



**ΑΝΩΤΑΤΟ Α.Τ.Ε.Ι ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
ΘΕΜΑ: «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»**



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΑΣΑΡΙΩΤΑΚΗ ΕΜΜΑΝΟΥΕΛΑ  
ΜΑΝΟΥΣΑΚΗ ΑΝΔΡΟΝΙΚΗ  
ΠΑΠΑΔΑΚΗ ΕΛΕΝΗ**

**ΕΠΟΠΤΗΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΤΣΙΜΠΟΥΚΗΣ ΣΤΑΥΡΟΣ**

**- ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2008 -**

## Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

	ΣΕΛ.
ΠΡΟΛΟΓΟΣ _____	5
<b>Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup> : Θεσμικό πλαίσιο της φορολογίας των επιχειρήσεων στη χώρα μας.</b>	
1,1 Φορολογική δικαιοσύνη : καταχώρηση σε συνταγματικές διατάξεις _____	6
1,2 Επιχειρηματική δράση και Σύνταγμα _____	7
1,2,1 Ιδιωτική πρωτοβουλία στο Σύνταγμα _____	8
1,3 Προσδιορισμός με βάση τη φορολογική μεταχείριση της επιχείρησης _____	8
1,3,1 Το κριτήριο της επιχειρηματικής δράσης στη φορολογική νομοθεσία _____	9
1,4 Φορολογικές έννοιες : Κέρδος , Ζημία, Δαπάνη _____	9
1,5 Προσδιορισμός του Φόρου & του Εισοδήματος _____	11
1,5,1 Η έννοια του φόρου _____	11
1,5,2 Η έννοια του εισοδήματος _____	14
1,6 Δασμοί: η δομή και η λειτουργία του τελωνειακού φόρου _____	16
1,7 Διάρθρωση του Νόμου Ν.2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος _____	16
1,8 Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου _____	17
1,9 Το φορολογικό σύστημα _____	18
1,10 Φοροδιαφυγή _____	19
1,11 Οι απαλλαγές από το φόρο _____	19
1,11,1 Φορολογία εισοδήματος έγγαμων – ανηλίκων _____	20
1,11,2 Πρόσωπα που βαρύνουν το φορολογούμενο και αφαιρέσεις δαπανών _____	21
1,12 Υπολογισμός του φόρου _____	22
1,13 Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης _____	23
1,13,1 Προκαταβολή του φόρου _____	23
1,14 Ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος _____	25
<b>Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> : Φορολογικά , Δομικά &amp; Λειτουργικά γνωρίσματα της επιχείρησης.</b>	
2,1 Οι αφετηρίες του επιχειρηματικού έργου : Φορολογικές πλευρές _____	27
2,2 Θέματα φορολογικού ενδιαφέροντος από το στάδιο της ίδρυσης _____	28
2,2,1 Μισθώσεις , αποζημίωση από μισθωτικά δικαιώματα, αρχικές δαπάνες _____	28
2,2,2 Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου _____	29
2,3 Επιχειρηματικές μονάδες και φορολογία _____	29
2,4 Οι εταιρικές επιχειρήσεις στη γέννηση και μορφοποίησή τους: η αρχή της φορολογικής διαφάνειας ή αδιαφάνειας στις προσωπικές εταιρείες _____	30
2,4,1 Στάδιο σύστασης Ο.Ε. Ε.Ε. _____	31
2,5 Η επιχείρηση ως φορολογικό υποκείμενο _____	32

2,6 Εκπεστές δαπάνες : εντάξεις στις παραγωγικές και μη δαπάνες - η περίπτωση των φόρων _____	33
2,6,1 Φόροι μη καλυπτόμενοι από περιπτώσεις εκπεστέας δαπάνης _____	33
2,7 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων από εμπορικές επιχειρήσεις _____	34
2,8 Φορολογική διαδικασία και επιχειρηματικό κέρδος _____	36
2,8,1 Ιδιαιτερότητες του επιχειρηματικού κέρδους _____	38
2,8,2 Ειδικά θέματα φορολογίας των επιχειρήσεων – πρακτική στη νομολογία _____	38
2,9 Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος _____	39
2,10 Η φορολογική διάσταση των αποτιμήσεων: το πρόβλημα της υπεραξίας _____	42
2,11 Η σύνδεση της φορολογίας των επιχειρήσεων με τα στοιχεία των δηλώσεων _____	42
2,11,1 Η δήλωση ως κινητήριο μοχλός της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας _____	43
2,11,2 Η δομή των φορολογικών δηλώσεων και οι έννομες συνέπειες _____	43
2,11,3 Ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων _____	46

### **Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> : Τα νομικά πρόσωπα στο φορολογικό κύκλο.**

3,1 Διάρθρωση της φορολογίας των νομικών προσώπων _____	48
3,1,1 Ο ελληνικός φορολογικός νόμος απέναντι στα νομικά πρόσωπα _____	48
3,2 Η στόχευση της επιβολής του φόρου στα νομικά πρόσωπα _____	49
3,2,1 Αντικείμενο του φόρου _____	50
3,2,2 Υπαγωγή νομικών προσώπων σε φορολογικές απαλλαγές καθώς και στα εισοδήματα αυτών _____	51
3,3 Προσδιορισμός εισοδήματος κερδοσκοπικών νομικών προσώπων _____	52
3,3,1 Τα νομικά πρόσωπα μέσα από το στάδιο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας : δηλώσεις φόρου εισοδήματος _____	53
3,4 Φορολογία και ανάλυση πηγών προέλευσης εισοδήματος _____	54
3,4,1 Εισοδήματα από ακίνητα _____	55
3,4,2 Εισόδημα από κινητές αξίες _____	58
3,4,3 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Ο.Ε. , Ε.Ε.) _____	59
3,4,4 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις _____	69
3,4,5 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες _____	70
3,4,6 Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα _____	73
3,5 Φορολογία των συνεταιρισμών _____	78
3,6 Φορολογία των τεχνικών επιχειρήσεων _____	80
3,7 Φορολογία των αλλοδαπών επιχειρήσεων _____	84
3,8 Φορολογία της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ( Ε.Π.Ε.) _____	85
3,9 Φορολογία της ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.) _____	89
3,10 Αναφορά στο περιεχόμενο της φορολογίας των νομικών προσώπων _____	92

3,10,1 Δαπάνες μη αναγνωρισμένες προς έκπτωση	93
3,10,2 Οι ζημίες στα νομικά πρόσωπα	94
3,10,3 Η υποβολή δηλώσεων στα νομικά πρόσωπα	96
3,10,4 Η προκαταβολή του φόρου στα νομικά πρόσωπα	96
3,10,5 Παρακρατήσεις φόρων	98
3,10,6 Αποδόσεις από δηλώσεις χαρτοσήμου	101
3,10,7 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π)	102

**Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> : Οι απαντήσεις της επιχείρησης απέναντι στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων – Φορολογικοί έλεγχοι και κυρώσεις.**

4,1 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων	104
4,1,2 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων	104
4,1,3 Κατηγορίες βιβλίων και καταχωρήσεις των βιβλίων	105
4,1,4 Ενημέρωση, τήρηση & διαφύλαξη βιβλίων	107
4,1,5 Απογραφή, Ισολογισμός και Αποτελέσματα Χρήσης	109
4,1,6 Παραδείγματα εφαρμογής του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων	110
4,2 Φορολογικοί έλεγχοι	112
4,2,1 Διακρίσεις Φορολογικών ελέγχων	112
4,2,1,1 Προληπτικός έλεγχος	113
4,2,1,2 Προσωρινός έλεγχος	114
4,2,1,3 Τακτικός έλεγχος	114
4,3 Κυρώσεις και προσδιοριστικοί όροι	115
4,3,1 Πρόσθετος φόρος	116
4,3,2 Πρόστιμα και παραβάσεις	118
4,4 Επιχειρήσεις και ΦΠΑ	120
4,4,1 Έννοια και χαρακτηριστικά ΦΠΑ	120
4,4,2 Συντελεστές ΦΠΑ	122
4,4,3 Απαλλαγές προσώπων και δραστηριοτήτων από το φόρο	123
4,4,4 Υποχρεώσεις υποκειμένων στο ΦΠΑ	124
4,4,5 Ειδικά καθεστάτα ΦΠΑ	124
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α <sup>2</sup> - Διάφορα λογιστικά έντυπα	127

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

---

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με τον όρο επιχείρηση εννοούμε το νομικό πρόσωπο που δραστηριοποιείται στο κοινωνικό σύνολο και αποτελεί ένα σύνολο τόσο έμψυχων όσο και άψυχων πόρων. Έχει συνήθως σαν κύριο στόχο τη επίτευξη κερδοφορίας η οποία αποδίδεται σε χρηματικές μονάδες. Οι *έμψυχοι πόροι* της επιχείρησης είναι το ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης, δηλαδή οι εργαζόμενοι της (εργάτες, υπαλλήλους, στελέχη), οι *άψυχοι* πόροι είναι τα μηχανήματα, ο εξοπλισμός, τα κτίρια (εργοστάσια, καταστήματα, γραφεία κ.α.) και τα *άλλα περιουσιακά στοιχεία* της επιχείρησης όπως είναι πχ. επωνυμία, εμπορικό σήμα(λογότυπο) και η υπεραξία (φήμη). Τέλος τα διάφορα άλλα στοιχεία που αποσκοπούν στην υποβοήθηση της λειτουργίας της επιχείρησης είναι (πχ. τεχνογνωσία, χρηματικά διαθέσιμα, αποθέματα κ.α.).

Η διάρθρωση της φορολογίας των επιχειρήσεων με βάση τη φορολογική και δικαιοική σκοπιά και ανάλυση είναι διαφορετική από εκείνη ενός οικονομολόγου ή ενός manager. Άλλωστε η δικαιοική σκοπιά είναι απαραίτητη ώστε να διατυπωθούν οι θεμελιακοί προσδιοριστικοί όροι και οι βασικές προδιαγραφές, προκειμένου να αναζητηθούν τα δομικά χαρακτηριστικά των θεμάτων αυτών. Οι προβληματισμοί συνεπώς, εμφανίζονται μέσα από τη χρήση των νομοτεχνικών προσεγγίσεων, όπως προκύπτει από τη μεθοδολογία που ακολουθείται, ανάλογα με τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τη μετάβαση στα στάδια των εφαρμογών, με σκοπό την αποκάλυψη της νομικής λύσης λόγω των προβλημάτων που προκύπτουν. Όπως θα δούμε παρακάτω, το πρόβλημα της φορολογίας των επιχειρήσεων «ποτέ δεν ολοκληρώνει τον κύκλο του» και η εποπτική προσπάθεια και η έρευνα παραμένουν ανοιχτές, όταν μάλιστα τα πορίσματα από την νομολογία δε δικαιώνονται από την πρακτική εφαρμογή. Έτσι οι φορολογικές πλευρές των επιχειρήσεων που είναι άμεσα συνυφασμένες με το περιεχόμενο της **επιχειρηματικής δράσης** και με τη συμπεριφορά της επιχείρησης στην αγορά, με βάση την επικέρδεια του επιχειρηματικού αποτελέσματος, τονίζουν την ανάγκη διαχωρισμού και κατάταξης των διαφόρων πτυχών του **φαινόμενου επιχείρησης** είτε πρόκειται για μια επιχείρηση που λειτουργεί, είτε για μια επιχείρηση που ιδρύεται τώρα, είτε για μια επιχείρηση προβληματική κλπ.

Οι επιχειρήσεις αναπτύσσονται και εξελίσσονται μέσα στο περιβάλλον της Ενιαίας Ευρωπαϊκής Αγοράς που μορφοποιείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση και μέσα από αυτή, θα επέλθουν διαρθρωτικές αλλαγές στη δομή καθώς και στη λειτουργία των επιχειρήσεων. Όλα αυτά θα οδηγήσουν σε νέες μορφές και αναδιατάξεις των επιχειρηματικών δομών, σχημάτων και σχέσεων με αποτέλεσμα την ανασύνταξη των θεσμών της συναλλαγής.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> : ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ

### 1,1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΕ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.

Η υπαγωγή της διοικητικής δράσης στο νόμο, αποτελεί ουσιώδη έκφραση της έννοιας του **κράτους δικαίου**. Η υλοποίηση όμως της έννοιας αυτής στο χώρο της φορολογίας θα δεχόταν στρεβλώσεις, αν δεν υπήρχαν συνταγματικές ρυθμίσεις για τη φορολογία και περιορισμοί στην άσκηση του φορολογικού δικαιώματος της πολιτείας. Η αρχή, άρα της νομιμότητας της διοικητικής δράσης και **φορολογικών υπηρεσιών** του κράτους, συνυπάρχει με τις εκδηλώσεις του κράτους δικαίου, όπου παράλληλα η κρατική βούληση περιορίζεται υπό του Συντάγματος στη θέσπιση φορολογικών νόμων. Επομένως, στα θέματα της φορολογίας, λόγω των περιορισμών και των δεσμεύσεων που θέτει το σύνταγμα, έχουμε εμφανές το φαινόμενο της αυθυπαγωγής της κρατικής δράσης υπό το δίκαιο, η οποία δράση βρίσκει τη νομική της χειραγώγηση σε συνταγματικούς περιορισμούς και σε συστηματοποιημένες αρχές.

Πράγματι, η επιβολή των φόρων θα ήταν ένα περιστατικό χωρίς δικαιοσύνη, εάν απουσίαζαν τα ουσιώδη στοιχεία της φορολογικής δικαιοσύνης, στοιχεία τα οποία σμίλευσαν και μορφοποίησαν θεμελιώδεις αρχές, όπως την αρχή της **φοροδοτικής ικανότητας**, την αρχή του **κοινωνικού κράτους δικαίου**, ως και τις **δικαιοκρατικές αρχές** που θέτει το Σύνταγμα.

#### **Δικαιοκρατικές αρχές**

Η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας έχει γίνει γενικά αποδεκτή και διακηρύσσεται στο αρθ.4 παρ.5 του Συντάγματος 1975. Η αρχή αυτή συνδέεται στενά με αξίες, τις οποίες διακηρύσσει το Σύνταγμα σαν υπέρτατες, όπως η αξία του ανθρώπου, η αξία της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και άλλες. Ειδικότερα το άρθρο που αναφέραμε ορίζει, ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Όλοι οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου.(αρθ.4, παρ.1) Επομένως έχουμε δύο βασικά αξιώματα, τη **νομική ισότητα** και τη **φορολογική ισότητα**. Με τον όρο νομική ισότητα εννοούμε την ομοιόμορφη μεταχείριση, των τελούντων κάτω από τις ίδιες συνθήκες πολιτών.

### **Οι ρυθμίσεις του άρθρου 78 του Συντάγματος.**

1) Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2) Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί, με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου, κατά το οποίο επιβλήθηκε.

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

Σύμφωνα λοιπόν με τους παραπάνω συνταγματικούς ορισμούς απαιτείται τυπικός νόμος για την επιβολή και είσπραξη του φόρου και ο τυπικός αυτός νόμος καθορίζει το υποκείμενο, το αντικείμενο, το συντελεστή του φόρου κλπ. Όταν αναφερόμαστε στον **τυπικό νόμο**, εννοούμε το νόμο ο οποίος ψηφίζεται από τα νομοθετικά όργανα και για το λόγω αυτό το Σύνταγμα αναθέτει στη νομοθετική εξουσία το αποκλειστικό δικαίωμα να καθορίζει τους φορολογικούς νόμους, δηλαδή «...το υποκείμενο της φορολογίας, το εισόδημα, κλπ.» Όταν δε λέμε, **υποκείμενο της φορολογίας**, εννοούμε ποια πρόσωπα, φυσικά ή νομικά υπόκεινται στο φόρο. Το **αντικείμενο του φόρου** το προσδιορίζουμε με βάση τη φορολογητέα ύλη που συνδέεται με το πρόσωπο του φορολογούμενου. Με τον όρο δε **φορολογικός συντελεστής**, εννοούμε το δεκαδικό ποσοστό, πχ. 10% ή το χρηματικό αναλογικό ποσό, πχ. Τόσα ευρώ ανά κυβικό εκατοστό του όγκου του κινητήρα αυτοκινήτου κλπ., το οποίο εφαρμοζόμενο στην αξία της φορολογητέας ύλης ή σε άλλα προσδιοριστικά αυτής στοιχεία, επιτρέπει τον υπολογισμό του φόρου, που πρέπει να καταβληθεί στη συγκεκριμένη περίπτωση.

### **1,2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΓΜΑ.**

Σύμφωνα με το σύνταγμα, το κράτος είναι υποχρεωμένο να εξασφαλίζει στους πολίτες, τις δυνατότητες της αξιοπρεπούς ύπαρξης, στα πλαίσια μιας δίκαιης έννομης τάξης και κοινωνίας. Η υποχρέωση αυτή του κράτους είναι νοητή , όχι απλά σαν ηθική ή πολιτική υποχρέωση αλλά με το δυναμικό της περίβλημα, υπό την έννοια, ότι το κράτος πρέπει να εξασφαλίζει τη δημιουργία των ουσιαστικών προϋποθέσεων του οικονομικού κράτους. Με όλα τα παραπάνω ως δεδομένα, στο άρθρο 5 παραγρ1 αναφέρεται ότι ο κάθε πολίτης έχει τι δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα τη προσωπικότητα του και να συμμετέχει στην οικονομική, κοινωνική και πολιτική ζωή της χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα και τα χρηστά ήθη.

### **1,2,1 Ιδιωτική Πρωτοβουλία Στο Σύνταγμα.**

Συνεπώς, η ρύθμιση αυτή στο Σύνταγμα, με βάση τα θέματα της οργάνωσης της οικονομικής ζωής του τόπου και την ιδιοκτησία, με την αντίληψη ότι, καθοριστικό στοιχείο της οικονομικής δομής πρέπει να είναι ο **ιδιώτης επιχειρηματίας**. Έτσι, ο ρόλος του κράτους περιορίζεται στη διάρθρωση της οικονομίας, ώστε να υποβοηθεί η ιδιωτική πρωτοβουλία. Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, το δικαίωμα συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας βρίσκει έρεισμα στο άρθρο **5 παρ.1** του Συντάγματος, όπου τίθενται και τα συνταγματικά θεμέλια της ελευθερίας της επιχειρηματικής δράσης, με όλες τις συνακόλουθες προεκτάσεις της. Σημαντική είναι η διάκριση μεταξύ **ελευθερίας της επιχειρηματικής δραστηριότητας** (εμπόριο, βιομηχανία) και **ελευθερίας της εργασίας** και του **επαγγέλματος**. Επιπλέον, το θέμα της ελευθερίας της επιχειρηματικής δράσης, τελεί και υπό την μερικότερη επιφύλαξη που θέτει ειδικότερα το άρθρο 106 παρ.2, όπου η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται προς βλάβη της εθνικής οικονομίας και στη συνέχεια, η παρ.3 του ως άνω άρθρου, ότι το κράτος μπορεί να ρυθμίζει με νόμο, την **εξαγορά** επιχειρήσεων ή την **αναγκαστική συμμετοχή** του σε αυτές, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα

### **1,3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.**

Οι σκοποί του σύγχρονου κράτους ενόψει και των επιδιώξεων του, υπογραμμίζουν και το οικονομικό καθεστώς το οποίο διέπει την κάθε χώρα, όπου η οικονομική πρωτοβουλία εκδηλώνεται και ως ατομική οικονομική ελευθερία. Η ελεύθερη οικονομική δράση περιλαμβάνει την ελευθερία του επαγγέλεσθαι, την άσκηση εμπορίας και βιομηχανίας και το δικαίωμα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας γενικότερα.

