυτοτελώς, αφού θεωρείται εισόδημα και εφαρμόζεται ο εκάστοτε συντελεστής.

Σημειώνεται, βέβαια, ότι οι μισθώσεις επιβαρύνονται και με *συμπληρωματικό φόρο*, γι' αυτούς που έχουν ακίνητο και το νοικιάζουν σε τρίτο ή για τους επιχειρηματίες, οι οποίοι έχουν στην κατοχή του κάποιο ακίνητο και το χρησιμοποιούν για την εξυπηρέτηση των σκοπών τους. Δεν ισχύει το ίδιο, γι' αυτούς που νοικιάζουν ένα ακίνητο για να στεγάσουν την επιχείρησή τους.

Γενικότερα, τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης μιας επιχείρησης, διενεργούνται κατά την αγορά ενός παγίου στοιχείου, με το φόρο μεταβίβασης ακινήτου, συμβολαιογραφικά έξοδα, μεσιτικά, δικηγορικά έξοδα κ.λπ.

1.4.2 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Κατά τη σύσταση των εταιριών και λοιπών κερδοσκοπικών προσώπων και κοινοπραξιών, επιβάλλεται Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου, που είναι 1% πάνω στο ποσό του κεφαλαίου, της σύστασης, της αύξησης κ.λπ. Ο συντελεστής του φόρου, ο οποίος ορίζεται σε 1% επί της φορολογητέας αξίας, πρέπει να καταβληθεί μέσα σε 15 ημέρες από την καταχώρηση της πράξης

στο αντίστοιχο μητρώο ή από τη σχετική εγγραφή στα οικεία βιβλία, στις περιπτώσεις εκείνες που δε συντάσσεται έγγραφο.

Επιπλέον, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου επιβάλλεται και στα δάνεια που συνάπτουν οι επιχειρήσεις, με επιβολή φόρου 1%, πάνω στην αξία του δανείου, εφόσον:

1. Ο δανειστής έχει δικαίωμα σε ποσοστό στα εταιρικά κέρδη.
2. Όταν το δάνειο συνάπτεται με εταίρο, με σύζυγο ή με τέκνο του εταίρου, με την προϋπόθεση, ότι το δάνειο αυτό έχει το ίδιο αποτέλεσμα που έχει και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.
3. Όταν το δάνειο που έχει συναφθεί με τρίτο πρόσωπο, εγγυήθηκε κάποιος εταίρος και εφόσον το δάνειο αυτό εξομοιώνεται με αύξηση του κεφαλαίου.

1.4.3 Κτήση Ακινήτων κατά τη Σύσταση

Κατά τη σύσταση μιας επιχείρησης, υπάρχει περίπτωση ο επιχειρηματίας να προβεί στην αγορά ενός ακινήτου, με σκοπό να στεγάσει την επιχείρησή του και να μην πληρώνει ενοίκιο σε κάποιο τρίτο. Ως ακίνητα, βέβαια, μπορεί να θεωρηθούν τα γήπεδα, τα οικόπεδα, τα κτίρια, τα γραφεία, οι αποθηκευτικοί χώροι, τα ορυχεία, οι φυτείες κ.λπ., ανάλογα με το μέγεθος της εκάστοτε επιχείρησης. Ενδέχεται, όμως, ένας εταίρος να εισφέρει τη χρήση ακινήτου στον άλλο εταίρο, σε προσωπική εταιρία. Στην περίπτωση αυτή, η κυριότητα παραμένει στον εισφέροντα εταίρο.

Εισφορά ακινήτου και εισφορά χρήσης ακινήτου

Όταν ένας εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου στην εταιρία, υπόχρεος στο φόρο είναι ο ίδιος και όχι η εταιρία. Ο υπόχρεος, λοιπόν, στη φορολογία, έχει το δικαίωμα να εκπέσει απόσβεση για τη φθορά που δέχεται το ακίνητο, αφαιρώντας το ποσό από το μερίδιο των κερδών που του αναλογεί.

1.4.4 Αγορά και Κτήση Παγίων – Ακινήτων από Επιχείρηση: Αποκτώμενα Αγαθά Επένδυσης

Κατά τη σύσταση μιας εταιρίας, συχνά, αγοράζονται πάγια στοιχεία (κτίρια, αποθήκες και ακίνητα) και αγαθά επένδυσης για τη στέγαση και λειτουργία της δραστηριότητάς της. Σαν αγαθά επένδυσης, θεωρούνται τα

ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτήν, σε διαρκή εκμετάλλευση.

Σε αυτό το σημείο, πρέπει να επισημανθούν τα εξής:

- Ο υποκείμενος στο φόρο επί των αποκτώμενων αγαθών επένδυσης, εμπίπτει στο νόμο, όσο αφορά στην έκπτωση του φόρου και το διακανονισμό των εκπτώσεων.
- Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε με την περιοδική δήλωση του μηνός, υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό.
- Η υπόχρεη επιχείρηση στο φόρο, έχει το δικαίωμα έκπτωσης του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, το οποίο αντιστοιχεί επί των αγοραζομένων ακινήτων – παγίων.
- Στην περίπτωση που η αγορά προηγήθηκε του παγίου – ακινήτου και έγινε η έκπτωση του ΦΠΑ με βάση το συμβόλαιο, η έκπτωση θα κριθεί κατά το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης του ακινήτου, εφόσον το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε αργότερα.
- Για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης θα κριθεί κατά το χρόνο, τον οποίο αρχίζει η χρησιμοποίηση των αγαθών αυτών.
- Εφόσον σε μια επιχείρηση συντρέχουν, μαζί με τις εμπίπτουσες στο ΦΠΑ δραστηριότητες και άλλες, απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τότε οφείλεται να γίνει επιμερισμός του ποσού του ΦΠΑ αγορά του ακινήτου.
- Στην περίπτωση που υπάρχει «pro-rata» σχέση, είτε είχε εκπεστεί ολόκληρο το ποσό του φόρου, η πώληση αυτή θεωρείται αφορολόγητη πώληση, καθώς γίνεται αρνητικός διακανονισμός.
- Σε ενδεχόμενη περίπτωση, όπου δε χρησιμοποιήθηκε από την επιχείρηση το ακίνητο μέσα στην πενταετία, τότε, θεωρείται ότι το κτίσμα χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητη δραστηριότητα, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Αυτό σημαίνει, ότι η επιχείρηση έχει υποχρέωση, με την εκκαθαριστική δήλωση της 5^{ης} διαχειριστικής περιόδου, να ενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του φόρου, τον οποίο συμψήφισε ή της επεστράφη.

1.4.5 Κτήση Ακινήτου ως Εμπίπτουσα σε Αναπτυξιακούς Νόμους.

Σε περίπτωση που επιθυμεί μία επιχείρηση να έχει ακίνητα, με σκοπό να τα ιδιοχρησιμοποιήσει για τη λειτουργία της, ως γραφεία, αποθηκευτικούς χώρους κ.λπ., τότε, κατά τη σύσταση, είναι δυνατόν, ο επιχειρηματίας ή οι ιδρυτές να κάνουν ένα προσύμφωνο με υποσχετικές ή εκπονητικές συμβάσεις, ώστε να αποκτήσει η επιχείρηση εμπράγματα δικαιώματα.

Εδώ, πρέπει να σημειωθεί, ότι η επιχείρηση έχει υποχρέωση καταβολής ειδικού ετήσιου φόρου 3% επί της αξίας των ακινήτων, τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σ' αυτήν, κατά πλήρη ή ψιλή κυριότητα ή επί των οποίων έχει η ίδια εμπράγματα δικαιώματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΙΔΥΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥΣ



ΕΝΟΤΗΤΑ 2.1: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

2.1.1 Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Κατά τη σύσταση των εταιριών και λοιπών κερδοσκοπικών προσώπων και κοινοπραξιών, επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%, πάνω στο ποσό του κεφαλαίου της σύστασης, αύξησης κ.λπ. Ο συντελεστής του φόρου, ο οποίος ορίζεται σε 1% επί της φορολογητέας αξίας, πρέπει να καταβληθεί μέσα σε 15 ημέρες από την καταχώρηση της πράξης, στο αντίστοιχο μητρώο ή από τη σχετική εγγραφή στα οικεία βιβλία, στις περιπτώσεις όπου δε συντάσσεται έγγραφο.

Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου επιβάλλεται και στα δάνεια που συνάπτουν οι εταιρίες, με επιβολή φόρου 1% πάνω στην αξία του δανείου, εφόσον:

1. Ο δανειστής έχει δικαίωμα σε ποσοστό στα εταιρικά κέρδη.
2. Όταν το δάνειο συνάπτεται με εταίρο, με σύζυγο ή με τέκνο του εταίρου, με την προϋπόθεση ότι, το δάνειο αυτό έχει το ίδιο αποτέλεσμα με αυτό που έχει και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου. Δηλαδή, να προκύπτει ο δανεισμός από συμβολαιογραφικό έγγραφο ή από ανάλογη εγγραφή στα οικεία βιβλία και να ορίζεται ο χρόνος, κατά τον οποίο θα λάβει χώρα η κεφαλαιοποίηση του δανείου.
3. Όταν το δάνειο που έχει συναφθεί με τρίτο πρόσωπο, εγγυήθηκε κάποιος εταίρος και εφόσον το δάνειο αυτό εξομοιώνεται με αύξηση του κεφαλαίου.

Σημειώνεται ότι, κατά τη σύσταση μιας εταιρίας, εκτός από την ατομική, ο επιβαλλόμενος φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου υπολογίζεται πάνω στην πραγματική αξία των κάθε είδους περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται και αποτελούν κεφάλαιο της εταιρίας.

2.1.2 Κτήση Ακινήτων κατά τη Σύσταση

Για τη σύσταση μιας επιχείρησης, είναι απαραίτητο να γίνει η επιλογή του τόπου εγκατάστασης αυτής. Η εγκατάστασή της μπορεί να είναι, είτε σε ιδιόκτητο χώρο, ώστε να αποφευχθούν τα ενοίκια, είτε ένας εταίρος να

εισφέρει τη χρήση ακινήτου σε προσωπική εταιρία. Σε δεύτερη περίπτωση, η κυριότητα παραμένει στον εταίρο που εισφέρει το ακίνητο.

Εισφορά ακινήτου και εισφορά χρήσης ακινήτου:

Σε περίπτωση εισφοράς ακινήτου σε εταιρία, υπόχρεος στο φόρο εισοδήματος είναι αυτός που εισφέρει τη χρήση του ακινήτου και όχι η εταιρία. Η εταιρία θα πρέπει να ανοίξει ένα λογαριασμό τάξεως, για την παρακολούθηση του ακινήτου και να αναγράψει στα βιβλία μια συμβολική τιμή.

Επίσης, εκείνος που εισφέρει το ακίνητο, δικαιούται να ενεργήσει απόσβεση, αφαιρώντας το ποσό από το μερίδιο των κερδών που του δίνει η εταιρία. Έτσι, θα φορολογηθεί για το υπόλοιπο των κερδών που απομένει.

ΕΝΟΤΗΤΑ 2.2: ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΦΟΡΩΝ

2.2.1 Παρακράτηση Φόρου από Αμοιβές Ελευθερίων Επαγγελματιών

Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέριου επαγγέλματος, ενεργείται παρακράτηση φόρου, με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος αυτός, κατά την καταβολή των αμοιβών παρακρατείται από το δημόσιο και από υπηρεσίες του δημοσίου τομέα, ΟΤΑ, ΝΠΔΔ, τράπεζες, συνεταιρισμούς κ.λπ., καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ.

Οι παρακρατούντες, υποχρεούνται να αποδίδουν το φόρο αυτό με εφάπαξ καταβολή στην αρμόδια ΔΥΟ, μέχρι την 20^η ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτος. Η καταβολή αυτή, γίνεται με υποβολή προσωρινής δήλωσης, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε.

2.2.2 Αμοιβές Τρίτων

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας, καθώς και το δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο, έχουν υποχρέωση να εκδώσουν τριπλότυπο *απόδειξη δαπάνης*, για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση των δραστηριοτήτων τους ή το δραστικό δυναμικό του δημοσίου τομέα. Η απόδειξη δαπάνης συνδέεται με την καταβολή αμοιβών σε συγγραφείς ή εισηγητές επιμορφωτικών σεμιναρίων, οι οποίοι δεν είναι επιτηδευματίες. Στην απόδειξη αυτής της δαπάνης, η οποία υπογράφεται από τον δικαιούχο, αναγράφονται μεταξύ άλλων, και οι τυχόν φόροι, οι οποίοι παρακρατούνται, καθώς και οι λοιπές επιβαρύνσεις.

2.2.3 Αμοιβές Μισθωτών Υπηρεσιών

Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ο φόρος παρακρατείται, από εκείνον ο οποίος απασχολεί συστηματικά έμμισθο προσωπικό, είτε με μισθό είτε με ημερομίσθιο, είτε αυτός καταβάλλει επιχορηγήσεις, συντάξεις ή άλλες παροχές.

Ο παρακρατούμενος φόρος αποδίδεται ανά δίμηνο με προσωρινές δηλώσεις μέχρι, 20/3, 20/5, 20/7, 20/9, 20/11, 20,1. Στην περίπτωση που ο υπόχρεος παρακράτησης φόρου, απασχολεί ή καταβάλλει συντάξεις σε περισσότερα από 500 άτομα, υποβάλλει μηνιαία δήλωση στο πρώτο εικοσαήμερο του επόμενου μήνα. Εκτός, όμως, από τις προσωρινές δηλώσεις, υποβάλλεται και οριστική εκκαθαριστική, εντός του Μαρτίου και αφορά το προηγούμενο έτος.

Σε περίπτωση που καταβάλλεται αντί μισθού, ημερομίσθιο και παρέχονται υπηρεσίες ορισμένου χρόνου, η διάρκεια των οποίων είναι μικρότερη τους έτους, η παρακράτηση ορίζεται σε 3% για ημερομίσθιο πάνω από 24€. Για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις και κάθε είδους προμήθειες, γίνεται παρακράτηση 20% στις ακαθάριστες αμοιβές. Τέλος, στα αναδρομικά παρακρατείται φόρος 20%, ενώ τα επιδόματα που καταβάλλονται στους δικαιούχους, φορολογούνται αυτοτελώς με 10%.

2.2.4 Αμοιβές σε Υπαλλήλους Αλλοδαπής

Οι αμοιβές σε υπαλλήλους, οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, φορολογούνται αυτοτελώς 15%, παρακρατείται δε κατά την πληρωμή ο σχετικός φόρος. Η υποβολή της αντίστοιχης δήλωσης γίνεται κάθε δίμηνο.

2.2.5 Μισθός και Παροχές στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. και εταίρων Ε.Π.Ε.

Σε περίπτωση παροχών στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. και εταίρων Ε.Π.Ε., παρακρατείται φόρος από την Α.Ε. και την Ε.Π.Ε. με συντελεστή 32%, ο οποίος εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισροών και του χαρτοσήμου, ο οποίος και αποδίδεται κάθε δίμηνο. Με την παρακράτηση του συγκεκριμένου φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν.

2.2.6 Αποζημίωση που καταβάλλει ο Ιδιοκτήτης στον Μισθωτή

Στην αποζημίωση που καταβάλλεται στο μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης, η καταγγελία γίνεται με δικαστική απόφαση, είτε με βάση το νόμο, είτε μετά από συμφωνία των

διαδίκων, ενεργείται παρακράτηση. Στην περίπτωση αυτή, παρακρατείται φόρος 20% για την αποζημίωση που καταβάλλεται και η δήλωση υποβάλλεται κάθε δίμηνο και εντός 20 ημερών του επόμενου μήνα.

2.2.7 Εισόδημα από Κινητές Αξίες

Σε περίπτωση εισοδήματος που αποκτάται από αλλοδαπούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια (εκτός μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστό εκτός μισθού στα μέλη του Δ.Σ., καθώς επίσης και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό), παρακρατείται φόρος 35%. Ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση, μετά την 15^η του επόμενου μήνα, όπου και έγινε η παρακράτηση. Επίσης, αν πρόκειται για εισόδημα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης, παρακρατείται φόρος 20%.

2.2.8 Αποζημιώσεις σε Υπαλλήλους

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται ως εκτός έδρας, σε υπαλλήλους δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών, όπως και σε εκλεγμένα πρόσωπα που ανήκουν στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, φορολογούνται αυτοτελώς με 15%. Η παρακράτηση γίνεται κατά την πληρωμή, ενώ η δήλωση υποβάλλεται κάθε δίμηνο και μέσα σε 20 μέρες του επόμενου μήνα.

