



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

<http://www.teicrete.gr>

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ: ΚΡΑΣΑΝΑΚΗ ΚΥΡΙΑΚΗ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: κ. ΚΑΣΤΡΙΝΟΣ

2007

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΚ= ΑΣΤΙΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ

ΚΦΕ= ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΚΒΣ= ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

ΔΕΚ= ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ

ΙΚΑ= ΙΔΡΥΜΑ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ

ΝΔΠΠ= ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΟΤΑ= ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ	5
ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΣΧΕΤΙΚΗΣ ΜΕ ΑΥΤΟ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ.....	5
Α) ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	5
Α1) Η ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΠΗΓΗΣ.....	6
Α2) Η ΠΕΡΙΟΔΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	7
Α3) Ο ΧΡΗΜΑΤΙΚΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	8
ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ	9
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	13
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	13
1.1) Αντικείμενο φόρου	13
1.2) Αρχή του ενιαίου της φορολογίας	14
<i>Παράδειγμα:</i>	14
1.3) Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος.....	16
1.4) Κοινή προοδευτική κλίμακα στο καθαρό φορολογητέο εισόδημα.....	17
❖ ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2005.	18
❖ ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΜΙΣΘΟΥΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2005.....	18
❖ ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ.....	19
❖ ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ	19
1.5) Χρόνος επιβολής του φόρου	21
1.6) Οικονομικό και φορολογικό έτος.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	23
ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	23
2.1) ΕΠΤΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	25
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	25
3.1 ΠΡΟΣΩΠΑ ΥΠΟΧΡΕΑ ΣΕ ΦΟΡΟ	26
3.2) Επιδόματα - αποζημιώσεις - πρόσθετες αμοιβές.....	28
3.2.1) Δωρεάν παροχές σε μισθωτούς προς το συμφέρον του εργοδότη	29

3.2.2) Παροχές σε είδος καταβαλλόμενες σε μισθωτούς προς το συμφέρον του εργοδότη.....	30
3.3) Χαρακτηρισμός της εργασίας ως εξαρτημένης.....	30
3.4) Εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.....	31
3.5) Μισθός - ημερομίσθιο – σύνταξη.....	33
3.5.1) Συντάξεις εξωτερικού.....	34
3.5.2) Μισθός που καταβάλλεται σε συγγενικά πρόσωπα του εργοδότη(σύζυγο, τέκνα, αδερφούς).....	35
3.5.3) Μισθός της συζύγου του επιχειρηματία.....	36
3.6) Δικηγόροι με πάγια αντιμισθία.....	37
3.7) Μερίσματα μετοχικών ταμείων.....	38
3.8) Αποζημιώσεις σε αποχωρούντες μισθωτούς.....	38
3.9) Αμοιβές προσώπων εργαζομένων περιστασιακά.....	39
3.9.1) Έκπτωση δαπάνης που καταβλήθηκε σε υπαλλήλους για εργασία παραχθείσα εκτός εργάσιμων ωρών.....	40
3.10) Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.....	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	46
ΕΙΣΟΔΗΜΑ	46
4.1) ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	46
4.1.1) Απόκτηση και πραγματοποίηση του εισοδήματος.....	46
4.1.2) Χρόνος απόκτησης εισοδήματος που καταβάλλεται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος που ανάγεται.....	46
4.1.3) Χρόνος απόκτησης του δώρου Χριστουγέννων.....	47
4.2) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	48
4.2.1) Ακαθάριστο εισόδημα.....	48
4.2.2) Καθαρό εισόδημα.....	48
4.3.3) Αυτοτελής φορολόγηση εισοδημάτων.....	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ	51
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ	51
5.1) ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΤΟΥ	51
5.1.1) Έννοια εισοδήματος.....	51
5.1.2) Έννοια ελευθέρου επαγγέλματος.....	52
5.2) Κατονομασία ελευθέρων επαγγελματιών	53
5.2.1) Ελεύθεροι επαγγελματίες αμειβόμενοι με πάγια αντιμισθία.....	54
5.2.2) Λογιστές – φοροτέχνες.....	55
5.3) ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	56
5.3.1) Εισόδημα το οποίο αντιπροσωπεύει εργασία περισσότερων ετών.....	56
5.4) ΤΡΟΠΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ	58
5.4.1) Λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.....	58
5.4.2) Εξωλογιστικός (τεκμαρτός)προσδιορισμός του εισοδήματος.....	61
5.5) Συντελεστές αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών	66
<i>Καθορισμός συντελεστών σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού</i>	<i>66</i>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ	70
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	70
6.1) Υπόχρεοι σε παρακράτηση	70
6.2) Παρακράτηση φόρου μεγαλύτερου από τον οφειλόμενο.	71
6.3) Άρνηση του εργοδότη να επιδείξει τα μισθοδοτικά στοιχεία του προσωπικού στον έλεγχο.	71
6.4) Γενικές οδηγίες και επισημάνσεις για την παρακράτηση του φόρου από μισθωτές υπηρεσίες.....	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ	74
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ	74
7.1) Ακαθάριστη αμοιβή. Τρόπος υπολογισμού της.....	74
7.2) Υπόχρεοι σε παρακράτηση του φόρου.	75
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ	77
ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	77
8.1) ΠΟΙΟΙ ΕΙΝΑΙ ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2006 (Άρθρα 61,64,101,107 ν.2238/94)	77
❖ ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΓΙΑ ΜΙΣΘΩΤΟΥΣ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΛ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2006.....	79
8.2) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2006.....	80
8.2.1) Μισθωτών και ημερομισθίων	80
Για τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο.....	81
Παραδείγματα:	82
8.2.2) Προσωρινές δηλώσεις και οριστική δήλωση απόδοσης Π.Φ. μισθωτών υπηρεσιών	83
❖ ΔΙΜΗΝΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 2006 ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΦΜΥ ΜΕ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ	84
8.2.3) Οριστική δήλωση απόδοσης ΦΜΥ.....	84
8.2.4) ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ.....	85
(γιατροί, καλλιτέχνες, συγγραφείς-άρθρα 58,59 ΚΦΕ).....	85
8.3) ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΛ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ.....	85
8.3.1) Υπολογισμός περαίωσης για ελ. επαγγελματίες με βιβλία Α΄ και Β΄ κατηγορίας κατά χρήση	85
Παράδειγμα:.....	86
8.3.2) Υπολογισμός περαίωσης σε ελεύθερους επαγγελματίες με βιβλία Γ΄ κατηγορίας κατά χρήση.	87
Παράδειγμα:.....	87
8.3.3) Καταβολή ποσού	88
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	89

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΣΧΕΤΙΚΗΣ ΜΕ ΑΥΤΟ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ.

Α) ΕΝΝΟΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί την πιο χαρακτηριστική μορφή προσωπικού και άμεσου φόρου, γιατί όταν επιβάλλεται στα φυσικά πρόσωπα, υπολογίζεται με βάση τα στοιχεία εκείνα που αποδεικνύουν κατά τρόπο άμεσο τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου, δηλαδή λαμβάνοντας υπόψη την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση αυτού, καθώς και το ύψος του εισοδήματός του.

Επειδή στο φορολογικό δίκαιο της χώρας μας δεν ορίζεται κατά τρόπο ρητό και άμεσο η έννοια του εισοδήματος, ο ερμηνευτής και ο εφαρμοστής των σχετικών φορολογικών διατάξεων, προκειμένου να καλύψουν το νομοθετικό αυτό κενό, υιοθέτησαν σιωπηρώς τη σχετική έννοια του άρθρου 961 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ) περί των καρπών πράγματος και δικαιώματος, που συνιστά τη στενή νομική έννοια του φορολογικού εισοδήματος.

Παράλληλα όμως η φορολογική νομοθεσία της χώρας μας κυρίως μετά τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο για ταμειυτικούς λόγους, δηλαδή με σκοπό την αύξηση των δημοσίων εσόδων, με ρητές διατάξεις διεύρυνε τη φορολογητέα ύλη και ενέταξε στην έννοια του εισοδήματος και ορισμένα άλλα στοιχεία του ιδιωτικού πλούτου τα οποία δεν αποτελούν εισόδημα με την στενή του όρου έννοια αλλά

έχουν χαρακτήρα είτε ωφελήματος είτε κεφαλαίου. (Α. Θεοχαροπούλου, φορολογικό δίκαιο, 1999) Με τον τρόπο αυτό διαμορφώθηκε η ευρεία έννοια του φορολογικού εισοδήματος.

Αν τώρα αναλύσουμε το άρθρο 961 του ΑΚ, θα διαπιστώσουμε ότι απορρέουν τρία συνθετικά στοιχεία της στενής έννοιας του εισοδήματος, τα οποία είναι :

- Η σταθερότητα της πηγής
- Η περιοδικότητα του προϊόντος και
- Ο χρηματικός χαρακτήρας του φορολογικού εισοδήματος.

Α1) Η ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΠΗΓΗΣ

Προκειμένου ένα στοιχείο του πλούτου να αποτελεί εισόδημα με την στενή του όρου έννοια, απαιτείται η πηγή του πλούτου αυτού να παραμένει σταθερή και να μην αλλοιώνεται τουλάχιστον βραχυχρόνια με την αφαίρεση από αυτήν για περισσότερες από μία φορές στοιχείων εισοδήματος.

Δηλαδή, σταθερότητα της πηγής σημαίνει ότι η πηγή επιβιώνει μετά την αφαίρεση από αυτήν, στοιχείων εισοδήματος και δεν καταστρέφεται, για ορισμένο χρόνο στο μέλλον. (Ν. Μπάρμπας, φορολογία εισοδήματος, 2006) Η σταθερότητα της πηγής του εισοδήματος δεν πρέπει να εκλαμβάνεται και ως διαίωσιση αυτής. Καμία πηγή εισοδήματος δεν είναι αιώνια αλλά όλες οι πηγές υπόκεινται στον αέναο νόμο της φθοράς.

Πρέπει να σημειωθεί ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας κατά το παρελθόν, κατά τον προσδιορισμό των στοιχείων της στενής έννοιας του φορολογικού εισοδήματος, περιόρισε σημαντικά την έννοια της

σταθερής πηγής προέλευσης, αναγνωρίζοντας ως πηγές μόνο την περιουσία και την εργασία. Από την άλλη πλευρά, οι διατάξεις του άρθρου 961 του ΑΚ δεν προβλέπουν ως προϋπόθεση για το χαρακτηρισμό ενός οικονομικού στοιχείου ως εισοδήματος την προέλευση αυτού μόνο από την εργασία και την περιουσία. Ειδικότερα, όσον αφορά τα επιδόματα που καταβάλλονται στους εργαζομένους, πληρούν όλα τα στοιχεία της στενής έννοιας του εισοδήματος, εφόσον και σταθερότητα πηγής υπάρχει, που είναι η εργασία του υπαλλήλου, και περιοδικότητα έχουν, αλλά και χρηματικό χαρακτήρα.

Α2) Η ΠΕΡΙΟΔΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

Το δεύτερο στοιχείο της στενής έννοιας του φορολογικού εισοδήματος αποτελεί η περιοδικότητα του προϊόντος. Ο όρος «περιοδικότητα» σημαίνει τη δυνατότητα αφαίρεσης, από μια πηγή για περισσότερες από μία φορές, στοιχείων ιδιωτικού πλούτου που για το λόγο αυτό αποτελούν εισόδημα. Ένα παράδειγμα για να γίνει κατανοητή η έννοια της περιοδικότητας είναι το εξής:

Οι μέτοχοι μιας κεφαλαιουχικής εταιρείας κανονικά αποκτούν ως εισόδημα το μέρισμα που διανέμει η εταιρεία στους μετόχους. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι οι μέτοχοι της εταιρείας θα λαμβάνουν υποχρεωτικά μέρισμα στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου. Και αυτό γιατί η διανομή ή όχι μερίσματος στους μετόχους εξαρτάται πρώτον από την πραγματοποίηση κερδών από την εν λόγω επιχείρηση και δεύτερον από την απόφαση του αρμοδίου οργάνου της εταιρείας να διανέμει κέρδη.

Επομένως, περιοδικότητα σημαίνει απλά τη «δυνατότητα» απόκτησης στοιχείων εισοδήματος για περισσότερες φορές στο μέλλον.

Α3) Ο ΧΡΗΜΑΤΙΚΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Το τρίτο συνθετικό στοιχείο της στενής έννοιας του φορολογικού εισοδήματος είναι ο χρηματικός χαρακτήρας αυτού ή τουλάχιστον η δυνατότητα άμεσης μετατροπής του σε χρηματικές μονάδες. Π.χ. οι μισθοί, τα μισθώματα, οι τόκοι των δανείων, αποτελούν εισοδήματα με τη μορφή πολιτικών καρπών γιατί έχουν αυτούσιο χρηματικό χαρακτήρα. Εξάλλου, οι καρποί από την καλλιέργεια της γης ή των δέντρων αποτελούν σε πρώτο στάδιο φυσικούς καρπούς και επομένως δεν έχουν χρηματικό χαρακτήρα. Στη συνέχεια όμως, εκποιούμενοι στην αγορά από τον καλλιεργητή μετατρέπονται άμεσα σε χρηματικές μονάδες και για το λόγο αυτό αποτελούν εισοδήματα.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ

Μέχρι τη φορολογική μεταρρύθμιση του 1919, το φορολογικό σύστημα της χώρας μας ήταν απλό, εφόσον απλή ήταν και η διάρθρωση της οικονομίας. Ειδικότερα, το σύστημα εκείνο το αποτελούσαν κυρίως οι έμμεσοι φόροι, οι σπουδαιότεροι των οποίων ήταν: οι τελωνειακοί δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης καπνού και οινοπνεύματος και τα έσοδα από τα φορολογικά μονοπώλια.

Την άμεση φορολογία συνιστούσαν διάφοροι απαρχαιωμένοι φόροι που δεν συνέβαλαν στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, ούτε στη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους. Ειδικότερα, τον κύριο πλούτο του νεοσύστατου Ελληνικού Κράτους τον αποτελούσε ο έγγειος πλούτος. Για το λόγο αυτό το ελληνικό φορολογικό σύστημα κατά το πρώτο ήμισυ του 19^{ου} αιώνα είχε ως αντικείμενο την έγγεια παραγωγή. Πράγματι, κατά την περίοδο αυτή ο φόρος της δεκάτης που είχε επιβληθεί επί τουρκοκρατίας διατηρήθηκε από τον Καποδίστρια, γιατί αποτελούσε το κύριο έσοδο του κρατικού προϋπολογισμού. *(Π. Δερτιλή, Γενικές Αρχές Δημοσιονομικού Δικαίου)*

Εξάλλου, ο φόρος επιτηδεύματος που είχε επιβληθεί το έτος 1830 και ο φόρος οικοδομών που είχε επιβληθεί το έτος 1836 αποτελούσαν σημαντικές πηγές εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού.

Πρώτη μορφή φόρου εισοδήματος στη χώρα μας αποτέλεσε ο φόρος που είχε επιβληθεί με το νόμο ΧΚ΄ του 1877 με τη μορφή του φόρου επί του εισοδήματος κινητών αξιών και έπληττε τα εισοδήματα των διανεμόμενων κερδών των ανωνύμων εταιρειών καθώς και τα εισοδήματα των αλλοδαπών ανωνύμων εταιρειών που αποκτώνταν στην

Ελλάδα. Λίγο αργότερα το 1885 επιβλήθηκε ένας ακόμη φόρος με τη μορφή «εισφοράς» στους μισθούς και τις συντάξεις.

Στη συνέχεια, το 1909 επιβλήθηκε ένας προοδευτικός φόρος στα εισοδήματα των προσώπων που διέθεταν μεγάλη φοροδοτική ικανότητα. Η εφαρμογή όμως του φόρου αυτού προσέκρουσε στην αντίδραση των φορολογουμένων, οι οποίοι φοβήθηκαν ότι με τον τρόπο αυτό υπήρχε ο κίνδυνος να αποκαλυφθούν τα απόρρητα των προσωπικών περιουσιακών τους στοιχείων. Για το λόγο αυτό το 1911 ο φόρος αυτός αντικαταστάθηκε με το φόρο εισοδήματος που υπολογιζόταν τεκμαρτώσ με βάση το μίσθωμα της κατοικίας του φορολογούμενου. Πιο συστηματική μορφή φόρου εισοδήματος επιβλήθηκε για πρώτη φορά στη χώρα μας, το έτος 1919 επί κυβερνήσεως Ελευθερίου Βενιζέλου με το νόμο 1640, «περί Κώδικος Φορολογίας των Καθαρών Προσόδων».

Πράγματι, με το νόμο αυτό πραγματοποιήθηκε μία σημαντική φορολογική μεταρρύθμιση που αποτέλεσε σταθμό στην εξέλιξη του συστήματος της φορολογίας εισοδήματος της χώρας μας, γιατί ενοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο φόρο οι διάφορες μορφές πολλαπλών φόρων εισοδήματος που επιβάλλονταν μέχρι τότε στις κατά τόπους διάφορες περιοχές της Ελλάδας.

Το νομοθέτημα αυτό υιοθέτησε το μικτό τύπο της φορολογίας εισοδήματος γνωστό ως σύστημα caillaux που ίσχυσε στη Γαλλία τα έτη 1914-1917.