Με βάση τα παραπάνω, η επιχειρηματική δράση οδηγεί στην ελευθερία του «οικονομείν», η οποία εκδηλώνεται αφενός από την πλευρά του ιδιώτη ως κατεύθυνση πρωτοβουλιών, αφετέρου δε από την πλευρά του κράτους και ως δικαίωμα φορολογικό για άντληση εσόδων, όταν καθορίζονται οι πράξεις παραγωγής ή συναλλαγής ή όταν έχουμε πρόκυψη εισοδημάτων ή κερδών. Κατ' αυτόν τον τρόπο η έννοια της φορολογικής αποδοτικότητας συνδέεται στενά και με την έννοια της παραγωγικότητας.

Στη θέση, όμως, της επιχείρησης θα τονίσουμε την έννοια του φορολογικού παρεμβατισμού, όπου έκδηλη είναι η αναζήτηση από το φορολογικό στόχαστρο εισοδημάτων από την επιχειρηματική δράση, μορφοποιώντας διάφορα κριτήρια.



### **1,3,1 Το κριτήριο της επιχειρηματικής δράσης στη φορολογική νομοθεσία.**

Στην επιχειρηματική δράση η οποία αποτελεί το πεδίο εφαρμογής του Εμπορικού Δικαίου, υπεισέρχονται διάφορες κατηγορίες εννοιών. Ορισμένες ενέργειες, οι οποίες ονομάζονται εμπορικές πράξεις και οι οποίες αποτελούν τα επίκεντρα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, συνδεδεμένες με το δραστικό δυναμικό φυσικών και νομικών προσώπων, μορφοποιούν το **δρών υποκείμενο** των συναλλαγών και έτσι προσδιορίστηκε ο φορέας της ασκούμενης δραστηριότητας, δηλαδή ο φορέας της επιχείρησης. Επομένως, δημιουργήθηκε μέσα από τις εννοιολογικές κατηγορίες στενή πλοκή και αλληλεξάρτηση της φορολογικής νομοθεσίας, η οποία αναζητά από τη δράση αυτή, τις μορφοποιήσεις και εκφάνσεις του φορολογικού δικαιώματος της πολιτείας. Άρα το φορολογικό δίκαιο εισχωρεί και επηρεάζει τους θεσμούς της συναλλαγής και τη γενικότερη άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

#### **Βασικές επιχειρηματικές λειτουργίες**

Οι βασικές επιχειρηματικές λειτουργίες είναι ο εφοδιασμός, η παραγωγή και η διάθεση. Αυτές παρακολουθούνται, ταξινομούνται και αναλύονται μέσα από την μέθοδο του λογισμού κατά χρόνο, η οποία είναι γνωστή και ως επιστήμη της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Το Φορολογικό Δίκαιο και η φορολογική νομοθεσία συνδέονται με τις φάσεις των χρηματοοικονομικών απεικονίσεων κατά χρόνο αφού οι οικονομικές πράξεις καταλήγουν μέσα από τα στάδια της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας να ενεργούν τις οικείες διατάξεις του ΚΒΣ, του ΦΠΑ κτλ.

Ο ισολογισμός, που είναι και η αφετηρία της φορολογικής παρέμβασης, συναντάται κυρίως σε εμπορικές επιχειρήσεις και εμφανίζει την οικονομική και περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης καθώς και την καθαρή θέση. Η ανάλυση του ισολογισμού από πλευράς φορολογίας, μας δείχνει την αναζήτηση και εξέταση των στοιχείων αυτών, όπου εξάγονται συμπεράσματα για τις αποτιμήσεις των διαφόρων εκδηλώσεων της οικονομικής κατάστασης της εταιρίας.

### **1,4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ: ΚΕΡΛΟΣ, ΖΗΜΙΑ, ΔΑΠΑΝΗ**

#### **Το στοιχείο του κέρδους**

Η φορολογική νομοθεσία προβάλλει το ενδιαφέρον της, βάση του οικονομικού αποτελέσματος που προκύπτει από την **εκκαθάριση των λογαριασμών**, όπου εξάγεται και **το καθαρό κέρδος** από τη διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων και εξόδων (άρ.28-39 και 98-106 του ΚΦΕ). Αναλύοντας την κατεύθυνση αυτής της φορολογίας, αναφορικά με τη

φορολογία των επιχειρήσεων και τη φορολογία του εισοδήματος των Ν.Π., θα δούμε ότι, η δυναμική του κέρδους εμφανίζει πλαστικότητα και είναι διευρυμένη, γιατί στο σύνολο της περιλαμβάνει: α) παρεπόμενα έσοδα, β) ωφέλειες από εκχώρηση δικαιωμάτων ή ολόκληρης επιχείρησης (αέρας, επωνυμία, σήματα, προνόμια κτλ.), γ) έσοδα από αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου, υπεραξίες κτλ., δ) διανομή κερδών, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό κερδών κτλ. Συμπερασματικά θα λέγαμε ότι κέρδος είναι η **θετική διαφορά μεταξύ εσόδων και δαπανών** η οποία αυξάνει την καθαρή θέση της οικονομικής μονάδας και είναι αποτέλεσμα της άσκησης επιχειρηματικής λειτουργίας, η οποία όμως, συνδέεται αναπόσπαστα με κινδύνους, δαπάνες και καταστροφές, γεγονότα που είναι μη αποκλείσιμα από την επιχειρηματική δράση. Έτσι το κέρδος εμφανίζει διαφοροποιήσεις σαν αποτέλεσμα και εξάγεται με βάση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων σύμφωνα με το Ν. 2238/ 1994 του ΚΦΕ.

### **Το στοιχείο της ζημιάς**

Το στοιχείο της ζημιάς στη φορολογία, ασκεί σοβαρή επίδραση και αναγνωρίζεται από το φορολογικό νόμο, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του. Συγκεκριμένα, ο κίνδυνος της ζημιάς είναι συμφυής με την επιχειρηματική δράση, από την άσκηση της οποίας δεν αποκλείονται τα ζημιογόνα αποτελέσματα. Η ζημία μπορεί να είναι **λειτουργική και έκτακτη** (ζημίες από ανασφάλιστα περιουσιακά στοιχεία). Συμπερασματικά ζημία θα λέγαμε ότι είναι, η αρνητική διαφορά μεταξύ εσόδων και δαπανών η οποία μειώνει την καθαρή θέση της επιχείρησης.

### Περιπτώσεις ζημιών

- Ζημία από πάγια στοιχεία του ενεργητικού
- Ζημία σε βάρος της επιχείρησης, που έχει ως λόγο την αδικοπραξία, την κατάχρηση, την κλοπή κτλ.
- Ζημία από συμμετοχή σε επιχείρηση
- Ζημία από πώληση και αποτίμηση χρεογράφων (Ν. 2238/ 94)
- Συμψηφισμός και μεταφορά ζημιάς.

### **Το στοιχείο της δαπάνης**

Ένα άλλο στοιχείο είναι το στοιχείο των **εκπεστέων δαπανών**. Με το στοιχείο αυτό συνεχονται όλοι οι παράμετροι των παραγωγικών δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, δοθέντος ότι η έννοια της παραγωγικής δαπάνης είναι ευρύτερη του γενικού εξόδου.

Η φορολογική έννοια της παραγωγικής δαπάνης είναι πολύ ενδιαφέρουσα, γιατί αποτελεί βασικό στοιχείο του προσδιορισμού του αποτελέσματος, με την άποψη ότι οι δαπάνες εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Έτσι, το στοιχείο των γενικών εξόδων ή της δαπάνης είναι βασικό ακόλουθο του λογιστικού προσδιορισμού, γιατί τα γενικά έξοδα δεν μπορούν να εξειδικευθούν και να καταλογισθούν στο κόστος κάποιου προϊόντος, εφόσον βαρύνουν το σύνολο αυτών. Στην κατηγορία των γενικών εξόδων εντάσσονται τα γενικά έξοδα: α) αγορών, β) παραγωγής, γ) πώλησης, δ) διαχείρισης.

## 1,5 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ & ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η επιβολή του φόρου με βάση τη φοροδοτική ικανότητα του ατόμου και ο προσδιορισμός αυτής αποτελούν και συνθέτουν τη δομή και τις εκδηλώσεις του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας. Για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα λαμβάνουν υπόψη διάφορες τάσεις και κατευθύνσεις κοινωνικοπολιτικής και οικονομικής σκοποθέτησης, προκειμένου να εκφραστούν τα φορολογικά μέτρα και προγράμματα από τις εκάστοτε κυβερνήσεις για την επιβολή αυτής της φορολογίας. Άλλωστε, ο φόρος του εισοδήματος υπήρξε προϊόν μακράς ιστορικής εξέλιξης και η επιβολή του φόρου, όπως εφαρμόζεται στα διάφορα κράτη, παρουσιάζει διάφορους τύπους: α) τον **αναλυτικό** τύπο, β) το τύπο του **προσωπικού φόρου** και γ) τον **μικτό** τύπο.

Ο μικτός τύπος του φόρου εισοδήματος, είναι ένας συνδυασμός του αναλυτικού και του συνθετικού τύπου του φόρου αυτού, προκειμένου να εξισορροπηθούν οι διάφορες ανισότητες που τον προσδιορίζουν, από την αμιγή εφαρμογή των δύο αυτών συστημάτων για τη φορολόγηση του εισοδήματος. Και για τα τρία αυτά συστήματα υπάρχουν επιχειρήματα και αντεπιχειρήματα, τα οποία όμως δε μας ενδιαφέρει να τα δούμε τώρα.

### 1,5,1 Η έννοια του φόρου

**Φόρος** είναι το έσοδο του Δημοσίου και ειδικότερα η υποχρεωτική χρηματική συνεισφορά του κάθε πολίτη προς το κράτος για να αντιμετωπισθούν οι δημόσιες ανάγκες, χωρίς όμως να υπάρχει κάποιο ειδικό αντάλλαγμα από το κράτος προς τους πολίτες ή αλλιώς ορίζεται σαν αξίωση της πολιτείας δημόσιας τάξης έναντι του φορολογουμένου, προς το σκοπό της ικανότητας των γενικών αναγκών και κρατικών σκοπών.

Ο ορισμός αυτός προβάλλει το στοιχείο της αξίωσης του κράτος, όπου συμπορεύεται παράλληλα με αυτή και η υποχρέωση του πολίτη να καταβάλλει το φόρο.

Έτσι, τα συστατικά στοιχεία του φόρου που προκύπτουν από τον παραπάνω ορισμό είναι τα εξής:

- α) Παροχή του ιδιώτη προς το κράτος,
- β) Αναγκαστική φύση της εισφοράς,
- γ) Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος και
- δ) Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών.

#### Φορολογικό δίκαιο

Ως φορολογικό δίκαιο ορίζεται το σύνολο των νομικών αρχών και κανόνων που ορίζουν τους όρους της άσκησης της φορολογικής εξουσίας του κράτους.

Πηγές του φορολογικού δικαίου είναι:

- α) Το Σύνταγμα,
- β) Οι Νόμοι,
- γ) Οι Κανόνες του Διεθνούς Δικαίου

#### Χρησιμότητα των φόρων

Οι φόροι οι οποίοι εισπράττονται από το κράτος, έχουν σκοπό:

- α) Την άσκηση οικονομικής πολιτικής,
- β) Την άσκηση κοινωνικής πολιτικής και
- γ) Την χρηματοδότηση των δαπανών για την δωρεάν παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες.

#### **Είδη φόρων και κατατάξεις**

Οι φόροι διακρίνονται σε δύο γενικές κατηγορίες, τους **άμεσους** και τους **έμμεσους**:  
Άμεσοι φόροι είναι οι φόροι που επιβάλλονται στο **εισόδημα** που **παράγεται** ή στην **περιουσία**. Είναι δηλαδή φόροι που επιβάλλονται απευθείας, επί των στοιχείων που προσδιορίζουν άμεσα τη φοροδοτική ικανότητα.

Έμμεσοι είναι οι φόροι που επιβάλλονται στο **εισόδημα** που **δαπανάται**. π.χ. ΦΠΑ

Οι άμεσοι και οι έμμεσοι φόροι διακρίνονται με τη σειρά τους στις ειδικές κατηγορίες:

▶ Αυτούς που έχουν κριτήριο τη **φορολογική βάση**:

1) Φόροι εισοδήματος (άμεσοι φόροι)  
2) Φόροι περιουσίας (άμεσοι φόροι), που έχουν την πηγή τους στην περιουσία του φορολογούμενου. Δηλαδή επιβάλλονται στην ακίνητη περιουσία. π.χ. φόρος ακινήτου, κληρονομιάς, μεταβίβασης κλπ.

3) Φόροι δαπάνης (έμμεσοι φόροι), που δεν στηρίζονται σε κάποια ιδιαίτερη πηγή φορολογίας και αποτελούν εκδήλωση της εισοδηματικής και φορολογικής

δυναμικότητας των ατόμων. Είναι έμμεσοι φόροι και επιβάλλονται κατά τη χρησιμοποίηση του εισοδήματος για την απόκτηση αγαθών. π.χ. ΦΠΑ, Φ.Κ.Ε

#### 4) Φόροι συναλλαγών (μικτοί φόροι)

Με τον όρο **φορολογική βάση** εννοούμε το μέγεθος του εισοδήματος, της περιουσίας ή της δαπάνης, επί του οποίου υπολογίζεται το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Σήμερα σαν φορολογική βάση χρησιμοποιούνται διάφορα οικονομοτεχνικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου, όπως είναι το εισόδημα η περιουσία και οι καταναλωτικές δαπάνες.

#### ► Αυτούς που έχουν κριτήριο το **φορολογικό συντελεστή:**

- 1) Αναλογικοί
- 2) Προοδευτικοί

Με τον όρο **φορολογικό συντελεστή** εννοούμε, το χρηματικό αναλογικό ποσοστό επί της %, ποσοστό το οποίο ενεργεί ως πολλαπλασιαστής για την εξεύρεση του φόρου. Δηλαδή πρόκειται για το ποσό του φόρου σε κάθε μονάδα της φορολογικής βάσης και σύμφωνα με τα παραπάνω, εκφράζεται ως ποσοστό επί της %.

#### ► Αυτούς που έχουν κριτήριο την **πολλαπλότητα των φόρων**

- 1) Πάγιοι φόροι, που εκφράζονται σε κάποια ορισμένη χρηματική αξία πχ. πάγια τέλη χαρτοσήμου
- 2) Ειδικοί φόροι, που προσδιορίζονται ποσοτικά κατά αριθμό μονάδων ή κατά μονάδα όγκου πχ. κατά κυβικό εκατοστό του κινητήρα αυτοκινήτου
- 3) Φόροι κατά αξία, που υπολογίζονται *πραγματικά* ή *τεκμαρτά σε χρήμα*

### **Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα φόρων**

Οι **άμεσοι φόροι** παρουσιάζουν σταθερότητα απόδοσης, γιατί γνωρίζουν οι πολίτες τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, είναι δε λιγότερο ευαίσθητοι στις διακυμάνσεις του οικονομικού κύκλου. Επίσης, ικανοποιούν καλύτερα την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας γιατί ως βάση αυτών είναι το εισόδημα και η περιουσία των φορολογουμένων.

Αντίθετα τα μειονεκτήματα είναι ότι δεν εκπληρούν την αρχή του πανδήμου του φόρου, γιατί απαλλάσσονται από το φόρο τα μικρά εισοδήματα. Εμφανίζουν επίσης, δυσχέρειες στη διακρίβωση της φορολογητέας ύλης, γιατί απαιτείται λεπτομερής διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης αυτών. εκτός από αυτό εμφανίζουν αυξημένο κόστος γιατί απαιτούν τήρηση βιβλίων με παρεπόμενο στοιχείο τη γραφειοκρατική τυπικότητα. Τέλος, ο φορολογούμενος

δυσανασχετεί περισσότερο στην περίπτωση της καταβολής του άμεσου φόρου, παρά του έμμεσου.

Τα πλεονεκτήματα των **έμμεσων φόρων** είναι ότι έχουν το προσόν της αποδοτικότητας, γιατί κατά κανόνα πλήττουν ολόκληρο τον πληθυσμό που επιβάλλονται, αφετέρου δε διαφεύγουν αυτών τα μικρά εισοδήματα. Έχουν επίσης, μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπρακτική ευκολία, σε αντίθεση με τους άμεσους φόρους. Εισπράττονται αδιάκριτα από όλους ανεξάρτητα αν είναι ημεδαποί ή αλλοδαποί. Από πλευράς μειονεκτημάτων σημειώνουμε ότι είναι άδικοι, γιατί είναι αντιστρόφως ανάλογοι προς τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων. Έτσι, είναι βασικό επιχείρημα ότι εμφανίζεται ως αντιλαϊκή η έμμεση φορολογία και ιδιαίτερα επί των ειδών πρώτης ανάγκης.

### **Ταξινομήσεις με βάση παλαιότερες αντιλήψεις**

Μία διάκριση που γίνεται στους φόρους είναι αυτή, στους **τακτικούς** και στους **έκτακτους**. Αυτή η διάκριση γίνεται με βάση το στοιχείο της περιοδικότητας. Τακτικοί είναι οι φόροι που επαναλαμβάνονται στον ετήσιο προϋπολογισμό, ενώ έκτακτοι εκείνοι που επιβάλλονται σε έκτακτες περιόδους, π.χ. έκτακτη εφάπαξ εισφορά. Μία άλλη διάκριση είναι αυτή σε **προσωπικούς** και σε **πραγματικούς** φόρους, ή αλλιώς σε υποκειμενικούς και αντικειμενικούς. Οι πραγματικοί φόροι χρησιμοποιούν σαν βάση υπολογισμού το αντικείμενο και δεν παίρνουν υπόψη τη προσωπική κατάσταση του φορολογουμένου, εάν δηλαδή είναι φτωχός ο ιδιοκτήτης της οικοδομής, εάν έχει χρέη κτλ. Αντίθετα στους προσωπικούς φόρους εξετάζεται το πρόσωπο, όπου και αναζητείται ο βαθμός της φοροδοτικής ικανότητας.

### **1,5,2 Η έννοια του εισοδήματος**

**Εισόδημα** είναι το έσοδο που προέρχεται από περιουσία ή από κεφάλαιο ή από άσκηση οποιασδήποτε οικονομικής και επαγγελματικής δραστηριότητας και επαναλαμβάνεται σε κανονικά και σε τακτά χρονικά διαστήματα. Έτσι, προβάλλει το εισόδημα, ως το περιοδικό αποτέλεσμα από μια πηγή εσόδων (έδαφος, κεφάλαιο, εργασία). Τα εισοδήματα ταξινομούνται ανάλογα με την προέλευση τους σαν εισοδήματα από γαίες, από κινητές αξίες από εμπορικές επιχειρήσεις κ.λ.π. Το σύνολο, λοιπόν, των εισοδημάτων αυτών από διάφορες κατηγορίες, υπογραμμίζει το τελικό εισόδημα του προσώπου, ως προερχόμενο από διάφορες πηγές, τονίζοντας περισσότερο την αντικειμενική έννοια της προσόδου από κάθε πηγή. Συνεπώς, λέμε ότι, το εισόδημα αποτελείται από το σύνολο των προσόδων των διαφόρων πηγών.