2.2.9 Παρακράτηση Φόρου επί των Τόκων

Αναφορικά με τους τόκους των τραπεζικών καταθέσεων ή ταμειευτηρίου ή πράξεων REPOS, γίνεται παρακράτηση ως εξής:

- Παρακρατείται φόρος από τις τράπεζες σε ποσοστό 10% και αποδίδεται μέσα σε 15 ημέρες, από το τέλος του μήνα που υπολογίσθηκαν οι τόκοι.
- Παρακρατείται φόρος από τον καταβάλλοντα κατά την πληρωμή σε ποσοστό 10%, αν έχει εισόδημα από αμοιβαία κεφάλαια και από εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

- Παρακρατείται φόρος σε ποσοστό 10%, για τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Όταν ο οφειλέτης των τόκων δεν είναι επιτηδευματίας, ο δικαιούχος αυτών, αποδίδει φόρο 20%, αφού υποβάλλει τη σχετική δήλωση μέσα σε 15 ημέρες από τον επόμενο μήνα της καταβολής.

2.2.10 Αποδόσεις Φόρου από Πράξεις Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας

Οι εταιρίες επενδύσεων και χαρτοφυλακίου καταβάλλουν 3‰ σε ετήσια βάση, επί του μέσου όρου των επενδύσεων που έκαναν. Με την καταβολή αυτή, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση. Έχουν όμως, την υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο Ιουνίου Κι Ιανουαρίου του επόμενου εξαμήνου από τον υπολογισμό.

Επίσης, υπολογίζεται φόρος 3‰ επί των αποδόσεων από συμβάσεις ή πράξεις χρηματοοικονομικών προϊόντων, στις εταιρίες αποδόσεων και στα αμοιβαία κεφάλαια. Αν ο δικαιούχος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, ή πρόκειται για εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου, παρακρατείται φόρος 15%.

Όσο αφορά στις Ανώνυμες Εταιρίες, ο συντελεστής φορολόγησης στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών είναι 1,5‰. Επιπλέον, παρακρατείται φόρος 20% για την καταβολή προμηθειών ή αμοιβών σε διαμεσολαβητές πώλησης μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων.

Τέλος, παρακρατείται φόρος 1,5‰ για πωλήσεις μετοχών, που έγιναν κατά τον προηγούμενο μήνα, από φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα ή από αλλοδαπές επιχειρήσεις που έχουν, επίσης, την κατοικία τους την Ελλάδα. Σε περίπτωση πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικών πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ο συντελεστής φορολόγησης είναι 5% στην πραγματική αξία πώλησης.

2.2.11 Παρακράτηση Φόρου από Αποζημιώσεις και από Δικαιώματα αλλοδαπών

Παρακρατείται φόρος 20% και αποδίδεται με δήλωση μέχρι την 15^η του επόμενου μήνα, για αποζημιώσεις που δίδονται σε αλλοδαπούς, οι οποίοι δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και προέρχονται από εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων από αυτούς ή για επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων ή πρόκειται για οργάνωση επιχειρήσεων, εκπαίδευση προσωπικού, όπως και για την παροχή οποιαδήποτε υπηρεσίας.

Επίσης, παρακράτηση φόρου γίνεται σε αποζημιώσεις ή δικαιώματα αλλοδαπών, οι οποίοι και πάλι δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Οι αποζημιώσεις αφορούν χρήση τεχνικής βοήθειας, δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, χρήση εμπορικών ή βιομηχανικών σημάτων ή προνομίων, σχεδίων ή προτύπων, κινηματογραφικών ταινιών, πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων αναδημοσίευσης άρθρων, μελετώ κ.λπ. Στις περιπτώσεις αυτές, παρακρατείται φόρος 20%.

Τέλος, παρακρατείται φόρος εισοδήματος με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, σε ποσοστό 3,50% για τα δημόσια έργα, 4,20% για τα ιδιωτικά έργα και 8,75% για έργα χωρίς υλικά. Ο φόρος υπολογίζεται στην ακαθάριστη αξία των έργων, την εκτέλεση των οποίων αναλαμβάνουν στην Ελλάδα αλλοδαποί, όπως εργολήπτες κατασκευαστές και αποδίδεται με δήλωση, μέχρι την 15^η μέρα από τον επόμενο μήνα της παρακράτησης.

2.2.12 Φορολόγηση Αμοιβών αναφορικά με Μελέτες Δομικών Έργων

Όσο αφορά στην εκπόνηση μελετών σχεδίων και επίβλεψη έργων, υπολογίζεται στη νόμιμη αμοιβή ως προκαταβλητέος φόρος, 4% ή 10%. Στην περίπτωση που υποβάλλεται κοινή δήλωση, μεταξύ του μηχανικού που συνέταξε τη μελέτη και της επιχείρησης στην οποία συμμετέχει ο μηχανικός, καταβάλλεται φόρος 15%, που υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της νόμιμης αμοιβής προσαυξημένης με την εισφορά ΟΓΑ.

Σε περίπτωση που οι μηχανικοί ή αρχιτέκτονες εργάζονται ως μισθωτοί σε επιχείρηση, ο ίδιος φόρος (15%) θα υπολογισθεί στο ακαθάριστο ποσό της νόμιμης αμοιβής, μειωμένο κατά το ποσό των ακαθαρίστων αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες, για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα.

2.2.13 Ενδεικτικοί εντοπισμοί και επισημάνσεις από περιπτώσεις παρακρατήσεων και αποδόσεων

- Για τη μεταβίβαση σε ημεδαπά αθλητικά σωματεία του δικαιώματος χρησιμοποίησης, π.χ. ποδοσφαιριστών κ.λπ., παρακρατείται φόρος 20% για τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπά αθλητικά σωματεία. Ο ίδιος φόρος ισχύει και για την ανανέωση του συμβολαίου. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την παρακράτηση.
- σε περίπτωση δωρεών ή χορηγιών π.χ. από επιχειρήσεις, η δωρήτρια επιχείρηση οφείλει να παρακρατήσει ποσό φόρου 10%, εάν τα ποσά για κάθε δωρεοδόχο υπερβαίνουν τα 2.950€.
- οι τόκοι από ομόλογα και έντοκα γραμμάτια του ελληνικού δημοσίου, φορολογούνται αυτοτελώς με 10%. Αποδίδεται ο φόρος εντός των 15 ημερών του επόμενου μήνα.
- Όσο αφορά στην παρακράτηση φόρου εισοδήματος κατά την προμήθεια από επιχειρήσεις κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών προς το δημόσιο, παρακρατείται φόρο: α) 1% για τα υγρά καύσιμα, β) 4% για τα λοιπά αγαθά και γ) 8% για την παροχή υπηρεσιών.
- Σε περίπτωση αποζημίωσης απολυόμενων μισθωτών, παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20%, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης.
- Σχετικά με την υπεραπόδοση επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων για ασφαλίσεις ζωής, παρακρατείται φόρος 15%.
- Παρακρατείται φόρος 3% επί της αξίας του κατασκευαζόμενου έργου ή μισθώματος επί εργολάβων ή ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και λοιπών προσόδων.
- Για τη σύναψη σύμβασης ή προμήθειας υλικού από αλλοδαπούς οίκους ή αλλοδαπά εργοστάσια, παρακρατείται φόρος 15% πάνω στις αμοιβές ή στις προμήθειες, προκειμένου να συναφθεί σύμβαση προμήθειας υλικού.

2.2.14 Υποχρεώσεις και Διαφορισμοί στην Παρακράτηση Φόρου από τα Νομικά Πρόσωπα

Οι ημεδαπές Α.Ε. και οι συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών εκτός μισθού στα μέλη του Δ.Σ. ή στους διευθυντές αυτών, όπως και οι αμοιβές στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, καθώς τα εισοδήματα αυτά είναι φορολογούμενα στο όνομα του νομικού προσώπου.

Δεν προβαίνουν, επίσης, σε παρακράτηση φόρου και οι Ε.Π.Ε., για τα κέρδη που διανέμουν στους εταίρους τους, ανάλογα με τα εταιρικά μερίδια που κατέχει ο καθένας και ανάλογα με τις απολήψεις που γίνονται από αυτούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, έναντι των κερδών που θα προκύψουν.

Τώρα, στην περίπτωση που ο δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες είναι νομικό πρόσωπο ή αλλοδαπή επιχείρηση, που δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, παρακρατείται φόρος, το ποσοστό του οποίου ορίζεται σε 35% στο εισόδημα αυτό, και ο αλλοδαπός δικαιούχος δεν υποχρεούται στην υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης για το πιο πάνω εισόδημα.

2.2.15 Εξαιρέσεις από την Παρακράτηση

Δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, στους τόκους τους οποίους καταβάλλει εταιρία κράτους – μέλους, σε συνδεδεμένη εταιρία άλλου κράτους – μέλους.

Τις πληρωμές των τόκων τις πραγματοποιούν οι ανάλογοι φορείς, οι οποίοι είναι κατά κανόνα τράπεζες και έχουν υποχρέωση να παρέχουν πληροφορίες του δικαιούχου, υποβάλλοντας παράλληλα στοιχεία ταυτότητας, κατοικίας και του ύψους του εισοδήματος αυτού στην αρμόδια αρχή της χώρας του δικαιούχου, ώστε να υπάρχει η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών – μελών για τις πληρωμές των τόκων.

Η Ελλάδα έχει την υποχρέωση αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών προς όλα τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΕΝΟΤΗΤΑ 2.3: ΕΙΔΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ

2.3.1 Επιβολή Τελών σε Επιχειρήσεις

Οι επιχειρήσεις (ατομικές – καταστήματα και νομικά πρόσωπα), αποτελούν κύρια πηγή εσόδων για τους Δήμους, καθώς τα δημοτικά συμβούλια εκδίδουν διάφορες αποφάσεις, με τις οποίες κανονίζονται οι όροι των δημοτικών αγορών, των τουριστικών εγκαταστάσεων, των τοπικών αγορών κ.λπ. Με αυτή την εφαρμογή, επιβάλλεται *ειδικό τέλος* επί των ακαθαρίστων εσόδων των καταστημάτων, εστιατορίων, μπαρ κ.λπ.

2.3.2 Φόροι για Ακάλυπτους Χώρους

Πολλές επιχειρήσεις κατέχουν ακάλυπτους χώρους, οι οποίοι δεν αποτελούν τμήμα του οικοπέδου στο οποίο υπάρχει η οικοδομή, γραφεία ή αποθήκες τους. Έτσι, οφείλουν να υποβάλλουν το μήνα Ιανουάριο κάθε έτους, τη σχετική δήλωση που προβλέπεται το οικόπεδο, την έκταση και την τιμή στην οποία αγοράστηκε. Πάνω στην τιμή αυτή, επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 3%.

2.3.3 Τέλος Ακίνητης Περιουσίας ΤΑΠ

Το τέλος ακίνητης περιουσίας επιβαρύνει τον ιδιοκτήτη του ακινήτου κάθε χρόνο καθώς και τον επικαρπωτή ή το νομέα αυτού. Ο συντελεστής του φόρου κυμαίνεται μεταξύ 0,25‰ και 0,35‰ επί της ακίνητης περιουσίας και είναι ενιαίος για όλη τη διοικητική περιφέρεια του Δήμου.

Απαλλάσσονται από το τέλος ακίνητης περιουσίας τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που υπάρχουν ή θα συσταθούν καθώς και τα φιλανθρωπικά ιδρύματα δημοσίου δικαίου. Απαλλαγές, επίσης, αναγνωρίζονται και στ αθλητικά σωματεία, στις ενώσεις και ομοσπονδίες, που έχουν νόμιμα αναγνωριστεί από η Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, τα οποία χρησιμοποιούνται ως γήπεδα ή χώροι αθλητικών εγκαταστάσεων.

2.3.4 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται στη μεγάλη ακίνητη περιουσία, που βρίσκεται στην Ελλάδα και που αποτελείται από ακίνητα ή άλλα εμπράγματα δικαιώματα με ακίνητα, υπολογιζόμενος στη συνολική αξία της περιουσίας αυτής, η οποία ανήκει σε νομικό πρόσωπο και υπολογίζεται σε ετήσια βάση.

Αναλυτικότερα, αναφέρονται τα εξής:

- Ως υποκείμενη αξία σε φόρο ακινήτου περιουσίας, λαμβάνεται η αγοραία αξία αυτού, δηλαδή με βάση το τίμημα, το οποίο μπορεί να επιτευχθεί, κατά την πώληση του ακινήτου.
- Ο ΦΜΑΠ έχει χαρακτήρα δημόσιου φόρου.
- Σε περίπτωση πτώχευσης, οι «πτώχοι» δεν εξαιρούνται από την καταβολή του φόρου.
- Προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος, λαμβάνεται υπόψη η συνολική αξία που έχουν τα ακίνητα, καθώς και τα εμπράγματα σ' αυτά δικαιώματα, κατά την έναρξη του έτους της φορολογίας, κ.λπ.

2.3.5 Ειδικός Φόρος Ακίνητης Περιουσίας Εταιριών

Ο ειδικός ετήσιος φόρος επί των ακινήτων, επιβάλλεται σε ακίνητα εταιριών, τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα. Οι εταιρίες αυτές καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο, ο οποίος υπολογίζεται στο 3% επί της αξίας των ακινήτων.

Από την επιβολή του ειδικού φόρου ακίνητης περιουσία εταιριών, εξαιρούνται οι παρακάτω εταιρίες, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την καταστατική τους έδρα:

1. Οι ναυτιλιακές εταιρίες, που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, οι πλοιοκτήτριες εταιρίες για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα ως γραφεία και αποθήκες και γενικότερα οι εταιρίες για τα ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν αυτά ως γραφεία ή αποθηκευτικοί χώροι.
2. Οι εταιρίες, των οποίων οι μετοχικοί τίτλοι του ευρίσκονται σε διαπραγμάτευση στη χρηματιστηριακή αγορά.
3. Οι εταιρίες, οι οποίες εμφανίζουν ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα στην Ελλάδα, μικρότερα σε σχέση με άλλα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα αυτών από άλλες δραστηριότητες.

4. Οι εταιρίες, που ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου.
5. Οι Α.Ε., που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν.
6. Οι Ε.Π.Ε., εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα, στα οποία ανήκουν οι εταιρίες, οι οποίες συμμετέχουν.
7. Οι προσωπικές εταιρίες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα, στα οποία ανήκουν οι εταιρίες, οι οποίες συμμετέχουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



ΕΝΟΤΗΤΑ 3.1: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

3.1.1 Έννοια εμπορικής επιχείρησης, κέρδους, φορολογητέου αποτελέσματος

Εμπορική επιχείρηση είναι η επιχείρηση, η οποία μεσολαβεί από την παραγωγή στην κατανάλωση και αποβλέπει στην επίτευξη του κέρδους.

Στην έννοια του όρου «εμπορική επιχείρηση» εμπεριέχονται οι επιχειρήσεις που ασκούν απλή εμπορία, οι βιομηχανικές ή βιοτεχνικές, οι οποίες με την μετατροπή των πρώτων υλών σε βιομηχανικά προϊόντα μεσολαβούν έμμεσα από την παραγωγή στην κατανάλωση, και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και όλα τα επαγγέλματα που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, εκτός από εκείνα που εντάσσονται στα ελευθέρια επαγγέλματα, όπως γιατροί, δικηγόροι κ.λπ.

Ο όρος «κέρδος» από φορολογικής άποψης είναι ταυτόσημος του όρου «εισόδημα» και χρησιμοποιείται ευρύτατα στη λογιστική και στην εμπορική πρακτική, ενώ «λογιστικό κέρδος» ονομάζεται η διαφορά μεταξύ της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης, κατά την έναρξη και λήξη της κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Για όσες επιχειρήσεις εφαρμόζεται ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, φορολογητέο κέρδος ή φορολογητέο εισόδημα, ονομάζεται η διαφορά μεταξύ του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων κάθε διαχειριστικής περιόδου και των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης, προσαυξημένη με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες.

Από τους πιο πάνω ορισμούς συνεπάγεται ότι, το φορολογητέο κέρδος ή το φορολογητέο εισόδημα μπορεί να είναι ποσό διαφορετικό του πραγματικού κέρδους. Αν π.χ. επιχείρηση παροχής υπηρεσιών είχε έσοδα 2.000,00 και το μοναδικό έξοδό της ήταν 300,00 που αφορούσε πρόστιμο για παράβαση του Κ.Β.Σ., τότε το πραγματικό κέρδος θα ήταν $2.000,00 - 300,00 = 1.700,00$ και το φορολογητέο εισόδημα $1.700,00 + 300,00 = 2.000,00$.

Για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, φορολογητέο κέρδος ονομάζεται το ποσό που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των αγορών των ακαθαρίστων εσόδων, με ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους. Στις περιπτώσεις εξωλογιστικού

προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (κέρδους), η διαφοροποίηση μεταξύ των πραγματικών κερδών και των φορολογητέων, μπορεί να είναι σημαντική.

Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζεται το κέρδος που προκύπτει:

1. Από την εκμετάλλευση εμπορικών ή βιομηχανικών –βιοτεχνικών – οικοτεχνιών που λειτουργούν είτε ως ατομικές είτε ως εταιρικές επιχειρήσεις.
2. Από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος.
3. Από την άσκηση επιχείρησης μεταπώλησης ή κατασκευής και πώλησης οικοδομών.
4. Από την εκχώρηση κάθε δικαιώματος που είναι συναφές προς την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως π.χ. παραχώρηση της άδειας κυκλοφορίας αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας κ.λπ.
5. Από την εκχώρηση ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής.
6. Από τόκους από την πώληση εμπορευμάτων ή την παροχή υπηρεσιών με πίστωση.