Ο τύπος αυτός φορολογίας εισοδήματος αποτέλεσε το συνδυασμό των δύο ακραίων μορφών τύπων. Δηλαδή του αγγλικής προέλευσης συστήματος της αναλυτικής φορολόγησης και του γερμανικής προέλευσης συστήματος του ενιαίου φόρου. (Α. Θεοχαροπούλου, *Δημόσια Οικονομική*, 1975)

Δηλαδή, σύμφωνα με το σύστημα αυτό σε πρώτο στάδιο, το εισόδημα διακρινόταν σε επτά επιμέρους κατηγορίες ή πηγές [1). από οικοδομές, 2). από εκμίσθωση γαιών, 3). από κινητές αξίες, 4). από εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, 5). από γεωργικές επιχειρήσεις, 6). από μισθωτές υπηρεσίες και 7). από ελευθέρια επαγγέλματα] και για τον υπολογισμό του φόρου σε κάθε μια από τις κατηγορίες αυτές εισοδήματος εφαρμοζόταν ένας ειδικός αναλογικός φορολογικός συντελεστής. Σε δεύτερο στάδιο, τα καθαρά εισοδήματα των επιμέρους κατηγοριών αθροίζονταν αλγεβρικά μεταξύ τους και όταν το αλγεβρικό άθροισμα αυτών υπερέβαινε ένα καθορισμένο ποσό, εφαρμοζόταν σε αυτό και ένας προοδευτικός φορολογικός συντελεστής.

Με τη μορφή που εφαρμόστηκε το σύστημα αυτό στη χώρα μας, η φορολόγηση του εισοδήματος σε δεύτερο επίπεδο, δηλαδή στο αλγεβρικό άθροισμα των επιμέρους κατηγοριών, εφαρμοζόταν μόνο στα αθροίσματα των φυσικών προσώπων.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η παραπάνω φορολογία ίσχυσε στη χώρα μας για διάστημα 40 ετών, και υπέστη πολυάριθμες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις που δεν μετέβαλαν σημαντικά τη βάση και τα κύρια χαρακτηριστικά της.

Η φορολογική μεταρρύθμιση του 1919, ενώ είχε πρωταρχικό στόχο τη δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους σύμφωνα με τις αρχές της φορολογίας και της ισότητας, όπως προέκυψε από τη μακροχρόνια εφαρμογή της, δεν κατόρθωσε να υλοποιήσει αυτό της το στόχο. Οι κύριοι λόγοι που συντέλεσαν στην μη επιτυχία της φορολογίας, ήταν η έλλειψη φορολογικής συνείδησης, η ανεπάρκεια των φοροτεχνικών οργάνων, η έλλειψη τεχνικών μέσων ελέγχου, η αντίληψη όσων ασκούσαν κερδοσκοπικό επάγγελμα, ότι δήθεν η τήρηση των βιβλίων και στοιχείων αποτελούσε περιττή πολυτέλεια, καθώς επίσης και άλλοι πολιτικοί και οικονομικοί λόγοι. Όπως έχει

επισημανθεί, οι διάφορες τροποποιήσεις που ακολούθησαν είχαν σαν αποτέλεσμα την εκτροπή του αρχικού στόχου της φορολογίας για τη σύλληψη της πραγματικής φορολογητέας ύλης και την αντικατάστασή της με τον τεκμαρτό τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος. (Δ. Σάντη, *φορολογικό –τελωνειακό δίκαιο, 1959*)

Ο τύπος της φορολογίας αυτής εφαρμόστηκε για τα μεν εισοδήματα φυσικών προσώπων μέχρι το έτος 1955, για τα δε εισοδήματα των νομικών προσώπων μέχρι το έτος 1958. Ειδικότερα με το Ν. 3323/1955 για το εισόδημα των φυσικών προσώπων υιοθετήθηκε το σύστημα του ενιαίου προοδευτικού φόρου.

Η διάσπαση της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος σε δύο επιμέρους νομοθετήματα ίσχυσε στη χώρα μας μέχρι το έτος 1994, οπότε με το Ν.2238/1994 οι διατάξεις των νομοθετημάτων αυτών συγχωνεύτηκαν στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, στο εξής ΚΦΕ, που κυρώθηκε με το νόμο αυτό και ισχύει μέχρι σήμερα με ορισμένες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις νόμων.

Το ισχύον νομικό καθεστώς της φορολογίας εισοδήματος διακρίνεται στις διατάξεις του ΚΦΕ που προβλέπουν τη φορολογία εισοδήματος σε φυσικών προσώπων και σε εκείνες τις διατάξεις που προβλέπουν τη φορολογία εισοδήματος σε νομικών προσώπων. Αρκετές όμως από τις διατάξεις του ΚΦΕ είναι κοινές και εφαρμόζονται από κοινού και στις δύο κατηγορίες εισοδημάτων.

Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι με τις τελευταίες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις του ΚΦΕ, με τους νόμους, 3091/2002, αλλά και οι μεταγενέστεροι Ν.3296/2004, 3312/2005, 3427/2005, και 3453/2006, προσαρμόστηκε η ελληνική νομοθεσία περί φορολογίας του εισοδήματος τόσο προς το συνεχώς εξελισσόμενο κοινοτικό δίκαιο όσο και προς τις θέσεις της νομολογίας του Συμβουλίου Επικρατείας και του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων(ΔΕΚ).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1.1) Αντικείμενο φόρου

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2238/94, ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του.

Επίσης ο φόρος επιβάλλεται και στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει στο εξωτερικό και αποκτάται από φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Από τα παραπάνω διαφαίνεται ότι αντικείμενο του φόρου είναι αφενός, μεν το εισόδημα που παράγεται στην Ελλάδα και το οποίο σε κάθε περίπτωση, υποβάλλεται σε φόρο, έστω και αν εκείνος που το απέκτησε δεν κατοικεί ή δεν διαμένει στην Ελλάδα, αφετέρου, δε το εισόδημα που προκύπτει στο εξωτερικό και το οποίο υποβάλλεται σε φόρο μόνο εφόσον εκείνος που το απέκτησε, άσχετα με την ιθαγένειά του, έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Με το άρθρο 1 του νόμου καθιερώνεται η αρχή του ενιαίου της φορολογίας αφού για την επιβολή του φόρου λαμβάνεται υπόψη το συνολικό εισόδημα και όχι ένα έκαστο των επιμέρους εισοδημάτων, αυτοτελώς.

1.2) Αρχή του ενιαίου της φορολογίας

Σύμφωνα με τη αρχή αυτή, τα επιμέρους εισοδήματα δεν φορολογούνται αυτοτελώς και ξεχωριστά το καθένα τους, αλλά αποτελούν για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, ένα ενιαίο σύνολο. Η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να ενεργήσει μία και μόνη εγγραφή στο όνομα του υπόχρεου, για το άθροισμα των εισοδημάτων που έχει αποκτήσει από όλες τις πηγές. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα. Και στην άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και τα αρνητικά στοιχεία τους. Εξαιρέσεις υπάρχουν, και σε τέτοιες περιπτώσεις δεν εφαρμόζεται η αρχή της ενιαίας φορολογίας, αλλά το εισόδημα από ορισμένη πηγή φορολογείται αυτοτελώς.

Για παράδειγμα, αν κάποιος φορολογούμενος είχε ζημιά από εμπορική επιχείρηση, μπορεί να τη συμψηφίσει με το εισόδημα που πραγματοποίησε κατά το ίδιο έτος από ακίνητα ή κινητές αξίες και να φορολογηθεί για το υπόλοιπο του εισοδήματος.

Παράδειγμα:

Υποθέτουμε ότι ένας φορολογούμενος πραγματοποίησε α) από την επιχείρησή του κέρδος 10.000 ευρώ, β) από την β' επιχείρησή του ζημιά 3.000 ευρώ, γ) από το α' ακίνητό του εισόδημα 2.000 ευρώ, δ) από το β' ακίνητό του ζημιά 1.500 ευρώ από επιβάρυνση τόκων και ε) από κινητές αξίες εισόδημα 2.500 ευρώ. Το εισόδημά του θα υπολογιστεί ως εξής :

Θετικό εισόδημα αρνητικό εισόδημα
κέρδος ζημιά

❖ από την α' επιχείρηση	10.000	-
❖ από την β' επιχείρηση	-	3.000
❖ από το α' ακίνητο	2.000	-
❖ από το β' ακίνητο	-	1.500
❖ από κινητές αξίες	2.500	

<u>Σύνολο</u>	14.500	4.500
----------------------	--------	-------

Συμπέρασμα:

Το συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου ανέρχεται στο ποσό των 10.000 ευρώ. Δηλαδή, $14.500 - 4.500 = 10.000$.

Όπως αναφέραμε παραπάνω, το ισχύον νομικό καθεστώς της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων της χώρας μας, για τον καθορισμό του αντικειμένου της φορολογίας υιοθέτησε το σύστημα του ενιαίου φόρου. Δηλαδή, το σύστημα εκείνο σύμφωνα με το οποίο το εισόδημα των φυσικών προσώπων διακρίνεται στις επιμέρους επτά κατηγορίες ή πηγές του. Αρχικά, εξευρίσκεται το καθαρό εισόδημα κάθε κατηγορίας χωριστά και στη συνέχεια εξευρίσκεται το αλγεβρικό άθροισμα του καθαρού κέρδους ή ζημίας των επιμέρους κατηγοριών.

Για να υπολογιστεί ο φόρος, στο αλγεβρικό άθροισμα των επιμέρους κατηγοριών εισοδήματος των φυσικών προσώπων εφαρμόζεται μια προοδευτική κλίμακα φόρου εισοδήματος που διαμορφώνεται σύμφωνα με το σύστημα της κλιμακωτής προοδευτικότητας.

Δηλαδή, το εισόδημα χωρίζεται σε κλιμάκια και σε κάθε κλιμάκιο εφαρμόζεται ένας διαφορετικός συντελεστής φόρου, ο οποίος

βαίνει αυξανόμενος από τα κατώτερα προς τα ανώτερα κλίμακια της φορολογικής κλίμακας.

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ΚΦΕ όπως αυτός κυρώθηκε με το Ν.2238/1994, φαίνεται η κλίμακα των μισθωτών – συνταξιούχων και των ελεύθερων επαγγελματιών.

1.3) Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος.

Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος πραγματοποιείται με την εφαρμογή στο καθαρό εισόδημα του φορολογούμενου του εκάστοτε ισχύοντος φορολογικού συντελεστή, δηλαδή του ποσοστού του φόρου. Το δε ποσό του φόρου που προκύπτει με τη διαδικασία αυτή υφίσταται στη συνέχεια ορισμένες διορθωτικές αυξομειώσεις. Σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας του εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο υπολογισμός του φόρου είναι δυνατό να διακριθεί στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος των προσωπικών εταιρειών και ενώσεων επιτηδευματιών.

Το πραγματικό ή το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τα παραπάνω, αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα των υποκείμενων στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος απαιτείται προηγουμένως να προσδιοριστεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα με την αφαίρεση από το ακαθάριστο εισόδημα ορισμένων εκπτώσεων, όσων έχουν ακόμα απομείνει μετά την τελευταία φορολογική μεταρρύθμιση στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων που συντελέστηκε με το Ν. 3091/ 2002.

1.4) Κοινή προοδευτική κλίμακα στο καθαρό φορολογητέο εισόδημα.

Η φορολογική νομοθεσία της χώρας μας για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων έχει υιοθετήσει το σύστημα της κλιμακωτής προοδευτικότητας. Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, όπως ειπώθηκε και παραπάνω, το καθαρό εισόδημα των φυσικών προσώπων διακρίνεται σε επιμέρους κλιμάκια, και σε κάθε κλιμάκιο εφαρμόζεται ένας διαφορετικός φορολογικός συντελεστής ο οποίος βαίνει αυξανόμενος από τα κατώτερα στα ανώτερα κλιμάκια του εισοδήματος. Για το λόγο αυτό το εφαρμοζόμενο σύστημα ονομάζεται και σύστημα αύξουσας κλιμακωτής προοδευτικότητας.

Με την εφαρμογή αυτού του συστήματος επιτυγχάνεται η ίση φορολογική θυσία μεταξύ φυσικών προσώπων που έχουν διαφορετικό εισόδημα, όπως υπαγορεύει η θεωρία της φθίνουσας χρησιμότητας εισοδήματος. Δηλαδή, στο μέτρο που αυξάνει το εισόδημα ενός φυσικού προσώπου, η οριακή μονάδα του εισοδήματός του καθίσταται όλο και λιγότερο χρήσιμη για το πρόσωπο που την αποκτά. Επομένως για να επιτευχθεί ίση φορολογική θυσία των ανωτέρων μονάδων σε σχέση με τις κατώτερες μονάδες εισοδήματος, θα πρέπει να αυξηθεί ο φορολογικός συντελεστής.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που ίσχυε μέχρι και το οικονομικό έτος 2005, το συνολικό καθαρό εισόδημα χωριζόταν σε τέσσερα κλιμάκια με αφορολόγητο όριο πρώτου κλιμακίου το ποσό των 8.400 ευρώ και ειδικά για τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες το ποσό των 10.000 ευρώ. Οι συντελεστές των επόμενων τριών κλιμακίων είναι 15%, 30% και 40% για τα εισοδήματα άνω των 8.400, 13.400 και 23.400 ευρώ αντίστοιχα.

**❖ ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2005.**

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
8.400	0	0	8.400	0
5.000	15	750	13.400	750
10.000	30	3.000	23.400	3.750
υπερβάλλον	40			

Ειδικά για φορολογούμενο με εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις, το ποσό του πρώτου κλιμακίου της πιο πάνω κλίμακας προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημά του αυξάνεται κατά 1.000 ευρώ με ισόποση μείωση του ποσού του δευτέρου κλιμακίου. Συνεπώς, η κλίμακα για μισθούς και συντάξεις διαμορφώνεται ως εξής:

**❖ ΚΛΙΜΑΚΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΜΙΣΘΟΥΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2005.**

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
10.000	0	0	10.000	0
3.400	15	510	13.400	510
10.000	30	3.000	23.400	3.510
υπερβάλλον	40			

Στις δύο κλίμακες που βλέπουμε παρακάτω, περιέχονται τέσσερα κλιμάκια με την εξής όμως διαφορά: στη μεν πρώτη κλίμακα που

εφαρμόζεται στα εισοδήματα των μισθωτών και των συνταξιούχων, το αφορολόγητο όριο του πρώτου κλιμακίου ορίζεται το ποσό των 11.000 ευρώ, ενώ, στη δεύτερη κλίμακα που εφαρμόζεται στα εισοδήματα των ελεύθερων επαγγελματιών, το αφορολόγητο όριο του πρώτου κλιμακίου ορίζεται το ποσό των 9.500 ευρώ, οπότε και τα δεύτερα κλιμάκια και των δύο κλιμακίων διαμορφώνονται στα ποσά των 2.000 ευρώ και 3.500 ευρώ αντίστοιχα. Ως προς τα άλλα στοιχεία αυτές οι δύο κλίμακες είναι παρόμοιες. Οι συντελεστές των κλιμακίων διαμορφώνονται ως εξής: 0% για το πρώτο κλιμάκιο, 15% για το δεύτερο κλιμάκιο, 30% για το τρίτο, και 40% για το τέταρτο κλιμάκιο που αναφέρεται στο τμήμα του εισοδήματος που υπερβαίνει το ποσό των 23.000 ευρώ.

❖ ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο φόρου (ευρώ)
11.000	0	0	11.000	0
2.000	15	300	13.000	300
10.000	30	3.000	23.000	3.300
Υπερβάλλον	40			

❖ ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ – ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο φόρου (ευρώ)
9.500	0	0	9.500	0
3.500	15	525	13.000	525

10.000	30	3.000	23.000	3.525
Υπερβάλλον	40			

Εάν ο φορολογούμενος έχει ετήσιο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κάτω από 1.500 ευρώ και έχει και εισοδήματα από άλλες πηγές, το αφορολόγητο πρώτο κλιμάκιο της πρώτης κλίμακας (μισθωτών - συνταξιούχων) μειώνεται κατά ποσό ίσο με τη διαφορά του ποσού των 1.500 ευρώ και του ποσού εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και παράλληλα αυξάνεται ισόποσα το ποσό του δεύτερου κλιμακίου. Για να γίνει κατανοητή η παραπάνω ρύθμιση δίνεται το εξής παράδειγμα:

Εάν ένας φορολογούμενος έχει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 1.000 ευρώ και από άλλες πηγές 15.000 ευρώ, δηλαδή έχει συνολικό εισόδημα 16.000 ευρώ (1.000+15.000), τότε το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας των μισθωτών διαμορφώνεται ως εξής : 11.000 – 500 (1.500-1.000)= 10.500 ευρώ.

Οπότε η κλίμακα διαμορφώνεται ως εξής :

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο εισοδήματος	Σύνολο φόρου
10.500	0	0	10.500	0
2.500	15	375	13.000	375
10.000	30	3.000	23.000	3.375
υπερβάλλον	40			

Η εφαρμογή του συστήματος της κλιμακωτής προοδευτικότητας στη χώρα μας, συνδυάζεται με την πρόβλεψη απαλλαγών και ελαφρύνσεων είτε με τη μορφή της αφαίρεσης ενός μέρους από το φορολογητέο εισόδημα, είτε κυρίως με η μορφή της έκπτωσης ενός

μέρους του αναλογούντος φόρου στο εισόδημα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου, με κριτήριο την προσωπική και οικογενειακή κατάσταση αυτού.

