



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΚΑΠΕΤΑΝΟΥ ΙΩΑΝΝΑ 3785
ΠΑΠΑΔΑΝΤΩΝΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ 7787
ΠΕΤΡΟΥΛΑΚΗ ΕΙΡΗΝΗ 8054

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ
ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Επιβλέπων καθηγητής: Καλομοίρης Πέτρος

Ηράκλειο 2011

Περιεχόμενα

Πρόλογος	6
1 Θεσμικό πλαίσιο της νομοθεσίας των επιχειρήσεων	7
1.1 Η φορολογική νομοθεσία των επιχειρήσεων	7
1.1.1 Φορολογική δικαιοσύνη.....	7
1.1.2 Φορολογική μεταχείριση της επιχείρησης.....	8
1.1.3 Κριτήρια επιχειρηματικής δράσης.....	10
1.2 Προσδιορισμός της έννοιας του εισοδήματος & του κέρδους.....	11
1.3 Φόρος, είδη και διακρίσεις.....	12
1.3.1 Δασμοί.....	14
1.4 Οι βασικές αρχές της φορολογίας εισοδήματος (N2238/1994).....	14
1.5 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου	15
1.6 Το ισχύον φορολογικό σύστημα	16
1.7 Φοροδιαφυγή.....	16
1.8 Υπολογισμός φόρου – Καταβολή φόρου – Προκαταβολή φόρου.....	16
1.3 Οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων βάσει το εισόδημα τους.....	20
1.3.1 Οι διάφορες πηγές προέλευσης εισοδήματος	20
1.3.2 Υπολογισμός φόρου ανά πηγή εισοδήματος	20
2 Η φορολογία των επιχειρήσεων κατά την λειτουργία τους.....	38
2.1 Η Ίδρυση μιας επιχείρησης από φορολογική πλευρά.....	38

2.1.1 Η φορολογία στο στάδιο της ίδρυσης μιας επιχείρησης.....	38
2.1.2 Ειδικές περιπτώσεις επιχειρήσεων & φορολογία	39
2.2 Η επιχείρηση ως υποκείμενο φόρου	40
2.2.1 Φορολογική αντιμετώπιση εισοδημάτων & κερδών μιας επιχείρησης	41
2.2.2 Εκπιπτόμενες & μη εκπιπτόμενες δαπάνες	42
2.2.3 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων μιας επιχείρησης.....	43
2.3 Φορολογία διαφόρων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.....	45
2.3.1 Φορολογική διαδικασία και επιχειρηματικό κέρδος.....	45
2.3.2 Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος.....	47
2.3.3 Φορολογική διάσταση των αποτιμήσεων	47
2.3.4 Φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων.....	48
2.3.5 Προσδιορισμός της φορολογίας των επιχειρήσεων βάσει των φορολογικών δηλώσεων.....	50
3 Διαφοροποιήσεις μεταξύ νομικών μορφών επιχειρήσεων.....	57
3.1 Εισαγωγή.....	57
3.2 Νομική μορφή επαγγελματικής δραστηριότητας	57
3.2.1 Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.)	57
3.2.2 Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.).....	60
3.2.3 Προσωπικές Εταιρίες	61
4. Φορολογία Νομικών Προσώπων και Προσώπων επιχειρήσεων	63
4.1 Εισαγωγή.....	63
4.2 Η φορολογία των Νομικών Προσώπων.....	63

4.2.1 Αντικείμενο φόρου.....	63
4.2.2 Φορολογικές απαλλαγές Ν.Π.....	64
4.2.3 Προσδιορισμός εισοδήματος Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα.....	64
4.3 Τροποποιήσεις στην φορολογία Νομικών Προσώπων.....	68
4.3.1 Φορολογία αδιανέμητων κερδών.....	69
4.3.2 Φορολογία διανεμομένων κερδών.....	69
4.4 Φορολογία Ε.Π.Ε.	69
4.4.1 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου.....	69
4.4.2 Τρόπος φορολόγησης των κερδών μιας Ε.Π.Ε.....	70
4.4.3 Φορολόγηση κερδών τεχνικών Ε.Π.Ε.	70
4.4.4 Συμπληρωματικός φόρος.....	70
4.4.5 Αφαιρούμενα ποσά από τον κύριο φόρο.....	71
4.4.6 Προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης.....	71
4.4.7 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε.Π.Ε.	71
4.5 Φορολογία Α.Ε.....	75
4.5.1 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου.....	75
4.5.2 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών σε Α.Ε.....	75
4.5.3 Τρόπος φορολόγησης των κερδών μιας Α.Ε.	76
4.5.4 Φορολόγηση κερδών Τεχνικών Α.Ε.	77
4.5.5 Προστιθέμενα ποσά στον κύριο φόρο.....	77
4.5.6 Αφαιρούμενα ποσά από τον κύριο φόρο.....	78
4.5.7 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Α.Ε.	78

4.6 Φορολόγηση Προσωπικών Εταιριών (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες κλπ.)	82
4.6.1 Υποκείμενο φόρου	82
4.6.2 Συντελεστής υπολογίσιμου φόρου.....	83
4.6.3 Επιχειρηματική αμοιβή	83
4.6.4 Μεταφορά ζημιάς χρήσεως για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων.....	84
4.6.5 Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος Ο.Ε. και Ε.Ε.....	84
4.6.6 Χρόνος υποβολής της δήλωσης εισοδήματος Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινοπραξιών .	85
4.6.7 Καταβολή φόρου εισοδήματος	86
4.6.8 Κάλυψη ζημιάς χρήσεως στις προσωπικές εταιρίες	87
4.6.9 Τροποποιήσεις στην φορολογία προσωπικών επιχειρήσεων.....	87
5 Επίλογος.....	90
Βιβλιογραφία.....	91

Πρόλογος

Ως Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων ορίζεται ένα σύνολο διαχρονικού σχεδιασμού διατάξεων και νομοθετημάτων, τα οποία για να εκπληρώσουν το σκοπό τους απαιτείται συνδυαστική ανάλυση από τον εκάστοτε λογιστή – φοροτεχνικό. Εμείς στην προσέγγιση μας αυτή θα προσπαθήσουμε να αποδώσουμε με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διατάξεων αυτών, όχι τόσο στα Φυσικά, όσο στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου, σύμφωνα και με τον τίτλο της εργασίας μας.

Στο πρώτο μέρος αναφερόμαστε στο θεσμικό πλαίσιο της φορολογίας των επιχειρήσεων, κάνοντας ειδική μνεία σε ορισμούς όπως αυτόν του φόρου και των διακρίσεων του, των δασμών, του επιχειρηματικού κέρδους, και της έννοιας της φοροδιαφυγής. Στη συνέχεια αναφερόμαστε στην επιχείρηση ως αντικείμενο φόρου, με ότι αυτό συνεπάγεται από φορολογικής άποψης, δηλαδή έσοδα, κέρδη κλπ. Κλείνοντας την ενότητα αυτή προχωράμε στην ουσία της εργασίας, που είναι η φορολογία των νομικών προσώπων, παραθέτοντας ταυτόχρονα παραδείγματα φορολόγησης για την καλύτερη κατανόηση των δεδομένων που δίνονται στο θεωρητικό μέρος.

Στο δεύτερο μέρος αναφερόμαστε στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και τις απαιτήσεις του έναντι των επιχειρήσεων. Ειδικότερα εμβαθύνουμε σε έννοιες όπως αυτή της Απογραφής, του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσης, του Φ.Π.Α και τέλος των Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων. Η προσέγγιση μας ολοκληρώνεται με την έκθεση των δικών μας συμπερασμάτων για το σύνολο των διατάξεων που ονομάζεται Φορολογία Νομικών Προσώπων.

1 Θεσμικό πλαίσιο της νομοθεσίας των επιχειρήσεων

1.1 Η φορολογική νομοθεσία των επιχειρήσεων

1.1.1 Φορολογική δικαιοσύνη

Για να ασκηθεί φορολογική δικαιοσύνη σε όλες τις επιχειρήσεις που λειτουργούν σε ένα κράτος, οι συνταγματικές διατάξεις κατοχυρώνουν φορολογικές ρυθμίσεις καθώς και περιορισμούς στην άσκηση του φορολογικού δικαιώματος της πολιτείας.

- Η φορολογική δικαιοσύνη αρχικά ορίζει τη φοροδοτική ικανότητα (άρθρο 4 & 5 του Συντάγματος του 1975) των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Επίσης το ίδιο άρθρο καθιερώνει την αρχή της νομικής και φορολογικής ισότητας, «όλοι οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου». Από τη φορολογική ισότητα απορρέουν δύο θεμελιώδη δημοσιονομικά αξιώματα¹:
 - Της αρχής της καθολικότητας του φόρου
 - Της αρχής της συμμετοχής στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός.

Η αρχή αυτή συνεπάγεται ότι οι φορολογικοί νόμοι δεν μπορούν να προβαίνουν σε αδικαιολόγητες διακρίσεις ή να επιβαρύνουν κατά τρόπο δυσανάλογο και υπέρμετρο τους πολίτες. Για να γίνει αυτό περισσότερο κατανοητό, ας δούμε το θέμα αυτό από την πλευρά ενός εισοδήματος που δεν είναι και τόσο σταθερό, όπως το γεωργικό εισόδημα. Οι κλιματολογικές συνθήκες, για παράδειγμα, μπορούν να επηρεάσουν είτε θετικά, είτε αρνητικά τη γεωργία. Αυτό μπορεί να δώσει είτε υψηλό είτε χαμηλό εισόδημα ή και γιατί όχι αρνητικό. Αντίθετα ένας μισθωτός σε ετήσια βάση έχει σταθερό εισόδημα. Αυτή η διάκριση δεν παραβιάζει συνταγματικές διατάξεις. Με την ίδια λογική ένας άγαμος θα πληρώσει περισσότερο φόρο από έναν έγγαμο, ο οποίος έχει περισσότερες υποχρεώσεις, οπότε και θα δαπανήσει μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματος του, για να τις καλύψει.

¹ Αναλογική Φορολογία

Στον ίδιο τρόπο σκέψης με τα παραπάνω, ταξινομούνται και διαχωρισμοί στη φορολογία, είτε με τη μορφή των φορολογικών τεκμηρίων ή με τη θέσπιση αντικειμενικών κριτηρίων. Καθώς επίσης και η διαφορετική μεταχείριση ημεδαπών νομικών προσώπων που δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό.

Τα παραπάνω θεμελιώνονται με το άρθρο 78 του Συντάγματος 1975. Πιο συγκεκριμένα:

1. Κανένας φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί, ούτε να εισπραχθεί αν δεν υπάρχει τυπικά νόμος, ο οποίος να καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Η αναδρομική ισχύς ενός επιβαλλόμενου φόρου ή οποιουδήποτε οικονομικού βάρους δεν μπορεί να επεκταθεί πέραν από το προηγούμενο έτος από εκείνο που επιβλήθηκε.

3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξη τους από τη μέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο.

4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων, δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων, εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της χώρας.

1.1.2 Φορολογική μεταχείριση της επιχείρησης

Περισσότερο ενδιαφέρον στη φορολογία παρουσιάζει η επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει γιατί, όποιες ρυθμίσεις επιβάλλονται από το νομοθέτη για την ομοιόμορφη μεταχείριση ιδίων προσώπων και καταστάσεων από πλευράς φορολογικής ικανότητας, είναι ανάγκη πολλές φορές να διαχωρίζονται βάση αντικειμενικών κριτηρίων.

Όπως προαναφέρθηκε, η κάθε κατάσταση αντιμετωπίζεται φορολογικά με διαφορετικό τρόπο. Το δύσκολο κομμάτι σε αυτό το σημείο είναι να μεταφέρει ο νομοθέτης τα φορολογικά τεκταινόμενα ως αντικείμενα έννομης τάξης. Αυτό συμβαίνει γιατί, η οικονομική ταξινόμηση των ιδιωτικών επιχειρήσεων εμφανίζει ιδιαίτερες δυσκολίες αν θελήσει κανείς να χρησιμοποιήσει τα κριτήρια, αποκλειστικά οικονομικά μόνο στοιχεία, ανεξάρτητα από την προέλευση των παραγωγικών τους συντελεστών. Υπάρχει λοιπόν περίπτωση, πολλές φορές η νομοθεσία να παραβλέπει τις διάφορες επιδράσεις από τη μεταβολή ποικίλων παραγόντων, οι οποίοι μπορεί να τείνουν να προσ αυξάνουν και τις δαπάνες.

- Με τη θεσμοθέτηση νόμων και κανονισμών στις επιχειρήσεις, το κράτος παρεμβαίνει, αλλά και συγχρόνως διασφαλίζει την αυτονομία αυτών. Με διαφορετικά λόγια, η επέμβαση του κράτους δεν είναι μόνο τυπική, υπό την έννοια της τήρησης των τυπικών κανόνων, αλλά και ουσιαστική. Τι σημαίνει αυτό ακριβώς; Το κράτος δεν ασκεί μόνο εξουσιαστική δράση αλλά και επιχειρηματική. Σκοπός της άλλωστε είναι να αναπτυχθεί οικονομικά σε ένα γενικότερο οικονομικό σύνολο, την Ευρωπαϊκή Ένωση. Για να συμβεί αυτό, πρέπει όλα εκείνα τα οικονομικά στοιχεία που την απαρτίζουν, να αναπτυχθούν και αυτά με τη σειρά τους. Διάφοροι τρόποι αυτού του είδους ανάμειξης του κράτους στην οικονομική δραστηριότητα είναι:
 - Ίδρυση Ν.Π.Δ.Δ.(Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου)
 - Παραχώρηση δημόσιας υπηρεσίας
 - Επέμβαση σε ιδιωτικές υπηρεσίες δημοσίου συμφέροντος
 - Σύμπραξη μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών φορέων
 - Ίδρυση και συμμετοχή σε επιχειρήσεις μικτής οικονομίας
 - Αποκρατικοποιήσεις και ιδιωτικοποιήσεις επιχειρήσεων δημοσίου συμφέροντος
 - Ενίσχυση ιδιωτικών επιχειρήσεων κλπ.

Η οικονομική ανάπτυξη μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Ένωσης (Ε.Ο.Κ.) μπορεί πλέον να διευκολυνθεί, αφού οι συνθήκες της Ε.Ο.Κ. δίνουν ιδιαίτερη έμφαση στην ανάπτυξη της επιχειρηματικής δράσης. Η Ε.Ο.Κ. αποτελεί ένα χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα, μέσα στον οποίο διασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων.

Με αυτά τα δεδομένα, κάθε επιχείρηση μπορεί να δραστηριοποιηθεί στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς με ποικίλους τρόπους:

- Με μετακίνηση της έδρας
- Με ίδρυση παραρτήματος ή υποκαταστήματος
- Με παροχή υπηρεσιών σε άλλο κράτος-μέλος
- Με επένδυση των κεφαλαίων της σε άλλες χώρες, εντός της Ε.Ε.
- Με ελεύθερη διακίνηση των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών της κλπ.

Μέσα στα πλαίσια αυτά της ενιαίας αγοράς, η έννοια του ανταγωνισμού διευρύνεται. Οι συνθήκες της Ε.Ο.Κ. οριοθετούν μέσα από το πλαίσιο του ασυμβίβαστου, τα δικαιώματα και το εύρος της προστασίας που μια επιχείρηση μπορεί να απαιτήσει από τους ανταγωνιστές της, με στόχο την ανεμπόδιστη άσκηση της δραστηριότητας της μέσα στην αγορά, και την προάσπιση της ανόθευτης λειτουργίας του ανταγωνισμού. Με πιο απλά λόγια ο ελεύθερος ανταγωνισμός προστατεύεται από τους περιορισμούς που μπορούν να λειτουργούν άμεσα ή έμμεσα στην οικονομική δραστηριότητα των συναλλασσόμενων.

1.1.3 Κριτήρια επιχειρηματικής δράσης

Πριν διεισδύσουμε στην ανάλυση της φορολογικής μεταχείρισης, θα αναφέρουμε μερικά σχόλια όσον αφορά τη μορφοποίηση κάποιων κριτηρίων με σκοπό το φορολογικό παρεμβατισμό στα φορολογητέα εισοδήματα από την επιχειρηματική δράση. Αναφορικά τα κριτήρια είναι:

Α. Το δρών Υποκείμενο, ή αλλιώς ο φορέας της επιχείρησης μορφοποιείται από τις εμπορικές πράξεις που διενεργεί και οι οποίες αποτελούν τα επίκεντρα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του.

Β. Επιχειρηματικές λειτουργίες είναι ο εφοδιασμός, η παραγωγή και η διάθεση. Οι λειτουργίες αυτές παρακολουθούνται ταξινομούνται και αναλύονται μέσα από τη μέθοδο του λογισμού κατά χρόνο, δηλαδή της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Γ. Κέρδος είναι η διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων και εξόδων, που σε συνδυασμό με το οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την εκκαθάριση των λογαριασμών, αποτελεί βασικό κριτήριο της φορολογικής νομοθεσίας. Βέβαια η δυναμική του κέρδους είναι διευρυμένη, αφού περιλαμβάνει και παρεπόμενα έσοδα,

ωφέλειες από εκχώρηση δικαιωμάτων, υπεραξίες, διανομή κερδών, εξωλογιστικό προσδιορισμό κερδών κλπ.

Δ. Ζημιά είναι το αρνητικό αποτέλεσμα από την άσκηση μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας. Μπορεί να είναι λειτουργική ή έκτακτη. Ενδεικτικές περιπτώσεις είναι:

- Ζημιά από πάγια στοιχεία του ενεργητικού
- Ζημιά σε βάρος της επιχείρησης, η οποία έχει προέλθει από αδικοπραξία, κατάχρηση, κλοπή κλπ.
- Ζημιά που έχει προέλθει από συμμετοχή της επιχείρησης σε άλλη ή άλλες επιχειρήσεις
- Ζημιά από πώληση και αποτίμηση χρεογράφων
- Μεταφορά ζημιάς από συμψηφισμό

Ε. Δαπάνη είναι το στοιχείο με το οποίο συνέρχονται όλοι οι παράμετροι των παραγωγικών δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι η έννοια της παραγωγικής δαπάνης είναι ευρύτερη του γενικού εξόδου. Στην κατηγορία των γενικών εξόδων κατατάσσονται: τα γενικά έξοδα αγορών, τα γενικά έξοδα παραγωγής, τα γενικά έξοδα πώλησης και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

1.2 Προσδιορισμός της έννοιας του εισοδήματος & του κέρδους

Ως φορολογητέο εισόδημα εννοείται το καθαρό εισόδημα που απομένει μετά την έκπτωση των δαπανών της παραγωγής του, τις οποίες προσδιορίζει ο νόμος. Η βάση από την οποία αφαιρούνται οι προαναφερθείσες δαπάνες, είναι το έσοδο. Σαν έσοδο θεωρούμε αυτό που προέρχεται από περιουσία, ή κεφάλαιο, ή από άσκηση οποιασδήποτε επαγγελματικής δραστηριότητας, και αυτό επαναλαμβάνεται σε κανονικά και σε τακτά χρονικά διαστήματα. Τα εισοδήματα – έσοδα μπορούν να ταξινομηθούν ανάλογα με την προέλευση τους, σαν εισοδήματα από γαίες, από ακίνητες αξίες, από εμπορικές επιχειρήσεις κλπ.

Από όπου κι αν προέρχονται τα εισοδήματα (πηγές), το σύνολο αυτών προσδιορίζει το τελικό εισόδημα του προσώπου. Αυτός είναι λοιπόν ο τρόπος που συνδέεται το υποκείμενο (πρόσωπο) και το εισόδημα.

1.3 Φόρος, είδη και διακρίσεις

Με βάση την τρέχουσα νομοθεσία, τα φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με το σύστημα ενιαίου φόρου. Ανάλογα με το εισόδημα που έχει ένα φυσικό πρόσωπο το χωρίζουμε σε διάφορες κατηγορίες – πηγές. Φορολογικά τα εισοδήματα νομικών προσώπων υπόκεινται στο σύστημα του ενιαίου φόρου.

Μιλάμε όμως για «φόρους» αλλά δεν έχουμε ορίσει τη βασική έννοια του φόρου. Φορολογία είναι η καταβολή χρημάτων όπως επιβάλλεται από το νόμο, από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα προς το κράτος. Όλη αυτή η διαδικασία μορφοποιεί την έννοια του φόρου. Φόρος λοιπόν είναι η αναγκαστική χρηματική εισφορά των προσώπων (φυσικών και νομικών) προς το κράτος, με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων βαρών χωρίς να υπάρχει ειδική αντιπαροχή από το κράτος προς τους πολίτες.

Η καταβολή φόρου, τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα, δεν γίνεται μόνο από τους πολίτες ενός κράτους αλλά και από άλλα πρόσωπα, π.χ. αλλοδαπούς προσωρινά ή μόνιμα εγκατεστημένους στο συγκεκριμένο κράτος, ή όταν υπάρχει οικονομική σχέση από κληρονομιά, ή από άσκηση επιχείρησης κλπ. Τώρα λοιπόν, μπορούμε να δώσουμε ένα πιο γενικό ορισμό για την έννοια του φόρου: «η δημόσιας φύσεως απαξίωση της πολιτείας, έναντι του φορολογουμένου, προς το σκοπό της ικανοποίησης των γενικών αναγκών και κρατικών σκοπών». Τα συστατικά του φόρου είναι:

- A) Παροχή του ιδιώτη προς το κράτος,
- B) Αναγκαστική φύση της εισφοράς,
- Γ) Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος
- Δ) Πραγματοποίηση των ειδικών σκοπών

Αναλυτικότερα:

- A) Υποδηλώνει ότι ο φόρος είναι άμεση χρηματική παροχή, έχει αποκλειστικά υλικό περιεχόμενο και υποκείμενο του είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα.

Β) Υποδηλώνει τον υποχρεωτικό χαρακτήρα του φόρου ο οποίος επιβάλλεται αναγκαστικά από το κράτος, πράγμα που με τη σειρά του υποδηλώνει την κυριαρχία της πολιτείας.

Γ) Σκοπός αυτού του χαρακτηριστικού είναι να αντιδιασταλεί η έννοια του φόρου από την έννοια του τέλους, που είναι το αντάλλαγμα για ειδικές υπηρεσίες που προέρχονται από την πολιτεία.

Δ) Ως πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών, εννοούνται οι συλλογικές ανάγκες οι οποίες και επιδιώκονται, μέσω του μηχανισμού των δημόσιων υπηρεσιών.

Με βάση παλαιότερες αντιλήψεις οι φόροι ταξινομούνται με διάφορες διακρίσεις:

- Καταβολή φόρου σε χρήμα και σε είδος (δεν υφίσταται σήμερα)
- Ποσοτικοί και διανεμητικοί φόροι (για να υπολογιστούν αυτοί οι φόροι, καθοριζόταν ένας φορολογικός συντελεστής ανάλογα με την ποσότητα και τη διανομή)
- Τακτικοί και έκτακτοι (ο διαχωρισμός τους βασίζεται στο στοιχείο της αποδοτικότητας)
- Προσωπικοί και πραγματικοί ή υποκειμενικοί και αντικειμενικοί
- Η πιο σύγχρονη και πιο ενδιαφέρουσα διάκριση των φόρων, είναι σε άμεσους και έμμεσους (υφίσταται σήμερα)

Άμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται απευθείας πάνω στα στοιχεία που προσδιορίζουν άμεσα την φοροδοτική ικανότητα του υποκείμενου προσώπου, όπως το εισόδημα και η περιουσία του. Η επίπτωση του άμεσου φόρου είναι άμεση, δηλαδή αυτός που βαρύνεται και αυτός που καταβάλει είναι το ίδιο και το αυτό πρόσωπο. Άμεσος είναι ο φόρος επί του εισοδήματος και ο φόρος επί της περιουσίας. Αυτό το είδος φόρων έχει ένα ακόμα χαρακτηριστικό, αυτό της προοδευτικότητας, δηλαδή αυξάνουν προοδευτικά και παρακολουθούν την αύξηση της φορολογητέας ύλης, η οποία αύξηση διαιρείται από το νομοθέτη σε κλιμάκια.

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται με αφορμή γεγονότων με τα οποία εξωτερικεύεται η φοροδοτική ικανότητα, όπως η κατανάλωση και η εν γένει δαπάνη. Έχει άμεση επίπτωση. Φορολογείται έμμεσα με βάση τη δαπάνη, την οποία πραγματοποιεί. Έμμεσοι φόροι είναι οι φόροι των δαπανών.

