



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

<http://www.teicrete.gr>

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Φορολογία εισοδήματος
μισθωτών και ελευθέρων
επαγγελματιών.

ΦΟΙΤΗΤΗΣ

ΚΑΛΑΤΖΗΣ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗΣ Α.Μ 6768

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

κ.ΚΑΣΤΡΙΝΟΣ

2007

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	1
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	7
1.1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	7
1.2. Η ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	7
2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	9
2.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	9
2.2. ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	10
2.3. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	10
2.4. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ	11
3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	12
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ.....	12
3.1. ΈΝΝΟΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	12
3.2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΕΥΘΕΡΟ ΦΟΡΟΥ	12
3.3. ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ ΠΟΛΥΤΕΚΝΗΣ ΜΗΤΕΡΑΣ.....	12
3.4. ΔΕΝ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ.....	13
3.5. ΘΕΜΑΤΑ ΆΡΘΡΟΥ 45.....	14
3.5.1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Έννοια της εξαρτημένης εργασίας.....	14
3.5.2. Παροχές σε μισθωτούς. Τακτικές, έκτακτες αποζημιώσεις.....	15
3.5.3. Χώρα που προκύπτει το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι η χώρα που προσφέρονται οι υπηρεσίες και όχι η έδρα του εργοδότη.....	15
3.5.4. Πρόσθετες αμοιβές σε μισθωτούς που αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	16
3.5.5. Επιδόματα ή παροχές που φορολογούνται στο σύνολό τους.....	17
3.5.6. Δικαιώματα από σύνταξη συμβολαίων συνταξιούχων συμβολαιογράφων.....	17
3.5.7. Στεγαστικό επίδομα.....	17
3.5.8. Ενοίκιο για κατοικία μισθωτών	17
3.5.9. Αμοιβές εισηρακτόρων σε περιοδικά.....	18
3.5.10. Χαρακτηρισμός του εισοδήματος των ξεναγών	18
3.5.11. Η πάγια αντιμισθία που λαμβάνει δικηγόρος υπολογίζεται ως μισθός ¹⁸	
3.5.12. Η πάγια αντιμισθία που λαμβάνει δικηγόρος για την παροχή νομικών συμβουλών σε ανώνυμες εταιρείες που είναι συγχρόνως και μέλος του ΔΣ της λογίζεται ως μισθός.....	18
3.5.13. Αποζημίωση για πρόωρη παύση γεωργικής δραστηριότητας..	19
3.5.14. Η αποζημίωση που καταβάλλεται λόγω υλικής ζημιάς αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	19
3.5.15. Οι επιπλέον αποδοχές δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ΝΠΔΔ που είναι με εκπαιδευτική άδεια στην αλλοδαπή αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	19
3.5.16. Μηνιαία κατ' αποκοπή αποζημίωση έκτακτου εκπαιδευτικού προσωπικού Τ.Ε.Ι.....	19
3.5.17. Πρόσθετη διδακτική στήριξη μαθητών. Αμοιβές καθηγητών μ.ε. ¹⁹	
3.5.18. Τα εισοδήματα ασθενείας που καταβάλλονται στους δικαιούχους που παίρνουν αναρρωτική άδεια θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	20

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

3.5.19. Επιδόματα ή παροχές που απαλλάσσονται από τον φόρο στο σύνολό τους.	20
3.5.20. Επιδόματα ή παροχές που φορολογούνται με ειδικό τρόπο ή αυτοτελώς.	20
3.5.21. Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας υπαλλήλων επιχειρήσεων.	21
3.5.22. Φορολογική μεταχείριση των κατ' αποκοπή εξόδων κίνησης.	21
3.5.23. Έξοδα κίνησης ιατρών και οδοντιάτρων και υπαλλήλων ΙΚΑ.	22
3.5.24. Έξοδα κίνησης ιατρών ΙΚΑ με το ν.1943/1991	22
3.5.25. Έξοδα κίνησης σε γεν. διευθυντές	22
3.5.26. Έξοδα κίνησης υπαλλήλων βουλευτών	23
3.5.27. Φορολόγηση αποδοχών υπαλλήλων που υπηρετούν στο εξωτερικό	23
3.5.28. Αμοιβές σε προπονητές για δαπάνες υπηρεσίας.	23
3.5.29. Αμοιβές που καταβάλλονται σε αλλοδαπό καθηγητή ή δάσκαλο σύμφωνα με τις συμβάσεις για αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος.	23
3.5.30. Επιστρεφόμενες ασφαλιστικές εισφορές από ταμεία.	24
3.5.31. Η πάγια μηνιαία αποζημίωση μελών ΔΕΠ για βιβλιοθήκη – συνέδρια, θεωρείται μισθός.	24
3.5.32. Φορολογική μεταχείριση μελών ΔΕΠ που καταβάλλονται σε μέλη ΔΕΠ μέσω ειδικών λογαριασμών.	24
3.5.33. Ειδικό ερευνητικό επίδομα.	25
3.5.34. Επίδομα κύησης – λοχίας – τοκετού και επίδομα ασθένειας.	25
3.5.35. Το επίδομα που χορηγείται στους μισθωτούς για την φύλαξη των παιδιών τους σε βρεφονηπιακούς σταθμούς αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	25
3.5.36. Η χορήγηση «ΔΩΡΟΕΠΙΤΑΓΩΝ» από επιχείρηση στο προσωπικό της θεωρείται προσαύξηση μισθού.	26
3.5.37. Η αποζημίωση για την μη λήψη της κανονικής αδειάς του μισθωτού ή ως επίδομα αδειάς αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	26
3.5.38. Αμοιβές χρηματιστηριακού εκπροσώπου.	27
3.5.39. Αμοιβές μελών Δ.Ε.Π. των Τ.Ε.Ι, που έχουν ενταχθεί στους ειδικούς λογαριασμούς.	27
3.5.40. Αμοιβές για πάνω από δύο υπηρεσίες ενεργού εφημερίες ιατρών.	28
3.5.41. Συμμετοχή προσώπων σε Συμβούλια, Επιτροπές, ομάδες εργασίας δημοσίου τομέα.	28
3.5.42. Μισθοί - αμοιβές μελών Δ.Σ. Ανωνύμου εταιρείας. Δικαιολογητικά στοιχεία.	28
3.5.43. Αμοιβή για διδασκαλία σε υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας.	29
3.5.44. Εκτός έδρας έξοδα το οποία καταβάλλει η ίδια η εκπαιδευτική εταιρεία για παραμονή, μετακίνηση των εισηγητών κλπ.	30
3.5.45. Εφάπαξ ποσά ή συντάξεις από «ασφάλειες ζωής».	30
3.5.46. Συντάξεις που καταβάλλονται από το εξωτερικό.	30
3.5.47. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες όταν καταβάλλεται ελεύθερο φόρου	31
3.5.48. Η κατ' αποκοπή αποζημίωση για αντιμετώπιση δαπανών στους δικαστικούς λειτουργούς και το κύριο προσωπικό του ΝΣΚ αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	31
3.5.49. Το επίδομα στολής σε στρατιωτικό προσωπικό, προσωπικό νομικών προσώπων, οργανισμών ή επιχειρήσεων αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	31

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

3.5.50.	Η μηνιαία αποζημίωση που καταβάλλεται στους πρυτάνεις, αντιπρυτάνεις καθηγητές κτλ. ΑΕΙ και ΤΕΙ για την αντιμετώπιση των δαπανών αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	32
3.5.51.	Το επίδομα τροφής του προσωπικού των νοσοκομείων και των κέντρων υγείας, πλην γιατρών, καθώς και στο προσωπικό του ΕΚΑΒ αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	32
3.5.52.	Χρηματικές αποζημιώσεις που καταβάλλει σε συνεργάτες του ο ΟΓΑ.	32
3.5.53.	Ποσοστά επί των αποδοχών υπαλλήλων τράπεζας.	33
3.5.54.	Το ενοίκιο κατοικίας που καταβάλλει επιχείρηση στο διευθυντή της θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	33
3.5.55.	Οι αμοιβές μελών ΔΕΠ θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	33
3.5.56.	Τα μισθώματα που καταβάλλονται σε υπάλληλο επιχείρησης για την κάλυψη των στεγαστικών αναγκών του θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	33
3.5.57.	Φορολόγηση αναδρομικών αποδοχών που καταβλήθηκαν βάσει δικαστικής απόφασης.	34
3.5.58.	Μετατροπή του ξένου νομίσματος για δήλωση εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή.	34
3.6.	ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΑΡΘΡΟ 46)	35
3.7.	ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 46	35
3.7.1.	Χρόνος απόκτησης καθυστερημένης χορήγησης συντάξεων.	35
3.7.2.	Ποσά συντάξεων που καταβάλλονται καθυστερημένα. Συμπ/κές δηλώσεις.	36
3.7.3.	Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.	36
3.7.4.	Καθυστερημένη χορήγηση βεβαίωσης συντάξεων,	37
3.8.	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	37
3.9.	ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 47	38
3.9.1.	Οι κρατήσεις για αναγνώριση χρόνου υπηρεσίας εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	38
3.9.2.	Έκπτωση ποσοστού 15% από τις αμοιβές των μελών ΔΕΠ πλήρους απασχόλησης που περιέρχεται στο οικείο Α.Ε.Λ	38
3.9.3.	Μη έκπτωση κρατήσεων υπέρ ταμείων που δεν επιβάλλονται με νόμο.	38
3.9.4.	Παγία αντιμισθία δικηγόρων. Δεν αφαιρούνται έξοδα.	39
3.9.5.	Έκπτωση ποσού κρατήσεων υπέρ Ταμείου Αρωγής Λιμενικού Σώματος.	39
3.9.6.	Δεν εκπίπτουν από το εισόδημα το επιστρεφόμενο ή παρακρατούμενα ποσά από τις αποδοχές υπαλλήλων που έχουν τεθεί σε αργία.	39
3.9.7.	Δημόσιοι υπάλληλοι: που υπηρετούν στο εξωτερικό. Αλλοδαποί που εργάζονται στην Ελλάδα.	40
3.9.8.	Υποχρεωτικές εργοδοτικές ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται σε ασφαλιστικό φορέα της αλλοδαπής στα πλαίσια σύμβασης δανεισμού εργασίας.	40
3.9.9.	Ως εισφορές που καταβάλλονται από τους μηχανικούς στο Τεχνικό Επιμελητήριο δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.	41
3.9.10.	Καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.	41
3.10.	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	42
3.10.1.	Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών στους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό, τους συνταξιούχους (από φορείς κύριας ασφάλισης) και τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου.	42

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

3.10.2. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, εφόσον η σχέση εργασίας είναι ορισμένου χρόνου.....	46
3.10.3. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών κατά την καταβολή αμοιβών για υπερωριακή εργασία, επιδόματα, πρόσθετες αμοιβές κ.τ.λ.....	46
3.10.4. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών σε αναδρομικά εισοδήματα.....	47
3.10.5. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών σε επικουρικές συντάξεις, βοηθήματα κτλ.....	47
3.10.6. Λοιπές οδηγίες.....	47
3.10.7. Παραδείγματα.....	49
3.11. ΑΠΟΔΟΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΌΡΟΥΣΦΑΛΜΑ! ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΟΡΙΣΤ	
3.12. ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΤΗΣΙΑΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Μ.Υ.....	51
4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	52
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ.....	52
4.1. ΆΡΘΡΟ48.....	52
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΤΟΥ.....	52
4.2. ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 48.....	53
4.2.1. Απογευματινά ιατρεία στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ.Ν. 2889/2001 άρθρο 9§1.....	53
4.2.2. Εισοδήματα των ιατρών του Ε.Σ.Υ, από την απογευματινή εργασία Ν. 2889/2001 άρθρο 13§5,6.....	54
4.2.3. Ελεύθεροι επαγγελματίες.....	54
4.2.4. Ελεύθερος επαγγελματίας. Έννοια.....	55
4.2.5. Εταιρεία ή ατομική επιχείρηση που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα.....	57
4.2.6. Λογιστής. Φοροτεχνικό γραφείο.....	57
4.2.7. Ορκωτοί λογιστές.....	58
4.2.8. Οι αμοιβές συμβούλου επιχειρήσεων, μάνατζμεντ αποτελούν εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα.....	58
4.2.9. Φορολογική μεταχείριση της αμοιβής που καταβάλλεται από επιχειρήσεις σε άτομα που ασχολούνται περιστασιακά με κάποια εργασία.....	59
4.2.10. Αμοιβές που προέρχονται από τη συγγραφή προγραμμάτων Ηλεκτρονικού Υπολογιστή.....	60
4.2.11. Αμοιβές από ενοικίαση μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων.....	60
4.2.12. Εκμίσθωση μηχανημάτων από ιδιώτη.....	60
4.2.13. Χαρακτηρισμός εισοδήματος καθηγητού.....	60
4.2.14. Αμοιβές που καταβλήθηκαν λόγω παρακολούθησης μαθημάτων (σεμιναρίων) του Ο.Α.Ε.Δ.....	61
4.2.15. Εκτός έδρας μετακίνηση ελευθέρων επαγγελματιών.....	61
4.2.16. Αμοιβές Δ.Σ. Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.....	62
4.2.17. Αμοιβές μελών Δ.Σ. Νομαρχικής Επιχείρησης.....	62
4.2.18. Επίδομα κοινωνικής πρόνοιας.....	62
4.2.19. Εισόδημα από υποτροφία διάρκειας 24 μηνών, στα πλαίσια ερευνητικού προγράμματος που αποκτά Βρετανίδα υπήκοος.....	62
4.2.20. Χρόνος απόκτησης αμοιβών από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος.....	63
4.2.21. Χρόνος απόκτησης αμοιβών από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που εισπράττονται σε άλλη χρήση.....	63

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

4.2.22. Θεωρείται ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος ελεύθερου επαγγελματία η ημερομηνία λήψης συναλλαγματικών ή γραμματιών.	63
4.3. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος	64
4.4. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	64
4.5. ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 49	67
4.5.1. Ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.	67
4.5.2. Δαπάνες ελευθέρων επαγγελματιών.	67
4.5.3. Έκπτωση μισθωμάτων ακινήτου (με <i>leasing</i>) από ελεύθερο επαγγελματία.	68
4.5.4. Δαπάνες μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (<i>Leasing</i>) από ελεύθερους επαγγελματίες.	68
4.5.5. Δαπάνες μισθωμάτων αυτοκινήτων που καταβάλλονται σε εταιρείες μίσθωσης αυτοκινήτων, όχι <i>leasing</i>.	69
4.5.6. Έκπτωση μισθωμάτων Ε.ί.Χ. αυτοκινήτων σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή ενοικίασης αυτοκινήτων από τα ακαθάριστα έσοδα ελεύθερου επαγγελματία.	70
4.5.7. Από το ακαθάριστο έσοδα εκπίπτουν οι δαπάνες του Ε.ί.Χ. αυτοκινήτου όταν αυτό χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση επαγγελματικών αναγκών.	71
4.5.8. Έκπτωση αποσβέσεων ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου ως γραφείο ελεύθερου επαγγελματία.	71
4.5.9. Δαπάνες συμβολαιογράφων για κάλυψη εκπτώσεων σε τρίτους - πελάτες ή μη είσπραξη αμοιβών.	72
4.5.10. Δαπάνες συμβολαιογράφων χωρίς δικαιολογητικά.	72
4.5.11. Δεν εκπίπτουν οι μισθοί των εταιρών Ο.Ε., Ε.Ε, που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα,	73
4.5.12. Περιπτώσεις προσωπικών εταιριών (ΟΕ, ΕΕ) που εφαρμόζονται οι συντελεστές προσδιορισμού καθαρού εισοδήματος του άρθρου 49§5 του ν. 2238/1994.	74
4.6. ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΑΡΘΡΟ 50)	75
4.7. ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 50	76
4.7.1. Ποια ποσά προστίθενται στις τεκμαρτές καθαρές αμοιβές των ελευθέρων επαγγελματιών.	76
4.7.2. Έσοδα από εκποίηση πάγιου στοιχείου ελεύθερου επαγγελματία.	76
4.7.3. Προσαύξηση του Σ.Κ.Κ. λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων των ελευθέρων επαγγελματιών {όπως ισχύουν με το ν. 3296/14.12.2004}.	79
4.7.4. Προσαύξηση του Σ.Κ.Κ. αρχιτέκτονα - μηχανικού όταν δαπάνες βρίσκονται σε δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες και τα βιβλία κρίνονται ανακριβή.	79
4.8. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΠΕΡΑΙΩΣΗ	80
4.9. ΑΠΟΔΟΣΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ	81
4.10. ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΝΤΥΠΑ	82
4.11. ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	91

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΝΔΠΠ= ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΚΦΕ= ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΚΒΣ= ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΙΚΑ= ΙΔΡΥΜΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ

ΟΤΑ= ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΑΚ= ΑΣΤΙΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ

ΔΕΚ= ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1. Γενικά περί φορολογίας στην Ελλάδα

Η φορολογία του προσωπικού συνολικού εισοδήματος εισάγεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα το 1909 και αργότερα το 1917 έχουμε το φόρο έκτακτων κερδών, και πάλι όμως μέχρι τότε δεν μπορούμε να πούμε ότι υπάρχει στην Ελλάδα σχετική νομοθεσία για την φορολογία εισοδήματος. Μετά το 1919 όμως και με το νόμο 1640 περί φορολογίας καθαρών προσόδων έχουμε για πρώτη φορά φορολογία όλων γενικά των εισοδημάτων. Έτσι με το νόμο 1640 καθιερώνεται ο μικτός τύπος φορολογίας εισοδήματος. Ο νόμος 1640/19 θεωρείται από τους κυριότερους φορολογικούς νόμους και χαρακτηρίζεται για τον δίκαιο και εύστοχο φορολογικό του χαρακτήρα. Το 1955 άλλαξε το μέχρι τότε ισχύον φορολογικό καθεστώς με τη θέσπιση του νομοθετικού διατάγματος του 3323/55 που αφορά τη φορολογία των φυσικών προσώπων με το οποίο καθιερώνεται ο προσωπικός και προοδευτικός φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα ο καλούμενος ενιαίος φόρος. Το νομοθετικό διάταγμα 3843/58 αφορά τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, έτσι συμπληρώθηκε η όλη νομοθεσία και σήμερα τα εισοδήματά τους φορολογούνται όλα μαζί. Τα Ν.Δ. 3323/55 και 3843/58 αποτελούν σήμερα τον κορμό του φορολογικού συστήματος και μαζί με τις διάφορες κατά καιρούς τροποποιήσεις και συμπληρώσεις τους συντέλεσαν στη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών. Με την φορολόγηση του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων το κράτος εισπράττει σήμερα την κυριότερη πηγή των εσόδων του.

1.2. Η παγκόσμια φορολογία εισοδήματος

Μεγάλες διαφορές παρατηρούνται στα φορολογικά συστήματα των χωρών ανά τον κόσμο με χώρες να διατηρούν χαμηλά τη φορολόγηση των φυσικών προσώπων (Νορβηγία) ενώ άλλες επιβάλλουν πολύ υψηλούς φορολογικούς συντελεστές, ακόμη και σε χαμηλά εισοδηματικά κλίμακα (Βέλγιο).

Σύμφωνα με έρευνα του ΟΟΣΑ σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος ανά τον κόσμο για το 2006, τα αποτελέσματα παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Χώρες με ιδιαίτερα υψηλό βιοτικό επίπεδο έχουν χαμηλότερους συντελεστές από φτωχότερες χώρες, ενώ διαφέρουν αρκετά και οι εισοδηματικές κλίμακες ανά τις χώρες.

Στην Ιαπωνία αφορολόγητο όριο δεν υπάρχει, ενώ για εισόδημα μέχρι 20909,93 ευρώ ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 10%. Για εισόδημα μέχρι 57.027 ευρώ ο συντελεστής

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

αυξάνεται στο 20% ενώ η μέγιστη τιμή που μπορεί να πάρει είναι 37% (για εισοδήματα από 114.054,16 ευρώ και άνω).

Στη Νορβηγία το αφορολόγητο όριο είναι στα 48719,44 ευρώ ενώ από το συγκεκριμένο εισόδημα έως και το άνω όριο των 92.740 ευρώ, ο φορολογικός συντελεστής είναι ιδιαίτερα χαμηλός και ανέρχεται στο 9%. Τέλος από τα 92.740 ευρώ και άνω, ο συντελεστής αυξάνεται στο 12%.

Φορολογικό σύστημα των άκρων θα μπορούσε να χαρακτηριστεί αυτό της Ολλανδίας, καθώς για εισόδημα έως και 17.046 ευρώ, ο συντελεστής είναι 2,45%, ενώ η αμέσως επόμενη κλίμακα (17.046 - 30.631) έχει συντελεστή 9,75%. Από το εισοδηματικό αυτό επίπεδο και άνω, οι συντελεστές εκτοξεύονται απότομα φθάνοντας το 42% και 52%, για εισοδήματα από 30.631-52.228 και 52.228 και άνω αντίστοιχα.

Υψηλή είναι η άμεση φορολογία στο Βέλγιο καθώς από τα πρώτα κιόλας εισοδηματικά κλιμάκια, οι συντελεστές είναι μεγαλύτεροι από τους αντίστοιχους των ανωτάτων κλιμακίων άλλων χωρών (πχ Νορβηγία). Αναλυτικότερα, εισόδημα που δε ξεπερνά τα 7.290 ευρώ φορολογείται με συντελεστή 25%, ενώ στη δεύτερη κλίμακα (7.290-10.380) ο συντελεστής αυξάνεται στο 30%. Είναι χαρακτηριστικό ότι από τα 10.380 έως και 17.300 ευρώ, ο συντελεστής φορολογικής επιβάρυνσης αυξάνεται στο 40%. Τέλος, άνω των 31.700 ευρώ, ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 50%!

Στη χώρα μας το νέο φορολογικό νομοσχέδιο τέθηκε σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου του 2007 και περιλαμβάνει αύξηση του αφορολόγητου ποσού για τα φυσικά πρόσωπα και διεύρυνση του κλιμακίου εφαρμογής του κεντρικού φορολογικού συντελεστή. Αναλυτικά, σύμφωνα με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο, το αφορολόγητο ποσό αυξάνεται από 1/1/2007 για τους μισθωτούς και συνταξιούχους από 11.000 ευρώ σε 12.000 ευρώ, ενώ για τους μη μισθωτούς (ελευθέρους επαγγελματίες, εμπόρους, αγρότες, εισοδηματίες κλπ.) από 9.500 ευρώ σε 10.500 ευρώ. Το κλιμάκιο εφαρμογής του κεντρικού φορολογικού συντελεστή 30% διευρύνεται μέχρι του ποσού εισοδήματος 30.000 ευρώ, έναντι 23.000 ευρώ.

Επιπλέον, ο κεντρικός φορολογικός συντελεστής μειώνεται σταδιακά σε 29% για το έτος 2007, σε 27% για το έτος 2008 και σε 25% για το έτος 2009. Επιπλέον, ο συντελεστής 40%, για τα εισοδήματα από 30.000 μέχρι 75.000 ευρώ, σε 39%, 37% και 35% για τα έτη 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, ενώ διατηρείται ο συντελεστής 40% για τα εισοδήματα άνω των 75.000 ευρώ. Επίσης, το νέο φορολογικό νομοσχέδιο προβλέπει ότι φορολογούνται με την κλίμακα των μισθωτών οι φορολογούμενοι, των οποίων το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι ίσο ή μεγαλύτερο του 50% του συνολικού τους εισοδήματος.

2. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1. Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων

Η φορολόγηση του εισοδήματος φυσικών προσώπων καθορίζεται από το Ν.Δ. 3323/55 το οποίο ισχύει σήμερα με διάφορες συμπληρώσεις και τροποποιήσεις.

Τα χαρακτηριστικά αυτού του Ν.Δ. είναι:

- 2.1.1. Η φορολογία είναι υποχρεωτική, όλοι οι πολίτες υπόκεινται στο φόρο με περιορισμένες εξαιρέσεις φορολογικών απαλλαγών για λόγους γενικότερης κοινωνικής πολιτικής.
- 2.1.2. Ο φόρος που επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα είναι προσωπικός και προοδευτικός. Επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα κάθε προσώπου, κάθε πολίτης συνεισφέρει ανάλογα με το εισόδημα του. Τα φυσικά πρόσωπα δηλαδή με υψηλά εισοδήματα πληρώνουν περισσότερο φόρο από τα φυσικά πρόσωπα με χαμηλότερο εισόδημα.
- 2.1.3. Έχουμε γενίκευση του συστήματος της προκαταβολής του φόρου. Έτσι ώστε να αντιμετωπίζεται ο πληθωρισμός, ο οποίος αχρηστεύει ένα μέρος του εισοδήματος. Επίσης με το σύστημα της προκαταβολής του φόρου ο προκαταβαλλόμενος φόρος στο τέλος συμψηφίζεται με το φόρο της οριστικής δήλωσης.
- 2.1.4. Οι σύζυγοι υποβάλλουν ενιαία δήλωση, ανεξάρτητα από την πηγή που προέρχονται τα εισοδήματά τους. Ο φόρος όμως υπολογίζεται χωριστά για κάθε σύζυγο ανάλογα με τα εισοδήματά του.
- 2.1.5. Καθιερώνεται κυρίως για τα φυσικά πρόσωπα ένα αφορολόγητο ποσό ως ελάχιστο όριο συντήρησης το οποίο προσαυξάνεται ανάλογα με τα οικογενειακά βάρη που έχει ο φορολογούμενος. Το ποσό αυτό εκπίπτει, δεν φορολογείται δηλαδή από το συνολικό του εισόδημα.
- 2.1.6. Τα εισοδήματα τα κατατάσσει σε διάφορες κατηγορίες, και ανάλογα με την πηγή προέλευσης τους έχουν ευνοϊκή μεταχείριση. Τα εισοδήματα που προέρχονται από εργασία (μισθωτοί, ελεύθεροι επαγγελματίες) τυγχάνουν ιδιαίτερης ευνοϊκής μεταχείρισης επειδή αποκτούνται με κόπο, αντίθετα τα εισοδήματα που αποκτούνται ακόπως, είναι τα εισοδήματα που προέρχονται από το κεφάλαιο (ακίνητα, κινητές αξίες) έχουν συμπληρωματικό φόρο και υφίστανται μεγαλύτερη επιβάρυνση.
- 2.1.7. Έχουμε καθιέρωση του συστήματος παρακράτησης του φόρου στη πηγή, αυτό εξασφαλίζει στο Δημόσιο την γρήγορη και ανέξοδη είσπραξη του φόρου.
- 2.1.8. Επεκτείνεται ο φόρος και στα γεωργικά εισοδήματα.

2.2. Πηγές εισοδήματος

Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή προελεύσεως του διακρίνεται σε:

- Εισόδημα από ακίνητα
- Εισόδημα από κινητές αξίες
- Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα και από κάθε άλλη πηγή η οποία δεν αναφέρεται στις παραπάνω περιπτώσεις.

2.3. Αντικείμενο του φόρου

Από το οικονομικό έτος 1955-96 και έπειτα επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο. Με την προϋπόθεση ότι συντρέχουν οι παρακάτω λόγοι:

A. Φορολογείται οποιοδήποτε εισόδημα προέκυψε στην Ελλάδα από φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του φυσικού προσώπου.

B. Το εισόδημα που αποκτήθηκε στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο που κατοικεί στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του.

Το εισόδημα που αποκτάται λοιπόν στην Ελλάδα φορολογείται οπωσδήποτε ενώ το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή φορολογείται μόνο αν ο εισοδηματίας κατοικεί στην Ελλάδα. Αντικείμενο λοιπόν του φόρου εισοδήματος είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που απέκτησε κάθε φυσικό πρόσωπο το προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος.

Το εισόδημα περνά από τρεις φάσεις μέχρι να περιέλθει στο δικαιούχο. Αυτές οι τρεις φάσεις άλλοτε συμπίπτουν χρονικά και άλλοτε όχι.

A. Προκύπτει δηλαδή γεννάται, εδώ έχουμε την παραγωγή του εισοδήματος από την πηγή του.

B. Κτάται, καθίσταται δηλαδή απαιτητό ανεξάρτητα αν εισπράχθηκε ή όχι από το δικαιούχο.

Γ. Πραγματοποιείται, εισπράττεται από τον δικαιούχο.

Κάθε εισόδημα για το οποίο ο εισοδηματίας έχει δικαίωμα εισπραξης, υποβάλλεται σε φορολόγηση ανεξάρτητα από το αν εισπράχθηκε ή όχι, π.χ. ένας μισθωτός θα φορολογηθεί για τους δεδουλευμένους μισθούς ενός έτους ανεξάρτητα αν ο εργοδότης κατέβαλλε ή όχι τους μισθούς. Το ίδιο θα συμβεί και στα δεδουλευμένα έσοδα από ενοίκια. Ο ιδιοκτήτης θα φορολογηθεί για όλα τα καθαρά δεδουλευμένα έσοδα από ενοίκια για ένα έτος

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

ανεξάρτητα αν ο ενοικιαστής κατέβαλλε ή όχι τα ενοίκια στον ιδιοκτήτη.

2.4. Υποκείμενο του φόρου

Στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων υπόκεινται:

- 2.4.1. Κάθε πρόσωπο που έχει πραγματοποιήσει εισοδήματα στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια που έχει και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του.
- 2.4.2. Κάθε πρόσωπο που πραγματοποίησε εισοδήματα στην αλλοδαπή αλλά κατοικεί στην Ελλάδα π.χ. Έλληνας ή αλλοδαπός που κατοικεί στην Ελλάδα εισπράττει ενοίκια από ακίνητα που έχει στη Γερμανία, αυτά τα εισοδήματα θα φορολογηθούν στην Ελλάδα.
- 2.4.3. Τα εισοδήματα που προέρχονται από κληρονομιά της οποίας όμως οι δικαιούχοι είναι άγνωστοι ή δεν είναι βέβαιο ότι έχουν αποδεχθεί την κληρονομιά. Αυτή η κληρονομιά ονομάζεται σχολάζουσα κληρονομιά και ο νόμος τη θεωρεί σαν φυσικό πρόσωπο. Σαν κατοικία θεωρείται ο τόπος όπου μόνιμα κάποιος έχει εγκατασταθεί ενώ διαμονή είναι ο τόπος όπου κάποιος έχει εγκατασταθεί προσωρινά. Στο εμπόριο θεωρείται σαν ειδική κατοικία ο τόπος όπου ασκεί το εμπόριο του.

3. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

3.1. Έννοια εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

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

Ειδικότερα, στα εισοδήματα αυτά περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες παροχές.

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

Ομοίως, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και τα εισοδήματα που αποκτούν οι ξεναγοί οι οποίοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.1545/1985 (ΦΕΚ Α91').

3.2. Εισόδημα ελεύθερο φόρου

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

3.3. Επιδόματα πολύτεκνης μητέρας

Τα επιδόματα, που καταβάλλονται στους δικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1,2,3 και 6 του άρθρου 63 ν 1892/1990, λογίζονται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το οποίο αποκτάται κατά την καταβολή του.

3.4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

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

- 3.4.1. Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- 3.4.2. Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) Α' και Β' βαθμού και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), όπως ορίζονται με τις διατάξεις του ν. 2685/1999 (ΦΕΚ 35 Α') και του Π.Δ. 200/1993 (ΦΕΚ 75 Α'), καθώς και τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους οικονομικούς επιθεωρητές του άρθρου 2 του ν.2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α'), όπως ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.2470/1997 (ΦΕΚ 40 Α').
- 3.4.3. Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία προνοίας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημόσιους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό λόγω εθελουσίας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα που χορηγούνται σύμφωνα με τους ν.4153/1961 (ΦΕΚ -Α'45), αν. ν.513/1968 (ΦΕΚ-Α'186), ν.103/1975 (ΦΕΚ -Α'167) και ν.303/1976 (ΦΕΚ - Α'94).
- 3.4.4. Ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης.
- 3.4.5. Οι παρεχόμενες από αθλητικά σωματεία ή ενώσεις αυτών αποζημιώσεις οδοιπορικών και λοιπών εξόδων ταξιδίων, καθώς και διατροφής σε ερασιτέχνες αθλητές, μέσα στα πλαίσια των διατάξεων περί φιλάθλου ιδιότητας, μέχρι ποσού τριών χιλιάδων πεντακοσίων είκοσι (3.520) ευρώ ετησίως.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

- 3.4.6. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους υπαλλήλους που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου του ν.1943/1991.

3.5. Θέματα Άρθρου 45

3.5.1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Έννοια της εξαρτημένης εργασίας.

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

Από τις διατάξεις των άρθρων 648, 652 του Αστικού Κώδικα και 6 του α.ν. 765/1943 που κυρώθηκε με την 324/1946 Π.Υ.Σ. και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 38 του Εισαγ. Νόμου Α.Κ. συνάγεται ότι σύμβαση εξαρτημένης εργασίας επί της οποίας έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας, υπάρχει όταν κατά τους όρους της σχετικής συμφωνίας που συνάφθηκε μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών (εργοδότης – μισθωτός) υποχρεούται ο μισθωτός να παρέχει, για ορισμένο ή αόριστο χρόνο, αυτοπροσώπως την εργασία του έναντι καταβολής μισθού, ανεξαρτήτως του τρόπου καθορισμού – προσδιορισμού και καταβολής αυτού, υποκείμενος έναντι εργοδότη σε νομική εξάρτηση η οποία εκδηλώνεται με το δικαίωμα του τελευταίου να ασκεί έλεγχο και εποπτεία ως προς τον τρόπο, τόπο και χρόνο παροχής της εργασίας και την εν γένει επιμελή εκτέλεση αυτής, δίδοντας τις αναγκαίες για το σκοπό αυτό οδηγίες και εντολές προς τις οποίες είναι υποχρεωμένος να συμμορφώνεται ο μισθωτός (Α.Π. 602/88 - Α.Π. 338/88 ΟΛ.Α.Π. 19/87 - Α.Π. 740/84 - Α.Π. 1396/82 - 646/82 κτλ.).

Κύριος, λοιπόν, σκοπός της σύμβασης εξαρτημένης εργασίας στον οποίο και αποβλέπουν οι συμβαλλόμενοι, είναι η παροχή εργασίας από το μισθωτό χωρίς περαιτέρω ευθύνη αυτού για την επίτευξη ορισμένου δι'αυτής αποτελέσματος (Α.Π. 333/88 - ΟΛ.Α.Π. 19/87 - Α.Π.122/77 κτλ.).

Το στοιχείο της εξάρτησης δεν αίρεται από το γεγονός ότι ο μισθωτός αναπτύσσει πρωτοβουλία ως προς τον τρόπο παροχής της εργασίας, η οποία πολλές φορές θεωρείται αυτονόητη λόγω των γνώσεων του και ενδείκνυται από τη φύση της εργασίας και της ιδιότητας του μισθωτού (Α.Π. 460/86 - Α.Π. 1855/88 - Α.Π.526/71 - 74/79).

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Κύρια χαρακτηριστικά για τον χαρακτηρισμό της σύμβασης ως εξαρτημένης είναι: α) ο χρόνος παροχής: προκαθορισμένο ωράριο από την εργατική νομοθεσία και τον εργοδότη,

β) ο τόπος παροχής της εργασίας: καθορίζεται από τον εργοδότη,

γ) ο τρόπος εργασίας: καθορίζεται από την όλη δομή της επιχείρησης ή του φορέα και ο εργαζόμενος υποχρεούται να υπακούει στις εντολές του εργοδότη του και

δ) η αμοιβή-μισθός που καταβάλλεται με την πάροδο του χρόνου, χωρίς να μπορεί να συνδεθεί με το αποτέλεσμα .

Αντίθετα στην παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών όλα τα παραπάνω στοιχεία καθορίζονται από τον προσφέροντα τις υπηρεσίες, ο οποίος αμείβεται για τις συμφωνηθείσες υπηρεσίες αλλά σε περίπτωση που το αποτέλεσμα δεν είναι καλό, τότε η αμοιβή του μειώνεται ή και δεν οφείλεται.

3.5.2. Παροχές σε μισθωτούς. Τακτικές, έκτακτες αποζημιώσεις.

Κάθε παροχή που δίνεται από εργοδότες στους μισθωτούς θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπάγεται στη φορολογία εισοδήματος, ανεξάρτητα αν αποτελεί οργάνικό μισθό ή όχι, εφόσον βέβαια δεν απαλλάσσεται με ρητή διάταξη του νόμου που το χορήγησε ή δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που θεσπίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 6§5 και του άρθρου 45§4 του ν.2238/1994.

Επίσης, όπως πάγια γίνεται δεκτό, στην έννοια του όρου «αποδοχές» του μισθωτού, περιλαμβάνονται σ' αυτούς τακτικά ή έκτακτα, ανεξάρτητα από το αν με βάση τη συνηθισμένη ή νομική ομολογία οι αμοιβές αυτές χαρακτηρίζονται ως «πρόσθετη αμοιβή» ή ως αποζημίωση ή επίδομα.

3.5.3. Χώρα που προκύπτει το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι η χώρα που προσφέρονται οι υπηρεσίες και όχι η έδρα του εργοδότη.

Ως τόπος που προκύπτει το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, θεωρείται η χώρα στην οποία ο μισθωτός προσφέρει τις υπηρεσίες του, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης (έδρα) του εργοδότη (ΣΤΕ 1297/78).

Επίσης, από τη διοίκηση πάγια γίνεται δεκτό, ότι τόπος απόκτησης του εισοδήματος, από μισθωτή εργασία, είναι η περιοχή στην οποία ο εργαζόμενος παρέχει τις υπηρεσίες του. Συνεπώς, οι αμοιβές που αποκτούν δικαιούχοι για εργασία που παρέχεται στην αλλοδαπή ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης του εργοδότη, έστω και αν

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό είτε οι δικαιούχοι είναι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού είτε είναι κάτοικοι Ελλάδος δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα.

3.5.4. Πρόσθετες αμοιβές σε μισθωτούς που αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Με τις διατάξεις του άρθρου 45§1 Κ.Φ.Ε. κατονομάζονται ρητά οι παροχές οι οποίες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και οι οποίες είναι οι εξής:

α) Η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι «δωροεπιταγές» που χορηγεί η επιχείρηση δωρεάν στο προσωπικό της.

β) Η αξία των διατακτικών που χορηγούνται δωρεάν στους εργαζόμενους για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα. Εξαιρούνται και δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες οι διατακτικές τροφής που χορηγούνται στους εργαζόμενους και για ποσό μέχρι 6€ η κάθε μία διατακτική.

γ) Το ποσό που δίδεται από τον εργοδότη, για την απασχόληση οικιακού προσωπικού.

δ) Τα επιδόματα θέσεως και ευθύνης που δίνονται από τους εργοδότες στους μισθωτούς τα οποία σε κάθε περίπτωση αποτελούν προσαύξηση των αποδοχών τους.

ε) Το ποσό που δίδεται στους εργαζόμενους για να καλύψουν την δαπάνη ενοικίασης των κατοικιών τους, το οποίο είτε καταβάλλεται απευθείας στον εκμισθωτή του ακινήτου για την ενοικίαση της κατοικίας προς τον εργαζόμενο, είτε καταβάλλεται στον εργαζόμενο προκειμένου αυτός να καλύψει τη δαπάνη της κατοικίας του.

Στις παραπάνω παροχές οι οποίες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, είτε καταβάλλονται τακτικά είτε έκτακτα, ακολουθείται η ίδια φορολογική μεταχείριση όπως στις αμοιβές για υπερωριακή υπηρεσία, επιχορηγήσεις, επιδόματα καθώς και στις κάθε είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές και ειδικότερα ως εξής:

- Εάν οι παροχές αυτές συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές φορολογούνται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του Κ.Φ.Ε., (κλίμακα α' του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.)
- Εάν οι παροχές αυτές δεν συνεκκαθαρίζονται με τις τακτικές αποδοχές, ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20 % στο συνολικό καθαρό ποσό, όσο και αν είναι αυτό.

Επίσης στα παραπάνω παροχές που θεωρούνται ως εισόδημα στις μισθωτές υπηρεσίες περιλαμβάνεται και το ποσό του τεκμαρτού ενοικίου, στην περίπτωση που παρέχεται κατοικία στον εργαζόμενο από τον ίδιο τον εργοδότη και το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Τα παραπάνω ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2005 και μετά.

3.5.5. Επίδομα ή παροχές που φορολογούνται στο σύνολό τους.

- A) Επίδομα θέσης και ευθύνης.
- B) Επίδομα βρεφονηπιακού σταθμού.
- Γ) Επίδομα τροφής.
- Δ) Οι διπλές αποδοχές δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ν.π.δ.δ. που βρίσκεται με εκπαιδευτική άδεια στο εξωτερικό.
- Ε) Αποζημίωση που καταβάλλεται σε εκπαιδευτικούς (δημοσίους ή ιδιωτικούς) για την απασχόλησή τους για εισαγωγή σπουδαστών στην τριτοβάθμια εκπαίδευση ή για τη συμμετοχή τους σε επιτροπές συγκέντρωσης και ελέγχου δικαιολογητικών επιλογής σπουδαστών αντίστοιχα.
- ΣΤ) Επίδομα διαχειριστικών λαθών.
- Ζ) Επίδομα εξωδιδακτικής απασχόλησης εκπαιδευτικών λειτουργιών.

3.5.6. Δικαιώματα από σύνταξη συμβολαίων συνταξιούχων συμβολαιογράφων

Τα δικαιώματα (μέρισμα) από σύνταξη συμβολαίων που διανέμονται στους συνταξιούχους συμβολαιογράφους ή την οικογένεια αποθνήσκοντος συμβολαιογράφου από τον συμβολαιογραφικό σύλλογο αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3.5.7. Στεγαστικό επίδομα

Το στεγαστικό επίδομα εμπίπτει στη έννοια του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του ν.2238/1994, εφόσον δεν απαλλάσσεται με ρητή διάταξη του νόμου που το χορήγησε ή δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που αναφέρονται στα άρθρα 6§5 και 45§4 του ν.2238/1994. Επίσης όσοι παίρνουν στεγαστικό επίδομα δεν δικαιούνται την έκπτωση του ποσού της δαπάνης του ενοικίου κύριας κατοικίας από το συνολικό εισόδημά τους.

3.5.8. Ενοίκιο για κατοικία μισθωτών

Ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρούνται και τα ποσά που καταβάλλονται από τον εργοδότη στο μισθωτό ή εν γένει εργαζόμενο για ενοίκιο οποιασδήποτε κατοικίας αυτού. Όταν παραχωρείται κατοικία στην οποία διαμένει ο μισθωτός χωρίς την καταβολή

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

ενοικίου τότε προστίθεται ως μισθός στο τεκμαρτό ενοίκιο που προσδιορίζεται για την κατοικία αυτή με τα άρθρα 22 και 23 του Κ.Φ.Ε.

Τα παραπάνω προκύπτουν από την περ.γ' του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 στο άρθρο 45 του Κ.Φ.Ε. η οποία προστέθηκε από τις 1.1.2005 με το άρθρο 5§3 του ν.3296/2004

3.5.9. Αμοιβές εισπρακτόρων σε περιοδικά

Οι αμοιβές που αποκτούν οι εισπράκτορες των οφειλόμενων σε περιοδικά συνδρομών, υπολογίζονται ως ποσοστό επί των πραγματοποιούμενων εισπράξεων, εφόσον τα υπ' όψιν πρόσωπα υπόκεινται στον πειθαρχικό έλεγχο του εργοδότη τους, ακολουθούν τις γενικές και ειδικές οδηγίες του και ο τρόπος και τόπος της εργασίας τους, οι πελάτες καθώς και τα έντυπα είσπραξης καθορίζονται από αυτόν, αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3.5.10. Χαρακτηρισμός του εισοδήματος των ξεναγών

Με την γνωμοδότηση 319/1994 έγινε δεκτό ότι τα εισοδήματα των ξεναγών που αποκτήθηκαν, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 1545/1985 από το οικον. έτος 1995 (χρήση 1994) και μετά, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 19 του ν.2214/1994, σύμφωνα με τις οποίες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3.5.11. Η πάγια αντιμισθία που λαμβάνει δικηγόρος υπολογίζεται ως μισθός

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 45 του ν.2238/1994 ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών προς τράπεζες, επιχειρήσεις, κ.λπ.

3.5.12. Η πάγια αντιμισθία που λαμβάνει δικηγόρος για την παροχή νομικών συμβουλών σε ανώνυμες εταιρείες που είναι συγχρόνως και μέλος του ΔΣ της λογίζεται ως μισθός.

Με την γνωμοδότηση 209/1996 του ΝΣΚ έγινε δεκτό ότι, η πάγια αντιμισθία θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ανεξαρτήτως αν ο δικηγόρος είναι συγχρόνως και μέλος του Δ.Σ. της Ανώνυμης Εταιρείας. (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1214/18.7.1996).

3.5.13. Αποζημίωση για πρόωρη παύση γεωργικής δραστηριότητας

Η χορηγούμενη στους δικαιούχους αγρότες αποζημίωση για την πρόωρη παύση της γεωργικής δραστηριότητάς τους αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με την Γνωμ. 491/1996 του ΝΣΚ (Σχ.Ετ. Εγκ.ΠΟΛ. 1271/18.10.1996).

3.5.14. Η αποζημίωση που καταβάλλεται λόγω υλικής ζημιάς αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Σε περίπτωση καταβολής αποζημίωσης βάσει δικαστικής απόφασης η οποία αντιστοιχεί σε αποδοχές που δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο – μισθωτό υπάλληλο ενώ τις δικαιούνταν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, υπαγόμενο σε φόρο εισοδήματος πηγής μισθωτών υπηρεσιών.

3.5.15. Οι επιπλέον αποδοχές δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ΝΠΔΔ που είναι με εκπαιδευτική άδεια στην αλλοδαπή αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Το ΝΣΚ με την 256/1990 γνωμοδότηση κρίθηκε:

Α) Οι επιπλέον αποδοχές του ευρισκόμενου με εκπαιδευτική άδεια στην αλλοδαπή δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου Ν.Π.Δ.Δ. αποτελούν και φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Β) Η καταβαλλόμενη στα ίδια πρόσωπα δαπάνη εισιτηρίων μετάβασης και επιστροφής από την αλλοδαπή δε θεωρείται εισόδημα και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Γ) Η χορηγούμενη στα υπόψη πρόσωπα εκπαιδευτική άδεια δε συνιστά άσκηση από τους από τους δικαιούχους διατεταγμένης υπηρεσίας, εκτός ορισμένων ειδικών περιπτώσεων, που τυχόν προβλέπονται.

3.5.16. Μηνιαία κατ' αποκοπή αποζημίωση έκτακτου εκπαιδευτικού προσωπικού Τ.Ε.Ι.

Η μηνιαία κατ' αποκοπή αποζημίωση που καταβάλλεται στο έκτακτο εκπαιδευτικό προσωπικό Τ.Ε.Ι. φορολογείται από τις 1.1.1997 στο σύνολό της με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

3.5.17. Πρόσθετη διδακτική στήριξη μαθητών. Αμοιβές καθηγητών μ.ε.

Οι εκπαιδευτικοί μ.ε. στα πλαίσια του προγράμματος πρόσθετης διδακτικής στήριξης παρέχουν διδακτικό έργο για το οποίο αμείβονται ιδιαίτερα.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Το εισόδημά τους αυτό βεβαίως προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες. Επειδή όμως η εργασία αυτή είναι πρόσθετη και ανεξάρτητη από την κύρια απασχόλησή τους στα σχολεία, η παρακράτηση φόρου γίνεται με συντελεστή 20% (άρθρο 57§1 γ').

Χρόνος φορολογίας των αμοιβών αυτών είναι ο χρόνος που οι δικαιούχοι εισπράττουν αυτές.

3.5.18. Τα εισοδήματα ασθενείας που καταβάλλονται στους δικαιούχους που παίρνουν αναρρωτική άδεια θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Από τις διατάξεις του άρθρου 45§1 του ν.2238/1994 συνάγεται ότι στην έννοια της παροχής που καταβάλλεται περιοδικά από οποιαδήποτε αιτία εμπίπτουν τα επιδόματα ασθενείας που καταβάλλονται στους δικαιούχους, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στον οργανισμό ή το καταστατικό του οικείου ασφαλιστικού φορέα, ο οποίος καλύπτει τον σχετικό κίνδυνο αφού έχει εισπράξει και το ανάλογο ασφάλιστρο.

Επίσης στην έννοια αυτή εμπίπτουν και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον εργοδότη στους μισθωτούς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 657 και 658 του ΑΚ, δηλαδή το επίδομα ασθενείας που καταβάλλεται σε εκείνον που κωλύεται να εργαστεί εξαιτίας σπουδαίου λόγου που δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά του, πχ ασθένεια, κ.λπ.

Κατά συνέπεια τα επιδόματα ασθενείας που καταβάλλονται στους δικαιούχους που παίρνουν αναρρωτική άδεια θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκεινται στη φορολογία εισοδήματος.

3.5.19. Επιδόματα ή παροχές που απαλλάσσονται από τον φόρο στο σύνολό τους.

A) Επίδομα εξωιδρυματικό.

B) Μισθοί, συντάξεις και πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν το 80%.

3.5.20. Επιδόματα ή παροχές που φορολογούνται με ειδικό τρόπο ή αυτοτελώς.

A) Επίδομα πτητικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας κτλ (παράγραφος 7 άρθρου 14 ν.2238/1994).

B) Επίδομα υπηρεσίας στην αλλοδαπή που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 του ν.2238/1994 (παράγραφος 4 άρθρου 14 ν.2238/1994).

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Γ) Το τμήμα του εισοδήματος, για υπηρεσίες ενεργού εφημερίας, μεικτής εφημερίας και εφημερίας ετοιμότητας που αποκτούν οι ιατροί, οι οποίοι είναι ενταγμένοι στο ΕΣΥ, οι Πανεπιστημιακοί ιατροί που δεν ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, οι ειδικευόμενοι ιατροί που διέπονται από τις διατάξεις του ν.1397/1983 και οι ιατροί πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ) που διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.1666/1986, που φορολογείται αυτοτελώς, πρέπει να αναγράφεται στον πίνακα 3 της βεβαίωσης, ενώ το τμήμα εκείνο που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις γράφεται στον πίνακα 2 της βεβαίωσης, συναθροιζόμενο με τις λοιπές τακτικές αποδοχές. (Σχ.ετ. εγκ. 1099366/2480/Α0012/ΠΟΛ.1131/9.12.2004).

3.5.21. Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας υπαλλήλων επιχειρήσεων.

Α) Τα έξοδα κίνησης αφορούν την κίνηση των υπαλλήλων και λοιπών εργαζομένων με σχέση εξαρτημένης εργασίας, για την εκτέλεση υπηρεσίας.

Τα έξοδα αυτά καθορίζονται από τις πραγματικές συνθήκες προς κάλυψη των οδοιπορικών για μετάβαση και παραμονή του προσωπικού σε διαταχθείσα υπηρεσία, για λογαριασμό της επιχείρησης στην οποία εργάζονται. Τα ποσά αυτά όταν δεν καλύπτονται από δικαιολογητικά και η καταβολή τους γίνεται τακτικά για μεγάλο συνεχόμενο χρονικό διάστημα θεωρούνται πλέον ως τακτικές αποδοχές του προσωπικού.

Β) Τα έξοδα κίνησης και παραμονής εκτός έδρας του προσωπικού μιας επιχείρησης καταβάλλονται με αποδείξεις δαπανών.

Γ) Πρέπει όμως οι υπάλληλοι να συγκεντρώνουν όλα τα δικαιολογητικά στοιχεία για τα έξοδα που πραγματοποιούν και να τα καταθέτουν στην επιχείρηση για να αποδεικνύεται η ανάλωση των ποσών που λαμβάνουν ως έξοδα κίνησης, γιατί διαφορετικά θεωρούνται ως μισθός του υπαλλήλου.

Δ) Το ποσό που δεν καλύπτεται από δικαιολογητικά θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δεν σημαίνει αυτόματα υπαγωγή του σε ασφαλιστικές εισφορές, γιατί το τι θεωρείται μισθός και τι όχι ορίζεται από τις διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας και όχι της φορολογικής.

3.5.22. Φορολογική μεταχείριση των κατ' αποκοπή εξόδων κίνησης.

Τα κατ' αποκοπή έξοδα κίνησης που χορηγήθηκαν σε υπαλλήλους (χωρίς να υπάρχουν δικαιολογητικά) αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν συνεκκαθαρίζονται με τις τακτικές αποδοχές γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Όταν όμως συνεκκαθαρίζονται μαζί σε μια μισθολογική κατάσταση με τις τακτικές αποδοχές θα προστεθούν σε αυτές και γίνεται παρακράτηση φόρου με την κλίμακα του άρθρου 9 του ν.2238/1994.

3.5.23. Έξοδα κίνησης ιατρών και οδοντιάτρων και υπαλλήλων ΙΚΑ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του ν.2008/1992 ορίζεται ότι τα έξοδα κίνησης στους ιατρούς και οδοντιάτρους του ΙΚΑ, που μετακινούνται είτε για κατ' οίκον περίθαλψη ασθενών ασφαλισμένων, είτε για έλεγχο ιατρείων, φαρμακείων, εργαστηρίων και θεραπευτηρίων πάσης φύσεως που χορηγούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 904/1978 και των νόμων 1503/1984 και 1759/1988 διαμορφώνονται σε ποσοστό 35% επί του βασικού μισθού του 20^{ου} μισθολογικού κλιμακίου.

Επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 38 του ν.2008/1992 ορίζεται ότι στους υπαλλήλους του ΙΚΑ που ασχολούνται σε εξωτερική υπηρεσία ελέγχου εσόδων και επιθεώρησης των μονάδων του ΙΚΑ, καθώς και στους τεχνικούς υπαλλήλους, στους φυσιοθεραπευτές, επισκέπτριες υγείας και στους παρασκευαστές, που μετακινούνται για εκτέλεση υπηρεσίας καταβάλλονται για όλο το μήνα έξοδα κίνησης, που ορίζονται σε 60€ τον μήνα.

Τα ποσά των εξόδων κίνησης που χορηγούνται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 7 του άρθρου 38 του ν.2008/1992 και καταβάλλονται σε δικαιούχους που μετακινούνται μέχρι 30 χιλιόμετρα από τη έδρα της υπηρεσίας τους για εκτέλεση υπηρεσίας δεν αποτελούν εισόδημα και δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του ν.2238/1994. – Σχετ εγγ.1065623/1085/21.1.1999 προς ΙΚΑ.

3.5.24. Έξοδα κίνησης ιατρών ΙΚΑ με το ν.1943/1991

Τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους ελεγκτές ιατρούς, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 60 του ν.1943/1991 φορολογούνται στο σύνολό τους με βάση τις γενικές διατάξεις του ν.2238/1994.

3.5.25. Έξοδα κίνησης σε γεν. διευθυντές

Τα ποσά των εξόδων κίνησης που καταβάλλονται σε Γεν Διευθυντές των υπουργείων, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

άρθρου 15 του ν.2026/1992 φορολογούνται στο σύνολό τους, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994.

3.5.26. Έξοδα κίνησης υπαλλήλων βουλευτών

Τα ποσά της αποζημίωσης που καταβάλλονται μηνιαίως για οδοιπορικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.2026/1992 στους υπαλλήλους που διατίθενται για την γραμματειακή εξυπηρέτηση των βουλευτών και των Ελλήνων Ευρωβουλευτών φορολογούνται στο σύνολό τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2238/1994.

3.5.27. Φορολόγηση αποδοχών υπαλλήλων που υπηρετούν στο εξωτερικό

Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν οι δικαιούχοι που αναφέρονται στο άρθρο 47§3 του ν.2238/1994 λόγω παροχής υπηρεσίας στην αλλοδαπή, κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση του καθαρού ποσού των αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15%. Αντίθετα, δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκεινται σε φόρο οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου για εκτέλεση υπηρεσίας, όπως αυτές ορίζονται με τις διατάξεις του ν.2346/1995.

3.5.28. Αμοιβές σε προπονητές για δαπάνες υπηρεσίας.

Η αποζημίωση για δαπάνες υπηρεσίας (οδοιπορικά έξοδα) που αποκτούν οι προπονητές από την παροχή υπηρεσιών με σύμβαση έργου είναι εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και διενεργείται στο ακαθάριστο ποσό αυτών παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%.

3.5.29. Αμοιβές που καταβάλλονται σε αλλοδαπό καθηγητή ή δάσκαλο σύμφωνα με τις συμβάσεις για αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος.

Στις διμερείς συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα με διάφορες χώρες ρυθμίζεται η φορολογική μεταχείριση αποζημίωσης που καταβάλλεται σε αλλοδαπούς καθηγητές ή δασκάλους των χωρών αυτών για διδασκαλία ή έρευνα σε Πανεπιστήμιο ή άλλο εκπαιδευτικό ή ερευνητικό Ίδρυμα που λειτουργεί στη Χώρα μας.

Η παραπάνω αποζημίωση απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα εφόσον η παραμονή του αλλοδαπού καθηγητή ή

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

δασκάλου στην χώρα μας με σκοπό την διδασκαλία ή έρευνα, δεν υπερβαίνει το χρονικό διάστημα των δύο ή τριών ετών που ορίζεται κατά περίπτωση από τις διατάξεις των διμερών συμβάσεων.

Σε περίπτωση που ο χρόνος διδασκαλίας ή έρευνας στην Ελλάδα υπερβεί το καθορισμένο διάστημα των δύο ή τριών ετών, τότε ο καθηγητής ή δάσκαλος θα αρχίσει να φορολογείται μόνο για το ποσό της αποζημίωσης που αντιστοιχεί στο χρονικό διάστημα μετά τα δύο ή τρία χρόνια (Σχετ.Εγκ.ΠΟΛ.1107/1993).

Σημείωση: Απαιτείται σε κάθε περίπτωση η μελέτη της διμερούς σύμβασης.

3.5.30. Επιστρεφόμενες ασφαλιστικές εισφορές από ταμεία.

Η επιστροφή στο δικαιούχο ασφαλιστικών εισφορών, εφόσον είχαν εκπεσθεί από το εισόδημα του οικείου οικον. έτους, προσομοιάζει την καταβολή αναδρομικών αποδοχών και συνεπώς θα εφαρμοσθούν οι διατάξεις που ισχύουν σχετικά με την καταβολή αναδρομικών αποδοχών. Παρακράτηση φόρου 20%. Έκπτωση ποσοστού 20%.

3.5.31. Η πάγια μηνιαία αποζημίωση μελών ΔΕΠ για βιβλιοθήκη – συνέδρια, θεωρείται μισθός

Κάθε παροχή (ανεξάρτητα από την ονομασία της) που δίδεται από τους εργοδότες στους μισθωτούς θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπάγεται στη φορολογία εισοδήματος, ανεξάρτητα αν αποτελεί οργανικό μισθό ή όχι, εφόσον βέβαια δεν απαλλάσσεται με ρητή διάταξη του νόμου που το χορήγησε ή δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που θεσπίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 6§5 και του άρθρου 45§4 του ν.2238/1994.

Σύμφωνα με το άρθρο 13§2δ' του ν.2530/1997 στα μέλη ΔΕΠ, όλων των βαθμίδων των ΑΕΙ με πλήρη απασχόληση, τους βοηθούς, τους επιστημονικούς συνεργάτες, επιμελητές και το ειδικό εκπαιδευτικό προσωπικό αυτών (ΕΕΠ), πέρα από το βασικό μισθό παρέχεται και πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια.

Τα ποσά της πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια που χορηγούνται στα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ, υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος και κατά την καταβολή τους πρέπει να διενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

3.5.32. Φορολογική μεταχείριση μελών ΔΕΠ που καταβάλλονται σε μέλη ΔΕΠ μέσω ειδικών λογαριασμών.

Στην έννοια του όρου «αποδοχές» του μισθωτού, περιλαμβάνονται τόσο ο μηνιαίος μισθός όσο και οι λοιπές πρόσθετες αμοιβές που καταβάλλονται σε αυτόν τακτικά ή έκτακτα, ανεξάρτητα από το αν

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

με βάση τη συνηθισμένη ή νομική ορολογία οι αμοιβές αυτές χαρακτηρίζονται ως πρόσθετη αμοιβή ή ως αποζημίωση ή επίδομα.