1.5) Χρόνος επιβολής του φόρου

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται κατά το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει ο νόμος στις επιμέρους κατηγορίες εισοδημάτων.

Το Δημόσιο έχει το δικαίωμα την 1^η Ιανουαρίου του κάθε έτους να επιβάλλει φόρο στο καθαρό εισόδημα που έχει προκύψει μέσα στη διάρκεια του προηγούμενου οικονομικού έτους. Το ότι ο φόρος αφορά τα εισοδήματα που πραγματοποιήθηκαν μέσα σ' ένα έτος, έχει την έννοια ότι ο φόρος αυτού του έτους είναι ανεξάρτητος από αυτόν της προηγούμενης χρονιάς. Η αρχή του ετήσιου της φορολογίας καθιερώθηκε για να μπορεί να είναι εφικτός ο έλεγχος των εσόδων και εξόδων.

1.6) Οικονομικό και φορολογικό έτος

Οικονομικό έτος είναι η χρονική περίοδος, η οποία περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα που σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους. Το οικονομικό έτος που συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος, περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, και αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους. Φορολογικό έτος νοείται το οικονομικό έτος κατά το οποίο επιβάλλεται η φορολογία.

Το εισόδημα που ανήκει στο οικονομικό έτος που έχει προκύψει, θα φορολογηθεί κατά το αμέσως επόμενο οικονομικό έτος , το οποίο καλείται φορολογικό έτος. Έτσι, κατά το οικονομικό έτος 2006 θα φορολογηθεί το εισόδημα που αποκτήθηκε κατά το διάστημα 01/01/2005 έως 31/12/2005.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Όπως αναφέρθηκε και στα προηγούμενα, η ισχύουσα νομοθεσία από το 1955 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων της χώρας μας έχει υιοθετήσει το σύστημα ενιαίου φόρου. Σύμφωνα με το σύστημα αυτό, το αντικείμενο της φορολογίας, δηλαδή το φορολογητέο εισόδημα, αρχικά προσδιορίζεται κατά κατηγορία και στη συνέχεια στο αλγεβρικό άθροισμα των επιμέρους κατηγοριών εφαρμόζεται μια προοδευτική κλίμακα φόρου. Η προηγούμενη διάκριση του εισοδήματος στις επιμέρους κατηγορίες του, δικαιολογείται από το γεγονός ότι η φορολογική νομοθεσία δεν προβλέπει τον ίδιο τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και για τις επτά κατηγορίες.

Η ανάγκη του χωριστού, κατά κατηγορία, προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών προσώπων συνεπάγεται και από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του ΚΦΕ. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος, είναι το από κάθε πηγή προερχόμενο εισόδημα, ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών απόκτησής του, όπως το εισόδημα αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51, όσο και από τις ειδικές διατάξεις των άρθρων αυτών, όπου καθορίζονται λεπτομερώς το περιεχόμενο κάθε κατηγορίας εισοδήματος, καθώς και ο τρόπος υπολογισμού του ακαθάριστου και καθαρού κέρδους.

2.1) ΕΠΤΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ.2 του ΚΦΕ, το εισόδημα με κριτήριο την πηγή του διακρίνεται στις εξής επτά κατηγορίες :

- - 1^η κατηγορία «εισόδημα από ακίνητα»
- - 2^η κατηγορία «εισόδημα από κινητές αξίες»
- - 3^η κατηγορία « εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις»
- - 4^η κατηγορία « εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις»
- - 5^η κατηγορία «εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες»
- -6^ηκατηγορία «εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών»
- -7^η κατηγορία «από κάθε άλλη πηγή»

Οι διάφορες αυτές κατηγορίες εισοδήματος είναι δυνατό να ταξινομηθούν με βάση το κριτήριο της πηγής τους στις εξής γενικότερες κατηγορίες : σε εισοδήματα από κεφάλαιο, σε εισοδήματα από επιχειρήσεις και σε εισοδήματα από εργασία.

Εμάς για το υπόλοιπο της εργασίας θα μας απασχολήσουν τα εισοδήματα από εργασία, στην οποία ανήκουν τόσο τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες όσο και τα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα (κατηγορίες 5 και 6).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες είναι ότι το εισόδημα αποκτάται από τη μίσθωση εξαρτημένης εργασίας ενός φυσικού προσώπου προς άλλο πρόσωπο. Δηλαδή, ο μισθωτός ή ο εργάτης παρέχει τις υπηρεσίες του στον εργοδότη, προς τον οποίο τελεί σε υπαλληλική σχέση και εξάρτηση και λαμβάνει ως αντάλλαγμα αμοιβή με τη μορφή μισθού ή ημερομισθίου. Όταν ένα φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα όχι από την παροχή εξαρτημένης εργασίας, αλλά ως αυτοαπασχολούμενος, το εισόδημα που αποκτά θα υπαχθεί ανάλογα με την περίπτωση, στην κατηγορία από γεωργικές επιχειρήσεις ή στην κατηγορία από ελευθέρια επαγγέλματα.

Μέσα στην κατηγορία του εισοδήματος των μισθωτών, ο νομοθέτης υπαγάγει και την κατηγορία των συνταξιούχων, παρά το γεγονός ότι δεν υπάρχει η υπαλληλική σχέση μεταξύ υπαλλήλου και εργοδότη.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παρ. 1 του ΚΦΕ, στην κατηγορία του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες υπάγονται τα εισοδήματα που προκύπτουν κάθε οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικώς κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικώς με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία που αποκτάται από μισθωτούς γενικά ή συνταξιούχους.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι τα αναδρομικά που καταβάλλονται στους δικαιούχους, μισθωτούς ή συνταξιούχους δυνάμει δικαστικών αποφάσεων έχουν χαρακτήρα εισοδήματος. Εξαιρείται όμως, η αποζημίωση που καταβάλλει το δημόσιο εξαιτίας παράνομης

συμπεριφοράς των οργάνων του, δηλαδή δεν αποτελεί εισόδημα και δεν υπόκειται σε φόρο.

Επίσης, το χρηματικό ποσό που καταβάλλεται ως αποζημίωση με βάση δικαστική απόφαση σε μισθωτό ή συνταξιούχο, λόγω παράνομης παράλειψης της προαγωγής του, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στις αποδοχές που θα εδικαιούτο και θα εισέπραττε, επιπλέον από αυτά που εισέπραξε, αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος της κατηγορίας από μισθωτές υπηρεσίες.

Επίσης, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκανε δεκτό ότι τα χρηματικά ποσά που λαμβάνουν οι ιερείς από τις διανεμόμενες προαιρετικές εισφορές των πιστών στο εκκλησιαστικό ίδρυμα, αποτελούν και αυτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, και αυτό γιατί καταβάλλονται θεωρητικά και πρακτικά σε πρόσωπα που έχουν την ιδιότητα του μισθωτού(κληρικού) από τον εργοδότη(απλό κόσμο).

3.1 ΠΡΟΣΩΠΑ ΥΠΟΧΡΕΑ ΣΕ ΦΟΡΟ

Υπόχρεος σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών είναι κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την εθνικότητα, κατοικία ή διαμονή του, εφόσον παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα, το οποίο αποκτά εισόδημα σε αντάλλαγμα εκμίσθωσης της προσωπικής του εργασίας. Επίσης υπόχρεος σε φόρο είναι το πρόσωπο που αποκτά εισόδημα από παρωχημένη εργασία (δηλαδή από σύνταξη).

Ειδικότερα, στο φόρο εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών υπόκεινται:

- οι δημόσιοι υπάλληλοι, πολιτικοί και στρατιωτικοί,
- οι υπάλληλοι νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου,

- οι υπάλληλοι των δήμων και κοινοτήτων,
- οι εκκλησιαστικοί υπάλληλοι,
- οι ιδιωτικοί εν γένει υπάλληλοι,
- οι συνταξιούχοι όλων των ανωτέρω κατηγοριών,
- οι δικηγόροι για την πάγια αντιμισθία που αποκτούν για παροχή νομικών υπηρεσιών,
- οι ξεναγοί οι οποίοι έχουν την άδεια εξασκήσεως επαγγέλματος που προβλέπεται από το άρθρο 37 του Ν. 1545/85. *(Χρ. Τότσης, 2003, φορολογία φυσικών προσώπων)*

Αν και ο φόρος βαρύνει τον υπόχρεο μισθωτό, παρά ταύτα ο όρος παρακρατείται από τον εργοδότη που καταβάλλει την αμοιβή, ο οποίος οφείλει να καταβάλλει το φόρο στο Δημόσιο. Καθιερώνεται, δηλαδή στη κατηγορία των μισθωτών υπηρεσιών υποχρέωση του εργοδότη να παρακρατεί το φόρο πάνω στις αμοιβές που καταβάλλονται στους μισθωτούς και να τον αποδίδει στο Δημόσιο μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι στην προκειμένη περίπτωση δημιουργείται μια ιδιότυπη νομική σχέση ανάμεσα στον εργοδότη και το μισθωτό, όσον αφορά την υποχρέωση για δήλωση και καταβολή του φόρου. Ενώ δηλαδή, καταρχήν, ο φόρος βαρύνει το μισθωτό, ωστόσο επειδή ο νόμος καθιστά υπεύθυνο για την παρακράτησή του τον εργοδότη, δεν αποκλείεται το φορολογικό βάρος να πέσει τελικά ολόκληρο ή κατά ένα μέρος του, πάνω στον εργοδότη, επειδή ο φόρος υπολογίστηκε λανθασμένα, ή γιατί παρέλειψε να τον παρακρατήσει. Αυτό συμβαίνει συνήθως όταν ο μισθωτός δεν έχει υποχρέωση να υποβάλλει ατομική δήλωση.

3.2) Επίδοματα - αποζημιώσεις - πρόσθετες αμοιβές

Έχει γίνει δεκτό από την νομολογία, ότι δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα η καταβαλλόμενη αμοιβή σε μισθωτό η οποία παρέχεται για την κάλυψη δαπανών του μισθωτού προς το συμφέρον του εργοδότη. Διαπιστώνεται επίσης, ότι για τον υπολογισμό των δώρων των εορτών και της αδείας, λαμβάνονται υπόψη κάποια επίδοματα τα οποία αποτελούν προσαύξηση μισθού και είναι υποκείμενα σε φορολογία.

Ονομαστικά οι πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και επίδοματα που είναι υποκείμενα στη φορολογία εισοδήματος είναι οι εξής:

- ❖ επίδομα για την αντιμετώπιση εξόδων βρεφονηπιακών σταθμών
- ❖ έξοδα παράστασης και έξοδα εκτός έδρας μισθωτών
- ❖ αποζημίωση για υπερωριακή εργασία
- ❖ βραβεία σε εργαζομένους για αύξηση της απόδοσής τους
- ❖ αποζημίωση για στέρηση αποδοχών μισθωτού
- ❖ αποζημίωση λόγω μη χρήσεως αδείας
- ❖ τρίμηνες αποδοχές στη χήρα θανόντος υπαλλήλου
- ❖ επίδομα οικογενειακών βαρών
- ❖ επίδομα τροφής και ενοικίου κατοικίας
- ❖ επίδομα ασθενείας, λουτροθεραπείας κλπ
- ❖ επίδομα δώρων εορτών και αδείας
- ❖ επίδομα ακριβείας ζωής
- ❖ παροχές σε είδος και αποτίμηση αυτών
- ❖ παροχές καταβαλλόμενες οικειοθελώς στους εργατοϋπαλλήλους χωρίς νόμιμη ή συγκαταβατική υποχρέωση του εργοδότη
- ❖ προσωρινά επίδοματα
- ❖ δώρα αρχαιότητας

- ❖ μηνιαία κατ' αποκοπή αποζημίωση σε πρυτάνεις, αντιπρυτάνεις, καθηγητές Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι
- ❖ διάφορα επιδόματα και αποζημιώσεις σε γιατρούς
- ❖ επιδόματα μητρότητας(κνήσεως και λοχείας)
- ❖ στεγαστικό επίδομα σε στρατιωτικούς των ενόπλων δυνάμεων
- ❖ επίδομα σωματικής ανικανότητας
- ❖ επίδομα διαχειριστικών λαθών
- ❖ επίδομα ανεργίας
- ❖ επίδομα μετάθεσης
- ❖ επίδομα στολής
- ❖ επίδομα τροφής
- ❖ επίδομα θέσης, ευθύνης και κατοικίας σε τραπεζικούς υπαλλήλους
- ❖ αποζημίωση λόγω ατυχήματος από βίαιο συμβάν
- ❖ αποζημίωση λόγω φθοράς ιματισμού
- ❖ αποζημίωση δικαστικών λειτουργών λόγω ειδικών συνθηκών
- ❖ εφάπαξ αποζημίωση σε μισθωτό ως παθόντος κατά την υπηρεσία
- ❖ επιδόματα μετεκπαίδευσης στο εξωτερικό
- ❖ και άλλα πολλά επιδόματα
- ❖ *(X. Τότσης, 2003, ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος)*

3.2.1) Δωρεάν παροχές σε μισθωτούς προς το συμφέρον του εργοδότη

Έχει γίνει δεκτό από το νόμο, ότι δεν αποτελεί εισόδημα προς φορολόγηση η καταβαλλόμενη αμοιβή σε μισθωτό, για την παροχή της σε κάλυψη δαπανών του μισθωτού προς το συμφέρον του εργοδότη. Μάλιστα πρέπει να δώσουμε προσοχή για να αποφασίσουμε ποια από τα επιδόματα που χορηγούνται στο μισθωτό είναι απαλλασσόμενα του φόρου. Όταν, μάλιστα, διαπιστώνεται ότι τα εν λόγω επιδόματα

λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό των δώρων των εορτών και της αδειάς, αναμφίβολα βγαίνει το συμπέρασμα, ότι αυτά αποτελούν προσαύξηση μισθού και υπόκεινται σε φόρο.

3.2.2) Παροχές σε είδος καταβαλλόμενες σε μισθωτούς προς το συμφέρον του εργοδότη

Όπως έχει γίνει γνωστό από το νόμο, μισθό αποτελεί κάθε παροχή σε χρήμα ή σε είδος που δίδεται στο μισθωτό από τον εργοδότη ως αντάλλαγμα της παρεχόμενης απ' αυτόν εργασίας. Επομένως, δεν έχει το χαρακτήρα μισθού η παροχή που δίνεται στο μισθωτό από τον εργοδότη, για την κάλυψη των δαπανών, στις οποίες υποβάλλεται ο μισθωτός από τον εργοδότη, για την κάλυψη των δαπανών, στις οποίες υποβάλλεται ο μισθωτός προς το συμφέρον του εργοδότη, για την καλύτερη εκτέλεση της σύμβασης εργασίας, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός.

Όταν όμως, οι καταβαλλόμενες παροχές που δίνονται στο μισθωτό, παρέχονται προς το συμφέρον του μισθωτού αντί καταβολής χρήματος, τότε οι παροχές αυτές υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος σε βάρος του μισθωτού.

3.3) Χαρακτηρισμός της εργασίας ως εξαρτημένης.

Για τον χαρακτηρισμό της εργασίας ως εξαρτημένης, απαιτείται ο εργαζόμενος να τελεί κατά την εκτέλεσή της κάτω από τις οδηγίες και τον έλεγχο του εργοδότη, ο οποίος καθορίζει τον τόπο, τον τρόπο, το χρόνο και την έκταση της παροχής της μέσα στα νόμιμα όρια, κατά τρόπο που δεσμεύει το μισθωτό, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να

ακολουθεί τις οδηγίες του εργοδότη. Ο εργοδότης δικαιούται να ασκεί εποπτεία και έλεγχο του μισθωτού για να διαπιστώσει εάν ο μισθωτός συμμορφώνεται με τις οδηγίες του και την πλημμελή εκτέλεση της εργασίας που του ανατέθηκε.

3.4) Εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό

Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του Ν. 2238/94 ορίζεται, ότι στο φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα, που προκύπτει στην Ελλάδα, αδιάφορα από την ιθαγένειά του και τον τόπο κατοικίας του ή διαμονής του. Έτσι αν υπάρχει μια τέτοια περίπτωση, μας είναι αδιάφορο αν ο μισθωτός είναι ημεδαπός ή αλλοδαπός ή αν κατοικεί ή όχι στην Ελλάδα, αλλά σε κάθε περίπτωση το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα θα υπάγεται σε φόρο. πχ. Μισθωτοί που μένουν μόνιμα στο εξωτερικό, όπου και παρέχουν τις υπηρεσίες τους, δεν υποβάλλονται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών για τα εισοδήματα αυτά, γιατί οι υπηρεσίες παρέχονται στο εξωτερικό και όχι στη Ελλάδα.

Αν όμως, ο μισθωτός έχει κατοικία στην Ελλάδα, τότε υπόκειται στο φόρο μισθωτών υπηρεσιών. Οφείλουμε όμως να είμαστε προσεκτικοί έτσι ώστε να μην υπάρξει περίπτωση διπλής φορολογίας. Παρακάτω δίδονται μερικά παραδείγματα ενδεικτικά του τρόπου φορολογίας των μισθωτών.