Επίσης υπάρχουν και οι μικτοί φόροι – που είναι συγχρόνως και άμεσοι και έμμεσοι – όπως αυτοί επί των συναλλαγών. Άλλες διακρίσεις φόρων που υπάρχουν είναι: οι πάγιοι, οι ειδικοί φόροι, και οι φόροι κατ' αξία.

1.3.1 Δασμοί

Δασμός είναι ο φόρος ο οποίος επιβάλλεται στα εμπορεύματα τα οποία εισάγονται από το εξωτερικό ή εξάγονται στο εξωτερικό. Οι δασμοί ανήκουν στην κατηγορία των έμμεσων φόρων και ιδιαίτερα των φόρων κατανάλωσης.

Να διευκρινίσουμε ότι, για τα εμπορεύματα που προέρχονται από χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, (δηλαδή πρόκειται για ενδοκοινοτικές συναλλαγές,) δεν επιβάλλονται πλέον δασμοί, αφού δεν υφίστανται σύνορα μεταξύ των κρατών – μελών. Άρα τελωνιακοί φόροι ή δασμοί είναι εκείνοι οι οποίοι βεβαιώνονται και εισπράττονται στους συνοριακούς τύπους εισόδου ή αποβίβασης, καθώς και επί των μεταφερόμενων εμπορευμάτων κατά την εισαγωγή – παραλαβή.

Τους δασμούς τους διακρίνουμε σε:

- Εισαγωγικούς
- Εξαγωγικούς
- Εξισωτικούς (λόγω αντικανονικής τιμής)
- Αντισταθμιστικούς (λόγω επιχορήγησης που έχει δοθεί)

1.4 Οι βασικές αρχές της φορολογίας εισοδήματος (Ν2238/1994)

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994) σημειώνει τις βασικές αρχές και κατευθύνσεις οι οποίες είναι:

- 1. Αρχή της Καθολικότητας :** Όλα τα φυσικά πρόσωπα ημεδαπά και αλλοδαπά που έχουν εισόδημα ,υπάγονται σε φορολογία.
- 2. Αρχή της Συνολικότητας και ταυτόχρονα του Διαχωρισμού :** Το συνολικό ετήσιο εισόδημα αθροίζεται συνολικά κατά πηγή, ενώ αντιμετωπίζεται χωριστά για τους δύο συζύγους.
- 3. Αρχή της Ειδικής Μεταχείρισης :** Όταν το εισόδημα προέρχεται από εξαρτημένη εργασία με την επιβολή εξαιρέσεων επί ορισμένων περιπτώσεων, όπου δεν

υπόκεινται σε φόρο, ή με τη θέσπιση αφορολόγητων ορίων και εκπτώσεων, τότε απαιτείται ειδική μεταχείριση.

4. Η Αρχή της Δαπάνης : Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης γίνεται με βάση τις δαπάνες

5. Η Αρχή της Προοδευτικότητας : Ο φόρος υπολογίζεται με βάση μια προοδευτική κλίμακα φορολογίας πάνω στο καθαρό εισόδημα που έχει αποκτηθεί στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

6. Η Αρχή της Δήλωσης : Υποχρεωτική υποβολή της δήλωσης σε ετήσια βάση και μέσα στα χρονικά όρια του νόμου.

7. Αρχή της Διάκρισης του Εισοδήματος : Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή προέλευσης του διακρίνεται σε έξι κατηγορίες.

8. Η Αρχή της Βεβαίωσης του φόρου : Κατά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, περιλαμβάνεται η δήλωση, το στάδιο της οριστικοποίησης του ποσού, και η βεβαίωση του φόρου.

9. Αρχή της Παρακράτησης : Περιλαμβάνει την υποχρέωση όσων έχουν να αποδώσουν παρακράτηση του φόρου.

10. Αρχή της Φοροδιαφυγής : Ο νόμος προβλέπει διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για αδικήματα φοροδιαφυγής.

1.5 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου

Αντικείμενο φόρου εισοδήματος είναι το συνολικό εισόδημα που προκύπτει μέσα στο προηγούμενο έτος της φορολογίας. από κάθε φυσικό πρόσωπο. Υποκείμενο Φόρου εισοδήματος είναι το εισόδημα για κάθε φυσικό πρόσωπο που προκύπτει στην Ελλάδα, άσχετα από τον τόπο ιθαγένειας και τον τόπο κατοικίας ή διανομής του.

1.6 Το ισχύον φορολογικό σύστημα

Το φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από την πολλαπλότητα των φόρων (διακρίσεις). Αυτό όμως συνεπάγεται και την ανάγκη διαχωρισμού της φορολογητέας ύλης. Όποτε αρχικά ένα φορολογικό σύστημα θα πρέπει να διαφοροποιεί την φορολογητέα ύλη και στη συνέχεια να βρεθούν μέθοδοι εκτίμησης της. Η μέθοδος που προβάλλεται περισσότερο είναι αυτή των τεκμηρίων. Τα τεκμήρια τείνουν να κάνουν σε σημαντικό βαθμό την επανεμφάνιση τους από της χρήση 2010 και έπειτα, με το νέο φορολογικό σύστημα.

Τέλος, το φορολογικό σύστημα λαμβάνει υπόψη του την προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου. σε σημαντικό βαθμό. Με αυτόν τον τρόπο προσωποποιεί, θα μπορούσαμε να πούμε τον φόρο. Οπότε μπορούμε να μιλάμε για κάθε φορολογούμενο, για μειώσεις, εκπτώσεις και αφορολόγητα όρια.

1.7 Φοροδιαφυγή

Σε προηγούμενη παράγραφο, αναφέρθηκε ότι, η επιβολή φόρου είναι μια αναγκαστική καταβολή μέρους εισοδήματος από φυσικά και νομικά πρόσωπα προς το κράτος. Η λέξη «αναγκαστική», όπως είναι φυσικό, δημιουργεί αισθήματα αντίδρασης από τους φορολογούμενους. Αυτό έχει σαν συνέπεια, οι τελευταίοι να προσπαθούν με διάφορους τρόπους να αποκρύψουν εισοδήματα προκειμένου να μη φορολογηθούν. Άρα φοροδιαφυγή είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από το φορολογούμενο με σκοπό την καταστρατήγηση του νόμου και την αποφυγή του φόρου.

1.8 Υπολογισμός φόρου – Καταβολή φόρου – Προκαταβολή φόρου

Για να υπολογίσουμε το φόρο πρέπει πρώτα να γνωρίζουμε τις γενικές ρυθμίσεις που ισχύουν, καθώς επίσης και τις απαλλαγές από το φόρο. Προσωπικά απαλλάσσονται, με τον όρο της αβεβαιότητας, οι αλλοδαποί πρεσβευτές και λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι για τα από μισθωτές υπηρεσίες εισοδήματα τους, και για όσα αποκτούν από κάθε πηγή από την αλλοδαπή. Επίσης απαλλάσσονται οι πρόξενοι, προξενικοί πράκτορες και το κατώτερο προσωπικό των προξενείων. Ακόμα για λόγους οικονομικής φύσεως έχουν γίνει αποδεκτές από το κράτος φορολογικές απαλλαγές για ορισμένους κλάδους παραγωγής προς ωφέλεια της βιωσιμότητάς τους.

Επιγραμματικά οι φορολογικές απαλλαγές όπως ορίζονται από το άρθρο 6 του Ν2238/1994 είναι οι εξής:

- Απαλλαγές από το εισόδημα από ακίνητα
- Από το εισόδημα από κινητές αξίες
- Από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- Ειδικές απαλλαγές σε ποσά υποτροφιών, βραβείων, αμοιβών αναπήρων κλπ.

Ειδικής φορολογικής μεταχείρισης χρίζει το εισόδημα φυσικών προσώπων έγγαμων ή ανήλικων. Ειδικότερα, για τους έγγαμους, το εισόδημα κάθε συζύγου φορολογείται χωριστά. Αυτό συμβαίνει ως εύνοια προς την οικογένεια, αναγνωρίζοντας ορισμένα μειωτικά στοιχεία. Κατ' εξαίρεση, όταν το εισόδημα αυτό προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται από τον άλλο σύζυγο, προστίθεται στο εισόδημα του άλλου και φορολογείται μαζί.

Το εισόδημα ανήλικων παιδιών δηλώνεται και φορολογείται στο όνομα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικά εισόδημα. Αν το εισόδημα των γονέων είναι το ίδιο, προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα, και αν δεν υπάρχει πατέρας τότε στις μητέρας.

Εξαίρεση στη φορολόγηση εισοδήματος των ανηλίκων, αποτελεί το εισόδημα το οποίο προέρχεται είτε από προσωπική τους εργασία, είτε από περιουσιακά τους στοιχεία, που προέρχονται από κληρονομιά, ή από σύναξη αποθανόντα γονέα.

Ο φορολογούμενος βαρύνεται με εκπιπτόμενες δαπάνες όπως:

- Ο ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα
- Τα άγαμα ανήλικα τέκνα
- Τα άγαμα ενήλικα τέκνα ηλικίας μέχρι 25 ετών που σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές του εσωτερικού ή εξωτερικού
- Τα άγαμα τέκνα που υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία
- Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή αυτά που τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω
- Οι ανιόντες αμφοτέρων των συζύγων

Στις παραπάνω περιπτώσεις θεωρείται ότι βαρύνεται ο φορολογούμενος, (σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε.), εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα του, δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.900,00 € ή το ποσό των 6.000,00€, αν παρουσιάζει αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση, ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.

Ειδικότερα, άλλοτε από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου και άλλοτε από το φόρο, αφαιρούνται ανάλογα με την περίπτωση τα ποσά των παρακάτω δαπανών.

- Το ποσό της ετήσιας δαπάνης που καταβάλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ζωής.
- Το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται στα ασφαλιστικά ταμεία.
- Το ποσό του μισθώματος που καταβάλει ο φορολογούμενος για την κύρια κατοικία της οικογενείας του.
- Τα ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο, λόγω δωρεάς στο δημόσιο και σε Ο.Τ.Α.
- Η αξία ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων που δωρίζονται στα κρατικά και δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα.
- Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο ως δωρεές προς κοινωφελή ιδρύματα.
- Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο μέχρι του ποσοστού 10% του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος του, λόγω χορηγίας προς μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα.
- Το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλεται από τον φορολογούμενο για στεγαστικά δάνεια για την απόκτηση πρώτης κατοικίας.
- Ποσοστό 20% της δαπάνης που καταβλήθηκε για την αγορά μεριδίων μετοχικών και μικτών κεφαλαίων.

Ειδικότερα, με βάση τα όσα ισχύουν, το ποσό του φόρου που προκύπτει από την κλίμακα μειώνεται κατά ποσοστό 20% του συνολικού ετήσιου ποσού των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του φορολογουμένου και των λοιπών προσώπων που τον βαρύνουν. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 6.000,00€. Επίσης, μειώνεται κατά ποσοστό 20% επί του μισθώματος που

καταβάλλεται ετησίως και επί του ποσού της δαπάνης για παράδοση φροντιστηριακών μαθημάτων, επί των ποσών της καταβαλλόμενης διατροφής από τον ένα σύζυγο στον άλλο.

Γνωρίζοντας λοιπόν, ποιες είναι οι μειώσεις και οι απαλλαγές του φόρου, μπορούμε να υπολογίσουμε την καταβολή του φόρου. Για να προσδιορισθεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα κάθε φορολογούμενου, αθροίζονται τα δηλούμενα εισοδήματα και συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων. Η διαδικασία αυτή συμφωνεί με τις απαιτήσεις της προοδευτικής φορολογίας, με το σύστημα της κλιμακωτής προόδου. Κατά το σύστημα αυτό η φορολογητέα ύλη υποδιαιρείται σε κλίμακα, στο καθένα εκ των οποίων εφαρμόζεται διαφορετικός συντελεστής.

Το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών, αποτελεί το συνολικό δηλωθέν εισόδημα του φορολογουμένου που υπόκειται σε φορολόγηση. Για το οικονομικό έτος 2010 οι κλίμακες για μισθωτούς – συνταξιούχους και μη μισθωτούς – επαγγελματίες παρουσιάζονται στο παράρτημα. Τα αφορολόγητα αυξάνουν κατά 1.000,00€ αν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο, κατά 2.000,00€ αν έχει δύο τέκνα και κατά 10.000,00€ αν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά 1.000,00€ για κάθε τέκνο πάνω από τρία.

Στα ποσά φόρου που υπολογίζονται με βάση την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος, έχουμε και την επικουρική φορολόγηση των ακινήτων. Δηλαδή μιλάμε για εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας. Το ακαθάριστο αυτό ποσό υποβάλλεται και ως συμπληρωματικός φόρος, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 15%. Το ποσό αυτό που προκύπτει δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα με βάση το άρθρο 9&5 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Ακόμα επιβάλλεται αυξημένο ποσό συμπληρωματικού φόρου, το οποίο ορίζεται σε ποσοστό 3% του ακαθάριστου εισοδήματος από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμιάς από αυτές υπερβαίνει τα 300m. Τέλος, να σημειώσουμε, ότι η εξοχική κατοικία φορολογείται τεκμαρτά με λογιζόμενο μίσθωμα 3 μηνών. Τα παραπάνω ισχύουν μέχρι το οικονομικό έτος 2010. Για τα επόμενα οικονομικά έτη, υπάρχουν αλλαγές σύμφωνα με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο.

Τέλος ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος συμπεριλαμβάνει και την έννοια της προκαταβολής φόρου. Προκαταβολή φόρου θεωρείται μια πληρωμή με βάση πλασματικές φορολογικές ενοχές. Στηρίζεται στη λειτουργία του συμψηφισμού, δηλαδή λειτουργεί αφαιρετικά από το φόρο που ενδεχομένως θα προκύψει το επόμενο έτος. Η προκαταβολή φόρου είναι ένα ποσό ίσο με το 55% του φόρου που προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματα του τρέχοντος οικονομικού έτους. Όταν η δήλωση γίνεται για πρώτη φορά το ποσό αυτό μετριάζεται κατά 50% (δηλαδή μειώνεται στο 27,5%). Ενώ για τα νομικά πρόσωπα ανέρχεται στο 65%.

1.3 Οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων βάσει το εισόδημα τους

1.3.1 Οι διάφορες πηγές προέλευσης εισοδήματος

Το εισόδημα θεωρείται το πιο ασφαλές κριτήριο για να προσδιοριστεί η φοροδοτική ικανότητα του κάθε προσώπου. Ο φόρος εισοδήματος καθορίζεται από την οικονομική κατάσταση του κάθε φορολογουμένου. Άρα θα πρέπει να γνωρίζουμε τις πηγές προέλευσης του εισοδήματος κάθε φορολογουμένου, προκειμένου να υπολογίσουμε το φόρο εισοδήματος.

1.3.2 Υπολογισμός φόρου ανά πηγή εισοδήματος

1.3.2.1 Εισόδημα από ακίνητα

Ως εισοδήματα από ακίνητα θεωρούνται αυτά από οικοδομές και γαίες. Πιο ειδικά εισόδημα από ακίνητα είναι το έσοδο που προκύπτει κάθε χρόνο από την εκμετάλλευση των ακινήτων. Το εισόδημα αυτής της κατηγορίας περιλαμβάνει τα έσοδα από την εκμετάλλευση οικοδομημένων και μη οικοδομημένων ακινήτων, καθώς και το δικαίωμα που αποκτιέται από τον κάτοχο του εδάφους στις ειδικές περιπτώσεις εκμετάλλευσης του ακινήτου.

Υποκείμενα αυτής της φορολογίας είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα εφόσον είναι κύριοι, ή νομείς, ή επικαρπωτές, ή έχουν το δικαίωμα να ασκήσουν επικαρπία, ή το δικαίωμα χρήσης ή οίκησης του ακινήτου, καθώς και το δικαίωμα επιφάνειας ή εμφύτευσης σε γη, ή έχουν αναγείρει ως μισθωτές ακίνητο στο οικόπεδο που έχουν μισθώσει, ή υπεκμισθώνουν ακίνητο που έχουν μισθώσει.

Αναλυτικότερα το εισόδημα από ακίνητα εμφανίζει την παρακάτω μορφοδιάταξη και προκύπτει:

- Άμεσα, από εκμίσθωση ή επίταξη μιας ή περισσότερων οικοδομών ή γαιών.
- Έμμεσα, λόγω ιδιοκατοίκησης, ιδιοχρησιμοποίησης, ή παραχώρησης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα του δικαιώματος εκμετάλλευσης γης.
- Ως δικαίωμα που αποκτά ο κύριος του εδάφους, προκειμένου για τις επιφάνειες που διατηρούνται, καθώς και για τις οικοδομές που βρίσκονται σε έδαφος ξένης ιδιοκτησίας.
- Ως αντάλλαγμα, για την παραχώρηση χώρου στον οποίο τοποθετούνται φωτεινές επιγραφές και διαφημίσεις.
- Ως έσοδο από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια, εργαστήρια, χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων κλπ.
- Ως έσοδο που αποκτά ο μισθωτής του ακινήτου, αν το υπεκμίσθωνε σε τρίτο πρόσωπο.
- Ως αντάλλαγμα που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής ενός ακινήτου από την μεταβίβαση για ορισμένο χρόνο της επικαρπίας αυτού του ακινήτου σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.
- Ως ποσοστό της δασικής παραγωγής, που αποκτάται από τον ιδιοκτήτη, νομέα του δάσους, όταν καταβάλλεται σ' αυτόν, μετά από συμφωνία, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του δάσους.

1.3.2.2 Εισόδημα από κινητές αξίες

Εισόδημα από κινητές αξίες, είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από τον δικαιούχο κινητών αξιών και το οποίο προκύπτει κατά τους ορισμούς του νόμου από:

- Μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών ελληνικών ανωνύμων εταιριών.
- Μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών.
- Τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και από κάθε τίτλο χρεωστικό εξασφαλισμένο με υποθήκη ή ενέχυρο.
- Κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια
- Κέρδη ανωνύμων εταιριών, τα οποία διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

- Τη διαφορά μεταξύ του αντιτίμου των μετοχών που μοιράζεται στους μετόχους, σε περίπτωση διάλυσης ανώνυμης εταιρίας και του ποσού που είχε πραγματικά καταβληθεί από τους μετόχους, για την απόκτηση αυτών των μετοχών.
- Τη διαφορά μεταξύ του αντιτίμου των μετοχών που καταβάλλεται στους μετόχους σε περίπτωση αγοράς δικών της μετοχών από ανώνυμη εταιρία που μειώνει ή αποσβένει το κεφάλαιο της, και του ποσού που είχε πραγματικά καταβληθεί από τους μετόχους, για την απόκτηση αυτών των μετοχών.
- Παροχές σε χρήμα ή σε είδος ή γενικά παροχές που μπορεί να αποτιμηθούν χρηματικά, οι οποίες δόθηκαν από ανώνυμη ελληνική εταιρία.
- Τόκους με τους οποίους πιστώνεται ειδικός λογαριασμός νεότητας, για τη χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα τέκνα του προσωπικού του Ο.Τ.Ε
- Από συμβάσεις ή πράξεις παραγωγών χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος αυτού είναι έλληνας πολίτης και δεν είναι επιτηδευματίας, που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

1.3.2.3 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις εκ πρώτης όψεως μπορεί να θεωρηθεί ως εισόδημα από εμπορική επιχείρηση. Όμως αποτελεί ξεχωριστή ειδική κατηγορία, λόγω της ιδιαιτερότητας που εμφανίζει αφού συνδέεται με φυσικούς κλιματολογικούς ή και άλλους παράγοντες.

Ειδικότερα, ως εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος και το οποίο αποκτά αυτός που ασκεί την εκμετάλλευση μίας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων πάσης φύσεως. Να σημειώσουμε εδώ ότι ο φορολογικός νόμος έχει προβλέψει για κάθε κλάδο γεωργικής εκμετάλλευσης ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού εισοδήματος, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.²

² Οι συντελεστές αυτοί περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα του Υπουργείου Οικονομικών και δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

1.3.2.4 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αποτελεί ειδική κατηγορία. Ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ορίζεται το οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που καταβάλλεται με περιοδικό τρόπο.

Ως χρόνος απόκτησης εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, νοείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος, αποκτά το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος αυτού. Η διάκριση αυτή γίνεται, γιατί υπάρχουν περιπτώσεις αναδρομικών αποδοχών ή καθυστερημένων δεδουλευμένων αποδοχών κλπ. Ο νόμος στις περιπτώσεις αυτές διαφοροποιείται ανάλογα, διότι ο χρόνος είσπραξης είναι μεταγενέστερος από το χρόνο κατά τον οποίο ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα.

Αναφορικά με τις παρακρατήσεις, ο φόρος για το μισθωτό κρατείται από τις αποδοχές του. Ο παρακρατούμενος φόρος στην περίπτωση υπαλληλικού μισθού, υπολογίζεται σύμφωνα με τους ορισμούς του νόμου. Τον φόρο αυτό τον αποδίδει ο εργοδότης στο δημόσιο ταμείο κάθε τρίμηνο με προσωρινές δηλώσεις παρακράτησης φόρου.

Πριν κλείσουμε την παράγραφο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες να αναφέρουμε ότι υπάρχουν περιπτώσεις για τις οποίες προβλέπεται αυτοτελής φορολόγηση. Αυτές είναι:

- Οι περιπτώσεις αποζημιώσεων του ν.2112/1920 κλπ. Όπου τα έσοδα των δικαιούχων φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για αυτά. Ο φόρος υπολογίζεται με ειδικό συντελεστή (20%).
- Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για τη μεταγραφή ποδοσφαιριστών λη άλλων αθλητών, όπου φορολογούνται αυτοτελώς με ειδικό συντελεστή (20%).
- Οι αμοιβές που καταβάλλονται για εφημερίες γιατρών του Ε.Σ.Υ. οι οποίες φορολογούνται αυτοτελώς. Το δε ποσό του φόρου υπολογίζεται με ποσοστό 20% στο καθαρό ποσό που καταβάλλεται στους δικαιούχους.

- Φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 5% οι αποδοχές των δασκάλων και καθηγητών, που παρέχουν υπηρεσίες σε σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου σε ελληνικά σχολεία του εξωτερικού.
- Τα επιδόματα που καταβάλλονται στις πολύτεχνες μητέρες φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 10%, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του οικείου νόμου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ο φορολογούμενος Σπανάκης Μανώλης, ο οποίος είναι ιδιωτικός υπάλληλος στο επάγγελμα, και η σύζυγος του Σπανάκη Νίκη, ιατρός στο επάγγελμα, δήλωσαν τα ακόλουθα εισοδήματα για το οικονομικό έτος 2010.

Ο Σύζυγος	
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	30.240,00 €
Εισόδημα από αγροτεμάχια (Ελαιόδεντρα)	55,00 €
Σύνολο	30.295,00 €
Ενοίκιο κύριας κατοικίας	1.100,00 €
Νοσηλεία	42,80 €
Παρακράτηση φόρου εισοδήματος	3.897,14 €
Η Σύζυγος	
Εισόδημα από εκμίσθωση διαμερίσματος	2.754,00 €
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στο ΙΚΑ	14.100,00 €
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	4.535,00 €
Εισόδημα από αγροτεμάχια (Ελαιόδεντρα)	283,00 €
Σύνολο	21.672,00 €
Νοσηλεία	490,00 €
Παρακράτηση φόρου εισοδήματος	424,18 €
Προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους	676,84 €

Στην σελίδα που ακολουθεί απεικονίζεται το εκκαθαριστικό σημείωμα των δηλωθέντων οικονομικών στοιχείων για το έτος 2010.