3.1.2 Ακαθάριστα Έσοδα

Ως ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων λαμβάνονται:

1. Το τίμημα των χονδρικής ή λιανικής πωληθέντων εμπορευμάτων, προϊόντων κ.λπ.
2. Οι αμοιβές από τις παροχές υπηρεσιών προκειμένου για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.
3. Το σύνολο του τιμήματος και των αμοιβών προκειμένου για μικτές επιχειρήσεις.

3.1.3 Λογιστικός Τρόπος Προσδιορισμού των Φορολογητέων Αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με το λογιστικό τρόπο, το φορολογητέο εισόδημα των επιχειρήσεων προκύπτει, αν από τα μικτά κέρδη των εμπορικών και

μεταποιητικών επιχειρήσεων ή από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών, εκπεσθούν εκείνες οι δαπάνες που περιοριστικά αναφέρονται στο άρθρο 31 του Ν.2238/94.

Ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των φορολογητέων αποτελεσμάτων εφαρμόζεται:

1. Στους επιτηδευματίες με βιβλία Β' κατηγορίας, εκτός των τεχνικών επιχειρήσεων που απασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων γενικά, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων. Για τις τεχνικές επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας ή Γ' εκτός (Ε.Π.Ε., Α.Ε., συνεταιρισμών και δημοτικών επιχειρήσεων) εφαρμόζεται ο εξωλογιστικός τρόπος προσδιορισμού των φορολογητέων αποτελεσμάτων.
2. Στους επιτηδευματίες με βιβλία Γ' κατηγορίας περιλαμβανομένων και των τεχνικών που λειτουργούν με τη μορφή νομικού προσώπου Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.

Στις περιπτώσεις, όμως, που τα βιβλία της επιχείρησης κρίνονται ανακριβή ή ανεπαρκή, τότε δεν εφαρμόζεται ο λογιστικός τρόπος, αφού είναι αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Για να εκπέσει μία δαπάνη από τα μικτά κέρδη ή τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει η δαπάνη αυτή να εκπληρώνει τις παρακάτω αρχές:

ι. **Την αρχή της νομιμότητας.** Για κάθε δαπάνη θα πρέπει να έχει εκδοθεί εκείνο το στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., όπως π.χ. τιμολόγιο, απόδειξη παροχής υπηρεσιών κ.λπ. Αν η δαπάνη αγοράς υλικών άμεσης ανάλωσης ή γραφικής ύλης καλύπτεται με απόδειξη λιανικής πώλησης, αυτή δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, επειδή πρόκειται για επαγγελματική χρήση και προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. ή έκδοση τιμολογίου.

Στην περίπτωση, όμως, που δεν προβλέπεται η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης, μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή. Έτσι, για να εκπέσει μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δεν αρκεί η

δαπάνη αυτή να είναι παραγωγική εσόδων, αλλά πρέπει να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ. εάν η έκδοση του στοιχείου, είναι δυσχερής ή ανέφικτη, τότε η δαπάνη δεν καθίσταται εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα.

ii. **Την αρχή της σκοπιμότητας.** Εκπίπτει η δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον εξυπηρετεί το σκοπό της επιχείρησης και όχι τα ιδιωτικά συμφέροντα του επιχειρηματία ή άλλο μη παραγωγικό σκοπό.

Στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισης, υπάγονται όχι μόνο εκείνες οι δαπάνες που καταβάλλονται με βάση το νόμο ή από συμβατικές υποχρεώσεις, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες, εφόσον αυτές συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση της επιχείρησης και τη δημιουργία κέρδους. Αν π.χ. στα βιβλία της επιχείρησης καταχωρήθηκε ποσό 2.000 που αφορά έξοδα θερινής διαμονής του επιχειρηματία, το ποσό αυτό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, επειδή δεν έγινε για το σκοπό της επιχείρησης.

iii. **Την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες. Έτσι, δεν επιτρέπεται δαπάνη, η οποία αφορά συγκεκριμένη χρήση να καταχωρείται και να βαρύνει τα έσοδα των προηγούμενων ή επόμενων χρήσεων.

Επίσης, τα έσοδα που εισπράττονται σε συγκεκριμένη χρήση, αλλά ανήκουν στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις, καταχωρούνται προσωρινά σε λογαριασμό υποχρεώσεων και μεταφέρονται στους αρμόδιους λογαριασμούς της ομάδας 7 του Ε.Γ.Λ.Σ., κατά το έτος το οποίο αφορούν για να γίνει η συσχέτιση με τα έξοδα της ίδιας χρήσης.

Για τη λογιστική αντιμετώπιση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων από το Γ.Λ.Σ., έχουν καθιερωθεί οι πιο κάτω μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού:

α) λογ. 36: «μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού», στον οποίο καταχωρούνται έξοδα των επόμενων χρήσεων, τα εισπρακτέα έσοδα της χρήσης, οι αγορές υπό παραλαβή και οι εκπτώσεις επί αγορών χρήσης υπό διακανονισμό.

β) λογ. 56: «μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού», στον οποίο περιλαμβάνονται τα έσοδα επόμενων χρήσεων, τα δουλευμένα έξοδα χρήσης (πληρωτέα) και οι εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσης υπό διακανονισμό.

iv. Την αρχή της αναγραφής της δαπάνης στα βιβλία της επιχείρησης. Τέλος, για να αναγνωρισθεί η δαπάνη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, θα πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

3.1.4 Εκπιπόμενες Δαπάνες

Από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εκπίπτονται με τις πιο πάνω προϋποθέσεις ποσά, τα οποία αφορούν δαπάνες και λοιπά βάρη της επιχείρησης.

1. Γενικά έξοδα διαχείρισης. Τέτοιες δαπάνες είναι τα έξοδα διαχείρισης, όπως, τα ενοίκια, ο φωτισμός, τα τηλεφωνικά –τηλεγραφικά, ταχυδρομικά, τα έξοδα διαφήμισης, τα κοινόχρηστα κ.λπ., τα οποία συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της.
2. Έξοδα μισθοδοσίας προσωπικού. Στα έξοδα διαχείρισης περιλαμβάνονται και τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού που εργάζεται στην επιχείρηση, εφόσον βέβαια, οι αμοιβές αυτές έχουν υπαχθεί σε ασφαλιστικές εισφορές, όπως Ι.Κ.Α. κ.λπ. Κατ' εξαίρεση, αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι αμοιβές που δίνονται σε ανήλικους, που τελούν υπό δικαστική επιμέλεια, τα επιδόματα κοινωνικού περιεχομένου που χορηγούνται στους μισθωτούς κ.λπ.
3. Προμήθειες σε υπαλλήλους για την προώθηση των προϊόντων. Επίσης, εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των προμηθειών των υπαλλήλων, για το οποίο εκδόθηκαν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθώς επίσης και τα ποσά που καταβάλλοντα για δαπάνες εκτός έδρας των υπαλλήλων.
4. Διαχειριστές και μέλη Ε.Π.Ε. Όσο αφορά τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων τους, εφόσον τα πρόσωπα αυτά έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες.
5. Οι δωρεές. Εκτός από τις παραπάνω δαπάνες, όμως, μία επιχείρηση μπορεί να κάνει και κάποιες δωρεές. Τα χρηματικά, λοιπό, ποσά και η αξία των ακινήτων που καταβάλλονται ή μεταβιβάζονται στο Δημόσιο, τους

Δήμους και τις Κοινότητες του Κράτους κ.λπ., εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

6. Έκπτωση δαπανών χωρίς αποδεικτικά στοιχεία. Από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες στην αλλοδαπή, που εκδίδουν εφημερίδες ή περιοδικά, επιχειρήσεις ραδιοφωνίας ή τηλεόρασης καθώς και των γραφείων γενικού τουρισμού, εκπίπτονται χωρίς δικαιολογητικά ειδικές δαπάνες υπολογιζόμενες με ποσοστό 1% για ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109,00 και 0,5% για ακαθάριστα έσοδα πάνω από το ποσό αυτό.

7. Δαπάνες συντήρησης και επισκευής. Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής των μηχανημάτων και επαγγελματικών εγκαταστάσεων της επιχείρησης, αφαιρούνται εξ' ολοκλήρου κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκαν. Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι 1.600 κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν μέχρι 70% του συνολικού ύψους αυτών, ενώ για αυτοκίνητα πέραν των 1.600 κυβικών εκατοστών, εκπίπτει ποσοστό μέχρι 35%.

8. Δαπάνες ανακαίνισης και βελτίωσης μισθωμένης οικοδομής. Οι δαπάνες, στις οποίες υποβάλλεται η επιχείρηση για την ανακαίνιση, διαρρύθμιση και βελτίωση μισθωμένης οικοδομής για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας, είναι εκπεστές εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, κατά την οποία έγιναν και όχι τμηματικά από τα έσοδα περισσότερων χρήσεων.

ΕΝΤΟΤΗΤΑ 3.2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ως τεχνικά έργα εννοούνται τα οικοδομικά έργα, τα λιμενικά, τα υδραυλικά, έργα οδοποιίας και γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και γενικά έργα που γίνονται στην ύπαιθρο. Εργολαβικές εργασίες είναι οι εκσκαφές θεμελίων, οι κατεδαφίσεις, οι κατασκευές μπετόν αρμέ, λιθοδομές, αμμοκονιάματα, ξυλουργικές εργασίες, υδροχρωματισμοί και ελαιοχρωματισμοί, οι διακοσμήσεις και οι εγκαταστάσεις ανελκυστήρων.

3.2.1 Έννοια Εργολαβίας - Υπεργολαβίας

Εργολαβία ορίζεται η σύμβαση μίσθωσης έργου, σύμφωνα με την οποία, ο εργολάβος αναλαμβάνει την εκτέλεση του έργου, ενώ ο εργοδότης υποχρεούται να του καταβάλλει την αμοιβή που συμφωνήθηκε.

Εργολαβικές επιχειρήσεις είναι εκείνες που ασχολούνται με την κατασκευή τεχνικού έργου, που συνδέεται με το έδαφος. Στην έννοια της εργολαβικής επιχείρησης, δεν περιλαμβάνονται οι εμπορικές ή οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις οικοδομικών υλικών.

3.2.2 Ένταξη σε Κατηγορίες Βιβλίων των Τεχνικών Επιχειρήσεων

Στη Β' κατηγορία βιβλίων και στοιχείων εντάσσονται οι ατομικές επιχειρήσεις, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρίες και οι κοινοπραξίες, στις οποίες δε συμμετέχουν Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Εάν οι παραπάνω επιχειρήσεις αναλαμβάνουν δημόσια έργα συμβατικής αξίας για κάθε ένα πάνω από 1.000.000,00, εντάσσονται στη Γ' κατηγορία.

Γενικότερα, οι τεχνικές επιχειρήσεις διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενό εργασιών τους, στις εξής κατηγορίες:

- α) Στις οικοδομικές επιχειρήσεις.
- β) Στις εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων τεχνικών έργων.
- γ) Στις εργοληπτικές επιχειρήσεις κατασκευής ιδιωτικών τεχνικών έργων.
- δ) Στις επιχειρήσεις μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων.

3.2.3 Προσδιορισμός Φορολογητέων Κερδών Τεχνικών Επιχειρήσεων με Βιβλία Γ' κατηγορίας

Ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας, γίνεται με τεκμαρτό τρόπο. Τα ακαθάριστα έσοδα πολλαπλασιάζονται με τους συντελεστές 15% ή 10% κ.λπ., ανάλογα με το είδος του έργου κι έτσι προκύπτει το φορολογητέο αποτέλεσμα.

Όταν όμως, τα δηλούμενα πραγματικά καθαρά κέρδη των ατομικών και των εταιρικών επιχειρήσεων με βιβλία Γ' κατηγορίας είναι μεγαλύτερα από αυτά που προσδιορίζονται τεκμαρτά, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων, ποσοστό 40% των επί πλέον κερδών, προστίθεται στα τεκμαρτά κέρδη και το άθροισμα που προκύπτει υπόκειται σε φορολόγηση. Το υπόλοιπο 60% της παραπάνω διαφοράς καθαρών κερδών που απομένει και δε φορολογήθηκε, μεταφέρεται και εμφανίζεται στον υπολογαριασμό 41.92 « αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

3.2.4 Λογιστικός Προσδιορισμός Κερδών Τεχνικών Επιχειρήσεων

Από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002), τα καθαρά κέρδη των ημεδαπών Α.Ε., των Ε.Π.Ε., των δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων, των συνεταιρισμών που απασχολούνται με την ανέγερση οικοδομών και την κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών, στις οποίες τα ανωτέρω πρόσωπα συμμετέχουν, προσδιορίζονται με την έκπτωση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδά τους (λογιστικός τρόπος).

Για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος των επιχειρήσεων ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, λαμβάνονται υπόψη:

1. Τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία περιλαμβάνουν α) το τίμημα πώλησης των διαμερισμάτων, καταστημάτων κ.λπ., το οποίο λαμβάνεται από τα συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων εφόσον η αξία είναι τουλάχιστον ίση ή μεγαλύτερη από την αντικειμενική, και β) το τίμημα πώλησης των παλαιών υλικών, εάν πριν την ανοικοδόμηση υπήρχαν επί του οικοπέδου, παλαιά κτίσματα κατεδαφισθέντα από αυτόν που ανεγείρει την οικοδομή.

2. Οι δαπάνες ανέγερσης της οικοδομής. Οι δαπάνες της επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης των οικοδομών, περιλαμβάνουν α) το αντάλλαγμα για τις υπεργολαβίες εκτέλεσης εργασιών της πολυκατοικίας, όπως αυτό προκύπτει από τα τιμολόγια των υπεργολάβων, β) την αξία των αγορασθέντων υλικών από τον κατασκευαστή, γ) την απόσβεση της αξίας ξυλείας, η οποία χρησιμοποιείται σε οικοδομικά και άλλα τεχνικά έργα, η οποία ανέρχεται σε 30%. Τα μεταλλικά ικριώματα αποσβένονται προς 10% και τα μηχανήματα προς 15%. γ) τα ημερομίσθια και τους μισθούς που καταβάλλονται από την επιχείρηση στο προσωπικό που απασχολείται στην ανεγειρόμενη οικοδομή και δ) τις λοιπές δαπάνες, τις σχετικές με την ανέγερση της οικοδομής.

3. Το κόστος των απώλητων τμημάτων της οικοδομής

Τόσο τα ακαθάριστα έσοδα όσο και το κόστος ανέγερσης της οικοδομής καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 7 και 2 αντίστοιχα του Ε.Γ.Λ.Σ., χωριστά για κάθε οικοδομή. Το κόστος των απώλητων τμημάτων της οικοδομής καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών και στο λογαριασμό 21 «προϊόντα έτοιμα και ημιτελή» Για να υπολογισθεί το κόστος των απώλητων τμημάτων που έχουν μείνει, διαιρείται το συνολικό κόστος κατασκευής δια του συνολικού εμβαδού της πολυκατοικίας και το πηλίκο της διαίρεσης πολλαπλασιάζεται με το εμβαδό των τμημάτων της οικοδομής, τα οποία δεν έχουν πωληθεί.

ΕΝΟΤΗΤΑ 3.3: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις ορίζεται το κέρδος που προκύπτει, μέσα στο οικονομικό έτος ή γεωργικό έτος, από την εκμετάλλευση μίας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως των αγροτικών, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικών, μελισσοκομικών, δασικών, αλιευτικών κ.λπ., και γενικά κάθε επιχείρησης εκμετάλλευσης της γης.

3.3.1 Ακαθάριστο και Καθαρό Εισόδημα από Γεωργικές Επιχειρήσεις

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και εφόσον αυτά κρίνονται ειλικρινή, το καθαρό εισόδημα προκύπτει με λογιστικό τρόπο. Όταν όμως, ο λογιστικός προσδιορισμός καθίσταται ανέφικτος, τότε το καθαρό εισόδημα προκύπτει εξωλογιστικά από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με τον προβλεπόμενο για κάθε είδους εκμετάλλευσης μοναδικό συντελεστή καθαρού εισοδήματος.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού εισοδήματος των γεωργικών επιχειρήσεων, είναι οι εξής:

- | | | |
|----|---|----------|
| 1. | Προϊόντα φυτικής παραγωγής | |
| | ▪ Οπωροπαραγωγοί | 5-8% |
| | ▪ Ανθοπαραγωγοί | 8% |
| 2. | Προϊόντα ζωικής παραγωγής | |
| | ▪ Βοοτροφικές εκμεταλλεύσεις | 5% |
| | ▪ Χοιροτροφικές εκμεταλλεύσεις | 5% |
| | ▪ Πτηνοτροφικές εκμεταλλεύσεις | 10% |
| 3. | Για λοιπές παραγωγές ισχύουν οι συντελεστές | 10 – 20% |

Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων. Για την εξεύρεση της αξίας τους, τα προϊόντα αποτιμώνται, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησής τους στο χρόνο και στον τόπο της παραγωγής τους.