- Μισθωτοί που υπηρετούν μόνιμα σε επιχειρήσεις που έχουν έδρα την Ελλάδα, και διατηρούν υποκαταστήματα ή πρακτορεία στο εξωτερικό, όπου παρέχουν τις υπηρεσίες τους, δεν υποβάλλονται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών για τα εισοδήματα αυτά, διότι οι υπηρεσίες παρέχονται στο εξωτερικό και όχι στην Ελλάδα. Αν,

όμως, ο μισθωτός έχει κατοικία στην Ελλάδα, τότε υπόκειται κανονικά σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών.

- Μισθωτοί που μένουν μόνιμα στο εξωτερικό, και προσφέρουν εκεί τις υπηρεσίες τους σε ημεδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν εγκατάσταση στο εξωτερικό, δεν υποβάλλονται στην Ελλάδα σε φόρο, για τις αμοιβές που τους καταβάλλονται από την Ελληνική επιχείρηση, διότι η υπηρεσία παρέχεται στο εξωτερικό όπου προκύπτει το εισόδημα.
- Υπάλληλοι που περιοδεύουν στο εξωτερικό σε ημεδαπές επιχειρήσεις καθώς και εκείνοι που έχουν σταλεί στο εξωτερικό για εκτέλεση υπηρεσίας προσωρινού χαρακτήρα, υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα, διότι με την προσωρινή απομάκρυνσή τους από την Ελλάδα δεν αποβάλλουν την κατοικία τους που βρίσκεται στην Ελλάδα.
- Μισθωτοί αλλοδαπών επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα όπου παρέχουν τις υπηρεσίες τους, υπόκεινται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών διότι το εισόδημα προκύπτει στην Ελλάδα.
- Μισθωτοί αλλοδαπών επιχειρήσεων που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα που παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην Ελλάδα, υποβάλλονται σε φόρο μισθωτών υπηρεσιών στην Ελλάδα, έστω και αν οι αμοιβές τους δεν καταβάλλονται στην Ελλάδα, αλλά εμβάζονται κατευθείαν στο εξωτερικό.

3.5) Μισθός - ημερομίσθιο – σύνταξη

Μισθός, είναι η αμοιβή που λαμβάνει ο μισθωτός ως αντάλλαγμα παροχής της εργασίας του σε εργοδότη στην οποία υπάρχει το πνευματικό στοιχείο και η οποία συνήθως υπολογίζεται κατά μήνα ή δεκαπενθήμερο.

Ημερομίσθιο, είναι η αμοιβή που καταβάλλεται στο μισθωτό ως αντάλλαγμα παροχής εργασίας του σε εργοδότη, την οποία υπάρχει το σωματικό στοιχείο και η οποία υπολογίζεται συνήθως εβδομαδιαίως ή ημερησίως.

Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν αποτελεί μισθό κάθε άλλη παροχή που δίνεται από τον εργοδότη για την κάλυψη δαπανών στις οποίες υποβάλλεται ο μισθωτός προς όφελος του εργοδότη και επομένως οι δαπάνες αυτές δεν αποτελούν πρόσθετο για το φόρο μισθωτών υπηρεσιών που θα πρέπει να καταβληθεί.

Στη έννοια του μισθού περιλαμβάνεται και η παροχή που χορηγείται από τον εργοδότη προς τους εργαζομένους εκτάκτως και οικειοθελώς, έστω και για την επιβράβευση της απόδοσης των εργαζομένων.

Σύνταξη είναι η χορηγούμενη παροχή στο μισθωτό, ισοβίως ή για ορισμένο χρόνο, σε αντάλλαγμα υπηρεσιών που παρασχέθηκαν κατά το παρελθόν. Η συνηθέστερη περίπτωση παροχής σύνταξης είναι λόγω αποχώρησης του μισθωτού από την ενεργό υπηρεσία, είτε λόγω παρόδου του χρόνου, είτε λόγω πάθησης στην υπηρεσία, είτε από άλλη αιτία.

Στο φόρο εισοδήματος υπόκεινται:

- οι πολιτικές και στρατιωτικές συντάξεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο Ταμείο,

- οι συντάξεις που καταβάλλονται από τους διάφορους οργανισμούς και ασφαλιστικά ταμεία σε πρόσωπα που δικαιούνται να λάβουν σύνταξη βάση της ισχύουσας νομοθεσίας.

3.5.1) Συντάξεις εξωτερικού

Όσον αφορά στις συντάξεις που προέρχονται από το εξωτερικό, από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του συνταξιούχου, εκπίπτει το ποσό του φόρου που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στο εξωτερικό, μέχρι όμως του ποσού που αναλογεί γι' αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα. Εάν όμως, υπάρχει διμερής σύμβαση της Ελλάδας με την αλλοδαπή χώρα από την οποία προκύπτει η σύνταξη, θα πρέπει να ερευνηθεί μήπως στην σύμβαση ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα, οπότε και θα ισχύουν οι διατάξεις της σύμβασης. (Αυτό γίνεται για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος)

Για τις συντάξεις που προκύπτουν στην Ελλάδα και καταβάλλονται στο εξωτερικό, οι συντάξεις φορολογούνται εφόσον η έδρα του ασφαλιστικού φορέα, ο οποίος καταβάλλει τις κύριες ή επικουρικές συντάξεις, βρίσκεται στην Ελλάδα. Έτσι λοιπόν, σε περίπτωση που οι δικαιούχοι σύνταξης είχαν συνάψει σχετική σύμβαση με ασφαλιστικό φορέα που εδρεύει στην Ελλάδα ή με το νομικό πρόσωπο αλλοδαπού ασφαλιστικού φορέα που έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, τότε το εισόδημα, το οποίο αυτοί αποκτούν από συντάξεις προκύπτει στην Ελλάδα και ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας των δικαιούχων, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

3.5.2) Μισθός που καταβάλλεται σε συγγενικά πρόσωπα του εργοδότη(σύζυγο, τέκνα, αδερφούς)

Συχνές είναι οι περιπτώσεις κατά τις οποίες μέλη της οικογένειας του εργοδότη εργάζονται στην επιχείρησή του ως μισθωτοί, προσφέροντας πραγματικές υπηρεσίες ως υπάλληλοι ή εργάτες. Οι μισθοί αυτοί αποτελούν δαπάνη για την επιχείρηση του εργοδότη, εφόσον τα πρόσωπα αυτά πληρούν τις προϋποθέσεις του Ν.3091/2002, άρθρου 5 παρ. 2.

Δηλαδή, η έκπτωση των εξόδων μισθοδοσίας για όσους συνδέονται με τον εργοδότη με συγγενικό δεσμό μέχρι τον τέταρτο βαθμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας, ενεργείται μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι εισφορές του εργοδότη και των εργαζομένων στο ΙΚΑ και άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης. Είναι αυτονόητο ότι όπου δεν έχει επεκταθεί η εφαρμογή των διατάξεων σχετικά με το ΙΚΑ και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς, εφαρμόζεται ότι και στους υπόλοιπους μισθωτούς, δηλαδή οι αμοιβές τους εκπίπτουν εφόσον τα πρόσωπα αυτά προσφέρουν πραγματικές υπηρεσίες στην επιχείρηση, χωρίς να απαιτείται και η ασφάλισή τους στο ΙΚΑ ή σε άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Επίσης, εάν από το νόμο δεν επιτρέπεται ασφάλιση του εργαζομένου, πρέπει να αναγνωρίζεται η έκπτωση, εφόσον ο εργαζόμενος προσφέρει πραγματική υπηρεσία. Όσον αφορά τη σύζυγο και τους συγγενείς πρώτου βαθμού συγγένειας με αυτόν, τα πρόσωπα αυτά υπάγονται στην υποχρεωτική ασφάλιση του ΙΚΑ με το άρθρο 1 του Ν. 1759/1988, εφόσον προσφέρουν υπηρεσίες ως μισθωτοί στην επιχείρηση του εργοδότη.

Αν όμως, για οποιοδήποτε κώλυμα νομικό ή για άλλους λόγους, τα πρόσωπα αυτά δεν είναι ασφαλισμένα στο ΙΚΑ ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς, τότε οι μισθοί των προσώπων αυτών εκπίπτουν από τα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά προσφέρουν πραγματική υπηρεσία και η αμοιβή τους είναι ανάλογη με τις προσφερόμενες υπηρεσίες.

3.5.3) Μισθός της συζύγου του επιχειρηματία

Είναι πολύ συνηθισμένες οι περιπτώσεις όπου η σύζυγος του επιχειρηματία απασχολείται κανονικά στην επιχείρηση ως μισθωτός προσφέροντας πραγματικές υπηρεσίες, όπως ακριβώς θα έκανε και οποιοδήποτε άλλο τρίτο άτομο που θα καλούνταν να εργαστεί στην επιχείρηση.

Εφόσον, η σύζυγος προσφέρει πραγματικές υπηρεσίες και ο μισθός της θα πρέπει να είναι ανάλογος με τις προσφερόμενες υπηρεσίες, και υπό την προϋπόθεση ότι ο εν λόγω μισθός έχει δηλωθεί νόμιμα, τότε δεν υπάρχει τίποτα που να κωλύει το να σημειωθεί ο μισθός της συζύγου ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, και να υπαχθεί σε φόρο. Οφείλουμε να πούμε ότι κατά το παρελθόν υπήρχαν αντίθετες απόψεις σχετικά με την εργασία της συζύγου στην επιχείρηση.

Παλαιότερα η Διοίκηση είχε αποφανθεί ότι η σύζυγος του επιχειρηματία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως μισθωτός λόγω του ηθικού δεσμού που απορρέει μεταξύ των συζύγων και του γάμου τους. Αργότερα όμως, έγινε δεκτό ότι ο μισθός της συζύγου του επιχειρηματία εκπίπτει από τα κέρδη της επιχείρησης εφόσον η σύζυγος παρέχει πραγματική υπηρεσία, ο επιχειρηματίας έχει πράγματι ανάγκη

την εργασία της και καταβάλλονται οι εισφορές για το ΙΚΑ , τόσο του εργοδότη όσο και του εργαζομένου, όταν αυτό επιβάλλεται από το νόμο.

Πολύ αργότερα, αναγνωρίστηκε η σύζυγος μισθωτός και επέτρεπε να φορολογηθούν οι αμοιβές της ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και στην μεν επιχείρηση αναγνώρισε το δικαίωμα να εκπέσει αυτή την αμοιβή από τα κέρδη της ως την παραγωγική δαπάνη.

Τα παραπάνω ίσχυαν βέβαια, υπό το κράτος των διακρίσεων μεταξύ των συζύγων, κατά το παρελθόν όταν επικρατούσαν αναχρονιστικές αντιλήψεις. Σήμερα, όμως, υπό το καθεστώς της ισότητας ανάμεσα στους άντρες και τις γυναίκες , δεν επιτρέπονται τέτοιου είδους αναχρονιστικές αντιλήψεις, διότι αντιβαίνουν το ισχύον Σύνταγμα.

Η δικαιολογία ότι το ΙΚΑ και οι άλλοι ασφαλιστικοί οργανισμοί δεν ασφαλίζουν την έγγαμη γυναίκα που εργάζεται και προσφέρει τις υπηρεσίες της στην επιχείρηση του άντρα της, δεν ευσταθεί, διότι οι διατάξεις του ΙΚΑ κρίθηκαν αναχρονιστικές και καθιερώθηκαν υπό το κράτος των παλαιών αντιλήψεων, χρειάστηκαν να αναθεωρηθούν για να προσαρμοστούν στις νέες διατάξεις του Συντάγματος ως προς την ισότητα των δύο φύλων.

3.6) Δικηγόροι με πάγια αντιμισθία

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών.

Για την είσπραξη της πάγιας αντιμισθίας του δικηγόρου, δεν απαιτείται η έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών εκτός εάν ο

δικηγόρος ασκεί και ελεύθερο επάγγελμα, οπότε η είσπραξη αμοιβής από το ελευθέριο επάγγελμα απαιτείται η έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Εάν ο δικηγόρος είναι καθηγητής και τελεί εν μέρει αναστολή του δικηγορικού λειτουργήματος, τότε για τις αμοιβές που εισπράττει από τη σύνταξη γνωμοδοτήσεων υποχρεούται να εκδίδει απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Οφείλουμε να κάνουμε γνωστό, ότι μετά το χαρακτηρισμό του εισοδήματος που αποκτούν οι επί πάγια αντιμισθία αμειβόμενοι δικηγόροι, από εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών, οι υπηρεσίες που παρέχουν οι δικηγόροι αυτοί εξακολουθούν να εμπίπτουν στο καθεστώς του Φ.Π.Α. και να απαλλάσσονται από το φόρο και τα τέλη χαρτοσήμου.

3.7) Μερίσματα μετοχικών ταμείων.

Σύμφωνα με το φορολογικό νόμο στο φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε αμοιβή, που καταβάλλεται σε μισθωτούς και συνταξιούχους περιοδικά, για την παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία τους. Ανάμεσα στην έννοια της περιοδικώς καταβαλλόμενης παροχής περιλαμβάνονται και τα καταβαλλόμενα από τα Μετοχικά Ταμεία μερίσματα. Άρα τα παραπάνω υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

3.8) Αποζημιώσεις σε αποχωρούντες μισθωτούς

Στους εργατοϋπαλλήλους που αποχωρούν από την επιχείρηση είτε οικειοθελώς, είτε έπειτα από καταγγελία συμβάσεως εργασίας, καταβάλλονται συνήθως διάφορες αποζημιώσεις, βοηθήματα και

συντάξεις, σε αναγνώριση των υπηρεσιών τις οποίες πρόσφεραν στην επιχείρηση.

Οι αποζημιώσεις αυτές εφόσον καταβάλλονται από νόμιμη ή συγκαταβατική υποχρέωση είναι παραγωγικές δαπάνες και νομίμως εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. Σε περίπτωση που οι αποζημιώσεις αυτές καταβάλλονται οικειοθελώς από την επιχείρηση πέραν των νόμιμων υποχρεώσεων, η νομολογία δέχεται ότι είναι δυνατό να εκπεσθούν από τα έσοδα τα κέρδη της εφόσον κριθεί από τη φορολογική αρχή, ότι είναι παραγωγικές και ως τέτοιες συμβάλλουν στην οικονομική πρόοδο της επιχείρησης και στην αύξηση των κερδών της.

3.9) Αμοιβές προσώπων εργαζομένων περιστασιακά.

Υπάρχει μία κατηγορία εργαζομένων, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσία σε εργοδότη που δεν απασχολεί συστηματικά προσωπικό. Πρόκειται για τους αυτοτελώς εργαζόμενους, για τους οποίους η αμοιβή καθορίζεται, συνήθως κατ' αποκοπή. (κτίστες, κοσμηματογράφοι, χειρωνάκτες κλπ) .

Στις περιπτώσεις αυτές είναι δύσκολο να καθορίσουμε αν το εισόδημα προέρχεται από μίσθωση εργασίας ή από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος. Στην προκειμένη περίπτωση διδάσκεται ότι τα πρόσωπα που συνδέονται έννομα προς τον εργοδότη, είναι μάλλον η σχέση μίσθωσης έργου, από την οποία λείπει το στοιχείο της εξάρτησης, το οποίο είναι το κύριο γνώρισμα της σύμβασης εργασίας. Επομένως, αυτά τα άτομα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως μισθωτοί διότι δεν παρέχουν εξαρτημένη εργασία.

Συνεπώς, το εισόδημα που κερδίζουν τα πρόσωπα αυτά, δεν θα φορολογηθεί σύμφωνα με την κατηγορία των μισθωτών υπηρεσιών, αλλά σύμφωνα με τις εμπορικές επιχειρήσεις ή τα ελευθέρια επαγγέλματα, ανάλογα με τη φύση της εργασίας που συνιστά το ασκούμενο επάγγελμα.

3.9.1) Έκπτωση δαπάνης που καταβλήθηκε σε υπαλλήλους για εργασία παραχθείσα εκτός εργάσιμων ωρών.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία εκπίπτει νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ένα ποσό που καταβλήθηκε σε υπαλλήλους της επιχείρησης για εργασία που παρασχέθηκε εκτός των εργάσιμων ωρών και για το οποίο ποσό οι υπάλληλοι εξέδωσαν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Στην περίπτωση αυτή, η έκπτωση αναγνωρίζεται νόμιμα, εφόσον έχουν καταβληθεί οι εισφορές του ΙΚΑ γιατί το ποσό αυτό δεν καταβλήθηκε με βάση την υφιστάμενη μεταξύ της επιχείρησης και των υπαλλήλων εργασιακής σχέσεως, οπότε και θα υφίσταται κατά το νόμο υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών.

Το γεγονός ότι τα εν λόγω πρόσωπα περιλαμβάνονταν στην εκκαθαριστική δήλωση μισθωτών υπηρεσιών δεν έχει σημασία, διότι δεν αποκλείεται τα ίδια πρόσωπα να παρέχουν στην εταιρεία υπηρεσίες εν μέρει με σχέση εξαρτημένης εργασίας και εν μέρει ως ανεξάρτητοι επιτηδευματίες.