Οι αμοιβές των μελών ΔΕΠ (Διδακτικό Ερευνητικό Προσωπικό) που καταβάλλονται μέσω των Ειδικών Λογαριασμών για παροχή υπηρεσιών εφόσον αυτές κινούνται μέσα στα πλαίσια της εξαρτημένης σχέσης εργασίας τους θεωρούνται ως πρόσθετες αμοιβές και κατόπιν τούτου φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν.2238/1994 (Εγκ.ΠΛΟ.1142/24.5.2001).

3.5.33. Ειδικό ερευνητικό επίδομα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 17§3 περιπτ. γ' και δ' του ν. 2530/1997 ορίζεται η καταβολή στους Ερευνητές που υπηρετούν σε Εθνικά Ερευνητικά Κέντρα και ανεξάρτητα Ερευνητικά Ινστιτούτα, που διέπονται από τις διατάξεις του ν.1514/1985, πάγιας μηνιαίας αποζημίωσης, για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, καθώς και ειδικού ερευνητικού επιδόματος για την εκτέλεση μεταδιδακτορικής έρευνας και την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη προώθηση των ερευνητικών προγραμμάτων.

Από όσα αναφέρονται και στο θέμα 40 προκύπτει ότι η πάγια μηνιαία αποζημίωση και ενημέρωση βιβλιοθήκης και για συμμετοχή σε συνέδρια, καθώς και το Ειδικό Ερευνητικό Επίδομα για την εκτέλεση μεταδιδακτορικής έρευνας και ταχύτερης και αποτελεσματικότερης προώθησης των ερευνητικών προγραμμάτων, που καταβάλλονται στους ερευνητές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2530/1997, υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος και ακτά την καταβολή τους πρέπει να διενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος (Σχετ.Εγγ. 106362/1299/6.8.2001).

3.5.34. Επίδομα κύησης – λοχίας – τοκετού και επίδομα ασθένειας.

Τα επιδόματα κύησης-λοχίας-τοκετού, τα οποία χορηγούνται από το ΙΚΑ είναι αφορολόγητα (ΠΟΛ.1099/93), το δε επίδομα ασθένειας θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

3.5.35. Το επίδομα που χορηγείται στους μισθωτούς για την φύλαξη των παιδιών τους σε βρεφονηπιακούς σταθμούς αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους (Άρθρο 45§1 ν.2238/1994).

Κατά την έννοια των ανωτέρω κάθε παροχή που δίνεται στους μισθωτούς (υπάλληλους – εργάτες, με τη μορφή επιδόματος, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, και υπάγεται σε φορολογία, ανεξάρτητα αν αποτελεί οργανικό μισθό ή όχι, εφόσον βέβαια δεν απαλλάσσεται με ρητή διάταξη του νόμου που το χορήγησε.

Συνεπώς και το επίδομα ή η παροχή που χορηγείται από τους εργοδότες ή γενικά από επιχειρήσεις στους μισθωτούς, σαν οικονομική ενίσχυσή τους για τη αντιμετώπιση των εξόδων που απαιτούνται για την φύλαξη των παιδιών τους σε βρεφονηπιακούς σταθμούς εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίας (Σχρετ.εγκ.Ε.15323/ΠΟΛ. 181/29.11.1983).

3.5.36. Η χορήγηση «ΔΩΡΟΕΠΙΤΑΓΩΝ» από επιχείρηση στο προσωπικό της θεωρείται προσαύξηση μισθού.

Κάθε παροχή (σε χρήμα, σε είδος ή σε άλλες αξίες) την οποία χορηγεί η επιχείρηση επιπλέον του μισθού σε υπάλληλο της λόγω της ιδιότητάς του αυτής, συνιστά προσαύξηση των αποδοχών και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρο 45§1).

Ειδικά με το άρθρο 45§1 δεύτερο εδάφιο περιπτ. α', που προστέθηκε με το άρθρο 5§3 του ν.3296/2004 και ισχύει από 1.1.2005 ορίζεται ρητά ότι η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες δωροεπιταγές αποτελούν μισθό του υπαλλήλου.

Κατά συνέπεια, η αξία των αγαθών την οποία αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες δωροεπιταγές για αγορά αγαθών από σούπερ μάρκετ και λοιπά καταστήματα αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες των υπαλλήλων στους οποίους αυτές χορηγούνται. Στο εισόδημα αυτό πρέπει να ενεργείται παρακράτηση φόρου ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών από πρόσθετες αμοιβές.

3.5.37. Η αποζημίωση για την μη λήψη της κανονικής αδειάς του μισθωτού ή ως επίδομα αδειάς αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Τα ποσά που καταβάλλουν οι εργοδότες στους δικαιούχους μισθωτούς ως αποζημίωση για την μη λήψη της κανονικής αδειάς του μισθωτού ή ως επίδομα αδειάς, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

παραμένει στην επιχείρηση ή έφυγε από αυτή επειδή λύθηκε η εργασιακή σχέση λόγω καταγγελίας της οικείας σύμβασης αποτελούν πρόσθετες παροχές, οι οποίες εμπίπτουν στην έννοια του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και συνεπώς φορολογούνται ως εισόδημα πηγής των δικαιούχων, προσαυξάνοντας άλλες αποδοχές που απέκτησαν αυτοί κατά το έτος που απέκτησαν δικαιώματα είσπραξής τους.

3.5.38. Αμοιβές χρηματιστηριακού εκπροσώπου.

Όταν ο χρηματιστηριακός εκπρόσωπος έχει προσληφθεί με σύμβαση εξαρτημένης /χ/εργασίας αορίστου χρόνου και δεν είναι μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. οι αμοιβές που λαμβάνει είτε με τη μορφή πάγιου μισθού είτε με τη μορφή ποσοστών αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με το άρθρο 45§1 του ν.2238/1994.

3.5.39. Αμοιβές μελών Δ.Ε.Π. των Τ.Ε.Ι, που έχουν ενταχθεί στους ειδικούς λογαριασμούς.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 9 της ΙΒ710900/18.12.1997 κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, οι αμοιβές των μελών ΔΕΠ των ΤΕΙ πλήρους απασχόλησης που προκύπτουν από χρηματοδοτούμε να ερευνητικά προγράμματα ή από ερευνητικά ινστιτούτα ή κέντρα υπό την εποπτεία της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Τεχνολογίας ή υπό την εποπτεία άλλων υπουργείων ή από ερευνητικά πανεπιστημιακά ινστιτούτα υπό την εποπτεία ή τη συνεποπτεία του ΥΠ.Ε.Π.Θ. και από κάθε είδους έργο, αποτελούν πρόσθετες αμοιβές από εξαρτημένη εργασία και εκδίδεται προς τούτο σχετική βεβαίωση από τον Ειδικό Λογαριασμό για την Αξιοποίηση Κονδυλίων του Ιδρύματος για το ποσό που προκύπτει μετά την παρακράτηση του αντίστοιχου ποσοστού της, των άρθρων 2§8 και 8§8 του ν. 2530/1997.

Επομένως, οι αμοιβές αυτές αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (πρόσθετες αμοιβές) και κατά την καταβολή τους πρέπει να διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%, (άρθρο 57§1γ' ν. 2238/1994) ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι τα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ και το επιστημονικό προσωπικό των ΤΕΙ υποχρεούνται να εκδίδουν φορολογικά στοιχεία, κατά τον τρόπο που ορίζεται στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1005/8.1.1998 (βλέπε ΚΒΣ άρθρο 13 θέμα 97 Δ. Σταματόπουλου) όταν ασκούν επιτήδευμα κι όχι βεβαίως όταν οι αμοιβές που δικαιούνται προέρχονται από εξαρτημένη εργασία και αποτελούν εισόδημα από

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

μισθωτές υπηρεσίες. (Σχετ.Εγγ. 1031481/483/1.6.98 Φ.Ε., ΚΒΣ, Τελών).

3.5.40. Αμοιβές για πάνω από δύο υπηρεσίες ενεργού εφημερίες ιατρών.

Για το ποσό που αντιστοιχεί σε 2 ημέρες ενεργού κατά μήνα εφημερίας των ιατρών, ο φόρος υπολογίζεται και παρακρατείται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του ν. 2238/1994, όταν οι αμοιβές αυτές συνεκαθαρίζονται σε μισθοδοτική κατάσταση μαζί με τις άλλες αποδοχές του δικαιούχου ή με βάση το συντελεστή της περιπτ. γ', όταν αυτές εντέλλονται με χωριστή κατάσταση. Για το ποσό που αντιστοιχεί στις υπόλοιπες ημέρες ενεργού εφημερίας παρακρατείται φόρος με συντελεστή 20% και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για το ποσό των αμοιβών αυτών.

Ο φορολογούμενος όμως μπορεί το ποσό των ετήσιων αμοιβών του προηγούμενου εδαφίου, για τις οποίες παρακρατήθηκε φόρος με συντελεστή 20%, να το περιλάβει στη δήλωση του, του οικείου οικονομικού έτους και να υπαχθεί σε φόρο με βάση την κλίμακα του άρθρου 9. Βλέπε άρθρο 57§3 ΚΦΕ.

3.5.41. Συμμετοχή προσώπων σε Συμβούλια, Επιτροπές, ομάδες εργασίας δημοσίου τομέα.

Η συμμετοχή ιδιωτών ή δημοσίων υπαλλήλων σε Διοικητικά συμβούλια, επιτροπές, ομάδες εργασίας κ.λπ., που καθορίζεται με αποφάσεις των Υπουργών ή άλλων αρμοδίων οργάνων, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί άσκηση επιχειρηματικής κερδοσκοπικής δραστηριότητας, κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΒΣ και ως εκ τούτου

/\" \ ta πρόσωπα αυτά δεν αποκτούν απ' αυτή τους τη δραστηριότητα την ιδιότητα του επιτηδευματία. Εγγ. Α 5863/3/3.6.1987.

Ως εκ τούτου για την καταβολή της σχετικής αποζημίωσης από το Δημόσιο σε πρόσωπα για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές και συμβούλια, εκδίδεται απόδειξη δαπάνης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ. με παρακράτηση φόρου 20% και χαρτοσήμου 3.6%. Υποβάλλονται επίσης για τις αμοιβές αυτές, συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του ΚΒΣ (Εγγ. 1000898/9/13.1.1998).

3.5.42. Μισθοί - αμοιβές μελών Δ.Σ. Ανωνύμου εταιρείας. Δικαιολογητικά στοιχεία.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας κατά πάγια διοικητική νομολογία, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ως δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού, ανεξάρτητα αν οι μισθοί αυτοί αποτελούν για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή από εμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον βεβαίως συντρέχουν και οι προβλεπόμενες από το νόμο λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης της σχετικής δαπάνης (παραγωγικότητα της δαπάνης, ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών κ.λπ.).

Επίσης απαραίτητη προϋπόθεση για να αναγνωρισθούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ΑΕ, είναι η προέγκριση της σχετικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής από τη γενική συνέλευση των μετόχων (Διαταγές Ε. 1057/ 2125/ΠΟΛ. 15/1978, Ε. 5077/1605/ΠΟΛ. 143/1980, Ε. 7653/1857/ ΠΟΛ. 132/ 1981, Ε. 12578/3140/ΠΟΛ. 222/1981).

Κατά την καταβολή των μισθών στα μέλη του Δ.Σ. πρέπει να εκδίδεται απόδειξη

δαπάνης (άρθρο 15§1 ΚΒΣ} ή να περιλαμβάνονται στην κατάσταση μισθοδοσίας (άρθρο 15§4 ΚΒΣ} δεδομένου ότι θεωρούνται δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που ελεύθεροι επαγγελματίες συμμετέχουν στο Δ.Σ. ανωνύμου εταιρείας και προσφέρουν υπηρεσίες στην εταιρεία πέραν της συμμετοχής τους στις συνεδριάσεις του Δ.Σ., αμοιβόμενοι ιδιαίτερος για τις υπηρεσίες αυτές, οφείλουν να εκδίδουν (κατά την είσπραξη) απόδειξη παροχής υπηρεσιών(άρθρο 13§2ΚΒΣ).

Τα ποσά που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του Δ.Σ., βαρύνουν την εταιρεία εφόσον εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση (άρθρο 24§2 Ν. 2190/20) και για την καταβολή τους εκδίδεται απόδειξη δαπάνης. Αντίθετα εάν προέρχονται από τα κέρδη της Α. Ε. δεν απαιτείται έκδοση απόδειξης δαπάνης και αρκεί η απόδειξη πληρωμής για την διαχειριστική τακτοποίηση - ενημέρωση ταμείου κ.λπ.

3.5.43. Αμοιβή για διδασκαλία σε υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας.

Με την εγκύκλιο Ε.7426/ΠΟΛ. 172/16.6.1972 έγινε, μεταξύ άλλων, δεκτό ότι το εισόδημα που αποκτά από την παράδοση μαθημάτων σε σεμινάρια ο υπάλληλος της υπηρεσίας που οργανώνει το σεμινάριο, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, διότι έχει την έννοια πρόσθετης αμοιβής.

Το εισόδημα αυτό φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 ν. 2238/1994 και ενεργείται παρακράτηση φόρου 20% ως πρόσθετη αμοιβή (άρθρο 57 ΚΦΕ).

3.5.44. Εκτός έδρας έξοδα το οποία καταβάλλει η ίδια η εκπαιδευτική εταιρεία για παραμονή, μετακίνηση των εισηγητών κλπ.

Τα έξοδα μετακίνησης, διαμονής, διατροφής κτλ. εκτός έδρας των εισηγητών και τρίτων, που προσλαμβάνονται από τις εκπαιδευτικές επιχειρήσεις, ΚΕΚ κλπ. με σύμβαση έργου για τη διενέργεια των σεμιναρίων, καθώς και μαθητευόμενων, όταν τα έξοδα αυτά δεν καταβάλλονται στους ίδιους, αλλά τα καταβάλλει απευθείας η εκπαιδευτική επιχείρηση, τότε είναι αυτονόητο ότι τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα για τα πρόσωπα αυτά.

Στην περίπτωση αυτή πρόκειται για δαπάνη της επιχείρησης που οργανώνει το σεμινάριο ή την γένει εκπαίδευση, η οποία τα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της, εφόσον εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα και κατέχει τα νόμιμα δικαιολογητικά

3.5.45. Εφάπαξ ποσά ή συντάξεις από «ασφάλειες ζωής».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24§1 περ. στ' του ν. 2238/1994 και του άρθρου 54§2 του ίδιου νόμου εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών το οποίο προκύπτει μεταξύ άλλων από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.δ. 400/1970 (ΦΕΚ 22Α) για ασφαλίσεις ζωής. Για το προηγούμενο εισόδημα παρακρατείται φόρος με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%), εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

Από το συνδυασμό των προαναφερόμενων διατάξεων και αυτών του άρθρου 45§1, προκύπτει ότι με την αυτοτελή φορολόγηση με 15% της υπεραπόδοσης επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων και δεν υπάρχει άλλη φορολογική επιβάρυνση του ποσού που θα λάβουν από ελληνικές ασφαλιστικές εταιρείες, είτε αυτό θα καταβληθεί εφάπαξ, είτε με τη μορφή περιοδικών παροχών (συντάξεων).

3.5.46. Συντάξεις που καταβάλλονται από το εξωτερικό.

Οι κάτοικοι της Ελλάδας που λαμβάνουν σύνταξη που τους καταβάλλεται από αλλοδαπούς (κρατικούς ή ιδιωτικούς) φορείς, πρέπει να δηλώνουν αυτό το εισόδημα στην ετήσια δήλωση τους, φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλουν στην Ελλάδα.

Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου-συνταξιούχου εκπίπτει το ποσό του φόρου που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή. Η έκπτωση όμως του φόρου περιορίζεται στο ύψος του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα (άρθρο 9§6β' ν. 2238/1994).

ΠΡΟΣΟΧΗ: Σε κάθε περίπτωση πρέπει να αναζητάται η διμερής σύμβαση της

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Ελλάδας με τη συγκεκριμένη αλλοδαπή χώρα: μήπως ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα αυτό, οπότε εφαρμόζονται οι ειδικότερες αυτών διατάξεις.

3.5.47. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες όταν καταβάλλεται ελεύθερο φόρο

Όταν το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες συμφωνείτε να καταβάλλεται ελεύθερο φόρο, πρέπει να γίνεται αναγωγή σε μικτό εισόδημα (καθαρή αμοιβή συν φόρος που αναλογεί) για να υπολογιστεί η παρακράτηση φόρου και να χορηγηθεί η βεβαίωση αποδοχών.

εισόδημα που υπόκειται σε φόρο, είναι το ποσό από το οποίο, μετά την έκπτωση του φόρου που πρέπει να παρακρατηθεί σ' αυτό, προκύπτει το εισόδημα που καταβάλλεται στο δικαιούχο.

3.5.48. Η κατ' αποκοπή αποζημίωση για αντιμετώπιση δαπανών στους δικαστικούς λειτουργούς και το κύριο προσωπικό του ΝΣΚ αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Με το άρθρο 1 περίπτ. 15 του ν. 2459/1997 καταργήθηκε από το οικον. έτος 1998 το δεύτερο εδάφιο της περίπτ. α' της παραγρ. 4 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994. Με την κατάργηση αυτής της διάταξης η κατ' αποκοπή αποζημίωση της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 1153/1981, όπως έχει αναπροσαρμοστεί μέχρι σήμερα, η οποία καταβάλλεται για αντιμετώπιση δαπανών λόγω ειδικών συνθηκών άσκησης λειτουργήματος, στους δικαστικούς λειτουργούς και το κύριο προσωπικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και στους υπαλλήλους των γραμματειών των πολιτικών-ποινικών δικαστηρίων και εισαγγελιών, του Συμβουλίου της Επικρατείας, των διοικητικών δικαστηρίων, της Γενικής Επιτροπείας των διοικητικών δικαστηρίων, καθώς και στους υπαλλήλους των έμμισθων υποθηκοφυλακείων και κτηματολογικών γραφείων φορολογείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. (Σχ.ετ. εγκ. ΠΟΛ. 1110/27.3.1997).

3.5.49. Το επίδομα στολής σε στρατιωτικό προσωπικό, προσωπικό νομικών προσώπων, οργανισμών ή επιχειρήσεων αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Με το άρθρο 1 περίπτ. 15 του ν. 2459/1997 καταργήθηκε από το οικον. έτος 1998 το δεύτερο εδάφιο της περίπτ. α' της παραγρ. 4 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994. Με την κατάργηση αυτής της διάταξης το επίδομα στολής που καταβάλλεται σε προσωπικό ασφαλείας (στρατιωτικό προσωπικό, προσωπικό νομικών προσώπων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κτλ.) φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. (Σχ.ετ. εγκ ΠΟΛ. 1110/27.3.1997).

3.5.50. Η μηνιαία αποζημίωση που καταβάλλεται στους πρυτάνεις, αντιπρυτάνεις καθηγητές κτλ. ΑΕΙ και ΤΕΪ για την αντιμετώπιση των δαπανών αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Με το άρθρο 1 περίπτ. 15 του ν. 2459/1997 καταργήθηκε από το οικον. έτος 1998 το δεύτερο εδάφιο της περίπτ. α' της παραγρ. 4 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994. Με την κατάργηση αυτής της διάταξης η μηνιαία αποζημίωση που καταβάλλεται κατ' αποκοπή για την αντιμετώπιση των δαπανών στις οποίες υποβάλλονται, λόγω των ειδικών συνθηκών άσκησης του επαγγέλματος τους, στους πρυτάνεις, αντιπρυτάνεις καθηγητές κτλ. ΑΕΙ και ΤΕΪ, καθώς και στους σχολικούς συμβούλους πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. (Σχ.ετ. εγκ. ΠΟΛ. 11107 27.3.1997).

3.5.51. Το επίδομα τροφής του προσωπικού των νοσοκομείων και των κέντρων υγείας, πλην γιατρών, καθώς και στο προσωπικό του ΕΚΑΒ αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Με την Α3β/Φ.15/οικ. 7823 (ΦΕΚ Α' 474/28.6.1991) κοινή υπουργική απόφαση χορηγείται από 1.7.1991 ειδικό μηνιαίο επίδομα τροφής αντί της χορηγούμενης τροφής σε όλες τις κατηγορίες του προσωπικού των νοσοκομείων και των κέντρων υγείας, πλην γιατρών, καθώς και στο προσωπικό του ΕΚΑΒ. Το προαναφερόμενο επίδομα τροφής εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994. (Σχ.ετ. εγκ. ΠΟΛ. 1008/1992).

3.5.52. Χρηματικές αποζημιώσεις που καταβάλλει σε συνεργάτες του ο ΟΓΑ.

Οι χρηματικές αποζημιώσεις που καταβάλλει σε συνεργάτες του ο ΟΓΑ, ανταποκριτές, γεωπόνους, εκτιμητές, ελεγκτές ιατρούς κ.α. θα φορολογηθούν ως εξής:

- Αν οι συνεργάτες είναι υπάλληλοι του δημοσίου ή Ν.Π.Δ.Δ., τα ποσά αυτά θα θεωρηθούν πρόσθετες αποδοχές και θα παρακρατηθεί ο φόρος εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2238/1994.

- Αν οι συνεργάτες συνδέονται με τον ΟΓΑ με μίσθωση ανεξάρτητων υπηρεσιών και το επάγγελμα τους περιλαμβάνεται στα από το άρθρο 48 του ν. 2238/1994 κατονομαζόμενα ελεύθερα επαγγέλματα, θα ενεργηθεί παρακράτηση στις αποζημιώσεις που εισπράτουν σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν. 2238/1994.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Αν οι συνεργάτες δεν περιλαμβάνεται στα κατονομαζόμενα από το άρθρο 48 του ν. 2238/1994 ελευθερία επαγγέλματα και ούτε είναι μισθωτοί, τότε θα ενεργηθεί παρακράτηση με συντελεστή 20% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.2238/1994, όταν ο δικαιούχος δεν υποχρεούται από τον Κ.Β.Σ. στην έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου για την αμοιβή του αυτή.

3.5.53. Ποσοστά επί των αποδοχών υπαλλήλων τράπεζας.

Σύμφωνα με το άρθρο 45§1 του ν. 2238/1994 τα ποσοστά επί των αποδοχών των υπαλλήλων τράπεζας που καταθέτει αυτή στους λογαριασμούς ταμιευτηρίου που έχουν ανοίξει οι υπάλληλοι της σε αυτήν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3.5.54. Το ενοίκιο κατοικίας που καταβάλλει επιχείρηση στο διευθυντή της θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Σύμφωνα με το άρθρο 45§1 του ν. 2238/1994 η μηνιαία δαπάνη που καταβάλλει επιχείρηση για ενοίκιο κατοικίας στο διευθυντή που απασχολεί θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες με την προϋπόθεση ότι καταβάλλεται σε αντάλλαγμα της μίσθωσης της προσωπικής εργασίας του δικαιούχου. Το αυτό ισχύει και στην περίπτωση του επιδόματος ενοικίου που χορηγεί σε υπαλλήλους της.

3.5.55. Οι αμοιβές μελών ΔΕΠ θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Η πάγια μηνιαία αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και το ειδικό ερευνητικό επίδομα για την εκτέλεση μεταδιδακτορικής έρευνας που χορηγούνται με βάση την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2530/1997 σε μέλη ΔΕΠ, εφόσον κινούνται μέσα στα πλαίσια της εξηρημένης σχέσης εργασίας τους, θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και από 8.7.2002 με το ν. 3052/2002 (άρθρο 12§13) ορίζεται πλέον και ρητά ότι υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994.

3.5.56. Τα μισθώματα που καταβάλλονται σε υπάλληλο επιχείρησης για την κάλυψη των στεγαστικών αναγκών του θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Όπως πάγια γίνεται δεκτό, στην έννοια του όρου «αποδοχές» του μισθωτού, περιλαμβάνονται τόσο ο μηνιαίος μισθός όσο και οι λοιπές πρόσθετες αμοιβές που καταβάλλονται σ' αυτόν τακτικά ή έκτακτα,

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

ανεξάρτητα από το αν με βάση τη συνηθισμένη ή νομική ορολογία οι αμοιβές αυτές χαρακτηρίζονται ως «πρόσθετη αμοιβή» ή ως αποζημίωση ή επίδομα.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την 1036252/403ΠΟΛ. 1092/11.3.1993 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών, κάθε παροχή που δίνεται στους μισθωτούς, με τη μορφή επιδόματος, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπάγεται σε φορολογία, ανεξάρτητα αν αποτελεί οργανικό μισθό ή όχι, εφόσον βέβαια δεν απαλλάσσεται με ρητή διάταξη του νόμου που το χορήγησε ή δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις που αναφέρονται στα άρθρα 7§1 περ. ε' και 40§3 περ. α' του ν.δ. 3323/1995 τώρα άρθρο 6§5 του ν. 2238/1994 και άρθρο 45§4 του ίδιου νόμου. Σύμφωνα με την προηγούμενη διαταγή το στεγαστικό επίδομα εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος από μισθωτές

υπηρεσίες και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η καταβολή των μισθωμάτων που δίδονται από εταιρείες σε υπαλλήλους τους για την κάλυψη των στεγαστικών αναγκών τους, αποτελούν πρόσθετες αμοιβές και φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. (Σχετ. έγγρ_ 1008579/231/18,2.2003).

3.5.57. Φορολόγηση αναδρομικών αποδοχών που καταβλήθηκαν βάσει δικαστικής απόφασης.

Σύμφωνα με το άρθρο 46§1 του ν. 2238/1994 χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης του.

Ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησης τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.

Εάν π.χ. καταβληθούν αναδρομικές αποδοχές (ετών 1999,2000 και 2001) με δικαστική απόφαση σε μεταγενέστερο έτος (2002) προστίθενται στα λοιπά εισοδήματα του έτους 2002 και συνεκκαθαρίζονται με αυτά, καθότι χρόνος απόκτησης τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξης τους.

Στη βεβαίωση αποδοχών του έτους 2002 που δε φορολογούνται για το σύνολο των αναδρομικών αποδοχών, αλλά για ποσοστό 80%, εφόσον ποσοστό 20% δε θεωρείται εισόδημα και άρα δε φορολογείται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994. (Σχετ. έγγρ. 1085571/1832/6.11.2003).

3.5.58. Μετατροπή του ξένου νομίσματος για δήλωση εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Όπως έχει γίνει δεκτό και από τη Διοίκηση (εγγ. 106S367/1434/A0012/17.8.2000) η μετατροπή ξένου νομίσματος σε ευρώ, προκειμένου να υπολογιστούν στο εγχώριο νόμισμα τα εισοδήματα, που αποκτήθηκαν και ο φόρος που καταβλήθηκε στην ξένη χώρα (σε νόμισμα διαφορετικό του ευρώ), πρέπει να γίνεται με βάση την επίσημη ισοτιμία του ευρώ προς το ξένο αυτό νόμισμα κατά το χρόνο καταβολής των αμοιβών (εγκ. ΠΟΛ.1017/3.2.2003).

Στην περίπτωση όμως καταβολής περιοδικών αμοιβών (πχ. μισθοί) η μετατροπή σε ευρώ θα πρέπει να γίνεται με βάση την μέση ετήσια τιμή του ξένου νομίσματος ως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδας (σχετ. εγγ. 1055686/1603/5.7.2004).

3.6. ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΑΡΘΡΟ 46)

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξίας του.

Ειδικά, προκειμένου για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησης τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.

2. Ειδικά, για τις πρόσθετες αμοιβές και τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, χρόνος απόκτησης τους είναι αυτός στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Κατεξάιρεση στην περίπτωση αυτήν, αν οι πρόσθετες αμοιβές ή οι αποζημιώσεις καταβάλλονται στους δικαιούχους σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησης τους είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

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

3.7. ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 46

3.7.1. Χρόνος απόκτησης καθυστερημένης χορήγησης συντάξεων.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξης του, ανεξάρτητα εάν τα εισέπραξε ή όχι.

Ειδικά, προκειμένου για συντάξεις που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησης τους θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. (Άρθρο 46§1 ΚΦΕ).

3.7.2. Ποσά συντάξεων που καταβάλλονται καθυστερημένα. Συμπ/κές δηλώσεις.

Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο ποσοστό 20% από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση κ.λπ. (Άρθρο 45§4δ').

Τα ποσά των συντάξεων που καθυστερημένα καταβάλλονται και αναγράφονται ως αναδρομικά στις βεβαιώσεις του ΙΚΑ, Δημοσίου κ.λπ. φορολογούνται στο χρόνο που απέκτησε δικαίωμα εισπραξης ο συνταξιούχος και όχι στο χρόνο που τα εισέπραξε. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να δηλώνονται με συμπληρωματικές δηλώσεις στο έτος που αφορούν χωρίς προσαυξήσεις και πρόστιμα λόγω καθυστερημένης χορήγησης βεβαίωσης. Στα ποσά αυτά δεν γίνεται έκπτωση 20% αφού δεν πρόκειται γ&a πρόσθετες συντάξεις που καταβάλλονται με νόμο, δικαστική απόφαση κ.λπ. (άρθρο 46§4 ΚΦΕ} αλλά για την κανονική σύνταξη που καθυστέρησαν να καταβάλλουν τα Ασφαλιστικά Ταμεία

3.7.3. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, σύμφωνα με το άρθρο 46§1 του ν. 2238/1994, από τον οποίο προσδιορίζεται και το έτος της φορολογίας, θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος του εισοδήματος απέκτησε δικαίωμα εισπραξης του. Το εισόδημα της πηγής αυτής θα φορολογείται κατά το έτος μέσα στο οποίο ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα, για να το εισπράξει, ανεξάρτητα αν το εισέπραξε ή όχι. Αυτό ισχύει γενικά για κάθε παροχή που εμπίπτει στην έννοια του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, εκτός από τις πρόσθετες αμοιβές και αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. και τα αναδρομικά που καταβάλλονται με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση. Οι πρόσθετες αυτές αμοιβές θεωρείται ότι αποκτώνται κατά το χρόνο εισπραξης τους από τους δικαιούχους

3.7.4. Καθυστερημένη χορήγηση βεβαίωσης συντάξεων,

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση στην περίπτωση που χορηγείται καθυστερημένα η βεβαίωση συντάξεων από ασφαλιστικούς οργανισμούς, χρόνος απόκτησης αυτών των συντάξεων θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απόκτησε δικαίωμα είσπραξης και λόγω της καθυστερημένης χορήγησης της βεβαίωσης από τον Ασφαλιστικό Οργανισμό δηλώνονται με συμπληρωματική δήλωση στο χρόνο που αφορούν χωρίς την επιβολή προσαυξήσεων ή προστίμων.