Στο καθαρό εισόδημα που προκύπτει από την εφαρμογή του πιο πάνω εξωλογιστικού τρόπου, προστίθενται:

1. Οι τόκοι από διάφορες συναλλαγματικές πράξεις εμπορικού χαρακτήρα.
2. Η ωφέλεια από την εκποίηση πάγιων στοιχείων ή από την αυτόματη υπερτίμηση των χρησιμοποιούμενων εγκαταστάσεων ή από την εισφορά της υπεραξίας σε άλλη επιχείρηση.
3. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις, τα οποία ήδη είχαν αποσβεσθεί σε προηγούμενες χρήσεις.
4. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους και τέλη, τα οποία είχαν καταβληθεί αχρεώτητα στο Δημόσιο.

3.3.2 Προσδιορισμός του Γεωργικού Εισοδήματος με Αντικειμενική Μέθοδο

για τον προσδιορισμό του γεωργικού εισοδήματος με την αντικειμενική μέθοδο, καταρτίζονται από τη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, πίνακες του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, οι οποίοι περιέχουν:

- i Τα ποσά αντιπροσωπευτικού ενοικίου ανά στρέμμα ενοικιαζόμενης γεωργικής γης.
- ii Πίνακα ειδών μόνιμης φυτείας με το πρώτο έτος πρόκυψης γεωργικού καθαρού εισοδήματος κατά είδος φυτείας.
- iii Τα ποσά καθαρού γεωργικού εισοδήματος ανά στρέμμα καλλιεργούμενης γεωργικής γης ή κεφαλής εκτρεφόμενου ζώου ή άλλης μονάδας παραγωγής.

Τα ποσά του καθαρού γεωργικού εισοδήματος και των αντιπροσωπευτικών ενοικίων που αναφέρονται στους πίνακες, εμφανίζονται σε σχέση με τα ποσά των πεδινών ζωνών, μειωμένα κατά 20% για τις ημιορεινές ζώνες και μειωμένα κατά 40% για τις ορεινές ζώνες.

Σε όποιο νομό δεν έχει προσδιορισθεί για κάποιο γεωργικό προϊόν ποσό καθαρού εισοδήματος, ως καθαρό εισόδημα για το προϊόν αυτό λαμβάνεται η μέση τιμή καθαρού γεωργικού εισοδήματος του προϊόντος αυτού, που προκύπτει για όλη την επικράτεια. Αν από τα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. προκύπτει με τον εξωλογιστικό τρόπο καθαρό γεωργικό εισόδημα

μεγαλύτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, για τη φορολογία εισοδήματος λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό.

Με την αντικειμενική μέθοδο προσδιορίζεται και το γεωργικό εισόδημα κάθε φυσικού προσώπου μη επιτηδευματία, το οποίο αποκτά εισόδημα από αγροτική εκμετάλλευση έστω κι αν δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότης. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι, εξαιτίας ζημιών από απρόβλεπτα γεγονότα, δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή το αποκτηθέν εισόδημα είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δε λαμβάνει υπόψη ή μειώνει κατά περίπτωση το γεωργικό εισόδημα που προέκυψε με την αντικειμενική μέθοδο.

Αγρότης κατά κύριο επάγγελμα θεωρείται, το φυσικό πρόσωπο, το οποίο είναι κάτοχος γεωργικής εκμετάλλευσης (ιδιοκτήτης, μισθωτός ή αγρολήπτης της γεωργικής εκμετάλλευσης, εφόσον η μίσθωση ή αγροληψία έχει συναφθεί εγγράφως), λαμβάνει τουλάχιστον το 50% του συνολικού του εισοδήματος από την απασχόλησή του στη γεωργική εκμετάλλευση και απασχολείται αυτοπροσώπως και επαγγελματικά τουλάχιστον κατά το 50% του συνολικού χρόνου απασχόλησής του.

3.3.3 Εκπτώσεις από το Καθαρό Γεωργικό Εισόδημα

Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προκύπτει από την εφαρμογή της αντικειμενικής μεθόδου, εκπίπτουν:

1. Ποσό ίσο με το 25% της δαπάνης αγοράς καινούργιου πάγιου εξοπλισμού, που χρησιμοποιείται στη γεωργική εκμετάλλευση, εφ' άπαξ κατά το χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης.
2. Προκειμένου για νέους αγρότες, το πιο πάνω ποσό ανέρχεται σε 50%.

ΕΝΟΤΗΤΑ 3.4: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ

3.4.1 Απόκτηση Εισοδήματος

Στα εισοδήματα από ελεύθερα επαγγέλματα εντάσσονται αυτά που αποκτώνται μέσα στο οικονομικό έτος από την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού, του οδοντίατρου, 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, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου εμπειρογνώμονα.

Επίσης, στα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα εντάσσονται και οι αμοιβές που καταβάλλονται:

- Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές, ελεγκτές ανωνύμων εταιριών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Σε συγγραφείς για συγγραφικά δικαιώματα, σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων.
- Στη σύζυγο ή στο σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία εκδικάστηκε σε αυτούς.

Στο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα εντάσσεται και κάθε άλλο εισόδημα, το οποίο δε μπορεί να ενταχθεί σε μία από τις πηγές Α έως Ζ. Για παράδειγμα, ιδιώτης εκμίσθωσε ένα μηχάνημα. Το ετήσιο ποσό που εισέπραξε από την εκμίσθωση του μηχανήματος, επειδή δε μπορεί να υπαχθεί σε μία από τις πηγές Α έως Ζ, εντάσσεται και φορολογείται στα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα.

3.4.2 Χρόνος Κτήσης Εισοδήματος

Για τα ελευθέρια επαγγέλματα, ο χρόνος που αποκτήθηκε το εισόδημα, θεωρείται εκείνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος το εισέπραξε, και εφόσον το εισόδημα προέρχεται από παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ. Για τις υπόλοιπες περιπτώσεις, ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος, κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία.

Αν το εισόδημα αντιπροσωπεύει εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται σε μεταγενέστερο χρόνο, τότε κατανέμεται σε ίσα μέρη και φορολογείται στο έτος της εισπραξης και το προηγούμενο. Για τους συγγραφείς και καλλιτέχνες ζωγράφους, το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο κατανέμεται σε ίσα μέρη και φορολογείται στο έτος της κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη.

3.4.3 Ακαθάριστο και Καθαρό Εισόδημα

Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, ορίζεται το σύνολο των εισπραττόμενων αμοιβών, οι οποίες καταχωρούνται στα τηρούμενα βιβλία από τον υπόχρεο.

Όσο αφορά στο καθαρό φορολογητέο εισόδημα, αυτό εξευρίσκεται με δύο τρόπους, ως εξής:

1. Λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών:

Από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται οι επαγγελματικές δαπάνες, εφόσον αυτές έχουν αναγραφεί στα βιβλία και αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Συγκεκριμένα, οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών αυτοκινήτων που εξυπηρετούν τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγέλματος, μειώνονται κατά 25% από το συνολικό ποσό που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, χωρίς αυτό να υπερβαίνει το 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.

Κατ' εξαίρεση, για τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, το καθαρό εισόδημα προκύπτει με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, ως εξής:

- 38% για μελέτη επίβλεψη κτιριακών έργων,
- 22% για μελέτη επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων,
- 26% για μελέτη επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων,
- 17% για μελέτη επίβλεψη τοπογραφικών έργων,
- 60% για ακαθάριστες αμοιβές από την προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα τεχνικά γραφεία.

2. Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος ελευθέρου επαγγέλματος:

Το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή προαιρετικά τρίτης κατηγορίας, προσδιορίζεται με λογιστικό τρόπο. Σε περίπτωση όμως, που δεν τηρούν βιβλία, αν και είναι υπόχρεοι, το εισόδημα προκύπτει εξωλογιστικά από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων αμοιβών τους, με το μοναδικό συντελεστή καθαρών αμοιβών προσαυξημένο κατά 40%.

Οι μοναδικοί συντελεστές των καθαρών αμοιβών από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, είναι οι παρακάτω:

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %
Ιατροί γενικά:	
Προσωπική εργασία	55
Με βοηθητικό προσωπικό	50
Οδοντίατροι:	
Προσωπική εργασία	50
Με βοηθητικό προσωπικό	45
Κτηνίατροι	50
Δικηγόροι	50
Συμβολαιογράφοι	50
Άμισθοι υποθηκοφύλακες	50
Δικαστικοί επιμελητές	50
Χημικοί	50
Καθηγητές	55
Ηθοποιοί	40
Καλλιτέχνες ζωγράφοι, γλύπτες, χαράκτες, σκιτσογράφοι	45
Μουσουργοί, συνθέτες, ενορχηστρωτές, στιχουργοί, συγγραφείς	45
Χορογράφοι	45
Οικονομολόγοι, ερευνητές, φορολογικοί σύμβουλοι	50
Ιδιοκτήτες ή διευθυντές φορολογικού ή λογιστικού	

γραφείου:	
Προσωπική εργασία	55
Οργανωμένα γραφεία	50
Δασολόγοι	15
Ξεναγοί	55

Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθαρίστων αμοιβών, λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή, ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται το επάγγελμα, η ειδικότητα και οι επιστημονικοί τίτλοι και ο κύκλος εργασιών και το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται.

3.4.4 Εισοδήματα μη Δυνάμενα να ενταχθούν σε μία από τις Πηγές Α – Ζ.

Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζεται και εκείνο που αποκτάται μέσα στο οικονομικό έτος και δε μπορεί από τη φύση του να ενταχθεί σε μία από τις πηγές Α – Ζ.

Τέτοια εισοδήματα είναι ενδεικτικά τα εξής:

1. Τα συγγραφικά δικαιώματα των κληρονόμων

Τα δικαιώματα που εισπράττονται από τους κληρονόμους από τη διάθεση βιβλίων, αποτελούν εισόδημα των δικαιούχων και αφού δε μπορεί να ενταχθεί σε μία από τις πηγές Α – Ζ, φορολογείται ως προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα.

2. Εισόδημα από διατροφή

Το ποσό της διατροφής, το οποίο καταβάλλεται στη σύζυγο ή στο σύζυγο και καθορίσθηκε με δικαστική απόφαση, θεωρείται εισόδημα Ζ πηγής.

3. Εκμίσθωση επίπλων ή μηχανημάτων

Εάν τα έπιπλα ή τα μηχανήματα εκμισθώνονται αυτοτελώς, χωρίς την εκμίσθωση και της οικοδομής, το εισόδημα που αποκτάται, φορολογείται στα εισοδήματα της Ζ πηγής.

4. Μεταφραστές κινηματογραφικών έργων

Το εισόδημα του μεταφραστή κινηματογραφικών έργων, αφού δε μπορεί να ενταχθεί σε άλλη πηγή, φορολογείται στην κατηγορία της Ζ πηγής.

3.4.5 Επαγγελματικές Δαπάνες ελεύθερων Επαγγελματιών

Ως ακαθάριστο εισόδημα από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος λαμβάνεται το σύνολο των σχετικών αμοιβών, που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία. Για την εξεύρεση του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Για κάθε επαγγελματική είσπραξη εκδίδεται θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, στην οποία αναγράφονται μεταξύ άλλων και το τυχόν εισπραττόμενο ποσό για δαπάνες, οι οποίες γίνονται από αυτό το λογαριασμό του πελάτη. Για να αφαιρεθούν, όμως, από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες, στις οποίες φέρεται να έχει υποβληθεί για λογαριασμό των πελατών του, ο ελεύθερος επαγγελματίας, δεν αρκεί η αναγραφή τους στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, αλλά πρέπει να αποδεικνύεται από αυτόν το είδος και η πραγματοποίηση της δαπάνης, τεκμηριωμένη με το αντίστοιχο στοιχείο.

3.4.6 Παρακράτηση Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές Ελεύθερων Επαγγελματιών

Οι δημόσιες υπηρεσίες, τα Ν.Π.Δ.Δ., οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης κ.λπ., καθώς και οι υπηρεσίες που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όταν καταβάλλουν αμοιβές σε ελεύθερους επαγγελματίες υποχρεούνται να τους παρακρατούν και να αποδίδουν στο Δημόσιο, φόρο εισοδήματος με συντελεστή 20% υπολογιζόμενο στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών. Από 01/01/2010 υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, εφόσον το ακαθάριστο ποσό των αμοιβών υπερβαίνει τα 300,00€.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ



ΕΝΟΤΗΤΑ 4.1: Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

4.1.1 Φορολογική Αναμόρφωση του Αποτελέσματος

Με τον όρος «φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος εννοούμε την αναπροσαρμογή του πραγματικού αποτελέσματος της επιχείρησης προς το φορολογητέο αποτέλεσμα. Η αναπροσαρμογή επιτυγχάνεται με αυξομειώσεις του πραγματικού μεγέθους του αποτελέσματος, στηριζόμενη πάντα στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας.

Ειδικότερα, όταν τα αποτελέσματα της επιχείρησης προκύπτουν με λογιστικό τρόπο, η φορολογική αναμόρφωση περιλαμβάνει τις παρακάτω ενέργειες:

1. Την προσαύξηση του αποτελέσματος, που προκύπτει από τα βιβλία με τα ποσά των δαπανών, τα οποία ήδη έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία, αλλά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες αναφέρονται οι εξής:

- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού που δεν έχουν υπαχθεί σε ασφαλιστικές εισφορές.
- Πρόσθετοι φόροι προσαυξήσεις, πρόστιμα για φορολογικές και λοιπές παραβάσεις.
- Μισθοί και λοιπές απολαβές εταίρων.
- Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.
- Ποσά αποσβέσεων που έγιναν είτε με συντελεστή αποσβέσεων πέραν του προβλεπόμενου, είτε έγιναν επί παγίων, τα οποία ήταν εκτός εκμετάλλευσης.
- Φόροι –τέλη που δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι μισθωτών υπηρεσιών, εργοληπτών τεχνικών έργων κ.λπ., επειδή βαρύνουν τους δικαιούχους και όχι την επιχείρηση.
- Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές.

- Γενικά, δαπάνες οι οποίες είτε δεν καλύπτονται με νόμιμα παραστατικά, είτε αυτές δεν εξυπηρετούν τη σκοπιμότητα της επιχείρησης.

Αν από τα βιβλία προκύπτουν ζημιές, τότε οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες (λογιστικές διαφορές) αφαιρούνται.

2. Αφαιρούνται ή σε περίπτωση ζημιών προσθέτονται, τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές, τα έσοδα που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, τα αφορολόγητα έσοδα και τα κέρδη από πώληση μετοχών στο Χ.Α.Α. ή σε αλλοδαπά χρηματιστήρια.
3. Αφαιρείται η τυχόν ζημία προηγούμενων χρήσεων. Από το ποσό των κερδών που έχει ήδη διαμορφωθεί μετά τις πιο πάνω αυξομειώσεις ή από τα κέρδη που έχουν προκύψει με εξωλογιστικό τρόπο ή τεκμαρτό, αφαιρείται η ζημία των προηγούμενων χρήσεων.
4. Αφαίρεση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων.

4.1.2 Αφαίρεση Επιχειρηματικής Αμοιβής

Όσο αφορά τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες περιλαμβάνονται και ανήλικοι, αφαιρείται από το υπόλοιπο των κερδών επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις κοινωνούς φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα αποτελέσματα της εταιρίας.

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται στο 50% των κερδών της εταιρίας και είναι ανάλογος του ποσοστού συμμετοχής του ποσοστού συμμετοχής του θεωρούμενου ως δικαιούχου επιχειρηματικής αμοιβής στα αποτελέσματα της εταιρίας. Αν για παράδειγμα, ο εταίρος Β συμμετέχει κατά 60% στα αποτελέσματα της εταιρίας και τα κέρδη χρήσης ήταν 80.000,00, τότε το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής του δικαιούχου εταίρου Β θα είναι: $(50.000,00 * 50%) * 60\% = 24.000,00$.

4.1.3 Συμπληρωματικός Φόρος Εισοδημάτων από Ακίνητα

Αν στο συνολικό εισόδημα των εταιριών, κοινοπραξιών κ.λπ. περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, όπως γραφεία, καταστήματα, αποθήκες, οικίες, οικόπεδα, γήπεδα κ.λπ., ανεξάρτητα αν αυτό προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%. Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου δε μπορεί να υπερβεί το ποσό του κύριου φόρου. Επίσης, στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου 3% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου, σύνολο 3,6% τα οποία βαρύνουν κατά 50% τον εκμισθωτή του ακινήτου και κατά το υπόλοιπο 50% το μισθωτή.