3.10) Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

Κατά το παρελθόν, με βάση την τότε ισχύουσα νομοθεσία, για κοινωνικούς λόγους προβλέπονταν σημαντικές απαλλαγές του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Οι απαλλαγές αυτές, όμως, άρχισαν να καταργούνται σταδιακά από τις αρχές της δεκαετίας του 1990 , με την αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος και σήμερα έχουν παραμείνει ελάχιστες, τα δε αντίστοιχα ποσά φορολογούνται είτε σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις προστιθέμενα στις άλλες κατηγορίες εισοδήματος, είτε αυτοτελώς και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το ισχύον νομικό καθεστώς που περιλαμβάνει στις διατάξεις του άρθρου 45 ΚΦΕ, δεν θεωρούνται ως εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν φορολογούνται τα εξής ποσά:

- Η αποζημίωση που καταβάλλεται στους μισθωτούς και στους ελεύθερους επαγγελματίες για τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκαν στα πλαίσια της εκτέλεσης υπηρεσιών που τους έχουν ανατεθεί από εργοδότη. Οι δαπάνες αυτές όμως, δικαιολογούνται και είναι αφορολόγητες, στο μέτρο που αποδεικνύονται με παραστατικά στοιχεία του ΚΒΣ όπως είναι οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, λιανικής πώλησης, κλπ.

Δηλαδή, η περίπτωση αυτή αφορολόγητων εσόδων καλύπτει γενικά τα ποσά που εισπράττουν οι μισθωτοί και οι ελεύθεροι επαγγελματίες ως αποζημίωση για τις δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται αυτοί για λογαριασμό του εργοδότη, των οποίων το ύψος υπολογίζεται όχι κατ' αποκοπή αλλά με βάση τα παραστατικά έγγραφα. Σε φόρο υπόκειται κάθε παροχή σε χρήμα ή σε είδος, τακτική ή

έκτακτη, εφόσον δίνεται ως αντάλλαγμα εργασίας. Δεν συμβαίνει όμως το ίδιο και για την παροχή που δίνεται για την κάλυψη δαπανών, στις οποίες υποβλήθηκε ο μισθωτός για λογαριασμό του εργοδότη, για την εκτέλεση της ανατεθείσας σ' αυτόν εργασίας ή για την καλύτερη διεξαγωγή αυτής, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός.

Για να χαρακτηριστεί η παροχή προς το μισθωτό ως κατ' αποκοπή αποζημίωση αντί δαπανών που έλαβε για να αναλάβει κάποια εργασία, ώστε αυτή να εξαιρεθεί από το φόρο εισοδήματος, πρέπει να διαπιστώνεται ότι κατά τη συμφωνία αυτού με τον εργοδότη, το σχετικό ποσό δίνεται στον μισθωτό για την αιτία αυτή και ότι η παροχή για την οποία αναφερθήκαμε παραπάνω αντιπροσωπεύει δαπάνες για την εκτέλεση της ανατεθείσας υπηρεσίας στο μισθωτό και δεν αποτελεί πρόσθετο αντάλλαγμα αυτής της εργασίας.

«Δεν αποτελεί εισόδημα, ούτε υπόκειται σε φόρο κάθε παροχή που καταβάλλεται στον μισθωτό, με οποιαδήποτε ονομασία, εφόσον από το νόμο ή από τη φύση της προορίζεται για να καλύψει δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται για την εκτέλεση της υπηρεσίας που του έχει ανατεθεί ή την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διεξαγωγή της, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται άμεσα ο μισθωτός.» (*N. Μπάρμπας, φορολογία εισοδήματος*)

Για τις αποζημιώσεις που λαμβάνουν ορισμένοι δημόσιοι υπάλληλοι και των οποίων το ύψος υπολογίζονται κατ' αποκοπή, προβλέπεται η απαλλαγή από το φόρο μόνο σε ποσοστό 50%, εκτός αν ο δικαιούχος αυτών αποδείξει δαπάνες πάνω από το όριο αυτό με παραστατικά έγγραφα του ΚΒΣ. Πρόκειται για τις αποζημιώσεις που λαμβάνουν ορισμένα ελεγκτικά όργανα του δημοσίου όπως οι αστυνομικοί, οι εφοριακοί κλπ., γιατί θεωρούνται ότι καλύπτουν κατά 50% τα πραγματικά έξοδα κίνησης..

- οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του δημοσίου, του οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων ΝΠΔΔ όπως αυτές που ορίζονται από τις διατάξεις του Ν. 2685/ 1995. Δεν θεωρούνται εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες οι δαπάνες που καταβάλλονται στους στρατιωτικούς που μετακινούνται με εντολή του δημοσίου στο εξωτερικό, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Ν. 2346/1995. Επομένως, η αποζημίωση εξωτερικού που καταβάλλεται στους στρατιωτικούς που υπηρετούν στην Κύπρο, απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος.
- « η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία πρόνοιας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, καθώς και το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται στους δημοσίους υπαλλήλους λόγω εθελούσιας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα που χορηγούνται σύμφωνα με τους Ν. 4153/1961, Ν. 103/1975 και Ν. 303/1976.

Γενικά υπόκειται στο φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιοδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης που συνδέει το φορέα με το δικαιούχο της αποζημίωσης, η αποζημίωση που καταβάλλεται σε υπαλλήλους των ΕΛΤΑ που αποχωρούν από την υπηρεσία τους με βάση του άρθρου 75 παρ. 10 του Γενικού Κανονισμού Προσωπικού ΕΛΤΑ υπόκειται στη φορολογία εισοδήματος. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των παροχών εφάπαξ των ασφαλιστικών οργανισμών προς τους ασφαλισμένους τους που συνταξιοδοτούνται στην Έκθεση της Επιτροπής Γεωργακοπούλου

υποστηρίχτηκε το εξής: θα πρέπει να φορολογηθούν ως εισόδημα και οι παροχές που καταβάλλονται εφάπαξ στους υπαλλήλους που συνταξιοδοτούνται με το επιχείρημα ότι οι ασφαλιστικές εισφορές που είχαν καταβληθεί κατά τη διάρκεια της ενεργού υπηρεσίας των εργαζομένων εξέπιπταν από το φορολογητέο εισόδημά τους.» (N. Μπάρμπας, φορολογία εισοδήματος)

Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω και με την έννοια του εισοδήματος, όλα τα παραπάνω δεν αποτελούν εισόδημα αλλά κεφάλαιο. Επομένως, δεν είναι δυνατό να φορολογηθεί ως εισόδημα, εκτός αν με ρητή διάταξη νόμου διευρυνθεί η στενή έννοια του φορολογικού εισοδήματος εντάσσοντας σ' αυτό και το κεφαλαιουχικό αυτό στοιχείο.

- ποσοστό 20% από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, δηλαδή σε έτος μεταγενέστερο από εκείνο στο οποίο αντιστοιχούν σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, κατά το χρόνο της καταβολής αυτών στους δικαιούχους.

Με την παραπάνω ρύθμιση, προκειμένου να εξουδετερωθεί το μειονέκτημα της υπερβολικής φορολογικής επιβάρυνσης του φορολογούμενου λόγω της συσσώρευσης στο χρόνο της φορολόγησης εισοδημάτων περισσοτέρων χρήσεων, των παρελθουσών και της παρούσης, σε συνδυασμό με την προοδευτικότητα της κλίμακας του φόρου φυσικών προσώπων, προβλέπεται η κατ' αποκοπή μείωση του ποσού των αναδρομικών κατά 20%.

- οι αποζημιώσεις που παρέχονται σε αθλητικά σωματεία ή ενώσεις αυτών για την αντιμετώπιση των οδοιπορικών

και λοιπών εξόδων ταξιδιών, καθώς και οι παροχές που προορίζονται για τη διατροφή ερασιτεχνών αθλητών μέσα στα πλαίσια της φιλάθλου ιδιότητας, μέχρι το ποσό των 3.520 ευρώ για κάθε χρόνο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

4.1) ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

4.1.1) Απόκτηση και πραγματοποίηση του εισοδήματος

Με το πρώτο εδάφιο της παρ.1 του άρθ. 46 του Ν. 2238/94 ορίζεται, ότι χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπράξης του εισοδήματος. Είναι αδιάφορο αν ο δικαιούχος εισέπραξε πράγματι την αμοιβή του, μας αρκεί ότι απέκτησε το δικαίωμα εισπράξεως του. Ο φόρος δηλαδή, επιβάλλεται πάνω στο αποκτηθέν εισόδημα που αποτελεί αντικείμενο ασκητού δικαιώματος και όχι πάνω στο εισπραχθέν εισόδημα. Προβλέπονται βέβαια και κάποιες εξαιρέσεις που θα αναπτυχθούν παρακάτω.

4.1.2) Χρόνος απόκτησης εισοδήματος που καταβάλλεται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος που ανάγεται.

Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος εισπράξεως και όχι ο χρόνος στον οποίο ενάγεται το εισόδημα, είναι οι εξής:

1. Για τις αποδοχές και τις 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 αυτών θεωρείται ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους.

2. Για τις πρόσθετες αμοιβές και τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, χρόνος απόκτησης αυτών είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Κατ' εξαίρεση, 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 των αμοιβών και αποζημιώσεων είναι και πάλι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.
3. Αν ο δικαιούχος εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, χρόνος απόκτησης των αποδοχών αυτών είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

4.1.3) Χρόνος απόκτησης του δώρου Χριστουγέννων

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης και τη νομολογία, ως χρόνος κτήσεως του δώρου Χριστουγέννων, λαμβάνεται ο χρόνος δημιουργίας της οφειλής, δηλαδή ο μήνας Δεκέμβριος του οικείου έτους, οπότε δημιουργείται και η αντίστοιχη αξίωση του δικαιούχου και όχι ο χρόνος της τυχόν μεταγενέστερης καταβολής του δώρου.

4.2) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

4.2.1) Ακαθάριστο εισόδημα

Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες , ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται το ποσό του μισθού ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που παρέχεται στο μισθωτό σε αντάλλαγμα της μισθώσεως της εργασίας του. Από το φόρο αυτό εκπίπτουν κάποιες κρατήσεις και φόροι και το υπόλοιπο αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

4.2.2) Καθαρό εισόδημα

Με το άρθρο 47 του Ν. 2238/94 καθορίζεται ποιες εκπτώσεις ενεργούνται με το ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου να βρεθεί το καθαρό εισόδημα. Με τη διάταξη αυτή ορίζεται ότι εκπίπτουν οι φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν το εισόδημα καθώς επίσης οι κρατήσεις που επιβάλλονται με νόμο υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων. Πέρα από αυτά καμία άλλη έκπτωση δεν αναγνωρίζεται.

Προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, πρέπει προηγουμένως να βρεθεί το ακαθάριστο εισόδημα από το οποίο στη συνέχεια θα αφαιρεθούν οι παραγωγικές δαπάνες.

Για να βρεθεί λοιπόν, το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν τα ακόλουθα ποσά:

- κάθε ποσό φόρου, εκτός του φόρου εισοδήματος, τέλους ή δικαιώματος ή τρίτων που βαρύνει το εν λόγω εισόδημα.

- Οι κρατήσεις των ασφαλιστικών ταμείων που επιβάλλονται από το νόμο και παρακρατούνται από τον εργοδότη. Επομένως, δεν αφαιρούνται οι τυχόν ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο μισθωτός και δεν είναι υποχρεωτικές από το νόμο.

Κατ' εξαίρεση, ειδικά για τους υπαλλήλους που υπηρετούν λόγω της θέσης τους στο εξωτερικό, του Υπουργείου Εξωτερικών και των υπολοίπων δημοσίων πολιτικών υπηρεσιών, του ΕΟΤ, των στρατιωτικών, των υπαλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών και άλλες ειδικότητες Υπηρεσιών, ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται το καθαρό ποσό αποδοχών που λάμβαναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.

Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε αναγκαία γιατί οι παραπάνω υπάλληλοι για τις απολαβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους, φορολογούνται στην Ελλάδα. Επειδή όμως, κατοικούν εκτός Ελλάδας όπου και το κόστος διαβίωσης είναι διαφορετικό και έχουν επιπλέον έξοδα λόγω μετακινήσεων κλπ, προκειμένου να αντιμετωπίσουν αυτά τα έξοδα λαμβάνουν μεγαλύτερες αποδοχές από εκείνες που θα λάμβαναν εφόσον κατοικούσαν στην Ελλάδα.

Έτσι για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης σε σχέση με τους υπόλοιπους κατοίκους της Ελλάδας, φορολογούνται μόνο ως προς το ποσό που θα λάμβαναν εάν κατοικούσαν εντός Ελλάδας. (Χ. Τότσης, 2003, ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος)

4.3.3) Αυτοτελής φορολόγηση εισοδημάτων

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 ΚΦΕ, όπως ίσχυε μέχρι 31/12/2002, φορολογούνται αυτοτελώς και με εξάντληση της

φορολογικής υποχρέωσης, οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τον εργοδότη λόγω διακοπής της εργασιακής σχέσης. Από το ποσό της αποζημίωσης αφαιρούνται 3.000 ευρώ και το υπόλοιπο ποσό φορολογείται σύμφωνα με την ισχύουσα κλίμακα για τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες. Σε περίπτωση που καταβάλλεται αποζημίωση μεγαλύτερη από τη νόμιμη, ο υπολογισμός φόρου γίνεται με βάση το ποσό της συνολικής αποζημίωσης.

Μια άλλη περίπτωση αυτοτελούς φορολόγησης είναι η φορολόγηση λόγω εργατικού ατυχήματος.

Μετά τις διατάξεις του Ν. 3091/2002 ,που ισχύουν από 01/01/2003,για τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε κάθε περίπτωση λύσης τη εργασιακής σχέσης ,υπολογίζεται φόρος 20% στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης μετά την αφαίρεση ποσού 20.000 ευρώ και παρακρατείται κατά την καταβολή αυτής στον δικαιούχο. Αν το ποσό της αποζημίωσης καταβάλλεται σε δόσεις, το ποσό του φόρου που θα παρακρατηθεί θα είναι ανάλογο με το ποσό της δόσης.

Επίσης, στις περιπτώσεις αυτοτελούς φορολόγησης ανήκουν οι βουλευτές, οι συνταξιούχοι δικαστικοί λειτουργοί, ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές και όλοι οι άλλοι αθλητές με υπηρεσίες σε αθλητικά σωματεία και άλλες πολλές κατηγορίες εργαζομένων σε δημόσιες υπηρεσίες που παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην επαρχία και στο εξωτερικό.

Καθεμία από τις παραπάνω κατηγορίες, φορολογούνται ξεχωριστά με διαφορετικό φορολογικό συντελεστή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ

5.1) ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΤΟΥ

5.1.1) Έννοια εισοδήματος

Εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα είναι το σύνολο των αμοιβών που εισπράττει ο ελεύθερος επαγγελματίας από την άσκηση του επαγγέλματός του, από εκείνα που κατονομάζονται στο άρθρο 48 παρ.1 του Ν.2238/94. Αντικείμενο φόρου είναι το καθαρό εισόδημα(καθαρές αμοιβές). Υποκείμενο του φόρο είναι κάθε φυσικό πρόσωπο που ασκεί ελεύθερο επάγγελμα από αυτά που κατονομάζονται στο άρθρο 48 του Ν. 2238/94. Στο εισόδημα από ελευθέρια. επαγγέλματα περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

A) σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, ελεγκτές ανωνύμων εταιριών, εκτελεστές διαθηκών , εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες κληρονομιάς.

B) σε συγγραφείς, μουσικούς, σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς.

Γ) στη σύζυγο ή το σύζυγο λόγω διατροφής η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη.

5.1.2) Έννοια ελευθέρου επαγγέλματος

Ο φορολογικός νόμος δεν καθορίζει τι είναι ελευθέριο επάγγελμα και πώς διακρίνεται από άλλα βιοποριστικά επαγγέλματα. Ο νόμος όμως, κατονομάζει ποια θεωρεί ελευθέρια επαγγέλματα, για να μην γεννάται καμία αμφιβολία για το πώς φορολογούνται. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι τα χαρακτηριστικά που διακρίνουν τα ελευθέρια επαγγέλματα είναι τα εξής:

- η πνευματική δραστηριότητα
- η δραστηριότητα να δημιουργείται προσωπική εφαρμογή σε επιστήμη ή στην τέχνη
- η δραστηριότητα να ασκείται με τρόπο ανεξάρτητο, πράγμα που αποκλείει την εξάρτηση από τρίτα πρόσωπα.

Βέβαια, το κριτήριο της προσωπικής άσκησης μιας επιστήμης ή τέχνης δεν είναι αρκετό για να δικαιολογήσει το χαρακτηρισμό ενός επαγγέλματος ως, ελευθέριο.

Από διάφορους συγγραφείς έχει δοθεί ο παρακάτω ορισμός για τα ελευθέρια επαγγέλματα : «ελευθέρια επαγγέλματα είναι εκείνα τα οποία, τείνοντας να θέσουν στη διάθεση των άλλων γνώσεις ή ικανότητες προσωπικές, εκφράζονται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και ασκούνται ελεύθερα από τα φορολογούμενα πρόσωπα»

Παρόλο που ο ορισμός αυτός δεν ανταποκρίνεται επακριβώς, κατά τους συγγραφείς, προς την ονομασία των ελευθερίων επαγγελμάτων, επιτρέπει ωστόσο τη διάκρισή τους από τα εξαρτημένα επαγγέλματα (μισθωτών υπηρεσιών).