3.8. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

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

Από αυτό το εισόδημα εκπίπτουν:

α.) Κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

β.) Οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

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

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

3.9. ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 47

3.9.1. Οι κρατήσεις για αναγνώριση χρόνου υπηρεσίας εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Όπως έχει γίνει από παλιά δεκτό με την Εγκ. Ε.6514/ΠΟΛ.123/21,4.1970, η οποία εξακολουθεί να ισχύει στις εκπώσεις περιλαμβάνονται, εκτός από τις κρατήσεις που ενεργούνται τακτικά κατά μήνα ή τις εισφορές που καταβάλλονται και τα ποσά που καταβάλλονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο στα ασφαλιστικά ταμεία για εξαγορά προϋπηρεσίας ή αναγνώριση χρόνου ασφαλίσεως, με την προϋπόθεση ότι οι εισφορές ή κρατήσεις είναι υποχρεωτικές από το νόμο για τη λήψη εν καιρώ, σύνταξης ή μερίσματος και καλύπτονται με δικαιολογητικά.

Τα ανωτέρω ποσά, ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται, εκπίπτουν από το εισόδημα του έτους καταβολής και συγκεκριμένα:

α) Από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον καταβάλλονται κάθε μήνα μαζί με τις τακτικές κρατήσεις κατά την είσπραξη του εισοδήματος αυτού από το δικαιούχο, β) Από το συνολικό καθαρό εισόδημα σε κάθε άλλη περίπτωση.

Τα ποσά που παρακρατούνται για αναγνώριση χρόνου υπηρεσίας Μ.Τ.Π.Υ., αναγνώριση Ταμείου Αρωγής, Τ.Π.Δ.Υ. κ.λπ. περιλαμβάνονται στην έννοια των υποχρεωτικών από το νόμο κρατήσεων υπέρ των Ασφαλιστικών Ταμείων που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3.9.2. Έκπτωση ποσοστού 15% από τις αμοιβές των μελών ΔΕΠ πλήρους απασχόλησης που περιέρχεται στο οικείο Α.Ε.Λ

Από τις διατάξεις του άρθρου 2§8 του ν. 2530/1997 προκύπτει ότι για την αξιοποίηση κονδυλίων των ιδρυμάτων ποσοστό 15% ανά αμοιβή, από χρηματοδοτούμενα ερευνητικά προγράμματα, ή από Ερευνητικά Ινστιτούτα ή Κέντρα κ.λπ., περιέρχεται στο οικείο Α.Ε.!. από τις αμοιβές των μελών ΔΕΠ πλήρους απασχόλησης. Το ποσοστό αυτό (15%) εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, προκειμένου να βρεθεί το καθαρό ποσό επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών

3.9.3. Μη έκπτωση κρατήσεων υπέρ ταμείων που δεν επιβάλλονται με νόμο.

Από το ακαθάριστο εισόδημα των μισθωτών υπηρεσιών εκπίπτει μόνο το ποσό των κρατήσεων υπέρ ασφαλιστικού ταμείου, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο κι όχι κρατήσεις υπέρ οποιουδήποτε φορέα κοινωνικής αλληλεγγύης ή αλληλοβοήθειας, οι οποίες συμφωνούνται

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

και καταβάλλονται προαιρετικά, όπως σαφώς προκύπτει από το άρθρο 47§1 β¹ του ν. 2238/1994.

3.9.4. Πάγια αντιμισθία δικηγόρων. Δεν αφαιρούνται έξοδα.

Το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι από πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν απαιτείται για την είσπραξη των ποσών αυτών Α.Π.Υ.

Για τον προσδιορισμό του καθαρού αυτού εισοδήματος από πάγια αντιμισθία εκτός από τις εκπτώσεις για κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα και

- κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, δεν αντιμετωπίζεται η έκπτωση άλλων δαπανών πάγιας αντιμισθίας (π.χ. ενοικίου, τηλεφώνου κ.λπ.) από το εισόδημα αυτό. (Σχετ. Ενν. 1098735/2270/4.1.1996, ΦΕ & ΚΒΣ).

3.9.5. Έκπτωση ποσού κρατήσεων υπέρ Ταμείου Αρωγής Λιμενικού Σώματος.

Από τις διατάξεις του π.δ. 125/1979 προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι στις αμοιβές (επίδομα αλλοδαπής) των υπηρετούντων στα Προξενικά Λιμεναρχεία Ελλήνων, επιβάλλεται κράτηση ποσοστού 10% υπέρ του Ταμείου Αρωγής Λιμενικού Σώματος. Τα ποσά αυτά της κράτησης εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, προκειμένου να βρεθεί το καθαρό ποσό επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών.

3.9.6. Δεν εκπίπτουν από το εισόδημα το επιστρεφόμενα ή παρακρατούμενα ποσά από τις αποδοχές υπαλλήλων που έχουν τεθεί σε αργία.

Στα ποσά που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνονται τα πρόστιμα, τα ποσά που παρακρατούνται ή επιστρέφονται από τις αποδοχές κ.λπ, που επιβάλλονται τόσο από τη διοίκηση, όσο και από τα δικαστήρια εξαιτίας πειθαρχικού ή ποινικού αδικήματος κ.λπ. των μισθωτών γενικά, γιατί τα πρόστιμα ή τα ποσά που παρακρατούνται ή επιστρέφονται κ.λπ. δεν αποτελούν βάρος του εισοδήματος τους κατά την απόκτηση του, πράγμα το οποίο αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Αρα τα ποσά των αποδοχών τα οποία επιστρέφονται από τις αποδοχές των υπαλλήλων που τέθηκαν σε αργία, δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες των υπαλλήλων αυτών.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Τα ποσά αυτά αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπάγονται σε φόρο εισοδήματος. (Έγγρ. 1064252/1317/2.8.2000).

3.9.7. Δημόσιοι υπάλληλοι: που υπηρετούν στο εξωτερικό. Αλλοδαποί που εργάζονται στην Ελλάδα.

Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 47 (υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημοσίων πολιτικών υπηρεσιών κτλ.) ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15%. Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή - (άρθρο 14§4 Ν. 2238/1994).

Από τις διατάξεις προκύπτει ότι η υπηκοότητα δεν αποτελεί καθοριστικό στοιχείο στον καθορισμό του υποκειμένου της φορολογίας και γι' αυτό δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί διάκριση σε βάρος υπηκόων άλλου κράτους. Επιπλέον, οι Υπάλληλοι του Υπουργείου Εξωτερικών κτλ. για το μισθό που εισπράττουν λόγω υπηρεσίας στην αλλοδαπή φορολογούνται αυτοτελώς, ενώ για τις αποδοχές του εσωτερικού φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις (άρθρο 9).

Επιπλέον, σημειώνουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 34 και 37 της συνθήκης της Βιέννης, περί των Διπλωματικών Σχέσεων (ν.δ. 503/1970 ΦΕΚ 108 Α), προκειμένου οι υπήκοοι κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Διεθνή Σύμβαση της Βιέννης να απαλλαχθούν από το φόρο εισοδήματος για το εισόδημα που αποκτούν από την άσκηση των καθηκόντων τους στην ημεδαπή, απαιτείται να πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις προαναφερόμενες διατάξεις όπως η κατοχή της διπλωματικής ιδιότητας.

Η φορολογική μεταχείριση των υπαλλήλων των αλλοδαπών Μορφωτικών Ιδρυμάτων (συμπεριλαμβανομένων και των καθηγητών) εφόσον τα πρόσωπα αυτά είναι κάτοικοι Χωρών με τις οποίες η Ελλάδα έχει υπογράψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, διέπεται από τις διατάξεις των συμβάσεων αυτών, όσον αφορά το εισόδημα τους από την εργασία τους στα Ιδρύματα αυτά, ως και τα τυχόν άλλα εισοδήματα τους από πηγές Ελλάδας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας μας.

3.9.8. Υποχρεωτικές εργοδοτικές ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται σε ασφαλιστικό φορέα της αλλοδαπής στα πλαίσια σύμβασης δανεισμού εργασίας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47§1 β' του ν. 2238/1994 από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες εκπίπτουν οι

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

Από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης αυτής φαίνεται ότι δε γίνεται διάκριση αν πρόκειται για ημεδαπούς ή αλλοδαπούς οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης ούτε αν εννοεί τον ημεδαπό ή αλλοδαπό νόμο, σε τρόπο ώστε η διάταξη αυτή να περιλαμβάνει και τις υποχρεωτικές εισφορές που κατέβαλε σε αλλοδαπούς οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης ο αλλοδαπός που απέκτησε εισόδημα στην Ελλάδα, εφόσον η καταβολή των εισφορών είναι υποχρεωτική για τον υπόχρεο κατά τον αλλοδαπό νόμο (σχετ. η 191/1992 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, που κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ. 1184/10.9.1982 και με την οποία ερμηνεύτηκε η διάταξη της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 8 του Ν. 2238/1994 η οποία αφορά την έκπτωση από το συνολικό εισόδημα των εισφορών που καταβάλλει ο ίδιος ο φορολογούμενος σε ταμεία ασφάλισης του, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο).

3.9.9. Ως εισφορές που καταβάλλονται από τους μηχανικούς στο Τεχνικό Επιμελητήριο δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

Οι εισφορές που καταβάλλονται από τους μηχανικούς στο Τεχνικό Επιμελητήριο δεν εκπίπτουν σύμφωνα με το άρθρο 47§1 του ν. 2238/1994 από το εισόδημα που αποκτούν αυτοί ως μισθωτοί με σχέση εξαρτημένης εργασίας γιατί: α) οι εισφορές αυτές δεν αποτελούν βάρος του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και β) Το Τεχνικό Επιμελητήριο δεν είναι ασφαλιστικός φορέας των μηχανικών.

3.9.10. Καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47§§1,2 του ν. 2238/1994, από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες εκπίπτουν: α. Κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα .β. Οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο. Το ποσό που απομένει, μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι το εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την/απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο φόρος εισοδήματος δεν εμπίπτει στην έννοια των κρατήσεων (επιβαρύνσεων) που βαρύνουν το δικαιούχο της καταβαλλόμενης σύμφωνα με το άρθρο 4§7β' του ν. 3139/2003, αποζημίωσης και δεν εκπίπτει από το ακαθάριστο ποσό αυτής.

3.10. Παρακράτηση φόρου από μισθωτές υπηρεσίες

Παρακράτηση φόρου εισοδήματος από μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις και λοιπές παροχές που θα καταβληθούν στους δικαιούχους κατά το ημερολογιακό έτος 2007.

3.10.1. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών στους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό, τους συνταξιούχους (από φορείς κύριας ασφάλισης) και τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου.

1. Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας θα προσδιορίσουν, το μηνιαίο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου αφαιρώντας από το ακαθάριστο ποσό του μισθού ή της σύνταξης ή της οποιασδήποτε καταβαλλόμενης παροχής μόνο τα ποσά των νόμιμων κρατήσεων για υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, που για την καταβολή τους βαρύνεται ο μισθωτός ή ο συνταξιούχος.

Διευκρινίζεται ότι ο φόρος εισοδήματος δεν εμπίπτει στην έννοια των κρατήσεων που βαρύνουν το δικαιούχο και συνεπώς δεν εκπίπτει από το ακαθάριστο ποσό του μηνιαίου ή του ετήσιου εισοδήματος του μισθωτού ή του συνταξιούχου.

Στην έννοια του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνεται η σύνταξη, ο μισθός και οποιεσδήποτε άλλες αμοιβές της ίδιας περιόδου (υπερωρίες, επίδομα παραγωγής, πριμ παρουσίας, προσαύξηση για απασχόληση νυκτερινή – Κυριακών – αργιών κτλ.), που συνεντέλλονται (δηλαδή συνεκκαθαρίζονται) μαζί, σε μία μισθοδοτική κατάσταση με το μισθό.

Στη συνέχεια οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας κάθε μήνα θα διενεργούν αναγωγή του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος με βάση τις πραγματικές καταβαλλόμενες αποδοχές προκειμένου να προσδιορισθεί το συνολικό ετήσιο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου. Ο υπολογισμός του συνολικού ετήσιου καθαρού εισοδήματος θα γίνεται με πολλαπλασιασμό του καθαρού μηνιαίου ποσού του μισθού ή της σύνταξης ή της οποιασδήποτε άλλης παροχής που εμπίπτει στην έννοια του μισθού, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, επί 12 μηνιαίους μισθούς, συν δώρο Χριστουγέννων, δώρο Πάσχα και επίδομα αδείας.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Με τον ίδιο τρόπο θα προσδιοριστεί το συνολικό ετήσιο καθαρό εισόδημα του οικείου έτους κατά το μήνα Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο κτλ.

Σημειώνεται ότι, αν στο μισθωτό καταβάλλεται και κάποια άλλη πρόσθετη παροχή (π.χ. ένα μηνιαίο ως επίδομα ισολογισμού κτλ.) για τον υπολογισμό του ετήσιου συνολικού εισοδήματος θα προστίθεται και η παροχή αυτή.

3

Διευκρινίζεται ότι, όταν καταβάλλεται στο μισθωτό κάποιο έκτακτο εφάπαξ ποσό με εξαίρεση τις υπερωρίες που καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα (π.χ. πριμ παραγωγικότητας, αναδρομικά προηγούμενων μηνών του ίδιου έτους κτλ.) και συνεντέλλεται με τις μηνιαίες αποδοχές, αυτό το εφάπαξ καταβαλλόμενο ποσό δεν θα συναθροιστεί με τις μηνιαίες αποδοχές, προκειμένου να γίνει αναγωγή των μηνιαίων αποδοχών σε ετήσιο καθαρό εισόδημα, αλλά θα συναθροιστεί με το συνολικό ετήσιο ποσό που προσδιορίζεται με βάση τις μηνιαίες αποδοχές του συγκεκριμένου μήνα. Στην περίπτωση αυτή ο επιπλέον φόρος που θα προκύψει λόγω της προσθήκης αυτού του ποσού θα παρακρατηθεί στο μήνα που καταβλήθηκε αυτό το ποσό.

Περαιτέρω, όταν το μηνιαίο καταβαλλόμενο ποσό του μισθού ή της σύνταξης μεταβάλλεται λόγω αύξησης των αποδοχών, υπερωριών κτλ. που συνεντέλλονται (συνεκκαθαρίζονται) βέβαια με τις μηνιαίες αποδοχές, παρέχεται η ευχέρεια ο προσδιορισμός του συνολικού ετήσιου καθαρού εισοδήματος κατά τον υπόψη μήνα να γίνεται με πολλαπλασιασμό του καθαρού μηνιαίου καταβαλλόμενου ποσού του μισθού ή της σύνταξης του μήνα αυτού επί τον αριθμό των υπόλοιπων

μηνών συν τυχόν δώρο κτλ. μέχρι τη λήξη του οικείου έτους, συναθροίζοντας στο ποσό αυτό και το ποσό των αποδοχών που έχουν ήδη καταβληθεί. Με βάση το νέο ετήσιο καθαρό εισόδημα, όπως αυτό διαμορφώθηκε μετά τη μεταβολή, θα υπολογισθεί ο ετήσιος παρακρατούμενος φόρος από τον οποίο θα αφαιρεθεί ο φόρος που ήδη παρακρατήθηκε τους προηγούμενους μήνες και το υπόλοιπο ποσό του φόρου θα διαιρεθεί με τον αριθμό των υπόλοιπων μηνών, προκειμένου να βρεθεί ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί το συγκεκριμένο μήνα.

Προκειμένου για νεοδιορισθέντες υπαλλήλους ή νέους συνταξιούχους, ο προσδιορισμός του ετήσιου καθαρού εισοδήματος έτους 2007 θα γίνεται με βάση τα δεδομένα του μήνα έναρξης της εργασίας ή καταβολής της σύνταξης, όπως αναλύθηκε πιο πάνω, επί 12 μηνιαίους μισθούς, συν δώρο Χριστουγέννων, δώρο Πάσχα και επίδομα αδείας.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

2. Ο υπολογισμός του παρακρατούμενου φόρου για εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και κάθε είδους συντάξεις θα γίνει σε κάθε περίπτωση με βάση την παρακάτω φορολογική κλίμακα (α) των μισθωτών – συνταξιούχων για την οποία, με βάση τις διατάξεις του προαναφερόμενου φορολογικού νόμου, προβλέπονται για τα εισοδήματα που θα αποκτηθούν το έτος 2007 τα εξής:

ι) Αύξηση του αφορολόγητου ποσού της κλίμακας από 11.000 ευρώ σε 12.000 ευρώ.

4

ii) Διεύρυνση του κλιμακίου εφαρμογής του κεντρικού φορολογικού συντελεστή 30% μέχρι ποσού εισοδήματος 30.000 ευρώ (έναντι 23.000 ευρώ που ισχύει σήμερα) και περαιτέρω μείωση αυτού σε ποσοστό 29% για το έτος 2007.

iii) Μείωση του συντελεστή 40%, για το τμήμα του εισοδήματος από 30.000 μέχρι 75.000 ευρώ, σε 39% για το έτος 2007.

iv) Διατήρηση του συντελεστή 40% για τα εισοδήματα άνω των 75.000 ευρώ.

(α) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ 2007

Κλίμακα εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
Εισοδήματος (ευρώ)			Φόρου (ευρώ)	
12.000	0	0	12.000	0
18.000	29	5220	30.000	5220
45.000	39	17550	75.000	22770
άνω 75.000		40		

3. Το αφορόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας υπολογισμού του φόρου αυξάνεται ως εξής:

Κατά χίλια (1000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει.

Κατά δύο χιλιάδες (2000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν.

Κατά δέκα χιλιάδες (10000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.

Το ποσό των δέκα χιλιάδων (10000) ευρώ, προσαυξάνεται κατά χίλια (1000) ευρώ, για κάθε τέκνο πέραν του τρίτου που τον βαρύνουν.

Συνεπώς, το αφορολόγητο όριο του πρώτου κλιμακίου της ανωτέρω (α) κλίμακας μισθωτών – συνταξιούχων διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Σε Δεκατρείς χιλ. (13000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει.

Σε Δεκατέσσερις χιλ. (14000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν.

Σε Είκοσι δύο χιλ. (22000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν.

Σε Είκοσι τρεις χιλ. (23000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει τέσσερα τέκνα που τον βαρύνουν.

Σε Είκοσι τέσσερις χιλ.(24000)ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει πέντε τέκνα που τον βαρύνουν κτλ.

5

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

4. Τονίζεται ότι, για την ορθή εφαρμογή όσων ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, ως τέκνα που βαρύνουν το φορολογούμενο, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 2238/1994, θεωρούνται:

α) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.

β) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή του εξωτερικού ή παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό.

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

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

Τα πιο πάνω τέκνα θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο εφόσον συνοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των δύο χιλιάδων εννιακοσίων (2.900) ευρώ ή το ποσό των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.

Για την εξεύρεση του εισοδήματος των έξι χιλιάδων (6.000) ευρώ δεν λαμβάνεται υπόψη το εξωϊδρυματικό επίδομα και τα προνιακά επιδόματα που χορηγούνται σε άτομα με διάφορες αναπηρίες, όπως προβλέπεται από το προαναφερόμενο φορολογικό νόμο.

5. Το ποσό του φόρου που αναλογεί βάσει της φορολογικής κλίμακας κατά περίπτωση, ανάλογα με την οικογενειακή κατάσταση του δικαιούχου θα μειωθεί κατά ποσοστό 1,5% και το υπόλοιπο αποτελεί το φόρο που πρέπει να παρακρατηθεί σε ετήσια βάση. Το ένα δέκατο τέταρτο (1/14) του ποσού αυτού, αποτελεί το φόρο που

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

παρακρατείται κάθε μήνα από τον υπόχρεο εργοδότη, κατά την καταβολή των μισθών ή των συντάξεων.

Το ίδιο ποσό φόρου πρέπει να παρακρατείται και από το ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο, ως δώρο Χριστουγέννων. Το μισό του φόρου που αναλογεί στο μηνιαίο καθαρό εισόδημα, δηλαδή το ένα εικοστό όγδοο (1/28) του ετήσιου φόρου, αποτελεί το φόρο που αναλογεί στο ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο ως δώρο Πάσχα ή ως επίδομα αδείας.

6. Σημειώνεται ότι κατά τον υπολογισμό του παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, τα ποσά που προκύπτουν θα στρογγυλοποιούνται στο δεύτερο δεκαδικό ψηφίο π.χ. αν προκύψει ποσό 14,3876 ευρώ θα παρακρατείται ποσό 14,39 ευρώ ή αν προκύψει ποσό 14,2237 θα παρακρατείται ποσό 14,22 ευρώ. Δηλαδή, ισχύει ο κανόνας στρογγυλοποίησης του κανονισμού 1103/97 της Ε.Ε.

Για να τύχουν οι μισθωτοί και συνταξιούχοι των παραπάνω ελαφρύνσεων πρέπει να υποβάλλουν στους εργοδότες τους, το μήνα Ιανουάριο κάθε έτους και σε μεταγενέστερη μεταβολή, δήλωση οικογενειακής κατάστασης των παιδιών τους που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν.

3.10.2. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, εφόσον η σχέση εργασίας είναι ορισμένου χρόνου.

Στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου, αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, το ποσό της παρακράτησης υπολογίζεται με την εφαρμογή συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε τρία τοις εκατό (3%) για ημερομίσθιο πάνω από είκοσι τέσσερα (24) ευρώ. Συνεπώς, αν το ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου είναι μικρότερο από είκοσι τέσσερα (24) ευρώ δεν θα γίνεται παρακράτηση του φόρου.

Τονίζεται ότι, αν στον ημερομίσθιο εργάτη καταβάλλονται και πρόσθετες αμοιβές (π.χ. υπερωρίες, επίδομα παραγωγής κτλ.), ο ανωτέρω συντελεστής παρακράτησης θα υπολογίζεται με βάση το ποσό του μέσου ημερομισθίου της περιόδου που καταβάλλονται οι πρόσθετες αμοιβές.

3.10.3. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών κατά την καταβολή αμοιβών για υπερωριακή εργασία, επιδόματα, πρόσθετες αμοιβές κ.τ.λ

Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα, καθώς και στις κάθε άλλου είδους, πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, εφόσον αυτές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ο παρακρατούμενος φόρος

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο συνολικό καθαρό ποσό, όσο και αν

είναι αυτό. Ειδικά, σε περίπτωση που ωρομίσθιοι καθηγητές απασχολούνται ταυτόχρονα σε πολλούς εργοδότες, με σχέση εξαρτημένης εργασίας, όπως συμβαίνει σε καθηγητές που απασχολούνται ταυτόχρονα σε διάφορα φροντιστήρια, οι εργοδότες εκτός από εκείνον που καταβάλλει τις μεγαλύτερες αποδοχές, θα παρακρατούν φόρο με συντελεστή 10%.

3.10.4. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών σε αναδρομικά εισοδήματα.

Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 46 του ν. 2238/1994, ο φόρος που παρακρατείται υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό.

3.10.5. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών σε επικουρικές συντάξεις, βοηθήματα κτλ

Ο υπολογισμός του παρακρατούμενου φόρου, στο καθαρό ποσό των συντάξεων ή άλλων παροχών που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοηθείας, διενεργείται ως ακολούθως:

α) Με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) αν το καθαρό ποσό της παροχής δεν υπερβαίνει τα δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ετησίως.

β) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τα δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ και μέχρι τέσσερις χιλιάδες πεντακόσια (4.500) ευρώ ετησίως.

γ) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τα τέσσερις χιλιάδες πεντακόσια (4.500) ευρώ ετησίως.

3.10.6. Λοιπές οδηγίες

1. Ο φόρος που παρακρατείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 2238/1994 (Κεφάλαια Α' – Ε'), μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% κατά την παρακράτησή του.

Σημειώνεται ότι, κατά την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπόψη η εκπιπόμενη δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά των 2.400 ευρώ, όπως το ποσό αυτό αναπροσαρμόσθηκε επίσης με τον φορολογικό νόμο που προαναφέρθηκε για τον ίδιο το φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση, είναι νεφροπαθείς κτλ.. Η έκπτωση αυτής της δαπάνης υπολογίζεται με την εκκαθάριση του φόρου από τις αρμόδιες ΔΟΥ με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των δικαιούχων.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι, κατά την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπόψη η μείωση φόρου για μισθωτούς που προσφέρουν υπηρεσίες ή κατοικούν για εννέα (9) τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος στους νομούς που περιγράφονται στην περίπτωση ε΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν. 2238/1994. Η μείωση αυτή του φόρου υπολογίζεται με την εκκαθάριση του φόρου από τις αρμόδιες ΔΟΥ με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

2. Σε περίπτωση πολλαπλής απασχόλησης ο εργαζόμενος με δήλωσή του στους εργοδότες στους οποίους απασχολείται πρέπει να επιλέγει την κύρια απασχόλησή του με κριτήριο το μεγαλύτερο ποσό αποδοχών που του καταβάλλεται και η παρακράτηση φόρου που θα διενεργεί ο εργοδότης θα γίνεται με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 2238/1994. Οι εργοδότες που καταβάλλουν τις μικρότερες αποδοχές, θα πρέπει να διενεργούν παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 2238/1994, θεωρουμένων των αποδοχών αυτών ως πρόσθετων αμοιβών, δηλαδή με συντελεστή φόρου 20%.

3. Ακόμα, με τις διατάξεις της περίπτωσης θ΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν. 2238/1994 απαλλάσσονται από τη φορολογία οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, σε ποσοστό που υπερβαίνει το 80%.

Συνεπώς, κατά την καταβολή μισθών, συντάξεων και πάγιας αντιμισθίας στους πιο πάνω δικαιούχους, δεν θα παρακρατείται φόρος εισοδήματος.

4. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι, με την παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί οι οποίοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν. 1545/1985.

Συνεπώς, κατά την καταβολή στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτής της κατηγορίας έχουν εφαρμογή όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

5. Ακόμα, διευκρινίζεται ότι όταν το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, εισόδημα που υπόκειται σε φόρο, είναι το ποσό από το οποίο, μετά την έκπτωση του φόρου που πρέπει να παρακρατηθεί σ΄ αυτό, προκύπτει το εισόδημα που καταβάλλεται στο δικαιούχο.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

6. Τέλος, για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτω τα ακόλουθα

3.10.7. Παραδείγματα

α) Έστω ότι ο Α' μισθωτός είναι έγγαμος με ένα ανήλικο παιδί και λαμβάνει τον Ιανουάριο του 2007 ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1250,00 ευρώ και ότι οι κρατήσεις του υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων κτλ. ανέρχονται σε 200,00 ευρώ το μήνα. Ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί το μήνα Ιανουάριο από τις μηνιαίες καθαρές αποδοχές του μισθωτού από την επιχείρηση θα υπολογισθεί ως κατωτέρω:

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα

Ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.250,00 ευρώ

ΜΕΙΟΝ κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων κτλ. 200,00 ευρώ

Καθαρές μηνιαίες αποδοχές 1.050,00 ευρώ

Ετήσιο καθαρό εισόδημα: 1.050,00X12 συν δώρο

Χριστουγέννων-Πάσχα, επίδομα αδείας 14.700,00 ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας 493,00 ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $493,00 \times 1,5\% = 7,40$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα

$493,00 - 7,40 = 485,60 : 14 = 34,69$ ευρώ

β) Έστω ότι ο ανωτέρω μισθωτός είναι έγγαμος με δύο ανήλικα παιδιά:

Ετήσιο καθαρό εισόδημα: 1.050,00 X 12 συν δώρο

Χριστουγέννων - Πάσχα, επίδομα αδείας 14.700,00 ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας 203,00 ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $203,00 \times 1,5\% = 3,05$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα

$203,00 - 3,05 = 199,95 : 14 = 14,28$ ευρώ

Με τον ίδιο τρόπο θα υπολογισθεί ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί κατά τους επόμενους μήνες.

10

γ) Έστω ότι και η σύζυγος του ανωτέρω φορολογουμένου είναι μισθωτός με μηνιαίες ακαθάριστες αποδοχές 1.100,00 ευρώ και ότι οι κρατήσεις της υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων ανέρχονται σε 200,00 ευρώ το μήνα. Ο φόρος που πρέπει να παρακρατείται κάθε μήνα θα υπολογισθεί ως κατωτέρω:

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα

Ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.100,00 ευρώ

ΜΕΙΟΝ κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων κτλ. 200,00 ευρώ

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Καθαρές μηνιαίες αποδοχές 900,00 ευρώ

Ετήσιο καθαρό εισόδημα: $900,00 \times 12$ σύν δώρο

Χριστουγέννων – Πάσχα, επίδομα αδείας 12.600,00 ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας 174,00 ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $174,00 \times 1,5\% = 2,61$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα

$174,00 - 2,61 = 171,39 : 14 = 12,24$ ευρώ

Σημειώνεται ότι, για την εργαζόμενη σύζυγο δεν αναγνωρίζεται αύξηση του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) λόγω οικογενειακής κατάστασης, καθόσον η αύξηση γίνεται προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα του συζύγου. Αντίθετα, αν η σύζυγος βαρύνεται με παιδιά από προηγούμενο γάμο, τα αυξημένα αφορολόγητα ποσά του πρώτου κλιμακίου, της κλίμακας (α) που αναφέρονται στο πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν.2238/1994, λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες της συζύγου.

δ) Έστω ότι ο Β' μισθωτός είναι άγαμος και λαμβάνει τον Ιανουάριο του 2007 ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.350,00 ευρώ και ότι οι κρατήσεις του υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων κτλ. ανέρχονται σε 200,00 ευρώ το μήνα. Ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα από τις μηνιαίες καθαρές αποδοχές του μισθωτού από την επιχείρηση θα υπολογισθεί ως κατωτέρω:

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα

Ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.350,00 ευρώ

ΜΕΙΟΝ κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων κτλ. 200,00 ευρώ

Καθαρές μηνιαίες αποδοχές 1.150,00 ευρώ

Ετήσιο καθαρό εισόδημα: $1.150,00 \times 12$ σύν δώρο

Χριστουγέννων – Πάσχα, επίδομα αδείας 16.100,00 ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας 1.189,00 ευρώ

11

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $1.189,00 \times 1,5\% = 17,84$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα

$1.189,00 - 17,84 = 1.171,16 : 14 = 83,65$ ευρώ

ε) Έστω, ότι οι μηνιαίες καθαρές αποδοχές του ανωτέρω μισθωτού αυξήθηκαν κατά το μήνα Αύγουστο του οικείου έτους και ανήλθαν σε 1.250,00 ευρώ.