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ : 2010

Υπόχρεου

ΕΠΩΝΥΜΟ : ΣΠΑΝΑΚΗΣ
 ΟΝΟΜΑ : ΜΑΩΛΗΣ
 Α.Φ.Μ. :
 ΔΙΕΥΘ. ΚΑΤ. :

Συζύγου

ΕΠΩΝΥΜΟ : ΣΠΑΝΑΚΗ
 ΟΝΟΜΑ : ΝΙΚΗ
 Α.Φ.Μ. :
 ΔΙΕΥΘ. ΚΑΤ. :

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ			Κύριος Φόρος	Προκαταβολή Φόρου	Λοιπά Συμβ/μενα Ποσά Πιστ. Ο.Γ.Α.	Σύνολο
ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ					
ΣΥΝΟΛ. ΕΙΣΟΔ. ΠΟΥ ΔΗΛΩΘ. ΠΡΟΣΤ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡ.	30.295,00	21.534,30	4.466,09	2.456,35		6.922,44
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	30.295,00	21.534,30	1.558,63	1.229,51		2.788,14
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	4.603,24	2.383,57				
ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ	137,15	189,41				
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛ.&ΣΥΜΠΛ.	4.466,09	2.235,47	6.024,72	3.685,86		9.710,58
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡ. ΚΤΛ.		676,84				
ΜΕΙΩΣΗ ΕΠΙΣΤΡ. ΦΟΡΟΥ						
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ (†)	4.466,09	1.558,63				
			ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ			

ΣΗΜΕΙΩΣΗ : Εάν η δήλωση σταλεί μέσω internet το ποσό φόρου για πληρωμή μειώνεται στα **9.592,58** ευρώ. **ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΠΛΗΡΩΜΗ : 9.710,58**

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ, ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΑΠΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΜΕΙΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΥ ΚΤΛ. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΠΟ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΠΟ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
- ΑΚΙΝΗΤΑ		2.616,30	ΑΦΟΡΟΛΟΓ. ΠΟΣΑ ΑΝΑΠΗΡ. :		
- ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ			ΕΙΣΦ.ΣΕ ΑΣΦ.ΤΑΜ.&ΕΙΣ.ΟΓΑ :		
- ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	30.240,00	14.100,00	ΔΩΡΕΕΣ - ΧΟΡΗΓΙΕΣ		
- ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ			ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ		
- ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	55,00	283,00	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ		
- ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ		4.535,00	ΔΑΠΑΝΗ ΥΠΗΡΕΣ. (40%)		
- ΑΛΛΟΔΑΠΗ			ΔΑΠΑΝ. ΙΑΤΡΙΚΕΣ		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	30.295,00	21.534,30	ΔΑΠΑΝ. ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ		
ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤ.			ΦΥΣΙΚΟ ΑΕΡΙΟ		
ΖΗΜΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ			ΕΝΟΙΚΙΑ (ΜΕΤ/ΣΗ-ΜΕΤΑΘΕΣΗ)		
ΣΥΝΟΛΟ ΖΗΜ. & ΑΡΝ.ΣΤ.ΑΚΙΝ.			ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ		
ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	30.295,00	21.534,30	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΠΤ.ΕΙΣΟΔΗΜ.		
ΠΡΟΣΤΙΘ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡ.					
ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	30.295,00	21.534,30	ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ		
			ΕΚΠ.ΦΟΡΟΥ ΝΟΣΟΚ.ΕΞΟΔΑ	8,56	98,00
			ΕΚΠ.ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΝΟΙΚΙΟ	128,59	91,41
			ΕΚΠ.ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΝΟΙΚ.ΦΟΙΤ.		
			ΕΚΠ.ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΔΑΝΕΙΑ		
			ΕΚΠ.ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΔΙΔΑΚΤΡΑ		
			ΔΙΑΤΡΟΦΗ		
			ΕΚΠ.ΦΟΡ.ΓΙΑ ΠΑΙΔΙΑ ΠΑΡΑΜΕΘ.		
			ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΙΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΥ	137,15	189,41

ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΩΝ			ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ		
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	4.466,09	2.194,16	ΠΑΡΑΚΡΑΤ. ΦΟΡΟΣ ΜΙΣΘΩΤΩΝ :		
ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ		41,31	ΛΟΙΠΟΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘ. ΦΟΡΟΙ		
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΓΙΑ ΕΠΟΜ. ΕΤΟΣ	2.456,35	1.229,51	ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΟΥΣ		676,84
ΣΥΝΟΛΟ	6.922,44	3.464,98	ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘ.ΦΟΡΩΝ		676,84
			ΛΟΙΠΑ ΣΥΝΒΕΒΑΙΟΥΜΕΝΑ ΧΡΕΩΣΤΙΚΑ ΠΟΣΑ		
			ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ		
			Ο.Γ.Α. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ		
			ΣΥΝΟΛΟ		

1.3.2.5 Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα

Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα θεωρείται αυτό που προέρχεται από την παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών από τα πρόσωπα που τις ασκούν, εφόσον για την άσκηση αυτών απαιτούνται ειδικές, επιστημονικές, ή καλλιτεχνικές γνώσεις, υπό την έννοια ότι προβάλλεται το πνευματικό στοιχείο.

Ειδικότερα, εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος του γιατρού, οδοντίατρου, κτηνίατρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, μαίας, ψυχολόγου, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη, γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή – προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτεχνικού, αναλογιστή, κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα.

Επίσης ως εισοδήματα από ελεύθερα επαγγέλματα θεωρούνται πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε ορισμένους ελεύθερους επαγγελματίες όπως αρχιτέκτονες, μηχανικούς, τοπογράφους, λόγω της καθυστέρησης στην είσπραξη των αμοιβών τους.

Στη συγκεκριμένη κατηγορία θα πρέπει να διαχωρίσουμε τις έννοιες του καθαρού και ακαθάριστου εισοδήματος. Ως ακαθάριστο εισόδημα θεωρείται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την εργασία του ελεύθερου επαγγελματία, όπως προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτουν οι αποδεικτές επαγγελματικές δαπάνες. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις αυτές αποτελεί το καθαρό εισόδημα. Αποδεικτικό στοιχείο των παραπάνω είναι το έντυπο Ε3.

1.3.2.6 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Λέγοντας εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αναφερόμαστε στη φορολογική μεταχείριση του αποκτώμενου κέρδους από ατομικές, εταιρικές, εμπορικές, βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις, καθώς και από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν κατατάσσεται στα ελεύθερα επαγγέλματα του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Στην ίδια κατηγορία υπάγονται τα εισοδήματα από κερδοφόρες πράξεις όπως την πώληση οικοπέδων κλπ. Ειδικότερα:

- Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοροπωλησίας ακινήτων εν γένει.
- Η ωφέλεια από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων
- Τα ποσά που καταβάλλονται στα μέλη συνισταμένων οργανισμών υπό τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής.
- Τα κέρδη που προέρχονται από παρεπόμενες εργασίες της επιχείρησης
- Η επιχειρηματική αμοιβή του ομορρύθμου εταίρου και του κοινωνού όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις.
- Ο μισθός που καταβάλλεται από την Α.Ε. στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, για τις υπηρεσίες που παρέχουν, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές είναι ασφαλισμένα σε ασφαλιστικούς οργανισμούς εκτός Ι.Κ.Α.

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις έχει καθιερωθεί η επιχειρηματική αμοιβή. Τα καθαρά κέρδη των ομορρύθμων, ετερορρύθμων εταιριών, κοινοπραξιών, κοινωνιών αστικού δικαίου που λειτουργούν επιχείρηση ή ασκούν επάγγελμα και αναφέρονται στο άρθρο 10 του Ν.2238/94, φορολογούνται με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή, μετά την αφαίρεση:

- α) Των κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς
- β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών, κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων, κερδών από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης κλπ.
- γ) Προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, από τα κέρδη που απομένουν αφαιρείται η επιχειρηματική αμοιβή, για μέχρι τρεις ομορρύθμους εταίρους (φυσικά πρόσωπα) με τα μεγαλύτερα ποσοστά

συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής, καθορίζονται από την εταιρεία και δηλώνονται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση τους.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρείας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Με την επιβολή αυτού του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών. Αν στο συνολικό εισόδημα της επιχείρησης περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού, υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%.

Για να υπολογίσουμε την επιχειρηματική αμοιβή των εταίρων πρέπει πρώτα να υπολογίσουμε το καθαρό κέρδος της επιχείρησης. Το φορολογητέο κέρδος δεν συμπίπτει πάντοτε με το λογιστικό. Γι αυτό το λόγο είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων, ο οποίος γίνεται με βάση τις επόμενες διακρίσεις:

α) Στις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας, το καθαρό κέρδος βρίσκεται λογιστικά με βάση τα δεδομένα των βιβλίων τους.

β) Στις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας και εφόσον παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το καθαρό κέρδος βρίσκεται αφαιρώντας από τα έσοδα τα έξοδα.

γ) Στις υπόλοιπες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. , καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οπότε το κέρδος προσδιορίζεται εξωλογιστικά, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Από τα ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται εκπιπτόμενα:

A) Τα γενικά έξοδα διαχείρισης στα οποία συμπεριλαμβάνονται: α) τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. κλπ. β) το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα, γ) τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο δημόσιο, σε Ο.Τ.Α., στα Α.Ε.Ι., στα κρατικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που είναι Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και στο Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων. Ακόμη και η αξία μηχανημάτων ιατρικού εξοπλισμού και των ειδών διατροφής λόγω δωρεάς σε κρατικά νοσηλευτικά ιδρύματα ή σε κοινωφελή ιδρύματα, ως και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω χορηγιών σε μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του άρθρου αυτού, δ) τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του άρθρου.

B) Οι δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων, καθώς και οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. κλπ.

Γ) Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, οι ασφάλειες κλπ.

Δ) Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ.

Ε) Τα ποσά των φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση.

Στ) Οι αποσβέσεις για την κάλυψη φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων κλπ., που είναι συναφείς με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής και ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν οριστικές εγγραφές.

Z) Τα μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιριών

H) Η Ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου

Θ) Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

I) Τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για την χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας κλπ.

Iα) Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο πραγματοποίησης τους.

Iβ) Τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης.

Iγ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης σε μισθωμένα ακίνητα κατά το χρόνο πραγματοποίησης τους.

Iδ) Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το χρόνο της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ Ο.Τ.Α., δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν αποδειχθεί η καταβολή του τέλους που αναλογεί, με το αντίστοιχο τριπλότυπο του οικείου δήμου ή κοινότητας.

Υπάρχουν δύο τρόποι να προσδιορίσουμε το καθαρό εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων: ο λογιστικός και ο εξωλογιστικός τρόπος.

A) Λογιστικός τρόπος

Κατά το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, το καθαρό εισόδημα βρίσκεται λογιστικά, με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εκπιπτόμενων δαπανών που προαναφέρθηκαν. Κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για να εκπέσει μια οποιαδήποτε δαπάνη, πρέπει να είναι παραγωγική, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

B) Εξωλογιστικός τρόπος

Εκτός από τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος υπάρχει και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, ο οποίος γίνεται κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος χρησιμοποιείται και στις περιπτώσεις εκείνες που τηρούνται βιβλία Α΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων αυτών προσδιορίζεται εξωλογιστικά, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους (άρθρο 32 του Κ.Φ.Ε.)

Διευκρινίζεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός γίνεται όταν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή, και το γεγονός αυτό καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επίσης συντελείται, όπως έχει προαναφερθεί, στις επιχειρήσεις εκείνες που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με το νόμο. Στην κατηγορία αυτή των επιχειρήσεων εντάσσονται όσες εκμεταλλεύονται τόσο επιβατικά όσο και φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ., όπου επιβάλλεται κατά περίπτωση ένα ποσό ετήσιου φόρου, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση. Να σημειώσουμε ότι στις επιχειρήσεις αυτές, διατηρείτε ο τεκμαρτός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών, ανεξάρτητα αν τηρούν ή όχι βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Επίσης στις περιπτώσεις αυτοτελούς φορολόγησης εντάσσονται και οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια, επιπλωμένα διαμερίσματα, με εκμετάλλευση καφέ – μπαρ, κάμπινγκ, επιχειρήσεις πλανόδιων λιανοπωλητών, λαϊκές αγορές κλπ. Για τις παραπάνω επιχειρήσεις επιβάλλεται ποσό κατ' αποκοπή καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, όπου και εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση. Ειδικά οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων και κάμπινγκ, υφίστανται αυτοτελή φορολόγηση ανεξάρτητα από το αν τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ ή όχι.

Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι πολύ σπουδαίο θέμα. Για το λόγο αυτό κάνουμε κάποιες ειδικότερες επισημάνσεις.

Εάν η φορολογική αρχή αποδείξει, ότι τα τηρούμενα βιβλία είναι ανειλικρινή ή ανεπαρκή και δεν προσφέρονται σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, μπορεί να προβεί στην απόρριψη τους και να καθορίσει τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης επιχείρησης εξωλογιστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε.

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.3296/2004, τροποποιούνται ορισμένες ρυθμίσεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. Αναφορικά, προβλέπεται προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά τα συγκεκριμένα ποσά, σε περίπτωση που από τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογικής ύλης, ή μη έκδοση στοιχείων Κ.Β.Σ., καθώς επίσης και η έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων. Κατά τις παραβάσεις αυτές, εφόσον χαρακτηριστούν τα βιβλία ως ανακριβή, τα ποσά που προκύπτουν από την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης.

Αν υπάρχει επανάληψη των παραβάσεων αυτών στην ίδια διαχειριστική περίοδο, δεν αποκλείεται ο διπλασιασμός των ποσών που προαναφέραμε. Έτσι τα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων μαζί με τα ποσά που προκύπτουν των παραβάσεων, προσαυξάνονται κατά τα εξής ποσοστά ως ισχύουν σήμερα :

- α. Κατά 4% αν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τις 5.000,00€.
- β. Κατά 7% αν το ποσό υπερβαίνει την ανωτέρω αναλογία του 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και το ποσό των 5.000,00€.

Επίσης να αναφέρουμε ότι υπάρχουν και περιπτώσεις μείωσης των Μ.Σ.Κ.Κ. Με βάση τον Ν.3296/2004, μειώνεται η προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες, δηλαδή από 50% σε 40% για τις περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων, σύμφωνα με τις ειδικότερες διακρίσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 10. Επίσης προβλέπεται απαλλαγή από την προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά ποσοστό 40%, για τις επιχειρήσεις που κατά το πρώτο έτος υποχρεούνται να τηρήσουν βιβλία ανώτερης κατηγορίας, λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, και τα βιβλία τους κρίνονται ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου. Στην επόμενη σελίδα παραθέτουμε ένα παράδειγμα φορολόγησης ατομικής επιχείρησης.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω η ατομική επιχείρηση της Α. Αγγελάκη η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών την εμπορία ετοιμών γυναικείων ενδυμάτων. Η επιχείρηση τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, από τα οποία προκύπτουν τα εξής οικονομικά στοιχεία.

Λεδομένα :

Έσοδα από λιανικές πωλήσεις	190.000,00€
Αγορές εμπορευμάτων	145.000,00€
Απογραφή έναρξης (1.1.2009)	62.000,00€
Απογραφή λήξης (31.12.2009)	75.000,00€

Δαπάνες:

Μισθοί προσωπικού	15.000,00€
Δ.Ε.Η. – Ο.Τ.Ε.	3.000,00€
Ενοίκια	15.000,00€
Λοιπά έξοδα	5.000,00€
<u>Σύνολο δαπανών</u>	<u>38.000,00€</u>

Στις σελίδες που ακολουθούν παρουσιάζουμε το έντυπο Ε3 συμπληρωμένο με οικονομικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της κυρίας Αγγελάκη.

E₃ TAXIS	ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ										ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010													
	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΩΝ										ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 002 Από 01/01/2009 003 έως 31/12/2009													
βέλλεται σε δύο αντίτυπα και συνοδεύει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επιτηδευματία ή της επιχείρησης										ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ⁽¹⁾ 004														
ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ Α.Ε. 006										ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 008 ΤΡΟΠ/ΚΗ 1 ΑΝΑΚΗΤΙΚΗ 2														
Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΛΗΣ 005										Κατηγ. Βιβλίων Έδρας 019 Α 1 Χ 2 Γ 3 ΔΕ 4 ΑΓ 5 ΒΓ 6 ΑΒΓ 7														
Δ.Ο.Υ. ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΥΠΟΒΛΗΣ 007										Αιτία μη τηρήσεως 728 Μη υπό χρ 1 Απολ-μυσόμ 2 Απολλωσ. με Α.Π.Δ. 3 Φρήσεις που κείσιν εντός διαχ.περ. 730														
ΑΡΜΟΔΙΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ 017																								
ΠΙΝΑΚΑΣ Α'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ																								
Α.Φ.Μ. 018										Κωδικός Αριθμός Κίριος Δραστήριος Έδρας 705														
Γράψτε τη δραστηριότητα με τη μεγαλύτερη εσοδή										ΑΙΔΙΟΚΟΝ ΕΜΠΟΡΙΟ ΓΥΝΑΙΚΕΙΩΝ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ														
ΕΠΩΝΥΜΟ Α' ΑΓΓΕΛΑΚΗ										ΕΠΩΝΥΜΟ Β' ΑΝΝΑ														
ΕΠΩΝΥΜΙΑ (Μη φυσικού Προσώπου)										Ο ΚΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ														
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΟΥ (Συμπληρώνεται μόνο όταν η πιο πάνω επιχείρηση είναι ατομική και ανήκει στη σύζυγο)																								
Α.Φ.Μ. 041										Ο ΚΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ														
ΠΙΝΑΚΑΣ Β'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ Κ.Β.Σ. ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ																								
Τίτλος στοιχείου (Αποδ. λικν. Πάλησης, τιμολ. πάλησης κτλ.)										Στοιχεία που εκδόθηκαν Από Νο Μέχρι Νο					Τίτλος στοιχείου (Αποδ. λικν. Πάλησης, τιμολ. πάλησης κτλ.)					Στοιχεία που εκδόθηκαν Από Νο Μέχρι Νο				
1.										6.					2.					7.				
2.										7.					3.					8.				
3.										8.					4.					9.				
4.										9.					5.					10.				
5.										10.														
ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'. ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ																								
Υποκαταστήματα 061										Φορολογικές αποθήκες 062														
Αποθηκευτικοί χώροι 064										Βιβλίο αποθήκης 063														
Εκθέσεις 067										Βιβλίο Παραγωγής - Κοστολόγιο 066														
Εργοστάσια 070										Τήρησι Ακκιτικής Λογιστικής 069														
Λοιπία εκτός έδρας χώροι 073										Τήρησι βιβλίων μηχανογραφικά 072														
Παλήσι αγαθών μέσω διαδικτύου 076										Υποχρέωσι Απογραφής 075														
Παλήσι υπηρεσιών μέσω διαδικτύου 078										Τήρησι βιβλίων με τα Δ.Π. 078														
ΠΙΝΑΚΑΣ Δ'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΟΥΝΤΟΣ ΚΑΙ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ ΚΑΙ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ																								
α) Στοιχεία δηλούντος										Ο δηλών είναι: 738 Ο ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑΣ 1 ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΣ 2 ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ 3 ΑΝΤΙΚΑΤΩΣ 4														
ΕΠΩΝΥΜΟ Α'										ΕΠΩΝΥΜΟ Β'														
Α.Φ.Μ. 741										Κωδικός Δ.Ο.Υ.														
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 0405 - ΑΡΙΘΜΟΣ Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ										ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΟ Α 1 0 2														
β) Στοιχεία συμπλήρωσαντος Το έντυπο συμπλήρωθηκε από: 750 ΤΟΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑ 1 ΜΙΣΘΩΤΟ ΛΟΓΙΣΤΗ 2 ΛΟΓΙΣΤΗ ΟΧΙ ΜΙΣΘΩΤΟ 3										ΔΗΜΟΣ Η ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΤΑΧ.ΚΩΔ. ΤΗΛΕΦΩΝΟ														
ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ - ΔΩΡΕΑΝ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ																								
ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 681										ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΧΡΗΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 904														
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΙΚΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ, ΑΝ ΕΞΑΡΤΗΤΑ ΑΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΟΛΑ ΣΤΟΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΠΙΝΑΚΑ ⁽³⁾ 905																								
Διεύθυνση εγκατάστασης										Χαρακτήρ. εγκατάστασης (Κέντρ. Υποκλίκ κτλ.)														
Περίοδος μίσθωσης										Ονοματεπώνυμο Εκμισθωτή														
Α.Φ.Μ. Εκμισθωτή										Ποσό														
671										672 15.000,00														
673										674														
675										676														
677										678														
679										680														
Δωρεάν Παραχώρηση ⁽⁴⁾										906														
Ημερομ. 26/04 2010										Ημερομ. 26/04 2010														
Ο ΔΗΛΩΝ										Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ														
										Α.Φ.Μ.														
010										011														
Επων.:										Επων.:														
Όνομ.:										Όνομ.:														
Δ/ση.:										Δ/ση.:														
Αρμόδιος Δ.Ο.Υ.:										Αρμόδιος Δ.Ο.Υ.:														
(5) Αρ. Μητρ. έδ. έσκ. επαγγ/τος:										(5) Αρ. Μητρ. έδ. έσκ. επαγγ/τος:														
(5) Κατηγορία Έδρας:										(5) Κατηγορία Έδρας:														
										(Σφραγίδα και υπογραφή)														
										012														
										Επων.:														
										Όνομ.:														
										Δ/ση.:														
										Αριθ. Δ. Τετ.:														

(1) Συμπληρώνεται από την επιχείρηση. (2) Σε κάθε περίπτωση στο έντυπο αυτό σημειώνεται Χ στο αντίστοιχο τετραγωνάκι της αντίστοιχης (δελτίου) και όχι στον αριθμό (12 κλη) αυτής. (3) Εάν και τα βιβλία ενοικίασε περυσινό τετραμηνίο εκμισθώθηκε κατάστασι. Στον πίνακα αναγράφονται τα ενοίκια που βρέθηκαν την κλεισίματι τηρήσεως. (4) Σε περίπτωση δωρεάν παραχώρησης εγκατάστασης, συμπληρώνεται τα πεδία Διεύθυνση εγκατάστασης, περίοδο παραχώρησης, ονοματεπώνυμο και Α.Φ.Μ. ιδιοκτήτη. (5) Οι ενδείξεις αυτές συμπληρώνονται εφόσον σφραγίσουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 38 του ν.2873/2000