4.1.4 Προκαταβολή Φόρου εταιριών, κοινοπραξιών κ.λπ.

Με βάση τον κύριο και συμπληρωματικό φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του οικονομικού έτους, βεβαιώνεται και καταβάλλεται προκαταβολή για το επόμενο οικονομικό έτος, ποσό ίσο με το 55% του κύριου και συμπληρωματικού φόρου. Κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από την έναρξη των εργασιών, ο συντελεστής ανέρχεται σε 27,5%.

Στις περιπτώσεις όπου έχει παρακρατηθεί φόρος κατά την απόκτηση των εισοδημάτων, ο φόρος που παρακρατήθηκε εκπίπτει από το φόρο που βεβαιώνεται ως προκαταβολή.

4.1.5 Τέλη Χαρτοσήμου ΟΓΑ Κερδών Προσωπικών Εταιριών

Τα καθαρά κέρδη των ομορρύθμων, ετερορρύθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιριών, καθώς και των κερδοσκοπικών συνεταιρισμών και κοινοπραξιών, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον της εισφοράς ΟΓΑ 20%, σύνολο 1,2%.

Το τέλος αυτό καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου. Επιβάλλεται στα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προσδιορίζονται για την επιβολή του φόρου εισοδήματος και

αφαιρούνται ως δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα εκείνης της χρήσης εντός της οποίας καταβάλλονται στο Δημόσιο.

Ο υπολογισμός των τελών χαρτοσήμου γίνεται στο άθροισμα που προκύπτει από τα λογιστικά κέρδη πλέον των μη εκπιπτόμενων δαπανών (λογιστικών διαφορών).

4.1.6 Η Φορολογία της Κοινοπραξίας

Κοινοπραξία είναι η από κοινού συμφωνία, δύο ή περισσότερων φυσικών ή νομικών προσώπων για την επίτευξη ορισμένου χρόνου. Για τη φορολογική αναγνώριση της κοινοπραξίας πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Να υπάρχει συστατικό έγγραφο της κοινοπραξίας, στο οποίο να αναφέρονται οι όροι με βάση τους οποίους συμφώνησαν τα συμβαλλόμενα μέρη.
- Η σύσταση της κοινοπραξίας πρέπει να γίνεται για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου ή συγκεκριμένης εμπορικής πράξης.
- Τα μέλη της κοινοπραξίας θα πρέπει να είναι επιτηδευματίες (φυσικά ή νομικά πρόσωπα).
- Το συστατικό έγγραφο της κοινοπραξίας θα πρέπει να έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία της έδρας της κοινοπραξίας.

Τα καθαρά κέρδη των κοινοπραξιών φορολογούνται με συντελεστή 35%. Με την είσπραξη αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών των προσώπων που συμμετέχουν στην κοινοπραξία. Δεν προβλέπεται επιχειρηματική αμοιβή για τα μέλη της κοινοπραξίας. Για τη χρήση 2005 ο συντελεστής ήταν 32%, για τη χρήση 2006 ήταν 29% και από 01/01/2007 είναι 25%.

ΕΝΟΤΗΤΑ 4.2: Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

4.2.1 Έννοια Νομικών Προσώπων

Νομικό πρόσωπο είναι ένωση προσώπων ή σύνολο περιουσίας, που επιδιώκει ή εξυπηρετεί ορισμένο σκοπό και έχει αναχθεί από το δίκαιο σε υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, έχει δηλαδή αποκτήσει νομική προσωπικότητα. Τα βασικά, λοιπόν, στοιχεία της έννοιας του νομικού προσώπου, είναι τα εξής:

1. Η ένωση προσώπων ή το σύνολο περιουσίας
2. Η επιδίωξη ή εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού
3. Η απόκτηση νομικής προσωπικότητας, σύμφωνα με τους όρους του νόμου.

4.2.2 Διακρίσεις Νομικών Προσώπων

Τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

1. Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.). Είναι αυτά, τα οποία ιδρύονται και λειτουργούν κατά τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου, ρυθμίζουν δηλαδή, τις σχέσεις των ιδιωτών μεταξύ τους, και κατά συνέπεια, η ίδρυση και η εν γένει λειτουργία τους εναπόκειται στην αυτονομία της ιδιωτικής βούλησης, με στόχο πάντοτε την εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, ο οποίος προσδιορίζεται από τους ίδιους τους ιδιώτες. Τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται περαιτέρω σε νομικά πρόσωπα αστικού δικαίου, όπου προβλέπονται οι συστάσεις των σωματείων, των ιδρυμάτων και των επιτροπών εράνων, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση, οι αστικές εταιρίες κ.λπ. Επίσης, διακρίνονται σε νομικά πρόσωπα εμπορικού δικαίου, αυτά δηλαδή, που επίσης ιδρύονται από ιδιώτες και μέσω των οποίων αναπτύσσουν κερδοσκοπική δραστηριότητα (ομόρρυθμη και ετερόρρυθμη εταιρία, εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμη εταιρία και συνεταιρισμός).

Από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων προβλέπεται η σύσταση και η λειτουργία της κοινοπραξίας επιτηδευματιών, η οποία θεωρείται επιτηδευματίας και είναι υποκείμενη στη φορολογία εισοδήματος.

Στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υπάγονται:

- Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης
- Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες
- Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους
- Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, άσχετα αν αυτές αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
- Οι αλλοδαπές εταιρίες και οι οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

2. Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.). Είναι αυτά, τα οποία ασκούν δημόσιο σκοπό και ιδρύονται με πράξη της Πολιτείας για την εξυπηρέτηση δημοσίου σκοπού. Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου είναι μεταξύ άλλων το Κράτος, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα (Α.Ε.Ι.) κ.λπ.

4.2.3 Χαρακτηριστικά της Φορολογίας των Νομικών Προσώπων

Τα κυριότερα χαρακτηριστικά της φορολογίας των νομικών προσώπων, είναι τα παρακάτω:

1. Ως αντικείμενο του φόρου θεωρείται το συνολικό εισόδημα από κάθε πηγή του νομικού προσώπου.
2. Ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται αναλογικά και εφαρμόζεται πάνω στο συνολικό καθαρό εισόδημα. Ανάλογα με το σκοπό, τον οποίο επιδιώκει το νομικό πρόσωπο, διαφοροποιείται και ο φορολογικός συντελεστής.
3. Αποτρέπεται τελείων η πιθανότητα της διπλής φορολόγησης, καθώς το διανεμόμενο εισόδημα στους δικαιούχους, ορίζεται από το υπόλοιπο τους εισοδήματος μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου.

4. Η φορολογία περιλαμβάνει και τη φορολόγηση των αλλοδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικού δικαίου.

5. Για τα νομικά πρόσωπα ισχύει η προείσπραξη του φόρου, έναντι του φόρου του επόμενου οικονομικού έτους, με ποσοστό 80% στο ποσό του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου που έληξε. Το ποσοστό της προκαταβολής μειώνεται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης των εργασιών τους.

4.2.4 Φορολογικός Συντελεστής

Όσο αφορά στο φορολογικό συντελεστή των νομικών προσώπων, για τις ημεδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα, δημόσιες, δημοτικές και κοινωνικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας και τους αλλοδαπούς οργανισμούς κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο φόρος υπολογίζεται από 01/01/2007 και μετά με συντελεστή 25%.

Ειδικά για κέρδη, για τα οποία προκύπτουν από διαχειριστές περιόδους που αρχίζουν από 01/01/2005, ο συντελεστής ορίζεται σε 32% και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από 01/01/2006 μέχρι 31/12/2006, ο συντελεστής ορίζεται σε 29%. Για διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μέσα στο 2004, ο συντελεστής ανέρχεται σε 35%.

4.2.5 Ακαθάριστα Έσοδα και Καθαρά Κέρδη Νομικών Προσώπων

Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων λαμβάνονται τα παρακάτω:

1. Οι πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων για εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις ή τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες.
2. Οι πωλήσεις διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων κ.λπ., για οικοδομικές επιχειρήσεις ή τα εργολαβικά ανταλλάγματα ή η αξία του έργου αν πρόκειται για τεχνικές επιχειρήσεις.

3. Το κέρδος ή η ωφέλεια που προέρχονται από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή επαγγελματικής εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή εταιρικών μεριδίων, καθώς και το κέρδος που προέρχεται από τη μεταβίβαση δικαιωμάτων των συναφών με την άσκηση της επιχείρησης.
4. Το εισόδημα από ακίνητα, π.χ. από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση, ιδιόχρηση κ.λπ.
5. Το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, το οποίο αποκτάται από την εκμετάλλευση γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, πτηνοτροφικές, αλιευτικές, δασικές κ.λπ.

4.2.6 Καθαρό Εισόδημα των Νομικών Προσώπων

Για να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης τους. Συνεπώς, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν:

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζόμενου σε Ανώνυμη Εταιρία, ο οποίος συνδέεται με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας αυτής, με βαθμό συγγένειας μέχρι και τον τέταρτο.
2. Τα ποσά που καταβάλλονται από την Ανώνυμη Εταιρία για την εξαγορά των ιδρυτικών τίτλων της καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της.
3. Οι αμοιβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, που καταβάλλονται από την Ανώνυμη Εταιρία.

Αφού λοιπόν, γίνουν οι απαραίτητες εκπτώσεις από τα ακαθάριστα έσοδα, το ποσό που απομένει αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα του νομικού προσώπου, το οποίο εμφανίζεται ως πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσης».

4.2.7 Φορολογητέα Κέρδη των Νομικών Προσώπων

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των νομικών προσώπων, ακολουθείται η παρακάτω διαδικασία:

Τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από το λογαριασμό 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσης», υπόκεινται σε φορολογική αναμόρφωση για να προκύψουν τα φορολογητέα κέρδη, πάνω στα οποία θα υπολογισθεί ο φόρος. Έτσι, στα πραγματικά κέρδη προσθέτονται:

- Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες, οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης, αλλά δεν αναγνωρίζονται από τη φορολογική νομοθεσία προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, επειδή δε θεωρούνται παραγωγικές εσόδων. Τέτοιες δαπάνες θεωρούνται:

- ο Τα ποσά αποσβέσεων πλέον των νομίμων που βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης.
- ο Πρόσθετοι φόροι –προσαυξήσεις –πρόστιμα για παραβάσεις διατάξεων οποιουδήποτε νόμου, όπως του Κ.Β.Σ., του νόμου περί Φ.Π.Α., της ασφαλιστικής νομοθεσίας κ.λπ.
- ο Δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, καθώς και λοιπές δαπάνες μη παραγωγικές.
- ο Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογηθέντων με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις.
- ο Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις.

Από το άθροισμα των καθαρών κερδών και των λογιστικών διαφορών αφαιρούνται:

1. Τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, τα οποία είχαν καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης στους λογαριασμούς 76.00 «έσοδα συμμετοχών» και 76.01 «έσοδα χρεογράφων» και στο τέλος της χρήσης είχαν μεταφερθεί στους αντίστοιχους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του 86.01 «χρηματοοικονομικά αποτελέσματα».

2. Τα φορολογηθέντα έσοδα με ειδικό τρόπο, μέχρι και το οικονομικό έτος 2001. Τα έσοδα αυτά προέρχονται από τόκους καταθέσεων σε ευρώ, στις τράπεζες ή στα ταμειυτήρια που βρίσκονται στην Ελλάδα ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή από τόκους ομολογιακών δανείων επιχειρήσεων. Από τα εισοδήματα αυτά, τα οποία καταχωρούνται κατά την απόκτηση του εσόδου του λογαριασμού 76.03 «Λοιπό Πιστωτικοί τόκοι», παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων φόρος προς 10%. Τα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο έσοδα, όπως και τα απαλλασσόμενα που αναφέρθηκαν πιο πάνω, φορολογούνται με συντελεστή 40%, στις περιπτώσεις που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται.

3. Τα αφορολόγητα έσοδα, π.χ. τόκοι καταθέσεων σε ξένο νόμισμα.
4. Τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπά χρηματιστήρια.

Κατά τη διάρκεια της χρήσης και ειδικότερα κατά την απόκτηση των εσόδων, καταχωρούνται στο λογαριασμό 76.04 και μεταφέρονται στο τέλος της χρήσης στο λογαριασμό 86.01 «χρηματοοικονομικά αποτελέσματα».

Στο υπόλοιπο των κερδών που διαμορφώνεται, αν από το άθροισμα των καθαρών κερδών πλέον των λογιστικών διαφορών, αφαιρεθούν τα αφορολόγητα και τα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο έσοδα, καθώς και τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α. (για Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμούς, προσθέτονται:

- Το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, π.χ. ως μερίσματα, ως αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου κ.λπ., με την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό ποσό περιλαμβανομένου, δηλαδή, και του φόρου εισοδήματος.

Το ποσό προκύπτει από τη σχέση:

$$\frac{\text{Διανεμόμενα κέρδη Χ αφορολόγητα έσοδα}}{\text{Κέρδη ισολογισμού}} = \text{μέρος αφορολόγητων εσόδων,}$$

που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη. Το ποσό αυτό διαιρούμενο με το συντελεστή αναγωγής 0,65 (εφόσον ο συντελεστής είναι 35%) ανάγεται σε μικτό ποσό μετά φόρου.

ΕΝΟΤΗΤΑ 4.3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ Ε.Π.Ε. ΚΑΙ ΤΗΣ Α.Ε.

Γενικά

4.3.1 Αντικείμενο του Φόρου

1. α) Σύμφωνα με το άρθρο 99 είναι οι υποκείμενες στο φόρο ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, φορολογούνται για το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ειδικά, σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων. Περαιτέρω, σε περίπτωση διανομής στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη, προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Επίσης, επί ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στα δύο προηγούμενα εδάφια, στα κέρδη

που διανέμονται από την ανώνυμη εταιρεία ενεργείται και παρακράτηση φόρου. Κατ' εξαίρεση, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, δεν υπόκειται σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά στο όνομα κάθε εταίρου αυτών για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία.

β) Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

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

δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων το καθαρό εισόδημα ή κέρδος, το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσομένων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς ανεξάρτητα αν είναι εγκατεστημένοι ή όχι στην Ελλάδα, που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη

σημαία ή αεροσκάφη, λογίζεται ότι προκύπτει στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο, το κέρδος από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων γενικά από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.

ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

στ) Σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που προκύπτει στην ημεδαπή. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα κάθε είδους άλλα έσοδα αυτών των νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

2. Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες μπορούν να διανέμουν σε κάθε διαχειριστική χρήση, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, μέρος των ετήσιων καθαρών κερδών, όπως αυτά προσδιορίζονται με το νόμο Ν 2190/1920 με τη μορφή μετοχών τους στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Οι μετοχές, που χορηγούνται στους εργαζόμενους πρέπει να προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας. Με προεδρικά διατάγματα που εκδίδονται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών, Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας και Εμπορίου, ρυθμίζεται το ύψος του ποσού που μπορούν να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρίες από τα κέρδη τους στους εργαζόμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις διάθεσης μετοχών και ιδίως θέματα που αφορούν το είδος των μετοχών αυτών, τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν στα πρόσωπα των δικαιούχων, τον τρόπο διάθεσης και κατανομής τους καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

4.3.2 Υποκείμενο του Φόρου

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.
2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.
3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομία.
4. 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 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.

4.3.3 Μη Υποκείμενα του Φόρου

Ένα πρόσωπο θεωρείται μη υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς ΦΠΑ όταν: δε θεωρούμε πως ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο όπως π.χ. οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη. Το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι κοινότητες και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν ακόμα και από την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο.

4.3.4 Νομικά Πρόσωπα Απαλλασσόμενα από το Φόρο

Τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα βασιζόμενα στην αρχή της γενικότητας του φόρου, ορίζουν απαλλαγές και εξαιρέσεις, οι οποίες μπορεί να προέρχονται από δημοσιονομικούς, οικονομικούς ή άλλους λόγους. Με αυτά τα δεδομένα και σύμφωνα με το άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε., από φόρο απαλλάσσεται το Ελληνικό δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και :

- η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών
- η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση, που πραγματοποιούνται απευθείας από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων
- οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα κλπ.

Επίσης απαλλάσσονται:

- Τα εισοδήματα από οικοδομές και από εκμίσθωση γαιών του Αγίου Όρους.
- Τα τεκμαρτά εισοδήματα από οικοδομές, που ανήκουν σε εκπαιδευτικά ιδρύματα.
- Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα, που ανήκουν σε αναγνωρισμένα ξένα θρησκευτικά δόγματα.
- Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα τα οποία ανήκουν σε ξένα κράτη και χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων τους.

4.3.5 Προσδιορισμός εισοδήματος κερδοσκοπικών νομικών Προσώπων

Σύμφωνα με τους ορισμούς του Κ.Φ.Ε. για να προσδιοριστεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα αφού έχουν αφαιρεθεί οι νόμιμες εκπτώσεις δαπανών, σύμφωνα με το άρθρο 31.