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα

Ετήσιο καθαρό εισόδημα $1.150,00 \times 8 = 9.200,00$ ευρώ

(Ιανουάριος έως και Ιούλιος συν δώρο Πάσχα συν επίδομα αδείας) + $1.250,00 \times 6 = 7.500,00$ (Αύγουστος έως και Δεκέμβριος συν δώρο Χριστουγέννων) 16.700,00 ευρώ

Ετήσιος φόρος κλίμακας 1.363,00 ευρώ

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $1.363,00 \times 1,5\% = 20,45$ ευρώ
Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα
 $1.363,00 - 20,45 = 1.342,55 - (83,65 \times 8)$ (φόρος που ήδη παρακρατήθηκε για τους μήνες Ιανουάριο έως και Ιούλιο συν δώρο Πάσχα συν επίδομα αδείας) = $673,35 : 6$
(υπόλοιποι μήνες συν δώρο Χριστουγέννων) = $112,23$ ευρώ

στ) Έστω ότι στον ανωτέρω μισθωτό καταβλήθηκε κατά το μήνα Σεπτέμβριο του οικείου έτους έκτακτο εφάπαξ ποσό $3.000,00$ ευρώ.
Νέο ετήσιο καθαρό εισόδημα: $16.700,00$ ευρώ
(με βάση τις μηνιαίες τακτικές αποδοχές) + $3.000,00$ ευρώ
(εφάπαξ ποσό) = $19.700,00$ ευρώ
Ετήσιος φόρος κλίμακας $2.233,00$ ευρώ
Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $2.233,00 \times 1,5\% = 33,50$ ευρώ
Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα
 $2.233,00 - 33,50 = 2.199,50 - 1.342,55$
(ετήσιος φόρος με βάση τις τακτικές αποδοχές) =
 $856,95$ (φόρος που αντιστοιχεί στο έκτακτο εφάπαξ) +
 $112,23$ (μηνιαίος φόρος τακτικών αποδοχών) = $969,18$ ευρώ

3.11. ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΤΗΣΙΑΣ ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Μ.Υ

υποβολή των οριστικών δηλώσεων ΦΜΥ για το έτος 2007.

Η ενημέρωση που δόθηκε σε αυτήν ήταν:

Α) Οι δηλώσεις θα δοθούν στις 14/2 και σε χρονικό διάστημα 11 η 6 ημερών. (στην πρώτη περίπτωση ένα ΑΦΜ κάθε μέρα και στην δεύτερη δύο ΑΦΜ ανά μέρα)

Β) Όλες οι μηδενικές και πιστωτικές δηλώσεις θα δοθούν μέσω taxis. Καταργείται η δυνατότητα να δίνονται οι παραπάνω μέσω Δ.Ο.Υ. Μόνο όσες επιχειρήσεις έχουν μέχρι 5 εργαζομένους εναλλακτικά θα μπορούν να καταθέτουν μέσω ΚΕΠ.

Γ) Σε περίπτωση που στον εργαζόμενο έχει παρακρατηθεί και αποδοθεί μεγαλύτερο ποσό (πιστωτική οριστική δήλωση μέχρι τώρα) δεν θα γίνεται εκκαθάριση αλλά θα αναγράφεται στην παρακράτηση του φόρου του εργαζομένου και θα επιστρέφεται με την δήλωση του.

Δ) Δεν θα αλλάξουν οι αρχειακές δομές του αρχείου που θα στείλουμε στο taxis.

Ε) ΘΑ ΓΙΝΕΙ ΠΡΟΣΠΑΘΕΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΓΓΠΣ ΝΑ ΥΠΑΡΧΕΙ Η ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΜΑΖΙΚΗΣ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΜΥ από λογιστές και λογιστικά γραφεία..

4. ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ.

4.1.

Άρθρο48

Εισόδημα και απόκτηση του

1.Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντίατρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή προγραμματιστή, ερευνητή ή σύμβουλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού¹ και εμπειρογνώμονα.

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

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

β) Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.

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

δ) Στη σύζυγο ή στο σύζυγο λόγω διατροφής η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται σε τέκνα, από οποιαδήποτε αιτία, δε θεωρείται εισόδημα τους,

3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

4. Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζονται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους για προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

5. Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και τα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. βάσει κανονισμού του προσωπικού του από το Λογαριασμό Νεότητας στα ενήλικα τέκνα των υπαλλήλων αυτού από ίδια κεφάλαια. Στο εισόδημα αυτό διενεργείται παρακράτηση φόρου κατά την καταβολή του, από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. και ο φόρος υπολογίζεται με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 9. Για την απόδοση του φόρου που παρακρατείται εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59.*¹

6. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Κατεξάιρεση, για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση, χρόνος κτήσης της θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά. Ως είσπραξη, για την επιβολή και για την παρακράτηση του φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στο δικαιούχο.

Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύει εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα, κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί:

α) Στο έτος της είσπραξης και το αμέσως προηγούμενο, σε περίπτωση εργασίας δύο ετών.

β) Στο έτος της είσπραξης και τα αμέσως δύο προηγούμενα, σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών.

Ειδικά, για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες, το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος της κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημία.

4.2. ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 48

4.2.1. Απογευματινά ιατρεία στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ.Ν. 2889/2001 άρθρο 9§1

«Από 1.1.2002 επιτρέπεται στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ, μετά το τακτικό ωράριο, η λειτουργία απογευματινών ιατρείων και η διενέργεια διαγνωστικών και θεραπευτικών πράξεων.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ μπορούν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους:

α) οι Διευθυντές Ιατροί, β) οι Αναπληρωτές Διευθυντές Ιατροί, γ) οι Επιμελητές Α' Ιατροί και δ) οι Πανεπιστημιακοί Ιατροί, που κατέχουν τίτλο ειδικότητας και εργάζονται σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, που είναι εγκατεστημένες στο νοσοκομείο. Σε νοσοκομεία με δυναμικότητα κάτω από 200 κλίνες επιτρέπεται να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στα απογευματινά ιατρεία όλοι οι ειδικευμένοι Ιατροί, που υπηρετούν στα νοσοκομεία αυτά.»

4.2.2. Εισοδήματα των Ιατρών του Ε.Σ.Υ, από την απογευματινή εργασία Ν. 2889/2001 άρθρο 13§§5,6

«5. Τα εισοδήματα των Ιατρών του Ε.Σ.Υ, από την απογευματινή εργασία της παρ. 1 του άρθρου 9 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά των Πανεπιστημιακών Ιατρών από την απογευματινή εργασία των παραγράφων 1 και 4 του ίδιου άρθρου, όπως επίσης και η προβλεπόμενη στην επόμενη παράγραφο 6 του άρθρου αυτού ειδική αμοιβή για την παροχή κλινικού και εργαστηριακού έργου από Πανεπιστημιακούς Ιατρούς, που παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε Πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ ή των Α.Ε.Ι., θεωρούνται ότι προέρχονται από άσκηση ιδιωτικού έργου και φορολογούνται σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 περ. 71 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α').

6. Από 1.1.2002. στους Πανεπιστημιακούς Ιατρούς που προσφέρουν τις υπηρεσίες τους σε Πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. ή των Α.Ε.Ι., καταβάλλεται, από τις πιστώσεις του προϋπολογισμού του οικείου νοσοκομείου, ειδική αμοιβή για το κλινικό και εργαστηριακό έργο που παρέχουν, το ύψος της οποίας ορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας και Πρόνοιας.»

4.2.3. Ελεύθεροι επαγγελματίες.

Θεωρούνται ως ελεύθεροι επαγγελματίες όσοι ασκούν το επάγγελμα του γιατρού, οδοντογιατρού, κτηνίατρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαιίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή, δασκάλου, καλλιτέχνη, γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου, ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή,

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα (άρθρο 48§1 ν. 2238/1994).

Ακόμα από τη διοίκηση διευκρινίστηκε ή έγινε δεκτό ότι ελεύθεροι επαγγελματίες είναι οι ορκωτοί λογιστές (Α. 27607/1957 και Γνωμ. ΝΣΚ 348/1987), τα παραϊατρικά επαγγέλματα, οι μαλάκτες (μασέρ) (Κ 3825/1959), ο θεραπευτής κάλων, οστράκων, νυχιών κ.λπ. ως παραϊατρικό επάγγελμα (Μ 262/1987), ο αναλογιστής ασφαλιστικών επιχειρήσεων (ΠΟΛ 127/ 1987) οι σχεδιαστές υφασμάτων (η μεταφορά του σχεδίου σε ύφασμα τρίτων με δικά του μέσα είναι εργασία φασόν) (ΠΟΛ298/1987), μεταφραστές γραπτού λόγου (Α 12367 ΠΟΛ 160/1973), κοινωνιολόγοι(Δ 5725 ΠΟΛ. 257/1971), ψυχολόγοι - παιδοψυχολόγοι (Ε 11990 ΠΟΛ 132/83) και βιολόγοι, Γεωλόγοι, Ωκεανογράφοι (Έγκ Α. 9553/1984). Κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα των επαγγελματιών αυτών, είναι η παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών από πρόσωπα που έχουν επιστημονικές, καλλιτεχνικές ή ειδικές γνώσεις, δηλαδή κατά την παροχή των υπηρεσιών αυτών προέχει το πνευματικό ή καλλιτεχνικό στοιχείο. Τα ελευθέρια επαγγέλματα κατονομάζονται ρητά στο άρθρο 48§1 του Ν. 2238/94.

4.2.4. Ελεύθερος επαγγελματίας. Έννοια.

Ελεύθερος επαγγελματίας είναι ο επιτηδευματίας στον οποίο, κατά την προσφορά των ανεξάρτητων υπηρεσιών του προέχει το πνευματικό ή καλλιτεχνικό στοιχείο.

Το εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών (Ζ' πηγή) διαφέρει από το εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων (Δ' πηγή), γιατί

α) πρόκειται για κατανομαζόμενα επαγγέλματα στο άρθρο 48 παρ. 1 του ΚΦΕ στα οποία προσφέρονται υπηρεσίες πνευματικές ή καλλιτεχνικές σε προσωπικό επίπεδο από το άτομο που ασκεί το ελευθέριο επάγγελμα ή τα άτομα που έχουν την προσωπική εταιρεία και δεν προσφέρονται οι υπηρεσίες αυτές μέσω προσωπικού που έχει τις ίδιες ικανότητες,

β) φορολογείται στο χρόνο της είσπραξης ή της πίστωσης του τιμήματος, ενώ αντίθετα το εισόδημα στη Δ' πηγή φορολογείται στο χρόνο της παράδοσης του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας ανεξαρτήτως του χρόνου είσπραξης του αντιτίμου.

Παραθέτουμε χαρακτηριστικό παραδείγματα:

1. Γιατρός που προσφέρει ανεξάρτητες υπηρεσίες είναι ελεύθερος επαγγελματίας - Ζ' πηγή εισόδημα. Όταν ο γιατρός προσλάβει και άλλους γιατρούς για να προσφέρει υπηρεσίες ιατρικές τότε πρόκειται για διαγνωστικό κέντρο, κλινική κλπ. και το εισόδημα είναι πλέον από οργανωμένη εμπορική, κατά την έννοια του φορολογικού νόμου, επιχείρηση.

2. Καθηγητής. Διδάσκει μόνος του σε μαθητές. Θεωρείται ελεύθερος επαγγελματίας. Όταν προσφέρει διδασκαλία-υπηρεσίες μέσω άλλων καθηγητών τότε έχει οργανώσει επιχείρηση δηλαδή πρόκειται για φροντιστήριο, άρα Δ' πηγής εισόδημα.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

3. Λογιστής, φορολογικός σύμβουλος προσφέρει υπηρεσίες μόνος του έχοντας

βοηθητικό προσωπικό (γραμματειακή υποστήριξη) θεωρείται ελεύθερος επαγγελματίας. Όταν προλάβει επιστημονικό προσωπικό-πτυχιούχους λογιστές, οικονομολόγους και προσφέρει υπηρεσίες και μέσω αυτών τότε αποκτά εισόδημα Δ' πηγής (εμπορική επιχείρηση).

Ο ελεύθερος επαγγελματίας προσφέρει τις πνευματικές ή καλλιτεχνικές του υπηρεσίες ο ίδιος στον πελάτη του και αμείβεται γι' αυτές. Όταν πρόκειται για έργο παραδίδει το πρωτότυπο έργο του.

Όταν το έργο του αναπαράγεται σε αντίτυπα και στη συνέχεια αυτούσια πωλούνται σε τρίτους τότε καθίσταται εμπόρευμα και συνεπώς το εισόδημα που αποκτάται θεωρείται πλέον εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Παραθέτουμε χαρακτηριστικά παραδείγματα:

Ζωγράφος. Πωλεί το πρωτότυπο έργο του. Εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα (Ζ¹ πηγής).

Αναπαράγει το έργο του σε αντίτυπα και πωλεί αυτά. Εμπορική επιχείρηση και Δ' πηγής εισόδημα.

Σχεδιαστής. Παραδίδει-πωλεί τα σχέδια του για ένα συγκεκριμένο μοναδικό έργο ανεξαρτήτως του τρόπου παραγωγής ή τύπωσης του μοναδικού του σχεδίου. Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (Ζ πηγής).

Όταν αναπαράγει το σχέδιο σε αντίτυπα και πωλεί τα αντίτυπα αυτά, τότε πρόκειται για εμπόρευμα και το εισόδημα χαρακτηρίζεται από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής).

Συγγραφέας. Παραδίδει τα πρωτότυπα κείμενα του, προς έκδοση βιβλίου και αμείβεται με συγγραφικά δικαιώματα ή με εφάπαξ ποσό. Πρόκειται για εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα - Ζ' πηγής.

Επίσης κατά την Διοίκηση και στην περίπτωση που ο συγγραφέας αναλαμβάνει αφενός την έκδοση των βιβλίων του με δικά του έξοδα, αφετέρου ό,τι απαιτείται για την προώθησή τους και γενικώς τα έξοδα που προέρχονται από τις πωλήσεις των βιβλίων εξακολουθεί το εισόδημα του να χαρακτηρίζεται ως Ζ' πηγής.

Με την Γνωμ. του ΝΣΚ 464/2004, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του συγγραφέα δημοσίου υπαλλήλου (στην έννοια του οποίου περιλαμβάνεται αναμφίβολα και ο Δημόσιος Λειτουργός - Καθηγητής Πανεπιστημίου) για μεν συγγραφέα και ταυτοχρόνως εκδότη του ίδιου συγγράμματος εφαρμόζεται ο μοναδικός συντελεστής 19% κωδ. αριθ. 3211 β' της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1276/4.8.1993, ενώ για τον συγγραφέα (μη εκδότη) όπως και για τις αμοιβές εκ συγγραφικών δικαιωμάτων εν γένει εφαρμόζεται ο μοναδικός συντελεστής 45% της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 371/29.12.1981. (Σχετ. έγγρ. 1083268/2135/19.10.2004).

4.2.5. Εταιρεία ή ατομική επιχείρηση που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα.

Με την 251/1986 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι το εισόδημα της Ε.Π.Ε., σε κάθε περίπτωση, είναι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις {Δ'πηγή}. Ως εκ τούτου όταν προσφέρει υπηρεσίες (Ε.Π.Ε.) εκδίδει Α.Π.Υ. ή τιμολόγια ανάλογα με την ιδιότητα του λαμβάνοντος τις υπηρεσίες και στο χρόνο που ορίζεται από το άρθρο 12§ 15 και ΚΒΣ.

Αντίθετα οι Ο.Ε. και Ε.Ε. όταν έχουν ως αντικείμενο εργασιών ελευθέριο επάγγελμα, το εισόδημα που αποκτούν θεωρείται ότι προέρχεται από ελευθέρια επαγγέλματα (ΣΤΕ 2662/70. Εγκ. ΠΟΛ. 321/8.12.70 - ΝΣΚ 362/74) και ως εκ τούτου εκδίδουν σε κάθε περίπτωση Α.Π.Υ. κατά την είσπραξη, όπως ορίζεται το άρθρο 13§2 του ΚΒΣ.

Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες προσφέρονται μέσω υπαλλήλων (επιστημονικού προσωπικού) και η υπόψη εταιρεία αποκτά το χαρακτήρα οργανωμένης κερδοσκοπικής μονάδας, τότε το εισόδημα θεωρείται Δ' πηγής και εκδίδονται πλέον Α.Π.Υ. προς τους ιδιώτες και τιμολόγια προς τους επιτηδευματίες, Δημόσιο κλπ., κατά το χρόνο προσφοράς των υπηρεσιών και όχι κατά το χρόνο της είσπραξης των αμοιβών. {Σχετ.Εγγ. 1019012/139/10.3.1998}.

Αναλογικά τα ίδια ισχύουν και για οργανωμένες ατομικές επιχειρήσεις που προσφέρουν τις υπηρεσίες μέσω εξειδικευμένου επιστημονικού προσωπικού. Το εισόδημα εξακολουθεί να χαρακτηρίζεται ως Ζ' πηγής όταν χρησιμοποιείται το αναγκαίο και στοιχειώδες για τη διοικητική λειτουργία του γραφείου βοηθητικού προσωπικού π.χ. μια γραμματέα ή καθαρίστρια κ.λπ. (Σχετ.έγγρ.1068319/1879/ ΑΟ012/3.8.2004).

Τέλος σημειώνουμε ότι όταν το εισόδημα χαρακτηρίζεται ως Δ' πηγής (οργανωμένη κερδοσκοπική εκμετάλλευση με επιστημονικό προσωπικό) εκδίδονται προς επαγγελματίες και εν γένει νομικά πρόσωπα Τ.Π.γ. και δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου.

8. Ελεύθεροι επαγγελματίες που συμμετέχουν στο Δ.Σ. Α.Ε. και προσφέρουν υπηρεσίες στην εταιρία, πέραν της συμμετοχής τους στις συνεδριάσεις του Δ.Σ., αμειβόμενοι για τις υπηρεσίες αυτές με πάγια αντιμισθία. Όταν ελεύθεροι επαγγελματίες {δικηγόροι, φοροτεχνικοί σύμβουλοι κ.λπ.} συμμετέχουν στο Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας και προσφέρουν υπηρεσίες στην εταιρία, πέραν της συμμετοχής τους στις συνεδριάσεις του Δ.Σ., αμειβόμενοι για τις υπηρεσίες αυτές με πάγια αντιμισθία ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, εκδίδοντας για την αμοιβή τους το προβλεπόμενο από τον ΚΒΣ παραστατικό, οι αμοιβές που λαμβάνουν, αποτελούν, σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν. 2238/1994, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και κατά συνέπεια για τις αμοιβές των μελών αυτών του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28§3στ του ν. 2238/1194. (Σχετ.έγκ. ΠΟΛ. 1141/3.8.1992).

4.2.6. Λογιστής. Φοροτεχνικό γραφείο.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, συνάγεται ότι από φορολογική άποψη η έννοια της εμπορικής επιχείρησης είναι ευρύτερη αυτής που αναφέρεται στον εμπορικό νόμο, καθόσον είναι αδιάφορο αν οι διενεργούμενες πράξεις είναι εμπορικές ή αστικές ή εάν ο φορολογούμενος έχει ή όχι την εμπορική ιδιότητα, αρκεί ότι αυτός πραγματοποίησε κέρδη από την κατά σύστημα άσκηση κερδοσκοπικού επαγγέλματος, δηλαδή απαιτείται συστηματική άσκηση επαγγέλματος που έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα. (ΣΤΕ 1571/1960).

Σύμφωνα με τα παραπάνω και εφόσον Λογιστής διατηρεί γραφείο όπου διενεργεί λογιστικές εργασίες, χωρίς να απασχολεί προσωπικό της ειδικότητας του το εισόδημα που αποκτά από αυτό το επάγγελμα αποτελεί και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (Ζ' κατηγορία).

Στην περίπτωση όμως που ο λογιστής διατηρεί γραφείο με τη μορφή οργανωμένης επιχείρησης, δηλαδή με την απασχόληση έμμισθου ειδικευμένου ή πέραν του αναγκαίου βοηθητικού προσωπικού, το εισόδημα αυτό αποτελεί και φορολογείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' κατηγορία), καθόσον στην περίπτωση αυτή εκτός του κέρδους που προκύπτει από την εκμετάλλευση των ιδίων ειδικευμένων γνώσεων του αποκτά κέρδος στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας και από τη χρήση του παραγωγικού συντελεστή εργασία μέσω της απασχόλησης προσωπικού και συνεπώς εδώ πρωτεύει το κερδοσκοπικό στοιχείο και όχι το πνευματικό, το οποίο αποτελεί το κυριότερο γνώρισμα του ελευθέρου επαγγέλματος. Τα παραπάνω βεβαίως δεν αναιρούνται και δεν αλλοιώνεται ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (Ζ' κατηγορίας) όταν χρησιμοποιείται το αναγκαίο και στοιχειώδες για τη διοικητική λειτουργία του γραφείου βοηθητικό προσωπικό πχ. μια γραμματέα ή καθαρίστρια κλπ. (Σχρετ, έγγρ. 1050788/1504/25.6.2004).

4.2.7. Ορκωτοί λογιστές.

Σύμφωνα με τη γνώμη της πλειοψηφίας της συνέλευσης των προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων όπως διατυπώθηκε στην 348/1987 γνωμοδότηση, το εισόδημα του ορκωτού λογιστή που προέρχεται από αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματος του φορολογείται σύμφωνα με το άρθρο 48§1,2 του ν. 2238/1994.

4.2.8. Οι αμοιβές συμβούλου επιχειρήσεων, μανάτζμεντ αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα.

Στις διατάξεις του άρθρου 48§1 του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν, κατονομάζονται περιοριστικά τα επαγγέλματα το. οποία ο νόμος χαρακτηρίζει «ελευθέρια».

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται, μεταξύ άλλων, και οι αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματος του συμβούλου επιχειρήσεων.

Με τις διατάξεις του άρθρου 58§1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέριου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.

Συνεπώς, σύμφωνα με όσα αναφέρονται παραπάνω, εφόσον προσφέρονται ανεξάρτητες υπηρεσίες παροχής συμβουλών, μάνατζμεντ, οι αμοιβές αυτές αποτελούν εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα και διενεργείται παρακράτηση φόρου 20%. (Σχετ, έγγρ. 1081116/1718/12.9.2003).

4.2.9. Φορολογική μεταχείριση της αμοιβής που καταβάλλεται από επιχειρήσεις σε άτομα που ασχολούνται περιστασιακά με κάποια εργασία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ως υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες (Α' έως Ζ').

Επίσης, έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (1101600/2376/ΠΟΛ.1240/11.11.1991)

ότι κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα των δραστηριοτήτων από τις οποίες προκύπτουν οι αμοιβές που αναφέρονται στις παραγρ. 1 και 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ είναι η παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών από τα πρόσωπα που αποκτούν τ*ς αμοιβές αυτές, καθώς και η κατοχή επιστημονικών, καλλιτεχνικών ή ειδικών γνώσεων, δηλαδή κατά την άσκηση αυτών των επαγγελμάτων, προέχει το πνευματικό στοιχείο, ενώ για τα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 48§3 του ΚΦΕ κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα τους είναι να αναλαμβάνουν περιστασιακά και όχι κατά σύστημα την εργασία αυτή, δηλαδή δεν αποκτούν από τη διενέργεια των μεμονωμένων αυτών πράξεων την ιδιότητα του επιτηδευματία κατά την έννοια του ΚΒΣ.

Κατόπιν των ανωτέρω, το εισόδημα των ατόμων που ασχολούνται περιστασιακά με μία εργασία π.χ. με τη διανομή εντύπων χαρακτηρίζεται ως εισόδημα του άρθρου 48§3 (Ζ' κατηγορία εισοδήματος) και κατά την καταβολή των αμοιβών τους θα πρέπει να γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος 20% (άρθρο 58§1 ΚΦΕ).

4.2.10. Αμοιβές που προέρχονται από τη συγγραφή προγραμμάτων Ηλεκτρονικού Υπολογιστή.

Οι αμοιβές που προέρχονται από τη συγγραφή προγραμμάτων Ηλεκτρονικού Υπολογιστή με σχέση ανεξάρτητων υπηρεσιών ή μίσθωσης έργου αποτελούν σύμφωνα με το άρθρο 48§1 του ν. 2238/1994 εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, με την προϋπόθεση βέβαια ότι οι αμοιβές αυτές προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από τη συγγραφή προγραμμάτων Ηλεκτρονικού Υπολογιστή - πνευματική εργασία. Αν όμως πρόκειται για αμοιβές που προέρχονται από εγγραφή προγραμμάτων σε δισκέτες ή CD και περαιτέρω την πώληση αυτών των δισκετών ή CD, τότε οι αμοιβές αυτές αποτελούν έσοδα οργανωμένης κερδοσκοπικής επιχείρησης και ως εκ τούτου αποτελούν σύμφωνα με το άρθρο 28§1 του ν. 2238/1994 εισόδημα από πωλήσεις αγαθών - εμπορικές επιχειρήσεις.

4.2.11. Αμοιβές από ενοικίαση μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων.

Οι αμοιβές που εισπράττουν οι κάτοχοι αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων από την ενοικίαση τους, εφόσον η ενοικίαση αυτή δεν αποτελεί το αντικείμενο της επιχειρηματικής δραστηριότητας τους, χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 (23 μη κατονομαζόμενο) (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1238/1994).

4.2.12. Εκμίσθωση μηχανημάτων από ιδιώτη.

Όταν ένας τέως ελεύθερος επαγγελματίας ή γενικά επιτηδευματίας που δεν ασκεί πλέον ελευθέριο επάγγελμα ή εμπορική επιχείρηση, εκμισθώνει τα μηχανήματα που περιήλθαν σ' αυτόν με αυτοπαράδοση μετά τη διακοπή του επαγγέλματος του και ως ιδιώτης πλέον τα εκμισθώνει, δεν χαρακτηρίζεται πλέον ως επιτηδευματίας από την μίσθωση και μόνο των μηχανημάτων, το δε εισόδημα που αποκτά χαρακτηρίζεται ως Ζ3 (άρθρο 48 παρ. 3). Ο επιτηδευματίας που καταβάλλει τα μισθώματα, πρέπει να εκδίδει απόδειξη δαπάνης με παρακράτηση φόρου 20%. Τέλος, σημειώνεται ότι το σύνολο των μισθωμάτων αυτών αποτελεί φορολογητέο εισόδημα και δεν αναγνωρίζονται εκπώσεις δαπανών, αφού δεν πρόκειται για εκμετάλλευση επιχείρησης.

4.2.13. Χαρακτηρισμός εισοδήματος καθηγητού.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Όταν καθηγητής ή δάσκαλος παραδίδει μαθήματα κατ' οίκον ή σε ομάδα μαθητών σε φροντιστήριο ή σχολείο χωρίς να απασχολεί διδακτικό ή βοηθητικό προσωπικό, το εισόδημα που αποκτά από αυτό το επάγγελμα αποτελεί και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (Ζ κατηγορίας).

Στην περίπτωση όμως που καθηγητής ή δάσκαλος διατηρεί φροντιστήριο ή εκπαιδευτήριο με τη μορφή οργανωμένης επιχείρησης δηλαδή με απασχόληση έμμισθου διδακτικού ή βοηθητικού προσωπικού κτλ., το εισόδημα αυτό αποτελεί και φορολογείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' κατηγορίας) (Έγγρ. 1001792/14.1.1998).

4.2.14. Αμοιβές που καταβλήθηκαν λόγω παρακολούθησης μαθημάτων (σεμιναρίων) του Ο.Α.Ε.Δ.

Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, με βάση τα προαναφερόμενα, τα ποσά που καταβλήθηκαν λόγω παρακολούθησης μαθημάτων (σεμιναρίων) του Ο.Α.Ε.Δ., θεωρούνται εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και στο έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε1 θα αναγραφούν στον κωδικό αριθμό 508 και ο παρακρατηθείς φόρος στον κωδικό αριθμό 606 αυτής. (Σχετ. έγγρ. 1032648/940/20.4.2004).

4.2.15. Εκτός έδρας μετακίνηση ελεύθερων επαγγελματιών.

Με την Π. 8378/ΠΟΛ. 141/3.10.1983 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι η αμοιβή που καταβάλλεται σε ελεύθερο επαγγελματία για οδοιπορικά έξοδα και για έξοδα μετακίνησης εκτός έδρας αποτελεί εισόδημα από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος.

Άρα, οι αμοιβές για την παράδοση μαθημάτων και η αποζημίωση για την εκτός έδρας μετακίνηση των εκπαιδευτών με σύμβαση έργου, που καταβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 6, παρ. 1, περ. 1.1, 1.2 και 1.3 της 107454/2.6.1998 απόφασης του Υπουργού Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων αποτελούν εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό αυτών.

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που τα έξοδα μετακίνησης, παραμονής κλπ. εκτός έδρας δεν καταβάλλονται στους ελεύθερους επαγγελματίες γενικά, αλλά καταβάλλονται απευθείας, από την εταιρεία, που έχει αναθέσει το έργο στον ελεύθερο επαγγελματία, προς τις επιχειρήσεις μεταφοράς, διαμονής κλπ., τότε πρόκειται για δαπάνη των επιχειρήσεων αυτών και βεβαίως δε θεωρούνται έσοδα των ελεύθερων

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

επαγγελματιών, οι οποίοι ούτε τα ποσά αυτά εισπράττουν ούτε βεβαίως, λαμβάνουν δικαιολογητικά δαπανών στο όνομα τους.

4.2.16. Αμοιβές Δ.Σ. Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

α) Οι αμοιβές σε μέλη Διοικητικού Συμβουλίου καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε αντιπροσώπους επαγγελματιών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά περιλαμβάνονται στα εισοδήματα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών τηςπαρ. 2γ' του άρθρου 48 του Ν. 2238/94.