## **Φόρος εισοδήματος**

Η φορολογία εισοδήματος έχει κύριο χαρακτηριστικό, ότι επαναλαμβάνεται κατά σταθερή χρονική περίοδο, σε ετήσια πάντα βάση στο πρόσωπο του ίδιου φορολογούμενου και επιβάλλεται επί της δημιουργίας ή απόκτησης εισοδήματος. Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί τη θεμελίωση της άμεσης φορολογίας σε όλες τις χώρες.

### Ο φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα (Ιστορική αναδρομή)

Στην Ελλάδα ο φόρος επιβλήθηκε για πρώτη φορά με τη μορφή του φόρου εισοδήματος με το ψήφισμα της 4 Φεβρουαρίου 1830.

Το 1877 με τον Ν. ΧΚ' 620 επιβλήθηκε φόρος στο μέρισμα που διένειμαν οι Α.Ε. στους μετόχους και το 1909 καθιερώθηκε γενικός φόρος επί του πραγματικού καθαρού εισοδήματος, των φυσικών προσώπων και των Α.Ε. του οποίου όμως αρχικά είχε ανασταλεί η εφαρμογή. Ύστερα το έτος 1911 καταργήθηκε με το Ν. ΓΩΛ' 3830 ο οποίος εισήγαγε στη φορολογική νομοθεσία τις ενδείξεις για τον προσδιορισμό του εισοδήματος που φορολογείται και επί κυβερνήσεως Ελευθέριου Βενιζέλου ψηφίστηκε ο Ν.1640 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων». Με αυτό το νόμο εισήχθη στην Ελλάδα το μικτό σύστημα φορολογίας που εφαρμοζόταν στη Γαλλία.

Με το σύστημα αυτό ο φόρος διακρινόταν σε *αναλυτικό* και *συνθετικό*, ως ακολούθως:

- α) Με τον αναλυτικό φόρο, φορολογούνταν οι επιμέρους πρόσοδοι ανάλογα με την πηγή από την οποία προερχόταν
- β) Με τον συνθετικό φόρο επιβαλλόταν φόρος και στο άθροισμα των επιμέρους προσόδων με φορολογικό συντελεστή.

Ο Ν.1640/1919 ίσχυσε επί 35 χρόνια. Καταργήθηκε και αντικαταστήθηκε για μεν τα φυσικά πρόσωπα με το Ν.Δ. 3323/1955 για δε τα νομικά πρόσωπα με το Ν.Δ.3843/1958. Ειδικότερα:

- α) Με το **Ν.Δ. 3323/1955** καθιερώθηκε ο προοδευτικός προσωπικός φόρος, ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα των **φυσικών προσώπων** και
  - β) Το **Ν.Δ. 3843/1958** καθιερώθηκε ο αναλογικός φόρος εισοδήματος **νομικών προσώπων** ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα αυτών των προσώπων.
- Τα δύο αυτά νομοθετικά διατάγματα αποτελούν τη βάση της φορολογίας εισοδήματος. Στα έτη εφαρμογής τους συμπληρώθηκαν, τροποποιήθηκαν, αναδιατυπώθηκαν και αναμορφώθηκαν πολλές φορές, ειδικά με το Ν. 2065/1992 κλπ., και σήμερα αποτελούν τον κωδικοποιημένο νόμο **2238/1994**.

## 1,6 ΔΑΣΜΟΙ: Η ΔΟΜΗ ΚΑΙ Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΟΥ ΦΟΡΟΥ

**Δασμός** είναι ο φόρος, που επιβάλλεται στα εμπορεύματα τα οποία εισάγονται από το εξωτερικό ή εξάγονται στο εξωτερικό. Διευκρινίζεται, ότι τα διερχόμενα εμπορεύματα δια των συνόρων των Κρατών-μελών της ΕΕ στις μεταξύ τους σχέσεις, συνιστούν **ενδοκοινοτικές συναλλαγές**, οπότε δεν μιλάμε για εισαγωγές και δεν επιβάλλονται δασμοί. Οι δασμοί ανήκουν στους **έμμεσους φόρους** και κατατάσσονται στους φόρους κατανάλωσης. Άρα θα λέγαμε ότι, οι δασμοί είναι τελωνειακοί φόροι, οι οποίοι βεβαιώνονται και εισπράττονται στους συνοριακούς τόπους εισόδου ή επιβίβασης και αποβίβασης, ως και επί των μεταφερόμενων εμπορευμάτων, κατά την εισαγωγή, παραλαβή κτλ. Αργότερα τα κράτη οργάνωσαν πλήρως στις συνοριακές γραμμές τους τις τελωνειακές τους υπηρεσίες. Έτσι ο τελωνειακός φόρος οργανώθηκε με επιτυχία από όλα τα κράτη και ορίζονται τελωνειακοί φόροι ή δασμοί εκείνοι που βεβαιώνονται και εισπράττονται στους συνοριακούς τόπους εισόδου ή επιβίβασης και αποβίβασης καθώς και των μεταφερομένων εμπορευμάτων κατά την εισαγωγή, παραλαβή κτλ.

Οι δασμοί διακρίνονται στις εξής κατηγορίες: **α) εισαγωγικοί δασμοί** (επιβάλλονται στα εισερχόμενα εμπορεύματα, που προέρχονται από χώρες εκτός της Ε.Ε.) **β) εξαγωγικοί δασμοί** (επιβάλλονται κατά την εξαγωγή) **γ) δασμοί διαμετακόμισης**, οι οποίοι ανάγονται στο παρελθόν και έχουν μόνο ιστορική αξία. **δ) δασμοί εξισωτικοί** (επιβάλλονται σε κάθε προϊόν αλλοδαπής προέλευσης, το οποίο, όμως, εισάγεται σε αντικανονική τιμή και για αυτό το λόγω, μπορεί να προκληθεί σημαντική ζημιά στην εθνική παραγωγή. **ε) δασμοί αντισταθμικοί** είναι εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται στα προϊόντα αλλοδαπής προέλευσης, για τα οποία έχει παρασχεθεί επιχορήγηση ή πριμοδότηση και ενδέχεται γι' αυτό το λόγω να προκαλέσει σοβαρή ζημιά στην εθνική παραγωγή.

## 1,7 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ Ν. 2238/ 94 ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο νόμος που ισχύει ως Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος είναι ο Ν. 2238/94. Οι βασικές Αρχές και Κατευθύνσεις που θέτει αυτός, καθώς και ο Ν.Δ. 3323/1955, είναι οι εξής:

1) **Η καθολικότητα της φορολογίας** στην οποία υπάγονται όλα τα φυσικά πρόσωπα, στα οποία περιλαμβάνονται και αλλοδαποί, εφόσον έχουν εισόδημα στην Ελλάδα.(αρ.1 και 2 Ν.2238/94).

2) Η άθροιση του συνολικού ετήσιου εισοδήματος κατά πηγή και στα πρόσωπα των δύο συζύγων ξεχωριστά (άρθρο 5)

3) **Η ειδική μεταχείριση του εισοδήματος** που προέρχεται από εξαρτημένη εργασία (μισθοί, ημερομίσθια, επιδόματα, συντάξεις κτλ.), με την επιβολή εξαιρέσεων επί ορισμένων



περιπτώσεων, όπου δεν υπόκεινται σε φόρο, ως επίσης και με τη θέσπιση αφορολόγητων ορίων και εκπτώσεων.

4) Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με βάση τις **δαπάνες** (τεκμήριο δαπανών διαβίωσης- τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, αρ.15-19, Ν.2238/94).

5) Ο υπολογισμός του φόρου με βάση μια **προοδευτική κλίμακα φορολογίας** πάνω στο ετήσιο καθαρό εισόδημα, που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. (αρθ.3,9 κτλ.)

6) Η υποχρέωση **υποβολής δήλωσης** σε ετήσια βάση και μέσα στα χρονικά όρια του νόμου (άρθ.61επ).

7) Άθροιση του καθαρού εισοδήματος κατά πηγή, καθόσον εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται φόρος, είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή, ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών απόκτησης του. Έτσι, το εισόδημα ανάλογα με τη πηγή προέλευσης του διακρίνεται σε έξι κατηγορίες, όπως αναλύεται παρακάτω.

8) Η διαδικασία **βεβαίωσης του φόρου**, όπου περιλαμβάνεται η δήλωση και το στάδιο οριστικοποίησης του ποσού και η βεβαίωση του φόρου, η διοικητική επίλυση της διαφοράς κτλ.(αρθ.61-75).

9) Οι υποχρεώσεις των κατά νόμων υπόχρεων για την **παρακράτηση του φόρου** και την απόδοση του, ως και οι λοιπές υποχρεώσεις που προκύπτουν από τα άρθρα 76 του Κώδικα.

10) Τέλος οι προβλεπόμενες από το νόμο **διοικητικές κυρώσεις** των άρθ. 86-92, ως και οι ποινικές κυρώσεις για αδικήματα φοροδιαφυγής σε συνδυασμό με Ν. 2523/97.

## **1,8 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

### **Αντικείμενο του φόρου**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, ως **αντικείμενο του φόρου εισοδήματος** είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μέσα στο προηγούμενο οικονομικό έτος και το οποίο αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο.

Ως εισόδημα θεωρείται ο καρπός που προκύπτει από την εκμετάλλευση ενός από τους συντελεστές παραγωγής (έδαφος, εργασία, κεφάλαιο) μόνος ή σε συνδυασμό με τους άλλους μέσα σε μια χρονική περίοδο 12μηνη. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή από την οποία προέρχεται διακρίνεται σε 6 κατηγορίες:

- Εισόδημα από **ακίνητα** (Α' Β' κατηγορία)
- Εισόδημα από **κινητές αξίες** (Γ' κατηγορία)
- Εισόδημα από **εμπορικές επιχειρήσεις** (Δ' κατηγορία)
- Εισόδημα από **γεωργικές επιχειρήσεις** (Ε' κατηγορία)
- Εισόδημα από **μισθωτές υπηρεσίες** (ΣΤ' κατηγορία)
- Εισόδημα από **υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών** (Ζ' κατηγορία)

### **Υποκείμενο του φόρου**

**Ως υποκείμενο φόρου εισοδήματος** ορίζεται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, αδιάφορα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διανομής του. Επίσης, σε φόρο εισοδήματος υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα της ιθαγένειας του, για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στο εξωτερικό, εφόσον έχει την κατοικία στην Ελλάδα. Για το σκοπό αυτό, τα κράτη υπογράφουν μεταξύ τους διμερείς συμβάσεις προς αποφυγή επιβολής διπλής φορολογίας. Επίσης, σε φόρο υπόκεινται και οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι, οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό ( διπλωματικοί υπάλληλοι κτλ.) και οι οποίοι θεωρούνται ότι κατοικούν στην Ελλάδα. Σε φόρο υπόκειται, επίσης και η σχολάζουσα κληρονομιά, δηλαδή η κληρονομιά εκείνη που είναι άγνωστος ο κληρονόμος.

Τα φυσικά πρόσωπα είναι υποκείμενα του φόρου, ανεξάρτητα από το φύλο, την ηλικία ή την δικαιοπρακτική τους ικανότητα. Όσον αφορά την ιθαγένεια, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια του. Τέλος και τα νομικά πρόσωπα των ομόρρυθμων εταιριών ή αστικών εταιριών κερδοσκοπικών ή μη είναι υποκείμενα σε φόρο.

## **1,9 ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

Σε κάθε χώρα το φορολογικό σύστημα μπορεί να ορισθεί, ως το σύνολο των ισχυόντων φόρων σε δεδομένο χρόνο, λαμβανομένων υπόψη και εκείνων των φόρων που έχουν διαχρονική ισχύ.

### **Η πολλαπλότητα των φόρων**

Η σύνθεση του φορολογικού συστήματος στηρίζεται στην πολλαπλότητα των φόρων, με διάφορα κριτήρια διάκρισης και κατάταξης αυτών. Καθώς η φορολογία είναι ένα οικονομικό πρόβλημα, εκφράζεται μέσα στο φορολογικό σύστημα κάθε χώρας ποικιλότροπα και διαμορφώνει τη δομή και τη λειτουργία του. Πολλοί είναι εκείνοι οι παράγοντες που επιδρούν στη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος κάθε χώρας, όπου προβάλλουν διάφορες τάσεις και προσπάθειες για απλούστευση και εκλογίκευση αυτού, καθώς και για την γενική αναμόρφωσή του. Τέτοιοι είναι, κοινωνικοί, πολιτικοί κτλ. Μέσα στην δομή και λειτουργία των φορολογικών νομοθεσιών στα διάφορα κράτη, έχουμε να σημειώσουμε δύο σταθερά κριτήρια, το **διαφορισμό** της φορολογητέας ύλης και την **πολλαπλότητα** των φόρων.

## 1,10 Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Η αναγκαστική αφαίρεση ενός τμήματος του εισοδήματος των φορολογουμένων προσώπων έχει ορισμένες φορές σαν αναγκαίο επακόλουθο την πρόκληση αντιδράσεων, οι οποίες εμφανίζονται τόσο σαν παθητικές όσο και σαν ενεργητικές. Οι παθητικές αντιδράσεις χαρακτηρίζουν τα άτομα και τις στάσεις τους κατά την πληρωμή του φόρου, αλλά δεν συνιστούν φοροδιαφυγή, ενώ οι ενεργητικές συνιστούν φοροδιαφυγή.

**Φοροδιαφυγή** είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον φορολογούμενο με σκοπό τη καταστρατήγηση του νόμου και την αποφυγή του φόρου. Ειδικότερα, η φοροδιαφυγή παραμορφώνει το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας, δημιουργεί άνισους όρους ανταγωνισμού και εκδηλώνεται ποικιλότροπα. Έτσι, ο υποκείμενος σε φόρο μπορεί να εκφεύγει της πληρωμής αυτού, έστω και αν για το σκοπό αυτό δεν χρησιμοποιεί δόλο, αλλά π.χ. χρησιμοποιεί τα κενά του νόμου και δια μέσου αυτών κατορθώνει να διαφεύγει. Πρόκειται λοιπόν, για την περίπτωση εκείνη που όταν χρησιμοποιεί κάποιος τις ατέλειες του νόμου υπεκφεύγει, χωρίς να διαπράττει αδίκημα. Τότε έχουμε τη λεγόμενη **φοροαποφυγή**, διότι πρόκειται για διαφυγή αλλά νόμιμη, όπως την αποκαλούν οι συγγραφείς. **Δόλια φοροδιαφυγή** έχουμε όταν υπάρχει καταστρατήγηση των φορολογικών νόμων με εμφάνιση ανακριβών δεδομένων κατά την άσκηση οικονομικών, συναλλακτικών, επιχειρηματικών, ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων του ατόμου, με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης. Τα τεχνάσματα και οι λογιστικές καταδολιεύσεις είναι άπειρες. π.χ. ψευδά και πλαστά παραστατικά, απόκρυψη εσόδων στα βιβλία κτλ. Για την αποφυγή της απάτης, οι νομοθεσίες των διαφόρων κρατών προβλέπουν διάφορα μέσα. Ο υπολογισμός της φορολογητέας ύλης βάσει τεκμηρίων, είναι ένας τρόπος για την αποφυγή της φοροδιαφυγής. Με την αντικειμενοποίηση που ίσχυε μέχρι το 1998 στη διαδικασία προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος με βάση ορισμένα τεκμήρια, το κράτος προσπάθησε να αποτρέψει τη φοροδιαφυγή, ιδίως ορισμένων κατηγοριών επαγγελματιών και φορολογουμένων. Πάντως, το πρόβλημα της φοροδιαφυγής καταφέρει σοβαρά πλήγματα κατά της ισότητας έναντι του φόρου και δημιουργεί διαστρεφές σε όλο το σύστημα.

## 1,11 ΟΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε, έχουμε απαλλαγές τόσο **προσωπικές** όσο και **αντικειμενικές**. Προσωπικά απαλλάσσονται με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι αλλοδαποί πρεσβευτές και λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι για τα από μισθωτές υπηρεσίες εισοδήματα τους και για όσα αποκτούν αυτοί εκ πάσης στην αλλοδαπή. Επίσης, απαλλάσσονται οι πρόξενοι, προξενικοί πράκτορες και το κατώτερο προσωπικό πρεσβειών

και προξενείων. Εκτός από τις παραπάνω προσωπικές απαλλαγές, επιγραμματικά αναφέρουμε τις εξής κατατάξεις απαλλαγών:

- α) Απαλλαγές από εισόδημα από τα ακίνητα
- β) από το εισόδημα από κινητές αξίες
- γ) από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- δ) από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- ε) ειδικές απαλλαγές σε ποσά υποτροφιών βραβείων κλπ.

Κλείνοντας θα πρέπει να σημειωθεί ότι, οι απαλλαγές που αναφέραμε, δεν θεωρείται ότι αντιβαίνουν- παραβαίνουν την ως άνω γενική αρχή της καθολικότητας του φόρου, γιατί είναι περιορισμένες και η θέσπιση τους επιβάλλεται για το συμφέρον του κράτους και των κοινωνικά ασθενέστερων τάξεων, όπως είναι η απαλλαγή των αναπήρων, ορισμένων επενδύσεων κλπ. Άλλωστε, οι απαλλαγές προβλέπονται και αναγνωρίζονται για ορισμένα μόνο πρόσωπα και ορισμένα συγκεκριμένα εισοδήματα.

### **Χρόνος επιβολής του φόρου**

Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός Ν.2238/1994.

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

### **1,11,1 Φορολογία εισοδήματος έγγαμων- ανηλίκων.**

Ειδική φορολογική μεταχείριση επιφυλάσσεται για το εισόδημα των φυσικών προσώπων που είναι έγγαμοί ή ανήλικοι. Καταρχήν, το εισόδημα κάθε συζύγου φορολογείται **χωριστά**. Όμως, το εισόδημα του ενός συζύγου **προστίθεται στο εισόδημα του άλλου** και φορολογείται μαζί, όταν αυτό προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο. Η χωριστή φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος των συζύγων, κάμπτεται στις περιπτώσεις που από λόγους ευνοίας προς την οικογένεια, αναγνωρίζονται ορισμένα μειωτικά στοιχεία που συντρέχουν στο πρόσωπο του ενός συζύγου και μεταφέρονται για να ελαφρύνουν φορολογικά τον άλλο σύζυγο. Επίσης, το εισόδημα για κάθε σύζυγό παύει να φορολογείται χωριστά και στις περιπτώσεις που η ελάφρυνση του εισοδήματος περιορίζεται, γιατί έχει τεθεί όριο στο ποσό της δαπάνης που εκπίπτει από το εισόδημα των δύο συζύγων. Το εισόδημα των **ανηλίκων παιδιών δηλώνεται και φορολογείται στο όνομα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικά εισόδημα**. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανηλίκου προστίθεται στο όνομα του πατέρα του. Αν δεν υπάρχει πατέρας ή αν αυτός έχει χάσει τη γονική μέριμνα, προστίθεται και φορολογείται στο όνομα της μητέρας του.