Σε κάθε περίπτωση ο φορολογούμενος θα πρέπει να ασκεί ελεύθερα το επάγγελμά του, διότι εάν έχει εκμισθώσει τις υπηρεσίες του σε τρίτο άτομο, τότε πρόκειται για υπάλληλο, φορολογούμενο με

βάση τις μισθωτές υπηρεσίες. Αυτό αποτελεί και τη διαφορά μισθωτών υπηρεσιών και ελευθέρων επαγγελματιών.

5.2) Κατονομασία ελευθέρων επαγγελματιών

Τα ελευθέρια επαγγέλματα σε κατηγορίες είναι τα εξής:

τα ιατρικά επαγγέλματα, τα νομικά επαγγέλματα, τα τεχνικά επαγγέλματα, τα συγγραφικά, τουριστικά και εκπαιδευτικά επαγγέλματα, τα καλλιτεχνικά, τα επαγγέλματα του οικονομολόγου κλπ.

Αναλυτικά τα ελευθέρια επαγγέλματα είναι τα παρακάτω:

Αναλογιστής, αναλυτής – προγραμματιστής, αρχιτέκτονας, βιολόγος, γεωλόγος, γεωπόνος, δάσκαλος, δασολόγος, δημοσιογράφος, διακοσμητής, διερμηνέας, δικαστικός επιμελητής, δικηγόρος, δικολάβος, εκτελεστής μουσικών έργων, εμπειρογνώμονας, ενδυματολόγος, ερευνητής, ηθοποιός, ιατρός, καθηγητής, καλλιτέχνης, γλύπτης, ζωγράφος, σκιτσογράφος, χαράκτης, καλλιτέχνης κέντρων διασκέδασης, κοινωνιολόγος, κτηνίατρος, λογιστής, μαία, μεταφραστής, μηχανικός, μουσικός, ξεναγός, οδοντίατρος, οικονομολόγος, σκηνοθέτης, συγγραφέας, συμβολαιογράφος, σύμβουλος επιχειρήσεων, υποθηκοφύλακας, φοροτέχνης, φυσιοθεραπευτής, χημικός, χορευτής, χορογράφος, ψυχολόγος, ωκεανογράφος.

Μερικά από αυτά τα επαγγέλματα παρουσιάζουν κατά την εφαρμογή του νόμου ιδιαιτερότητες. Επίσης, στα ελευθέρια επαγγέλματα ανήκουν και οι ιατροί εφόσον βέβαια, ασκούν το επάγγελμά τους ελεύθερα. Χωρίζονται σε δύο κατηγορίες για την διευκόλυνση της φορολόγησής του.

A) έχουμε την περίπτωση κατά την οποία ασκούν το επάγγελμά τους, παρέχοντας τις ιατρικές τους υπηρεσίες προς οποιονδήποτε τρίτο, οπότε θα φορολογηθούν σύμφωνα με την κατηγορία εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα και

B) την περίπτωση που εκμισθώνουν τις υπηρεσίες τους σε τρίτους με αμοιβή, εργαζόμενοι ως μισθωτοί, οπότε θα φορολογηθούν σύμφωνα με την κατηγορία εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για να φορολογηθούν όμως, ως μισθωτοί θα πρέπει απαραίτητα να συνδέονται με σύμβαση μίσθωσης εργασίας με τον εργοδότη που τους καταβάλλει τις αμοιβές.

Τέλος, εφόσον ο ιατρός εργάζεται και ως ελεύθερος επαγγελματίας αλλά και ως μισθωτός, σε κάποιο οργανισμό (νοσοκομείο) αυτός δεν θα φορολογηθεί ενιαία για το σύνολο των αμοιβών του, αλλά θα φορολογηθεί ξεχωριστά, δηλαδή, για το μεν ελεύθεριο επάγγελμα θα φορολογηθεί με βάση την κατηγορία εισοδήματος ελευθερίων επαγγελματιών, ενώ για τις μισθωτές υπηρεσίες θα φορολογηθεί με βάση την κατηγορία εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών.

5.2.1) Ελεύθεροι επαγγελματίες αμειβόμενοι με πάγια αντιμισθία

Πρόκειται συνήθως για τους δικηγόρους, φοροτεχνικούς ή οικονομικούς συμβούλους, κ.ά οι οποίοι προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην εταιρεία πέρα από την συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. και αμείβονται γι' αυτές τις υπηρεσίες με πάγια αντιμισθία. Για τις λαμβανόμενες αμοιβές τους εκδίδουν το προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ. παραστατικό.

Οι αμοιβές αυτές αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και φορολογούνται κατά το άρθρο 48 του 2238/94. Συνεπώς οι αμοιβές αυτές δεν θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ειδικά οι αμοιβές που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

5.2.2) Λογιστές – φοροτέχνες

Η υπαγωγή των λογιστών και των φοροτεχνών στην κατηγορία των ελεύθερων επαγγελματιών προβλέπεται από το άρθρο 48 παρ. 1 του 2238/94. Για να θεωρηθούν αυτοί ως ελεύθεροι επαγγελματίες, θα πρέπει να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους σε τρίτους ελεύθερα, χωρίς να συνδέονται μαζί τους με σύμβαση εργασίας. Να ασκούν δηλαδή, ανεξάρτητο επάγγελμα και όχι να είναι μισθωτοί.

Εάν όμως, οι λογιστές εκμισθώνουν τις υπηρεσίες τους σε επιχειρήσεις ή τρίτους γενικά, και συνδέονται μεταξύ τους με σύμβαση εργασίας, τότε οι αμοιβές τους ανήκουν στην κατηγορία των μισθωτών υπηρεσιών. Δεν αποκλείεται όμως, να είναι λογιστές σε ελεύθερες εργασίες και να είναι ταυτόχρονα υπάλληλοι επιχειρήσεων.

Σε αυτή την περίπτωση, οι λογιστές θα φορολογηθούν σε δύο κατηγορίες, δηλαδή για τις εκμισθώσεις σε τρίτους στην κατηγορία ελεύθερων επαγγελματιών και για την παροχή της υπηρεσίας τους θα φορολογηθούν με βάση τις μισθωτές υπηρεσίες.

5.3) ΧΡΟΝΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Με το άρθρο 48 παρ.6 του Ν.2238/94, ορίζεται ότι ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο εισέπραξε ο δικαιούχος το εισόδημα(αμοιβή), ανεξάρτητα από το χρόνο παροχής των υπηρεσιών.

Ως εισπραξη για την επιβολή και την παρακράτηση του φόρου θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία που καταβάλλονται οι αμοιβές, αφού όμως, πρώτα έχει γίνει αναγγελία στο δικαιούχο. Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούνται σε κοινοπραξία, ο χρόνος κτήσεως του εισοδήματος είναι ο χρόνος που εισπράχθηκε από το διαχειριστή της κοινοπραξίας, άσχετα με το αν αυτό καταβλήθηκε από το διαχειριστή σ' αυτούς που μετέχουν στην κοινοπραξία.

Σε περίπτωση που εκδόθηκε από τον ελεύθερο επαγγελματία απόδειξη παροχής υπηρεσιών για ποσό που δεν εισπράχθηκε και ούτε πιστώθηκε στα βιβλία του αντισυμβαλλόμενου, η Διοίκηση αποφάνθηκε ότι είναι δυνατό να εκδοθεί πιστωτική απόδειξη παροχής υπηρεσιών με θέση πιστωτικού τιμολογίου. (Υπ.Οικον. 1083978/22.11.2002)

5.3.1) Εισόδημα το οποίο αντιπροσωπεύει εργασία περισσότερων ετών

Με την παρ. 6 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που αντιπροσωπεύει εργασία δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται εκ των υστέρων, κατανέμεται ισομερώς προς φορολογία:

- Στο έτος της είσπραξης και το αμέσως προηγούμενο αυτού, σε περίπτωση εργασίας δύο ετών. Δηλαδή, η αμοιβή φορολογείται κατά το ήμισυ στο έτος της είσπραξης και κατά το έτερο ήμισυ στο αμέσως προηγούμενο έτος.
- Στο έτος της είσπραξης και τα αμέσως δύο προηγούμενα χρόνια, σε περίπτωση εργασίας, τριών ή περισσότερων ετών. Δηλαδή, φορολογείται, η αμοιβή κατά τα 1/3 στο έτος της είσπραξης και τα άλλα 2/3 ισόποσα στα δύο προηγούμενα έτη.

Κατά τις οδηγίες της διοίκησης, το αναλογούν ποσό εισοδήματος σε καθένα από τα προηγούμενα έτη θα δηλώνεται σε συμπληρωματικές δηλώσεις υποβαλλόμενες μέσα στην προθεσμία για την επίδοση των δηλώσεων του έτους στο οποίο έγινε η κατανομή, χωρίς να επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου.(Υπ. Οικ. 3267/1970)

Τέλος, με τα τελευταία εδάφια της παραγ. 6 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 ορίζονται τα εξής :

«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 κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημία»

5.4) ΤΡΟΠΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

Οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του ΚΦΕ προβλέπουν δύο τρόπους προσδιορισμού του καθαρού και ακαθάριστου εισοδήματος από την παροχή υπηρεσιών ελευθερίων επαγγελμάτων. Αυτοί οι τρόποι προσδιορισμού είναι ο λογιστικός, ο εξωλογιστικός και ο τεκμαρτός.

5.4.1) Λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους, τηρούν πάντοτε βιβλία και στοιχεία Β΄ κατηγορίας του ΚΒΣ, επειδή το αντικείμενο εργασιών τους συνίσταται αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών. Αν τα βιβλία και στοιχεία που τηρούν και εκδίδουν αντίστοιχα οι ελεύθεροι επαγγελματίες είναι επαρκή και ακριβή, τότε το ακαθάριστο και καθαρό τους εισόδημα προκύπτει λογιστικά, δηλαδή με βάση του περιεχομένου των βιβλίων και στοιχείων.

Ειδικότερα, κατά τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 ΚΦΕ, ως ακαθάριστα έσοδα των ελεύθερων επαγγελματιών, που τηρούν και εκδίδουν επαρκή βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, θεωρούνται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττουν από την παροχή υπηρεσιών κατά την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος.

Προκειμένου να βρεθούν τα καθαρά τους έσοδα, από τα ακαθάριστα ως άνω έσοδα, εκπίπτουν οι παραγωγικές δαπάνες, εφόσον όμως αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο, όπως π.χ. με τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής, κλπ, και έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων – εξόδων του υπόχρεου.

Ως παραγωγικές δαπάνες του ελεύθερου επαγγελματία θεωρούνται οι δαπάνες που προβλέπονται από τη διάταξη του άρθρου 31 παρ.1 του ΚΦΕ για τις εμπορικές επιχειρήσεις. Δηλαδή, τα γενικά έξοδα διαχείρισης, η μισθοδοσία των υπαλλήλων, η αγορά επίπλων, εργαλείων και μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για την άσκηση του επαγγέλματός τους, τα τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιόχρηση οικοδομής κλπ. Ειδικά για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται στις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αυτές αποδεικνύονται με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν καταγραφεί μέσα στο βιβλίο του ελεύθερου επαγγελματία, εκπίπτουν σε ποσοστό 25% του συνολικού ύψους αυτών, χωρίς να είναι δυνατό να υπερβούν το 3% του ακαθάριστου δηλούμενου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.

Κατ' εξαίρεση, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο πνευματικής ιδιοκτησίας των συγγραφέων, καλλιτεχνών, ζωγράφων κλπ, κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος απόκτησής τους, και στα αμέσως επόμενα τρία έτη, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος επιθυμεί να φορολογηθεί σύμφωνα με τον κοινό τρόπο, δηλαδή με βάση τα συνολικά έσοδα κατά τον χρόνο είσπραξης αυτών.

Η ίδια κατανομή είναι δυνατό να γίνει και για τις επαγγελματικές δαπάνες που βαρύνουν το κόστος του έργου των παραπάνω προσώπων, εκτός βέβαια αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί με βάση τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της υπό κρίση χρήσης και αποδεικνύονται με τα νόμιμα παραστατικά.

Το ποσό που απομένει μετά την έκπτωση των παραπάνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, αποτελεί το καθαρό κέρδος ή ενδεχομένως τη ζημία του ελεύθερου επαγγελματία. Σε περίπτωση

ζημίας από ελευθέρια επαγγέλματα, αυτή είναι δυνατό να συμψηφιστεί με τα θετικά κέρδη των άλλων πηγών.

Άλλη μια εξαίρεση αποτελούν οι αμοιβές των αρχιτεκτόνων και των πολιτικών μηχανικών από την εκπόνηση μελετών σχεδίων τεχνικών έργων και την επίβλεψη εκτέλεσής τους, δεν προσδιορίζονται λογιστικά σύμφωνα με τα παραπάνω, αλλά με ειδικό τρόπο.

Ειδικότερα, τα μεν ακαθάριστα έσοδα των κατηγοριών αυτών υπολογίζονται λογιστικά, με βάση τα τηρούμενα επαρκή και ακριβή βιβλία του ΚΒΣ, στα οποία προστίθενται και οι τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης της καταβολής των παραπάνω αμοιβών. Τα καθαρά όμως κέρδη, προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, πάνω σ' αυτά.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, ανάλογα με το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εφαρμόζονται οι εξής μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους:

- 38% για μελέτη και επίβλεψη κτιριακών έργων
- 22% για μελέτη και επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών υδραυλικών έργων και συγκοινωνιακών έργων, και για τις ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργων
- 26% για επίβλεψη και μελέτη ηλεκτρολογικών – μηχανολογικών έργων
- 17% για μελέτη και επίβλεψη τοπογραφικών έργων
- 60% για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών που προσφέρουν ανεξάρτητες υπηρεσίες σε οργανωμένα γραφεία και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με τα έργα αυτά.

Όταν από τα βιβλία και στοιχεία του ελεύθερου επαγγελματία προκύπτει ότι οι επαγγελματικές δαπάνες της χρήσης τελούν σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με τις τεκμαρτές δαπάνες, δηλαδή εκείνες που προκύπτουν από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρών αμοιβών είναι δυνατό να προσαυξηθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά 20%. Δεν θεωρείται όμως ότι υπάρχει δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των πραγματικών δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και των τεκμαρτών δαπανών ανέρχεται σε ποσοστό μέχρι 20% των τεκμαρτών δαπανών.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι στο καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων και μηχανικών όπως προσδιορίζεται τεκμαρτώς παραπάνω, προστίθενται και τα ποσά των τόκων που τυχόν προκύπτουν από συναλλακτικές πράξεις καθώς και η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου (*N. Μπάρμπας, φορολογία εισοδήματος, 2006..*).

5.4.2) Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός του εισοδήματος

Οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΕ προβλέπουν δύο περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών, τον κανονικό και τον ειδικό.

5.4.2.1) Κανονικός εξωλογιστικός προσδιορισμός

Αν ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπει ο ΚΒΣ, δηλαδή βιβλίο Β' κατηγορίας και δεν εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, ή τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ως ανεπαρκή και

ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημά του προσδιορίζεται εξωλογιστικά.

Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη ορισμένα στοιχεία βάσει των οποίων κατά προσέγγιση ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προσδιορίζει το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του ελεύθερου επαγγελματία. Τα σπουδαιότερα από αυτά τα στοιχεία, όπως αναφέρονται από τη διάταξη του άρθρου 50 παρ.2 ΚΦΕ, είναι τα εξής : ο χρόνος, ο τρόπος, ο τόπος άσκησης του επαγγέλματος, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος εργασιών, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογούμενου.

Το περιεχόμενο των βιβλίων και στοιχείων δεν δεσμεύει την κρίση του δημοσιονομικού οργάνου που ενεργεί τον έλεγχο, εφόσον αυτά θεωρούνται ως ανεπαρκή και ανακριβή. Απλά το όργανο μπορεί να τα συμβουλευθεί, αν το κρίνει αναγκαίο, και να τα λάβει υπόψη προκειμένου να σχηματίσει μια πιο αντικειμενική κρίση.

Προκειμένου να βρεθεί το καθαρό εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία, τα ακαθάριστα έσοδα αυτού όπως προσδιορίζονται παραπάνω, πολλαπλασιάζονται με τους αποκαλούμενους «μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους».

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους, όπως και εκείνοι των εμπορικών επιχειρήσεων, αποτελούν ποσοστά επί τοις εκατό που προβλέπονται κατά κατηγορία ελευθέρου επαγγέλματος και περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ωστόσο, η διάταξη του άρθρου 50, παρ 5 προβλέπει ότι ειδικά στις περιπτώσεις που ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ ή κρίνονται ανακριβή, οι

παραπάνω συντελεστές καθαρού κέρδους, προσαυξάνονται κατά 40%. Από το συνδυασμό της διάταξης αυτής με εκείνη της παρ 1 του ίδιου άρθρου βγαίνει το συμπέρασμα ότι η μόνη περίπτωση της μη επαύξησης των μοναδικών συντελεστώ καθαρού κέρδους είναι εκείνη κατά την οποία ο ελεύθερος επαγγελματίας τηρεί ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ.

Αν από τα στοιχεία τα οποία προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι από λόγους ανώτερης βίας το πραγματικό καθαρό εισόδημα είναι μικρότερο από εκείνο που προκύπτει με βάση τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, το καθαρό εισόδημα αυτού είναι δυνατό να προσδιοριστεί με βάση κατώτερο συντελεστή αλλά όχι όμως και μηδενικό συντελεστή. Αυτό σημαίνει ότι σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος ελεύθερου επαγγελματία δεν είναι δυνατό να του αναγνωριστεί ζημιά.