β) Η συμμετοχή όμως αυτή των μελών Δ.Σ. των Ν.Π.Ι.Δ. στις συνεδριάσεις τους ή στις επιτροπές δεν μπορεί να χαρακτηριστεί άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά την έννοια των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ως προς τη μηνιαία αποζημίωση που εισπράττουν τα μέλη.

γ) Για την καταβολή της αποζημίωσης πρέπει να εκδίδεται από το Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απόδειξη δαπάνης. Παρακρατείται φόρος 20% και χαρτόσημο συν ΟΓΑ 1,2% (άρθρο 58§1 Ν. 2238/94). (Σχετ. Εγγ. 1094934 /1883/18'.9.1996).

4.2.17. Αμοιβές μελών Δ.Σ. Νομαρχικής Επιχείρησης.

Οι αμοιβές που καταβάλλονται από αμιγή Νομαρχιακή Επιχείρηση στον Πρόεδρο, τον αντιπρόεδρο και τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της αποτελούν εισόδημα από υπηρεσίας ελευθερίων επαγγελματιών της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και κατά την καταβολή τους πρέπει να ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό αυτών. Επίσης οι αμοιβές αυτές υπόκεινται σε χαρτόσημο και ΟΓΑ 1,2% (άρθρο 15ε§7 ΚΝΤΧ).

4.2.18. Επίδομα κοινωνικής πρόνοιας.

Το επίδομα κοινωνικής πρόνοιας που καταβάλλεται σε αναπήρους με αναπηρία 67% θεωρείται ως εισόδημα μη δυνάμενο να υπαχθεί σε καμία κατηγορία, άρα εντάσσεται στα μη κατονομαζόμενα εισοδήματα του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994.

4.2.19. Εισόδημα από υποτροφία διάρκειας 24 μηνών, στα πλαίσια ερευνητικού προγράμματος που αποκτά Βρετανίδα υπήκοος.

Το εισόδημα που αποκτά Βρετανίδα υπήκοος από υποτροφία διάρκειας 24 μηνών, στα πλαίσια ερευνητικού προγράμματος που θα εκτελεστεί

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

στο «Μεσογειακό Αγρονομικό Ινστιτούτο Χανίων», χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και διενεργείται παρακράτηση φόρου 20% στο ακαθάριστο ποσό της αμοιβής της, με βάση τον ελληνικό φορολογικό νόμο, στον οποίο υπόκειται η υπογραφείσα σύμβαση έργου μεταξύ των δύο συμβαλλομένων μερών. {Σχετ. έγγρ. 1021529/548/ 18.6.2004}.

4.2.20. Χρόνος απόκτησης αμοιβών από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος.

Στο άρθρο 48ξ6 του ν. 2238/1994 ορίζεται ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα, ο οποίος αποτελεί και χρόνο φορολογίας, ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε τούτο. Ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση στα βιβλία του υπόχρεου να καταβάλλει την αμοιβή, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να αναγγείλει επί αποδείξει στον δικαιούχο της αμοιβής την πιστωτική υπέρ αυτού εγγραφή.

Έτσι σύμφωνα με τα παραπάνω κάθε αμοιβή από ελευθέριο επάγγελμα, για να περιληφθεί στο εισόδημα του φορολογουμένου, πρέπει να έχει εισπραχθεί ή πιστωθεί και όχι απλώς ο δικαιούχος να απέκτησε δικαίωμα είσπραξης, όπως απαιτείται σε άλλες πηγές εισοδήματος.

4.2.21. Χρόνος απόκτησης αμοιβών από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που εισπράττονται σε άλλη χρήση.

Σχετικά με το παραπάνω θέμα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την 338/1998 γνωμοδότηση έκανε δεκτό ότι στην περίπτωση που η βεβαίωση του φορολογουμένου ελεύθερου επαγγελματία αναγράφει ότι εισέπραξε π.χ. μέσα στο 2001 το ποσό Α ως αμοιβή για παροχή εργασιών έτους 2000 και το ποσό Β ως αμοιβή για παροχή εργασιών έτους 2001, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και θα θεωρηθεί ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος ο χρόνος είσπραξης, δηλαδή στο παράδειγμα αυτό το έτος 2001, για ολόκληρο το ποσό (Α + Β). {Εγκ. ΠΟΛ. 1220/6.8.1998}. Εξάλλου στην περίπτωση αυτή σύμφωνα με τον ΚΒΣ ή Α.Π.Υ. πρέπει να εκδίδεται στο χρόνο της είσπραξης του ποσού, ανεξάρτητα εάν οι υπηρεσίες έχουν προσφερθεί ή θα προσφερθούν.

4.2.22. Θεωρείται ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος ελεύθερου επαγγελματία η ημερομηνία λήψης συναλλαγματικών ή γραμματίων.

Η καταχώρηση των αμοιβών από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος στα βιβλία που τηρεί ο υπόχρεος και συνεπώς η κτήση

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

του εισοδήματος από την άσκηση του οικείου επαγγέλματος δεν ταυτίζεται με τη στενή έννοια του όρου «είσπραξη» της αμοιβής που δικαιούται. Στα βιβλία του επιτηδευματία αυτού πρέπει να καταχωρούνται και οι αμοιβές του από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών με τις οποίες αυτός πιστώθηκε ή για τις οποίες έλαβε αντί για ευρώ άλλες ισότιμες αξίες (συναλλαγματική, γραμμάτιο). Σ' αυτές τις περιπτώσεις αν οι απαιτήσεις του αυτές καταστούν μεταγενέστερα επισφαλείς, μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα που εμφανίζονται στο βιβλίο που τηρεί τα ποσά τους που ήδη εμφάνισε ως έσοδο στο βιβλίο του, προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα του από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος.

4.3. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος

Ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της είσπραξης ή της πίστωσης στα βιβλία αυτού που καταβάλλει την αμοιβή.

Αν η αμοιβή αφορά εργασία δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα, τότε κατανέμεται ισομερώς για να φορολογηθεί:

i. Στο έτος της είσπραξης και στο αμέσως προηγούμενο, σε περίπτωση εργασίας δύο ετών.

ii. Στο έτος της είσπραξης και τα αμέσως προηγούμενα δύο έτη, σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών.

Το ποσό που αναλογεί στα προηγούμενα έτη δηλώνεται με συμπληρωματικές δηλώσεις μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής, χωρίς προσαύξηση εκπροθέσμου.

Αν όμως οι αμοιβές καταβάλλονται μέσα στο δεύτερο έτος για εργασία του ίδιου έτους και του προηγούμενου, τότε ο δικαιούχος θα φορολογηθεί στο διανυόμενο έτος για το σύνολο των αμοιβών.

4.4. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

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

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.

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

3. Εξαιρετικώς, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων, των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία έτη, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 1 του παρόντος. Αυτά εφαρμόζονται επίσης, προκειμένου για τις κάθε είδους επαγγελματικές δαπάνες, οι οποίες επιβαρύνουν το κόστος του έργου των πιο πάνω προσώπων, ανεξάρτητα από το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 2.

4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

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

α) Τριάντα οκτώ τοις εκατό (38%) για μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων. Ειδικότερα ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα) Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων,

ββ) Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες (διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάσταση - διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων και οικισμών και τοπίου).

γγ) Μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Β) Είκοσι δύο τοις εκατό (22%) για μελέτη – επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργου. Ειδικότερα ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

- αα) Χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες.
- ββ) Πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες.
- γγ) Μελέτες συγκοινωνιακών έργων (οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές).
- δδ) Μελέτες υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων).
- εε) Μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας.
- στστ) Μελέτες λιμενικών έργων.
- ζζ) Μελέτες γεωργικές (γεωργοοικονομικές - γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων).
- ηη) Μελέτες αλιευτικές.
- γ) Είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για μελέτη - επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων. Ειδικότερα ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:
 - αα) Μελέτες μηχανολογικές - ηλεκτρολογικές - ηλεκτρονικές.
 - ββ) Μελέτες οικονομικές.
 - γγ) Μελέτες κοινωνικές.
 - δδ) Μελέτες μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, εναέριων).
 - εε) Ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές).
 - στστ) Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός - σχεδιασμός - λειτουργία).
 - ζζ) Χημικές μελέτες και έρευνες.
 - ηη) Χημικοτεχνικές μελέτες.
 - θθ) Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες.
- ii) Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεωφυσικές.
 - ιαια) Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες.
 - ιβιθ) Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες.
 - ιγγ) Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνική διευθέτηση ορεινών λεκανών χειμάρρων, αναδάσωσης, δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων).
 - ιδιδ) Σταπκές μελέτες (μελέτες φερουσών κατασκευών κτιρίων και μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων).
- δ) Δεκαεπτά τοις εκατό (17%) για μελέτη – επίβλεψη τοπογραφικών έργων. Ειδικότερα ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας {γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές, χαρτογραφικές, κτηματογραφικές και τοπογραφικές}.

ε) Εξήντα τοις εκατό (60%) για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από την προσφορά ανεξάρτητων

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία με τη χρησιμοποίηση της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη και για την ενέργεια πραγματοποιησυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα.

Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες} που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει το συντελεστή αυτό κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Δε θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία, και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι μέχρι ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των τεκμαρτών δαπανών.

6. Οι διατάξεις των υποπεριπτώσεων ιι' και ιαια' της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν και για τις αμοιβές των γεωλόγων μελετητών.

4.5. ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 49

4.5.1. Ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος, (άρθρο 49§1 ν. 2238/1994),

4.5.2. Δαπάνες ελευθέρων επαγγελματιών.

Στις διατάξεις του άρθρου 49§2 του ν. 2238/1994 ορίζονται τα εξής:
«Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.

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

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

επαγγελματιών». (Σ.Σ. Το εδάφιο αυτό τέθηκε με το άρθρο 14§11 του ν. 2459/1997 και ισχύει από 1.1.1996).

Το προηγούμενο εδάφιο είχε ως εξής:

«Ειδικά για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτει ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.»

Η διαφορά που έχουν οι νέες διατάξεις από τις προηγούμενες είναι ότι στον περιορισμό 25% των δαπανών που γίνονται για επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. περιλαμβάνονται και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων (Leasing) (βλέπε και θέματα 4, 5 και 6).

Διευκρινίζεται ότι ο περιορισμός αφορά και τα μισθώματα που ενδεχόμενα καταβάλλουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες σε αλλοδαπές εταιρίες Leasing (εγκ. ΠΟΛ.1142/24.4.1997).

4.5.3. Έκπτωση μισθωμάτων ακινήτου (με leasing) από ελεύθερο επαγγελματία.

Το αντικείμενο της χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορεί να είναι κινητό ή ακίνητο ή και τα δύο μαζί, που προορίζεται αποκλειστικά για επαγγελματική χρήση του αντίσυμβαλλομένου (άρθρο 1 ν. 1665/1986).

Τα μισθώματα που καταβάλλει ελεύθερος επαγγελματίας σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης για τη χρήση ακινήτου που προορίζεται αποκλειστικά για επαγγελματική του δραστηριότητα, δηλαδή για επαγγελματική στέγη, εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα που προκύπτει από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος.

4.5.4. Δαπάνες μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης (Leasing) από ελεύθερους επαγγελματίες.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 1665/1986, με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης η κατά το άρθρο 2 του ίδιου νόμου εταιρία, υποχρεούται να παραχωρεί έναντι μισθώματος τη χρήση κινητού πράγματος, που προορίζεται για την επιχείρηση ή το επάγγελμα του αντίσυμβαλλομένου της, παρέχοντας του συγχρόνως το δικαίωμα είτε να αγοράσει το πράγμα, είτε να ανανεώσει τη μίσθωση για ορισμένο χρόνο. Οι συμβαλλόμενοι έχουν την ευχέρεια να ορίσουν ότι το δικαίωμα αγοράς μπορεί να ασκηθεί

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

και πριν από τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης.

2. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν.1665/1986 τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες αυτού του νόμου, για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες του και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του.

3. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 2238/94, από το ακαθάριστο εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31, μόνον εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου. Ειδικά, για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, προβλέπεται έκπτωση ποσοστού 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Με βάση όσα αναφέρονται παραπάνω, τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής αυτοκινήτου, ελεύθερος επαγγελματίας, σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του, από σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης που έχει συνάψει με αυτή, συμπεριλαμβάνονται στα γενικά έξοδα διαχείρισης στο σύνολο τους και εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα του, μη δυναμένου όμως του εκπιπτόμενου ποσού να υπερβεί σύμφωνα με την ρητή διάταξη της παραγρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 2238 /1994, ποσοστό 3% του δηλωθέντος εισοδήματος του από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών». Εγκ. 1135951/1812/ΠΟΛ. 1343/29.10.1993

Σημείωση: Από 1.1.1996 και τα μισθώματα των επιβατικών Ι.Χ. αυτοκινήτων που καταβάλλουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες σε επιχειρήσεις Leasing εκπίπτουν με ρητή διάταξη του άρθρου 14§11 του ν. 2459/1997 κατά ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί το 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

4.5.5. Δαπάνες μισθωμάτων αυτοκινήτων που καταβάλλονται! σε εταιρείες μίσθωσης αυτοκινήτων, όχι leasing.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1238/31.10.1994 διευκρινίστηκε ότι ο περιορισμός της δαπάνης των μισθωμάτων των αυτοκινήτων που ισχύει για τις εμπορικές επιχειρήσεις, αφορά τα μισθώματα που καταβάλλονται αποκλειστικά σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο περιορισμός των δαπανών δεν ισχύει, μεταξύ άλλων, για αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που μισθώνουν οι επιχειρήσεις από επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, επειδή στο νόμο γίνεται ρητή αναφορά για

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

μισθώματα που καταβάλλονται αποκλειστικά σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Άρα, όταν καταβάλλονται μισθώματα για χρήση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων σε εταιρείες ενοικίασης αυτοκινήτων που δεν υπάγονται στις διατάξεις του Ν. 1665/1986 (leasing), τότε αυτά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα στο σύνολο τους, χωρίς τον περιορισμό του 25% του συνολικού ύψους αυτών και της οροφής του 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος που ισχύει (άρθρο 49 παρ. 2) για τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing).

Προσοχή όταν πρόκειται για μίσθωση που στο τέλος το αυτοκίνητο, όπως προβλέπεται από την σύμβαση, αγοράζεται με συμβολικό τίμημα, θεωρείται κατά την διοίκηση ως Leasing «εν τοις πράγμασι» και όλες οι δαπάνες του αυτοκινήτου αυτού υπόκεινται στους περιορισμούς του 25% του συνολικού ύψους αυτών και του 3% του δηλωθέντος εισοδήματος.

Αντίθετα όταν πρόκειται για μισθώματα σε εταιρία ενοικίασης χωρίς στο τέλος το αυτοκίνητο να αγοράζεται (ότι προβλέπει η σύμβαση) τότε εκπίπτει το σύνολο της δαπάνης χωρίς περιορισμούς. Σχετική Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1005/

14.1.2005 στην οποία αναφέρονται οι εκπιπόμενες δαπάνες με διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία (βλέπε στο άρθρο 31) και ως έγγραφα αναφέρονται τα 1086416/10976/4.11.2002, 1106868/11290/10.1.2001 και 1101708/10988/21.1.2003).

Σημειώνουμε ότι από 1.1.2005 τροποποιήθηκε το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παραγρ. 1 του άρθρου 31 και για τις εμπορικές επιχειρήσεις ισχύει πλέον ο περιορισμός και για μισθωμένα αυτοκίνητα από οποιαδήποτε εταιρία ή οποιοδήποτε τρίτο. Στο σχέδιο νόμου (ν. 3296/2004) υπήρχε διάταξη αντίστοιχη και για τους ελεύθερους επαγγελματίες (για το άρθρο 49) αλλά αποσύρθηκε.

4.5.6. Έκπτωση μισθωμάτων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή ενοικίασης αυτοκινήτων από τα ακαθάριστα έσοδα ελεύθερου επαγγελματία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49§2 του ν. 2238/1994 από το ακαθάριστο εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 31 §1 του ίδιου νόμου, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθερίου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτουν κατά ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι τα μισθώματα που καταβάλλουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 (leasing) για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους κατά τα ποσοστά που προβλέπονται κι εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 49§2 του ν,2238/1994.

Αντίθετα, τα μισθώματα που καταβάλλουν οι ελεύθεροι επαγγελματίες σε επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων (εκτός leasing) για μισθώσεις αυτοκινήτων Ε.Ι.Χ., εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα τους, με την προϋπόθεση, ότι τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης (1027131/4997 Α0012/26.3.2001 έγγραφο) (Σχετ. έγγρ. 1079351/1503/8.9.2003).

4.5.7. Από το ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι δαπάνες του Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου όταν αυτό χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση επαγγελματικών αναγκών.

Προϋπόθεση για την αναγνώριση προς έκπτωση των δαπανών συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας κ.λπ. Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων είναι η χρησιμοποίηση αυτών για την εξυπηρέτηση των επαγγελματικών αναγκών του ελεύθερου επαγγελματία. Επομένως στην περίπτωση που τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα εξυπηρετούν αποκλειστικά ατομικές και οικογενειακές ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία, κανένα ποσό από τις παραπάνω δαπάνες των αυτοκινήτων δεν θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεύθερου επαγγελματία. Η διαπίστωση αν τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα χρησιμοποιούνται για τις επαγγελματικές ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία και σε ποια έκταση είναι θέμα πραγματικό και σε κάθε περίπτωση θα εξετάζεται με την επιβαλλόμενη αντικειμενικότητα.

Επίσης προϋπόθεση για την αναγνώριση για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας των δαπανών για έξοδα Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που ανήκουν στους εταίρους είναι η χρησιμοποίηση αυτών για την εξυπηρέτηση των αναγκών της εταιρίας και η απόδειξη της καταβολής των δαπανών από σχετικά παραστατικά στοιχεία του Κ.Β.Σ.

4.5.8. Έκπτωση αποσβέσεων ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου ως γραφείο ελεύθερου επαγγελματία.

Σε ερώτημα αν οι ελεύθεροι επαγγελματίες που για την άσκηση του επαγγέλματος τους χρησιμοποιούν ιδιόκτητο ακίνητο, (γραφείο), δικαιούνται να διενεργούν για το ακίνητο αυτό απόσβεση επί της αξίας κτήσεως του. το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

420/1994 γνωμοδότηση του έκανε δεκτό ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες μπορούν να διενεργούν αποσβέσεις, εκτός από τα πάγια στοιχεία και στα ιδιοχρησιμοποιούμενα για την άσκηση του επαγγέλματος τους ακίνητα, με τον προβλεπόμενο συντελεστή επί της αξίας κτήσεως του ακινήτου τους (Σχετ. εγκ. 1103255/2028/ΠΟΛ. 1253/14.11.1994).

4.5.9. Δαπάνες συμβολαιογράφων για κάλυψη εκπώσεων σε τρίτους - πελάτες ή μη είσπραξη αμοιβών.

Στο ενγ. 1125728/1806/11.11.1998 της Δ/σης Εισοδήματος προς τον Συμβολαιογραφικό Σύλλογο Αθηνών αναφέρονται τα εξής:

«Η Διοίκηση με την Ε. 11548/28.2.1964 ΠΟΛ. 152 διαταγή, έχει γνωστοποιήσει στους ενδιαφερόμενους, ότι με βάση τα πραγματικά περιστατικά παρέχεται κάθε φορά στους προϊσταμένους των ΔΟΥ η δυνατότητα να αναγνωρίζουν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των συμβολαιογράφων πέρα από τις δαπάνες που αναγνωρίζονται με νόμιμα παραστατικά και ποσοστό έως 10% κατ' ανώτατο όριο για κάλυψη εκπώσεων παρεχομένων προς τρίτους, δηλαδή για τη μη είσπραξη ή την είσπραξη μειωμένης αμοιβής επί των συμβολαίων στα οποία συμβάλλονται πρόσωπα που κατά την κρίση του συμβολαιογράφου, πρέπει να τύχουν οικονομικής διευκόλυνσης. Έτσι, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 49§2 του ν. 2238/1994 καλύπτονται όλες οι περιπτώσεις πραγματικών δαπανών ή μειωμένων εσόδων των συμβολαιογράφων.

4.5.10. Δαπάνες συμβολαιογράφων χωρίς δικαιολογητικά.

1. Στο έγγραφο 1125728/1806/11.11.1998 της Δ/σης Εισοδήματος προς τον Συμβολαιογραφικό Σύλλογο Αθηνών αναφέρονται τα εξής:

«Η Διοίκηση με την Ε. 11548/28-2-1964 ΠΟΛ. 152 διαταγή, έχει γνωστοποιήσει στους ενδιαφερόμενους, ότι με βάση τα πραγματικά περιστατικά, παρέχεται κάθε φορά στους Προϊσταμένους των ΔΟΥ η δυνατότητα να αναγνωρίζουν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των συμβολαιογράφων, πέρα από τις δαπάνες που αναγνωρίζονται με νόμιμα παραστατικά και ποσοστό έως 10% κατ' ανώτατο όριο για κάλυψη εκπώσεων παρεχομένων προς τρίτους, δηλαδή για τη μη είσπραξη ή την είσπραξη μειωμένης αμοιβής επί συμβολαίων στα οποία συμβάλλονται πρόσωπα που κατά την κρίση του συμβολαιογράφου, πρέπει να τύχουν οικονομικής διευκόλυνσης. Έτσι, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 49§2 του ν. 2238/1994 καλύπτονται όλες οι περιπτώσεις πραγματικών δαπανών ή μειωμένων εσόδων των συμβολαιογράφων».

2. Από την πιο πάνω εγκύκλιο συνάγεται ότι για να αναγνωριστεί αυτό το ποσό (10% επί των νόμιμων ακαθάριστων εσόδων χωρίς

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

δικαιολογητικά) πρέπει να αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά, πράγμα που σημαίνει:

α) Να έχουν καταχωρηθεί αυτά τα ποσά.

β) Να υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία χορήγησης εκπώσεων πέραν της νομίμου αμοιβής ή μη εισπραξης νομίμου αμοιβής.

3. Το Υπουργείο Δικαιοσύνης με το έγγραφο του 83628/15.7.99 αναφέρει ότι οι αμοιβές των συμβολαιογράφων για την σύνταξη συμβολαίων καθορίζονται επακριβώς από τις διατάξεις του ν. 670/77 «περί Κωδικός Συμβ/φων», αποκλειόμενης κάθε απόκλισης απ' αυτές. Με βάση την αρχή ότι στα φορολογικά στοιχεία πρέπει να αποτυπώνεται η πραγματική αξία της συναλλαγής, ώστε τα βιβλία να εμφανίζεται η πραγματική περιουσιακή και οικονομική κατάσταση, είναι προφανές ότι από τις διατάξεις του ΚΒΣ δεν απαγορεύεται η εμφάνιση έκπτωσης επί των στοιχείων, εφόσον αυτή είναι γνωστή κατά το χρόνο έκδοσης τους ή η έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου, όταν η έκπτωση παρέχεται εκ των υστέρων και ο αντισυμβαλλόμενος είναι επιτηδευματίας (όχι ιδιώτης).

Τα ίδια αντιστοίχως ισχύουν από φορολογικής πλευράς κατ' επέκταση και για τα συμβόλαια, όταν η αμοιβή εμφανίζεται σ' αυτά, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή απέχουν θέση φορολογικών στοιχείων. (Σχετ. Εγγ. 1071849/509/7.9.99).

5. Επίσης, οι συμβολαιογράφοι όπως όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες υποχρεούνται να εκδίδουν Α.Π.Υ. και στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες χωρίς να εισπράττουν αμοιβή, για λόγους κοινωνικούς, οικογενειακούς κ.λπ. Στην Α.Π.Υ. των περιπτώσεων αυτών αναγράφεται η ένδειξη «ΔΩΡΕΑΝ».

6. Καταλήγοντας προτείνουμε, να εκδίδονται τα κατά περίπτωση φορολογικά στοιχεία όπου αυτό επιβάλλεται (εκπτώσεις προς επιτηδευματίες - δωρεάν σύνταξη συμβολαίων) και να καταχωρούνται σε ιδιαίτερη στήλη στο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Πιθανές περιπτώσεις εκπτώσεων προς ιδιώτες ή μη εισπράξεων αμοιβών, με βάση την προαναφερόμενη εγκύκλιο, πρέπει να καταχωρούνται τεκμαρτά τουλάχιστον στο τέλος του έτους, λαμβανομένων υπόψη και των εκπτώσεων, δωρεών που ήδη έχουν καταχωρηθεί στο Βιβλίο, για να μην υπερβεί το ποσό αυτό σε καμιά περίπτωση το 10% επί των ακαθάριστων εσόδων.

Τονίζουμε και πάλι ότι πρέπει να συγκεντρώνονται τα όποια δικαιολογητικά ή να συντάσσονται καταστάσεις, γιατί όπως προαναφέραμε η αναγνώριση του 10% των εκπτώσεων λαμβάνεται υπόψη από τη νόμιμη αμοιβή και πρέπει να αποδεικνύεται από πραγματικά περιστατικά, όπως αναφέρεται στην προαναφερόμενη εγκύκλιο.

4.5.11. Δεν εκπίπτουν οι μισθοί των εταίρων Ο.Ε., Ε.Ε, που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα,

Σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 2238/1994 από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων του άρθρου 2§4 του ν. 2238/1994 (Ο.Ε., Ε.Ε.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

κοινωνίες κ.λπ.) που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους, προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό τους εισόδημα.

4.5.12. Περιπτώσεις προσωπικών εταιριών (ΟΕ, ΕΕ) που εφαρμόζονται οι συντελεστές προσδιορισμού καθαρού εισοδήματος του άρθρου 49ξ5 του ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48ξ1 του ν. 2238/1994 εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του μηχανικού.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 28ξ1 ν. 2238/1994, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με την 2662/1970 απόφαση του ΣΤΕ, που κοινοποιήθηκε με την Ε.19942/ ΠΟΛ.321/8.12.1970 διαταγή, έγινε δεκτό ότι, βάσει των διατάξεων 1 του άρθρου 48ξ1 του ν. 2238/1994, το εισόδημα που προέρχεται από υπηρεσίες που παρέχονται από προσωπική εταιρία (ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη) δια των μελών της και οι οποίες ανάγονται στα αναφερόμενα στο παραπάνω άρθρο επαγγέλματα, φέρει το χαρακτήρα εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49ξ5 του ν. 2238/1994 ορίζεται κατ' εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυμών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση (1109836/2053/ΑΟΟ'Ι 2/29.10.96) οι οριζόμενοι από το άρθρο 49ξ5 του ν. 2238/1994 συντελεστές, εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τις συγκεκριμένες εργασίες που αναφέρονται στην προηγούμενη διάταξη και στην περίπτωση που οι εργασίες αυτές εκτελούνται από εταιρίες, με εξαίρεση τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τις Α.Ε., ανεξάρτητο από την κατηγορία βιβλίων που τηρούνται και από το αν οι υπηρεσίες παρέχονται αποκλειστικά από τα μέλη τους ή απασχολείται και έμμισθο ειδικευμένο προσωπικό.

Συνεπώς οι συντελεστές του άρθρου 49ξδ του ν. 2238/1994 είναι δυνατόν να εφαρμοστούν μόνο στις περιπτώσεις προσωπικών εταιριών (Ο.Ε., Ε.Ε.) με την προϋπόθεση ότι οι εργασίες των

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

εταιριών αυτών υπάγονται στις κατηγορίες αυτών, που αναφέρονται στην εν λόγω διάταξη, τα δε μέλη τους είναι αποκλειστικά μηχανικοί οι οποίοι ή εργάζονται μόνιμοι τους για τους σκοπούς της εταιρίας ή απασχολούν παράλληλα και έμμισθο ειδικευμένο προσωπικό.

4.6. ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΑΡΘΡΟ 50)

1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που, ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτός.

2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθαρίστων-αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου.

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

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

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

4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου¹¹. Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32,

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθερίων επαγγελματιών.

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

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

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

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

4.7. ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 50

4.7.1. Ποια ποσά προστίθενται στις τεκμαρτές καθαρές αμοιβές των ελεύθερων επαγγελματιών.

Στις καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος, (άρθρο 50§3).

4.7.2. Έσοδα από εκποίηση πάγιου στοιχείου ελεύθερου επαγγελματία.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Το υπερτίμημα από την πώληση πάγιου στοιχείου ελεύθερου επαγγελματία αποτελεί εισόδημα το οποίο προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα του, στο έτος που προέκυψε και φορολογείται μαζί με τα εισοδήματα αυτά. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου προστίθεται στο καθαρό κέρδος του ελεύθερου επαγγελματία.

Σημειώνεται ότι στην έννοια του όρου υπερτίμηση κεφαλαίου (άρθρο 50§3β') θεωρείται ότι περιλαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου, μειωμένη κατά το ποσό της απόσβεσης που ενεργήθηκε στο παρελθόν, είτε το αποτέλεσμα υπολογίζεται λογιστικά είτε εξωλογιστικά.

3. Συντελεστές καθαρών αμοιβών των ελευθέρων επαγγελματιών
Απόφαση Ε. 16382/1987

ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΜΟΙΒΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

ΣΕ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ

Επάγγελμα	Συντελεστής (%)
Ιατροί γενικά:	
- Προσωπική εργασία	55
- Με βοηθητικό προσωπικό	50
Οδοντίατροι:	
- Προσωπική εργασία	50
- Με βοηθητικό προσωπικό	45
Κτηνίατροι	50
Δικηγόροι.....	50
Συμβολαιογράφοι	50
Άμισθοι υποθηκοφύλακες	50
Δικαστικοί επιμελητές	50
Μηχανικοί όλων των κλάδων ανάλογα με την κατηγορία του έργου (Μελέτη - Επίβλεψη):	
- Κτιριακά	30
- Χωροταξικά, πολεοδομικά, συγκοινωνιακά, υδραυλικά, διοίκηση έργου	14
- Ηλεκτρομηχανολογικά	18
- Τοπογραφικά	10
- Μηχανικοί που εκδίδουν Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών για τις αμοιβές που λαμβάνουν από οργανωμένα γραφεία, στα οποία προσφέρουν τις υπηρεσίες τους συστηματικά.,	50
Χημικοί	50
Καθηγητές	55
Ηθοποιοί	40
Καλλιτέχνες ζωγράφοι ή γλύπτες ή χαρακτές ή σκιτσογράφοι	45
Μουσουργοί, συνθέτες, ενορχηστρωτές, στιχουργοί και συγγραφείς	45

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Χορογράφοι.....	45
Οικονομολόγοι, ερευνητές, φορολογικοί σύμβουλοι	50
Ιδιοκτήτες ή διευθυντές φορολογικού ή λογιστικού γραφείου	
- Προσωπική εργασία	55
- Οργανωμένα γραφεία	50
Δασολόγοι.....	15
Ξεναγοί	55

4. Εκδότης βιβλίων - συγγραφέας δημόσιος υπάλληλος ή συνταξιούχος δημόσιος υπάλληλος

Συντελεστής καθαρού κέρδους 19% (απόφαση 1110210/15080/ΠΟΛ. 1276/ 24.8.1993.