ΑΦΜ:										
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ - ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α', Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ										
α) Αγορές	Εισαγωγές		Εισαγωγές		Β) Απογραφές		Έκτακτη		Λήξης	
	εμπορευμάτων	231	145.000,00	232		εμπορεύματα	256	62.000,00	257	75.000,00
α' & β' υλών-υλικών συστ.	235		236		έτοιμα προϊόντα & υποπ.	259		260		
ανελά σιμαν υλικών	239		240		πρώτες & βοηθητ. ύλες	261		262		
ανταλλακτικών παγίων	243		244		υλικά συσκευασίας	264		265		
ειδών συσκευασίας	247		248		ημιτελή	267		268		
Σύνολο αγορών	251	145.000,00	252		υπολείμματα	270		271		
Αγορές παγίων χρήσης	811		812		Σύνολο απογραφής	520	62.000,00	521	75.000,00	
η) Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας - Μεταποίησης			δ) Δαπάνες		Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελευθέρων Επαγγελματιών	
χρονική πώληση εμπορευμ.	263	190.000,00	αμοιβές προσωπικού		522	15.000,00	523		524	
λικηνική πώληση εμπορευμ.	266		αμοιβές και έξοδα τρίτων		525		526		527	
χρονική πώληση προϊόντ.	269		παροχ. τρίτων, φόροι-τέλη		528	3.000,00	529		530	
λικηνική πώληση προϊόντων	272		ιδιοχρησθ.		531		532		533	
λοιπά έσοδα δραστηριότητας	273		διάφορα έξοδα		534	5.000,00	535		536	
Σύνολο Εσόδων Εμπορ.-Μετ.	540	190.000,00	τόκοι και συναφή έξοδα		537		538		539	
ε) Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών			αποσβέσεις παγίων		541		542		543	
Π.Υ. προς το Δημόσιο	279		Σύνολο δαπανών		544	23.000,00	545		546	
Π.Υ.	276		στ) Εξώλυο προσδ. κερδών επιχειρ. για Α' κατ. (άρθ.32 ν.2238/94) & ακαθ. έσοδα ανα ΜΣΚΚ για Β' κατ. (Ο							
Π.Υ.	519		κωδ αριθμ.πρωτ. Μ.Σ.Κ.Κ.		Σύνολο εγγραμ.	Σύνολο μιστοφ. κερδών(%)	Ακαθάριστα έσοδα	Σύνολο κερδών κερδών(%)	Καθαρά κέρδη	
Λοιπά έσοδα παροχ. υπηρεσιών	282		302	6312	303	145.000,00	304	190.000,00	305	14,00
Σύνολο Εσόδων Παρ.Υπηρεσιών	547		308		309		310		311	
ζ) Ακαθάριστα Έσοδα Ελευθέρων Επαγγελματιών			314	315	316		317		318	
ιδιωτική πελατεία	274		320	321	322		323		324	
Π.Υ. προς το Δημόσιο Τομέα	277		326	327	328		329		330	
επιτηδευματίες κ.τ.λ. (2)	280		332	333	334		335		336	
μελέτες μηχανικών	275			834	337	835	338		339	
λοιπά έσοδα Ελευθ. Επαγγ.	278			339	338	340		341		
Σύνολο Εσόδων Ε. Επαγγ.	283			343	344		345		346	
η) Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με βιβλία Β' Κατηγορίας										
			Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελευθέρων Επαγγελματιών		Συνολικά	
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων	548	190.000,00	549		550		551	190.000,00		
Μείον: Κόστος Πωληθέντων (Ανελά σιμαν)	552	132.000,00	553		554		555	132.000,00		
Μείον: Δαπάνες χρήσης	556	23.000,00	557		558		559	23.000,00		
Κέρδος βάσει Λογιστικού προσ/μού	560	35.000,00	561		562		563	35.000,00		
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες	564		565		566		567			
Καθαρό Κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	568	35.000,00	569		570		571	35.000,00		
ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α' ή Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ										
πλέον: έσοδα περ.α',β',γ',δ' περ.1 αρ.32, περ.α' & β' περ.3 αρ.50 ν.2238/1994 κτλ.			840		εφορολ. απόδοσης κ.μ.π.τ. νόμιμ.		592			
δαπάνη αγοράς Φ.Τ.Μ. (3)			336		δαπάνη επιστ. έρευνας (εξολογιστική)		318			
διαφορά δαπανών (4)	324				έκπτωση ποσών λόγω απεξαιρέσεων		313			
			312		Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη		346		35.000,00	
ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ										
α) Ισολογισμού		Έκτακτη (2)		Λήξης		β) Έσοδα				
1. Κεφάλαιο (ΑΙ)	161		162		συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών (Ν73)	459				
2. Διαφορές από εκδοχή μετόχων υπέρ το κέρτο (ΑΙ1)	165		166		επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσ.(Ν74)	465				
3. Διαφορές αναπροσάρμ. (ΑΙ1)	169		170		έσοδα παρεπόμενων ασχολιών (Ν75)	467				
4. Αποθεματικά κεφάλαια (ΑΙΝ)	173		174		έσοδα κεφαλαίων (Ν76)	469				
5. Αποτελέσματα σε νέο (ΑΝ)	177		178		ιδιοπαρ. παγίων & χρησιμοπ. προβλ.εκμετ. (Ν78)	471				
6. Μικροπρόθ. υποχρεώσ. (ΓΙ)	181		182		έκτακτη και ανόργανα έσοδα και κέρδη	475				
7. Βραχυπρόθ. υποχρεώσ. (ΓΙ1)	185		186		γ) Κόστη					
8. Μεταβατικά λογιστικοί παθητικού (Δ)	189		190		α)α παραχθέντων προϊόντων ετοιμών και ημιτελ.	412				
9. Οριζόμενα κεφάλαια (Α)	193		194		κόστος α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας	416				
10. Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επομένη χρήση (Δ14)	163		164		κόστος ανελά σιμαν υλικών που ανελάθησαν	420				
11. Πελάτες (Δ11)	167		168		κόστος ανταλλακτικών παγίων που ανελάθησαν	424				
12. Γραμμάτια εισπρακτέα (Δ11)	171		172		κόστος ειδών συσκευασίας που ανελάθησαν	425				
13. Υποσχετικές επιστολές και λοιποί τίτλοι (Δ12α)	175		176		δαπάνες παραγωγής	428				
14. Γραμμάτια σε καθυστέρ. (Δ13)	179		180		ψύρα βιομηχανοποίησης	431				
15. Επιστολές εισπρακτέες με τεχνολογημένες (Δ13α)	183		184		δ) Δαπάνες					
16. Επιστολές με καθυστέρηση (σφραγισμένες) (Δ13β)	187		188		σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών	461				
17. Επιστολές - επίδοχο πέμψες και χρεώσες (Δ11δ)	191		192		έκτακτη και ανόργανα έσοδα και ζημιές	477				

ΑΦΜ:

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ						
α) Πωλήσεις	Χονδρικές Εσωτερικού	Λιανικές Εσωτερικού	Ενδοκοιν. Παραδόσεις	Εξαγωγές	Πωλήσεις στο Δημόσιο	
εμπορευμάτων	466	478	474	470	841	
προϊόντων ετοιμάν & ημιτελ.	464	476	472	468	842	
υποπροϊόντων - υπολειμμάτων	480	843	844	846	846	
α' & β' υλών - υλικών συσκ.	482	847	848	849	850	
αυτοκίνητων υλικών	484	851	852	853	854	
αυτοκίνητων πετρελ.	486	855	856	857	858	
ειδώ ν συσκευασίας	487	859	860	861	862	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	488	863	864	866	866	
πωλήσεις για λογισμό τρίτων	508	512	867	868	869	
πωλήσεις πετρελ.	195	870	871	872	873	
β) Έσοδα από παροχή υπ.	στο εσωτερικό	στην Ευρωπ. Ένωση	σε τρίτες χώρες	γ) Κόστος προϊόντων - εμπορευμ.	(κλειόμενη χρήση)	
προμήθειες - μεσσίες	463	874	875	κόστος πωληθ. εμπορ.	404	
παροχή υπηρ. στο Δημόσιο	456			κόστος πωληθ. προϊόντων	408	
	467	876	877	Σύνολο (Κόστος πωληθ.)	434	
δ) Αγορές	Εσωτερικού	Εισαγωγές	Ενδοκοιν. απόκτησεις	ε) Απογραφή εμπορευμ. στοιχείων α' & β' υλών	Έναρξης	Λήξης
εμπορευμάτων	401	402	403	εμπορεύματα	426	427
α' & β' υλών - υλ. συσκ.	405	406	407	προϊόντα έτοιμα & ημιτελ.	429	430
αυτοκίνητων υλικών	409	410	411	υποπροϊόντα & υπολ.	432	433
αυτοκίνητων πετρελ.	413	414	415	παραγωγή σε εξέλιξη	435	436
ειδώ ν συσκ. (Λ28)	417	418	419	α' & β' υλών υλικών συσκ.	437	438
Σύνολο αγοράν	421	422	423	αυτοκίνητων υλικών	440	441
Αγορές πετρελ.	878	879	880	αυτοκίνητων υλικών	443	444
στ) Δαπάνες (συνολική)				ειδή συσκευασίας (Λ28)	446	447
κμοιβές και έξοδα προσωπ. (Λ/80)	439		ζ) Αποτελέσματα και δείκτες	Σύνολο απογραφής	449	460
κμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ/81)	442		ΑΠΟΤΕΛ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡ.	463		η) Έσοδα κατά Μ.Σ.Κ.Κ.
παραχές τρίτων (Λ/82)	445		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	496		Έσοδα
φόροι - τέλη (Λ/83)	448		ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	473		Ακθ. έσοδα αρ. 1116 Μ.Σ.Κ.Κ.
διάφορα έξοδα (Λ/84)	451		ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	479	490	491
τόκοι και συναφή έξοδα (Λ/85)	452		ΚΑΘ. ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤ.	481	498	499
αποσβέσεις παγίων (Λ/86)	454		ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΣΒΕΜΑΤΙΚΑ	483	502	503
προβλεπόμενες εκμετάλλευσης (Λ/88)	456		ΑΛΛΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	485	506	507
οργανικά έξοδα υποκαταστ. (Λ/89)	458		% μικτό εμπ. αποτελ. επί κόστους	500	881	511
άθρ. Λ/95 + Λ/97 (με πρόσημο)	460		% μικτό εμπ. αποτελ. επί πωλ.	504	882	883
Γενικό σύνολο εξόδων	462		% αποτελ. παροχ. υπηρ. επί εσόδ.	884	885	886

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'. ΑΚΑΘΑΡ. ΕΣΟΔΑ & ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΑΡΘ. 15 Ν. 3296/04 ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ (για επιχ. & εισώθ. επαγγελματίες άρθ. 14 ν. 3296/04)

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΜΙΓΩΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΕΠΙ ΜΙΚΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΚΛΑΔΟΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ						
Κόστος Πωληθ. (α)	121	Δαπάνες εξόδων από β. (β)	122	Σύνολο μικτού κέρδους (γ)	123	Μικτό κέρδος (δ) (α)-(β)
132.000,00	23.000,00	16,28	21.489,60	124	125	176.489,60
α+β+δ	190.000,00	126	190.000,00	α+β+δ	176.489,60	190.000,00
ΕΜΠΟΡΙΑ - ΠΑΡΑΓΩΓΗ						
Ακθ. έσοδα βιβλ. στοιχ. Είδων επί εμπορ. - περ. για γραφείο ή το μεγαλύτερο ποσό εκ των κωδ. 125, 126 (α)	127	190.000,00	132	137	142	190.000,00
ΜΕΚΚ (Μ.Ο.Σ.Π.Ν. ή μεσοστ. ΣΚΚ) (β)	128	14,00	133	138		
Εξωλογιστ. καθαρά κέρδη (123) (γ)	129	26.600,00	134	139	143	26.600,00
Καθαρά κέρδη (λογιστικά επί βιβλ. β' ή γ' κωδ. κατά βίβλ. ν. 2238/94 (δ)	130	35.000,00	136	140	144	35.000,00
Τελικά καθαρά κέρδη - Το μεγαλύτερο εκ των (γ), (δ)	131	35.000,00	136	141	146	35.000,00

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΑ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Θ'

Περιοχή (Δήμος / Διαμερίσμα ή κοινότητα) αγροκτήματος	Έκταση σε στρέμματα	Είδος αγροτ. παραγωγής (φυτικό ή ζωικό προϊόν)	Ακαθόριστο εισόδημα (α)	Συντ. καθ. κέρδους (β)	Καθαρό κέρδη (γ) = (α) x (β)
			ΣΥΝΟΛΟ 631		ΣΥΝΟΛΟ 632

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

Περιοχή (Δήμος / Διαμερίσμα ή κοινότητα) αγροκτήματος	Είδος παραγωγής: α) άδος καλλιέργειας γης β) άδος εκτροφής ζώων γ) είδος άλλης μονάδας	Αριθμός: α) στρεμμάτων β) ζώων (α) γ) άλλων μον.	Ορεινό Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα α) ανά στρέμ. ή ανά β) κεφαλή ζώου ή άλλη μονάδα (β)	Συνολικό καθαρό εισόδημα άρθ. 42 ν. 2238/1994 (γ) = (α) x (β)
					ΣΥΝΟΛΟ	636
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για εκμίσθωση γεωργικής γης						636
β) Αξία καινούργιου πάγιου εξοπλισμού	637			x 25% ή 50% (άρθρο 43 ν. 2238/1994)		638
Άθροισμα μειώσεων (636 + 638) 639						642
					Φορολογούμενο εισόδημα	642

(1) Βλέπετε σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου καθώς και εγκύκλιος εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 και 17 του ν. 3296/04.
(2) Συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα Νομικά Πρόσωπα με γεωργικό εισόδημα.

ΑΦΜ:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΓ'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (1)								
ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡ.	α/α	Τοποθεσία τεχνικού έργου	Είδος έργου (δημόσιο, ιδιωτικό κλπ.)	Άκαθάρστα έσοδα από πιστοποιημένων τεχνικά έργων ή αξία εκτελεσθέντων ιδιωτ. έργων	Αξία υλικών		Συνολικός Καθαρός Κέρδους	Καθαρά (τεκμαρτ ό) κέρδη
					Εργολάβου	Εργοδότη		
	1.			609				613
	2.			610				614
	3.			611				615
	4.			618				619
		Διαφορά Κερδών (2)	617					616
			ΣΥΝΟΛΟ	612				618
ΟΡΓΑΝΟ ΠΡΟΣΦ.	α/α	Α/Α εργολαβικού ή συμβολαίου αγοράς ακινήτου και ονοματεπώνυμο συμβολαιογράφου	Τοποθεσία οικοδομής	Αξία εργολαβικού ή συμβολαίου αγοράς οικοπέδου	Άκαθάρστα έσοδα από πωλήσεις διμερισμάτων κτλ. τεχνικά έργων ή αξία (Άρθ.34,35&36 ν.2238/1994)	Συνολικός Καθαρός Κέρδους	Καθαρά (τεκμαρτ ό) κέρδη	
	1.			682	685		688	
	2.			683	686		689	
	3.			692	694		696	
	4.			693	695		697	
		Διαφορά Κερδών (2)	691		687		690	
			ΣΥΝΟΛΟ	684			690	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΔ'. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ Παρ.γράφου 5 άρθρου 33 ν. 2238/1944 (3)										
α/α	Ε.Δ.Χ. (ΤΑΞΙ) (4)	Αριθμός Κυκλοφορίας	Ποσοστ. Συνιδιοκτησίας %	Καθαρά κέρδη (α)			Ποσό μείωσης λόγω έδρας - συντεταχισμένης (β)	Υπόλοιπο Καθαρών Κερδών (γ) = (α) - (β)	Μηνιαία απομηνιαία	Συνολικό ελάχιστο εισόδημα
				Οδηγός Ιδιοκτήτης	Οδηγός Τρίτος	Εκμεταλλεύτης Μη Ιδιοκτήτης				
1.	Έδρα									
2.										
3.										
									890	
ΣΥΝΟΛΟ										
α/α	Α.Δ.Χ. ενταγμένα σε ΚΤΕΑ (4)	Αριθμός Κυκλοφορίας	Ποσοστ. Συνιδιοκτησίας %	Καθαρά κέρδη (α)			Ποσό μείωσης λόγω έδρας - συντεταχισμένης (β)	Υπόλοιπο Καθαρών Κερδών (γ) = (α) - (β)	Μηνιαία απομηνιαία	Συνολικό ελάχιστο εισόδημα
				Οδηγός Ιδιοκτήτης	Οδηγός Τρίτος	Εκμεταλλεύτης Μη Ιδιοκτήτης				
1.	Έδρα									
2.										
3.										
									897	
ΣΥΝΟΛΟ										
α/α	Φ.Δ.Χ.	Αριθμός Κυκλοφορίας	Ορέλιμο Φορτίο	Ποσοστ. Συνιδιοκτησίας %	Ποσά Φόρου (α)		Ποσό μείωσης λόγω έδρας (β)	Υπόλοιπο Ποσού Φόρου (γ) = (α) - (β)	Μηνιαία απομηνιαία	Συνολικό ποσό καταβληθέντος Φόρου
					Οδηγός Ιδιοκτήτης	Οδηγός Τρίτος				
1.	Έδρα									
2.										
3.										
									898	
ΣΥΝΟΛΟ										

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΕ'. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ Δ.Χ. (5)							
α/α	Αριθμός Κυκλοφορίας	Μικτό φορτίο για τα φορτηγά	Είδος καυσίμου Β/Κ-Π/Κ-Υ/Κ	α/α	Αριθμός Κυκλοφορίας	Μικτό φορτίο για τα φορτηγά	Είδος καυσίμου Β/Κ-Π/Κ-Υ/Κ
1.				3.			
2.				4.			

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΣΤ'. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ Περ. 6,7 και 8 άρθρου 33 ν. 2238/94 (Ενοικιζόμενα δαμάτια, διμερισματα - Καμπινγκ-Λικνοπαλιές) (6)										
ΔΗΜΟΣ-ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ		ΔΩΜΑΤΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΖΟΜΕΝΑ	Αριθμός	ΜΟΝΟΧΩΡΑ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	Αριθμός	ΔΙΚΩΡΑ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	Αριθμός	ΤΡΩΧΩΡΑ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	Αριθμός	ΠΡΟΣΛΑΥΣΗΝΗ
ΔΗΜΟΣ-ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΜΠΙΝΓΚ										ΝΑΙ
Πακινόδιος λικνοπαλιές	ΝΑΙ	Λικνοπαλιές σε κινητές λεικές αγορές	ΝΑΙ	Μείωση λόγω έδρας	ΝΑΙ					
663	Ημερησία ποσό	664	Αριθ. Δελτίου	665	Ημερ. Υποβολής					

Σημειώσεις φορολογούμενου :

(1) Ο τίτλος των "ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ" του τίτλου αφορμάται στα πληρωμένα από τους απόρους για τα εισοδήματα από εκτελεσθέν τεχνικά έργα που έχουν αναλάβει μέχρι την 31/12/2006.
 (2) Αναγράφεται το 40% της διαφοράς λογιστικών-τεκμαρτών κερδών στην περίπτωση τήρησης βιβλίου κλπ. του Κ.Β.Σ.
 (3) Σε κάθε περίπτωση επιμερισμός που επιλογαί στις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. (ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήμ.) και τήρηση βιβλίου του Κ.Β.Σ. συμπληρωμένο αναλόγως του τίτλου ΣΤ' του εν λόγω αφορμάται για πληρωμένα λόγω.
 (4) Σημειώνεται από κείμενα λεικές Δ.Χ. (ΤΑΞΙ) και λικνοπαλιές Δ.Χ. ενοικιζόμενα σε ΚΤΕΑ μόνο αν επιλέξουν ως φορολογούμενο για τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος.
 (5) Σημειώνεται από όλους τους εκμεταλλετές Δ.Χ. για πληρωμένα λόγω, ανεξαρτήτως του τρόπου φορολόγησής τους. Υ.Ε.Ε.Δ. ΥΠΟΥΡΓ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

2 Η φορολογία των επιχειρήσεων κατά την λειτουργία τους

2.1 Η Ίδρυση μιας επιχείρησης από φορολογική πλευρά

Η σύσταση (ίδρυση ή συγκρότηση) μιας επιχείρησης δύναται να είναι μια διαδικασία τόσο χρονοβόρα όσο και με πολύ γραφειοκρατία. Ανάλογα με την οικονομική δύναμη των προσώπων που την ιδρύουν επιλέγεται η νομική μορφή και ο τύπος της. Κατά το στάδιο της σύστασης της επιχείρησης αναλύουμε τις δαπάνες οι οποίες είναι άμεσες, και εξατομικεύονται επιβαρύνοντας τον φορέα ή τους φορείς της επιχείρησης. Στην κατηγορία αυτή των δαπανών ανήκουν οι δαπάνες πρώτης εγκατάστασης, τα ενοίκια, οι μισθοί μόνιμου προσωπικού κλπ., οι οποίες καταβάλλονται ανεξάρτητα του αποτελέσματος και της πορείας της επιχείρησης.

2.1.1 Η φορολογία στο στάδιο της ίδρυσης μιας επιχείρησης

Κατά την ίδρυση μιας επιχείρησης, ο ή οι ιδρυτές οφείλουν να μελετήσουν αρκετά θέματα προκειμένου να αποφασίσουν την πιο σωστή νομική μορφή που πρέπει να έχει η εταιρεία τους. Μερικά από τα θέματα αυτά είναι: Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, τα φορολογικά κίνητρα της εκάστοτε επιχείρησης, καθώς και τυχόν αναπτυξιακοί νόμοι που μπορεί να ισχύουν την χρονική περίοδο της ίδρυσης.

Ένα από τα πιο σημαντικά θέματα που αντιμετωπίζουμε κατά την ίδρυση μιας επιχείρησης, είναι ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου κατά τη σύσταση της. Κατά τη σύσταση των εταιριών και άλλων κερδοσκοπικών προσώπων και κοινοπραξιών, σύμφωνα με τον Ν.1676/1986, επιβάλλεται Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, που είναι 1% πάνω στο ποσό του κεφαλαίου σύστασης, αύξησης κλπ. Ο συντελεστής του φόρου ο οποίος ορίζεται σε 1% επί της φορολογητέας αξίας, πρέπει να καταβληθεί μέσα σε 15 μέρες από την καταχώρηση της πράξης στο αντίστοιχο μητρώο ή από τη σχετική εγγραφή στα οικεία βιβλία, στις περιπτώσεις εκείνες που δε συντάσσεται έγγραφο.

Συγκέντρωση Κεφαλαίου θεωρούνται και τα δάνεια που συνάπτονται εφόσον:

- Ο δανειστής έχει δικαίωμα σε ποσοστό των εταιρικών κερδών.

- Όταν το δάνειο συνάπτεται με εταίρο, με σύζυγο ή με τέκνο του εταίρου, με την προϋπόθεση ότι το δάνειο αυτό έχει το αυτό αποτέλεσμα που έχει και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.
- Όταν το δάνειο που έχει συναφθεί με τρίτο πρόσωπο, εγγυήθηκε κάποιος εταίρος, και εφόσον το δάνειο αυτό εξομοιώνεται με αύξηση του κεφαλαίου.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει και το θέμα εισφοράς ακινήτων από τους εταίρους. Όταν εισφέρεται ακίνητο στην εταιρία, υπόχρεος στο φόρο εισοδήματος είναι αυτός που εισφέρει και όχι η εταιρεία. Η εταιρεία θα μπορεί να παρακολουθήσει το ακίνητο από σχετικό λογαριασμό τάξεως. Εδώ υπάρχει όμως και το σοβαρό θέμα των αποσβέσεων. Έχει γίνει αποδεκτό ότι εκείνος που εισφέρει το ακίνητο έχει το δικαίωμα να κάνει αποσβέσεις, αφαιρώντας το ποσό από το μερίδιο των κερδών που του διανέμει η εταιρεία, και να φορολογηθεί για το υπόλοιπο των κερδών.

Ένας άλλος παράγοντας που επηρεάζει την ίδρυση μιας επιχείρησης είναι τα φορολογικά κίνητρα. Ένα κίνητρο σύστασης μιας επιχείρησης είναι οι κοινοτικές ενισχύσεις, οι οποίες χρησιμοποιούν τη φορολογική τεχνική των απαλλαγών, εξαιρέσεων ή μειώσεων των φόρων για την πραγματοποίηση των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στον επιχειρησιακό τομέα. Επιπρόσθετα υπάρχουν και οι κρατικές ενισχύσεις. Αυτές δίνονται μέσω αναπτυξιακών νόμων, όπως ο Ν.3299/2004, ο οποίος υφίσταται μέχρι και σήμερα.

2.1.2 Ειδικές περιπτώσεις επιχειρήσεων & φορολογία

Εμπορική θεωρείται και η αφανής ή η συμμετοχική εταιρία, που συνίσταται ανάμεσα σε δυο ή περισσότερα πρόσωπα με σκοπό τη διενέργεια εμπορικών πράξεων. Στο άρθρο 2 και συγκεκριμένα στην παράγραφο 4 του Ν.2238/1994, ορίζεται η φορολογική αντιμετώπιση των συμμετοχικών και αφανών εταιριών. Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως εισόδημα της αφανούς εταιρίας ορίζεται το εισόδημα που αποκτήθηκε από τον εμφανή εταίρο. Μάλιστα ο κώδικας μέχρι στιγμής ορίζει ότι ο συντελεστής φορολόγησης των συμμετοχικών εταιριών είναι το 25%. Έτσι δεν φορολογούνται οι αφανείς εταίροι αλλά μόνο ο εμφανής.

Σε αυτό το σημείο δε θα πρέπει να σταθούμε μόνο στο να προσδιορίσουμε το πότε εμπίπτει στη φορολογία ο εμφανής εταίρος, άλλα και το ποια είναι η φορολογητέα ύλη. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των αφανών ή συμμετοχικών εταιριών, παρακολουθούνται και ερευνούνται οι οικονομικές πράξεις στα τηρούμενα από τον εμφανή ή τους εμφανείς εταίρους βιβλία, όπως επίσης και η εξέταση των σχέσεων που απορρέουν από αυτές. Είναι λοιπόν κατανοητό ότι υπάρχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον στη μέθοδο του τελικού μερισμού, γιατί το τελικό αποτέλεσμα από τις συμμετοχικές εργασίες βρίσκεται στο τέλος ή κατά τη διάρκεια του τελικού διακανονισμού.

Με τη μέθοδο αυτή, οι εμφανείς εταίροι καταγράφουν όλες τις οικονομικές πράξεις – ακόμη και τις σχέσεις που απορρέουν από αυτές- κατά το συνολικό ποσό πάντα. Αυτό σημαίνει ότι ο εμφανής εταίρος πληροφορεί και τους άλλους για κάθε πράξη που πραγματοποιεί.

Σε περίπτωση επιθυμίας των εταίρων, μπορούν να γνωστοποιήσουν στη φορολογούσα αρχή τη συνεργασία τους. Δεν τίθεται ζήτημα για το υποκείμενο της φορολογίας. Όταν όμως το αφανές στοιχείο κυριαρχεί όπως συμβαίνει σε μια κοινοπραξία, τίθεται θέμα αναζήτησης ολόκληρου του κυκλώματος της συναλλακτικής παρακολούθησης της συμμετοχικής εταιρείας, με τη «μέθοδο του τελικού μερισμού», η οποία είναι και η περισσότερο διαδεδομένη. Έτσι το τελικό αποτέλεσμα από τις συμμετοχικές εργασίες, θα προκύψει κατά τον τελικό διακανονισμό.

2.2 Η επιχείρηση ως υποκείμενο φόρου

Σε φόρο υπόκεινται:

A) Οι ημεδαπές Α.Ε

B) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

Γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους

Δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων

Ε) Οι ημεδαπές Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) Επίσης, στο φόρο υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και κάθε είδους ιδρύματα.

Ένα βασικό χαρακτηριστικό του φορολογικού υποκειμένου είναι η κατοικία και η έδρα του. Θεωρείται βασικό γιατί κάθε φορολογούμενος φορολογείται σύμφωνα με τις φορολογικές αρχές της χώρας όπου κατοικεί ή εδρεύει. Η διευκρίνηση της κατοικίας είναι αναγκαία προκειμένου να μη φορολογηθεί κάποιος εις διπλούν. Αυτός ο κίνδυνος μειώνεται λόγω συμφωνίας μεταξύ των κρατών περί μη διπλής φορολογίας.

2.2.1 Φορολογική αντιμετώπιση εισοδημάτων & κερδών μιας επιχείρησης

Όπως είναι φυσικό και εύλογο, ανάλογα με τη νομική μορφή κάθε εταιρείας ο προσδιορισμός των εισοδημάτων και των κερδών της διαφέρει. Το ίδιο συμβαίνει και στη φορολογική τους αντιμετώπιση. Αναλυτικότερα, για τις Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες, και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης ισχύουν τα εξής:

1) Για τις Ο.Ε. & Ε.Ε.

Με βάση το άρθρο 28 & 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τα εισοδήματα και τα κέρδη των Ο.Ε. και των Ε.Ε., θεωρείται ότι αποκτήθηκαν από κάθε εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών του αναλογεί, από τη συμμετοχή του στην εταιρεία. Το πραγματοποιούμενο εισόδημα φορολογείται στο όνομα της εταιρείας, πλην της επιχειρηματικής αμοιβής των ομόρρυθμων εταίρων. Ως χρόνος κτήσης δε για τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ολοκληρώθηκε η διαχείριση.

2) Για τις Ε.Π.Ε.

Τα κέρδη των Ε.Π.Ε. φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας και με την επιβολή του φόρου εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση επί των κερδών

των εταίρων³. Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος των Ε.Π.Ε., θεωρείται η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της εταιρείας από τη συνέλευση των εταίρων. Σε περίπτωση που δεν εγκριθεί ο ισολογισμός της Ε.Π.Ε. μέσα σε χρονικό διάστημα τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτάτε την τελευταία μέρα αυτού του τριμήνου, από εκείνους που έχουν την ιδιότητα του εταίρου.

Γενικά ισχύει ότι σε περίπτωση που μεταβιβάζει ένας εταίρος το μερίδιο του, με σκοπό την αποχώρηση του κατά τη διάρκεια της χρήσης, τίθεται θέμα διερεύνησης της φορολογικής υποχρέωσης. Στην Ε.Π.Ε. όμως, η απόκτηση του εισοδήματος πραγματοποιείται μετά την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων, ενώ ο εταίρος σκοπεύει να αποχωρήσει πολύ νωρίτερα. Σε τέτοια περίπτωση, αν και δεν τίθεται θέμα για το ποιος είναι υποκείμενο για φορολόγηση αφού όπως προαναφέρθηκε είναι το νομικό πρόσωπο, είναι ζήτημα συμφωνίας μεταξύ αποχωρήσαντος και διαδόχου για το κέρδος που άνηκε στον μεταβιβάζοντα μερίδιο του, μέχρι το χρόνο αποχώρησης του.

2.2.2 Εκπιπόμενες & μη εκπιπόμενες δαπάνες

Ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται από επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε. και που τηρούν βιβλία Β΄ και Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Επομένως, η εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων αυτών προκύπτει λογιστικά με αφαίρεση των δαπανών (που ορίζονται στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε. ως παραγωγικές) από τα ακαθάριστα έσοδα.

Συγκεκριμένα στη διάταξη της παραγράφου ε΄ και 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι φόροι, τέλη κλπ. που βεβαιώθηκαν, και καταβλήθηκαν ή έστω βεβαιώθηκαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο ακόμα κι αν αφορούν προγενέστερα έτη. Εκπιπόμενοι όμως φόροι δεν είναι όλοι. Εκπιπόμενος είναι ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, διότι αποτελεί δαπάνη. Επίσης είναι οι Δασμοί και οι φόροι κατά την εισαγωγή καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου.

³ Ο συγκεκριμένος τρόπος φορολογίας των Ε.Π.Ε. ισχύει για τα κέρδη που προέκυψαν από ισολογισμούς που έκλεισαν από 30/06/1992 κι έπειτα

Οι φόροι που δεν καλύπτονται από τις περιπτώσεις της εκπιπτόμενης δαπάνης είναι:

- Ο φόρος ακίνητης περιουσίας
- Ο προκαταβεβλημένος φόρος
- Τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι
- Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
- Οι παρακρατούμενοι φόροι
- Ο ετήσιος ειδικός φόρος 3% επί της αξίας των ακινήτων
- Ο φόρος εισοδήματος επί των δικαιωμάτων ημεδαπής επιχείρησης σε αλλοδαπή επιχείρηση
- Προσαυξήσεις εκπρόθεσμων καταβολών.

Εκτός από τις εκπιπόμενες δαπάνες υπάρχουν και οι εκπιπόμενες ζημιές. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Δεν εκπίπτει όμως η ζημιά από τη μείωση τις αγοραστικής αξίας μετοχών Α.Ε., τις οποίες κατέχει άλλη Α.Ε.

Ειδικά θέματα εκπεστέων δαπανών

Ως εκπιπόμενες αναγνωρίζονται επίσης και οι ακόλουθες δαπάνες:

- Η δωρεά χρηματικών ποσών που καταβάλλονται σε κοινωφελή ιδρύματα.
- Δαπάνες που υπάγονται στο τέλος διαφημίσεων Ο.Τ.Α.
- Δαπάνες ομαδικών ασφάλιστρων και δαπάνες επισφαλών απαιτήσεων.
- Δαπάνες που καταβάλλονται στην αλλοδαπή
- Δαπάνες περί μισθοδοσίας και αποζημιώσεων

2.2.3 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων μιας επιχείρησης

Ο λόγος που αναφερθήκαμε νωρίτερα στις δαπάνες που εκπίπτουν από το φόρο, είναι γιατί αποτελούν σημαντικό θέμα της φορολογίας των επιχειρήσεων. Δεν πρέπει όμως να ξεχνάμε και τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων από τα οποία θα αφαιρεθούν οι δαπάνες αυτές.

Το άρθρο 30 του Κ.Φ.Ε. ορίζει ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές. Ο καθορισμός των πράξεων παραγωγής, συναλλαγής, ή είσπραξης εισοδημάτων γίνεται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Για τις επιχειρήσεις αυτές, τα ακαθάριστα έσοδα υπολογίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων τους, εφόσον πρόκειται για διαχειριστικές περιόδους, που δεν βαρύνονται με οποιαδήποτε παράβαση της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας ή βαρύνονται αλλά οι παραβάσεις τους είναι τέτοιες που δεν επηρεάζουν τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, σύμφωνα με το άρθρο 30 παράγραφος 2 του Κ.Φ.Ε.

Ειδικότερα για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία Α΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα υπολογίζονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους⁴ στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς Φ.Π.Α., τα οποία αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση.

Αν υποθέσουμε ότι η εξεταζόμενη επιχείρηση έχει περισσότερους από έναν κλάδους, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα σύνολα των εσόδων από την άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα. Σε περίπτωση που μια επιχείρηση έχει έσοδα και από άλλες πηγές – κινητές αξίες, ακίνητα κλπ. – τα έσοδα αυτά θα προστεθούν στα καθαρά κέρδη με βάση τη λειτουργία της αρχής «περί του ενιαίου της φορολογίας».

Σύμφωνα με τα παραπάνω ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούμε το καθαρό προϊόν από τη πώληση εμπορευμάτων ή από την παροχή υπηρεσιών, αφαιρούμενων των τυχόν εκπτώσεων που χορηγήθηκαν στους αγοραστές ή των εμπορευμάτων που τυχόν έχουν επιστραφεί σε σχέση με την αξία των επιστρεφόμενων.

Για να κλείσουμε το θέμα των ακαθάριστων εσόδων, προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν έχουν τηρήσει βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., ή έχουν αλλά αυτά κρίθηκαν ανεπαρκή ή ανακριβή ή είναι κατώτερης κατηγορίας από εκείνη που ορίζει ο νόμος, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών θα προσδιοριστούν εξωλογιστικά κατ' ανάγκη με βάση τα στοιχεία που διαθέτει η Δ.Ο.Υ. καθώς και τις πληροφορίες που μπορεί να προσκομίσει η ίδια.

⁴ Λαμβάνεται υπ' όψη ο συντελεστής μικτού κέρδους των ομοειδών επιχειρήσεων

2.3 Φορολογία διαφόρων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

2.3.1 Φορολογική διαδικασία και επιχειρηματικό κέρδος

Λέγοντας φορολογική διαδικασία εννοούμε τις φάσεις της διαδικασίας φορολογίας, ώστε να βεβαιωθεί ο φόρος. Η φορολογική διαδικασία περιλαμβάνει κανόνες που διέπουν τη διακρίβωση των φορολογικών περιστατικών, για τον προσδιορισμό του φόρου ή την επιβολή φορολογικής κύρωσης. Η φορολογική διαδικασία πριν φτάσουμε στην πράξη καταλογισμού

του φόρου, περιλαμβάνει πολλές συνιστώσες : τη διοικητική ελεγκτική διαδικασία – η οποία είτε προηγείται είτε ακολουθεί της καταβολής του φόρου – την εκτίμηση της φορολογητέας ύλης κλπ.

Η προσωποποίηση του φορολογικού νόμου στην περίπτωση της φορολογικής μεταχείρισης του επιχειρηματικού κέρδους γίνεται μέσω της δήλωσης του υπόχρεου νομικού προσώπου, και προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη. Έτσι τίθεται σε κίνηση το τμήμα εκείνο της διαδικασίας που καλείται βεβαίωση του φόρου, Η τελευταία πράξη που θα ακολουθήσει θα είναι η είσπραξη του φόρου.

Για να βεβαιωθεί όμως ο φόρος επί του καθαρού κέρδους πρέπει πρώτα να βεβαιωθεί το επιχειρηματικό κέρδος. Η διακρίβωση αυτού δεν είναι εύκολη υπόθεση. Η φορολογική διαδικασία, ιδιαίτερα κατά τους φορολογικούς ελέγχους ερευνά την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης με σκοπό τη διερεύνηση του κέρδους. Το θέμα αυτό χρήζει ιδιαίτερης προσοχής όταν ο φορολογικός έλεγχος αμφισβητεί τα δηλωθέντα, που προκύπτουν από φορολογικές και δικαστικές διενέξεις. Έτσι επειδή το κέρδος ενυπάρχει σε κάθε οικονομική δραστηριότητα, ο φορολογικός νόμος δεν δογματίζει πάνω στην έννοια του κέρδους. Διερευνώντας τη βάση της, συμπεριλαμβάνει και τις ωφέλειες από εκχώρηση δικαιωμάτων και ωφελήματα από μεμονωμένες ή συμπτωματικές πράξεις πώλησης οικοπέδων, υπεραξίες κλπ.

Ειδικότερα το κέρδος είναι ένα έσοδο της χρήσης στην οποία και αναφέρεται. Αυτό σημαίνει ότι και απαιτήσεις που δεν εισπράχθηκαν μέσα στη υπό εξέταση διαχειριστική χρήση αποτελούν φορολογητέα ύλη. Η διαχειριστική χρήση ενδιαφέρει και τη φορολογία , διότι φορολογείται το αποτέλεσμα της επιχείρησης, κατά τη λήξη της. Ενδέχεται όμως το κέρδος της χρήσης να εξαφανιστεί ή να συμπιεστεί στην

επόμενη, από τις ζημιές της χρήσης αυτής. Επιπλέον οι ζημιές μιας χρήσης μπορούν να μειώσουν την περιουσία μιας επιχείρησης.

Τα οικονομικά αποτελέσματα και ο διαχειριστικός και φορολογικός έλεγχος υπογραμμίζουν δύο σημεία. Από τη μια την αυτοτέλεια των χρήσεων, και από την άλλη τα χρονικά όρια τα οποία λαμβάνει υπ' όψιν της η φορολογία.

Άλλη μια περίπτωση που χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή για τον προσδιορισμό του κέρδους μιας χρήσης αφορά στο εισόδημα που συνεχίζεται σε περισσότερες από μια διαχειριστικές περιόδους. Σε αυτή την περίπτωση θεωρείται ότι το εισόδημα δεν αποκτήθηκε κατά την αποπεράτωση του έργου, αλλά σε κάθε διαχειριστική χρήση ξεχωριστά, ανεξάρτητα αν η αμοιβή εισπράχθηκε ή ο οικείος λογαριασμός δεν έχει εκκαθαριστεί.

Ειδικά θέματα φορολογίας των επιχειρήσεων:

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω λεχθέντων παρατίθενται δύο ειδικές περιπτώσεις φορολογίας των επιχειρήσεων.

A' Περίπτωση:

Η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη ενεργείται με βάση τον υπάρχοντα κατά το χρόνο της μεταφοράς νόμιμο τίτλο πρόκυψης της ζημίας αυτής⁵, δηλαδή αυτού που αφορά το έτος για το οποίο προέκυψε η ζημία. Από τους τίτλους αυτούς λαμβάνεται κάθε φορά ο τελευταίος.

B' Περίπτωση:

Για τις Α.Ε. που ασχολούνται με εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών έργων καθιερώθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Ε., ειδικός τρόπος φορολογίας των κερδών. Αυτός γίνεται κατά τρόπο τεκμαρτό, με τη χρήση συντελεστού καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα. Στα προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα, συνυπολογίζονται και οι τόκοι από πίστωση εκ μέρους του εργολάβου της αξίας των υλικών που διέθεσε για την κατασκευή, εφόσον αυτοί απορρέουν από τη δραστηριότητα της παραγωγής και προσαυξάνουν τα ακαθάριστα

⁵ Τέτοιος τίτλος θεωρείται η υποβληθείσα δήλωση της εταιρίας

έσοδα. Δεν συνυπολογίζονται όμως οι τόκοι υπερημερίας οι οποίοι καταβάλλονται λόγω καθυστέρησης πληρωμής του εργολαβικού ανταλλάγματος.

2.3.2 Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος

Εκτός από τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία με βάση τον Κ.Β.Σ. υπάρχουν και επιχειρηματικές δραστηριότητες που εντάσσονται στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του κέρδους, είτε γιατί δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία, είτε γιατί δεν μπορούν να τηρήσουν βιβλία ανώτερης κατηγορίας.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός θα γίνει με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.), ο οποίος προβλέπεται για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, και υπάρχει σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται από το Υπουργείο Οικονομικών. Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται πάνω στην καθαρή αξία των αγορών. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας η αξία των αγορών προκύπτει από αυτά, ενώ για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία από τα τιμολόγια των αγορών. Με τη βοήθεια αυτών των συντελεστών μετατρέπονται οι αγορές σε πωλήσεις, και στη συνέχεια προσδιορίζεται το κέρδος.

2.3.3 Φορολογική διάσταση των αποτιμήσεων

Ένα ακόμα, τόσο βασικό όσο και περίπλοκο και αμφιλεγόμενο θέμα που οφείλουμε να λάβουμε υπ' όψιν κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, είναι οι αποτιμήσεις και η φορολογική τους διάσταση. Εννοιολογικά η υπεραξία μιας επιχείρησης θα είναι ίση με τη διαφορά ανάμεσα στο ολικό τίμημα αγοράς, και στη πραγματική αξία των διαφόρων επιμέρους περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στο ενεργητικό της. Για τη λειτουργία της αποτίμησης και για τον υπολογισμό της υπεραξίας συμπεριλαμβάνονται όλα τα άυλα στοιχεία της επιχείρησης και τα αποτιμούμε με αποδεκτή από τις φορολογικές αρχές μέθοδο.

Ενδεικτικά μερικές περιπτώσεις που ζητούν ιδιαίτερη αντιμετώπιση είναι οι εξής:

Α' Περίπτωση

Όταν παραχωρείται κλάδος δραστηριότητας από μια Α.Ε. σε άλλη Α.Ε., χωρίς όμως αντάλλαγμα δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας.

Β΄ Περίπτωση

Η μεταβίβαση αποθεμάτων από μια επιχείρηση σε μία άλλη δεν γίνεται ουσιαστική μεταβίβαση της επιχείρησης ούτε τμήματος αυτής σε μια άλλη οπότε και δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας.

Γ΄ Περίπτωση

Απαλλάσσονται από φόρο υπεραξίας οι αποκτήσαντες επιχείρηση (ισχύει και για ατομικές επιχειρήσεις Ο.Ε. και Ε.Ε.) από μεταβίβαση λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος.

2.3.4 Φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων

Τεχνικές επιχειρήσεις είναι εκείνες που αναλαμβάνουν την εκτέλεση τεχνικών έργων είτε αυτά είναι ιδιωτικά είτε δημόσια, για λογαριασμό του εργοδότη έναντι εργολαβικού ανταλλάγματος, το οποίο λαμβάνουν κατά τους ειδικότερους όρους, συμφωνίες και προϋποθέσεις. Να διευκρινίσουμε ότι στην κατηγορία των τεχνικών επιχειρήσεων δεν εντάσσονται οι οικοδομικές επιχειρήσεις, δηλαδή εκείνες που κατασκευάζουν και μεταπωλούν ακίνητα, γιατί σε τέτοια περίπτωση το εισόδημα που αποκτάται θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται όπως αυτές.

Συνηθισμένοι λογαριασμοί που χρησιμοποιούν οι τεχνικές επιχειρήσεις είναι «Έργα Υπό Κατασκευή», «Έργα Υπό Εκτέλεση», Έργα Ημιτελή », κλπ. Για το λόγο αυτό έχει καθιερωθεί ειδική φορολογία.

Οι οικοδομικές επιχειρήσεις που όπως προείπαμε ασχολούνται αποκλειστικά με τον κατασκευαστικό τομέα, έχουν ειδικό τρόπο φορολόγησης γιατί το καθαρό κέρδος αυτών αντιμετωπίζεται τεκμαρτά, με τη χρήση συντελεστή 15% στα ακαθάριστα έσοδα.

Πιο συγκεκριμένα για τους **Συντελεστές Καθαρού Κέρδους** των εργοληπτικών επιχειρήσεων σημειώνουμε τις εξής κατηγορίες:

1. Για την κατασκευή δημοσίων τεχνικών έργων ο συντελεστής που αντιστοιχεί είναι 10%.
2. Για την κατασκευή τεχνικών έργων στον ιδιωτικό τομέα, ο

συντελεστής ανέρχεται στο 12%.

3. Για την εκτέλεση τεχνικών έργων, χωρίς να χρησιμοποιηθούν ίδια υλικά, ο συντελεστής που αντιστοιχεί είναι 25%.

Οι εν λόγω συντελεστές μεταβάλλονται ανάλογα με τις εκάστοτε διακρίσεις από τον νόμο.

Στο σημείο αυτό να αναφέρουμε ότι το δημόσιο και άλλα νομικά πρόσωπα προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου 3% επί της αξίας του κατασκευαζόμενου έργου κατά την πληρωμή. Όσον αφορά τις αλλοδαπές τεχνικές εταιρείες που αναλαμβάνουν άμεσα την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών εργοληπτικών έργων στην Ελλάδα, με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις παρακράτηση του φόρου εξαντλείται και η φορολογική τους υποχρέωση.

Όσον αφορά τον υπολογισμό του κόστους των έργων, πρέπει για φορολογικούς και διαχειριστικούς λόγους, να προσδιορίζεται επακριβώς. Ο επακριβής όμως, προσδιορισμός του κόστους μαζί με άλλα έξοδα δυσχεραίνει την κοστολόγηση του εκάστοτε έργου, κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης χρήσης, γιατί στα υπό εκτέλεση έργα πρέπει να ενσωματώνεται μόνο η αξία των υλικών και τα άμεσα εργατικά έξοδα.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι, ο όρος «κατασκευή», συμπεριλαμβάνει επίσης και τον υπολογισμό που γίνεται κατά τη μελέτη και εκτέλεση του έργου, ο οποίος συνδέεται με την μείωση του κόστους. Λόγω, λοιπόν των ιδιαιτεροτήτων που υπάρχουν, οι τεχνικές εταιρείες διακρίνονται βάσει νόμου σε τέσσερις κατηγορίες: α) οικοδομικές, β) εργοληπτικές δημοσίων έργων, γ) εργοληπτικές ιδιωτικών έργων, δ) επιχειρήσεις μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων. Λαμβάνοντας υπ' όψιν αυτά τα δεδομένα εύλογα μπορεί να καταλάβει κανείς γιατί καθιερώθηκε ο ειδικός τρόπος φορολόγησης των κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων.

Τρόπος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων:

Ως ακαθάριστα έσοδα των οικοδομικών επιχειρήσεων θεωρούνται τα εξής:

- α) τα έσοδα από πώληση ανεγερμένων οικοδομών,

- β) η αντικειμενική ή πραγματική αξία αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, κλπ.,
- γ) τα εργοληπτικά ανταλλάγματα που προκύπτουν μέσα στην χρήση μειωμένα κατά τα ποσά των εγγυήσεων,
- δ) η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών,
- ε) η αξία του έργου, το οποίο αποπερατώθηκε εντός της χρήσης κλπ.

Έχοντας προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα, εν συνεχεία για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους χρησιμοποιείται , όπως ήδη έχει προαναφερθεί ο συντελεστής 15% επί των ακαθάριστων εσόδων. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και τα στοιχεία όπως προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ., ο παραπάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 100%. Ο συντελεστής μπορεί, επίσης να προσαυξηθεί, εάν οι δαπάνες κατασκευής που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία, σε σχέση με το πραγματικό κόστος της κατασκευής⁶. Στην περίπτωση αυτή, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι και 60%.

2.3.5 Προσδιορισμός της φορολογίας των επιχειρήσεων βάσει των φορολογικών δηλώσεων

Από φοροτεχνική πλευρά η εκτίμηση της φορολογητέας ύλης μέσω της δήλωσης του φορολογουμένου, είναι το αποδεκτό και σωστό μέσο, για να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη. Οπότε, η φορολογούσα αρχή βασίζεται στην ειλικρίνεια των προσώπων που συντάσσουν τη δήλωση αυτή.

Η διοικητική διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εισοδήματος, πραγματοποιείται από τα υπόχρεα πρόσωπα της σχετικής δηλώσεως. Σε αυτό υπάρχει το στοιχείο του εξαναγκασμού του υπόχρεου στην υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος. Αυτό συμβαίνει, γιατί τα υπόχρεα πρόσωπα μπορεί να μην έχουν εισόδημα κατ' άρθρον 61 Ν.2238/94, αλλά αν για παράδειγμα είναι κύριοι

⁶ Διευκρινίζεται, ότι δεν υφίσταται προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των πραγματοποιηθέντων δαπανών κατασκευής του έργου και του πραγματικού κόστους δεν υπερβαίνει το 20%

επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ. από 500cc και άνω κλπ., έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση. Το δημόσιο δίκαιο χαρακτηρίζει, επίσης τη δομή των φορολογικών αυτών διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, προσδίδοντας στη φορολογική αυτή δήλωση και το χαρακτήρα τίτλου βεβαιώσεως του φόρου.

Τυπολογία Δηλώσεων:

- Δήλωση αρχική
- Δήλωση τροποποιητική
- Δήλωση προσωρινή
- Δήλωση οριστική – εκκαθαριστική
- Δήλωση υπό τρίτου
- Δήλωση κοινή
- Δήλωση εμπρόθεσμη – δήλωση εκπρόθεσμη
- Δήλωση ανακριβής – ανειλικρινής – ελλιπής

Ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων

Η φορολογική νομοθεσία, δεν αγνοεί στις διαδικαστικές της διατάξεις την ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων. Η φορολογική δήλωση αποτελεί ομολογία και δεσμευτικό τίτλο του υπόχρεου⁷ για τα εισοδήματά του, σύμφωνα με την §4 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994. Παρ' όλα αυτά η φορολογική δήλωση δεν πρέπει να θεωρηθεί αδύνατο να ανακληθεί σε περίπτωση που ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει κάτι διαφορετικό.

Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μέσα στο οικείο οικονομικό έτος, με την οποία ανακαλείται η δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ή η τεκμαρτή δαπάνη ή οποιαδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα τεκμήρια. Η ανακλητική δήλωση μπορεί να μη γίνει αποδεκτή από την Δ.Ο.Υ.. Σε τέτοια περίπτωση γνωστοποιείται με ειδικό έγγραφο στον φορολογούμενο και αυτός μπορεί να την προσβάλλει μέσα σε 20 μέρες.

⁷ Υποχρέωση καταβολής φόρου

Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, υποβάλλεται πρόστιμο ή μπορεί να μη γίνει δεκτή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. λόγω ακριβώς της παρόδου του οικείου οικονομικού έτους. Η ενημέρωση του φορολογούμενου γίνεται και πάλι με ειδικό έγγραφο το οποίο μπορεί και αυτό να το προσβάλλει μέσα σε 20 μέρες.

Περαίωση υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων

Με βάση το Ν.3296/2004 (άρθρο 13) έχει καθιερωθεί η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών. Οι δηλώσεις αυτές θεωρούνται περαιωθείς ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α..

Ειδικότερα στη διαδικασία περαίωσης υπάγονται οι επιχειρήσεις που κατά τη φορολογική τους δήλωση έχουν ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει βιβλίων και στοιχείων μέχρι 300.000,00€ για τις εμπορικές επιχειρήσεις παραγωγής προϊόντων, μέχρι 150.000,00€ για τις εμπορικές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, και για ελεύθερους επαγγελματίες μέχρι 150.000,00€.

Εξαιρούνται από τη ρύθμιση αυτή οι δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με παραβάσεις του Κ.Β.Σ., καθώς και οι δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη ή έχει εκδοθεί εντολή για τακτικό έλεγχο. Επίσης εξαιρούνται οι δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων χρονικών ορίων, ή υποβάλλονται ανακριβώς, ή αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες έχουν κατασχεθεί τα βιβλία. Ακόμη εξαιρούνται οι γεωργικές επιχειρήσεις, οι τεχνικές επιχειρήσεις κλπ.

Η φορολογούσα αρχή, σε περίπτωση που μπορεί να αποδείξει πλήρως την ανακρίβεια και τη μη πιστότητα των εγγραφών στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, είναι υποχρεωμένη σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994, να απορρίψει τα βιβλία, και να προχωρήσει στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με τους (κατά κατηγορία επιχείρησης) ισχύοντες ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους. Το ίδιο συμβαίνει όταν διαπιστωθούν παραλείψεις και παρατυπίες οι οποίες συνιστούν

παραβάσεις και καταστρατήγηση του Κ.Β.Σ., και οι οποίες επηρεάζουν το κύρος και την αξιοπιστία των βιβλίων.

Για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων, θα πρέπει να λαμβάνονται τα υπ' όψιν τα εξής:

1. Το ποσόν των ακαθαρίστων εσόδων που διαμορφώθηκε με τις λογιστικές διαφορές.
2. Το μικτό κέρδος που προέκυψε από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.
3. Το απασχολούμενο προσωπικό.
4. Οι αγορές και οι πωλήσεις.
5. Το ύψος των επενδυμένων κεφαλαίων.
6. Το μέγεθος των ιδίων κεφαλαίων κίνησης.
7. Το ύψος των δανείων και πιστώσεων.
8. Το ποσόν των εξόδων παραγωγής, διάθεσης και διαχείρισης.
9. Και τέλος κάθε άλλη επαγγελματική δαπάνη για τη λειτουργία της επιχείρησης.

Τα πληροφοριακά αυτά στοιχεία θα διαμορφώσουν την κρίση των οργάνων, ώστε να προσδιορίσουν εξωλογιστικά τα αποτελέσματα, με βάση τους ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους που θα εφαρμοσθούν κατά περίπτωση, εφόσον τα βιβλία και στοιχεία καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι πιο σημαντικές περιπτώσεις που είναι άξιες προσοχής και αφορούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων είναι οι ακόλουθες:

- 1.** Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό είναι δυνατόν να ληφθούν υπόψη και τα δεδομένα των βιβλίων της επιχείρησης, χωρίς όμως αυτό να επηρεάζει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.
- 2.** Η άρνηση του επιτηδευματία να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του στο κατάστημα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., θεωρείται άρνηση η οποία μεταφράζεται ως μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων, με αποτέλεσμα να προσφύγει η φορολογούσα αρχή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό.

3. Σε περίπτωση παρεμπόδισης του ελέγχου συνιστάται λόγος απόρριψης των βιβλίων, οπότε και οδηγούμαστε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

4. Υπάρχει περίπτωση πέρα από τις διάφορες παρατυπίες που οφείλονται σε λάθη ή παραλείψεις, να διαπιστωθεί πρόθεση απόκρυψης κερδών. Και σε αυτήν την περίπτωση το οικονομικό αποτέλεσμα υπολογίζεται εξωλογιστικά.

5. Αν υπάρξει απώλεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν, άσχετα εάν υφίσταται ή όχι υπαιτιότητα της επιχείρησης για την απώλεια, στην περίπτωση αυτή, εξομοιώνεται με εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

6. Σε περίπτωση μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης κατά την πώληση ορισμένων ειδών, των οποίων η αξία είναι γνωστή, δημιουργούνται θέματα πλημμελειών, στα οποία διερευνάται εάν αυτά θα ενεργοποιήσουν τον μηχανισμό ελεγκτικών επαληθεύσεων, πράγμα το οποίο θα συμβεί με βάση την έκταση των διαπιστωμένων ανακριβειών, δεδομένου ότι, τα θέματα αυτά είναι δεκτικά αντικειμενικής εξακρίβωσης.

Αν και αρχικά ο νόμος περί περαίωσης χρήσεων θα ίσχυε μέχρι τη χρήση 2007, με σχετική εγκύκλιο παρατείνεται μέχρι και τη χρήση 2009 (οικονομικό έτος 2010). Για τις μετέπειτα χρήσεις δεν είναι ακόμα γνωστό τι θα ισχύει.

Τα ισχύοντα για τα ανακριβή & ανεπαρκή βιβλία έχουν ως εξής:

A) Για τα ανακριβή βιβλία

- Δεν γίνεται αποδεκτό το αποτέλεσμα που προκύπτει από τα βιβλία.
- Ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα υπολογισθεί εξωλογιστικά, με βάση το συντελεστή καθαρού κέρδους, που αντιστοιχεί στην εξεταζόμενη επιχείρηση.
- Θα γίνει προσαύξηση στα ακαθάριστα έσοδα, η οποία θα είναι ανάλογη με τις ανακρίβειες που διαπιστώθηκαν.
- Ειδικότερα, θα γίνει προσαύξηση κατά 50% στο συντελεστή καθαρού κέρδους.

- Η ίδια προσαύξηση θα γίνει και όταν η επιχείρηση δεν τηρεί τα προβλεπόμενα βιβλία.
- Επίσης, θα γίνει προσαύξηση στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί βιβλία κατώτερα από τα οριζόμενα.
- Θα διαφοροποιηθεί προς τα άνω η προσαύξηση στο 100%, εφόσον η ανακρίβεια συνδέεται με έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως και νόθευση αυτών.
- Θα επέλθει προσαύξηση 100% στο συντελεστή καθαρού κέρδους, εφόσον η ανακρίβεια συνδέεται με τη διάπραξη περισσοτέρων της μιας παραβάσεως στην ίδια χρήση, και αυτές να συνδέονται με τη μη έκδοση του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου αξίας ή διακίνησης.
- Θα διαμορφωθεί στο 100% η προσαύξηση του Σ.Κ.Κ., εφόσον η ανακρίβεια συνδέεται με τη μη διαφύλαξη ή τη μη επίδειξη στον τακτικό έλεγχο των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων.
- Θα επέλθει 100% προσαύξηση του Σ.Κ.Κ., εφόσον η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης είναι άνω από το 5% εκείνης που δηλώθηκε.
- Θα επέλθει κατά 100% προσαύξηση στον Σ.Κ.Κ., όταν αποδεικνύεται αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής ή όταν ο επιτηδευματίας δραστηριοποιείται στην αγορά και στις συναλλαγές κατά την άσκηση επιτηδεύματος, χωρίς την απαιτούμενη άδεια της φορολογικής αρχής.
- Να σημειωθεί, ότι σε περίπτωση διοικητικού συμβιβασμού η προσαύξηση περιορίζεται στο 1/2, δηλαδή στο 25% και στο 50% αντίστοιχα.

B) Για τα ανεπαρκή βιβλία

Στις περιπτώσεις ανεπάρκειας των βιβλίων, δεν έχουμε τις προσαυξήσεις του συντελεστή καθαρού κέρδους που προαναφέρθηκαν, καθόσον επήλθαν τροποποιήσεις στο σκέλος των κυρώσεων. Εκείνο όμως που πρέπει να σημειώσουμε, είναι ότι τα ακαθάριστα έσοδα στις περιπτώσεις της ανεπάρκειας, λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία, χωρίς καμιά προσαύξηση, καθόσον η ανεπάρκεια δεν σημαίνει απαραίτητα και απόκρυψη της φορολογητέας ύλης, αλλά πρόκειται για αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η ανεπάρκεια λοιπόν συνεπάγεται

εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Οι πιο ιδιαίτερες περιπτώσεις ανεπάρκειας είναι οι εξής:

- Η μη τήρηση και η μη διαφύλαξη των βιβλίων.
- Η μη διαφύλαξη των συνοδευτικών στοιχείων και των παραστατικών ή η τήρηση και έκδοση των βιβλίων και στοιχείων, κατά τρόπο που δεν είναι σύμφωνος με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..
- Η λήψη εικονικών, ως προς τον αντισυμβαλλόμενο, φορολογικών στοιχείων ως και η εξόφληση τιμολογίων αξίας άνω των 15.000€, κατά τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

3 Διαφοροποιήσεις μεταξύ νομικών μορφών επιχειρήσεων

3.1 Εισαγωγή

Οι παράγοντες που δημιουργούν την ανάγκη ένωσης διαφόρων ατόμων για επιχειρηματική δραστηριότητα είναι πολλοί. Ενδεικτικά οι πιο σημαντικοί από αυτούς καταγράφονται παρακάτω:

- Η ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων
- Η μείωση του επιχειρηματικού κινδύνου των εταίρων
- Το ισχύον φορολογικό καθεστώς
- Η συνύπαρξη ατόμων διαφόρων επιχειρηματικών και τεχνικών γνώσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 741 του Αστικού Κώδικα, εταιρία αποτελεί η σύμβαση δύο ή περισσοτέρων προσώπων που υποχρεώνονται αμοιβαία στην επιδίωξη κοινού οικονομικού σκοπού με κοινές εισφορές. Από νομική άποψη, τα στοιχεία τα οποία διαφοροποιούν τις εταιρίες μεταξύ τους, είναι η κρατική εποπτεία, η διαδικασία ίδρυσης, η τροποποίηση του καταστατικού, ο αριθμός των συμμετεχόντων, το εταιρικό κεφάλαιο, τα όργανα - οι αρμοδιότητες - η λήψη αποφάσεων, η διανομή των κερδών, η ευθύνη, η μεταβίβαση της συμμετοχής (εν ζωή και λόγω θανάτου), το διοικητικό κόστος (δημοσιεύσεις ισολογισμών κλπ, ελεγκτές), και τέλος η λύση της εταιρίας.

Φορολογικά τα πιο κρίσιμα σημεία διαφοροποίησης των εταιριών μεταξύ τους ορίζονται στην τήρηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), και φορολογία εισοδήματος (συντελεστές φορολόγησης, εκπεστές δαπάνες κλπ.).

3.2 Νομική μορφή επαγγελματικής δραστηριότητας

Στις σελίδες που ακολουθούν παρουσιάζουμε συνοπτικά τις πλέον συνήθεις νομικές μορφές επιχειρηματικής δράσης.

3.2.1 Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.)

Η νομική μορφή που επιλέγεται συνήθως για την άσκηση πολύ σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην Ελλάδα είναι αυτή της Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.), η οποία ανήκει στις κεφαλαιουχικές εταιρίες με νομική προσωπικότητα. Για

τις υποχρεώσεις της, η ευθύνη του εκάστοτε μετόχου περιορίζεται στο ποσοστό συμμετοχής του. Τόσο η ίδρυση, όσο και η λειτουργία της Α.Ε. υπόκεινται στην εποπτεία του Υπουργείου Ανάπτυξης αλλά και στις εκάστοτε νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις.

Για την ίδρυση μιας Α.Ε. απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ύπαρξη δύο ιδρυτών - φυσικών ή νομικών προσώπων, ενώ απαιτούνται τα ακόλουθα βήματα.

- Προέλεγχος και κράτηση επωνυμίας στο αρμόδιο επιμελητήριο
- Σύνταξη του Καταστατικού παρουσία συμβολαιογράφου
- Υποβολή και έγκριση του Καταστατικού από την αρμόδια Νομαρχία
- Καταχώρηση στο μητρώο Ανωνύμων Εταιριών
- Δημοσίευση του Καταστατικού και της Ανακοίνωσης της ίδρυσης στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

Τυχόν τροποποιήσεις στους όρους του Καταστατικού της εταιρίας είναι δυνατές με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, χωρίς να απαιτείται συμβολαιογραφική πράξη. Απλώς καταχωρείται η εγκριτική απόφαση της αρμόδιας αρχής στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών και γίνεται δημοσίευση στο τεύχος Α.Ε. & Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Ο χρόνος που απαιτείται για την ίδρυση μιας Α.Ε. ανέρχεται σε μία εβδομάδα (μετά τη σύνταξη του καταστατικού) για εταιρίες με μετοχικό κεφάλαιο μέχρι 300.000€, ενώ για εταιρίες μεγαλύτερων μεγεθών σε δύο με τρεις μήνες.

Τα έξοδα σύστασης μιας Α.Ε. ανέρχονται στο 6-7% του μετοχικού της κεφαλαίου. Αυτά είναι: α) ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου και το τέλος υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού, β) συμβολαιογραφικά και δικηγορικά έξοδα, και γ) τα έξοδα δημοσίευσης. Το ελάχιστο κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυση μιας Α.Ε. ανέρχεται στα 60.000€, και πρέπει να καταβληθεί πλήρως είτε σε χρήματα, είτε σε είδος. Το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές (στον τραπεζικό κλάδο οι μετοχές είναι υποχρεωτικά ονομαστικές)

Τα όργανα διοίκησης μιας Α.Ε. είναι η Γενική Συνέλευση των Μετόχων και το Διοικητικό Συμβούλιο.

Η Γενική Συνέλευση συγκαλείται τουλάχιστον μια φορά το χρόνο και αποτελεί το ανώτατο όργανο της εταιρίας. Για την έγκυρη λήψη αποφάσεων από την Γενική Συνέλευση απαιτείται επίτευξη απαρτίας και πλειοψηφίας. Για συνήθεις αποφάσεις της απαιτείται απαρτία του 1/5 του καταβεβλημένου κεφαλαίου και απόλυτη πλειοψηφία των εκπροσώπων ψήφου (50% συν ένας ψήφος). Για ιδιαίτερα σημαντικές αποφάσεις, όπως η αλλαγή της εθνικότητας της εταιρίας, ή του αντικειμένου της εταιρίας, απαιτούνται υψηλότερα ποσοστά. Τέλος η Γενική Συνέλευση αποφασίζει για τον τρόπο διάθεσης των κερδών, με συγκεκριμένους περιορισμούς οι οποίοι προβλέπονται από τον νόμο (πχ κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό, καταβολή πρώτου μερίσματος κλπ)

Το Διοικητικό Συμβούλιο συνεδριάζει μια φορά τουλάχιστον το μήνα, στην έδρα της εταιρίας ή σε κάποιο άλλο χώρο, ο οποίος ορίζεται στο Καταστατικό. Τα άτομα που απαρτίζουν το Διοικητικό Συμβούλιο ευθύνονται προσωπικά για τις αποφάσεις αλλά και τις τυχόν παραλείψεις, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις ενδέχεται να τους επιβληθούν και κυρώσεις.

Στις Α.Ε. ισχύει η αρχή της ελεύθερης μεταβίβασης της μετοχικής σχέσης, δηλαδή της μεταβίβασης των μετοχών. Η μεταβίβαση μη εισηγμένων μετοχών για Α.Ε. στο Χρηματιστήριο φορολογείται με συντελεστή 5% επί της μεγαλύτερης μεταξύ της πραγματικής και της τεκμαρτής αξίας πώλησης (βάσει εγκύκλιου του Υπουργείου Οικονομικών), ενώ η μεταβίβαση εισηγμένων μετοχών Α.Ε. στο Χρηματιστήριο φορολογείται με 1,5% επί της χρηματιστηριακής τιμής πώλησης.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των Α.Ε. πρέπει να ελέγχονται από δυο τουλάχιστον ελεγκτές. Εταιρίες που συγκεντρώνουν αθροιστικά δυο από τα ακόλουθα κριτήρια (σύνολο ισολογισμού 1.500.000€, καθαρός κύκλος εργασιών 3.000.000€ και μέσος όρος προσωπικού τα 50 άτομα), πρέπει να εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Ε.Λ. (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Ελλάδος). Η Α.Ε. λύεται με την πάροδο του χρόνου που ορίζεται από το Καταστατικό της, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης για πρόωρη λύση και με κήρυξη της εταιρίας σε κατάσταση πτώχευσης. Επίσης ειδικό λόγο λύσης αποτελεί και η ανάκληση της άδειας της εταιρίας.

3.2.2 Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) αποτελεί ένα συνδυασμό Α.Ε. και προσωπικής εταιρίας. Όσον αφορά την Α.Ε. το κοινό στοιχείο με την Ε.Π.Ε. είναι η περιορισμένη ευθύνη που έχουν οι εταίροι, ενώ όσον αφορά τις προσωπικές εταιρίες κοινό στοιχείο αποτελεί η πλειοψηφία του όλου αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν την πλειοψηφία του κεφαλαίου. Υπάρχει μια ειδοποιός διαφορά όμως με την Α.Ε., και είναι η ανεξαρτησία της από την κρατική εποπτεία, τόσο κατά την ίδρυση όσο και την λειτουργία της.

Για την ίδρυση μιας Ε.Π.Ε. απαιτούνται οι παρακάτω διατυπώσεις:

- Υπογραφή του Καταστατικού της ενώπιον συμβολαιογράφου, από δύο τουλάχιστον μέλη, ή από ένα σε περίπτωση μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε.
- Κατάθεση του Καταστατικού στο Μητρώο Εταιριών το οποίο τηρείται στην γραμματεία του Πρωτοδικείου που εδρεύει η εταιρία
- Δημοσίευση του Καταστατικού της εταιρίας στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

Όσον αφορά την τροποποίηση του Καταστατικού της, αυτή είναι δυνατή με απόφαση της Συνέλευσης των εταίρων, με την διαφορά ότι απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο, καταχώρηση στο αρμόδιο Πρωτοδικείο, και τέλος δημοσίευση στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Ο χρόνος που απαιτείται για την ίδρυση μιας Ε.Π.Ε. υπολογίζεται σε μερικές εβδομάδες (μετά τη σύνταξη του καταστατικού), ενώ τα έξοδα όπως φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, εισφορές υπέρ του ταμείου Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων, συμβολαιογραφικά και διάφορα άλλα δικηγορικά έξοδα, έξοδα δημοσίευσης κλπ., αποτελούν το 8-9% περίπου επί του συνολικού κεφαλαίου.

Το ελάχιστο κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυση μιας Ε.Π.Ε. ανέρχεται στα 18.000€, και είναι διαιρεμένο σε μερίδια, ενώ θα πρέπει να έχει καταβληθεί πλήρως το 50% αυτού σε χρήμα. Τα μερίδια είναι πάντα ονομαστικά και οι εταίροι μιας Ε.Π.Ε. ευθύνονται μόνο μέχρι το ποσό συμμετοχής τους. Η διοίκηση της Ε.Π.Ε. ασκείται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα (εταίρους ή μη) τους διαχειριστές, οι οποίοι ορίζονται από το καταστατικό ή διαφορετικά από την Γενική Συνέλευση.

Οι διαχειριστές ευθύνονται προσωπικά απέναντι στην εταιρία, τα μέλη της, αλλά και κάθε τρίτο για κάθε παράβαση του νόμου και του καταστατικού, καθώς επίσης και για κάθε ενέργεια πλημμελούς διαχείρισης. Κατά συνέπεια, υπό προϋποθέσεις να μπορούν να τους επιβληθούν ποικίλες κυρώσεις. Και εδώ όπως και στην Α.Ε., το ανώτατο όργανο της εταιρίας αποτελεί η Γενική Συνέλευση των Εταίρων που είναι η μόνη αρμόδια για την λήψη σημαντικών αποφάσεων που αφορούν την εταιρία, όπως τη διάθεση των κερδών κάτω από συγκεκριμένους περιορισμούς που προβλέπονται από τον νόμο. Για την λήψη των αποφάσεων απαιτείται διπλή πλειοψηφία, δηλαδή κεφαλαιουχική και αριθμητική.

Στην Ε.Π.Ε. η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων είναι δυσκολότερη σε σχέση με την Α.Ε., και απαιτεί την τήρηση διαφόρων διατυπώσεων, όπως την τροποποίηση του καταστατικού. Όσον αφορά την μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων, αυτή φορολογείται με 20% επί της πραγματικής ή της τεκμαρτής αξίας πώλησης βάσει εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών. Όπως και στην Α.Ε. οι οικονομικές καταστάσεις μιας Ε.Π.Ε. θα πρέπει να ελέγχονται από Ορκωτό – Ελεγκτή Λογιστή εφόσον η εταιρία συγκεντρώνει δύο από τα τρία αριθμητικά κριτήρια. Οι εταιρίες που δεν συγκεντρώνουν αυτά τα στοιχεία απαλλάσσονται από την υποχρέωση ελέγχου των οικονομικών τους καταστάσεων. Κλείνοντας αναφέρουμε ότι η λύση μιας Ε.Π.Ε. επέρχεται με την πάροδο του χρόνου που ορίζεται στο Καταστατικό, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, και τέλος με κήρυξη της εταιρίας σε πτώχευση.

3.2.3 Προσωπικές Εταιρίες

Στην κατηγορία των προσωπικών εταιριών ανήκουν η Ομόρρυθμη Εταιρία Ο.Ε. και η Ετερόρρυθμη Εταιρία Ε.Ε. Η Ομόρρυθμη αποτελεί μια προσωπική εταιρία στην οποία οι εταίροι ευθύνονται ο καθένας ατομικά με την δική του περιουσία για το σύνολο των χρεών της εταιρίας. Σε αντίθεση με την Ο.Ε., στην Ετερόρρυθμη υπάρχουν δύο κατηγορίες εταίρων: οι Ομόρρυθμοι και οι Ετερόρρυθμοι εταίροι. Οι μεν πρώτοι ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας με την προσωπική τους περιουσία, ενώ οι ετερόρρυθμοι μέχρι το ποσοστό εισφοράς τους στο κεφάλαιο της εταιρίας.

Οι προσωπικές εταιρίες δεν υπόκεινται σε κρατική εποπτεία, ούτε κατά την ίδρυση τους αλλά ούτε και κατά την διάρκεια της λειτουργίας τους. Ιδρύονται με την υπογραφή της εταιρικής σύμβασης, η οποία μπορεί να έχει και την μορφή ιδιωτικής

σύμβασης, με την καταβολή των απαραίτητων τελών ίδρυσης της, και την υποβολή της σύμβασης στο αρμόδιο Πρωτοδικείο όπου εδρεύει η εταιρία. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και για τυχών τροποποιήσεις στο Καταστατικό της εταιρίας.

Με την υπογραφή της σχετικής σύμβασης, η διαδικασία για την εγγραφή της εταιρίας απαιτεί περίπου μια με δύο ημέρες, και τα έξοδα όπως φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, εισφορές υπέρ του ταμείου Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων, συμβολαιογραφικά και διάφορα άλλα δικηγορικά έξοδα, έξοδα δημοσίευσης κλπ., αποτελούν το 3-4% περίπου επί του συνολικού κεφαλαίου. Σε αντίθεση με όσα προαναφέραμε για τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε., στις προσωπικές εταιρίες δεν απαιτείται ελάχιστο ύψος κεφαλαίου, και μπορεί να καταβληθεί είτε σε μετρητά, είτε σε είδος, είτε με την παροχή υπηρεσίας ενός εκ των εταίρων.