Τέλος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 50 παρ. 3 ΚΦΕ προκειμένου να βρεθεί το συνολικό καθαρό εισόδημα στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών, στο εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα, προστίθενται λογιστικά και τα εξής ποσά :

- οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις
- η αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία
- τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που είχαν κριθεί οριστικές από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη κλπ και που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως.

Ειδικά, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των μηχανικών και αρχιτεκτόνων, που προέρχεται από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης σχετικής με τις εργασίες αυτές, οι προβλεπόμενοι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους εφαρμόζονται στα ακόλουθα ποσά:

- στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη αυτών του Δημοσίου κλπ
- στο ποσό της νόμιμης αμοιβής, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.

5.4.2.2) Ειδικός εξωλογιστικός προσδιορισμός

Η δεύτερη περίπτωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ 7 έως 11 του άρθρου 50 ΚΦΕ. Ο προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των ελεύθερων επαγγελματιών με τη μέθοδο αυτή εφαρμόζεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. όταν διαπιστώνεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα του φορολογούμενου, όπως προκύπτει με βάση τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης και δαπάνης για την απόκτηση νέων περιουσιακών στοιχείων του ίδιου και της οικογένειάς του, είναι ανώτερο από εκείνο που δηλώθηκε από την άσκηση του επαγγέλματός του.

Ειδικότερα με τις διατάξεις αυτές η τεκμαρτή αυτή μέθοδος προσδιορισμού του εισοδήματος μπορεί να γίνει στην περίπτωση που ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει με αιτιολογημένη απόφασή του ότι το τεκμαρτό καθαρό εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 ΚΦΕ, και τις υπόλοιπες

δαπάνες διαβίωσης του ίδιου, της συζύγου και των προσώπων που τον βαρύνουν καθώς και τα λοιπά στοιχεία της παρ.3 του ίδιου άρθρου, δηλαδή η δήλωση του υπόχρεου, το είδος, ο τόπος, και ο χρόνος άσκησης του ελευθέριου επαγγέλματος που δηλώθηκε.

Ειδικά στην περίπτωση που το εισόδημα που προσδιορίζεται με τον παραπάνω τρόπο υπερβαίνει το ποσό των 2.950 ευρώ και είναι ανώτερο από το εισόδημα που δηλώθηκε ποσοστό 20% τουλάχιστον, η υπόθεση παραπέμπεται σε τριμελές επιτροπή.

Πριν την παραπομπή όμως, της υπόθεσης στην τριμελή επιτροπή, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οφείλει να ανακοινώσει εγγράφως στον υπόχρεο την πρόθεσή του για παραπομπή. Ο δε φορολογούμενος, δικαιούται μέσα σε προθεσμία 15 ημερών από την κοινοποίηση του εγγράφου σ' αυτόν να αποδεχθεί το εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος που προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. υποβάλλοντας σχετική δήλωση.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν αποδεχθεί κατά τα παραπάνω το εισόδημα που προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. επιλαμβάνεται η επιτροπή, η οποία προσδιορίζει το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα ενδεικτικώς αναφερόμενα στοιχεία: τη δήλωση του υπόχρεου, τα στοιχεία που προσκομίζει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., το είδος, τον τόπο, τον τρόπο άσκησης επαγγέλματος, τα κεφάλαια, το υπαλληλικό προσωπικό του ελεύθερου επαγγελματία καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που μπορεί να βοηθήσει στο σχηματισμό ορθής κρίσης. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η εν λόγω επιτροπή κρίνει και αποφασίζει κατά πεποίθηση χωρίς να δεσμεύεται από τον προσδιορισμό του εισοδήματος που έγινε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Αν ο υπόχρεος αποδεχθεί το εισόδημα που προσδιορίστηκε από την επιτροπή, υποβάλλει σχετική δήλωση μέσα σε προθεσμία 15

ημερών από την κοινοποίηση της απόφασης της επιτροπής προς αυτόν. Στην αντίθετη περίπτωση, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εκδίδει και κοινοποιεί στον υπόχρεο, φύλλο ελέγχου, με το ποσό του εισοδήματος που προσδιόρισε η επιτροπή.

Ο δε φορολογούμενος έχει στη συνέχεια το δικαίωμα να ασκήσει κατά του φύλλου ελέγχου προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, χωρίς να έχει το δικαίωμα να ζητήσει από την αρμόδια διοικητική αρχή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς(φορολογικό συμβιβασμό).

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες, που αναφέρονται στη διάταξη του άρθρου 48 παρ.1 και αποκτούν εισόδημα από την παροχή υπηρεσιών με σχέση εξαρτημένης εργασίας, το καθαρό τους εισόδημα από την πηγή αυτή προσδιορίζεται τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.7, 8, 9, 10 και 11 του άρθρου 50 ΚΒΣ .

Δηλαδή, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών, στις περιπτώσεις που ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κρίνει με αιτιολογημένη απόφαση ότι το τεκμαρτό εισόδημα, που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων και τα άλλα στοιχεία της διαβίωσης, υπερβαίνει το καθαρό εισόδημα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος που δηλώθηκε.

5.5) Συντελεστές αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών

Καθορισμός συντελεστών σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού

(σχετ. αποφάσεις : Ε. 16382/ΠΟΛ.371/29.12.1987 και οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του Ν. 2238/94)

Επάγγελμα	Συντελεστής
<i>Ιατροί γενικά</i>	
- προσωπική εργασία	55%
- με βοηθητικό προσωπικό	50%
<i>οδοντίατροι</i>	
- προσωπική εργασία	50%
- με βοηθητικό προσωπικό	45%
κτηνίατροι	50%
δικηγόροι	50%
συμβολαιογράφοι	50%
άμισθοι υποθηκοφύλακες	50%
δικαστικοί επιμελητές	50%
χημικοί	50%
ηθοποιοί	40%
καλλιτέχνες, ζωγράφοι κλπ	45%
μουσουργοί, συνθέτες	45%
χορογράφοι	45%
οικονομολόγοι, ερευνητές κλπ	50%
-προσωπική εργασία	55%
-οργανωμένα γραφεία	50%
δασολόγοι	15%
ξεναγοί	55%
μηχανικοί όλων των κλάδων	
κτιριακά	38%
- αρχιτεκτονικές μελέτες	
- διαμόρφωση χώρων	
- μελέτες περιβάλλοντος	

<p>χωροταξικά, πολεοδομικά</p> <p>συγκοινωνιακά, υδραυλικά έργα, διεύθυνση έργου</p> <ul style="list-style-type: none"> -χωροταξικές μελέτες -πολεοδομικές μελέτες -μελέτες συγκοινωνιακών έργων -μελέτες υδραυλικών έργων -μελέτες επιχειρησιακής έρευνας -μελέτες λιμενικών έργων -γεωργικές μελέτες -αλιευτικές μελέτες <p>ηλεκτρομηχανολογικά</p> <ul style="list-style-type: none"> -μελέτες μηχανολογικές, 	<p>22%</p>
<ul style="list-style-type: none"> ηλεκτρολογικές, ηλεκτρονικές -οικονομικές μελέτες -κοινωνικές μελέτες -μελέτες μεταφορικών μέσων -ενεργειακές μελέτες -μελέτες βιομηχανιών -χημικές μελέτες -χημικοτεχνικές μελέτες - μεταλλευτικές έρευνες -γεωλογικές, υδρογεωλογικές, γεωφυσικές έρευνες -εδαφολογικές μελέτες -δασικές μελέτες -στατικές μελέτες <p>τοπογραφικά</p>	<p>26%</p>

μελέτες τοπογραφίας	
μηχανικοί που εκδίδουν ΑΠΥ για τις αμοιβές που λαμβάνουν από οργανωμένα γραφεία, στα οποία προσφέρουν τις υπηρεσίες του συστηματικά	17%
	60%

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

6.1) Υπόχρεοι σε παρακράτηση

Ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών βαρύνει το μισθωτό, ο οποίος εισπράττει το εισόδημα, παρακρατείται όμως κατά τη διάταξη του άρθρου 57, του Ν. 2238/94 από τον εργοδότη και γενικά από κάθε πρόσωπο, το οποίο απασχολεί έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό ή που καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και λοιπές παροχές και αποδίδεται από αυτόν στο Δημόσιο.

Επομένως, πρόσωπα που δεν απασχολούν συστηματικά προσωπικό αλλά καταβάλλουν συμπτωματικά αμοιβές σε εργαζομένους, δεν είναι υπόχρεα σε παρακράτηση φόρου.

Με το άρθρο 83 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που ο φόρος παρακρατείται από τρίτα άτομα, τα άτομα αυτά υποχρεούνται σε δήλωση αντί του πραγματικού φορολογούμενου, και υπέχουν όλες τις ευθύνες που προβλέπονται από το νόμο ως προς τη μη ακριβή τήρηση των σχετικών με τις δηλώσεις και τις λοιπές δηλώσεις.

Σε καμιά περίπτωση δεν επιτρέπεται η μετάθεση πάνω στον πραγματικό φορολογούμενο των πρόσθετων φόρων και προστίμων που επιβλήθηκαν με βάση τις διατάξεις του νόμου, σ' εκείνον που παρακρατεί το φόρο. Με άλλα λόγια, υπόχρεος προς δήλωση και καταβολή του φόρου θεωρείται ο εργοδότης που παρακρατεί το φόρο από το μισθωτό, επομένως, αν ο εργοδότης παραλείψει να τον παρακρατήσει ή λόγω λανθασμένου υπολογισμού παρακρατήσει μικρότερο ποσό από το φόρο, δεν απαλλάσσεται από τη φορολογική

υποχρέωση και τις προσαυξήσεις που θα επιβληθούν, αλλά η εγγραφή της φορολογικής αρχής θα γίνει εις βάρος του και όχι εις βάρος του μισθωτού.

6.2) Παρακράτηση φόρου μεγαλύτερου από τον οφειλόμενο.

Στην περίπτωση που καταβλήθηκε ποσό μεγαλύτερο του οφειλόμενου φόρου, η επιστροφή του επιπλέον καταβληθέντος ποσού βαρύνει το Δημόσιο, στο οποίο έχει αποδοθεί το επιπλέον ποσό φόρου, και όχι εκείνον που το παρακράτησε. Ο δικαιούχος, μπορεί να στραφεί κατά του Δημοσίου και να απαιτήσει την επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε επιπλέον.

6.3) Άρνηση του εργοδότη να επιδείξει τα μισθοδοτικά στοιχεία του προσωπικού στον έλεγχο.

Σε περίπτωση που ο εργοδότης απασχολεί μισθωτούς σε σχέση εξαρτημένης εργασίας, ο οποίος έχει αυτοτελή υποχρέωση να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο το φόρο μισθωτών υπηρεσιών που αναλογεί σε αντάλλαγμα που καταβάλλει στους παραπάνω μισθωτούς για τις υπηρεσίες τους, αρνείται να επιδείξει στη φορολογική αρχή τα σχετικά μισθοδοτικά στοιχεία, η αρχή αυτή μπορεί κρίνοντας τη σχετική δήλωση ανακριβή, να προσδιορίσει εξωλογιστικά το ύψος των αμοιβών που παρέχονται σε αντάλλαγμα των παραπάνω υπηρεσιών, οφείλει όμως, να στηρίζει την κρίση της σε συγκεκριμένα στοιχεία για το ύψος των αμοιβών αυτών.

6.4) Γενικές οδηγίες και επισημάνσεις για την παρακράτηση του φόρου από μισθωτές υπηρεσίες

Κατά τις οδηγίες της Διοίκησης, κατά την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπόψη η εκπιπτόμενη δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά των 1.900 ευρώ για τον ίδιο το φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση κλπ.

Η έκπτωση αυτής της δαπάνης υπολογίζεται με την εκκαθάριση του φόρου από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των δικαιούχων.

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 του άρθρου 57 του Ν. 2238/94.

Οι εργοδότες που καταβάλλουν τις μικρότερες αποδοχές, θα πρέπει να διενεργούν παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2238/94, θεωρουμένων των αποδοχών αυτών ως πρόσθετων αμοιβών δηλαδή, με συντελεστή φόρου 20%.

Ακόμα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του Ν.2238/94, απαλλάσσονται από τη φορολογία οι μισθοί, συντάξεις που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικά τυφλοί καθώς και σε άτομα που παρουσιάζουν βαριές αναπηρίες σε ποσοστό που υπερβαίνει το 80%.

Συνεπώς, με την καταβολή των μισθών και συντάξεων στους πιο πάνω δικαιούχους, δεν θα παρακρατείται φόρος εισοδήματος.

Όταν το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, εισόδημα που υπόκειται σε φόρο, είναι το ποσό με το οποίο μετά την έκπτωση του φόρου που πρέπει να παρακρατηθεί σε αυτό προκύπτει το εισόδημα που καταβάλλεται στο δικαιούχο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%. Σκοπός του νομοθέτη είναι να εισπράττεται ο φόρος στην πηγή του εισοδήματος ώστε να αποφεύγεται η καταστρατήγηση του νόμου που μπορεί εύκολα να γίνει λόγω της φύσεως των αμοιβών αυτών.

Σύμφωνα με το νόμο, για την παρακράτηση του φόρου πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

A) η αμοιβή να υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο όνομα ελεύθερου επαγγελματία.

B) η αμοιβή να καταβάλλεται απευθείας στο δικαιούχο χωρίς τη μεσολάβηση τρίτου προσώπου.

Η παρακράτηση του φόρου γίνεται κατά την καταβολή των αμοιβών στους δικαιούχους.

7.1) Ακαθάριστη αμοιβή. Τρόπος υπολογισμού της.

Ο νόμος ορίζει, ότι ο παρακρατητέος φόρος υπολογίζεται πάνω στις ακαθάριστες αμοιβές του ελεύθερου επαγγελματία. Επομένως, κατά το νόμο, δεν επιτρέπεται να ενεργείται καμιά έκπτωση ή μείωση από το ποσό της ακαθάριστης αμοιβής.

Αυτό συμβαίνει διότι, δεν είναι γνωστό εκ των προτέρων αν η αμοιβή που καταβάλλεται στο δικαιούχο εμπίπτει στο ποσό που

πρόκειται να μειωθεί ή να το υπερβεί. Η μείωση του αφορολόγητου ποσού, το οποίο δικαιούται ο ελεύθερος επαγγελματίας, θα ενεργείται κατά την υποβολή από το δικαιούχο της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Καμιά φορά παρουσιάζονται περιπτώσεις κατά τις οποίες καταβάλλεται στον ελεύθερο επαγγελματία ποσό σαφώς καθορισμένο και αναφερόμενο σε δαπάνη που έγινε από αυτόν για εκπλήρωση υποχρέωσης υπέρ τρίτου προσώπου. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο παρακρατητέος φόρος θα υπολογίζεται πάνω στο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από την ακαθάριστη αμοιβή των δαπανών που βαρύνουν τον τρίτο. (Χρ. Τότση, φορολογία εισοδήματος, 2006)

7.2) Υπόχρεοι σε παρακράτηση του φόρου.

Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου είναι οι δημόσιες υπηρεσίες, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, τα κοινωφελή ιδρύματα κάθε είδους, οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί. Επίσης, οι συνεταιρισμοί και οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι σύλλογοι γενικά και οι ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, οι ελεύθεροι επαγγελματίες με βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ και οι δημόσιες επιχειρήσεις.

Με την καθιέρωση της παρακράτησης φόρου, δεν μετατίθεται το φορολογικό βάρος στο πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την παρακράτηση, αλλά υποκείμενο του φόρου παραμένει πάντοτε το δικαιούχο της αμοιβής φυσικό πρόσωπο.