5. Ελευθέρια επαγγέλματα που δεν προβλέπεται μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών.

Σε όσα ελευθέρια επαγγέλματα δεν προβλέπεται μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών ως τέτοιος θα λαμβάνεται ο μέσος όρος των μοναδικών συντελεστών που ορίζονται στην πιο πάνω απόφαση και ο οποίος ανέρχεται σε σαράντα επτά και εβδομήντα πέντε τοις εκατό (47,75%). (Σχ. Εγκ. ΠΟΛ. 1030/31.1.2000).

6. Τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος αρχιτεκτόνων και μηχανικών.

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

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

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

Επομένως για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζεται ο κατάλληλος συντελεστής του άρθρου 49§5 του ν.2238/1994, ανάλογα με την κατηγορία του έργου, στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους προκειμένου για έργα του Δημοσίου Ν.Π.Δ.Δ., δημοσίων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.

Επισημαίνεται ότι οι ακαθάριστες νόμιμες ή συμβατικές αμοιβές δεν θα μειώνονται με την αξία των εκπώσεων που έχουν αναγραφεί στην απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή στα πιστωτικά τιμολόγια.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται πριν και μετά την 1 η Ιανουαρίου 1994. (Σχ. εγκ. 1024983/463/ΠΟΛ. 1088/7.3.2000).

4.7.3. Προσαύξηση του Σ.Κ.Κ. λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων των ελεύθερων επαγγελματιών (όπως ισχύουν με το ν. 3296/14.12.2004).

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%. Επίσης, κατά 40% προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον ΚΒΣ στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

- Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών.

- Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων του άρθρου 31 §1, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%.

4.7.4. Προσαύξηση του Σ.Κ.Κ. αρχιτέκτονα - μηχανικού όταν δαπάνες βρίσκονται σε δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες και τα βιβλία κρίνονται ανακριβή.

Όταν από τα βιβλία και στοιχεία του ελεύθερου επαγγελματία αρχιτέκτονα - μηχανικού προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή του άρθρου 49§5 του ν. 2238/1994, ο συντελεστής αστός προσαυξάνεται κατά 20%. Στη συνέχεια στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

του αρχιτέκτονα - μηχανικού κρίνονται ανακριβή, ή προσαύξηση που ορίζεται σε περίπτωση τεκμαρτού προσδιορισμού με το άρθρο 50§4 του ν. 2238/1994 θα εφαρμοστεί στον παραπάνω προσαυξημένο συντελεστή .

4.8. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΠΕΡΑΙΩΣΗ

Οι αμοιβές των ελεύθερων επαγγελματιών υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%. Ο φόρος παρακρατείτε από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας κατά την καταβολή των αμοιβών ή την πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου.

Όταν ο ελεύθερος επαγγελματίας εισπράττει ποσά για εκπλήρωση υποχρέωσης του πελάτη του, τα ποσά αυτά δεν θεωρείται ότι αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή και δεν γίνεται επ'αυτού παρακράτηση φόρου. Συνεπώς, το ποσό του φόρου που παρακρατείτε υπολογίζεται στην ακαθάριστη αμοιβή μετά την αφαίρεση των δαπανών που βαρύνουν τον πελάτη.

Οι επιχειρήσεις που έχουν παρακρατήσει φόρο από τον ελεύθερο επαγγελματία, υποχρεούνται μέχρι 15/2 του επόμενου έτους να του χορηγήσουν βεβαίωση, την οποία θα συμπεριλάβει στη δήλωσή του.

Περαίωση

Για τους ελεύθερους επαγγελματίες με ετήσια ακαθάριστα έσοδα μέχρι 150.000 ευρώ προβλέπεται η δυνατότητα προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών διαφορετικών αυτών που προκύπτουν με βάση τα βιβλία τους, με σκοπό την οριστική περαίωση των δηλώσεών τους ως ειλικρινών και την αποφυγή ενδεχόμενου φορολογικού ελέγχου.

Συγκεκριμένα, το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτει από τα βιβλία συγκρίνεται με το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτει μέσω του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους και ο υπόχρεος φορολογείται για το μεγαλύτερο εκ των δύο ποσά.

Εξαιρούνται από τη διαδικασία της περαίωσης οι δηλώσεις χρήσεων που βαρύνονται με παραβάσεις του ΚΒΣ, οι δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα ή με επιφύλαξη και οι δηλώσεις με ανακριβή στοιχεία.

Ο ετήσιος αυτοέλεγχος ωφελεί γενικότερα τους επιτηδευματίες με λογιστικά καθαρά κέρδη υψηλότερα, ίσα ή λίγο χαμηλότερα από τα ειδικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη, καθώς έτσι αποφεύγεται ένας ενδεχόμενος φορολογικός έλεγχος με χαμηλό κόστος. Αντίθετα, εάν τα λογιστικά κέρδη είναι αρκετά χαμηλότερα από τα ειδικώς

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

προσδιοριζόμενα, η επιλογή της περαίωσης της χρήσης εξαρτάται από τη σύγκριση του επιπρόσθετου ποσού φορολόγησης με τα πιθανή επιβολή προστίμων από τον φορολογικό έλεγχο.

4.9. ΑΠΟΔΟΣΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο παρακρατούμενος φόρος από τις αμοιβές των ελευθέρων επαγγελματιών αποδίδεται στην αρμόδια ΔΥΟ μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο των μηνών Απριλίου ,Ιουλίου ,Οκτωβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με δήλωση που περιλαμβάνει το φόρο που παρακρατήθηκε στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

4.10. ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΝΤΥΠΑ.

E1		ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2007				ΠΡΟΣΟΧΗ: ΤΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΔΥΟ (2) ΔΕΚΑΔΙΚΑ		
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ 1-1-2006 ΕΩΣ 31-12-2006 ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΕ ΔΥΟ ΑΝΤΙΤΥΠΑ		(α)*	(β)*	(γ)*	ΤΜΗΜΑ*			
Προς τη Δ.Ο.Υ.:		ΤΑΧ. ΚΩΔ.			ΑΡ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ*			
Δ.Ο.Υ. προηγ. υποβολής						ΕΚΠΡΟΣΩΠΗ*	Κ.Ε.Π.Υ.Ο.*	
ΠΙΝΑΚΑΣ 1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ)**								
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΟ (ΟΠΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ)	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΩΛ. ΜΗΤΡΟΥ			
	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ (ΟΔΟΣ - ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)				ΤΗΛΕΦΩΝΟ			
	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ (ΟΔΟΣ - ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)				ΤΗΛΕΦΩΝΟ			
				ΕΓΓΑΜΟΣ		1		
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΟ (ΟΠΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ)	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΩΛ. ΜΗΤΡ. ΣΥΖΥΓΟΥ			
	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΣ				ΤΗΛΕΦΩΝΟ			
ΕΚΤΡΟ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΟΔΟΣ - ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)	ΤΗΛ.	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΩΛ. ΜΗΤΡ. ΕΚΤΡ./ΠΟΥ		
ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (συμπληρώνονται μόνο σε καταφατική περίπτωση)								
			Υπόχρεου		Της συζύγου			
1. Είστε νέος φορολογούμενος (υποβάλλατε δήλωση για πρώτη φορά);	327	ΝΑΙ 1	328	ΝΑΙ 1				
2. Είστε κάτοικος εξωτερικού και αποκτάτε εισόδημα στην Ελλάδα;	319	ΝΑΙ 1	320	ΝΑΙ 1				
3. Υποβάλλεται η δήλωση από κληδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, μεσεγγυούχο ή προσωρινό διαχειριστή;	329	ΝΑΙ 1						
4. Υποβάλλεται η δήλωση από επίτροπο, κληδεμόνα ανήλικου ή δικαστικό συμπαραστάτη;	330	ΝΑΙ 1						
5. Υποβάλλεται η δήλωση από κληρονόμο του φορολογουμένου που απεβίωσε;	331	ΝΑΙ 1						
6. Είστε συνταξιούχος και γεννηθήκατε πριν από το 1942;	013	ΝΑΙ 1	014	ΝΑΙ 1				
7. Είστε μισθωτός ή συνταξιούχος και εργασθήκατε ή κατοικήσατε μέσα στο 2006 σε παραμεθόρια περιοχή;	015	ΝΑΙ 1	016	ΝΑΙ 1				
8. Οι εκπώσεις και μειώσεις των Πινάκων 3 και 7 να γίνουν από τα ποσά των Κωδικών 307 ή 308 (βουλευτές - δικαστές);	309	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2	310	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2		
9. Είστε μισθωτός και πήρατε στεγαστικό επίδομα μέσα στο 2006;	011	ΝΑΙ 1	012	ΝΑΙ 1				
10. Κατοικείτε μόνιμα σε νησί με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους;	007	ΝΑΙ 1	008	ΝΑΙ 1				
11. Ασκείτε ατομική εμπορική επιχ/ση σε οικισμό κάτω των 1.000 κατοίκων;***	017	ΝΑΙ 1	018	ΝΑΙ 1				
12. Μεταβλήθηκε η περουσιακή σας κατάσταση ή άλλα στοιχεία του Ε9 το 2006;	617	ΝΑΙ 1						
13. Είστε κάτοικος χώρας της Ε.Ε. (εκτός Ελλάδας) και αποκτήσατε στην Ελλάδα πάνω από το 90% του συνολικού εισοδήματός σας;	385	ΝΑΙ 1	386	ΝΑΙ 1				
14. Ανήκετε στην κατηγορία των ολικώς τυφλών, παραπληγικών πάνω από το 80% κτλ.;	905	ΝΑΙ 1	906	ΝΑΙ 1				
15. Είστε αξιωματικός ή ημεδαπό κατώτερο πλήρωμα εμπορικού πλοίου ή ιπτάμενο προσωπικό πολιτικής αεροπορίας;	911	ΝΑΙ 1	912	ΝΑΙ 1				
ΠΙΝΑΚΑΣ 3. ΦΑΪΡΕΣΗ ΠΟΣΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ κτλ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ								
1. Έχετε δικαίωμα έκπτωσης ποσού 1.900 ευρώ λόγω αναπηρίας 67% και πάνω κτλ.;	001	ΝΑΙ 1	002	ΝΑΙ 1				
2. Αριθμός παιδιών του Πίνακα 9 περίπτ. 1 (αριθμητικά)	003		004					
3. Αριθμός προσώπων του Πίνακα 9 με αναπηρία 67% και πάνω κτλ. (Αριθμητικά)	005		006					
ΠΙΝΑΚΑΣ 4. ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ								
A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΣ								
1. Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. (εκτός περιπτ. 2, 3, 4, 5 και 6)	301		302					
2. Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (εκτός περιπτ. 1, 3, 4, 5, και 6)	303		304					
3. Άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα, κτλ. (εκτός περιπτ. 1, 2, 4, 5 και 6)	321		322					
4. Καθαρό ποσό εισοδήματος κοινωνικής αλληλεγγύης (ΕΚΑΣ)	305		306					
5. Αμοιβές γιατρών του ΕΣΥ κτλ. (εφημερίες), αθλητών που θέλετε να φορολογηθείτε με τις γενικές διατάξεις	317		318					
6. Άθροισμα καθαρών εισοδημάτων που φορολογούνται με το Z ψήφισμα (βουλευτές - δικαστές)	307		308					
B. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ								
1. Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση τα βιβλία ή στοιχεία	461		462					
2. Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση το αντικειμενικό σύστημα								
Νομός (Δήμος/Διαμέρισμα ή Κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής: α) είδος καλλιεργειών γης β) είδος εκτροφής ζώων γ) είδος άλλων μονάδων	Αριθμός (1) α) σπαρμάτων β) ζώων γ) άλλων μονάδων	Ορενά Ημεροενο Πεδιανά	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό Εισόδημα: (2) α) ανά σπαρμά β) ανά κεφαλή ζώου γ) ανά άλλη μονάδα	Συνολικό Καθαρό Εισόδημα (3) = (1) x (2)		
Σύνολο καθαρού γεωργικού εισοδήματος με βάση το αντικειμενικό σύστημα		915		916				

* Συμπληρώνεται από την υπηρεσία ** Επαληθεύστε τα στοιχεία του ΠΙΝΑΚΑ 1. Σε περίπτωση αλλαγής οι διορθώσεις να γίνουν απευθείας πάνω στο έντυπο.
*** Δε συμπληρώνεται εάν ο οικισμός αυτός έχει χαρακτηριστεί τουριστικός τόπος.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

	Υπόχρεου	Της συζύγου
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γης	335	336
β) Αξία καινούργιου πάγιου εξοπλισμού 326 x 25% ή 50%	337	338
γ) Για κατά κύριο επάγγελμα αγρότες 1.500 ή 3.000 ευρώ αν πήραν εξισωτικές αποζημιώσεις η 2.250 (ή 1 875) η 4.500 (ή 3.750) ευρώ, αντίστοιχα, αν είναι νέοι αγρότες	339	340
3. Ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης	465	466
4. Ζημιές προηγούμενων οικονομικών ετών από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης	467	468
5. Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης	475	476
Γ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ		
1. Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση (εκτός περίπτ. 4)	401	402
2. Επιχειρηματική αμοιβή από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Κοινωνία κληρονομικού δικαίου	403	404
3. Καθαρά κέρδη από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Κοινωνία κτλ. μη υπαγόμενες στο άρθρο 10 Κ.Φ.Ε.	405	406
4. Υπερτίμημα από πώληση αυτοκινήτου επιχείρησης	407	408
5. Ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους από ατομική επιχείρηση (εκτός περίπτ. 4)	413	414
6. Ζημιές προηγούμενων οικονομικών ετών από ατομική επιχείρηση	415	416
7. Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	425	426
Δ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ		
1. Καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα	501	502
2. Ποσό διατροφής που έχει εισπραχθεί από σύζυγο (εκτός των παιδιών)	505	506
3. Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτ. του Πίν. 4	507	508
4. Ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους από ατομικό επάγγελμα	511	512
5. Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος	517	518
Ε. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ		
1. Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση:		
α) κατοικιών, ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων, αιθουσών κιν/φων ή θεάτρων κτλ.	103	104
β) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ.	105	106
γ) γηπέδων, χώρων τοποθέτησης επιγραφών κτλ.	107	108
δ) βιομηχανοστασίων	109	110
ε) γαιών	101	102
στ) γαιών με βάση το αντικειμενικό σύστημα	909	910
2. α) Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτων	111	112
β) Στην περίπτωση αυτή, ποιο μίσθωμα έχετε καταβάλει	113	114
3. Ακαθάριστο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση - ιδιόχρηση:		
α) κατοικιών (μόνο δωρεάν παραχώρηση)	129	130
β) σχολείων, ξενοδοχείων, κλινικών, αιθουσών κινηματογράφων ή θεάτρων κτλ.	143	144
γ) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ.	145	146
δ) γηπέδων	147	148
ε) γαιών (μόνο δωρεάν παραχώρηση)	141	142
στ) γαιών (μόνο δωρεάν παραχώρηση) με βάση το αντικειμενικό σύστημα	701	702
4. Δαπάνες κτλ. για: α) κατοικίες, ξενοδοχεία κτλ. (περίπτ. 1α, 3α, 3β)	151	152
β) καταστήματα, γραφεία κτλ. (περίπτ. 1 β, 1δ, 3γ)	157	158
5. α) Αποζημίωση που καταβλήθηκε με βάση νόμο στο μισθωτή ακινήτου όταν λυθεί επαγγελματική μίσθωση	163	164
β) Ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωση του ακινήτου της περίπτ. 5α	165	166
6. Λοιπές περίπτ. Άρθρου 23 Κ.Φ.Ε. (γαίες κτλ.)	159	160
7. Ακαθάριστο εισόδημα των περίπτ. 1α, 2α και 3α από κατοικίες με επιφάνεια πάνω από 300 τ.μ. η καθεμιά	175	176
8. Ακαθάριστο εισόδημα των περίπτ. 1α, 3α και 3β που έχουν χαρακτηριστεί διατηρητέες	177	178
9. Ακαθάριστο εισόδημα των περ. 1β, 1δ και 3γ που έχουν χαρακτηριστεί διατηρητέες	179	180
10. Δαπάνες για διατηρητέα ακίνητα των περίπτ. 8 και 9	181	182
11. Ακαθάριστο εισόδημα (από επίταξη ακινήτων για το οποίο δε βεβαιώνεται τέλος χαρτοσήμου)	741	742
ΣΤ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ		
Καθαρό εισόδημα από τόκους δανείων κτλ, ημεδαπής προέλευσης	291	292
Ζ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ		
1. Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κτλ. αλλοδαπής προέλευσης	389	390
2. Καθαρά κέρδη από γεωργικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή	463	464
3. Ζημιές από γεωργικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή	471	472
4. Καθαρά κέρδη από εμπορικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή	411	412
5. Ζημιές από εμπορικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή	421	422
6. Καθαρά κέρδη από ελευθέριο επάγγελμα (ατομικά, εταιρικά) στην αλλοδαπή	509	510
7. Ζημιές από ελευθέριο επάγγελμα (ατομικά, εταιρικά) στην αλλοδαπή	513	514
8. Τόκοι και μερίσματα τίτλων κτλ. αλλοδαπής προέλευσης.	295	296
9. Τόκοι κτλ αλλοδαπής προέλευσης υπαγόμενοι στην παρακράτηση του άρθ.10 του ν.3312/05	397	398
10. Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που βρίσκονται στην αλλοδαπή	171	172
11. Καθαρό εισόδημα της περίπτ. 10	173	174
12. Ακαθάριστο εισόδημα της περίπτ. 10 από κατοικίες με επιφάνεια πάνω από 300 τ.μ. η καθεμιά	395	396

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΤΕΚΜΑΡΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ											Υπόχρεου		Της συζύγου	
1. Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση: α) Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικημένη ή μισθωμένη κύρια κατοικία και έως δύο δευτερεύουσες κατοικίες.														
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ - ΟΔΟΙ ΠΟΥ ΠΕΡΙΚΛΕΙΟΥΝ ΤΟ ΤΕΤΡΑΓΩΝΟ***														
α) ΚΥΡΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ	* ΑΠΟ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑ ΔΩΡΑ ΓΟΝ ΠΑΡΟΧΗ κλπ.	** ΜΙΣΘΩΜΕΝΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑ	ΚΑΤΟΙΚΙΑ ή ΜΟΝΟΚΑΤΟΙΚΙΑ	ΘΕΣΗ ΟΡΟΦΟΥ	*** ΚΑΤΩ ΑΠΟ 5000 ΚΑΤΩΚΟΥΣ ΚΤΛ.	ΕΠΙΘΑΛΕΙΑ ΚΥΡΙΑΣ ΧΩΡΩΝ	ΕΠΙΘΑΛΕΙΑ ΓΚΑΡΑΖ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΔΙΚΤΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΔΙΚΤΟΥ	ΜΗΝΕΣ ΙΔΙΟΚΑΤΟΙΚΗΣΗΣ	**** ΤΙΜΗ ΣΩΝΗΣ ή ΤΙΜΗ ΕΚΚΙΝΗΣΗΣ	****	****	****
	206	203				211	212	213	214	215	216	217		
	ΝΑΙ 1	ΝΑΙ 1												
β) ΠΡΩΤΗ ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ (ΜΗ ΕΣΩΚΙΚΗ)	208	207			204	218	219	220	221	222	223	224		
	ΝΑΙ 1	ΝΑΙ 1			ΝΑΙ 1									
γ) ΠΡΩΤΗ ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ (ΕΣΩΚΙΚΗ)	210	209			205	225	226	227	228	229	230	231		
	ΝΑΙ 1	ΝΑΙ 1			ΝΑΙ 1									
β) το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για λοιπές δευτερεύουσες κατοικίες											707		708	
γ) τα επιβατικά αυτο/τα Ι.Χ., Μ.Χ. (οικογένειας, ατομικής-εταιρικής επιχ/σης, κοινωνιών και κοινοπραξιών)														
Α/Α	Όνοματεπώνυμο κυρίου Ε.Ι.Χ., Μ.Χ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ		Φορ. Ιπποί	Μήνες κυρ/τος μετά στο 2006	Μέτρα μήκους	Ποσοστό Συνδικατίας Υποχρεού Συζύγου	Έτος πρώτης κυκλοφ.						
		Γράμματα	Αριθμός											
1		750								851		852		
2		751								853		854		
3		752								855		856		
4		753								857		858		
δ) τα σκάφη αναψυχής Ι.Χ. (οικογένειας κτλ.)														
	Όνομα σκάφους	Αριθμός και λιμάνι νηολογίου	Χώρα	Μήνες κυρ/τος μετά στο 2006	Μέτρα μήκους	Ποσοστό Συνδικατίας Υποχρεού Συζύγου	Πρώτη νηολογ.							
										713		714		
δα) τις αμοιβές πληρωμάτων σκαφών αναψυχής														
ε) τα αεροσκάφη και ελικόπτερα Ι.Χ.														
	Στοιχεία εθνικότητας και νηολόγησης	Τύπος	Αριθμός σκαφός κατασκευαστή	Αερολμάνος συντήθους παραμόνης	Μήνες κυρ/τος μετά στο 2006	Ιπποί ή Λιμνίτες	Πρώτη νηολογ.							
										715		716		
στ) τις δεξαμενές κολύμβησης (πισίνες)														
	Εξωτερική (τετρ. μέτρα)	Ποσοστό συνδικατίας % της συζύγου	Εσωτερική (τετρ. Μέτρα)	Ποσοστό συνδικατίας % της συζύγου										
										765		766		
ζ) Γράψτε το μεγαλύτερο ποσό τεκμαρτής δαπάνης από στοιχείο της οικογένειας, των περιπτ. γ έως στ														
										767				
η) Γράψτε τον αριθμό στοιχείων που προσδιορίζουν την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (αριθμητικά)														
										795		796		
2. Από τη δαπάνη που καταβάλατε:														
α) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κτλ. οχημάτων														
										719		720		
β) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων αναψυχής κτλ. σκαφών αναψυχής και αεροσκαφών														
										721		722		
γ) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση κινητών πραγμάτων αξίας πάνω από 5.000 ευρώ														
										723		724		
δ) για την αγορά ακινήτων ή για τη χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών														
										735		736		
ε) για την ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης														
										737		738		
στ) για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών (εκτός προς το Δημόσιο, κτλ.)														
										725		726		
ζ) για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων, καθώς και χρεώσεων μέσω πιστωτικών καρτών για αγορά μη καταναλωτικών αγαθών κτλ.														
										727		728		
ΠΙΝΑΚΑΣ 6. ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ														
1. Καθαρό εισόδημα που δεν υπήρχε την 1-1-2007														
										655		656		
2. Ποσό ετήσιας δαπάνης που δεν υπήρχε την 1-1-2007														
										693		694		
3. Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2006, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. κτλ.														
										659		660		
4. Καθαρά κέρδη από εταιρίες κτλ. που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε. και από Ε.Π.Ε.														
										431		432		
5. Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3 και στα καθαρά κέρδη της περ. 4														
										433		434		
6. Ενοίκιο εγκατάστασης ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος														
	Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία εκμισθωτή	Κ.Α.	Α.Φ.Μ. εκμισθωτή	Επιφάνεια σε τ.μ.										
		790								793		794		
		791								615		616		
		810								829		830		
		418								469		470		
7. Ενοίκιο ακινήτων εκτός από κύρια κατοικία, κατοικία παιδιών που σπουδάζουν και περίπτ. 6														
										419		420		
8. Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.														
										781		782		
9. Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο														
										787		788		
ΠΙΝΑΚΑΣ 7. ΠΟΣΑ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ή ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ														
1. Έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης														
										051		052		
2. Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (Τ.Ε.Β.Ε. - Τ.Σ.Α. - Τ.Α.Ε. κτλ.)														
										053		054		
3. Δωρεές ιατρικών μηχανημάτων κτλ., σε νοσοκομεία κτλ.														
										057		058		
4. Δωρεές χρηματικών ποσών στο Δημόσιο κτλ. σε κοινωφελή Ν.Π.Ι.Δ. κτλ., (άνω των 100 ευρώ)														
										059		060		
5. Χορηγίες σε πολιτιστικά Ν.Π.Ι.Δ. (μη κερδοσκοπικά) (άνω των 100 ευρώ)														
										061		062		

Συμπληρώνεται όταν οι κατοικίες (κυρίες και δευτερεύουσες) αποκτήθηκαν, από κληρονομιά, δωρεά, γονική παροχή ή από επαχθή αιτία από συνταξιούχο πριν από την συνταξιοδότηση του. ** Συμπληρώνεται όταν μισθώνεται κύρια κατοικία πάνω από 200 τ.μ. ή δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από 150 τ.μ. *** Συμπληρώνεται όταν η δευτερεύουσα κατοικία είναι κάτω από 150 τ.μ. και δε βρίσκεται σε τουριστική περιοχή. **** Συμπληρώνονται μόνο αν η κύρια κατοικία είναι πάνω από 200 τ.μ. ή η συνολική επιφάνεια των δευτερευουσών κατοικιών είναι πάνω από 150 τ.μ.