Στην Ομόρρυθμη Εταιρία ο κάθε εταίρος έχει το δικαίωμα σε περίπτωση που δεν αναγράφεται κάτι διαφορετικό στο καταστατικό, να διαχειρίζεται τις υποθέσεις της εταιρίας τόσο εσωτερικά, όσο και απέναντι σε τρίτους, και δύναται να δεσμεύει την εταιρία υπογράφοντας στο όνομα της. Στην Ετερόρρυθμη Εταιρία αντίθετα οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν έχουν τέτοιο δικαίωμα διαχείρισης υποθέσεων της εταιρίας, αλλά ούτε μπορούν να συμβάλουν με τρίτα πρόσωπα στο όνομα της. Σε περίπτωση παραβίασης των όσων προαναφέρθηκαν, την ευθύνη την φέρουν οι ομόρρυθμοι εταίροι.

Όσον αφορά την μεταβίβαση της εταιρικής συμμετοχής, αυτή είναι δυνατόν να συμβεί μετά από συναίνεση όλων των εταίρων, ή να υπάρχει σχετική πρόβλεψη στην εταιρική σύμβαση. Σε κάθε περίπτωση απαιτείται τροποποίηση της σύμβασης, μιας και τα πρόσωπα των εταίρων αποτελούν ουσιώδες κομμάτι της εταιρικής σύμβασης. Και στην περίπτωση των προσωπικών εταιριών η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων φορολογείται με 20% επί της πραγματικής ή της τεκμαρτής αξίας πώλησης βάσει εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών. Τέλος η λύση της εταιρίας επέρχεται μετά από την πάροδο του χρόνου που ορίζεται στην σύμβαση, με τον θάνατο ή την πτώχευση του εταίρου. Άλλοι λόγοι λύσης της εταιρίας δεν αναφέρονται περιοριστικά στο νόμο.

4. Φορολογία Νομικών Προσώπων και Προσώπων επιχειρήσεων

4.1 Εισαγωγή

Η ενότητα αυτή αποτελεί το βασικό περιεχόμενο της προσέγγισης μας , λόγω του ότι θα αναλύσουμε το φορολογικό καθεστώς που διέπει τα νομικά πρόσωπα και τις ατομικές επιχειρήσεις (Προσωπικές και Κεφαλαιουχικές εταιρίες) στα οποία αναφερθήκαμε στην εισαγωγή της εργασίας. Η παρουσίαση του φορολογικού συστήματος θα ξεκινήσει με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες (Α.Ε. & Ε.Π.Ε.), και εν συνεχεία τις προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε & Ε.Ε.).

4.2 Η φορολογία των Νομικών Προσώπων

4.2.1 Αντικείμενο φόρου

Αντικείμενο του φόρου είναι οι ημεδαπές **Α.Ε., Ε.Π.Ε.**, εξαιρουμένων των Τραπεζών και των Ασφαλιστικών Εταιρειών. Οι εταιρείες αυτές φορολογούνται για το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, το ποσό που απομένει αποτελεί το διανεμόμενο κέρδος.

Για τους **Συνεταιρισμούς**, ως αντικείμενο του φόρου θεωρείται το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Όσον αφορά τα **αλλοδαπά Νομικά Πρόσωπα**, ως αντικείμενο του φόρου ορίζεται το αποκτώμενο καθαρό εισόδημα ή κέρδος από πηγή που προέρχεται από την Ελλάδα. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών υποκαταστημάτων αλλοδαπών Τραπεζών, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου, ή εισοδήματα που φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη το μέρος που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, και το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό. Ο επιμερισμός γίνεται ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία, και τα απαλλασσόμενα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο.

Για τα **μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) ή Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.)**, ως αντικείμενο του φόρου θεωρείται το καθαρό εισόδημα που προέρχεται από την εκμίσθωση οικοδομών ή ακινήτων, καθώς και από κινητές αξίες. Τα λοιπά έσοδα

τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας. Όσον αφορά τα αλλοδαπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ., αντικείμενο του φόρου είναι το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα από οποιαδήποτε πηγή.

Για τις ανώνυμες εταιρείες που **απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων**, ως αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.

4.2.2 Φορολογικές απαλλαγές Ν.Π.

Για δημοσιονομικούς, οικονομικούς ή άλλους λόγους, τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα βασιζόμενα στην αρχή της γενικότητας του φόρου, ορίζουν απαλλαγές και εξαιρέσεις. Με αυτό ως δεδομένο και σύμφωνα με το άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε., απαλλάσσεται από φόρο το Ελληνικό Δημόσιο⁸. Από φόρο απαλλάσσονται τα νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν κοινωφελή χαρακτήρα (νοσοκομεία, ιδρύματα κλπ.), καθώς επίσης και τα ανθρωπιστικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα (ορφανοτροφεία, γηροκομεία κλπ.)

Επίσης απαλλάσσονται:

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

4.2.3 Προσδιορισμός εισοδήματος Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Για τον προσδιορισμό του συνολικού καθαρού εισοδήματος των Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα, λαμβάνονται υπ' όψη τα ακαθάριστα έσοδα, από τα

⁸ Στο Ελληνικό Δημόσιο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, οι ΟΤΑ κλπ.

οποία αφαιρούνται οι νόμιμες εκπτώσεις δαπανών, όπως αυτές ορίζονται από το άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε.. Η χρονική περίοδος μέσα στην οποία μπορεί να δημιουργηθεί το συνολικό εισόδημα των νομικών προσώπων είναι:

1. η εταιρική χρήση ή το διαχειριστικό έτος για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.,
2. το ημερολογιακό έτος σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις,
3. η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής για τα νομικά πρόσωπα που βρίσκονται υπό εκκαθάριση.

Ως ακαθάριστα έσοδα ορίζονται:

1. το τμήμα των πωλήσεων και των αμοιβών από παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν και οριστικοποιήθηκαν σε μια δεδομένη χρονική περίοδο
2. το εισόδημα από οικοδομές, κινητές αξίες, συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις κλπ. Από αυτά τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος οι οποίες αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τον Κ.Φ.Ε. (αρ. 31).

Ιδιαιτερότητα εμφανίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες, λόγω των κινδύνων που αντιμετωπίζουν. Συγκεκριμένα από τα ακαθάριστα έσοδα τους, επιπροσθέτως, εκπίπτουν:

1. τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής (υπολογίζονται με βάση τους κανόνες του αναλογισμού),
2. τα αποθεματικά προς κάλυψη των εν ισχύ κινδύνων (υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλιστρών με συντελεστή που ορίζεται κατά κλάδους),
3. οι κρατήσεις για ζημίες που έχουν συμβεί,
4. τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρεία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, λόγω ανάκλησης της άδειας της

Εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος:

Όπως έχει προαναφερθεί, σε περιπτώσεις που δεν μπορεί να προσδιοριστεί το εισόδημα μιας επιχείρησης βάσει των βιβλίων και στοιχείων της, αυτό εξευρίσκεται εξωλογιστικά. Κατ' επέκταση το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων υπολογίζεται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με γενικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο ανήκουν. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών διακρίνεται σε δύο κατηγορίες. **Η πρώτη** έχει να κάνει με την οργανική αδυναμία της επιχείρησης να προσκομίσει τα απαραίτητα από τα τηρούμενα ή μη βιβλία και στοιχεία. **Η δεύτερη** έχει να κάνει με την ανεπάρκεια των βιβλίων και στοιχείων. Ανεξάρτητα με το ποια περίπτωση μας απασχολεί, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών είναι απαραίτητος προκειμένου να διεξαχθεί η ελεγκτική διαδικασία η οποία περιλαμβάνει τον έλεγχο της ανακρίβειας, της εικονικότητας και της ανεπάρκειας της εξεταζόμενης επιχείρησης.

Ανάλογα με την επιχείρηση, στα ακαθάριστα έσοδα εφαρμόζεται συγκεκριμένος **Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.)**, ώστε η φορολογούσα αρχή να διαχωρίζει τα ακαθάριστα έσοδα κατ' επάγγελμα και να εφαρμόζει σ' αυτά αντίστοιχα τον συντελεστή κάθε επαγγέλματος. Σε αυτό το σημείο πρέπει να διευκρινιστεί σε ποια έσοδα πρέπει να υπολογιστεί ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους. Ο κώδικας ορίζει ότι ο Σ.Κ.Κ. θα εφαρμόζεται μόνο στα έσοδα από τις εμπορικές εργασίες της επιχείρησης, και όχι σε αυτά που προέρχονται από άλλες πηγές. Ειδικότερα, δεν πρέπει να συμπεριληφθούν τα εξής:

- 1) οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις,
- 2) η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου,
- 3) τα ποσά που είχαν καταβληθεί αχρέωτα σε βάρος της επιχείρησης.

Περιπτώσεις εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού του κέρδους:

Περίπτωση 1: Η επιχείρηση X πουλάει εμπορεύματα κάτω του κόστους και αποδεικνύεται εικονικότητα των συναλλαγών. Επίσης η αγορά εμπορευμάτων και πρώτων υλών γίνεται με εικονικές τιμές. Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, σημειώνουμε ότι, μόνον η πώληση των εμπορευμάτων κάτω του κόστους δεν

καθιστά τα βιβλία ανακριβή ή ανεπαρκή. Στη συγκεκριμένη, όμως, περίπτωση αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών. Ως εκ τούτου τα γεγονότα αυτά οδηγούν στην απόρριψη των βιβλίων και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος.

Περίπτωση 2: Η επιχείρηση Α εμφανίζει διορθώσεις και ξυσίματα στα τιμολόγια σε μεγάλη έκταση, πράγμα το οποίο αποκάλυψε τις ουσιώδεις αυτές πλημμέλειες στην τήρηση. Στην προκείμενη περίπτωση, τα βιβλία απορρίπτονται, ανεξάρτητα αν αυτές αφορούν τα έσοδα ή τα έξοδα. Λόγω του ότι δε βρέθηκαν και διορθώσεις στα τιμολόγια, αυτές καθιστούν τα βιβλία μη δεκτικά ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Περίπτωση 3: Κατά την έκδοση δελτίων αποστολής, δεν αναγράφεται το είδος, η ποσότητα, και η ποιότητα των πωληθέντων εμπορευμάτων, παρά τις απαιτήσεις καταγραφής τους που θέτει ο Κ.Β.Σ.. Άλλωστε, η έκδοση δελτίων αποστολής εξυπηρετεί και τις αποστολές εμπορευμάτων από το κεντρικό προς τα υποκαταστήματα, στα οποία διενεργούνται συναλλαγές. Στην περίπτωση αυτή, οι συγκεκριμένες ελλείψεις συνιστούν ανεπάρκεια των βιβλίων, δεδομένου ότι, δεν γίνεται παρακολούθηση της διακίνησης των εμπορευμάτων χωρίς τη συσχέτιση με το δελτίο αποστολής και τα τιμολόγια.

Πριν κλείσουμε το θέμα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του κέρδους, να πούμε ότι αποτελεί ένα τρόπο υπολογισμού, και όχι επιβολής κάποιου είδους κύρωσης, και μπορεί να λάβει θέση ανεξάρτητα υπαιτιότητας, εφόσον τα βιβλία δεν προσφέρονται για ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ειδικότερα:

- Όταν τα βιβλία κρίνονται ανακριβή, σύμφωνα με την παράγραφο 2, του αριθμού. 32 του Κ.Φ.Ε., τότε ο Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται κατά 50%.
- Όταν λαμβάνονται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς την ποσότητα ή την αξία. Η μη καταχώρηση της διάκρισης κατά ποιότητα και κατ' είδος (ποιοτική διάκριση) των ειδών στο βιβλίο απογραφών, καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων θα πρέπει γίνει εξωλογιστικά.

- Σε περίπτωση που δεν συντάσσεται απογραφή κατά αποθηκευτικό χώρο, καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή.
- Σε περίπτωση που δεν τηρείται βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, αλλά τα στοιχεία βρίσκονται καταχωρημένα σε άλλα βιβλία, καθιστά τα βιβλία ανεπαρκή.
- Τα βιβλία θεωρούνται ανεπαρκή, όταν δεν αναγράφεται στα οικεία δελτία αποστολής η ώρα εκκίνησης.
- Η μη τήρηση λογαριασμών αναλυτικού καθολικού κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθιστά ανεπαρκή τα βιβλία.
- Η μη διενέργεια απογραφής λήξεως της προηγούμενης περιόδου, η οποία και αποτελεί απογραφή έναρξης της επόμενης χρήσης, αποτελεί πλημμέλεια, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων κρίνεται αναγκαίος.
- Σε περίπτωση ανεπάρκειας του βιβλίου αποθήκης και του βιβλίου παραγωγής – κοστολογίου.
- Σε περίπτωση που διαπιστώνονται ποσοτικά ελλείμματα πρώτης ύλης, όπου δεν παρέχονται επαρκείς επεξηγήσεις από την ελεγχόμενη επιχείρηση για τα ποσοτικά αυτά ελλείμματα.
- Σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας αρνείται να επιδείξει τα βιβλία και στοιχεία, όπως επίσης αρνείται να επιδείξει και σχετικές συμβάσεις, που έχουν συναφθεί από αυτόν, με βάση τις συναλλαγές του με τρίτους, τότε συνεπάγεται εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

4.3 Τροποποιήσεις στην φορολογία Νομικών Προσώπων

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3842/ 2010 αλλάζει ο τρόπος φορολόγησης των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε., Ε.Π.Ε., και συνεταιρισμών). Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις τα κέρδη των προαναφερομένων νομικών προσώπων διαχωρίζονται πλέον σε διανεμόμενα και αδιανεμήτα, έτσι ώστε να υπάρχει διαφορετική φορολογική μεταχείριση.

Στον Πίνακα 4.1 που ακολουθεί παρουσιάζονται οι συντελεστές αυτοί ανά κατηγορία κερδών.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ					
<i>Διαχειριστικές Χρήσεις</i>	<i>01.01.2010</i>	<i>01.01.2011</i>	<i>01.01.2012</i>	<i>01.01.2013</i>	<i>01.01.2014</i>
<i>Αδιανεμήτα κέρδη</i>	24%	23%	22%	21%	20%
<i>Διανεμημένα κέρδη</i>	40%				

Πίνακας 4.1: Συντελεστές φορολόγησης κερδών Ν.Π. ανά διαχειριστική χρήση

4.3.1 Φορολογία αδιανεμήτων κερδών

Συμπληρωματικά να αναφέρουμε ότι το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος της ημεδαπής ή της αλλοδαπής.

4.3.2 Φορολογία διανεμομένων κερδών

Όσον αφορά την φορολογία των διανεμομένων κερδών που οι ημεδαπές Α.Ε. διανέμουν, καταβάλουν φόρο 40%. Τα κέρδη αυτά έχουν την μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη διοικητικού συμβουλίου, στους διευθυντές, στο προσωπικό, καθώς επίσης και μερίσματα σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ή νομικές οντότητες, (ανεξάρτητα αν η καταβολή γίνεται με την μορφή μετρητών ή μετοχών).

Όταν ο δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, τότε φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε.

4.4 Φορολογία Ε.Π.Ε.

4.4.1 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου

Προτού αναλύσουμε τη φορολογία της Ε.Π.Ε. πρέπει να σημειώσουμε ότι, μια Ε.Π.Ε. καθίσταται υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων από τη στιγμή που αποκτά νομική προσωπικότητα, και πιο συγκεκριμένα από τη δημοσίευση περίληψης του καταστατικού της στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, καθώς και με την καταχώρηση αυτού στο μητρώο των εταιρειών Ε.Π.Ε. Η φορολογική μεταχείριση της Ε.Π.Ε. συνδυάζει τα προσωπικά και κεφαλαιουχικά στοιχεία που τη διέπουν, με μια μικρή απόκλιση όμως, περισσότερο προς τις κεφαλαιουχικές εταιρείες. Έτσι, ο Κ.Φ.Ε. την εντάσσει από πλευράς φορολόγησης,

στις διατάξεις που εμπίπτει η Α.Ε. και τα λοιπά κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα. Τα ίδια ισχύουν και για την Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε..

Ως αντικείμενα φόρου νοούνται τα καθαρά κέρδη της Ε.Π.Ε., τα οποία προσδιορίζονται λογιστικά αν από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρεθούν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την εταιρία και είναι δεδουλευμένες. Τέτοιες δαπάνες είναι σύμφωνα με το άρθρο 31 Ν. 2238/94 (αγορές α' & β' υλών, αμοιβές και έξοδα τρίτων, αμοιβές προσωπικού, φόροι τέλη, αποσβέσεις κλπ.).

4.4.2 Τρόπος φορολόγησης των κερδών μιας Ε.Π.Ε.

Από τα συνολικά καθαρά κέρδη, όπως αυτά προσδιορίζονται παραπάνω, αφαιρούνται τα μερίσματα ή κέρδη από την συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, μιας και αυτά τα εισοδήματα φορολογούνται στις εταιρίες που πραγματοποιήθηκαν. Εν συνεχεία στα καθαρά αυτά κέρδη προστίθενται τα έξοδα, τα οποία δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, και τα κέρδη που αναμορφώνονται με την παραπάνω προσθήκη ονομάζονται **φορολογητέα κέρδη** και φορολογούνται στο όνομα της Ε.Π.Ε..

Από 01.01.2007 τα κέρδη χρήσης της Ε.Π.Ε. φορολογούνται με συντελεστή 25%. Ο συντελεστής αυτός ήταν υψηλότερος στις προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις, πιο συγκεκριμένα το 2004 ήταν στο 35%, το 2005 στο 32%, και τέλος το 2006 στο 29%.

4.4.3 Φορολόγηση κερδών τεχνικών Ε.Π.Ε.

Τα καθαρά κέρδη των Ε.Π.Ε. που ασχολούνται με την εργοληπτική εκτέλεση δημοσίων και ιδιωτικών έργων, καθώς και των κοινοπραξιών, στις οποίες οι τεχνικές Α.Ε. συμμετέχουν, φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (έσοδα – έξοδα = κέρδη ή ζημιές), και όχι με τους συντελεστές 15% ή 10%, βάσει του νόμου 2238/94 άρθρου 34. Για τις Ε.Π.Ε. που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο

4.4.4 Συμπληρωματικός φόρος

Στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν κατά την διάρκεια λειτουργία τους οι Ε.Π.Ε., επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος 3%. Ο συμπληρωματικός αυτός φόρος υπολογίζεται με πολλαπλασιασμό επί του συνολικού ακαθάριστου

εισοδήματος από τα ακίνητα αυτά. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του κυρίου φόρου που αναφέρθηκε παραπάνω, δηλαδή του 25%.

4.4.5 Αφαιρούμενα ποσά από τον κύριο φόρο

Από το συνολικό ποσό του κύριου φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου, αφαιρούνται τα εξής:

- Το ποσό αυτό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε
- Ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ο οποίος σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από τον φόρο εισοδήματος που ισχύει στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε υπερβαίνει τον φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει προς βεβαίωση. Ότι απομένει ως υπόλοιπο πιστωτικό επιστρέφεται.

4.4.6 Προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης

Ο προκαταβλητέος φόρος για το εισόδημα της επόμενης χρήσης υπολογίζεται στο 65% του καταβλητέου φόρου που αναλογεί στα συνολικά καθαρά κέρδη της τρέχουσας διαχειριστικής χρήσης, συμπεριλαμβανομένου και του συμπληρωματικού φόρου 3% από τα ακίνητα. Από το ποσό που προκύπτει, αφαιρούνται τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί.

Ο προκαταβλητέος φόρος καταβάλλεται σε οκτώ μηνιαίες δόσεις, εκ των οποίων η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, και οι υπόλοιπες επτά μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επόμενων μηνών από την υποβολή της δήλωσης.

Σημείωση: 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.

4.4.7 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε.Π.Ε.

Όλες οι Ε.Π.Ε. συμπληρώνουν και υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την λήξη του έτους, την δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το χρονικό περιθώριο

είναι μέχρι τις **10 Μαΐου** του επόμενου έτους. Η καταβολή του φόρου γίνεται, όπως ήδη αναφέρθηκε σε 8 μηνιαίες δόσεις, με την πρώτη δόση να καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης.

Παράδειγμα Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης

Έστω η εταιρία ΑΛΦΑ Ε.Π.Ε. για την διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2010 παρουσιάζει τα ακόλουθα οικονομικά δεδομένα:

Νομική Μορφή	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	150.000, 00€
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	20.000, 00€
Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	10.000, 00€

Στην εταιρία συμμετέχουν δύο εταίροι με ποσοστά συμμετοχής 60% και 40% αντίστοιχα. Η Γενική Συνέλευση των εταίρων η οποία συνήλθε την 31.03.2011 αποφάσισε τα ακόλουθα:

- Να σχηματιστεί τακτικό αποθεματικό
- Να διανεμηθεί στους εταίρους μικό ποσό ύψους 100.000, 00€
- Να μεταφερθεί το υπόλοιπο κερδών εις νέον

1. Υπολογισμός αδιανέμητων κερδών

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	<u>150.000, 00€</u>
Μείον Διανεμόμενα κέρδη	<u>100.000, 00€</u>
Αδιανέμητα κέρδη	<u><u>50.000, 00€</u></u>

2. Υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Αδιανέμητα κέρδη	<u>50.000, 00€</u>
Πλέον Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	<u>20.000, 00€</u>
Κέρδη φορολογούμενα με συντελεστή 24%	<u>70.000, 00€</u>

Πλέον Διανεμόμενα κέρδη φορολογούμενα με	
συντελεστή 40%	<u>100.000, 00€</u>
Σύνολο φορολογητέων κερδών	<u><u>170.000, 00€</u></u>

3. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

3.1 Φόρος αδιανεμήτων κερδών

Αδιανεμήτα κέρδη πλέον των εκπιπτόμενων δαπανών	<u>70.000, 00€</u>
Επί Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος	24%
Φόρος εισοδήματος αδιανεμήτων κερδών	<u><u>16.800, 00€</u></u>

3.2 Φόρος διανεμόμενων κερδών

Διανεμόμενα κέρδη	<u>100.000, 00€</u>
Επί Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος	40%
Φόρος εισοδήματος διανεμόμενων κερδών	<u><u>40.000, 00€</u></u>

3.3 Σύνολο φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

Φόρος αδιανεμήτων κερδών	<u>16.800, 00€</u>
Πλέον Φόρος διανεμόμενων κερδών	<u>40.000, 00€</u>
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	<u><u>56.800, 00€</u></u>

3.4 Ποσό φόρου προς καταβολή

Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	<u>56.800, 00€</u>
Μείον Φόρος που προκαταβλήθηκε	<u>10.000, 00€</u>
Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	<u><u>46.800, 00€</u></u>

4. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	<u>56.800, 00€</u>
Επί	Συντελεστή προκαταβολής	80%
	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	<u><u>45.440, 00€</u></u>

5. Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού	<u>150.000, 00€</u>
Μείον	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	<u>56.800, 00€</u>
	Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού	<u>43.200, 00€</u>
Επί	Συντελεστή	5%
	Τακτικό αποθεματικό	<u><u>2.160, 00€</u></u>

6. Υπολογισμός καθαρού ποσού που θα διανεμηθεί στους εταίρους

	Μικτό ποσό διανεμόμενων κερδών	<u>100.000, 00€</u>
Μείον	Φόρος εισοδήματος διανεμόμενων κερδών	<u>40.000, 00€</u>
	Καθαρό ποσό διανεμόμενων κερδών	<u><u>60.000, 00€</u></u>

7. Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης

	Καθαρά αποτελέσματα, κέρδη χρήσης	<u>150.000, 00€</u>
Μείον	Φόρος εισοδήματος	<u>56.800, 00€</u>
	Κέρδη προς διάθεση	<u><u>93.200, 00€</u></u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

- Τακτικό αποθεματικό 2.160, 00€
 - Κέρδη σε εταίρους 60.000, 00€
 - Υπόλοιπο κερδών εις νέον 31.040, 00€
-
- 93.200, 00€**

4.5 Φορολογία Α.Ε

4.5.1 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου

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 αυτών που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, γίνεται διαχωρισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με τα φορολογούμενα αλλά και τα αφορολόγητα έσοδα. Επιπλέον, για τις ημεδαπές Α.Ε., οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου βάσει ειδικών διατάξεων, αντικείμενο του φόρου τους είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη⁹. Υποκείμενο του φόρου είναι οι ημεδαπές Α.Ε., ανεξάρτητα εάν είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή όχι.