Όμως, ο υπόχρεος σε παρακράτηση, αν και δεν βαρύνεται με αυτό το φόρο, υποχρεούται σε δήλωση αντί του βαρυνόμενου γι' αυτό και ο πρώτος έχει και όλες τις ευθύνες από το νόμο σε περίπτωση που

δεν υποβάλλεται δήλωση και δεν καταβάλλεται ο παρακρατητέος φόρος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ
ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

8.1) ΠΟΙΟΙ ΕΙΝΑΙ ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΓΙΑ ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ
2006 (Άρθρα 61,64,101,107 ν.2238/94)

1. Όσοι έχουν ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα άνω των 3.000 ευρώ
2. Σε περίπτωση ζημιάς από 'Δ ή Ε' κατηγορία για να αναγνωριστεί έστω και αν το συνολικό εισόδημα είναι κάτω από 3.000 ευρώ από το οικονομικό έτος 2004, πρέπει να δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους. Από το οικονομικό έτος 2004 συμψηφίζεται και η ζημιά σε Β' κατηγορίας βιβλία.
3. Μισθωτοί και συνταξιούχοι κάτοικοι Ελλάδος με ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα πάνω από 6.000 ευρώ.
4. Οι κάτοικοι αλλοδαπής είναι υπόχρεοι ανεξαρτήτως ύψους εισοδήματος. αλληλέγγυος είναι και ο αντιπρόσωπός τους στην Ελλάδα.
5. Κάτοικοι αυτοκινήτου , ΕΙΧ, ημιφορτηγού, σκάφους αναψυχής, αεροσκάφους. Οι κύριοι ή κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή ημιφορτηγού, εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό ή αυτοκινήτου μικτής χρήσης ή αυτοκινήτου τύπου jeep ή αεροσκάφους, κότερου ή θαλαμηγού ή ακάτου ή σκαφών αναψυχής, εκτός από αυτοκίνητα ή σκάφη αναψυχής που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18. καθώς και όσοι έχουν στη διάθεσή τους για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοιου είδους μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγό τους είτε στα μέλη που τους

- βαρύνουν είτε σε εταιρείες στις οποίες αυτοί μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή είναι πρόεδροι ή διοικητές.
6. όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα. Ειδικά, τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν γεωργική επιχείρηση κατά κύριο επάγγελμα εφόσον το ετήσιο γεωργικό εισόδημά τους υπερβαίνει τις 3.000 ευρώ. Αν όμως, αυτοί δεν είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ποσό του καθαρού εισοδήματος.
 7. όσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρεία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.
 8. όσοι έχουν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από 600 ευρώ ετησίως.
 9. οι μισθωτές ακινήτων και σκαφών αναψυχής υποχρεούνται στη δήλωση να αναγράφουν τα ετήσια ενοίκια, ονοματεπώνυμο εκμισθωτή, ΑΦΜ, και διεύθυνση κατοικίας.
 10. όσοι αγοράζουν ακίνητα ή διατηρούν οικοδομή
 11. όσοι διατηρούν δευτερεύουσα κατοικία ή κατοικία σε οικοδομή πάνω από 150 τμ. Εξαιρούνται οι κάτοικοι αλλοδαπής εφόσον διατηρούν στην Ελλάδα δευτερεύουσα κατοικία μέχρι 150 τμ.
 12. όσοι κατοικούν σε οικοδομή πάνω από 200 τμ.
 13. οι πλανόδιοι έμποροι και αυτοί που πωλούν αγαθά στις λαϊκές αγορές .
 14. οι καλλιεργητές ορισμένη έκτασης γης. Κύριοι επικαρπωτές θερμοκηπίων από 2 στρέμματα και πάνω.
 15. οποιοσδήποτε προσκληθεί εγγράφως από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. υποβάλλει δήλωση μέσα σε 30 ημέρες από την κοινοποίηση της πρόσκλησης.

■ **άρθρο 5 παρ. 6 3296/2004.**

Δεν υποχρεούνται σε δήλωση φυσικά πρόσωπα που αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών μέχρι 6.000 ευρώ, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα εκτός αν είναι :

- A) κάτοικοι αυτοκινήτου ΙΧ επιβατικού
- B) έχουν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου
- Γ) όσοι αγοράζουν ακίνητα ή αναγείρουν οικοδομές
- Δ) αγρότες που παίρνουν επιδότηση
- E) όσοι κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γης καθώς και όσοι εισπράττουν επιστρεφόμενο ΦΠΑ.

❖ **ΠΡΟΘΕΣΜΙΕΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΓΙΑ ΜΙΣΘΩΤΟΥΣ**
– ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΛ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΕΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2006

Ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας. Λήξη διαχειριστικής περιόδου μέσα στους μήνες 11,12/2005	Μισθωτοί με ποσοστά σε κέρδη επιχειρήσεων	Μισθωτοί και συνταξιούχοι Μισθωτοί μέλη Δ.Σ., Α.Ε.
<u>MEXPI</u>	<u>MEXPI</u>	<u>MEXPI</u>
17/4	2/5	3/5
18/4	3/5	5/5
19/4	4/5	9/5
20/4	5/5	11/5
25/4	8/5	15/5

26/4	9/5	17/5
27/4	10/5	19/5
28/4	11/5	23/5
02/5	12/5	25/5
03/5	15/5	29/5
04/5	16/5	31/5

8.2) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ **ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2006**

8.2.1) Μισθωτών και ημερομισθίων

Από το μηνιαίο μισθό, αφαιρούμε τις ασφαλιστικές εισφορές του μισθωτού και το υπόλοιπο το πολλαπλασιάζουμε επί 14 (12 μισθοί + 1 μισθός δώρο Χριστουγέννων + ½ μισθού δώρο Πάσχα + ½ μισθού επίδομα αδειάς). Το άθροισμα είναι οι ετήσιες αποδοχές. Το ποσό των ετησίων αποδοχών το πάμε στην κλίμακα υπολογισμού φόρου για μισθωτούς και συνταξιούχους, για τη χρήση 2005.

Από το φόρο που προκύπτει αφαιρούμε 1,5% που είναι η έκπτωση για εφάπαξ καταβολή και το υπόλοιπο είναι ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί από μισθωτό ή συνταξιούχο χωρίς παιδιά, ετησίως. Για να βρούμε τον παρακρατούμενο φόρο μηνιαίως διαιρούμε το ποσό δια 14. αν ο μισθωτός έχει παιδιά που τον βαρύνουν αφαιρούμε από τον ετήσιο φόρο:

Αν έχει ένα παιδί:

Το φόρο των 1.000 ευρώ πάνω από το αφορολόγητο δηλαδή 150 ευρώ.

Αν έχει δύο παιδιά:

Το φόρο των 2.000 ευρώ πάνω από το αφορολόγητο, δηλαδή 300 ευρώ.

Αν έχει τρία παιδιά :

Το φόρο των 10.000 ευρώ πάνω από το αφορολόγητο, δηλαδή 2.700 ευρώ.

Αν έχει τέσσερα παιδιά :

Το φόρο των 11.000 ευρώ πάνω από το αφορολόγητο, δηλαδή 3.000 ευρώ.

Για κάθε επιπλέον παιδί αυξάνεται κατά 1.000 ευρώ το ποσό που μπαίνει πάνω από το αφορολόγητο και αφαιρείται ο φόρος που αντιστοιχεί.

Μετά την έκπτωση του φόρου τέκνων από το υπόλοιπο ποσό αφαιρείται το 1,5 % (η έκπτωση της εφάπαξ καταβολής) και το υπόλοιπο είναι ο φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί ετησίως. Αν θέλουμε το μηνιαίο διαιρούμε δια 14.

Για τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο

Για ημερομίσθιο πάνω από 24 ευρώ υπολογίζεται παρακρατούμενος φόρος 3%. Μέχρι τα 24 ευρώ είναι αφορολόγητο.

Σε υπερωρίες, επιδόματα, πρόσθετες αμοιβές, παρακρατείται φόρος 20%. Σε ωρομίσθιους καθηγητές φροντιστηρίων κλπ που ασχολούνται με πολλούς εργοδότες ταυτόχρονα σε σχέση εξαρτημένης εργασίας, οι εργοδότες εκτός από εκείνον που καταβάλλει τις μεγαλύτερες αποδοχές παρακρατούν φόρο με συντελεστή 10%.

Σε αναδρομικά παρακρατείται φόρος 20%.

Για συντάξεις από επικουρικά ταμεία.

Καθαρό ποσό ετήσιας παροχής μέχρι 2.500 ευρώ, Π.Φ. 5%

Καθαρό ποσό ετήσιας παροχής από 2.500 - 4.500 ευρώ, Π.Φ. 10%

Καθαρό ποσό ετήσιας παροχής από 4.500 ευρώ και πάνω, Π.Φ. 15%

Προσοχή!

1. Στον υπολογισμό του παρακρατούμενου φόρου δεν λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά 1.900 ευρώ του ανάπηρου, ούτε η μείωση του φόρου για μισθωτούς παραμεθόριων περιοχών.
2. Αν ο μισθωτής έχει πολλαπλή απασχόληση σε διάφορους εργοδότες, πρέπει να επιλεγεί και να δηλώνει τον κύριο εργοδότη του, ο οποίος θα παρακρατεί τον φόρο όπως πιο πάνω.
3. Στους ανάπηρους πάνω από 80% που απαλλάσσονται της φορολογίας, δεν παρακρατείται φόρος.
4. Η αντιμισθία δικηγόρων και οι αμοιβές ξεναγών θεωρούνται εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών και παρακρατείται κανονικά ο φόρος.
5. Σε περίπτωση που ο μισθός καταβάλλεται ελεύθερος φόρου, εισόδημα υποκείμενο στην φορολογία είναι το καταβαλλόμενο στον μισθωτό πλέον του φόρου.

Παραδείγματα:

(α) Έστω ότι ο Α μισθωτός είναι άγαμος και λαμβάνει τον Ιανουάριο του 2006 ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.100 ευρώ και ότι οι κρατήσεις του υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων κλπ, ανέρχονται σε 150 ευρώ το μήνα. Ο φόρος που θα πρέπει να παρακρατηθεί το μήνα Ιανουάριο από τις μηνιαίες καθαρές αποδοχές του μισθωτού από την επιχείρηση θα υπολογιστεί όπως φαίνεται παρακάτω:

Ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές	1.100 ευρώ
ΜΕΙΟΝ κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων	150
Καθαρές μηνιαίες αποδοχές	950
Ετήσιο καθαρό εισόδημα: 950* 14 μισθοί	13.300

Ετήσιος φόρος κλίμακας***	390
Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $390 * 1,5\% =$	
$390 - 5,85 = 384,15 : 14$	27,44

*** για να βρούμε τον ετήσιο φόρο κλίμακας πάμε στον πίνακα υπολογισμού φόρου μισθωτών(βρίσκεται στα παραρτήματα), στην πρώτη κάθετη στήλη και από τον αριθμό 13.000 προχωρούμε οριζόντια μέχρι να συναντήσουμε την κάθετη στήλη 300, ο αριθμός που βρίσκεται στη διασταύρωση των δύο ποσών είναι ο φόρος των 13.300.

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

Ετήσιο καθαρό εισόδημα	13.300 ευρώ
Ετήσιος φόρος κλίμακας	
$(390 - 300)$ εκπιπτόμενος φόρος για δύο παιδιά) =	90
Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης $90 * 1,5\% =$	1,35
Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα	
$90 * 1,35 = 88,65 : 14 =$	6,33

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

8.2.2) Προσωρινές δηλώσεις και οριστική δήλωση απόδοσης Π.Φ. μισθωτών υπηρεσιών

Οι προσωρινές δηλώσεις απόδοσης Π.Φ. μισθωτών υπηρεσιών υποβάλλονται ανά δίμηνο και μέχρι την 20^η του επόμενου του δίμηνου μήνα. Παρατείνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ.

❖ ΔΙΜΗΝΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 2006 ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΦΜΥ

ΜΕ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Τ.Ψ. ΑΦΜ	1^ο μέχρι	2^ο μέχρι	3^ο μέχρι	4^ο μέχρι	5^ο μέχρι	6^ο μέχρι
1	20/3	22/5	20/7	20/9	20/11	22/1/2007
2	21/3	23/5	21/7	21/9	21/11	23/1/2007
3	22/3	24/5	22/7	22/9	22/11	24/1/2007
4	23/3	25/5	23/7	25/9	23/11	25/1/2007
5	24/3	26/5	26/7	26/9	24/11	26/1/2007
6	27/3	29/5	27/7	27/9	27/11	29/1/2007
7	28/3	30/5	28/7	28/9	28/11	30/1/2007
8	29/3	31/5	31/7	29/9	29/11	31/1/2007
9	30/3	1/6	1/8	2/10	30/11	1/2/2007
20,30,40,50	31/3	2/6	2/8	3/10	1/12	2/2/2007
60,70,80,90	3/4	5/6	3/8	4/10	4/12	5/2/2007

8.2.3) Οριστική δήλωση απόδοσης ΦΜΥ

Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με της διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση.

8.2.4) ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ

(γιατροί, καλλιτέχνες, συγγραφείς-άρθρα 58,59 ΚΦΕ)

Υπόχρεοι: δημόσιες υπηρεσίες, ΝΠΔΔ, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες, συνεταιρισμοί, σύλλογοι και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητες από το σκοπό τους, επιχειρήσει και ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία Β΄ και Γ΄ κατηγορίας ΚΒΣ παρακρατούν φόρο 20% πάνω στις αμοιβές των ελεύθερων επαγγελματιών και τα αποδίδουν εφάπαξ μέχρι την 20^η ημέρα του επόμενου μήνα από το ημερολογιακό δίμηνο που έγινε η παρακράτηση.

8.3) ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΛ. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Υπάγονται επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες με τζίρο μέχρι 8.804.000 ευρώ κατά χρήση. Για εκκρεμείς χρήσεις μέχρι 31.12.2002.

8.3.1) Υπολογισμός περαίωσης για ελ. επαγγελματίες με βιβλία Α΄ και Β΄ κατηγορίας κατά χρήση

Ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων	
επί το μοναδικό συντελεστή καθαρού	
κέρδους πινάκων Υπ. Οικ.
Πλέον λογιστικές διαφορές	
(ακαθάριστα έσοδα * 2)
Σύνολο

Μείον καθαρά δηλωθέντα κέρδη
Θετική διαφορά

Παράδειγμα:

Ακαθάριστα έσοδα	100.000
Μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους	14%
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	13.000
Φόρος περαίωσης =	
Ακαθάριστα έσοδα $100.000 * 14\% =$	14.000
Πλέον λογιστικές διαφορές =	
$100.000 * 2 =$	2.000
Σύνολο	16.000
Μείον δηλωθέν καθαρό κέρδος	13.000
Θετική διαφορά	3.000
Φόρος περαίωσης = $3.000 * 15\% =$	450 ευρώ

Επειδή όμως, το ποσό των 450 ευρώ είναι μικρότερο από το ελάχιστο ποσό για επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας (500 ευρώ) υπολογίζουμε το ελάχιστο ποσό, **500 ευρώ**.

Σημείωση:

Ελάχιστο ποσό σε βιβλία Α' κατηγορίας 200 ευρώ. Σε βιβλία Β' κατηγορίας και ελευθέρων επαγγελματιών είναι 500 ευρώ.

8.3.2) Υπολογισμός περαίωσης σε ελεύθερους επαγγελματίες με βιβλία Γ' κατηγορίας κατά χρήση.

Ακαθάριστα έσοδα επί του Μ.Σ.Κ.Κ. μειωμένο κατά 30 %	
Πλέον λογιστικές διαφορές
Σύνολο
Μείον δηλωθέντα καθαρά κέρδη
Θετική διαφορά

Η θετική διαφορά πολλαπλασιάζεται με 15% και προκύπτει ο φόρος περαίωσης. Αν η επιχείρηση είναι ΕΠΕ ή ΑΕ, ο συντελεστής περαίωση είναι 20%. Ελάχιστο ποσό φόρου λαμβάνεται το 2%ο επί του τζίρου. Αν λοιπόν έχουμε αρνητική διαφορά ή ποσό φόρου κάτω από το 2%ο επί του τζίρου, παίρνουμε ως φόρο περαίωσης αυτό το 2%ο. επίσης αν το ποσό περαίωσης είναι πάνω από τι 1% του τζίρου, ο φόρος περαίωσης σταματάει στο 1% του τζίρου.

Παράδειγμα:

Ακαθάριστα έσοδα	3.000.000
ΜΣΚΚ	10%
Καθαρά δηλωθέντα κέρδη	120.000
Φόρος περαίωσης	
$3.000.000 * \text{ΜΣΚΚ}(10\% - 3\%) 7\% =$	210.000
Λογιστικές διαφορές	60.000
Σύνολο	270.000
Μείον καθαρά δηλωθέντα κέρδη	120.000
Θετική διαφορά	150.000
$150.000 * 20\%$ φόρος περαίωσης	30.000
Ελάχιστος φόρος περαίωσης	

$$3.000.000 * 2\% =$$

$$6.000$$

Είναι μικρότερος του φόρου περαίωσης άρα υπολογίζουμε ως φόρο το ποσόν των 30.000 ευρώ. Επίσης το ποσό των 30.000 το συγκρίνουμε με το 1 % επί του τζίρου είναι 30.000 ευρώ ακριβώς στο όριο, οπότε τελικός φόρος είναι το ποσό των 30.000 ευρώ.

8.3.3) Καταβολή ποσού

Με το κλείσιμο της υπόθεσης καταβάλλεται το 10% της οφειλής το υπόλοιπο καταβάλλεται ως εξής :

Για συνολική οφειλή μέχρι 50.000 σε 12 δόσεις, η πρώτη στο τέλος του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση με ελάχιστο ποσό δόσης τα 500 ευρώ. Για συνολική οφειλή πάνω από 50.000 σε 18 μηνιαίες δόσεις. Σε καταβολή ολόκληρου του ποσού χορηγείται έκπτωση 5%.

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες μέχρι 150.000ευρώ και αυτοί με παράλληλη άσκηση εμπορικής ή βιοτεχνικής δραστηριότητας εφόσον οι αμοιβές από ελευθέρια επαγγέλματα είναι κάτω από 150.000 ευρώ, υπάγονται στην αυτόματη περαίωση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ 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 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ», 1975
- ❖ ΑΓΑΠΗΤΟΣ ΚΡΑΤΣΗΣ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΓΕΝΔΑ» 2006
- ❖ ΑΓΑΠΗΤΟΣ ΚΡΑΤΣΗΣ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ», 2003
- ❖ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ « ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ», 2004
- ❖ 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
- ❖ ΧΡ. ΤΟΤΣΗΣ « ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ», 2003
- ❖ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΤΟ ΝΟΜΟ 2238/1994
- ❖ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣ