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

6. Δεδουλευμένοι τόκοι που καταβλήθηκαν για στεγαστικά δάνεια απόκτησης πρώτης κατοικίας, αναστήλωσης κτλ. διατηρητέων κτιρίων:		Υπόχρεο		Της σύζυγο	
α) Για συμβάσεις δανείων που συνάφθηκαν μέχρι 31/12/1999		063		064	
β) Για συμβάσεις δανείων που συνάφθηκαν από 1/1/2000 και μέχρι 31/12/2002		065	Επιφάνεια σε τ.μ. 071	066	
γ) Για συμβάσεις δανείων που συνάφθηκαν από 1/1/2003 και μετά.		055	Επιφάνεια σε τ.μ. 077	056	
δ) Συνολικό ποσό δανείων της προηγούμενης περιπτώ. γ.		069		070	
7. Ενοίκιο που πληρώσατε για κύρια κατοικία της οικογένειας:					
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία εκμισθωτή	Κ.Α.	Α.Φ.Μ. εκμισθωτή	Κ.Α.	Επιφάνεια σε τ.μ.	Κ.Α.
	801		091	092	ΝΑΙ 1 ΝΑΙ 2 097
	802		093	094	ΝΑΙ 1 ΝΑΙ 2 098
	803		095	096	ΝΑΙ 1 ΝΑΙ 2 099
Εκμισθώσατε την ιδιόκτητη κατοικία σας στον τόπο από όπου μετατεθήκατε:	149	ΝΑΙ	1		
8. Ενοίκιο που πληρώσατε για κατοικία παιδιών της οικογένειας που σπουδάζουν στο εξωτερικό:					
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία εκμισθωτή	Κ.Α.	Α.Φ.Μ. εκμισθωτή			
	804				817
	805				819
	806				821
	807				823
	808				825
	809				827
					1 ^ο παιδί
					2 ^ο παιδί
					3 ^ο παιδί
9. Ποσό ασφαλίσεων για ασφάλιση ζωής, προσωπικών ατυχημάτων, ασθένειας					
10. Ποσό διατροφής που κατέβαλε ο ένας σύζυγος στον άλλον					
11. Δαπάνη για αλλαγή εγκατάστασης καυσίμου ή για εγκατάσταση φυσικού αερίου κ.τ.λ.					
12. Δίδακτρα σε φροντιστήρια εκπαιδευτικών μαθημάτων ή ξένων γλωσσών:					
α) Για τον υπόχρεο και τη σύζυγο					
β) Για κάθε παιδί τους χωριστά					
	081		082		083
					079
					084
ΠΙΝΑΚΑΣ 8. ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ					
1. Φόροι 4%, 10%, που προκαταβλήθηκαν (άρθρο 52 Κ.Φ.Ε.)					
2. Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (άρθρο 55 Κ.Φ.Ε.)					
3. Φόροι 20% (άρθρο 58 Κ.Φ.Ε.) και 15% (παρ. 3 άρθρου 7 ν. 2753/1999) που παρακρατήθηκαν					
4. Φόρος που καταλογίστηκε για ωφέλεια από πώληση αυτοκινήτου επιχείρησης					
5. Φόρος που παρακρατήθηκε στις αμοιβές της περιπτώ. 5 του Πίν. 4Α					
6. Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό					
7. Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό για εισοδήματα της περιπτώ. 9 του πίν.4Ζ					
8. Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα από τόκους δανείων κτλ. ημεδαπής (Πίν.4 ΣΤ)					
9. Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις (περιπτώ. 1, 2, 3, 4 και 6 του Πίν. 4Α)					
10. Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις (περιπτώ. 1, 2, 3, 4 και 6 του Πίν. 4Α)					
11. Φόρος που αναλογεί στα εισοδήματα που φορολογούνται με το Ζ Ψήφισμα (βουλευτές κτλ.)					
12. Φόρος που παρακρατήθηκε στην Ελλάδα στα εισοδήματα από τόκους, μερίσματα τίτλων κτλ, αλλοδαπής προέλευσης (περιπτώ. 8 του Πίν. 4Ζ).					
297					
298					
ΠΙΝΑΚΑΣ 9. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΟΙΚΟΥΝ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥΣ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΒΑΡΥΝΟΥΝ					
1 Ανύπαντρα παιδιά που γεννήθηκαν από 1/1/1988 έως 31/12/2006 ή από 1/1/1981 και απουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές, καθώς και άγαμα παιδιά που είναι άνεργα εγγεγραμμένα στους καταλόγους του ΟΑΕΔ. Παιδιά ανύπαντρα, διαζευγμένα ή σε κατάσταση χρειάς, με αναπηρία 67% και πάνω, καθώς και ανύπαντρα παιδιά που υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία, ανεξάρτητα από ηλικία.					
2 α) Ανιόντες των συζύγων (γονείς, παππούδες κτλ.) β) Ανήλικοι συγγενείς μέχρι τον 3ο βαθμό, ορφανοί από πατέρα και μητέρα γ) Ανύπαντροι ή χήροι ή διαζευγμένοι αδελφοί και αδελφές, με αναπηρία 67% και πάνω.					
Όνομα	Έτος γέννησης	Σχολή ή σχολείο φοίτησης	Όνοματεπώνυμο	Κ.Α.	Α.Φ.Μ.
				831	
				832	
				833	
				834	
				835	
ΠΙΝΑΚΑΣ 10. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΑΚΕΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (συμπληρώνεται από την υπηρεσία)					
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος από το προηγούμενο οικον. έτος					
Εισφορά Ο.Γ.Α. φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2006					
341	342	745	746	907	908
995	996	743	744	985	986
997	998	323	324	987	988
959	960	399	400	989	990
ΠΙΝΑΚΑΣ 11. Αν προκύψει επιστρεφόμενο ποσό να κατατεθεί στον ακόλουθο λογαριασμό μου (γράψτε τον τίτλο, τον κωδικό τράπεζας και τον αριθμό λογαριασμού):					
ΤΡΑΠΕΖΑ		ΚΩΔ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		
Τα στοιχεία των φορολογουμένων είναι απόρρητα. Διατηρούνται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών σε αρχείο, που υπάγεται στην Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα και λειτουργεί σύμφωνα με το ν.2472/1997 και τις ειδικές ρυθμίσεις των φορολογικών νόμων. Κάθε φορολογούμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία που τον αφορούν					
Ο ΕΛΕΓΞΑΣ		Ημερομηνία παραλαβής	Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ		2007
Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ		Επωνυμ.:	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:		
		Όνομ.:	Αρ. Μητρ. Αδ. Ασκ. επαγγ/τος:		
		Δ/ση:	Κατηγορία άδειας:		
		Α.Φ.Μ.:			
			Ο ΔΗΛΩΝ		Η ΔΗΛΟΥΣΑ

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

Φ-01
010

TAXIS

Έντυπο δήλωσης φορολ. εισοδ/τος νομικών προσώπων κερδοσκ. χαρακτήρα ΠΛΗΝ τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Προς τον
 Η δήλωση του προηγούμενου οικ. έτους υποβλήθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
 Συμπεριλαμβάνεται έντυπο Ε9: 617 ΝΑΙ 1

Οικονομικό έτος 2007

Διαχείριση από
 Αριθ.Φορ. Μητρώου
 Αριθ. Δήλωσης
 Αριθ. Φακέλλου
 ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ **
 ΣΕ ΕΚΚΑΘ/ΣΗ
 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Νομική μορφή..... Επωνυμία..... Τίτλος..... Έδρα: Πόλη..... Οδός..... Αριθμός..... ΤΑΧ.ΚΩΔ..... Αριθ.Τηλεφ..... Αντικείμενο εργασιών ΚΑΕ	Εθνικότητα..... Αριθ.Τηλεφ.....																																																																	
ΑΝΤΙΚΛΗ-ΤΟΥ	Ονοματεπώνυμο..... Επάγγελμα..... Διεύθυνση..... Αριθ.Τηλεφ.....																																																																		
Αποτελέσματα μετά φορολογική απαφύλαξη	Φορολογητέα κέρδη..... 001 Ή συνολικό κέρδος (επί αλλοδαπών εταιριών κλπ.) 002 Ή ζημία 003 Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων άρθρου 11 ν. 3296/2004 070																																																																		
Φόρος βάσει ισχ. συν/σπής X 29% = 081 Ωφέλεια 10 μον. βάσει άρθ. 9 ν. 2992/2002 (μετασχ. εντός 2005) = φόρος X 1/3 = 084 Ωφέλεια 5 μον. βάσει άρθ. 9 ν.2992/2002 (μετασχ. εντός 2004 ή 2005) = φόρος X 1/3 = 085 Σύνολο ωφέλειας φόρου = 083																																																																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΛΠ.</th> <th style="width: 20%;">ΕΥΡΩ</th> <th style="width: 30%;">ΒΕΒΑΙΩΣΗ ** (ΕΥΡΩ)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Φόρος που αναλογεί [.....] * (α) 004</td> <td></td> <td>Φόρος.....</td> </tr> <tr> <td>Συμπληκός φόρος 3% στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα (β) 005</td> <td></td> <td>Τέλη Χαρτοσ.....</td> </tr> <tr> <td>Άθροισμα (α+β) (γ) 700</td> <td></td> <td>ΟΓΑ Χαρτοσ.....</td> </tr> <tr> <td>Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε (στ) 008</td> <td></td> <td>Πρόσθ. φόρος.....</td> </tr> <tr> <td>>> >> παρακρατήθηκε (ζ) 009</td> <td></td> <td>Πρόσθ. τέλος χαρτ.....</td> </tr> <tr> <td>>> >> παρακρατήθηκε στα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα (η) 410</td> <td></td> <td>Πρόσθ. εισφ.ΟΓΑ χαρτ.....</td> </tr> <tr> <td>Φόρος οικοδ. επιχ. άρθρου 11. ν. 3296/2004 (θ) 111</td> <td></td> <td>Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.....</td> </tr> <tr> <td>Φόρος αλλοδαπής κα αρ. 10 ν. 2578/1998 (ι) 600</td> <td></td> <td>Σύνολο:.....</td> </tr> <tr> <td>Άθροισμα (στ+ζ+η+θ+ι) (ια) 701</td> <td></td> <td>Α.Χ.Κ.....</td> </tr> <tr> <td>Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (ια-γ) (ιγ) 012</td> <td></td> <td>Ο ενεργήσας τη βεβαίωση.....</td> </tr> <tr> <td>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (γ-ια) (ιβ) 011</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσεως ΝΑΙ/ΟΧΙ** <input type="checkbox"/> (ιθ) 014</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Τέλη Χαρτοσ. στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθ. Ακ/των (δ) 006</td> <td></td> <td>Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης.....</td> </tr> <tr> <td>Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου..... (ε) 007</td> <td></td> <td>.....2007</td> </tr> <tr> <td>Πρόσθετος φόρος.....% λόγω εκπροθ.....(ιδ) 013</td> <td></td> <td>Ο ενεργήσας τον έλεγχο.....</td> </tr> <tr> <td>Πρόσθετο τέλος χαρτ.....% λόγω εκπροθ.....(ιε) 113</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Προσθ. εισφορά ΟΓΑ χαρτ.....% λόγω εκπροθ.....(ιστ) 997</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Άθροισμα (ιβ+ιθ+δ+ε+ιδ+ιε+ιστ) (ιζ) 702</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ιζ-ιγ)..... 704</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (ιγ-ιζ)..... 703</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>			ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΛΠ.	ΕΥΡΩ	ΒΕΒΑΙΩΣΗ ** (ΕΥΡΩ)	Φόρος που αναλογεί [.....] * (α) 004		Φόρος.....	Συμπληκός φόρος 3% στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα (β) 005		Τέλη Χαρτοσ.....	Άθροισμα (α+β) (γ) 700		ΟΓΑ Χαρτοσ.....	Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε (στ) 008		Πρόσθ. φόρος.....	>> >> παρακρατήθηκε (ζ) 009		Πρόσθ. τέλος χαρτ.....	>> >> παρακρατήθηκε στα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα (η) 410		Πρόσθ. εισφ.ΟΓΑ χαρτ.....	Φόρος οικοδ. επιχ. άρθρου 11. ν. 3296/2004 (θ) 111		Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.....	Φόρος αλλοδαπής κα αρ. 10 ν. 2578/1998 (ι) 600		Σύνολο:.....	Άθροισμα (στ+ζ+η+θ+ι) (ια) 701		Α.Χ.Κ.....	Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (ια-γ) (ιγ) 012		Ο ενεργήσας τη βεβαίωση.....	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (γ-ια) (ιβ) 011			Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσεως ΝΑΙ/ΟΧΙ** <input type="checkbox"/> (ιθ) 014			Τέλη Χαρτοσ. στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθ. Ακ/των (δ) 006		Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης.....	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου..... (ε) 007	2007	Πρόσθετος φόρος.....% λόγω εκπροθ.....(ιδ) 013		Ο ενεργήσας τον έλεγχο.....	Πρόσθετο τέλος χαρτ.....% λόγω εκπροθ.....(ιε) 113			Προσθ. εισφορά ΟΓΑ χαρτ.....% λόγω εκπροθ.....(ιστ) 997			Άθροισμα (ιβ+ιθ+δ+ε+ιδ+ιε+ιστ) (ιζ) 702			Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ιζ-ιγ)..... 704			Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (ιγ-ιζ)..... 703				
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΛΠ.	ΕΥΡΩ	ΒΕΒΑΙΩΣΗ ** (ΕΥΡΩ)																																																																	
Φόρος που αναλογεί [.....] * (α) 004		Φόρος.....																																																																	
Συμπληκός φόρος 3% στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα (β) 005		Τέλη Χαρτοσ.....																																																																	
Άθροισμα (α+β) (γ) 700		ΟΓΑ Χαρτοσ.....																																																																	
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε (στ) 008		Πρόσθ. φόρος.....																																																																	
>> >> παρακρατήθηκε (ζ) 009		Πρόσθ. τέλος χαρτ.....																																																																	
>> >> παρακρατήθηκε στα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο εισοδήματα (η) 410		Πρόσθ. εισφ.ΟΓΑ χαρτ.....																																																																	
Φόρος οικοδ. επιχ. άρθρου 11. ν. 3296/2004 (θ) 111		Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.....																																																																	
Φόρος αλλοδαπής κα αρ. 10 ν. 2578/1998 (ι) 600		Σύνολο:.....																																																																	
Άθροισμα (στ+ζ+η+θ+ι) (ια) 701		Α.Χ.Κ.....																																																																	
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (ια-γ) (ιγ) 012		Ο ενεργήσας τη βεβαίωση.....																																																																	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (γ-ια) (ιβ) 011																																																																			
Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσεως ΝΑΙ/ΟΧΙ** <input type="checkbox"/> (ιθ) 014																																																																			
Τέλη Χαρτοσ. στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθ. Ακ/των (δ) 006		Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης.....																																																																	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου..... (ε) 007	2007																																																																	
Πρόσθετος φόρος.....% λόγω εκπροθ.....(ιδ) 013		Ο ενεργήσας τον έλεγχο.....																																																																	
Πρόσθετο τέλος χαρτ.....% λόγω εκπροθ.....(ιε) 113																																																																			
Προσθ. εισφορά ΟΓΑ χαρτ.....% λόγω εκπροθ.....(ιστ) 997																																																																			
Άθροισμα (ιβ+ιθ+δ+ε+ιδ+ιε+ιστ) (ιζ) 702																																																																			
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ιζ-ιγ)..... 704																																																																			
Ή Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (ιγ-ιζ)..... 703																																																																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 25%;">ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)</th> <th style="width: 10%;">1/8</th> <th style="width: 10%;">100%</th> <th style="width: 20%;">Παραλήφθηκε :</th> <th style="width: 35%;">Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Φόρος:</td> <td></td> <td></td> <td>Εμπρόθεσμα : ** <input type="checkbox"/></td> <td>.....2007</td> </tr> <tr> <td>Τέλη χαρτοσήμου:</td> <td></td> <td></td> <td>Εκπρόθεσμα : ** <input type="checkbox"/></td> <td>Ο ΔΗΛΩΝ</td> </tr> <tr> <td>ΟΓΑ χαρτοσήμου:</td> <td></td> <td></td> <td>Μήνες</td> <td>Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.</td> </tr> <tr> <td>Προκαταβολή φόρου:</td> <td></td> <td></td> <td>Εκπροθέσμου : ** <input type="checkbox"/></td> <td>Επώνυμο:.....</td> </tr> <tr> <td>Πρόσθετος φόρος : (ολόκληρο το ποσό)</td> <td></td> <td></td> <td>.....2007</td> <td>Όνομα:.....</td> </tr> <tr> <td>Πρόσθ. τέλος χαρ/μου : (ολόκληρο το ποσό)</td> <td></td> <td></td> <td>Ο ΠΑΡΑΛΛΩΝ</td> <td>Δ/ση:.....</td> </tr> <tr> <td>Πρόσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ.: (ολόκληρο το ποσό)</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>Α.Φ.Μ.:.....</td> </tr> <tr> <td>Σύνολο:.....</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>Αρμόδια Δ.Ο.Υ. :.....</td> </tr> <tr> <td>Αριθ. διπλοτύπου:.....</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>Αρ. μητρ.αδ. ασκ. επαγγ/τος:.....</td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: center;">Ο Επιμελητής Είσπραξης</td> <td>Κατηγορία άδειας :.....</td> </tr> <tr> <td colspan="4"></td> <td>.....2007</td> </tr> <tr> <td colspan="4"></td> <td style="text-align: center;">Ο ΔΗΛΩΝ</td> </tr> </tbody> </table>			ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)	1/8	100%	Παραλήφθηκε :	Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος	Φόρος:			Εμπρόθεσμα : ** <input type="checkbox"/>2007	Τέλη χαρτοσήμου:			Εκπρόθεσμα : ** <input type="checkbox"/>	Ο ΔΗΛΩΝ	ΟΓΑ χαρτοσήμου:			Μήνες	Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.	Προκαταβολή φόρου:			Εκπροθέσμου : ** <input type="checkbox"/>	Επώνυμο:.....	Πρόσθετος φόρος : (ολόκληρο το ποσό)		2007	Όνομα:.....	Πρόσθ. τέλος χαρ/μου : (ολόκληρο το ποσό)			Ο ΠΑΡΑΛΛΩΝ	Δ/ση:.....	Πρόσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ.: (ολόκληρο το ποσό)				Α.Φ.Μ.:.....	Σύνολο:.....				Αρμόδια Δ.Ο.Υ. :.....	Αριθ. διπλοτύπου:.....				Αρ. μητρ.αδ. ασκ. επαγγ/τος:.....	Ο Επιμελητής Είσπραξης				Κατηγορία άδειας :.....				2007					Ο ΔΗΛΩΝ
ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)	1/8	100%	Παραλήφθηκε :	Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος																																																															
Φόρος:			Εμπρόθεσμα : ** <input type="checkbox"/>2007																																																															
Τέλη χαρτοσήμου:			Εκπρόθεσμα : ** <input type="checkbox"/>	Ο ΔΗΛΩΝ																																																															
ΟΓΑ χαρτοσήμου:			Μήνες	Ο Προϊστάμ. Λογιστηρίου κλπ.																																																															
Προκαταβολή φόρου:			Εκπροθέσμου : ** <input type="checkbox"/>	Επώνυμο:.....																																																															
Πρόσθετος φόρος : (ολόκληρο το ποσό)		2007	Όνομα:.....																																																															
Πρόσθ. τέλος χαρ/μου : (ολόκληρο το ποσό)			Ο ΠΑΡΑΛΛΩΝ	Δ/ση:.....																																																															
Πρόσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ.: (ολόκληρο το ποσό)				Α.Φ.Μ.:.....																																																															
Σύνολο:.....				Αρμόδια Δ.Ο.Υ. :.....																																																															
Αριθ. διπλοτύπου:.....				Αρ. μητρ.αδ. ασκ. επαγγ/τος:.....																																																															
Ο Επιμελητής Είσπραξης				Κατηγορία άδειας :.....																																																															
			2007																																																															
				Ο ΔΗΛΩΝ																																																															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ</th> <th style="width: 50%;">Ο Ενεργήσας την έκπτωση</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Έγινε έκπτωση για ποσό Ευρώ.....</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.....</td> <td></td> </tr> <tr> <td>.....2007</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ο Ενεργήσας την έκπτωση</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>			ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ	Ο Ενεργήσας την έκπτωση	Έγινε έκπτωση για ποσό Ευρώ.....		Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.....	2007		Ο Ενεργήσας την έκπτωση																																																								
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ	Ο Ενεργήσας την έκπτωση																																																																		
Έγινε έκπτωση για ποσό Ευρώ.....																																																																			
Αρ. Τ.Α.Φ.Ε.....																																																																			
.....2007																																																																			
Ο Ενεργήσας την έκπτωση																																																																			

*Για κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους ο συντελεστής μειώνεται κατά 40%.
 **Συμπληρώνεται από την Υπηρεσία

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"

		ΠΟΣΑ	
	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης: α) άρθρου 15 ν. 3296/2004	801	β) βιβλίων: 015
	Κέρδη ισολογισμού χρήσης (Λ' 86.99)		016
	Ή ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης		017
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημίας αφαιρούνται:	1. Φόροι που δεν εκπίπτουν	018	
	2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέσθηκε πλέον των νομίμων	019	
	3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσεις - πρόστιμα ΚΒΣ	020	
	4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	021	
	5. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	022	
	6. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	023	
	7.	025	
	Σύνολο κερδών	024	
	Υπόλοιπο ζημιών	224	
Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημίας προστίθενται:	1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	026	
	2. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (υπερξία από πώληση μετοχών ΜΗ εισηγμένων)	027	
	3. Έσοδα Αφορολόγητα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)	028	
	4. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια	460	
	5.	461	
	Κέρδη χρήσεως	029	
	Ζημιά χρήσεως	030	
	* Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών εταιριών	100	
	Επιπλέον καθαρά κέρδη υπαγόμενης στο άρθ. 15 του ν. 3296/2004 δραστηριότητας	802	
	Καθαρά κέρδη (αυτοελέγχου)		
	Ζημία από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	803	
	Κέρδη από δραστηριότητα μη υπαγόμενη στην αυτοπεραίωση	804	
	ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ		
	Μερίσματα	031	
	Αμοιβές μελών Δ.Σ. και Δ/ντών	032	
	Αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού	033	
	Συνολικό ποσό διανεμομένων κερδών ΕΠΕ και ΣΥΝ/ΜΩΝ	429	
	ΣΥΝΟΛΟ	430	
Προστίθενται :	1. Μέρους αφορολ. εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα	034	
	Διαν. Κέρδη		
 x Αφορολ. Έσοδα		
	Κέρδη ισολογισμού		
	2. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	035	
	3. Μέρους κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα	036	
	Διαν. Κέρδη		
 x Κέρδη φορολ. κατ' ειδ. τρόπο		
	Κέρδη ισολογισμού		
	4. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	037	
	Κέρδη	038	
	Ζημιά	338	
	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	039	
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	040	
	ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	400	
	ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤ. ΝΟΜΩΝ, ΚΛΠ.		
	1. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν. 269/1976	042	
	2. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν. 1262/1982	043	
	3. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη Χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990	044	
	4. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998	046	
	5. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3299/2004	045	
	6. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ν. 3296/2004, άρθρο 9 παρ. 8 (Εξωλογιστικά)	060	
	7. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία ν. 3522/2006 άρθρο 4 παρ. 10 (Εξωλογιστικά)	071	
	8.	059	
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	048	
	ΖΗΜΙΑ	448	
	ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ (Δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό του ΚΑ: 071)	449	

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ

** 800

ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή) 950 ΝΑΙ 1 Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας επιχείρησης)

II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΧΡΗΣΗΣ

1. Φόρος κερδών και συμπληρ. φόρος	x 65% ή 32,5%	049
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος επί τόκων, 3% κλπ.		050
3. Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης		051

* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των τεκμαρτών κερδών

** Καταχωρείται το ίδιο ποσό με αυτό του ΚΑ: 015

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

III. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΕΡΕΣ ΠΗΓΕΣ Α. Εισόδημα από ακίνητα (ανακεφαλαίωση*)

200	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού του ΚΑ: 205)	210	Ιδιόχρηση.	Σύνολο.
205	Εκμίσθωση και Υπεκμίσθωση κατοικιών από 1.1.2007 και μετά.			

Β. Εισόδημα από κινητές αξίες Τόκοι, τοκομερίδια κ.λ.π. ως και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ανώνυμες εταιρίες

Α/Α	Πρόβλεψη εισοδήματος.		Φορολογηθέντα Μερίσματα	Περίοδος ισολογισμού	Χρονολογία κτήσης	Ανάλυση εισοδήματος.	
	Ανώνυμη Εταιρία κλπ. ή χρεώστης	Είδος				Καθαρό ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							

Γ. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Α/Α	Περιοχή (Δήμος ή κοινότητα) αγρακτήματος	Είδος Παραγωγής	Αριθμός στρεμμάτων	Εισόδημα
1				
2				
3				
	ΣΥΝΟΛΟ			250

Δ. Εισόδημα από συμμετοχή σε ΕΠΕ, προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες κλπ.

Α/Α	Επωνυμία, Νομική Μορφή	Διεύθυνση	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Διαχ/κή περίοδος	Συνολικό καθαρό κέρδος επιχ/σης	Ποσοστό συμμεχ/σης	Ποσό εισοδήματος	Καταβληθείς φόρος στο όνομα του νομ. προσώπου
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								

IV. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου**)

Α/Α	Επώνυμο - Όνομα - Όνομα Πατρός	Αριθμός Φορολ. Μητρώου	Ιδιότητα στο νομικό πρόσωπο	Διεύθυνση κατοικίας	Διάρκεια	Παρατηρήσεις
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						

V. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΕΠΕ

Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΙΔΙΟΤΗΤΑ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.
1					
2					
3					
4					

* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ** Ανανοάζεται η σύνθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και κάθε μεταβολή στη διάρκεια του χρόνου

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.

VI. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ v. 3299/2004

Αξία επενδύσεων του v. 3299/2004 που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση και υπάγονται στο καθεστώς της φορολογικής απαλλαγής του άρθρου 4 του ίδιου νόμου.				
ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ	ΠΕΡΙΟΧΗ Α'	ΠΕΡΙΟΧΗ Β'	ΠΕΡΙΟΧΗ Γ'	ΠΕΡΙΟΧΗ Δ'
ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΤΟΜΕΑΣ	301	311	321	331
ΔΕΥΤΕΡΟΓΕΝΗΣ ΤΟΜΕΑΣ	302	312	322	332
ΤΟΥΡΙΣΜΟΣ	303	313	323	333
ΤΡΙΤΟΓΕΝΗΣ ΤΟΜΕΑΣ	304	314	324	334
ΛΟΙΠΑ	306	316	326	336
ΣΥΝΟΛΑ	614 *	634 *	654 *	674 *

* Μεταφορά από τους κωδικούς της Ενότητας 19 ΜΕΡΟΣ VII της "Δήλωσης φορολογικής Απαλλαγής" (αρ.πρωτ.1100384/11194/Β0012/ΠΟΛ1130/9-11-2006 Α.Υ.Ο)

VII. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ, ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΑ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ	340 *
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ ΣΤΑ ΠΛΙΟ ΠΛΑΝΟ ΠΟΣΑ	341
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ - ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ	342 *

* Δικαιώματα και αποζημιώσεις που συνιστούν δαπάνη ή εισόδημα, αντίστοιχα, της επιχείρησης για τη χρήση 2006, βάσει των διατάξεων του v. 2238/1994.

ΟΔΗΓΙΕΣ

1. Υπόχρεοι για υποβολή της δήλωσης.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τα νομικά πρόσωπα της παραγρ. 1 του άρθρου 101 του v. 2238/1994 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, αλλοδαπές εταιρείες, δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις κλπ.) με εξαίρεση τις ανώνυμες τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες για τις οποίες υπάρχει διαφορετικό έντυπο δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος.

2. Χρόνος υποβολής της φορολογ. δήλωσης - Υποχρέωση καταβολής της πρώτης δόσης του φόρου εισοδ/τος κλπ.

Η δήλωση υποβάλλεται, σε τρία αντίτυπα μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειρ. περιόδου. Από τα ανωτέρω αντίτυπα, τα δύο (2) παραμένουν στη Δ.Ο.Υ. το δε τρίτο, αφού θεωρηθεί, ελέγχει θέση απόδειξης υποβολής της δήλωσης. Τονίζεται ότι, μαζί με τη δήλωση πρέπει να καταβληθεί και η προβλεπόμενη από το νόμο πρώτη δόση φόρου εισοδ/τος, τελών κλπ, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής ολοκλήρου του οφειλόμενου ποσού, δεν παρέχεται έκπτωση.

Επίσης, στη δήλωση πρέπει απαραίτητα:

- Να αναγράφεται στο επάνω δεξιά μέρος αυτής ο αριθμός φορολογικού μητρώου, καθώς και ο αριθμός φακέλλου της επιχείρησης, εφόσον η αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. τρέφει το αρχείο της κατά αύξοντα αριθμό φακέλλου, και
- Να συμπληρώνονται με ακρίβεια τα στοιχεία του υπόχρεου. Ειδικά η επωνυμία του νομικού προσώπου πρέπει να είναι αυτή που ορίζεται στο καταστατικό του. Επίσης, αναλυτικά πρέπει να γράφεται και το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης.

3. Δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με τη φορολογική δήλωση.

Μαζί με τη δήλωση υποβάλλονται:

- Αντίγραφο ισολογισμού με ανάλυση του λογαριασμού "Αποτελέσματα Χρήσεως", νόμιμα υπογεγραμμένο, καθώς και αντίγραφο του λογ. "εκμετάλλευσής".
- Το έντυπο Ε3 Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών.
- Την προβλεπόμενη από τις διατάξεις της αρ. πρωτ. 1100384/11194/Β0012/ΠΟΛ1130/9-11-2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 7 του v. 3299/2004, "Δήλωση Φορολογικής Απαλλαγής" για επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής του νόμου αυτού.

δ) Τρία (3) αντίτυπα των πραγματοποιούμενων σε κάθε διαχειριστική χρήση επενδύσεων και αφορολόγητων κρατήσεων των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων (v. 289/1976, v. 1262/1982, v. 1892/1990, και v. 2601/1998).

Τα έντυπα αυτά θα υποβάλλονται και στην περίπτωση που δεν έγιναν επενδύσεις μέσα στη διαχειριστική χρήση που έληξε, εφόσον συνεχίζεται κατά τη χρήση αυτή η αφορολόγητη έκπτωση για την αξία των επενδύσεων των προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων που δεν έχει καλυφθεί από κέρδη μέχρι του χρόνου αυτού. Επίσης στην περίπτωση που πραγματοποιήθηκε ζημία στη διαχειριστική χρήση που έληξε, θα υποβάλλονται τα πιο πάνω έντυπα για γενόμενες, μέσα στη χρήση αυτή επενδύσεις και για την αξία των επενδύσεων που δεν καλύφθηκε κατά τις προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις.

ε) Κατάσταση σε δύο αντίτυπα, στην οποία θα εμφανίζεται το ποσό που διατέθηκε μέσα στη διαχειρ. χρήση 2006 για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων του άρθρου 3 του v. 2601/1998, προκειμένου να καλυφθούν τα σχηματισθέντα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων από τα οδοντόμηνια κέρδη των χρήσεων 2003, 2004 και 2005 (μόνο αυτές που προήλθαν από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων), και υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

στ) Βεβαίωση του Υπουργείου Ανάπτυξης με την οποία εγκρίνονται επενδυτικά σχέδια των υποπεριπτώσεων (ii), (iii), (iv), (vii), (xi) της περίπτωσης ε' και των υποπεριπτώσεων (vi), (vii), (viii) της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του v. 3299/2004, τα οποία αφορούν την ίδρυση ή επέκταση βιομηχανικών μονάδων, την παραγωγή καινοτομικών προϊόντων, την αγορά και εγκατάσταση σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανογράφησης κλπ. καθώς επίσης και αντίστοιχες βεβαιώσεις έγκρισης επενδυτικών σχεδίων οι οποίες ορίζονται στις παραγράφους 16, 17, 18, 20, 21 και 22 του άρθρου 5 του v. 3299/2004.

ζ) Απόσπασμα πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου ή της συνέλευσης των εταίρων ΕΠΕ που αφορά την πρόταση διανομής των κερδών.

η) Βεβαίωση των φόρων που έχουν παρακρατηθεί.

θ) Έγγραφο εκπροσώπησης, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις.

ι) Δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) εφόσον επήλθε μεταβολή.

ια) Τα γραφεία αλλοδαπών επιχειρήσεων που έχουν εγκατασταθεί με τις διατάξεις του α.ν.89/1967 και του v.3427/2005, φωτοτυπία της απόφασης Δ/νσης Κεφαλαίων Εξωτερικού του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία έχει καθορισθεί το ετήσιο ποσοστό κέρδους επί των δαπανών (cost-plus), καθώς και κατάσταση δαπανών επί των οποίων εφαρμόζεται ο παραπάνω συντελεστής.

4. Μειωμένος συντελεστής φορολογίας

Σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 9 του v. 2992/2002, στον ΚΑ: 004 γράφεται το ποσό φόρου που προκύπτει μετά την αφαίρεση του ποσού που αναγράφεται στον ΚΑ: 083 από το ποσό του ΚΑ: 081.

Υ.Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

4.11. Βιβλιογραφία

- www.e-forologia.gr
- www.taxheaven.gr
- www.in.gr
- www.angelfire.com
- Κ. ΚΑΣΤΡΙΝΟΣ ΣΤΡΑΤΗΣ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ 2 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)»
- ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ – ΑΝΤΩΝΗΣ ΚΑΡΑΒΟΚΥΡΗΣ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ»
- www.google.gr
- Δ. ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΥ «ΓΕΝΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ», 2002
- Π. ΔΕΡΤΙΛΗ « ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ», 1999
- Ν. ΖΑΡΚΑΛΗ «ΚΩΔΙΚΑΣΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ », 2006
- Λ. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ», 1999
- Λ. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ «ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΉ» , 1975
- ΑΓΑΠΗΤΟΣ ΚΡΑΤΣΗΣ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ AGENDA» 2006
- ΑΓΑΠΗΤΟΣ ΚΡΑΤΣΗΣ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ», 2003
- ΜΠΑΡΜΠΑΣ « ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ», 2002
- Ν. ΜΠΑΡΜΠΑΣ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ», 2006
- ΓΡ. ΜΕΝΤΗΣ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ», 2003
- ΔΙΟΝ. ΠΟΛΥΧΡΟΝΟΠΟΥΛΟΣ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ», 2004
- ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ «ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ», 2004
- Δ. ΣΑΝΤΗ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ – ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟ ΔΙΚΑΙΟ», 1959
- ΧΡ. ΤΟΤΣΗΣ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ» , 2003

Φορολογία εισοδήματος μισθωτών και ελευθέρων επαγγελματιών.