4.5.2 Προσδιορισμός των καθαρών κερδών σε Α.Ε.

Τα καθαρά κέρδη των Α.Ε. προσδιορίζονται λογιστικά, αν από τα ακαθάριστα έσοδα του ισολογισμού, αφαιρέσουμε όλες τις δαπάνες που πραγματοποίησε η Α.Ε. Τέτοιες δαπάνες είναι σύμφωνα με το άρθρο 31 Ν. 2238/94 (αγορές α' & β' υλών, αμοιβές και έξοδα τρίτων, αμοιβές προσωπικού, φόροι τέλη, αποσβέσεις κλπ.). Εκτός των δεδουλευμένων δαπανών, από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται και κάποιες άλλες δαπάνες, αφού πρώτα έχει παρακρατηθεί φόρος 25%. Οι δαπάνες αυτές είναι οι ακόλουθες:

- Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των δικών της προνομιούχων τίτλων, για την εξαγορά τους
- Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των ιδρυτικών, αλλά και των προνομιούχων τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της
- Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις των μελών του διοικητικού συμβουλίου
- Οι διάφορες παροχές σε χρήμα και είδος

Τώρα όσον αφορά τις ασφαλιστικές Α.Ε. οι δαπάνες που εκπίπτουν είναι οι ακόλουθες:

⁹ Αρκεί γι' αυτά τα εισοδήματα να μην έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος

- Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής
- Τα αποθεματικά για την κάλυψη κινδύνων
- Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί και καθορίζονται βάσει πραγματογνωμοσύνης

4.5.3 Τρόπος φορολόγησης των κερδών μιας Α.Ε.

Τα συνολικά πραγματικά κέρδη μιας Ανώνυμης Εταιρίας προκύπτουν από τον ισολογισμό της. Από τα κέρδη αυτά αφαιρείται τυχόν ζημιά προηγούμενου έτους, ή κατά περίπτωση προηγούμενων 5 ετών. Αφαιρούνται επίσης μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες. Ο λόγος είναι, ότι αυτά τα έσοδα φορολογούνται από τις εταιρίες στις οποίες πραγματοποιήθηκαν. Εν συνεχεία στα συνολικά αυτά κέρδη, προστίθενται τα έξοδα εκείνα τα οποία δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση, ενώ αφαιρούνται επίσης τυχόν αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων. Το υπόλοιπο που απομένει φορολογείται με 25%.

Στον Πίνακα 4.2 που ακολουθεί απεικονίζονται οι συντελεστές φορολόγησης μιας Α.Ε. από το 2005 έως το 2015

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ	
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
2005	35%
2006	32%
2007	29%
2008	25%
2009	25%
2010	25%
2011	24%
2012	23%
2013	22%
2014	21%
2015	20%

Πίνακας 4.2: Συντελεστές φορολόγησης Α.Ε. από 2005-2015

Στη συνέχεια, από τα κέρδη τα οποία απομένουν μετά και την αφαίρεση των φόρων, ένα μέρος κρατείται στην εταιρία ως αποθεματικό και το υπόλοιπο διανέμεται. Τα κέρδη αυτά ονομάζονται, κέρδη από κινητές αξίες και δεν παρακρατείται φόρος. Στα ημεδαπές Α.Ε., οι οποίες βάσει διαφόρων διατάξεων

απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, τα διανεμόμενα κέρδη τους φορολογούνται με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

4.5.4 Φορολόγηση κερδών Τεχνικών Α.Ε.

Τα καθαρά κέρδη των Α.Ε. που ασχολούνται με την κατασκευή δημοσίων και ιδιωτικών έργων, καθώς και των κερδών από κοινοπραξίες, στις οποίες οι τεχνικές Α.Ε. συμμετέχουν, φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (έσοδα – έξοδα = κέρδη ή ζημιές), και όχι βάσει του νόμου 2238/94 άρθρου 34. Για τις Α.Ε. που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, προσδιορίζονται στα χρόνια κατασκευής με ειδικό τρόπο.

4.5.5 Προστιθέμενα ποσά στον κύριο φόρο

A) Συμπληρωματικός φόρος 3%

Εκτός του φόρου εισοδήματος, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από τα ακίνητα. Ο συμπληρωματικός αυτός φόρος δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα τα οποία απαλλάσσονται φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 Κ.Φ.Ε..

B) Τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου 3,60% στα ενοίκια

Το ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτων υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, που ανέρχεται συνολικά στο 3,60%.

Γ) Προκαταβλητέος φόρος για την επόμενη χρήση

Ο υπολογισμός του προκαταβλητέου φόρου των Α.Ε. προκύπτει, όταν ο καταβλητέος φόρος πολλαπλασιάζεται με το 65%. Το ποσό που προκύπτει αποτελεί τον προκαταβλητέο φόρο. Προκαταβολή φόρου υπολογίζεται και σε Α.Ε., οι οποίες βρίσκονται υπό εκκαθάριση. Αντιθέτως δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη Α.Ε., τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων¹⁰.

¹⁰ Βάσει του νόμου 2238/94, άρθρο 111, παράγραφος 6.

4.5.6 Αφαιρούμενα ποσά από τον κύριο φόρο

Από τον κύριο φόρο αφαιρούνται τα εξής:

1. Ο φόρος που παρακρατήθηκε
2. Ο προκαταβεβλημένος φόρος
3. Οι παρακρατημένοι φόροι της αλλοδαπής
4. Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των κερδών που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης

Το τελικό ποσό που απομένει μετά τις προαναφερθείσες αφαιρέσεις και προσθέσεις από τον κύριο φόρο, αποτελεί το ποσό που θα καταβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ από την Α.Ε.

4.5.7 Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Α.Ε.

Ισχύουν τα ίδια με την Ε.Π.Ε, όσον αφορά την προκαταβολή φόρου, το χρονικό όριο υποβολής της δήλωσης και τέλος το υπόλοιπο δόσεων καταβολής.

Παράδειγμα Ανώνυμης Εταιρίας

Έστω η εταιρία ΒΗΤΑ Α.Ε. την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 έχει τα ακόλουθα οικονομικά δεδομένα:

Νομική Μορφή	Ανώνυμη Εταιρία
Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	100.000, 00€
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	20.000, 00€
Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	7.000, 00€

Η πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με την διάθεση των κερδών χρήσης έχει ως ακολούθως:

- Να σχηματιστεί τακτικό αποθεματικό
- Να διανεμηθεί το ελάχιστο προβλεπόμενο από το νόμο α' μέρος
- Να μεταφερθεί το υπόλοιπο κερδών εις νέον

1. Υπολογισμός φόρου αδιανέμητων κερδών

Υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος με την παραδοχή ότι τα κέρδη δεν θα διανεμηθούν.

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού		<u>100.000, 00€</u>
Πλέον Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	<u>20.000, 00€</u>	
Αρχικό ποσό φορολογητέων κερδών		<u>120.000, 00€</u>
Επί Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος	24%	
Φόρος εισοδήματος		<u><u>28.800, 00€</u></u>

2. Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού		<u>100.000, 00€</u>
Μείον Φόρος εισοδήματος	<u>28.800, 00€</u>	
Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού		<u>71.200, 00€</u>
Τακτικό αποθεματικό		<u><u>3.560, 00€</u></u>

3. Υπολογισμός πρώτου μερίσματος

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού		<u>100.000, 00€</u>
Μείον Φόρος εισοδήματος	28.800, 00€	
Μείον Τακτικό αποθεματικό	<u>3.560, 00€ = 32.360, 00€</u>	
Υπόλοιπο για σχηματισμό πρώτου μερίσματος		<u>67.640, 00€</u>
Επί Συντελεστή	35%	
Τακτικό αποθεματικό		<u><u>23.674, 00€</u></u>

4. Υπολογισμός μικτού ποσού διανεμόμενων κερδών

4.1 Υπολογισμός μικτού ποσού με συντελεστή 24%

Υπολογίζεται το μικτό ποσό των κερδών αυτών με την προσθήκη του αναλογούντος και υπολογισθέντος γι' αυτά ως μη διανεμόμενα, κατά το έτος φορολογίας, φόρου εισοδήματος.

Καθαρό ποσό 23.674, 00€

Πλέον Αναλογούν φόρος εισοδήματος $(23.674, 00 * 24/76) = \underline{7.476, 00€}$

Μικτό ποσό κερδών 31.150, 00€

4.2 Υπολογισμός μικτού ποσού με συντελεστή 40%

Υπολογίζεται το μικτό ποσό των κερδών αυτών με την προσθήκη του αναλογούντος και οφειλόμενου γι' αυτά, φόρου εισοδήματος.

Καθαρό ποσό αδιανεμήτων κερδών χρήσης 2010 23.674, 00€

Πλέον Αναλογούν φόρος εισοδήματος $(23.674, 00 * 40/60) = \underline{15.782, 66€}$

Μικτό ποσό κερδών 39.456, 66€

5. Υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Αδιανεμήτα κέρδη 60.543, 34€

Μείον Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών 20.000, 00€

Κέρδη φορολογούμενα με συντελεστή 24% 80.543, 34€

Πλέον Διανεμόμενα κέρδη φορολογούμενα με συντελεστή 40% 39.456, 66€

Σύνολο φορολογητέων κερδών 120.000, 00€

6. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

6.1 Φόρος αδιανέμητων κερδών

	Αδιανέμητα κέρδη (πλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες)	<u>80.543, 34€</u>
Επί	Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος	24%
	Φόρος εισοδήματος αδιανέμητων κερδών	<u><u>19.330, 40€</u></u>

6.2 Φόρος διανεμόμενων κερδών

	Διανεμόμενα κέρδη	<u>39.456, 66€</u>
Επί	Συντελεστή φορολογίας εισοδήματος	40%
	Φόρος εισοδήματος διανεμόμενων κερδών	<u><u>15.782, 66€</u></u>

6.3 Σύνολο φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

	Φόρος αδιανέμητων κερδών	<u>19.330, 40€</u>
Πλέον	Φόρος διανεμόμενων κερδών	<u>15.782, 66€</u>
	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	<u><u>35.113, 06€</u></u>

6.4 Ποσό φόρου προς καταβολή

	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	<u>35.113, 06€</u>
Μείον	Φόρος που προκαταβλήθηκε	<u>7.000, 00€</u>
	Χρεωστικό ποσό	<u><u>28.113, 06€</u></u>

7. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	<u>35.113, 06€</u>
Επί	Συντελεστή προκαταβολής	80%
	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	<u><u>28.090, 44€</u></u>

8. Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης

Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης	<u>100.000, 00€</u>
Μείον Φόρος εισοδήματος	<u>35.113, 06€</u>
Κέρδη προς διάθεση	<u><u>64.886, 94€</u></u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

▪ Τακτικό αποθεματικό	3.560, 00€
▪ Μερίσματα πληρωτέα	23.674, 00€
▪ Υπόλοιπο κερδών εις νέον	37.652, 94€
	<u><u>64.886, 94€</u></u>

4.6 Φορολόγηση Προσωπικών Εταιριών (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινωνίες κλπ.)

4.6.1 Υποκείμενο φόρου

Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που επέφερε στο φορολογικό καθεστώς της χώρας μας ο ν.2065/1992, οι προσωπικές εταιρίες, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης υπόκεινται σε φορολογία. Συγκεκριμένα με το άρθρο 2 § 4 ν.2238/1994 ορίζεται ότι «σε φόρο υπόκεινται, επίσης, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες... που ασκούν επιχείρηση...».

Έτσι, ενώ πριν από το ν.2065/1992 υποκείμενα φορολογίας στις εταιρίες αυτές ήταν οι εταίροι τους, (για τα πραγματοποιούμενα από τις εταιρίες αποτελέσματα), μετά την ισχύ του νόμου αυτού (30.6.1992) τα αποτελέσματα των εταιριών αυτών φορολογούνται στο όνομα των εταιριών, και οι εταίροι λαμβάνουν τα κέρδη που τους αναλογούν από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει, μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, υπολογιζόμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

4.6.2 Συντελεστής υπολογίσιμου φόρου

Σύμφωνα με τη νέα παράγραφο 1 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1995, ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.τ.λ.), προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νομοθετικού διατάγματος, φορολογούνται με συντελεστή 35% (σ.σ. για τη χρήση 1999 30%, μέχρι 31.12.2006 25%, και από 01.01.2007 στο 20%).

Ο συντελεστής εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση από αυτά:

1. Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι εντόκων γραμματίων Δημοσίου, τόκοι καταθέσεων κ.τ.λ.).
2. Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανώνυμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1995 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.τ.λ.).

4.6.3 Επιχειρηματική αμοιβή

Προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω περιπτώσεων α' & β', αφαιρείται η επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους - φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία. Τονίζεται ότι η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη τις ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους της δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή.

Σε περίπτωση περισσοτέρων ομόρρυθμων εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται κάθε έτος από την εταιρία, και δηλώνονται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της. Προκειμένου για εταιρίες του άρθρου 13 του ν.718/1977 (εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών) και τις παραγράφου 7 του άρθρου 7 του ν.1963/19911

(συστεγασμένα φαρμακεία μεταξύ φαρμακοποιών) η επιχειρηματική αμοιβή κατανέμεται σ' όλους τους ομόρρυθμους εταίρους - φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρίας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Κατά συνέπεια η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλούμενων με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών.

4.6.4 Μεταφορά ζημιάς χρήσεως για συμψηφισμό με κέρδη επόμενων χρήσεων

«Με την νέα παράγραφο 5 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955, ορίζεται ότι για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υποχρεώσεων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες κ.τ.λ.) εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 5 του άρθρου 4 του ν.δ. 3323/1995 (συμψηφισμός θετικών και αρνητικών στοιχείων, εκχώρηση εισοδημάτων στο Δημόσιο).

Επομένως με βάση τις νέες διατάξεις, εφόσον η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη κ.τ.λ. εταιρίες είναι ίδια υποκείμενα φορολογίας, η ζημιά που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητα τους, θα μεταφέρεται εφεξής για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων ετών από τις ίδιες τις εταιρίες, και όχι από τους εταίρους κ.τ.λ. όπως γινόταν μέχρι πρότινος με την εφαρμογή του ν.2065/1992»

4.6.5 Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος Ο.Ε. και Ε.Ε.

Ο φόρος εισοδήματος της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των φορολογητέων κερδών της χρήσεως, με το συντελεστή φορολογίας του άρθρου 10 § 1 του ν.2238/1994 (30% για τη χρήση 1999, 25% μέχρι 31.12.2006, και από 01.01.2007 στο 20%). Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταιριών (φυσικών ή νομικών προσώπων, ημεδαπών ή αλλοδαπών) για τα κέρδη της Ο.Ε. (για την επιχειρηματική αμοιβή έχουν ξεχωριστή φορολογική υποχρέωση). Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, ανεξάρτητα αν προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιόχρηση, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε **συμπληρωματικό φόρο** ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%).

Το ποσό του συμπληρωματικού αυτού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 10 του ν.2238/1994.

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

1. Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 του ν.2238/1994, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.
2. Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός, σε καμία περίπτωση δε μπορεί να είναι ανώτερος, από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

4.6.6 Χρόνος υποβολής της δήλωσης εισοδήματος Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινοπραξιών

Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες καθώς και οι κοινοπραξίες υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα στις ακόλουθες προθεσμίες (άρθρο 107 § 2 του ν.2238/ 1994, τις ισχύουν μετά το άρθρο 5 § 8 του ν.2753/1999.

1. **Μέχρι την 1η Απριλίου** του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου (με αρχή το ψηφίο 1), και ολοκληρώνεται σε έντεκα εργάσιμες ημέρες.
2. **Μέχρι τις 15 Απριλίου** του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία έχει ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών, ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών. Επίσης αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και εφόσον η

διαχειριστική περίοδος τις λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

3. Αν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β της παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δυο δηλώσεις, μια για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μια για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση της δωδεκάμηνης περιόδου. Στην περίπτωση αυτή η κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα καθεμιάς περιόδου.
4. **Μέσα σε τρεισήμισι (3,5) μήνες** από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

.Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, καθώς και την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις, και γενικά για την επιβολή του φόρου, είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας, στην οποία βρίσκεται η έδρα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 (σ.σ μεταξύ των οποίων και οι Ο.Ε., Ε.Ε. και Κοινοπραξίες) κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Πριν από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα».

4.6.7 Καταβολή φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 § 3 του ν.2238/1994, τα ποσά του φόρου που προκαταβάλλεται, και των τυχόν τελών ή εισφορών, που οφείλονται με βάση τη δήλωση αυτού του άρθρου, καταβάλλονται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης, η δεύτερη με χρονικό όριο την τελευταία εργάσιμη (για τις δημόσιες υπηρεσίες), ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Για καθεμιά από τις τρεις επόμενες η καταβολή γίνεται την τελευταία εργάσιμη (για τις δημόσιες υπηρεσίες), ημέρα των αντίστοιχων μηνών. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης

δήλωσης, καταβάλλονται μαζί με αυτήν οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται στο άρθρο 86 του ν.2238/1994.

Δήλωση, που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή των αναφερόμενων στα προηγούμενα εδάφια ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Στην περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης, παρέχεται έκπτωση δυόμιση τοις εκατό (2,5%) στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιωμένων με αυτόν οφειλών. Διευκρινίζεται ότι το οφειλόμενο χαρτόσημο κερδών 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% καταβάλλεται ολόκληρο εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος (Υπ. Οικ. 1104398/0014/20.10.1992).

4.6.8 Κάλυψη ζημίας χρήσεως στις προσωπικές εταιρίες

Μετά το ν.2065/1992, με τον οποίο οι προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε.) καταστήθηκαν υποκείμενα φορολογίας, η ζημία που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητα των εταιριών αυτών μεταφέρεται για συμψηφισμό με κέρδη των επόμενων πέντε (5) ετών, όπως ακριβώς γίνεται και με τις προϋποθέσεις της ανώνυμης εταιρίας

4.6.9 Τροποποιήσεις στην φορολογία προσωπικών επιχειρήσεων

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 3842/2010 αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994, προβλέπεται για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες και συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες), το καθαρό εισόδημα τους φορολογείται με 25%, μετά την αφαίρεση των ακόλουθων στοιχείων¹¹:

- Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς και
- Των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια σε ημεδαπές Ε.Π.Ε., ή από την συμμετοχή σε λοιπές επιχειρήσεις

¹¹ Κορομηλάς Α. Γιώργος: Οι Αλλαγές στο Φορολογικό Σύστημα, Σημειώσεις σεμιναρίων, Αθήνα 2010, σελ. 38

Με αυτόν τον τρόπο καθιερώνεται ένας γενικός κανόνας φορολόγησης των κερδών των προσωπικών εταιριών που διαμορφώνεται στο 25%. Στις Ο.Ε. και Ε.Ε. θα φορολογούνται με 20% τα κέρδη που διανέμονται στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, και με 25% τα κέρδη των Ε.Ε. που θα αναλογούν σε ετερόρρυθμους εταίρους. Τέλος οι ομόρρυθμοι εταίροι σε περίπτωση που συμμετέχουν σε περισσότερες εταιρίες, θα λαμβάνουν επιχειρηματική αμοιβή απ' όλες, εφόσον περιλαμβάνονται στους δικαιούχους μιας τέτοιας αμοιβής. Απαλείφεται η διάταξη που όριζε, ότι οι εταίροι θα λάμβαναν επιχειρηματική αμοιβή από εκείνη την εταιρία με το μεγαλύτερο ποσοστό κέρδους, βάσει του ποσοστού συμμετοχής τους¹².

Παράδειγμα Ετερόρρυθμης Εταιρίας

Νομική Μορφή	Ετερόρρυθμη Εταιρία	
Καθαρό Εισόδημα	100.000, 00€	
Εταίροι	Ομόρρυθμος	Ετερόρρυθμος
Ποσοστά Συμμετοχής	50%	50%

1. Προσδιορισμός επιχειρηματικής αμοιβής

Βάση υπολογισμού επιχειρηματικής αμοιβής

(100.000, 00 * 50%) **50.000, 00€**

Επί Ποσοστό συμμετοχής 50% =

Επιχειρηματική αμοιβή **25.000, 00€**

2. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών εταιρίας

Καθαρό εισόδημα **100.000, 00€**

Μείον Επιχειρηματική Αμοιβή 25.000, 00€

Φορολογητέα Κέρδη **75.000, 00€**

3. Κατανομή φορολογητέων κερδών σε φορολογικούς συντελεστές

¹² Κορομηλάς Α. Γιώργος: Οι Αλλαγές στο Φορολογικό Σύστημα, Σημειώσεις σεμιναρίων, Αθήνα 2010, σελ. 39

Σύνολο φορολογητέων κερδών	Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο	Κέρδη που αναλογούν στον εταιρόρρυθμο εταίρο
75.000,00 €	(100.000€ * 50%) - 25.000€ 25.000€	50.000,00 €
	20%	25%

4. Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος εταιρίας

Κέρδη που αναλογούν στον ομόρρυθμο εταίρο 25.000,00€

Επί Συντελεστή **20%**

Φόρος εισοδήματος κερδών που αναλογεί στον

Ομόρρυθμο εταίρο 5.000,00€

Κέρδη που αναλογούν στον ετερόρρυθμο εταίρο 50.000,00€

Επί Συντελεστή **25%**

Φόρος εισοδήματος κερδών που αναλογεί στον

Ετερόρρυθμο εταίρο 12.500,00€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ			
	Συντελεστής 20%	Συντελεστής 25%	Σύνολο
Εισόδημα	25.000,00 €	50.000,00 €	75.000,00 €
Φόρος	5.000,00 €	12.500,00 €	17.500,00 €
			23,33%

Παρατηρούμε ότι αυξάνεται ο συντελεστής του φόρου για τα κέρδη που φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας. Ο συντελεστής αυτός αυξάνεται όσο αυξάνονται τα ποσοστά συμμετοχής των ετερόρρυθμων εταίρων.

5 Επίλογος

Κλείνοντας την παρούσα εργασία καταλήγουμε στο συμπέρασμα, ότι το θέμα της φορολογίας των επιχειρήσεων γενικά, κρίνεται αρκετά περίπλοκο, από φορολογική πλευρά, και καθ' όλα επίκαιρο, μιας και οι επιχειρήσεις, κυρίως οι μικρομεσαίες, αποτελούν την ραχοκοκαλιά της ελληνικής οικονομίας. Τα τελευταία χρόνια υιοθετούνται διατάξεις, οι οποίες αποσκοπούν στην βελτίωση της οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων.

Η μείωση των φορολογικών συντελεστών αποτελεί ένδειξη των προθέσεων της πολιτείας για περαιτέρω βελτίωση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων. Δεν αρκεί όμως μόνο αυτό για την βελτίωση της όλης κατάστασης, θα πρέπει να απλοποιηθεί το φορολογικό μας για Ν.Π. και εταιρίες γενικά, έτσι ώστε να γίνει πιο εύηλεκτο και γιατί όχι να λειτουργήσει ως κίνητρο για την δημιουργία νέων οικονομικών μονάδων, πράγμα που συνεπάγεται οικονομική ανάπτυξη και ευημερία.

Βιβλιογραφία

Βιβλία

1. Φορολογικά-Φοροτεχνικά, υπολογισμός του φόρου εισοδήματος, Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη 2006
2. Η Φορολογία των Επιχειρήσεων, Λεονάρδος Αρ. Κόντος – Μάναλης, εκδόσεις Π. Ν. Σάκκουλας.
3. Δημόσια Οικονομική – Δημοσιονομικό Δίκαιο, Αντώνη Ιακ. Ελευθεριάδη, εκδόσεις «Σύγχρονη Πέννα».
4. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Δημήτρης Σταματόπουλος – Αντώνης Καραβοκύρης, Αθήνα 2005.
5. Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων, Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος, Αθήνα 2005
6. Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα με το Ν.3842/Φ.Ε.Κ. 58/Α'/23.04.2010, αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής & άλλες διατάξεις, Γιώργος Α. Κορομηλάς, Αθήνα 2010

Ιστοσελίδες

www.taxheaven.gr

www.taxisnet.gr

www.logistis.gr