Πριν προχωρήσουμε στον προσδιορισμό πρέπει να λάβουμε υπόψη μας τη χρονική περίοδο κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα. Έτσι λαμβάνουμε υπόψη:

- α)** το ημερολογιακό έτος σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις και
- β)** την εταιρική χρήση ή το διαχειριστικό έτος για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, ως διαχειριστική περίοδο λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν αυτά σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής. Αφού λάβουμε υπόψη μας τη χρονική περίοδο κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα, φτάνουμε στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων. Ακαθάριστα έσοδα λοιπόν είναι :

α) το τίμημα των χονδρικών ή λιανικών πωληθέντων εμπορευμάτων, προϊόντων κλπ

β) οι αμοιβές από την παροχή υπηρεσιών προκειμένου για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και

γ) το εισόδημα από οικοδομές, από ακίνητες αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις κλπ. Σύμφωνα με το Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα που αναφέραμε παραπάνω, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος οι οποίες αφορούν τις εμπορικές επιχειρήσεις. Οι ασφαλιστικές εταιρείες εμφανίζουν μία ιδιαιτερότητα λόγω των κινδύνων που αντιμετωπίζουν, και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της εταιρικής χρήσης επί των ακαθάριστων εσόδων, εκπίπτουν και οι παρακάτω δαπάνες:

i. Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής

ii. Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί

iii. Τα αποθεματικά προς κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν

v. Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων.

Τέλος για τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, εκπίπτουν οι εξής δαπάνες συν αυτές που προαναφέραμε:

i. Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων της, όπως επίσης και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

ii. Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία στους κατόχους προνομιούχων μετόχων της, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της, και

iii. Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την Α.Ε.. σύμφωνα με το νόμο 2190/1920.

ΕΝΟΤΗΤΑ 4.4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

4.4.1 Γενικά περί της Ε.Π.Ε.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είναι εμπορική και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση. Η Ε.Π.Ε, δηλαδή, είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο. Η εταιρική σύμβαση συνάπτεται πάντα με συμβολαιογραφικό έγγραφο μεταξύ δύο τουλάχιστον φυσικών ή νομικών προσώπων.

Όσο αφορά στις εταιρικές υποχρεώσεις της Ε.Π.Ε., ευθύνεται μόνο η εταιρεία. Κατ' εξαίρεση για τις υποχρεώσεις από φόρους –τέλη προς το Δημόσιο και για ασφαλιστικές εισφορές υπέρ των ταμείων ασφάλισης, η ευθύνη εξόφλησης επεκτείνεται στους διαχειριστές της Ε.Π.Ε. ή κατά παντός εταίρου στις περιπτώσεις που δεν υπάρχουν διαχειριστές.

Οι εταίροι μπορούν να εισφέρουν στην εταιρεία εκτός από μετρητά, και εμπορεύσιμα είδη, πάγια, ακίνητα, χρήση κινητών ή ακινήτων και γενικά οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο που είναι δεκτικό αποτιμήσεως. Υποχρεωτικά όμως, το 50% του κεφαλαίου πρέπει να έχει καταβληθεί σε μετρητά.

Σε περίπτωση που το αντικείμενο εισφορά των εταίρων είναι σε είδος, τότε η αποτίμηση γίνεται από επιτροπή, η οποία αποτελείται από δύο ανώτερους υπαλλήλους του Δημοσίου, από έναν αντιπρόσωπο του Επιμελητηρίου και από έναν ιδιώτη.

4.4.2 Εταιρικό Κεφάλαιο

Όσο αφορά στο εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε., αυτό δε μπορεί να είναι κατώτερο των 18.000,00 €, από τα οποία τουλάχιστον το 50% σε μετρητά. Σε περίπτωση που το κεφάλαιο είναι μεγαλύτερο των 18.000,00 €, για παράδειγμα 30.000,00 €, τότε τα μετρητά πρέπει να είναι τουλάχιστον $18.000,00 \times 50\% = 9.000,00 \text{ €}$.

Το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε., διαιρείται σε τμήματα ίσης αξίας που ονομάζονται εταιρικά μερίδια. Το μικρότερο μέγεθος του εταιρικού μεριδίου είναι 30,00. Τα εταιρικά μερίδια μπορεί να είναι και μεγαλύτερα των 30,00,

αλλά πάντα πρέπει να είναι ποσό ακέραιο πολλαπλάσιο του 30,00, δηλαδή 60,00, 90,00, 150,00 κ.λπ.

Κάθε εταίρος μπορεί να έχει ένα ή περισσότερα εταιρικά μερίδια. Ανεξάρτητα από τον αριθμό των εταιρικών μεριδίων, ο εταίρος έχει μία εταιρική μερίδα συμμετοχής και έχει δικαίωμα μίας ψήφου στις γενικές συνελεύσεις από την άποψη του αριθμού των εταίρων ή ανάλογο με τον αριθμό των εταιρικών του μεριδίων ψήφων, όταν η ψηφοφορία γίνεται με βάση το κεφάλαιο που εκπροσωπείται.

4.4.3 Έξοδα Σύστασης – Βιβλία της Ε.Π.Ε.

Σχετικά με τα έξοδα που απαιτούνται για τη σύσταση μιας Ε.Π.Ε., η Ε.Π.Ε. χρεώνεται με 1% επί του κεφαλαίου σύστασης για φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου, με 0,50% επί του κεφαλαίου σύστασης για εισφορά υπέρ του ταμείου νομικών, με 1% για εισφορά υπέρ του ταμείου πρόνοιας δικηγόρων, με 1,5% για τα δικαιώματα συμβολαιογράφου και για δημοσίευση, παράβολο στο Εθνικό τυπογραφείο περίπου 250,00 €.

Η Ε.Π.Ε. αποκτά νομική προσωπικότητα μετά την ολοκλήρωση των διατυπώσεων της δημοσιότητας, δηλαδή μετά την κατάθεση του καταστατικού στο γραμματέα του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας και της κατάθεσης για δημοσίευση περίληψης του καταστατικού στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

Η Ε.Π.Ε. υποχρεούται να τηρεί το βιβλίο απογραφών και ισολογισμών, το συγκεντρωτικό ημερολόγιο, το γενικό καθολικό, τα αναλυτικά ημερολόγια ταμείου και διαφόρων πράξεων και τα αναλυτικά καθολικά. Εκτός, όμως, από αυτά, η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης υποχρεούται να τηρεί και τα παρακάτω:

1. Το βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων, στο οποίο καταχωρούνται οι αποφάσεις που λαμβάνονται από τους εταίρους,
2. Το βιβλίο εταίρων, στο οποίο καταχωρούνται τα στοιχεία των εταίρων, όπως ονοματεπώνυμο, διεύθυνση, οι εισφορές του καθενός καθώς και τυχόν μεταβολές των προσώπων των εταίρων, και
3. Το βιβλίο πρακτικών διαχείρισης, στο οποίο καταχωρούνται οι αποφάσεις των διαχειριστών.

4.4.4 Διάθεση Κερδών – Έγκριση Ισολογισμού Ε.Π.Ε.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου φορολογικού νομοσχεδίου δεν επέρχεται καμία αλλαγή σύμφωνα με τα ποσοστά φόρου, με βάση των οποίων φορολογούνται οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης σύμφωνα με το νόμο 2697/2008 άρθρο 13.

Για τα κέρδη που θα διανέμονται ή θα κεφαλαιοποιούνται (μετρητά ή μη) από 01/01/2011 και μετά, θα καταβάλλει η εταιρεία επιπλέον φόρο 40%.

Τα εισοδήματα των εταίρων από την διανομή κερδών φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει το ποσό του φόρου που έχει καταβάλλει η ΕΠΕ. Για την εφάπαξ καταβολή του φόρου εισοδήματος παρέχεται έκπτωση 1,5%. Για την διανομή των κερδών θα εκδίδεται βεβαίωση από την εταιρεία, με τα στοιχεία του δικαιούχου, το ποσό των κερδών που διανεμήθηκε σε αυτόν καθώς και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό και έχει καταβληθεί από την εταιρεία.

Για τις αμοιβές των διαχειριστών οι εταιρείες πρέπει να κάνουν παρακράτηση 35%. Τα κέρδη της Ε.Π.Ε φορολογούνται με συντελεστή 24%. Τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν αν από το σύνολο των φορολογικώς αναμορφωμένων κερδών αφαιρεθεί η επιχειρηματική αμοιβή. Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική έστω και αν κάποιος από τους δικαιούχους εταίρους δεν επιθυμεί να την λάβει.

Για την επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών της Ε.Π.Ε προβλέπονται τα ακόλουθα :

- Λαμβάνεται μόνο από φυσικά πρόσωπα που τυγχάνουν της ιδιότητας του εταίρου και του διαχειριστή. Άλλα νομικά πρόσωπα π.χ. εταιρείες που μετέχουν σε αυτή δεν δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή.
- Δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής είναι όσοι από τους διαχειριστές συμμετέχουν στην εταιρεία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής και δεν είναι παραπάνω από τρεις.
- Ως ποσοστό συμμετοχής λαμβάνεται αυτό που κάθε εταίρος διαθέτει κατά το χρόνο εγκρίσεως του ισολογισμού της εταιρείας .
- Αν υπάρχουν περισσότεροι εταίροι με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία.

➤ Αν ο εταίρος συμμετέχει και σε άλλες επιχειρήσεις Ε.Π.Ε ή μετέχει ως ομόρρυθμο μέλος προσωπικής εταιρείας δικαιούται να επιλέξει ο ίδιος από πού θα λάβει την επιχειρηματική αμοιβή.

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται με εφαρμογή του ποσοστού με το οποίο συμμετέχουν στην Ε.Π.Ε οι δικαιούχοι επί του 50% των φορολογητέων κερδών που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Η Ε.Π.Ε παρακρατεί και αποδίδει στο δημόσιο φόρο 20% επί της αμοιβής ο οποίος συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος. Ως προς τη διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε ο νόμος ορίζει ότι πρέπει να γίνει κράτηση για τακτικό αποθεματικό ίση προς το 5% των κερδών. Η κράτηση παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το υπόλοιπο διανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού και τις αποφάσεις της συνελεύσεως των εταίρων. Μπορεί με τη φορολογική μεταρρύθμιση ο τρόπος φορολογίας των Ε.Π.Ε. να έγινε απλούστερος, αφού εξομοιώθηκε πλήρως με τον τρόπο που φορολογούνται τα άλλα νομικά πρόσωπα, αλλά με τις νέες ρυθμίσεις η φορολογία των εταιρειών αυτών έγινε βαρύτερη, γεγονός που επιβάλλει την άμεση μείωση του συντελεστή φορολογίας. Οι Ε.Π.Ε. είναι συνήθως μικρές εμπορικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, των οποίων η ανταγωνιστικότητα πρέπει να ενισχυθεί με άμεση μείωση της φορολογίας.

Με τις μεταβολές που έγιναν με τη φορολογική μεταρρύθμιση του Ν. 3091/2001, η φορολογία των Ε.Π.Ε. εξομοιώθηκε πλήρως με τον τρόπο που φορολογούνται και τα άλλα νομικά πρόσωπα. Έτσι, διατηρήθηκε ο συντελεστής φόρου 35%, καταργήθηκε η επιχειρηματική αμοιβή, θεσπίστηκε η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των πάσης φύσεως απολαβών που καταβάλλει η εταιρεία στους εταίρους εφόσον αυτοί είναι ασφαλισμένοι σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό εκτός του ΙΚΑ. Με τις ίδιες διατάξεις ορίστηκε ότι στους μισθούς και στις πάσης φύσεως απολαβές που καταβάλλονται στους εταίρους των Ε.Π.Ε. θα γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση από τους μισθούς των ασφαλιστικών εισφορών που έχουν καταβληθεί

4.4.5 Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος της Ε.Π.Ε.

Τα κέρδη των ημεδαπών Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης φορολογούνται με συντελεστή 25% για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007, 2008 και 2009. Για την εξεύρεση του ποσού πάνω στο οποίο εφαρμόζεται ο συντελεστής φόρου, τα καθαρά κέρδη της χρήσης υπόκεινται σε φορολογική αναμόρφωση.

Όσο αφορά στην προκαταβολή φόρου, από το οικονομικό έτος 2009 και μετά ανέρχεται σε 80% επί του φόρου των κερδών και του συμπληρωματικού, μειωμένο με τα τυχόν παρακρατηθέντα ποσά φόρου επί τόκων, κ.λπ. το ποσοστό της προκαταβολής μειώνεται κατά 50% για τις νέες εταιρίες κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από την έναρξη των εργασιών τους.

4.4.6 Υπολογισμός Δαπανών όταν υπάρχουν Απαλλασσόμενα Έσοδα

Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών(που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα) :

1. Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκειμένων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και των μη υποκειμένων.
2. Ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών προστίθεται σ' αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό με την προσθήκη σε αυτό του αναλογούντος φόρου.

3. Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία. Ειδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία, εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και το ποσό που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω διανεμόμενα μερίσματα. Όταν τα μερίσματα αυτά έχουν διανεμηθεί προηγουμένως από θυγατρική της πιο πάνω αλλοδαπής εταιρείας, του ίδιου ή άλλου κράτους, και η καταβάλλουσα στην ημεδαπή εταιρεία τα μερίσματα, δεν έχει προβεί σε παρακράτηση φόρου ή δεν έχει καταβάλλει η ίδια φόρο εισοδήματος, το ημεδαπό νομικό πρόσωπο δικαιούται να εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος το ποσό φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει η θυγατρική της αλλοδαπής εταιρείας ή που έχει παρακρατήσει για τα υπόψη μερίσματα, τα οποία τελικά έχουν διανεμηθεί προς το ημεδαπό νομικό πρόσωπο. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδος για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικώς κατακτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας. Το ποσό του φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

4.4.7 Προκαταβλητέος φόρος

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

Η προκαταβολή του φόρου από το οικονομικό έτος 2006 αυξήθηκε από 55% σε 65%. Η προκαταβολή φόρου στις νέες Ε.Π.Ε. μειώνεται κατά 50% στα 3 πρώτα χρόνια. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους.

Αν τα έσοδα της Ε.Π.Ε. αποδεδειγμένα μειώνονται πάνω από 25% στην τρέχουσα χρήση μπορεί να ζητηθεί με αίτηση μέχρι τον Σεπτέμβριο ή ανάλογη μείωση του φορολογικής υποχρέωσης. Εδώ πρέπει να τονίσουμε ότι δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου σε κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου 3522/2006 για διαχείριση από 1.1.2007 αφαιρούνται από τα κέρδη ισολογισμού 1500€ για κάθε άτομο που απασχολούν με αναπηρία 67% και άνω. Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.3 του νόμου 3522/2006 από 1.1.2006 και μετά δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση η ζημιά της Ε.Π.Ε. που αποσβέστηκε με ειδική μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της. Μισθοί και κάθε είδους απολαβές των εταίρων Ε.Π.Ε. εκπίπτονται εφόσον είναι ασφαλισμένοι στο Ι.Κ.Α.

4.4.8 Επιχειρηματική αμοιβή

Στο παρελθόν η Ε.Π.Ε. δεν αποτελούσε υποκείμενο φόρου για τα κέρδη που αποκτούσε, αλλά με βάση την τότε αντίληψη τα κέρδη φορολογούνταν στο όνομα των εταίρων, σύμφωνα με το ποσοστό της συμμετοχής του καθενός σε αυτήν.

Μετά την μεταβολή του παραπάνω νόμου, τα κέρδη φορολογούνταν καταρχήν στο όνομα του νομικού προσώπου στο σύνολο τους, αν δεν υπήρχε διαχειριστής εταίρος. Στην περίπτωση που υπήρχε διαχειριστής εταίρος, με βάση το προϊσχύον φορολογικό καθεστώς είχε θεσπιστεί η επιχειρηματική αμοιβή του οποίου το ποσό φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων εταίρων και ότι απέμενε μετά τον υπολογισμό αυτής, φορολογούνταν στο όνομα της Ε.Π.Ε. Η επιχειρηματική αμοιβή εταίρων διαχειριστών Ε.Π.Ε καταργήθηκε από τη χρήση 2003.

4.4.9 Διάθεση κερδών

Ως προς τη διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε. ο νόμος ορίζει ότι πρέπει να γίνει κράτηση για τακτικό αποθεματικό, ίση προς το 5% των κερδών. Η κράτηση παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει το

1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το υπόλοιπο διανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού και τις αποφάσεις της Συνελεύσεως των Εταίρων.

Η δήλωση της Ε.Π.Ε. υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα, μέχρι τη δέκατη ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σε αυτή. Να σημειωθεί εδώ ότι, τα ποσά του φόρου εισοδήματος, το ποσό της βεβαιουμένης προκαταβολής φόρου εισοδήματος κλπ., που οφείλονται με βάση τη δήλωση πρέπει να καταβληθούν σε πέντε ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη γίνεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες τέσσερις, την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων μηνών από την υποβολή της δήλωσης.

Επιπλέον του κύριου φόρου εισοδήματος επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος σε περίπτωση που δηλώνεται εισόδημα από ακίνητα που αποκτά η Ε.Π.Ε. Ο φόρος αυτός, υπολογίζεται για τα νομικά πρόσωπα με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, αρκεί να μην υπερβαίνει το ποσό του φόρου εισοδήματος. Ως προκαταβολή φόρου για τις Ε.Π.Ε. βεβαιώνεται ποσό ίσο με το 65% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου που έληξε, εκπίπτουν, όμως, από την προκαταβολή τα ποσά εκείνα του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση.

Εδώ θα σημειώσουμε ότι η προκαταβολή φόρου βεβαιώνεται και με την προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ε.Π.Ε. που έχει τεθεί υπό εκκαθάριση. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για τα εισοδήματα κάθε έτους, εντός μηνός από τη λήξη αυτού, εφόσον η εκκαθάριση διαρκεί πέραν του έτους.

4.4.10 Φορολογία της Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε.

Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης μπορεί να συσταθεί από ένα πρόσωπο ή να καταστεί μονοπρόσωπη, οπότε στην επωνυμία της συμπεριλαμβάνονται οι λέξεις «Μονοπρόσωπη Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης». Ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να είναι μοναδικό μέλος σε περισσότερες από μία εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

Οι αποφάσεις του μοναδικού εταίρου, καταγράφονται σε πρακτικό, το οποίο προσυπογράφεται αυθημερόν από συμβολαιογράφο της έδρας της εταιρίας.

Η φορολόγηση των κερδών της μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε., γίνεται όπως και για τις λοιπές Ε.Π.Ε., δηλαδή με συντελεστή 25% για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01/01/2007 μέχρι και τη διαχειριστική χρήση 2009. Από 01/01/2010 ο συντελεστής 25% μειώνεται κατά μία ποσοστιαία μονάδα κατά χρήση, ώστε από 01/01/2014 να γίνει 20%.

Η μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., μπορεί να συσταθεί από την αρχή ή να καταστεί μονοπρόσωπη λόγω αποχώρησης των λοιπών εταίρων από υπάρχουσα Ε.Π.Ε. Δεν είναι εφικτή η μετατροπή ατομικής επιχείρησης σε μονοπρόσωπη εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

ΕΝΟΤΗΤΑ 4.5: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

4.5.1 Γενικά περί Ανώνυμης Εταιρίας

Η ΑΕ είναι η καθαρά κεφαλαιουχική εταιρία, ένα αυτοτελές νομικό πρόσωπο που δεν εξαρτάται από τη σύσταση και την κατάσταση των μετόχων της. Διοικείται από Διοικητικό Συμβούλιο, τα μέλη του οποίου δεν είναι απαραίτητως μέτοχοι της επιχείρησης. Και στην περίπτωση της Α.Ε., για τα χρέη της εταιρίας δεν ευθύνονται οι μέτοχοί της ως φυσικά πρόσωπα, αλλά η ίδια η εταιρία, με το μετοχικό της κεφάλαιο. Οι μέτοχοι ευθύνονται μόνο για το ποσοστό της εισφοράς τους, δηλαδή για τον αριθμό των μετοχών που έχει στην κατοχή του. Ο αριθμός των μετοχών του κάθε μετόχου είναι κι αυτός που καθορίζει τη σημασία της ψήφου του στη συνέλευση των μετόχων.

Το κεφάλαιο της Α.Ε. είναι διαιρεμένο σε μετοχές. Το νομικό της πλαίσιο διαμορφώθηκε από τον κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920 « περί ανωνύμων εταιρειών», που αποτέλεσε και το επιμέρους δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας.

Σύμφωνα με το εμπορικό δίκαιο η Α.Ε. είναι πάντα εμπορική εταιρεία ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία και για την σύστασή της πρέπει να είναι συγκεντρωμένο το κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου 60,000 ευρώ.

Η Α.Ε. πρέπει να διατηρεί ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας, οι οποίες προστατεύουν τους καλόπιστους τρίτους και τους συναλλασσόμενους. Μέσα σε αυτές είναι η δημοσίευση των ετήσιων αποτελεσμάτων κατά ορισμένο τρόπο (δηλ. Ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσεως και τα αποτελέσματα διάθεσης σύμφωνα πάντα με το Ε.Γ.Λ.Σ.) στην εφημερίδα της κυβερνήσεως και σε μία πολιτική εφημερίδα. Στις Α.Ε. το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μέρη, τις μετοχές, οι οποίες είναι ανώνυμες ή ονομαστικές, και μεταβιβάζονται ελεύθερα, εκτός αν το καταστατικό υποβάλλει το μεταβιβασμό σε ορισμένους περιορισμούς (δεσμευμένες μετοχές). Κάθε μέτοχος ευθύνεται μέχρι και το ποσό της εισφοράς του.

4.5.2 Υποκείμενο και Αντικείμενο του φόρου

Υποκείμενο του φόρου είναι οι ημεδαπές Α.Ε., ανεξάρτητα εάν είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή όχι.

Αντικείμενο του φόρου για τις ημεδαπές Α.Ε. είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αντίστοιχου φόρου εισοδήματος.

Για τον προσδιορισμό των κερδών που δεν φορολογούνται ή αυτά που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, γίνεται διαχωρισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με τα φορολογούμενα έσοδα αλλά και τα αφορολόγητα. Επίσης για τις ημεδαπές Α.Ε. οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου βάσει ειδικών διατάξεων, αντικείμενο του φόρου τους είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη.

4.5.3 Ο χρόνος υποβολής του φόρου

Σύμφωνα με το νόμο 2238/94 χαρακτηριστικά ορίζεται ότι: «Ο φόρος καταβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους».

Το οικονομικό έτος είναι η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους. Σύμφωνα με τα παραπάνω το οικονομικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό. Εξάλλου οικονομικό ή φορολογικό έτος είναι αυτό κατά το οποίο επιβάλλεται η φορολογία άρα και το οικονομικό με το φορολογικό έτος συμπίπτουν. Το διαχειριστικό έτος είναι αυτό κατά το οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις, κτλ.) και κατά το οποίο προκύπτει το εισόδημα, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος.

Για παράδειγμα, κατά το οικονομικό, φορολογικό και ημερολογιακό έτος που διανύουμε (2011), επιβάλλονται οι φόροι του διαχειριστικού έτους που πέρασε (2010). Αφού ο νόμος προβλέπει την επιβολή φόρου κάθε έτος, καθιερώνεται η αρχή της ετήσιας φορολογίας, καθώς και η παρεπόμενη αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία κάθε εισόδημα πρέπει να εντάσσεται και να φορολογείται στο χρόνο που αποκτήθηκε. Εξαιρέση

αποτελεί για τις ανώνυμες εταιρίες η μεταφορά ζημιών σε επόμενα οικονομικά έτη.

4.5.4 Ακαθάριστα & καθαρά έσοδα Νομικών Προσώπων

Σύμφωνα με το άρθρο 105 του νόμου 2238/94, ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων και κατά συνέπεια της ανώνυμης εταιρίας θεωρούνται:

- α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.
- β) Τα λοιπά εισοδήματα που μια ανώνυμη εταιρία μπορεί να έχει από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτά προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου 13 καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με το άρθρο 48.

Από τα παραπάνω, γίνεται αντιληπτό ότι ο νόμος στη περίπτωση (α) υπονοεί τα εισοδήματα από το κύριο αντικείμενο εργασιών της εταιρίας, ενώ στη περίπτωση (β) όλα τα εισοδήματα από άλλες πηγές, τα οποία μπορεί να είναι τακτικά ή ευκαιριακά.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος της ανώνυμης εταιρίας. Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή τα καθαρά κέρδη χρήσεως της ανώνυμης εταιρίας προκύπτουν αν από το σύνολο κάθε πηγής ακαθάριστων εσόδων της Α.Ε. αφαιρεθούν οι δαπάνες εκείνες που ο νόμος αναφέρει σχολαστικά. Οι δαπάνες που εκπίπτουν είναι «δαπάνες αποκτήσεως του εισοδήματος» καθώς και κάποιες επιπλέον, που προστίθενται στο άρθρο 105.

Οι επιπλέον δαπάνες που αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα, σύμφωνα με το άρθρο 105 είναι:

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζόμενου σε ανώνυμη εταιρία, ο οποίος συνδέεται με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας αυτής με συγγένεια εξ' αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τετάρτου βαθμού, εκπίπτουν μόνον εφόσον έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα, το Ι.Κ.Α. αμφισβητεί την πραγματικότητα και θεωρεί πλασματική την εργασία αυτή.

2. Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους αυτών των ιδρυτικών τίτλων, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

3. Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

4. Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24.

Επίσης, από το ακαθάριστο εισόδημα των ασφαλιστικών ανωνύμων εταιριών, εκπίπτουν:

- Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, που υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.
- Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλιστρών με κάποιο συντελεστή που ορίζεται, κατά κλάδους, με κοινή απόφαση υπουργών οικονομικών και εμπορίου.
- Οι κρατήσεις για ζημίες που έχουν συμβεί (όπως καθορίζονται από πραγματογνώμονες), σύμφωνα με το άρθρο 10 του Κ.Β.Σ., μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές. Ορίζεται επίσης η έννοια του καθαρού ασφαλιστρού, που είναι το ολικό ποσό του ασφαλιστρού μειωμένο κατά το ποσό του.
- Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβάνοντας ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των ασφαλιστήριων συμβολαίων με τα σχετικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, ασφαλιστικής εταιρίας ζωής της οποίας η άδεια λειτουργίας έχει ανακληθεί.

Επιπλέον, από τα ακαθάριστα έσοδα της ασφαλιστικής ανώνυμης εταιρίας προς την οποία έχουν μεταβιβαστεί τα περιουσιακά στοιχεία της παραπάνω ασφαλιστικής εταιρίας ζωής εκπίπτει το ποσό του ελλείμματος των επενδύσεων της τελευταίας που της αναλογεί.

Επίσης, οι τράπεζες επιτρέπεται να εκπίπτουν, αντί του ποσού των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες έχουν γίνει οριστικές εγγραφές, ποσοστό στο ποσό του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Οι τράπεζες επίσης δικαιούνται να εκπίπτουν και ποσά σύμφωνα με το νόμου 2076/1992.

Το ποσό που απομένει μετά τις παραπάνω μειώσεις από το ακαθάριστο συνολικό εισόδημα, είναι το καθαρό συνολικό εισόδημα του νομικού προσώπου, το οποίο απεικονίζεται στον Ισολογισμό και στους λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης, αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και διάθεσης κερδών, αποτελώντας για την εταιρία με άλλα λόγια τα πραγματικά καθαρά κέρδη της. Ο φόρος, όμως, δεν υπολογίζεται σε αυτά τα καθαρά κέρδη αλλά στα φορολογικά αναμορφούμενα, που προσδιορίζονται στη συνέχεια.

4.5.5 Συντελεστές φορολογίας Α.Ε.

Με το άρθρο 19 του νέου φορολογικού νόμου 3697/2008, τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και προβλέπεται μείωση συντελεστών φόρου και αύξηση συντελεστών προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα για τις Α.Ε., ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 24%, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 23%, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 22%, και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 21%. Για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές

περιόδους που αρχίζουν μέχρι 31.12.2009 ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 25%.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και των επομένων.

4.5.6 Συμπληρωματικός φόρος

Ο συμπληρωματικός φόρος αποτελεί μία ιδιαίτερη κατηγορία φόρου, που περιγράφεται στο άρθρου 9 του νόμου 2238/94 για τα φυσικά πρόσωπα, και στην παράγραφο 3 του άρθρου 109 του ίδιου νόμου για τα νομικά πρόσωπα.

Αναλυτικότερα, αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5%. Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα.

Ειδικότερα, ο συντελεστής του πρώτου εδαφίου αυξάνεται σε 3% και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμιάς από αυτές υπερβαίνει τα 300τ.μ. Τονίζεται ότι το ανωτέρω αυξημένο ποσό συμπληρωματικού φόρου επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα τόσο από εκμισθωμένες κατοικίες, όσο και από ιδιοκατοικούμενες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες, με εξαίρεση το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας.

4.5.7 Έκπτωση από τον φόρο

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

1. Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες και από επιχειρήσεις και επαγγέλματα.

2. Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στις περιπτώσεις παρακράτησης φόρου. Εδώ απαιτείται προσοχή καθώς αφαιρείται ο φόρος που παρακράτησαν οι άλλες εταιρίες κατά την παροχή εισοδημάτων στην εταιρία. Για παράδειγμα ο παρακρατούμενος φόρος με συντελεστή 15% στα εισοδήματα που προέρχονται από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων.

Αντίθετα, δεν αφαιρείται ο φόρος που παρακρατεί η εταιρία, λόγω της παροχής εισοδημάτων σε τρίτους, όπως για παράδειγμα ο φόρος 10% κατά την διανομή μερισμάτων. Αυτός ο φόρος αφαιρείται κατά την δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων μερισμάτων, καθώς τους έχει παρακρατηθεί από την εταιρία.

3. Η προκαταβολή φόρου, η οποία θα αναλυθεί παρακάτω.

4. Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων και των αφορολόγητων εσόδων π.χ. αφορολόγητα αποθεματικά, μερίσματα ή κέρδη συμμετοχών, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου. Στον τρόπο αυτόν φορολόγησης του μέρους μόνον εκείνου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, συμπεριλαμβάνονται και τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών, που όπως είδαμε έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς με 10%. Ο φόρος που αφαιρείται είναι ίσος με το μέρος του εσόδου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη. Μία ακόμη τέτοια περίπτωση φορολόγησης είναι των κερδών από πώληση μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών, τα οποία έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 5%.

Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το οποίο αναλογεί στη χρονική περίοδο που τα ως άνω νομικά πρόσωπα είχαν στο χαρτοφυλάκιο κυριότητάς τους τίτλους επενδύσεων που παράγουν τα εισοδήματα αυτά.

5. Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία. Ειδικά, για

μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία, εκπίπτει το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος, τόσο στο επίπεδο της θυγατρικής όσο και στο επίπεδο οποιασδήποτε άλλης θυγατρικής χαμηλότερου επιπέδου του ίδιου ή άλλου κράτους με αυτήν, κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα που εισπράττει η ημεδαπή μητρική εταιρεία.

Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικώς κατακτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας. Το ποσό φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

4.5.8 Δήλωση του φόρου εισοδήματος

Κάθε Α.Ε. υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται για τις Α.Ε. μέχρι 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν. Με απόφαση του υπουργού οικονομικών, που δημοσιεύεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου.

Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο περιέχει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 86, αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ αμέσως μετά την οριστικοποίηση του προσωρινού φύλλου ελέγχου. Κατά του προσωρινού φύλλου ελέγχου επιτρέπονται τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον κώδικα φορολογικής δικονομίας. Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται κατά την προσωρινή διαδικασία αποτελούν προσωρινό δεδουλευμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

Από το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου που πρόκειται να βεβαιωθεί με βάση το οριστικό φύλλο ελέγχου εκπίπτει ο φόρος που έχει καταλογισθεί με τα προσωρινά φύλλα ελέγχου και ο επιπλέον φόρος που έχει καταβληθεί επιστρέφεται μετά την τελεσιδικία της εγγραφής.

Από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, υποβάλλεται δήλωση μέσα σε ένα μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το διοικητικό συμβούλιο διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών από τη λήξη του πιο πάνω εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη,

που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106, περί φορολογίας του τμήματος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη.

Ο τυχόν οφειλόμενος, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής, εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106. Προς τούτο, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από το χρόνο έγκρισης από τη γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Οι διατάξεις παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση περαιτέρω διανομής κερδών του ίδιου οικονομικού έτους, εφόσον η διανομή λαμβάνει χώρα μέχρι το χρόνο λήξης της τρέχουσας διαχειριστικής χρήσης.

Η δήλωση συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από, το Δημόσιο και υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου. Με αποφάσεις του υπουργού οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία που υποβάλλονται μαζί με αυτή.

4.5.9 Καταβολή και Προκαταβολή του φόρου

Ο φόρος εισοδήματος της Α.Ε., η βεβαιούμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση του φόρου εισοδήματος, καταβάλλονται σε οκτώ ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το 65% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε.

Το ως άνω ποσοστό αυξάνεται 80% ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Το ποσό αυτό θεωρείται προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση, και θα αφαιρεθεί από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση. Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που καταβλήθηκε, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου.

4.5.10 Μετοχικό Κεφάλαιο Ανώνυμης Εταιρίας

Το κατώτατο όριο του μετοχικού κεφαλαίου των Ανωνύμων Εταιριών, μετά την 01/01/2002 ανέρχεται στο ποσό των 60.000,00 €. Οι υπάρχουσες Α.Ε. που είχαν μετοχικό κεφάλαιο μικρότερο από το κατώτατο όριο των 60.000,00 € κατά την 01/01/2001, υποχρεώθηκαν μέχρι 31/12/2003 να προσαρμόσουν το κεφάλαιό τους στο ποσό αυτό, με την ευχέρεια της απόκλισης προς τα κάτω κατά 2,5%, δηλαδή κατώτατο όριο 58.500,00 €.

Κατ' εξαίρεση, το κατώτατο όριο του μετοχικού κεφαλαίου των Α.Ε., που προσφεύγουν στην αύξηση αυτού ή στην έκδοση ομολογιακού δανείου με δημόσια εγγραφή, από 01/01/2002 ανέρχεται στο ποσό των 300.000,00 €.

Επίσης, για τις Ανώνυμες Εταιρίες που προέρχονται από μετατροπή, συγχώνευση ή διάσπαση, το κατώτατο όριο ανέρχεται σε 300.000,00 €. Το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μερίδια, τα οποία καλούνται μετοχές. Η ονομαστική αξία κάθε μετοχής δε μπορεί να οριστεί κατώτερη από 0,30 € και ανώτερη από 10,00 €.

Παρέχεται από το νόμο να καταβληθεί το μετοχικό κεφάλαιο και τμηματικά. Στην περίπτωση της μερικής καταβολής κατά τη σύσταση της εταιρίας υποχρεωτικά καταβάλλεται το ¼ του κεφαλαίου, το οποίο δε μπορεί να είναι μικρότερο των 60.000,00 που αποτελεί το ελάχιστο όριο του κεφαλαίου για τη σύσταση της Ανώνυμης Εταιρίας. Το υπόλοιπο του κεφαλαίου μπορεί να καταβληθεί μέσα σε μια δεκαετία.

4.5.11 Επιβολή του Φόρου

Στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται από ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρίες, από αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, επιβάλλεται φόρος.

Ως ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος, λαμβάνονται:

- Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών.
- Το εισόδημα από ακίνητα, όπως από εκμίσθωση οικοδομών, γαιών, γηπέδων, από ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών κ.λπ.
- Το εισόδημα από κινητές αξίες, όπως από μερίσματα και τόκους τίτλων ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων κ.λπ.

- Το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, όπως κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., κοινοπραξίες κ.λπ.
- Το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, αλιευτικές κ.λπ.
- Το εισόδημα που προέρχεται από την υπεραξία λόγω μεταβίβασης ολόκληρης της επιχείρησης ή εταιρικών μεριδίων, από την εκχώρηση δικαιωμάτων κ.λπ.

Ως καθαρό εισόδημα λαμβάνεται το ποσό που προκύπτει μετά την έκπτωση από τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα των δαπανών.

Σχετικά με τις ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες, είναι αυτές που έχουν την έδρα της επαγγελματικής τους εγκατάστασης στην Ελλάδα. Αντίθετα, αλλοδαπές επιχειρήσεις θεωρούνται εκείνες που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή. Για να υπαχθούν στη φορολογία οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, πρέπει να διατηρούν στην Ελλάδα καταστήματα ή να εκμεταλλεύονται φυσικούς πόρους ή να προβαίνουν στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή να παρέχουν υπηρεσίες στην Ελλάδα μέσω αντιπροσώπου κ.λπ.

Το καθαρό εισόδημα που προκύπτει και εμφανίζεται ως πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσης», υπόκεινται σε φορολογική αναμόρφωση, κι έτσι προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα, στο οποίο υπολογίζεται φόρος προς 35% ή 32% ή 29% ή 25% μετά την 01/01/2007.

4.5.12 Η Διάθεση Κερδών των Ανωνύμων Εταιριών

Η διάθεση των κερδών της Ανώνυμης Εταιρίας, ακολουθεί την παρακάτω διαδικασία:

1. Συμψηφίζονται οι ζημιές των προηγούμενων χρήσεων.
2. Αφαιρούνται οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.
3. Αφαιρείται ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη.
4. Σχηματίζεται το τακτικό αποθεματικό.
5. Υπολογίζεται το ποσό για την καταβολή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος.

6. Το υπόλοιπο των κερδών διατίθεται, σύμφωνα με όσα ορίζονται από το καταστατικό και από την απόφαση της ετήσιας τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού, από τα καθαρά κέρδη αφαιρείται ετησίως, ποσό κερδών ίσο με ποσοστό τουλάχιστον 5%. Η παρακράτηση παύει να είναι υποχρεωτική, όταν το ύψος του σχηματισθέντος αποθεματικού φτάσει το 1/3 του συνολικού κεφαλαίου της Ανώνυμης Εταιρίας.

Το ποσό πάνω στο οποίο υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό προκύπτει αν, από το σύνολο των καθαρών κερδών, πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 86.99, αφαιρεθεί το άθροισμα των χρεωστικών υπολοίπων των λογαριασμών 88.03, 88.04, 88.06 και 88.08. το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείτε αποκλειστικά για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών της εταιρίας.

Σχετικά με την καταβολή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους, μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος και του τακτικού αποθεματικού από τα καθαρά κέρδη, παρακρατείται ποσό ίσο με το 35% του υπολοίπου των καθαρών κερδών. Αν όμως, η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία πέραν του 70% αποφασίσει να μη διανεμηθεί μέρισμα ή να διανεμηθεί μικρότερο ποσό, τότε η απόφαση της γενικής συνέλευσης είναι δεσμευτική για τους μετόχους.

ΕΝΟΤΗΤΑ 4.6: ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

4.6.1 Έννοια νόμιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα

Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα θεωρείται ότι έχουν νόμιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, όταν:

1. Διατηρούν στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων.
2. Προβαίνουν στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές τους εγκαταστάσεις ή με τη χρήση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό τους.
3. Διεξάγουν στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχουν υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπων, οι οποίοι είναι εξουσιοδοτημένοι και μπορούν να διαπραγματεύονται και να συνάπτουν συμβάσεις για λογαριασμό του αλλοδαπού νομικού προσώπου. Επίσης, όταν οι εργασίες ή η υπηρεσίες προσφέρονται από τα αλλοδαπά νομικών πρόσωπα, χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων, είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές.
4. Διατηρούν αποθέματα εμπορευμάτων από τα οποία εκτελούν παραγγελίες για λογαριασμό τους.
5. Συμμετέχουν σε προσωπική εταιρία (Ο.Ε., Ε.Ε.) ή Ε.Π.Ε., που εδρεύουν στην Ελλάδα.

4.6.2 Φορολογία Εισοδήματος Αλλοδαπών Εταιριών

Η αλλοδαπή εταιρία υποχρεούται να υποβάλλει φορολογική δήλωση μέχρι την 10^η Μαΐου του επόμενου χρόνου για τα ενοίκια που εισέπραξε το προηγούμενο έτος, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της.

Το έντυπο της δήλωσης είναι αυτό που χρησιμοποιούν οι Ανώνυμες Εταιρίες και με τη δήλωση που υποβάλλεται σε τρία (3) αντίτυπα, συνυποβάλλονται και τα έντυπα (Ε2) Αναλυτικής Κατάστασης Μισθωμάτων,

χωρίς να υπάρχει υποχρέωση υποβολής των συμπληρωματικών στοιχείων (Ε3), που προβλέπονται για τα λοιπά νομικά πρόσωπα.

Με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος που ανέρχεται σε ποσοστό. Επίσης, υπολογίζεται και συμπληρωματικός φόρος 3% και τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ 3,6%, επί του συνολικού ακαθαρίστου εισοδήματος.

Από 01/01/2008 καταργούνται για τα εισπραττόμενα από την ημερομηνία αυτή και μετά, τα τέλη χαρτοσήμου κατ' επέκταση και του ΟΓΑ, ενώ για την περίοδο από 01/01/2007 περιορίζονται στο μισό, δηλαδή στο 1,8% μετά του ΟΓΑ, για τα εισοδήματα από ενοικιάσεις οικιών γενικά και όχι καταστημάτων κ.λπ. εγκαταστάσεων.

Τέλος, επί του συνολικού φόρου εισοδήματος και του συμπληρωματικού, υπολογίζεται προκαταβολή που ανέρχεται στο 55% αυτών. Τα συνολικά ποσά του κυρίως φόρου του συμπληρωματικού της προκαταβολής, των τελών χαρτοσήμου και του ΟΓΑ, καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά (7), την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επομένων τεσσάρων, από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης μηνών.

Με το νόμο 3091/2002, επιβάλλεται για πρώτη φορά ειδικός φόρος επί των ακινήτων, που αποσκοπεί στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροδιαφυγής, που παρατηρείται συνήθως σε ακίνητα που ανήκουν σε αλλοδαπές εταιρίες, οι οποίες δεν έχουν καμία δραστηριότητα στη χώρα της έδρας τους, αλλά ούτε –κατά κανόνα- και στη χώρα όπου βρίσκονται τα ακίνητα τα οποία κατέχουν.

Με τον ίδιο νόμο, επιβάλλεται ειδικός ετήσιος φόρος 3% επί της αξίας των ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε εταιρίες κατά πλήρη ή ψιλή κυριότητα ή επί των οποίων έχουν αυτές εμπράγματα δικαιώματα επικαρπίας.

Εξαιρούνται από την καταβολή του φόρου αυτού, τα παρακάτω:

1. Ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους, σύμφωνα με τα καταστατικά τους έγγραφα.

- Εταιρίες, των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

- Εταιρίες, που ασκούν στην Ελλάδα και άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, (εμπορική, μεταποιητική, παροχής υπηρεσιών), εφόσον τα ακαθάριστα έσοδά τους από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα κατά το οικείο οικονομικό έτος. Στην περίπτωση αυτή και για το οικονομικό έτος αυτό, δε θα υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιο-χρησιμοποιούν οι εταιρίες αυτές αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.
- Ναυτιλιακές επιχειρήσεις, που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα και πλοιοκτήτριες εταιρίες εμπορικών πλοίων, μόνο για τα ακίνητα που ιδιο-χρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες, για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.
- Εταιρίες, οι οποίες ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

2. Αν έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

- Ανώνυμες Εταιρίες με ονομαστικές μετοχές, μέχρι φυσικού προσώπου ή εφόσον συμμετέχουν νομικά πρόσωπα, να δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες τους.
- Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον συμμετέχουν νομικά πρόσωπα, να δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα, που κατέχουν τις μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες τους.
- Προσωπικές Εταιρίες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον συμμετέχουν νομικά πρόσωπα, να δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα, που κατέχουν τις μετοχές, τα μερίδια ή τις μερίδες τους.

Δηλαδή, αν το σύνολο των μετοχών, μεριδίων ή μερίδων δεν το κατέχουν φυσικά πρόσωπα, τότε τα νομικά πρόσωπα που συμμετέχουν, πρέπει και αυτά να δηλώσουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν το σύνολο των δικών τους μετοχών, μεριδίων ή μερίδων.

3. Αν έχουν την έδρα τους κατά τα καταστατικά τους έγγραφα σε τρίτη χώρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Προβλέπεται ότι, για να τύχουν την απαλλαγή τους από το φόρο οι εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρέπει, οι μετοχές, μερίδια ή μερίδες τους να ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή να δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν τις μετοχές, μερίδια ή μερίδες εταιριών που συμμετέχουν σε αυτές, εφόσον όμως υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα, όπου βρίσκεται η έδρα των εταιριών αυτών, σύμφωνα με τα καταστατικά τους έγγραφα.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί, ότι οι εταιρίες που υπόκεινται στον ειδικό φόρο, θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων, ανεξάρτητα από το χρόνο της μεταγραφής στο οικείο υποθηκοφυλακείο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ



ΕΝΟΤΗΤΑ 5.1: ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

5.1.1 Έννοια Φορολογικού Ελέγχου

Με τον όρο «φορολογικός έλεγχος» των επιχειρήσεων, εννοούμε το σύστημα των ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια φορολογικά και ελεγκτικά όργανα. Σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι η διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των φορολογικών νόμων και ο καθορισμός και η επαλήθευση των φορολογικών υποχρεώσεων, με βάση τις προβλεπόμενες κατά περίπτωση δηλώσεις, σε σχέση με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης.

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος είναι συστηματικός έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση, για μία ή περισσότερες χρήσεις. Ο τακτικός έλεγχος ονομάζεται και οριστικός, και αυτό, επειδή έχει ως στόχο τον οριστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των υποχρεώσεων του φορολογουμένου, φυσικού ή νομικού προσώπου.

Παρατηρώντας δε τον προληπτικό έλεγχο, φαίνεται ότι αυτός αποσκοπεί στην τήρηση των φορολογικών διατάξεων και στην αποτροπή της φοροδιαφυγής. Άλλωστε, αυτός ενεργεί προληπτικά και ανάγεται στη δυναμική των αρμόδιων υπηρεσιών για τη διεξαγωγή του.

5.1.2 Είδη Φορολογικών Ελέγχων

Τα είδη των φορολογικών ελέγχων είναι τα παρακάτω:

1. Ο προληπτικός έλεγχος
2. Ο προσωρινός ή οριστικός έλεγχος
3. Ο τακτικός ή έκτακτος έλεγχος
4. Ο λεπτομερής ή συνοπτικός έλεγχος
5. Ο συστηματικός ή δειγματοληπτικός έλεγχος
6. Ο ειδικός έλεγχος, και ο
7. Ο απολογιστικός έλεγχος.

Οι φορολογικοί έλεγχοι, όμως, διακρίνονται και με βάση το αντικείμενό τους, σε:

1. Έλεγχο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
2. Έλεγχο φορολογικού εισοδήματος
3. Έλεγχο Φ.Π.Α.
4. Έλεγχο Φ.Μ.Υ και λοιπών παρακρατούμενων φόρων
5. Έλεγχο επενδύσεων και αναπτυξιακών κινήτρων κ.λπ.

Σημειώνεται ότι, κάθε ομάδα από τις παραπάνω, περιλαμβάνει και ειδικότερες άλλες κατατάξεις και υποκατηγορίες.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Συμπερασματικά, η επιχείρηση μπορεί να ορισθεί, γενικά, ως ένας αυτοτελής οργανισμός, ο οποίος με σειρά πράξεων και ενεργειών οικονομικής φύσεως, αποβλέπει στον εφοδιασμό της αγοράς με αγαθά ή υπηρεσίες, με σκοπό το κέρδος.

Όλοι οι τύποι των επιχειρήσεων υπόκεινται σε φορολογία. Ο φόρος αποτελεί αναγκαστική εισφορά, που καταβάλλεται από τον πολίτη και την επιχείρηση, χωρίς ειδική αντιπαροχή και την εισπράττει το κράτος για να αντιμετωπίσει τις δημόσιες δαπάνες. Οι φόροι μπορούν να διακριθούν σε φόρους επί του εισοδήματος και επί της περιουσίας, σε φόρους επί των δαπανών και σε φόρους επί των συναλλαγών. Επιπλέον, διακρίνονται σε πάγιους φόρους, σε ειδικούς και σε φόρους κατά αξία.

Όμως, κάθε τύπος επιχείρησης υπόκειται σε διαφορετική φορολογία. Οι τύποι των επιχειρήσεων, αναφορικά, είναι οι εξής: εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις, υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και εταιρίες.

Για τη σωστή λειτουργία της οικονομίας, το κράτος ενεργεί συχνά φορολογικούς ελέγχους στις επιχειρήσεις, με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των φορολογικών νόμων και την επαλήθευση των φορολογικών υποχρεώσεων, με βάση τις προβλεπόμενες, κατά περίπτωση, δηλώσεις.

Με αυτό τον τρόπο, υπάρχει νομιμότητα και δικαιοσύνη στο θέμα της φορολογίας των επιχειρήσεων απέναντι στους νόμους του κράτους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. «Φορολογική Λογιστική», Αριστείδης Φλώρος, Εκδόσεις: Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα Οκτώβριος 2010
2. «Πρακτικός Οδηγός Ανωνύμων Εταιριών», Δημήτριος Ι. Ηλιοκαύτου, Εκδόσεις: Ηλιοκαύτου Ε. & Σία Ο.Ε., Αθήνα Μάρτιος 2007
3. «Λογιστική Εταιριών», Βασιλείου Ν. Σαρσέντη – Αναστασίου Σπ. Παπαναστασάτου, Εκδόσεις: Αθ. Σταμούλης 2002
4. «Εμπορικές Εταιρίες», Νικόλαος Κ. Ρόκας, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σακκουλα 1996
5. «Προσωπικές Εταιρίες –Ε.Π.Ε. – Κοινοπραξίες», Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρης, Εκδόσεις Πάμισος 1999

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- WWW.TAXHEAVEN.GR
- WWW.E-FOROLOGIA.GR
- WWW.LOGIST.COM
- WWW.EL.WIKIPEDIA.ORG
- WWW.TAX.SOLUTIONS.GR
- WWW.ESATHENA.GR
- WWW.EPIXEIRISI.GR