### **1,11,2 Πρόσωπα που βαρύνουν το φορολογούμενο και αφαιρέσεις δαπανών.**

Ο νόμος θεωρεί, ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο με εκπιπτόμενες δαπάνες : α) Ο ή σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα. β) Τα άγαμα ενήλικα τέκνα. γ) Τα άγαμα ενήλικα τέκνα ηλικίας μέχρι 25 ετών που σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού και εξωτερικού, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου. δ) Τα άγαμα τέκνα τα οποία δεν υπάγονται στην παραπάνω περίπτωση, αλλά υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία. ε) Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή αυτά που τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω. στ) Οι ανιόντες (γονείς κλπ.) αμφοτέρων των συζύγων. ζ) Οι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούντες σε κατάσταση χηρείας αδελφές και αδελφοί και των δύο συζύγων, εφόσον έχουν αποδεδειγμένη αναπηρία άνω του 67% . η) Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα συγγενείς μέχρι και του τρίτου βαθμού αμφοτέρων των συζύγων, ως και κάθε άλλη περίπτωση που εκπίπτει στο εν λόγω άρθρο. Τα παραπάνω τελούν υπό την προϋπόθεση, ότι τα προστατευόμενα μέλη συνοικούν με τον φορολογούμενο.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις θεωρείται, ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο, πέραν του γεγονότος ότι, συνοικούν με αυτόν, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 2,900 ή το ποσό των 6,000€, αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση, ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.

Έτσι, η προσέγγιση αυτή επιτυγχάνεται εκτός των άλλων και με την απαραίτητη καθιέρωση έκπτωσης ή αφαίρεσης από το συνολικό καθαρό εισόδημα κάθε φορολογούμενου πολίτη, ορισμένων δαπανών που αφορούν τον ίδιο, τη σύζυγο του ή τα λοιπά προστατευόμενα μέλη που τους βαρύνουν. Ειδικότερα, πρόκειται περί δαπανών, στις οποίες δίδει έμφαση η νομοθεσία στη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων. Αξίζει να σημειωθεί ότι, με τον παραπάνω νόμο ν.2459/97 μεταβλήθηκε σε ορισμένα θέματα και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου, που είχε εισαχθεί με τον νόμο ν.1828/1989, ο οποίος είχε καθιερώσει το σύστημα των αφορολόγητων ποσών με δικαιολογητικά και χωρίς δικαιολογητικά, πχ. Αποδείξεις αγορών. κλπ.

Μια γενική εικόνα των δαπανών που εκπίπτουν από το συνολικό εισόδημα, καθώςον έχουμε εκτός των εκπεστέων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα και μειώσεις από φόρο με βάση τα ισχύοντα.

Ειδικότερα, άλλοτε από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου και άλλοτε από το φόρο, αφαιρούνται κατά περίπτωση τα ποσά των πιο κάτω δαπανών:

α) Το ποσό της ετήσιας δαπάνης, που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ασφαλίσεων ζωής και κατά το οριζόμενο υπό του Κ.Φ.Ε ποσοστό, μεριζόμενο μεταξύ των συζύγων, ανάλογα με το ύψος εισοδήματος του καθενός.

- β) Το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται στα ασφαλιστικά ταμεία ασφάλισης, ως ο νόμος ορίζει.
- γ) Το ποσό του μισθώματος που καταβάλλει ο φορολογούμενος για κύρια κατοικία δική του και της οικογένειάς του. Με την προϋπόθεση όμως ότι, το ποσό του μισθώματος που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 300€ μηνιαίως.
- δ) Τα ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο, λόγω δωρεάς στο δημόσιο και Ο.Τ.Α κλπ.
- ε) Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, ως ο νόμος ορίζει.
- στ) Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες κλπ.
- η) Το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλεται από τον φορολογούμενο για στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας.
- θ) Ποσοστό 20% της δαπάνης που καταβλήθηκε για την αγορά μεριδίων μετοχικών κεφαλαίων.

### **Μειώσεις από φόρο**

Το ποσό του φόρου που προκύπτει από την κλίμακα μειώνεται α) Κατά ποσοστό 20% του συνολικού ετήσιου ποσού των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του φορολογούμενου και των λοιπών προσώπων που τον βαρύνουν. Το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα 6000€ και για την έννοια και δομή των παραπάνω εξόδων, ο νόμος ρητά ορίζει ποιες είναι οι αμοιβές αυτές και τα έξοδα νοσηλείας, τόσο του ίδιου όσο και των τέκνων που τον βαρύνουν. Αρθ.9 παρ.3

### **1,12 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Για να προσδιοριστεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα κάθε φορολογούμενου, αθροίζονται τα δηλούμενα εισοδήματα και συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων. Αυτό είναι σύμφωνο και με τις απαιτήσεις της προοδευτικής φορολογίας με το σύστημα της κλιμακωτής προόδου, όπου η φορολογητέα ύλη υποδιαιρείται σε κλιμάκια, στο καθένα από το οποίο εφαρμόζεται διαφορετικός συντελεστής.

Το εισόδημα, λοιπόν που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την εκάστοτε ισχύουσα κλίμακα, η οποία είναι μεταβαλλόμενη.

### Κλίμακα μισθωτών- συνταξιούχων οικονομικού έτους 2008 (κλίμακα α')

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΥ
12.000	0	0	12.000	0
18.000	29	5.220	30.000	5.220
45.000	39	17.550	75.000	22.770
Άνω 75.000	40			

### Κλίμακα μη μισθωτών- επαγγελματιών οικονομικού έτους 2008 (κλίμακα β')

ΚΛΙΜΑΚΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ %	ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΙΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ	
			ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΦΟΡΟΥ
10.500	0	0	10.500	0
1.500	15	225	12.000	225
18.000	27	5.220	30.000	5.445
45.000	39	17.550	75.000	22.995
Άνω 75.000	40			

#### 1,13 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ

Η δήλωση έχει ένα ορισμένο τύπο και υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τα υπόχρεα στην υποβολή της πρόσωπα. Για την υποχρέωση αυτή ο νόμος διακρίνει, υποχρέωση με βάση το ποσό του εισοδήματος και υποχρέωση ανεξαρτήτου ποσού. Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κ.Φ.Ε, υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχει **κάθε φυσικό πρόσωπο**, εφόσον **αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό και το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα του υπερβαίνει τις 3.000 Ευρώ**. Εκτός από τα φυσικά πρόσωπα, υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχουν και τα **νομικά πρόσωπα**, σύμφωνα με το άρθρο 107 του ΚΦΕ, τα οποία υποχρεούνται να υποβάλλουν, δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά τις ειδικότερης διακρίσεως του νόμου. Υποχρέωση υποβολής δήλωσης υπάρχει και όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου είναι **μικρότερο από 3.000 ευρώ**, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται

**και ζημία** από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική εκμετάλλευση, την οποία δικαιούται κατά τις κείμενες διατάξεις να **συμψηφίσει** με εισοδήματα του ιδίου και των επόμενων ετών.

Και τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από **μισθωτές υπηρεσίες** υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης, εάν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα τους υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα.

Υπόχρεοι είναι επίσης :

- Οι αγρότες με εισόδημα πάνω από 3.000 ευρώ από τη γεωργία
- Όσοι έχουν Ι.Χ., ημιφορτηγό (εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό), κότσο, θαλαμηγό, αεροσκάφος, τζιπ, σκάφος αναψυχής, (εκτός από αυτοκίνητα ή σκάφη αναψυχής που δε λαμβάνονται υπόψη για το προσδιορισμό της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης) και εκείνοι που χρησιμοποιούν τα προαναφερόμενα μέσα, εφόσον αυτά ανήκουν στη σύζυγο ή στα προστατευόμενα μέλη τους είτε στις εταιρείες στις οποίες μετέχουν ως εταίροι διαχειριστές ή είναι πρόεδροι ή διοικητές
- Εκείνοι που έχουν ατομική επιχείρηση ή είναι ελεύθεροι επαγγελματίες.
- Οι φορολογούμενοι που μετέχουν σε προσωπική εταιρεία, σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σε αστική εταιρεία, κοινοπραξία ή κοινωνία.
- Όσοι εισπράττουν έσοδα από ακίνητα πάνω από 600 ευρώ το χρόνο.
- Εκείνοι που αγοράζουν ακίνητα ή κτίζουν οικοδομή, διατηρούν εξοχικό ή άλλες δευτερεύουσες κατοικίες με συνολική επιφάνεια πάνω από 150 τμ. ή κατοικούν σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από 200 τμ.
- Οι αγρότες που παίρνουν επιδοτήσεις πάνω από 1.500 ευρώ για προϊόντα φυτικής παραγωγής και πάνω από 2.250 ευρώ για προϊόντα ζωικής παραγωγής, καθώς και όσοι παίρνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από 5.900 ευρώ.
- Οι πλανόδιοι πωλητές που έχουν άδεια για τις λαϊκές αγορές.
- Εκείνοι που κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γεωργικής γης, καθώς και εκείνοι που εισπράττουν επιστροφή Φ.Π.Α., κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου.
- Επίσης, υποχρέωση έχει όποιος προσκληθεί από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας να υποβάλλει φορολογική δήλωση. Και αυτό πρέπει να γίνει εντός 30 ημερών. Η δήλωση αποτελεί **δεσμευτικό τίτλο** για το φορολογούμενο.



Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα στην Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) του τόπου της κατοικίας ή της διαμονής του φορολογούμενου ή ταχυδρομείται επί αποδείξει, μέσα στις εκάστοτε επιβαλλόμενες προθεσμίες.

### **1,13,1 Προκαταβολή του φόρου**

Ο αρχικός Ν.3323/1955 στο άρθρο 15 αυτού είχε συμπεριλάβει και την **προκαταβολή** του φόρου, χωρίς να συντελείται το πραγματικό περιστατικό του φόρου, με το οποίο συνδέεται και η φορολογική αξίωση της πολιτείας. Στον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), η προκαταβολή συμπεριλήφθηκε στο **άρθρο 52** και ρυθμίζεται από τις διατάξεις αυτού. Έτσι η προκαταβολή θεωρείται μια πληρωμή φόρου με βάση **πλασματικές φορολογικές ενοχές** και στηρίζεται πάνω στη διαδικασία της λειτουργίας του **συμψηφισμού**, δηλαδή λειτουργεί αφαιρετικά από το φόρο του επομένου έτους που θα προκύψει.

Σύμφωνα λοιπόν, με το άρθρο 52 του φορολογικού νόμου, με βάση τη δήλωση και τους άλλους τίτλους βεβαίωσης, βεβαιώνεται πέραν από το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους και ως προκαταβολή του επόμενου έτους, ποσό ίσο με το 55% του φόρου που προκύπτει από τους βεβαιωτικούς τίτλους για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά, το προς βεβαίωση ποσό περιορίζεται στο ½. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, η προκαταβολή ανέρχεται σε ποσοστό 65%, όπως στο οικείο κεφάλαιο εκτίθεται. Για τους μηχανικούς και τους αρχιτέκτονες υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις υπολογισμού της προκαταβολής σχετικά με την εκπόνηση μελετών και σχεδίων, ως και για την επίβλεψη και εκτέλεση έργων, όπου η ανάλυση εκφεύγει.

### **1,14 Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

#### **Αρμοδιότητες του προϊστάμενου της ΔΟΥ**

Για να λειτουργήσει το σύστημα των δηλώσεων πρέπει να υπάρχει μια αντικειμενική εκτίμηση και ένας πλήρης έλεγχος στις δηλώσεις, εκ μέρους των φορολογικών οργάνων. Το στοιχείο αυτό προβάλλει τη σημασία και αξία του φορολογικού ελέγχου.

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ είναι αυτός στον οποίο δίνονται οι δηλώσεις του φόρου εισοδήματος. Οι δηλώσεις καταχωρούνται με χρονολογική σειρά και τάξη στο βιβλίο που τηρεί η υπηρεσία. Επίσης ελέγχεται η ακρίβεια των δηλώσεων. Έτσι ο προϊστάμενος θέτει σε κίνηση τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και για το σκοπό αυτό **ζητά**: α) από τον

υπόχρεο, άσχετα αν έχει υποβάλλει ή όχι φορολογική δήλωση, τις αναγκαίες διευκρινήσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που χρησιμεύει στο καθορισμό του εισοδήματος, σε σύντομη και τακτή προθεσμία. Β) από τις δημόσιες ή δημοτικές υπηρεσίες και κοινοτικές αρχές, Ν.Π.Δ.Δ., τράπεζες κλπ. οποιοσδήποτε πληροφορίες μπορούν να τον βοηθήσουν στο έργο του. Να καλεί κάθε πρόσωπο που μπορεί να του ζητήσει πληροφορίες χρήσιμες για το έργο του. Να **ενεργεί** είτε μόνος του, είτε μέσω εντεταλμένου υπαλλήλου, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που τυχόν θα κριθεί αναγκαία. Και τέλος να **ενεργεί** ο ίδιος ή ένας υπάλληλος της ΔΥΟ, οριζόμενος με έγγραφη εντολή του , ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία, ως ο νόμος ορίζει, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ΚΦΕ Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατά τον υπολογισμό του φόρου και την εκκαθάριση του, δεν παίρνει υπόψη του λέξεις, ποσά, και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό.

Το περιεχόμενο του σημειώματος του υπολογισμού του φόρου μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο, με κάθε αποδεικτικό μέσο ενώπιον του προϊσταμένου της ΔΟΥ ή του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με τις ισχύουσες δικονομικές διατάξεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ, ΔΟΜΙΚΑ & ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

### 2,1 ΟΙ ΑΦΕΤΗΡΙΕΣ ΤΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΕΡΓΟΥ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΛΕΥΡΕΣ

#### Το αντικείμενο και η προβληματική

Η σύσταση μιας επιχείρησης δεν είναι μια εύκολη υπόθεση, γιατί απαιτείται ανάλογα με τις οικονομικές δυνάμεις των φυσικών προσώπων που την ιδρύουν, η επιλογή της νομικής μορφής και του τύπου που θα την περιβάλλει.

Με τον όρο σύσταση δηλώνεται η ίδρυση, η συγκρότηση και ο σχηματισμός της επιχείρησης, όπου θα προκύψει ως αποτέλεσμα της μορφής αυτής.

Με τα περιστατικά αυτά δηλώνεται η πρόθεση, η αποδοχή και η έγκριση του αποτελέσματος της δημιουργίας, μιας επιχειρηματικής μονάδας.

Με τον όρο επιχείρηση εννοούμε, μια οργάνωση, όπου ο επιχειρηματίας ή οι υπεύθυνοι της επιχείρησης( αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο), είναι υποχρεωμένοι να λαμβάνουν κάποιες αποφάσεις, σε συνάρτηση με τον οικονομικό περίγυρο της. Επομένως, είτε πρόκειται για επιχείρηση παραγωγής αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή συνδυασμού και των δύο, πάντα έχουμε να κάνουμε με μια αυτοτελή οικονομική μονάδα, η οποία αποβλέπει σε ένα συγκεκριμένο αποτέλεσμα πχ κέρδος, και όπου οι συναλλαγές αποτελούν το πεδίο εφαρμογής του δραστικού της επιχείρησης.

Με κύριο σκοπό της επιχείρησης την πραγματοποίηση κέρδους, καταλήγουμε να εμποτεύουμε τη δεσπόζουσα θέση της φορολογικής παρέμβασης του κράτους, στις επιχειρηματικές δραστηριότητες. Συνεπώς, το επιχειρηματικό κέρδος συνδέεται άμεσα με την επιχειρηματική πρωτοβουλία, τη διάθεση και τη διακινδύνευση των κεφαλαίων. Αυτά αφορούν τη λειτουργική δομή της επιχείρησης. Τώρα όμως θα δούμε το στάδιο της σύστασης της επιχείρησης, όπου δεν υπάρχουν κέρδη, αλλά **δαπάνες**, οι οποίες είναι άμεσες, εξατομικεύονται και επιβαρύνουν τον φορέα ή τους φορείς της επιχείρησης. Στην κατηγορία αυτή των δαπανών ανήκουν οι δαπάνες **πρώτης εγκατάστασης**, τα **ενοίκια**, οι **μισθοί** μόνιμου προσωπικού κλπ. οι οποίες καταβάλλονται ανεξάρτητα του αποτελέσματος και της πορείας της επιχείρησης.

## **2,2 ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΝΤΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΙΔΡΥΣΗΣ**

### **2,2,1 Μισθώσεις, αποζημίωση από μισθωτικά δικαιώματα, αρχικές δαπάνες**

#### **Μισθώσεις**

Οι μισθώσεις εμφανίζονται συνήθως κατά τη σύσταση μιας επιχείρησης, καθόσον είναι δυνατόν οι μισθώσεις να καλύπτουν **διευρυνμένες συμβατικές σχέσεις**, ώστε να ξεκινάμε από την κλασική μίσθωση προγράμματος και να φτάνουμε στο leasing. Δεν αποκλείεται δηλαδή, σε μια επιχείρηση να συνυπάρχουν κατά το στάδιο της σύστασης, η μίσθωση ακινήτου, η μίσθωση αγροτικού κτήματος, ως επίσης και η μίσθωση αλλού προσοδοφόρου αντικειμένου η δικαιώματος, έναντι ανταλλάγματος – μισθώματος, το οποίο υπόσχεται, ότι θα καταβάλλει η επιχείρηση ως μισθωτής. Το μίσθωμα άλλωστε που θα καταβληθεί, είναι ανάλογο με τη φύση της απόλαυσης του πράγματος που μισθώνεται, ως και με τη φύση του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Από τη σύμβαση, λοιπόν, της μίσθωσης (όποια και αν είναι), απορρέουν **κύριες ή παρεπόμενες υποχρεώσεις και δικαιώματα** και για τους δύο συμβαλλόμενους, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του συμφωνητικού που τις διέπει.

Από **φορολογική**, όμως, πλευρά μπορεί να προκύψουν διάφορα θέματα. Πχ. Σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου κατά τη σύσταση μιας επιχείρησης ενδέχεται να καταβληθεί από την ιδρυόμενη επιχείρηση **αποζημίωση σε προηγούμενο μισθωτή**, προκειμένου να παραδώσει αυτός το μίσθιο κενό και να παραιτηθεί των μισθωτικών του δικαιωμάτων.

#### **Αποζημίωση από μισθωτικά δικαιώματα**

Ο προηγούμενος μισθωτής λαμβάνει ως αντάλλαγμα ένα ποσό για να παραιτηθεί των μισθωτικών του δικαιωμάτων. Το ποσό αυτό θεωρείται «ωφέλεια» κατά έννοια των άρθρων 13 και 28 του Κώδικα, όπου και φορολογείται αυτοτελώς λογισμένο ως εισόδημα και εφαρμόζεται ο ισχύον εκάστοτε συντελεστής. Αυτά αφορούν τις αρχικές δαπάνες που συνδέονται με τη μίσθωση ακινήτων. Ειδικότερα πρέπει να προστεθεί, ότι τα θέματα των μισθώσεων επιβαρύνονται και με συμπληρωματικό φόρο, όχι όμως η δαπάνη που καταβάλλεται για ενοίκιο, αλλά μόνο το εισόδημα από ακίνητα. Δηλαδή στη περίπτωση που η επιχείρηση μισθώνει ένα ακίνητο για εγκατάσταση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας δεν καταβάλλει κανένα συμπληρωματικό φόρο, αν όμως έχει ακίνητα πχ γραφεία, αποθήκες κλπ., τα οποία δεν τα ιδιοχρησιμοποιεί αλλά τα μισθώνει σε τρίτους και έχει εισόδημα από αυτά, τότε το ακαθάριστο ποσό του συνολικού εισοδήματος της επιχείρησης υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο, σύμφωνα με τον νόμο και το άρθρο 10 παρ.2 του ΚΦΕ με τον ισχύοντα εκάστοτε συντελεστή.

### **Αρχικές δαπάνες**

Στις αρχικές δαπάνες περιλαμβάνονται οι μισθώσεις ακινήτων με τα έξοδα της πρώτης εγκατάστασης της επιχείρησης. Γι' αυτό το λόγο τα έξοδα αυτά διαστέλλονται από τα **έξοδα εκμετάλλευσης και λειτουργίας** της επιχείρησης και μέσα στα έξοδα ίδρυσης της επιχείρησης συνυφαίνονται γενικότερα και τα έξοδα κτήσης **ακινητοποιήσεων**.

Εκτός από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, με τα έξοδα που διενεργούνται με την αγορά των παγίων αυτών, συμπεριλαμβάνονται και συμβολαιογραφικά έξοδα, μεσιτικά, δικηγορικά κτλ.

### **2,2,2 Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου**

Σύμφωνα με το Κοινοτικό Δίκαιο (Οδηγία 69, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 85/303/ΕΟΚ), για τα θέματα εισφοράς κεφαλαίων και για τις φορολογικές πλευρές αυτών, απαιτήθηκε ενιαία ρύθμιση, όπου και τα άρθρα **17 έως και 31 του Ν. 1676/86**, δια των οποίων προσαρμόστηκε το ελληνικό δίκαιο στις παραπάνω Οδηγίες.

Πιο συγκεκριμένα, κατά τη σύσταση των εταιρειών και λοιπών κερδοσκοπικών προσώπων και κοινοπραξιών κατά τους ορισμούς του ως άνω νόμου, επιβάλλεται **Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, που είναι 1%** πάνω στο ποσό του κεφαλαίου της σύστασης, αύξησης κτλ. Ο συντελεστής του φόρου ο οποίος ορίζεται σε 1% επί της φορολογητέας αξίας, πρέπει να καταβληθεί μέσα σε 15 μέρες από την καταχώρηση της πράξης στο αντίστοιχο μητρώο ή από τη σχετική εγγραφή στα οικεία βιβλία, στις περιπτώσεις εκείνες που δε συντάσσεται έγγραφο.

### **2,3 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ**

Στην αγορά αγαθών οι καταναλωτές εμφανίζονται ως **αγοραστές** και οι επιχειρηματικές μονάδες ως **πωλητές**. Σαν αποτέλεσμα αυτών των σχέσεων είναι η πρόκλυση **εισοδήματος ή κέρδους** από την επιχειρηματική δραστηριότητα. Έμφαση όμως δίνεται και στην **περιουσιακή** συγκρότηση της επιχείρησης και ιδιαίτερα στα θέματα του **κεφαλαίου** της και των υποχρεώσεων της.

Έτσι τα κεφάλαια τα οποία θα επενδυθούν στην επιχείρηση από τους φορείς της, καταρχήν προέρχονται από εισφορές αυτών. Στην πορεία της επιχείρησης το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων, διαμορφώνει όλη τη καθαρή περιουσία της επιχείρησης. Άρα τα κεφάλαια αυτής κατά τα στάδια της λειτουργίας, αναζητούνται είτε στις **εισφορές των εταίρων**, είτε προέρχονται από **υπεραξία αναπροσαρμογής**, από **κέρδη που δεν διανεμήθηκαν**, από

**επιχορηγήσεις επενδύσεων, από προβλέψεις που έχουν τη μορφή των αποθεματικών και από το λογαριασμό υπόλοιπο κερδών εις νέο.**

#### **2,4 ΟΙ ΕΤΑΙΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΤΗ ΓΕΝΝΗΣΗ ΚΑΙ ΜΟΡΦΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ: Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ Ή ΑΔΙΑΦΑΝΕΙΑΣ ΣΤΙΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.**

Τα χρηματοπιστωτικά προβλήματα αφορούν όλους τους οικονομικούς κλάδους, όπου η ύπαρξη και η χρήση του κεφαλαίου, ασκούν σημαντικό ρόλο στην τεχνική αποφάσεων, ιδιαίτερα όταν πρόκειται να επιλεγεί ο νομικός τύπος της επιχείρησης, γιατί φορέας κάθε επιχείρησης είναι πάντα ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Μία εταιρεία σαν φορέας μιας επιχείρησης, στηρίζει την ύπαρξη της σε μια σύμβαση ορισμένων φυσικών ή νομικών προσώπων. Τα νομικά πρόσωπα αναλαμβάνουν την υποχρέωση να επιδιώξουν την πραγμάτωση ενός κοινού σκοπού με κοινές εισφορές. Έτσι δημιουργείται η εταιρική επιχείρηση, η οποία διαστέλλεται από πλευράς έννοιας και δομής από την ατομική επιχείρηση, η οποία δεν έχει τον εταιρικό μανδύα.

#### **Η φορολογική αντιμετώπιση των συμμετοχών των εταίρων στις προσωπικές εταιρείες.**

Στις προσωπικές εταιρείες το πρόσωπο και η προσωπική συμβολή κάθε συγκεκριμένου εταίρου, είναι ουσιώδες στοιχείο για τη λειτουργία της εταιρείας. Η ιδιαιτερότητα των προσωπικών εταιρειών στηρίζεται στο γεγονός ότι, ενώ οι κεφαλαιουχικές εταιρείες αντιμετωπίζονται ως αυτοτελή φορολογικά υποκείμενα, με σαφές φορολογικό καθεστώς ανεξάρτητα από τα πρόσωπα που συμμετέχουν, αντίθετα οι προσωπικές εταιρείες αντιμετωπίζονται σε ορισμένες έννομες τάξεις, **άλλοτε ως φορολογικά υποκείμενα και άλλοτε όχι.**

Αυτό σημαίνει ότι, η προσωπική εταιρεία μπορεί να παραβλέπεται και να υπάρχουν **μόνο οι εταίροι** ή να συμβαίνει το αντίθετο, οπότε να υπάρχει η αρχή της διαφάνειας και ο υπολογισμός του φόρου να γίνεται με βάση το **νομικό πρόσωπο** της εταιρείας και να **παραβλέπονται οι εταίροι.** Στη περίπτωση της διαφανούς προσωπικής εταιρείας, το εισόδημα λογίζεται ως **άμεσα αποκτώμενο από αυτούς.** Στην περίπτωση αυτή η πηγή και το ύψος του εισοδήματος καθορίζονται στο επίπεδο των εταίρων. Στην άλλη περίπτωση, όπου το νομικό πλαίσιο μιας χώρας υιοθετεί την αρχή της διαφάνειας, **φορολογικό υποκείμενο είναι η εταιρεία.**

## **2,4,1 Στάδιο σύστασης Ο.Ε. Ε.Ε.**

Η επιλογή του τόπου εγκατάστασης μιας ΟΕ ή ΕΕ από πλευράς ίδρυσης αυτής σε κάποιο κράτος, πρέπει να γίνεται σε συνάρτηση με το νομικό πλαίσιο της χώρας που διέπει τις προσωπικές εταιρείες. Ο νομικός τύπος της Ο.Ε. είναι ο συνηθέστερος μέσα στο χώρο των προσωπικών εταιρειών. Άλλωστε, δεν υπάρχουν μεταξύ ΟΕ & ΕΕ ζητήματα που να απαιτούν ειδικές λύσεις. Προκειμένου να αρχίσουν οι πρακτικές ενέργειες για τη σύσταση και την κατάρτιση της εταιρείας, όλες οι προσωπικές εταιρείες διανύουν ένα στάδιο διαβουλεύσεων στη λήψη των αποφάσεων, μέχρι την ημέρα που θα δημοσιευθεί το καταστατικό αυτής από το Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας, μέσα σε 15 μέρες από την ημερομηνία κατάρτισής του. Αντίγραφο του καταστατικού μαζί με δήλωση έναρξης επιτηδεύματος θα υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να χορηγηθεί στην εταιρεία ΑΦΜ και ειδικότερα βεβαίωση έναρξης επαγγέλματος.

### **Η πλευρά των εισφορών των εταίρων**

Οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι να συνεισφέρουν κάτι το οποίο είναι δεκτικό αξίας και το οποίο αποτελεί τη συνεισφορά τους, η οποία επιδέχεται αποτίμηση σε χρήμα. Στην έννοια της αξίας περιλαμβάνονται υλικές αλλά και άυλες αξίες, πχ. ακίνητα, αυτοκίνητα, φήμη, πελατεία, δικαιώματα, αλλά και παροχή προσωπικής εργασίας από κάποιο εταίρο. Σε περίπτωση που οι εταίροι εισφέρουν περιουσιακά στοιχεία (πχ. ακίνητα, αυτοκίνητα), προκειμένου αυτά να καταστούν περιουσία της εταιρείας, απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται υποχρεωτικά από το νόμο. Το άθροισμα αυτών των εισφορών θα αποτελέσει και το κεφάλαιο της εταιρείας, στο οποίο η εταιρική μερίδα του κάθε συμμετέχοντος προσδιορίζεται σε ποσοστό επί της % με βάση την αναλογία του.

Η αποτίμηση των αξιών αυτών γίνεται με το **καταστατικό της εταιρείας**, η δε φορολογούσα αρχή για την ίδρυση θα επιβάλλει **φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων**, ο οποίος είναι συνακόλουθος της σύστασης των εταιρειών και λοιπών κερδοσκοπικών προσώπων κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του Ν. 1676/1986, αρ.17. Η εξακρίβωση της αξίας των εισφερόμενων κατά είδος περιουσιακών στοιχείων θα γίνει από τη φορολογική αρχή, η οποία δεν δεσμεύεται από την αποτίμηση των στοιχείων αυτών που έκαναν οι εταίροι. Αν η αποτίμηση θεωρηθεί ανακριβής η αρμόδια ΔΟΥ θα προσδιορίσει την πραγματική αξία μετά από έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή θα υποβληθεί δήλωση μέσα σε 15 ημέρες από τη σύνταξη του οικείου εγγράφου, πριν από τη δημοσίευση ή τη σχετική εγγραφή στα βιβλία, όταν δε συντάσσεται έγγραφο.

## **2,5 Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ**

Με τον όρο *υποκείμενο στο φόρο* εννοούμε την επιχείρηση, η οποία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Ανάλογα δε εάν πρόκειται πχ. για Ομόρρυθμη Εταιρεία αναφερόμαστε στα **εισοδήματα** που αποκτά και αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο, κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αναφερόμαστε στα **κέρδη** του. Επομένως για τις **προσωπικές εταιρείες** και **ατομικές επιχειρήσεις**, αναφερόμαστε στο εισόδημα το οποίο αποκτάται και προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής των φυσικών προσώπων που την αποτελούν. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΚΦΕ σε φόρο υπόκεινται οι **ΟΕ, ΕΕ, κοινωνίες αστικού δικαίου** που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι **κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς και οι κοινοπραξίες**.

Στο φόρο υπόκεινται:

**Α)** οι προσωπικές εταιρείες και τα λοιπά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994 που είναι τα εξής:

- Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες
- Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα
- Οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες
- Οι συμμετοχικές ή αφανείς
- Οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ

**Β)** Τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 που είναι:

- Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες
- Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα
- Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους
- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας
- Οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων
- Οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης
- Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

### **Ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας**

Δεν πρέπει να υποτιμάται ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας που ελλοχεύει, στην οποία θα υποβληθούν τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή και αποκτώνται από πρόσωπο το οποίο έχει κατοικία στην Ελλάδα. Ο κίνδυνος αυτός μειώνεται, με την υπογραφή μεταξύ των κρατών συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας. Επιπλέον πρέπει να σημειωθεί ότι



ο Έλληνας νομοθέτης, προβλέπει στο άρθρο 9, παρ.6 περίπτωση β' του Ν.2238/94, ότι από το φόρο που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, εκπίπτει μεταξύ των άλλων και ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, για τα εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν, μέχρι όμως, του ποσού του φόρου που αναλογεί γι' αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα.

## **2,6 ΕΚΠΕΣΤΕΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ: ΕΝΤΑΞΕΙΣ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΔΑΠΑΝΕΣ - Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.**

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

Με τα παραπάνω ως δεδομένα από το άρ.31 του ΚΦΕ, προκύπτει ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι φόροι, τέλη κλπ. που βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή έστω βεβαιώθηκαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο και αν ακόμα αφορούν προηγούμενα έτη. Εκπιπόμενοι, όμως φόροι δεν είναι όλοι. Είναι καταρχήν, ο Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίων (ΦΣΚ), ο οποίος εκπίπτει, γιατί αποτελεί δαπάνη. Οι δασμοί και οι φόροι κατά την εισαγωγή επίσης εκπίπτουν, όπως επίσης εκπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου.

### **2,6,1 Φόροι μη καλυπτόμενοι από περιπτώσεις εκπεστέας δαπάνης.**

**Ο φόρος εισοδήματος**, που βαρύνει ατομικά τον φορολογούμενο, **δεν εκπίπτει**, όπως επίσης δεν επιτρέπεται επιχειρήσεις να καταβάλλουν το φόρο εισοδήματος, για τις αποδοχές και τις εν γένει απολαβές του προσωπικού αυτών. Επομένως, σε περίπτωση που η επιχείρηση ήθελε να καταβάλλει τα ποσά των φόρων αυτών, τα χρηματικά αυτά ποσά **δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα** (δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα), ήτοι:

- Ο **φόρος ακίνητης περιουσίας**, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης,
- Ο **προκαταβλητέος φόρος** δε στοιχειοθετεί την έννοια της δαπάνης και επομένως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης,
- Τα **πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι**, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησης,
- Ο **ΦΠΑ** δεν αποτελεί στοιχείο του κόστους ή γενικότερα των εσόδων και ως εκ τούτου, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

- Οι **παρακρατούμενοι φόροι** βαρύνουν τρίτα πρόσωπα και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, γιατί κατά το νόμο βαρύνουν τους τρίτους και όχι την επιχείρηση, η οποία και τους αποδίδει.
- Ο **ετήσιος ειδικός φόρος 3%** των άρθρων 15-18, του Ν.3091/2002, που υπολογίζεται **επί της αξίας των ακινήτων**, που έχουν στην κυριότητα τους αλλοδαπές εταιρείες, χωρίς καμία άλλη δραστηριότητα στην Ελλάδα, δεν εκπίπεται από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών.
- Ο φόρος εισοδήματος **επί δικαιωμάτων**, αρ.7 του Ν. 4171/1961, που καταβάλλει η ημεδαπή επιχείρηση σε αλλοδαπή εταιρεία, όταν αυτά συμφωνούνται να θεωρούνται κατά την καταβολή τους **ελεύθερα φόρου**, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της ημεδαπής επιχείρησης.
- Οι **πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα** που καταλογίζονται σε βάρος επιχείρησης, μετά από φορολογικό έλεγχο, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της.
- **Προσαυξήσεις** που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή, ασφαλιστικών της εισφορών προς το ΙΚΑ, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

## **2,7 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις, ο ΚΦΕ στο άρθρο 30 ορίζει, ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το **σύνολο των ακαθάριστων εσόδων**, από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. Η γενική παραδοχή αυτή, του φορολογικού νόμου γίνεται για να διασταλεί το ακαθάριστο εισόδημα από το καθαρό, ώστε να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη επί του καθαρού εισοδήματος και να καθοριστούν οι πράξεις, όπου θα υπολογιστεί ακριβώς ο φόρος.

Επομένως, αναγκαία απαίτηση του λογιστικού καθορισμού για μια επιχείρηση είναι ο προσδιορισμός καταρχήν των ακαθάριστων εσόδων, ώστε να υπάρξει η λογιστική έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εξόδων. Αρχικά, λοιπόν πρέπει να καθοριστούν οι πράξεις παραγωγής ή συναλλαγής ή είσπραξης εισοδημάτων, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία Β' ή Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ. Για τις επιχειρήσεις αυτές, τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων, εφόσον πρόκειται για διαχειριστικές περιόδους, που δεν βαρύνονται με οποιαδήποτε παράβαση της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας ή βαρύνονται με παραβάσεις, αλλά οι παραβάσεις αυτές είναι τέτοιες που δεν επηρεάζουν το προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2α του ΚΦΕ.

#### □ Η προσθήκη του μικτού κέρδους

Για τις επιχειρήσεις που **τηρούν Α' κατηγορίας βιβλία** και στοιχεία (εξαιρούνται αυτές που είχαν υποχρέωση τήρησης ανώτερης κατηγορίας), τα ακαθάριστα έσοδα βρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς ΦΠΑ, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των ετοιμών προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις της παρ. 2β του άρ.30.

**Διευκρίνιση:** Το μικτό κέρδος (εμπορικό ή βιομηχανικό), βρίσκεται με **σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών** που διατέθηκαν από την επιχείρηση. Εάν όμως, δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπ' όψιν **ο συντελεστής μικτού κέρδους**, άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

Είναι αδιάφορο αν οι πράξεις που έγιναν μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας σε μια συγκεκριμένη περίοδο, συμφωνήθηκαν **τοις μετρητοίς ή επί πιστώσει**. Επίσης στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνεται και κάθε έσοδο, το οποίο η επιχείρηση λόγω της επαγγελματικής της δραστηριότητας δικαιούται να εισπράξει, αδιάφορα από το εάν το έσοδο αυτό δεν πραγματοποιήθηκε για οποιοδήποτε λόγο (αδυναμία εισπραξής κλπ.). Στις περιπτώσεις των προκαταβολών, όπου καταχωρούνται σε ειδικούς λογαριασμούς οι προκαταβολές πελατών, τα έσοδα που προεισπράχθηκαν, δεν θεωρούνται έσοδα της χρήσης αυτής, καθόσον αρχή της **αυτοτέλειας των χρήσεων**, δεν επιβάλλεται τέτοιο χειρισμό.

#### □ Επιχείρηση με περισσότερους από ένα κλάδους

Όταν μια επιχείρηση έχει **περισσότερους από ένα κλάδους (κλάδος εμπορικός – παροχής υπηρεσιών)**, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται το σύνολο αυτό των εσόδων από την όλη επιχειρηματική της δραστηριότητα. Αν υποθέσουμε ότι μια επιχείρηση έχει έσοδα από άλλες πηγές, πχ ακίνητες αξίες, κινητά, τα έσοδα αυτά θα προστεθούν στα καθαρά κέρδη με βάση τη λειτουργία της αρχής «περί του ενιαίου της φορολογίας». Κατά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, δεν ασκεί επίδραση ο τρόπος εισπραξής του εσόδου ούτε η αφερεγγυότητα του συναλλασσομένου με την επιχείρηση, **αρκεί μόνο** το έσοδο να είναι οριστικό και εκκαθαρισμένο. Τέλος σε περίπτωση ανταλλαγής αγαθών τα έσοδα που θα προκύψουν υπόκεινται σε φορολογία, όπως και εκείνα που προέρχονται από πώληση εμπορευμάτων, εφόσον η ανταλλαγή ισοδυναμεί με αγοροπωλησία.

Βάση των παραπάνω, συμπεραίνουμε ότι ως ακαθάριστα έσοδα θα λαμβάνεται το καθαρό προϊόν από την πώληση εμπορευμάτων ή από την παροχή υπηρεσιών, αφαιρώντας τις τυχών εκπτώσεις που χορηγήθηκαν στους αγοραστές ή τα εμπορεύματα που έχουν επιστραφεί σε σχέση με την αξία των επιστρεφόμενων.

## 2,8 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟ ΚΕΡΔΟΣ

Πριν από κάθε ειδικότερη ανάπτυξη αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση του επιχειρηματικού κέρδους, επιβάλλεται να προταθεί μια γενική θεώρηση της φορολογικής διοικητικής διαδικασίας, προκειμένου να αναδειχθούν οι φάσεις που τη διέπουν, ώστε να βεβαιωθεί ο φόρος διαμέσου της δήλωσης του υπόχρεου νομικού προσώπου.

Πράγματι, τη διοικητική φορολογική διαδικασία απαρτίζουν οι κανόνες, οι οποίοι αναφέρονται στην έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων, με τις οποίες καταλογίζεται ο φόρος και έτσι προσδιορίζεται η φύση και η έκταση της φορολογικής ενοχής ή επιβάλλεται η ανάλογη φορολογική – διοικητική κύρωση, π.χ. επιβολή προστίμου κλπ. Οι κανόνες αυτοί, που ρυθμίζουν την έκδοση από την οικεία φορολογική αρχή των ατομικών διοικητικών πράξεων, αποτελούν τη **διοικητική φορολογική διαδικασία**, η οποία κατατάσσεται στο διαδικαστικό Φορολογικό Δίκαιο. Μας ενδιαφέρει η διοικητική φορολογική διαδικασία κατά αντικείμενο και κατά περιεχόμενο, στο πλαίσιο των βασικών κανόνων που διέπουν την διακρίβωση των φορολογικών περιστατικών, για το προσδιορισμό του φόρου ή την επιβολή της φορολογικής κύρωσης.

Ο νόμος είναι αυτός που ορίζει της αρχές που διέπουν τη διοικητική φορολογική διαδικασία, δεδομένου ότι, ο καθορισμός του φόρου γίνεται σε **διάφορες φάσεις** και η διοικητική ελεγκτική διαδικασία είτε προηγείται του καθορισμού του φόρου είτε επακολουθεί μετά τη πληρωμή(π.χ. περιπτώσεις τελών χαρτοσήμου) είτε δεν εμφανίζει καμία ιδιαιτερότητα (περιπτώσεις τελών κυκλοφορίας) είτε γίνεται βάσει ομολογίας υπό του φορολογούμενου της φορολογητέας ύλης με τη μέθοδο της δηλώσεως, οπότε ο προσδιορισμός του φόρου γίνεται προσωρινά και ακολουθεί ο φορολογικός έλεγχος.

### ✦ Η διοικητική φορολογική διαδικασία στο πλαίσιο της διεξαγωγής της.

Οι έννομες σχέσεις του Φορολογικού Δικαίου ιδρύονται κατά βάση με το Σύνταγμα και τους φορολογικούς νόμους, χωρίς να αποκλείεται, όμως η ίδρυση τους π.χ. και με εγκριτική πράξη κατ' εφαρμογή της περί κεφαλαίων εξωτερικού νομοθεσίας. Έτσι η φοροδοτική υποχρέωση για φόρο εισοδήματος, μπορεί μεν να απορρέει από το Σύνταγμα (αρ.4 παρ.5 κ 78 Συντάγματος 1975) και τον ισχύοντα νόμο (Ν. 2238/94 αρ.1 κ 2), αλλά η συγκεκριμένη αξίωση της φορολογικής διοίκησης για είσπραξη του φόρου, προϋποθέτει την τελείωση της, σύμφωνα με τον νόμο, διαδικασίας η οποία καταλήγει στην ατομική διοικητική πράξη της βεβαίωσης του φόρου σε βάρος ορισμένου προσώπου, όπου και προσωποποιείται έτσι ο φορολογικός νόμος.

Με όλα τα παραπάνω, η προσωποποίηση του φορολογικού νόμου στη συγκεκριμένη περίπτωση της φορολογικής μεταχείρισης του επιχειρηματικού κέρδους γίνεται διαμέσου της

δήλωσης του υπόχρεου νομικού προσώπου, όπου η δήλωση αυτή θεωρείται σύμφωνα με το νόμο, ομολογία, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Έπειτα, με τη δήλωση αυτή υπολογίζεται ο φόρος. Έτσι τίθεται σε κίνηση το τμήμα εκείνο της διαδικασίας, που καλείται βεβαίωση του φόρου. Στο τέλος έρχεται η εισπραξη του φόρου, δηλαδή ο υπόχρεος καταβάλλει το ποσό του φόρου στο Δημόσιο Ταμείο.

#### ✦ **Η πλαστικότητα της έννοιας του κέρδους.**

Η φορολογική διαδικασία ερευνά την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης, ιδιαίτερα κατά τους φορολογικούς ελέγχους, εφόσον η παραγωγικότητα και η αποδοτικότητα είναι χρήσιμοι δείκτες για τη διερεύνηση του κέρδους. Ιδιαίτερα, όταν ο φορολογικός έλεγχος αμφισβητεί τα δηλωθέντα, το ζήτημα αυτό γίνεται πιο επιτακτικό. Έτσι προκύπτουν οι φορολογικές διαφορές καθώς και οι δικαστικές διενέξεις.

Το κέρδος ενυπάρχει σε κάθε οικονομική δραστηριότητα, όπου ο επιχειρηματίας επιδιώκει την επίτευξη του μεγαλύτερου δυνατού αποτελέσματος, ο φορολογικός νόμος δεν δογματίζει πάνω στην έννοια κέρδους και διευρύνοντας τη βάση της, συμπεριλαμβάνει και τις ωφέλειες από εκχώρηση δικαιωμάτων( επωνυμία, αέρας, σήματα, μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης κλπ.) ως και ωφελήματα από μεμονωμένες ή συμπωματικές πράξεις πωλήσεις οικοπέδων, υπεραξίες κτλ.

#### ✦ **Το κέρδος σαν έσοδο της χρήσης**

Το κέρδος είναι ένα έσοδο της χρήσης, μέσα στην οποία και αναφέρεται. Οπότε μέσα στην αναζήτηση της φορολογητέας ύλης, θεωρείται και κάθε **απαίτηση** η οποία κατέστη απαιτητή, κατά τη διάρκεια της χρήσης αυτής, έστω και αν δεν εισπράχθηκε.

Η χρονική περίοδος που ενδιαφέρει τη φορολογία και που μέσα σε αυτή προσδιορίζεται το αποτέλεσμα της επιχείρησης, είναι η διαχειριστική περίοδος (ετήσια χρήση). Υπάρχει πιθανότητα το κέρδος της χρήσης να εξαφανιστεί ή να συμπιεστεί στην επόμενη, από τις ζημίες της χρήσης αυτής. Επίσης ενδέχεται οι ζημίες κάποιας χρήσης να μειώσουν την περιουσία της επιχείρησης. Τα οικονομικά αποτελέσματα και ο διαχειριστικός και φορολογικός έλεγχος υπογραμμίζουν δύο σημεία τα οποία πρέπει να τονιστούν στα θέματα της διερεύνησης του κέρδους, από τη μία η αυτοτέλεια των χρήσεων και από την άλλη τα χρονικά ορόσημα τα οποία λαμβάνει υπόψη της η φορολογία. Ενδέχεται το εισόδημα πχ. αμοιβή επιβλέποντος μηχανικού από την εκτέλεση έργου που συνεχίζεται σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους, να θεωρείται, ότι δεν αποκτήθηκε κατά τη περίπτωση της αποπεράτωσης του έργου, αλλά σε κάθε μία διαχειριστική χρήση ξεχωριστά, ανεξάρτητα εάν η αμοιβή αυτή δεν εισπράχθηκε ή ο οικείος λογαριασμός δεν έχει εκκαθαριστεί.

#### ✦ Οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης στα πλαίσια της διεξαγωγής τους

Οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης οριοθετούνται σε: **α) Φόρους που βαρύνουν την επιχείρηση, β) Φόρους που βαρύνουν τη διάθεση των κερδών, γ) Φόρους που βαρύνουν τα έξοδα της χρήσης και δ) Φόρους που παρακρατούνται.**

Οι φορολογικές αυτές υποχρεώσεις, συνθέτουν την καθ' ορισμένους τύπους και κανόνες εκπλήρωση τους, μέσα στα πλαίσια της **διοικητικής φορολογικής διαδικασίας**. Τη διαδικασία αυτή την απαρτίζουν κανόνες, οι οποίοι αναφέρονται στην έκδοση των **ατομικών διοικητικών πράξεων**, με τις οποίες καταλογίζεται ο φόρος που θα καταβληθεί από τα φορολογικά πρόσωπα (ατομική επιχείρηση ή νομικά πρόσωπα) και έτσι προσδιορίζεται η φύση και η έκταση της φορολογικής ενοχής. Η διαδικασία αυτή κατατάσσεται θεωρητικά και νομοτεχνικά, στο διαδικαστικό Φορολογικό Δίκαιο, το οποίο έχει δύο στάδια, το στάδιο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας και εκείνο της δικαστικής φορολογικής διαδικασίας.

#### 2,8,1 Ιδιαιτερότητες του επιχειρηματικού κέρδους

Η επιχείρηση από τη στιγμή της παραγωγής μέχρι και την διάθεση των προϊόντων της, διατρέχει κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο επιχειρηματίας. Με την εξαγωγή κάθε οικονομικού αποτελέσματος ενδέχεται να παρουσιαστούν κίνδυνοι, οι οποίοι μπορούν να πλήξουν την κερδοσκοπία, που είναι και ο σκοπός της κάθε επιχείρησης.

Το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει από την αφαίρεση των **εκπεστέων δαπανών** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Πάνω σε αυτό το φορολογητέο εισόδημα επιβάλλεται ο φόρος. Όλα αυτά δηλώνονται στη φορολογική δήλωση η οποία υποβάλλεται από την φορολογούμενη επιχείρηση, μέσα σε μία διαχειριστική περίοδο.

#### 2,8,2 Ειδικά θέματα φορολογίας των επιχειρήσεων- πρακτική στη νομολογία

##### Περίπτωση 1

Η αποζημίωση από εμπορική επιχείρηση **δεν αποτελεί εισόδημα**, σε περίπτωση **αναγκαστικής απαλλοτρίωσης** εμπορεύσιμων πραγμάτων της επιχείρησης αυτής που λειτουργεί σε μορφή ΑΕ. Στην προκειμένη περίπτωση, **δεν έχουμε εκούσια εκποίηση** αλλά μετάθεση της κυριότητας με μονομερή εξουσιαστική πράξη της αρχής, με σκοπό τη δημόσια ωφέλεια. Έτσι κι αλλιώς η αποζημίωση δεν προέρχεται από εμπορική δραστηριότητα και είναι αδιάφορο αν τελικά προέκυψε οικονομικό όφελος στην επιχείρηση, το οικονομικό αποτέλεσμα της οποίας αναμορφώθηκε με την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

### Περίπτωση 2

Αν σε υπογραφείσα σύμβαση, μεταξύ αλλοδαπής και ελληνικής επιχείρησης, έχει συμφωνηθεί ενιαία αμοιβή από την ξένη επιχείρηση προς ελληνική, για την κατάρτιση των μελετών και σχεδίων καθώς και για την διεξαγωγή ερευνών τεχνικής ή επιστημονικής φύσης, αναφορικά με την παραγωγή ενός έργου ή για την παροχή μιας υπηρεσίας, τότε ερευνάται αν αυτή η αμοιβή φορολογείται ή όχι.

### Περίπτωση 3

Ο τόπος της έδρας του ημεδαπού νομικού προσώπου, προσδιορίζει και την αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής. Σε περίπτωση μεταφοράς έδρας του νομικού προσώπου στην περιφέρεια άλλης αρχής, τίθεται ζήτημα αρμοδιότητας για τον έλεγχο και την έκδοση των φύλλων ελέγχου. Το ζήτημα δέχεται αντικειμενική εξακρίβωση, αν στην αρμοδιότητα της ΔΥΟ, εμπίπτει ο έλεγχος και η έκδοση φύλλου ελέγχου.

### Περίπτωση 4

Από φορολογική άποψη, το εισόδημα που απαιτεί μια προσωπική εταιρία μετά τη θέση της υπό εκκαθάριση, θεωρείται ότι υπάρχει όχι μόνο για το σκοπό της εκκαθάρισης, αλλά και για τη φορολογία του εισοδήματός της. Μπορεί όμως, να επικαλεστεί μια υπό εκκαθάριση ΟΕ και να αποδείξει ότι λειτούργησε κατά το στάδιο της εκκαθάρισης κάτω από ιδιαίτερες συνθήκες με αποτέλεσμα να μην πραγματοποιηθεί φορολογητέο εισόδημα.

## **2,9 ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Όταν το αποτέλεσμα από την άσκηση της επιχειρηματικής λειτουργίας και της παραγωγικής προσπάθειας είναι θετικό, τότε έχουμε την *έννοια του κέρδους* (ή εισοδήματος, με ευρεία έννοια). Αντίθετα, όταν το αποτέλεσμα είναι το ανάποδο, τότε έχουμε ζημίες.

Τα ανωτέρω ειπώθηκαν προκειμένου να γίνει αντιληπτό, ότι σε ορισμένες επιχειρήσεις υπάρχουν διαφοροποιήσεις, όπου το αποτέλεσμα της όλης δραστηριότητας αυτών από πλευράς υπολογισμού του εισοδήματος δημιουργεί διάφορες δυσχέρειες και εμπλοκές. Το γεγονός αυτό οδήγησε το φορολογικό νομοθέτη σε αναζήτηση ενός άλλου τρόπου, για τη θεμελίωση και δικαιολόγηση της κερδοφορίας αυτών.

**■ Εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος- μη υποχρέωση τήρησης βιβλίων ή τήρησης αλλά όχι ανώτερης κατηγορίας.**

Προκειμένου να επιβληθεί φόρος για το εισόδημα πρέπει πρώτα από όλα να μετρηθεί και να υπολογιστεί αυτό το εισόδημα σε χρηματικές μονάδες. Αυτό όμως προβλημάτισε και άσκησε τις επιρροές του στον τομέα της φορολογίας, όπου οι επιδράσεις των αγορών, των πωλήσεων και των υπηρεσιών, δημιούργησαν ένα άλλο πόλο έλξης, μέσα στη θεματική του τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος και ειδικότερα στις εφαρμογές του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους. (ΜΣΚΚ).

Έτσι στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό** του εισοδήματος εντάχθηκαν και **επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία**, εφόσον **δεν έχουν υποχρέωση τήρησης** λόγω ύψους αγορών, όπως και επιχειρήσεις **που τηρούν βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας** του ΚΒΣ και δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων ανώτερης κατηγορίας, κατά τα ειδικότερα υπό του νόμου οριζόμενα.

Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων αυτών θα προσδιοριστούν εξωλογιστικά, **με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους** που προβλέπεται για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων.

Οι συντελεστές αυτοί του καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται στις αγορές, περιέχονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται από το Υπουργείο Οικονομικών και αφορούν τις επιχειρήσεις που αναφέραμε παραπάνω.

Για τις επιχειρήσεις που τηρούν Α' κατηγορίας βιβλία, οι αγορές λαμβάνονται όπως **προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία**. Ενώ για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης λόγω ύψους αγορών, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα **τιμολόγια αγορών**.

**Τεκμαρτός προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών**

Το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα των ελευθέρων επαγγελματιών που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, προσδιορίζεται τεκμαρτά.

**ΑΚΑΘΑΡΙΣΤ. ΑΜΟΙΒΕΣ ΧΡΗΣΗΣ x Μ.Σ.Κ.Α % ΧΡΗΣΗΣ = ΚΑΘΑΡΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ**



## ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

1) Νέα αφορολόγητα όρια μισθωτών- συνταξιούχων

α) Ατομικό αφορολόγητο όριο	:10.000ΕΥΡΩ
Για οικογένεια με 1 παιδί:	:11.000ΕΥΡΩ
Για οικογένεια με 2 παιδιά:	: 12.000ΕΥΡΩ
Για οικογένεια με 3 παιδιά και άνω:	: 20.000ΕΥΡΩ

β) Λοιπές κλίμακες φορολογίας ως έχουν σήμερα:

Από 10.000 έως 13.400 ΕΥΡΩ	:15%
Από 13.400 έως 23.400 ΕΥΡΩ	:30%
Από 23.400 ΕΥΡΩ και άνω	:40%

## ΝΕΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΟΡΙΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

α) Ατομικό Αφορολόγητο όριο	8.400 ΕΥΡΩ
Επιπλέον αφορολόγητο όριο	
Για οικογένεια με 1 παιδί	+ 1.000 ΕΥΡΩ
Για οικογένεια με 2 παιδιά	+ 2.000 ΕΥΡΩ
Για οικογένεια με 3 παιδιά και άνω	+ 10.000 ΕΥΡΩ

β) Λοιπές κλίμακες φορολογίας: ως έχουν σήμερα

Από 8.400 έως 13.400 ΕΥΡΩ :	15%
Από 13.400 έως 23.400ΕΥΡΩ :	30%
Άνω των 23.400 ΕΥΡΩ :	40%

## ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

- 1) Η σημερινή κλίμακα 5% γίνεται αφορολόγητη
- 2) Φορολογούμενος με ατομικό εισόδημα άνω των 8.400 ευρώ έχει όφελος 50 ευρώ ανεξαρτήτως κλίμακας εισοδήματος.
- 3) Σε περίπτωση μη καλύψεως από τον ένα σύζυγο του αυξημένου αφορολόγητου για παιδιά, η απομένουσα διαφορά μπορεί να μεταφέρεται στον άλλο σύζυγο.
- 4) Για οικογένεια δύο μη-μισθωτών με 3 παιδιά και άνω, το αφορολόγητο οικογενειακό εισόδημα μπορεί με τη δυνατότητα μεταφοράς να ανέλθει έως 26.800ευρώ.

## **2,10 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΝ: ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΗΣ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ**

Με τον όρο υπεραξία μιας επιχείρησης, εννοούμε τη διαφορά ανάμεσα στο ολικό τίμημα της αγοράς της και στη πραγματική αξία των διαφόρων επιμέρους περιουσιακών στοιχείων, που βρίσκονται στο ενεργητικό της. Με βάση το παραπάνω, για τη λειτουργία της αποτίμησης και για τον υπολογισμό της υπεραξίας, θα συμπεριλάβουμε όλα τα άυλα στοιχεία αυτής (good will) και θα τα αποτιμήσουμε με την ενδεδειγμένη και παραδεκτή από τις φορολογικές αρχές μέθοδο, χωρίς, όμως, να αποκλείουμε και άλλες μεθόδους που υπάρχουν.

Για να γίνουμε πιο συγκεκριμένοι θα δούμε την έννοια της αξίας της επιχείρησης, σύμφωνα με τη μέθοδο της παρούσας αξίας της, όπου αυτή θα είναι το άθροισμα της πραγματικής καθαρής θέσης και της αξίας της υπερπροσόδου που αναμένεται, ότι στο μέλλον θα πραγματοποιήσει η επιχείρηση.

Ως υπεραξία θεωρείται, όπως ειπώθηκε και παραπάνω, το κέρδος που πραγματοποιεί η επιχείρηση, επιπλέον της κανονικής απόδοσης των κεφαλαίων της, που είναι επενδυμένα σ' αυτήν. Αυτό σημαίνει ότι το κεφάλαιο της επιχείρησης, εξασφαλίζει αποδόσεις μεγαλύτερες από το τραπεζικό επιτόκιο.

Φορολογικό ενδιαφέρον παρουσιάζει τόσο η διερεύνηση της **ενσώματης** όσο και της **ασώματης** υπεραξίας. Προκειμένου λοιπόν, να προσδιορίσουμε την ενσώματη (υλική) καθαρή θέση, η οποία θα προστεθεί στην αξία της υπερπροσόδου (άυλη υπεραξία), **θα αφαιρέσουμε** από την καθαρή θέση που έχει η επιχείρηση κατά το χρόνο της μεταβίβασης, την **υπεραξία** που είχε αυτή κατά το χρόνο ίδρυσης ή κατά τον χρόνο της προηγούμενης μεταβίβασης. Επομένως, η υλική (ενσώματη) αυτή υπεραξία προστιθέμενη στην άυλη, θα μας δώσει τη συνολική υπεραξία, επί της οποίας **θα επιβληθεί ο φόρος αυτοτελώς, με συντελεστή 20%** κατά το άρθρο 13, παρ. 1 του ΚΦΕ.

## **2,11 Η ΣΥΝΔΕΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ.**

Η εκτίμηση της φορολογητέας ύλης δια μέσου της **δήλωσης του φορολογούμενου**, συνιστά το κανονικό μέσο από φοροτεχνικής πλευράς, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η ομολογία αυτή των φορολογούμενων, ως μέθοδος εκτίμησης, βασίζεται στην ειλικρίνεια των προσώπων αυτών, όσον αφορά τις σχέσεις τους με τη φορολογούσα αρχή. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι η δήλωση είναι το μόνο μέσο για να εκτιμηθεί η φορολογητέα ύλη. Συμπληρώνεται και από άλλα συστήματα εκτίμησης, καθόσον η ειλικρίνεια του φορολογούμενου είναι ανεπαρκής, δοθέντος ότι, η δήλωση συντάσσεται πολλές φορές και με

σκοπό την απόκρυψη, η δε ομολογία αυτή του φορολογούμενου κρίνεται ελλιπής. Αυτό όμως δεν είναι δεκτικό γενίκευσης.

Στη διοικητική φορολογική διαδικασία η δήλωση είναι ελεγχόμενη. Περιβάλλεται δηλαδή από μία σειρά επαληθεύσεων και ελέγχων. Η δήλωση συνοδεύεται με πλήρη δικαιολογητικά κατά τους ορισμούς των διαφόρων φορολογικών νόμων, δεδομένης της πολυπλοκότητας της φορολογικής νομοθεσίας. **Η δήλωση είναι η πράξη με την οποία κάτι καθίσταται «δήλον» (φανερό).** Η ομολογία του φορολογούμενου (φυσικού ή νομικού προσώπου) με τη φορολογική του δήλωση, σκοπεί νομίμως την παραγωγή των φορολογικών συνεπειών της βεβαίωσης του φόρου, σε συνάρτηση πάντα με τη γνωστοποίηση της φορολογητέας ύλης στη δήλωση του. Αλλά τα πράγματα δεν είναι και τόσο απλά, γιατί συντρέχει παράλληλα με την φορολογική δήλωση και η **σχέση της συμπληρωματικότητας** των φορολογικών μεθόδων στην εκτίμηση της φορολογητέας ύλης. Έτσι στη διοικητική φορολογική διαδικασία, οι διάφορες φορολογίες προβάλλουν και τις δικές τους ρυθμίσεις στο πεδίο των δηλώσεων. Γι' αυτό στα δομικά στοιχεία της σύνθετης πράξης του εκτελωνισμού, η διασάφηση είναι μια ιδιόμορφη φορολογική δήλωση εκτίμησης. Στις εμπορευματικές καταστάσεις, τα τελωνεία και στην τελωνειακή φορολογία, η διασάφηση εισαγωγής ή εξαγωγής είναι δήλωση του εισάγοντος ή εξάγοντος εμπόρευμα.

### **2,11,1 Η δήλωση ως κινητήριο μοχλός της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας**

Η έναρξη της διοικητικής διαδικασίας βεβαίωσης του φόρου εισοδήματος, γίνεται με την υποβολή από τα υπόχρεα πρόσωπα, της σχετικής δηλώσεως. Ο υπόχρεος είναι αναγκασμένος να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος και αυτό προκύπτει άμεσα από το γεγονός ότι, βάσει των ισχυουσών διατάξεων, η δήλωση αποτελεί εκπλήρωση υποχρέωσης δημοσίου δικαίου, υπό την έννοια, ότι τα υπόχρεα πρόσωπα μπορεί να μην έχουν και εισόδημα κατά το άρθρο 61 Ν. 2238/94, αλλά π.χ. να είναι κύριοι επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ. από 500 cc και άνω κλπ. ή να πρόκειται για μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα άνευ εσόδων, τα οποία, όμως, έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση. Επίσης το στοιχείο του εξαναγκασμού χαρακτηρίζει τη δομή των φορολογικών αυτών διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, προσδίδοντας στη φορολογική αυτή δήλωση και το χαρακτήρα **τίτλου βεβαίωσης του φόρου.**

### **2,11,2 Η δομή των φορολογικών δηλώσεων και οι έννομες συνέπειες.**

Τα υποκείμενα της φορολογικής έννομης σχέσης είναι, από τη μία το δημόσιο ή εξουσιοδοτημένοι φορείς δημόσιας διοίκησης και από την άλλη ο φορολογούμενος, ο οποίος είναι και ο φορολογικός οφειλέτης. Οι διάφοροι φορολογικοί νόμοι, ρυθμίζουν τις

υποχρεώσεις του φορολογικού οφειλέτη είτε είναι φυσικό πρόσωπο, είτε νομικό. Όπως αναφέραμε και παραπάνω, για να ενεργοποιηθεί η διοικητική φορολογική διαδικασία, πρέπει να υποβληθεί η δήλωση. Έτσι η φορολογική δήλωση έχει διπλή έννοια, από τη μία το ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο, το οποίο στις διάφορες φορολογίες καθορίζει το αντικείμενο του φόρου, την έκταση, τα υπόχρεα πρόσωπα κλπ. και από την άλλη τους κανόνες που ρυθμίζουν τη διαδικασία στις επιμέρους φορολογίες.

Αν η δήλωση είναι ειλικρινής και εκδοθεί φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως κατά το στάδιο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, η τυχόν αξίωση επιστροφής φόρου, πχ. εισοδήματος, μεταβιβάσεως κλπ. που καταβλήθηκε χωρίς χρέη, αναφέρεται στους κανόνες που ρυθμίζουν την ουσία και όχι τη διαδικασία, γιατί στη περίπτωση που παρενεβλήθη και διοικητική επίλυση της διαφοράς, αυτή ως μέρος της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας δεν πλήττει την ουσία, εφόσον καταβλήθηκε χωρίς χρέη φόρος. Στην καθαρά τυπική της μορφή, η δήλωση ποικίλλει και από πλευράς μορφοδιάταξης και δομής προσδιορίζεται ανάλογα, στα επιμέρους έντυπα των διαφόρων φορολογιών, για να πραγματώνεται η υποχρέωση του δηλώντος.

Τα αναγκαία στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει μια δήλωση στη καθαρά τυπική της μορφή, ορίζονται από τους διάφορους φορολογικούς νόμους, τα οποία η φορολογική πρακτική σκοπούσα στη φοροτεχνική απόδοση των εργασιών των Δ.Ο.Υ., τα παράγει με έντυπες αποτυπώσεις και με συνειρμικές ενδείξεις αριθμών, γραμμάτων κωδικών, πλαισίων και χρωμάτων. Άλλωστε η τυπικότητα του Φορολογικού Δικαίου, απαιτεί τη σχολαστική τήρηση εντύπων, δηλώσεων, στοιχείων κλπ. Με βάση τα παραπάνω, οι φορολογικοί νόμοι περιλαμβάνουν ειδικές διαδικαστικές διατάξεις, με καθιέρωση επιδόσεως **ειδικών τύπων δηλώσεων**, όπου ο φορολογούμενος προσδιορίζει το συγκεκριμένο αντικείμενο και ομολογεί την ποσότητα της φορολογητέας ύλης. Συμπληρωματικά, στις ειδικές διαδικαστικές ρυθμίσεις των διαφόρων φορολογικών νόμων, συντρέχουν και οι γενικές διατάξεις, επιβάλλοντας πρόσθετους φόρους και κυρώσεις, λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης ή υποβολής εκπρόθεσμης ή δήλωσης με ανακρίβειες.

#### **- Τόπος υποβολής της δήλωσης**

Η δήλωση πρέπει να υποβληθεί στον προϊστάμενο της ΔΟΥ της περιφέρειας που βρίσκεται η κατοικία του φορολογούμενου. Όταν ο φορολογούμενος ασκεί ατομική, εμπορική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα θα υποβληθεί στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η έδρα της κύριας επιχείρησης ή του κύριου επαγγέλματος του κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης.

Όσοι φορολογούμενοι συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρείες, Ε.Π.Ε., κοινωνίες, κοινοπραξίες κλπ. τη δήλωση τους θα την υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η έδρα της εταιρείας, κοινωνίας, κοινοπραξίας κλπ.

## **Κατατάξεις από την τυπολογία των δηλώσεων**

### **1) Δήλωση αρχική**

Σε όλες τις φορολογίες συναντάμε την **αρχική** ή πρώτη **δήλωση**, όπου οι φορολογικοί νόμοι την κατατάσσουν στην αρχή της σειράς των δηλώσεων. Με την κατάθεση της αρχικής δήλωσης πληρείται το πραγματικό του νόμου και επέρχονται τα αποτελέσματα, στο μέτρο που μορφοποιεί αυτά ο κάθε φορολογικός νόμος. Όταν μια αρχική δήλωση είναι **εκπρόθεσμη**, έχει αναδρομική ενέργεια η κατάθεση της, ανεξάρτητα από τις κυρώσεις που επισύρει ως εκπρόθεσμη.

### **2) Δήλωση τροποποιητική**

Την τροποποιητική δήλωση, όπως λέει και η λέξη, την κάνουμε όταν θέλουμε να μεταβάλλουμε και να μεταρρυθμίσουμε το περιεχόμενο της αρχικής δήλωσης με διόρθωση. Αυτό φυσικά γίνεται μόνο αν στο μεταξύ μεταβληθούν τα φορολογικά δεδομένα.

### **3) Δήλωση προσωρινή**

Οι προσωρινές δηλώσεις γίνονται για διαστήματα μικρότερα του οικονομικού έτους, και προβλέπονται στις περιπτώσεις τμηματικής ή περιοδικής εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης, ώσπου να "έρθει" η οριστική φορολογική δήλωση.

### **4) Δήλωση οριστική- εκκαθαριστική**

Τόσο η οριστική, όσο και η εκκαθαριστική δήλωση, έχουν κοινά σημεία μεταξύ τους και ομοιότητες. Η οριστική δήλωση υποδηλώνει το οριστικό, το τελειωτικό. Η οριστική δήλωση ακολουθεί τις προσωρινές. Η εκκαθαριστική δήλωση υποδηλώνει επί λογαριασμών, το καθορισμό του χρεωστικού ή του πιστωτικού υπολοίπου. Περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών εκκαθαρίσεων και των προσωρινών δηλώσεων της διαχειριστικής χρήσεως καθώς επίσης ακολουθεί π.χ. την απόδοση του ΦΠΑ που έγινε με προσωρινές δηλώσεις.

### **5) Δήλωση υπό τρίτου**

Όταν η φορολογητέα ύλη ενός φορολογούμενου, δηλώνεται από ένα τρίτο πρόσωπο, το οποίο γνωρίζει ως εκ της θέσεως του π.χ. εργοδότης, το μισθό που καταβάλλει στον υπάλληλο του, παρακρατώντας φόρο με υποχρέωση απόδοσης.

#### **6) Δήλωση κοινή**

Κοινή δήλωση έχουμε όταν γίνεται από κοινού γνωστοποίηση της φορολογητέας ύλης. Έτσι οι σύζυγοι, διαρκούντος του γάμου, είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους.(άρθ.5, Ν.2238/94)

#### **7) Δήλωση εμπρόθεσμη- δήλωση εκπρόθεσμη**

Για να είναι μια δήλωση **εμπρόθεσμη**, πρέπει να ξεκινάει από το χρονικό σημείο, όπου είναι γεννημένη η υποχρέωση υποβολής της, κατά τους ορισμούς του φορολογικού νόμου. Αντίθετα, η δήλωση που υποβάλλεται εκτός της χρονικής προθεσμίας, είναι **εκπρόθεσμη**.

#### **8) Δήλωση ανακριβής- ανειλικρινής- ελλιπής**

Όταν τα στοιχεία που αναφέρονται στις δηλώσεις είναι αναλόγως, ψεύτικα, ελλιπή κλπ.

#### **9) Άλλοι χαρακτηρισμοί**

Η μέθοδος της **αρνητικής δήλωσης** γίνεται για να προληφθούν τυχόν άλλες συνέπειες (αποποίηση κληρονομιάς) και όχι για να εκτιμηθεί η φορολογητέα ύλη. Επίσης αναγνωρίζεται η **συμπληρωματική δήλωση**, προσθετικά στην αρχική, προκειμένου να ολοκληρωθούν τα δηλούμενα με προσθήκη στοιχείων της φορολογητέας ύλης είτε αυτά είναι θετικά ή αρνητικά.

Στο στάδιο του συμβιβασμού και της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αναγνωρίζεται από φορολογικούς νόμους, η συμπληρωματική δήλωση, στην περίπτωση της μεταβίβασης ακινήτου. Σε αυτήν την περίπτωση, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση για να καταβληθεί η επιπλέον διαφορά του φόρου.

Ακόμα, η παράλειψη **εκπρόθεσμης δήλωσης** της ζημίας από γεωργική εκμετάλλευση ή εμπορική επιχείρηση, στερεί από τον υπόχρεο το δικαίωμα να συμψηφίσει κλπ.

### **2,11,3 Ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων**

Όπως είπαμε και παραπάνω, η φορολογική δήλωση αποτελεί ομολογία του υπόχρεου περί του εισοδήματος του καθώς και δεσμευτικό τίτλο για τον ίδιο. Ο φορολογούμενος δηλαδή είναι υποχρεωμένος να αποδίδει το φόρο που του αναλογεί, σύμφωνα με τη δήλωση-εισοδήματα του.

Κάθε νομική πράξη υπόκειται σε ανάκληση, εφόσον δεν προσβάλλει έννομα συμφέροντα προσώπων, προς τα οποία έχει σχέση. Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέσα στο οικείο οικονομικό έτος, με την οποία ανακαλείται η δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ή η τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα

τεκμήρια. Αν τώρα, απορριφθεί η ανάκληση, επιδίδεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στον φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλλει προσφεύγοντας, μέσα σε προθεσμία 20 ημερών από την επίδοση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Αν όμως η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, είναι υποχρεωμένος να γνωστοποιήσει με αποδείξεις στον φορολογούμενο, ότι η ανάκληση της δήλωσης δεν γίνεται δεκτή λόγω παράδου του οικείου οικονομικού έτους. Έπειτα, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει, μέσα σε προθεσμία 20 ημερών από την επίδοση, κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΥΚΛΟ

### 3,1 ΔΙΑΦΘΩΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Νομικό πρόσωπο χαρακτηρίζεται μια ένωση φυσικών προσώπων ή ομάδα περιουσίας που έχει αυτοτελώς ικανότητα δικαίου, είναι δηλαδή υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Τα νομικά πρόσωπα ως επί του σκοπού που ιδρύονται και επιδιώκουν χαρακτηρίζονται σε:

1. Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ): Είναι εκείνα των οποίων ο σκοπός αφορά την εξυπηρέτηση και την επιτέλεση κάποιας κρατικής λειτουργίας ή υπηρεσίας. π.χ. το Κράτος, δήμοι, νομαρχίες, η εκκλησία της Ελλάδος κλπ.
2. Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου(ΝΠΙΔ): Είναι εκείνα που ιδρύονται από ιδιώτες και συνεπώς ακολουθούν τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου.

### Η ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΤΑ Ν.Π.

Ιστορικά και εξελικτικά, η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων επιβλήθηκε στην Ελλάδα με το Ν.Δ. 3843/1958, σε αντικατάσταση της τότε ισχύουσας φορολογίας καθαρών προσόδων, η οποία προβλεπόταν από τον Ν. 1640/1919. Με το φορολογικό σύστημα που καθιέρωσε το Νομικό Δίκαιο 3843/1958, δεν φορολογείτο ολόκληρο το ποσό στο όνομα του νομικού προσώπου. Φορολογείτο μόνο το μέρος των μη διανεμομένων κερδών (κέρδη που μεταφέρονται σε τακτικό και έκτακτο αποθεματικό, υπόλοιπο κερδών εις νέο) στο όνομα της Α.Ε. ή του συνεταιρισμού, ενώ τα διανεμόμενα κέρδη (δηλ. τα μερίσματα, αμοιβές μελών Δ.Σ. κλπ.) φορολογούντο στο όνομα των δικαιούχων που αποκτούσαν τα εισοδήματα αυτά.

### Διακρίσεις και τάσεις

Την περίοδο εκείνη όσον αφορά την φορολογική μεταχείριση των ΑΕ πρέπει να πούμε ότι επικρατούσαν διάφορες τάσεις. Μια από αυτές υποστήριζε την υπαγωγή στο φόρο τόσο του **νομικού προσώπου** της εταιρίας όσο και των **μετοχών**. Αντίθετα, άλλοι υποστήριζαν ότι η ΑΕ πρέπει να μη φορολογείται για τα κέρδη από τα αποθεματικά, αλλά μόνο οι μέτοχοι για τα μερίσματα που αποκτούν. Πάνω σε αυτά αναπτύχθηκαν επιχειρήματα και αντεπιχειρήματα.

**Το νομικό επιχείρημα** λέει ότι με την επιβολή του φόρου πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ νομικού προσώπου και φυσικών προσώπων που την απαρτίζουν. Έτσι κανένα νομικό κύκλωμα δεν θα υφίσταται αν για την υπαγωγή στο φόρο τόσο της εταιρίας όσο και των μετόχων της. **Το δημοσιονομικό επιχείρημα**, με το οποίο συνταντίζονται οι συνήγοροι υπέρ της φορολογίας των εταιρικών κερδών, συνίστατο στο γεγονός ότι η ΑΕ έχει **μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα** σε σχέση με τις προσωπικές επιχειρήσεις και βρίσκεται σε πλεονεκτική θέση έναντι αυτών. επίσης, υποστηρίχθηκε ότι η **μη φορολόγηση των**



**αποθεματικών** δημιουργεί τις προϋποθέσεις για μια συντηρητική και υγιή διαχείριση των συμφερόντων της εταιρίας. Επιπλέον υποστηρίχθηκε ότι είναι ενδεχόμενο μεταγενέστερες ζημιές να απορροφήσουν το σύνολο ή τμήμα των κερδών που έγιναν από τα αποθέματα, οπότε θα ήταν προφανής η ζημία του δημοσίου.

Με αυτά ως δεδομένα, κατά την μεταπολεμική περίοδο στις χώρες της Ευρώπης, διακρίνουμε τις παρακάτω τάσεις με συνακόλουθες αποκλίσεις. Το παραπάνω **ΝΔ 3843/58** κινήθηκε μέσα από τις τάσεις αυτές και δέχθηκε διάφορες τροποποιήσεις στην πορεία του και συμπληρώσεις. Έτσι, μετά την ισχύ του Ν. 2065/ 1992, τα συνολικά κέρδη των Νομικών Προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα φορολογούνται **στο όνομα των νομικών προσώπων**.

#### **Κατάργηση της διάκρισης μεταξύ αδιανέμητων και διανεμημένων κερδών**

Η σημαντικότερη από τις **καινοτομίες** που εισάχθηκαν με τον Ν. 2065/1992, ήταν η κατά τρόπο ενιαίο φορολογία των κερδών όλων ανεξαιρέτως των νομικών προσώπων, με ένα ενιαίο συντελεστή, σε ποσοστό 35% επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών. Δεν γίνεται πλέον διάκριση στη φορολογία **μεταξύ αδιανέμητων και διανεμημένων κερδών** αναφορικά με τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς. Επίσης, δεν γίνεται διάκριση και στη φορολόγηση των εταίρων για τα κέρδη που αποκτούσαν ως εκ της συμμετοχής τους στις ΕΠΕ και στις άλλες προσωπικές εταιρίες, με μόνη την επιφύλαξη για τη θέσπιση της επιχειρηματικής αμοιβής, όπου σήμερα αυτή αναγνωρίζεται.

Επίσης καθιερώθηκε και η **επιχειρηματική αμοιβή** για τις Ο.Ε., ΕΕ, και ΕΠΕ, ώστε τα συνολικά δηλούμενα κέρδη των νομικών αυτών προσώπων να μειώνονται κατά το ποσόν της επιχειρηματικής αμοιβής που λαμβάνουν οι δικαιούχοι εταίροι. Το καθεστώς της επιχειρηματικής αμοιβής για τις ΕΠΕ καταργήθηκε με το άρθρο 8 του ν. 3091/2002, με αποτέλεσμα μετά από την 1/1/2003 στο σύνολο των κερδών της ΕΠΕ, να εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής φορολόγησης.

Για την φορολογική μεταχείριση των νομικών προσώπων κάποιες χώρες προχώρησαν σε **μειώσεις** των φορολογικών συντελεστών που συνδέονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα και το δραστικό δυναμικό των εταιριών, **ενίσχυση των κινήτρων** για την προσέλκυση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, στην υιοθέτηση της αρχής της πλήρους εξίσωσης των φορολογικών συντελεστών και της εφαρμογής ενός ενιαίου συντελεστή και στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

#### **3,1,1 Ο ελληνικός φορολογικός νόμος απέναντι στα νομικά πρόσωπα**

Η φορολογία των νομικών προσώπων που εισήχθη με τον Ν.Δ. 3843/1958, υπέστη ριζική μεταβολή με τον Ν.2065/1992 και αποτέλεσε μερικώς, τον κωδικοποιημένο νόμο 2238/1994 (ΚΦΕ) «Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων».

### ***Κατευθύνσεις για τα διανεμόμενα και αδιανεμήτα κέρδη***

Κατεύθυνση του κάθε συστήματος, δηλαδή αν θα πάρουμε τα διανεμόμενα και αδιανεμήτα κέρδη τότε μιλάμε για το σύνολο των κερδών και θα πρέπει να φορολογήσουμε αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου. Ένα άλλο σύστημα επιβάλλει για μεν τα αδιανεμήτα κέρδη , φόρο στο όνομα της εταιρίας, για δε τα διανεμόμενα φόρο στο όνομα των μετόχων. Αυτή την στιγμή ισχύει το σύστημα της φορολόγησης του συνόλου των κερδών (είτε αυτά είναι διανεμημένα είτε αδιανεμήτα), στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας. Τα διανεμόμενα κέρδη, όντας φορολογούμενα στο όνομα του Ν.Π. της εταιρείας, δε φορολογούνται ξανά προς αποφυγή διπλής φορολογίας.

Έτσι θα πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ του **νομικού προσώπου** της Α.Ε. και των **προσώπων που την απαρτίζουν**, ώστε η εταιρεία να λαμβάνεται σαν αυτοτελής οικονομική μονάδα.

Όσα αναφέραμε δεν θα πρέπει να οδηγούν σε διπλή φορολογία τα εισοδήματα του νομικού προσώπου και ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται στο συνολικό ποσό του εισοδήματος που αποκτάται από το νομικό πρόσωπο, όπου τα διανεμημένα και τα αδιανεμήτα κέρδη πρέπει να φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου. Πρέπει να ισχύει ένας **αναλογικός φορολογικός συντελεστής**, το ποσοστό του οποίου πρέπει να διαμορφώνεται ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκει το νομικό πρόσωπο. Αυτό σημαίνει ότι οι φορολογικές ρυθμίσεις πρέπει να διαμορφώνονται ανάλογα, μεταξύ κερδοσκοπικών και μη κερδοσκοπικών προσώπων.

### **3,2 Η ΣΤΟΧΕΥΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ**

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, σύμφωνα με τους ορισμούς του άρθρου 98 του ΚΦΕ, επιβάλλεται φόρος κάθε οικονομικό έτος επί του συνολικού από κάθε πηγή εισοδήματος, που αποκτάται κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο υπό των Ελληνικών Ανώνυμων Εταιρειών, των ημεδαπών Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, των Δημοσίων, Δημοτικών και Κοινοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που αποτελούν ίδια ή μη νομικά πρόσωπα, των Συνεταιρισμών και των ενώσεών τους ως και των αλλοδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες λειτουργούν κάτω από οποιαδήποτε μορφή εταιρείας, καθώς και πάσης φύσεως αλλοδαπών οργανισμών, που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις της νομοθεσίας περί φορολογίας ΝΠ

Φόρος επίσης επιβάλλεται και επί των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπών ή αλλοδαπών νομικών προσώπων Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, περιλαμβανομένων και των πάσης φύσεως ιδρυμάτων, όπως θα δούμε παρακάτω.

### **3,2,1 Αντικείμενο του φόρου**

Σύμφωνα με το άρθρο 99 του κώδικα, οι υποκείμενες σε φόρο νομικών προσώπων είναι οι ΑΕ και οι ΕΠΕ, εκτός των Τραπεζών και των Ασφαλιστικών Εταιριών, φορολογούνται για το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Διευκρινίζεται ότι τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

#### **♦ Η κατεύθυνση του φόρου στους συνεταιρισμούς**

Στους συνεταιρισμούς και στις ενώσεις τους, αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη, λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

#### **♦ Η περιορισμένη φορολογική υποχρέωση των αλλοδαπών Ν.Π.**

Επί αλλοδαπών επιχειρήσεων που λειτουργούν υπό οποιονδήποτε τύπο εταιρείας, **αντικείμενο του φόρου** είναι το αποκτώμενο καθαρό εισόδημα ή κέρδος από την πηγή που κείται στην Ελλάδα, ως επίσης και το καθαρό κέρδος που προκύπτει μόνο από τη μόνιμη εγκατάσταση που έχουν στην Ελλάδα.

#### **♦ Η κατεύθυνση του φόρου στα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Δ.Δ. και Ν.Π.Ι.Δ.**

Επί ημεδαπών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ., αντικείμενο του φόρου είναι, κατ' έννοια του άρθρου 99παρ.1 ε, το προκύπτον στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή **καθαρό εισόδημα, μόνον κ της εκμισθώσεως οικοδομών ή γαιών (ακινήτων) ως και εκ κινητών αξιών.** Επί αλλοδαπών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ., αντικείμενο του φόρου είναι το προκύπτον στην Ελλάδα καθαρό εισόδημα εκ πάσης πηγής.

#### **♦ Κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη Α.Ε., απαλλασσόμενα φόρου**

Επί ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενα φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσόν, με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Τέλος σημειώνεται ότι οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες μπορούν να διανέμουν με την μορφή μετοχών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, σε κάθε διαχειριστική χρήση, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετοχών, μέρος

των ετήσιων καθαρών κερδών όπως αυτά προσδιορίζονται με τις διατάξεις του Ν.2190/1920(αρ.45)

### **3,2,2 Υπαγωγή Ν.Π. σε φορολογικές απαλλαγές καθώς και στα εισοδήματα αυτών**

Στα σύγχρονα φορολογικά συστήματα τα βασιζόμενα στην αρχή της γενικότητας του φόρου, εμφανίζονται **απαλλαγές και εξαιρέσεις**, οι οποίες μπορεί να προέρχονται από δημοσιονομικούς, οικονομικούς ή άλλους λόγους. Έτσι, δεν δικαιολογείται η αυτόφορολογία του κράτους, η φορολογία των αμιγών κρατικών και δημοτικών επιχειρήσεων κτλ. όπως αναγνωρίζονται και άλλες απαλλαγές εν μέρει στα φιλανθρωπικά ιδρύματα.

Με αυτά, σύμφωνα με το άρθρο 103 του ΚΦΕ, απαλλάσσεται από τον φόρο το ελληνικό δημόσιο, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, οι Ο.Τ.Α.(δήμοι, κοινότητες, δημοτικά νομικά πρόσωπα) κλπ.

#### **Απαλλαγή εισοδημάτων**

**Απαλλάσσονται:** 1)Τα εισοδήματα από οικοδομές και γενικά από εκμίσθωση γαιών του Αγίου Όρους κλπ. 2)Τα τεκμαρτά εισοδήματα από οικοδομές που ανήκουν σε εκπαιδευτικά ιδρύματα μη ιδιωτικής φύσεως. 3)Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα που ανήκουν σε αναγνωρισμένα ξένα θρησκευτικά δόγματα. 4)Εισοδήματα που ανήκουν σε ξένα κράτη και χρησιμοποιούνται για την εγκατάσταση των πρεσβειών και προξενείων τους.

#### **Απαλλαγή κερδών και άλλες περιπτώσεις**

Άλλες περιπτώσεις απαλλαγής κερδών είναι:

- 1) Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ξένη σημασία, που πραγματοποιούν στην Ελλάδα αλλοδαπές επιχειρήσεις, με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- 2) Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημασία που πραγματοποιούν στην Ελλάδα αλλοδαπές επιχειρήσεις, με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- 3) Οι τόκοι που αποκτά η Εθνική Κτηριακή Τράπεζα από τη χορήγηση δανείων στο Ελληνικό Δημόσιο.

### **3,3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

Σύμφωνα με τους ορισμούς του Κ.Φ.Ε για το προσδιορισμό του συνολικού καθαρού εισοδήματος των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα από τα οποία ενεργούνται οι νόμιμες εκπτώσεις δαπανών, όπως αυτές ορίζονται στο αρ.31. Πρέπει να προσδιορίσουμε τη χρονική περίοδο κατά την οποία

προκύπτει το εισόδημα. Λαμβάνεται: **α) η εταιρική χρήση** ή το διαχειριστικό έτος για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και **β) το ημερολογιακό έτος** σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις. Για τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, ως διαχειριστική **περίοδος** λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν αυτά σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής.

**Ακαθάριστα έσοδα είναι:** **α)** Το τίμημα των οριστικά πραγματοποιημένων πωλήσεων, καθώς και οι κτηθείσες αμοιβές εκ παροχής υπηρεσιών. **β)** Το εισόδημα από οικοδομές από κινητές αξίες από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις κλπ.

Από τα ακαθάριστα έσοδα που αναφέραμε **εκπίπτονται** οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος που αφορούν τις εμπορικές επιχειρήσεις.

Για τις ασφαλιστικές εταιρείες λόγω των αυξημένων κινδύνων που αντιμετωπίζουν, εκπίπτονται κάποιες επιπλέον δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της εταιρικής χρήσης: **α) μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής**, τα οποία υπολογίζονται με βάση τους κανόνες του αναλογισμού. **β) Τα αποθεματικά προς κάλυψη των εν ισχύ κινδύνων**, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλιστρών με συντελεστή που ορίζεται κατά κλάδους με κοινή απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Οικονομίας και Οικονομικών **γ) Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί.** **δ) Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρεία**, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανόμενου ολόκληρου του χαρτοφυλακίου των ασφαλιστηρίων συμβολαίων, μετά των συναφών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων ασφαλιστικής εταιρείας ζωής, λόγω ανάκλησης της αδείας της.

Επίσης από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών εκπίπτονται και οι παρακάτω δαπάνες δηλαδή **α)** Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων της καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους εφόσον δεν προέρχονται από τα κέρδη της, **β)** οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία στους κατόχους προνομιούχους μετόχους της εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της, **γ)** οι αμοιβές και αποζημιώσεις του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ΑΕ.

### **3,3,1 Τα νομικά πρόσωπα μέσα από το στάδιο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας: Δηλώσεις φόρου εισοδήματος**

Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 του ΚΦΕ, είναι υποχρεωμένο να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος κάθε χρόνο στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητα τους ακίνητα στην Ελλάδα υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος όπως και οι ΑΕ, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, τα

υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα, οι δημόσιες επιχειρήσεις ως και οι κοινοτικές και δημοτικές επιχειρήσεις, καθώς επίσης και τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 2 του ΚΦΕ. Επίσης και τα νομικά πρόσωπα τα οποία τίθενται υπό εκκαθάριση ως και τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα.

### **Προθεσμίες δηλώσεων**

Τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με το άρθρο 107 , υποχρεούνται να υποβάλλουν δηλώσεις μέσα σε ορισμένες προθεσμίες, μέχρι τη 10<sup>η</sup> μέρα του 5<sup>ου</sup> μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν. Με αυτά ως δεδομένα, έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι την 10<sup>η</sup> Μαΐου του επόμενου έτους. Σε περίπτωση που η διαχειριστική περίοδος λήγει στις 30/ 6, η υποχρέωση υποβολής λήγει 10/ 11.

Σημειώνουμε ότι, το νομικό πρόσωπο που δηλώνει εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης, το οποίο υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος θα υποβληθεί δήλωση μέχρι την 15η Απριλίου. Την υποχρέωση αυτή την έχουν και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας.

### **Τροποποιητική δήλωση**

Καμιά φορά μπορεί ημεδαπές ΑΕ να συμπεριλαμβάνουν στα κέρδη τους εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή να φορολογούνται με ειδικό τρόπο. Τότε υποβάλλουν **τροποποιητική δήλωση** εντός 30 ημερών από τη λήξη του εξαμήνου, για τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν βάση τις διατάξεις του άρθρου 106. Ο τυχόν οφειλόμενος φόρος, βάση της τροποποιητικής δήλωσης και η προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η 1η καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δυο την τελευταία εργάσιμη μέρα των 2 επόμενων μηνών.

Ο φόρος (άρθρο 109) υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου με διαφορετικούς συντελεστές. Για τα νομικά πρόσωπα, ο φόρος υπολογίζεται με 25% συντελεστή στο συνολικό εισόδημα που ισχύει για την περίοδο 1/1/2007 και μετά, δηλ. για το οικονομικό έτος 2008 και μετά.

## **3,4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ & ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΗΓΩΝ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Αναλύοντας παρακάτω τις πηγές του εισοδήματος μπορούμε να πούμε γενικά ότι το εισόδημα φορολογείται αθροιστικά και το υποκείμενο του φόρου φορολογείται για το συνολικό του εισόδημα. Το εισόδημα είναι το ασφαλέστερο κριτήριο της φοροδοτικής ικανότητας και η φορολογία του εισοδήματος αποτελεί την σπονδυλική στήλη του ελληνικού

φορολογικού εισοδήματος. Το γενικό χαρακτηριστικό του φόρου εισοδήματος είναι ότι αυτός καθορίζεται ανάλογα με την οικονομική κατάσταση του φορολογουμένου και εναρμονίζεται προς τη φορολογική δυναμικότητά του. Συνεπώς, οι πηγές προέλευσης του εισοδήματος αντικατοπτρίζονται μέσα στην εξελικτική πορεία των μεταβολών των προσωπικών φόρων και στη μετάβασή τους από το φόρο επί των καθαρών προσόδων, στο φόρο εισοδήματος υπό την ισχύουσα μορφή του.

### **3,4,1 Εισόδημα από ακίνητα**

Ως *εισόδημα από ακίνητα* είναι το έσοδο που προκύπτει κάθε χρόνο από την εκμετάλλευση ακινήτων. Ειδικά για τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, χρόνος απόκτησης θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται. Σ' αυτή την κατηγορία του εισοδήματος περιλαμβάνονται και οι πηγές εισοδήματος από «οικοδομές» και «εκμίσθωση γαιών» λόγω της ταύτισης του αντικειμένου τους. Έτσι, στο εισόδημα αυτό έχουμε τα έσοδα από την εκμετάλλευση οικοδομημένων και μη ακινήτων, καθώς και το δικαίωμα που αποκτιέται από τον κύριο του εδάφους στις ειδικές περιπτώσεις εκμετάλλευσης ακινήτου.

Υποκείμενα αυτής της φορολογίας είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα καθώς και οι ενώσεις προσώπων. Σε περίπτωση ολόκληρης ή μέρους οικοδομής μαζί με έπιπλα ή μηχανήματα, στο εισόδημα συνυπολογίζονται και τα μισθώματα των επίπλων και των μηχανημάτων. Με τον όρο «γαίες» εννοούμε τις αγροτικές εκτάσεις που μπορεί να καλλιεργούνται ή προσφέρονται φυτεμένες για μίσθωση, τα δάση και οι δενδρώδεις εκτάσεις, τα λιβάδια και οι βοσκότοποι κάθε είδους, τα μεταλλεία και λατομεία, οι πηγές, τα πηγάδια, οι λίμνες, οι δεξαμενές και τα ιχθυοτροφεία.

Το εισόδημα από ακίνητα μπορεί να είναι και να προκύπτει από τα παρακάτω:

1. Άμεσα, από εκμίσθωση ή επίταξη μιας ή περισσότερων οικοδομών ή γαιών.
2. Έμμεσα, λόγω ιδιοκατοίκησης, ιδιοχρησιμοποίησης ή παραχώρησης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα του δικαιώματος εκμετάλλευσης γης.
3. Ως δικαίωμα, που αποκτά ο κύριος του εδάφους, προκειμένου για τις επιφάνειες που διατηρούνται, καθώς και για τις οικοδομές που βρίσκονται επί εδάφους ξένης ιδιοκτησίας.
4. Ως αντάλλαγμα, για την παραχώρηση χώρου στον οποίο τοποθετούνται φωτεινές επιγραφές και διαφημίσεις.
5. Ως έσοδο από γήπεδα, όταν αυτά χρησιμοποιούνται, ως αποθήκες, εργοστάσια, εργαστήρια, ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων και θερινών θεαμάτων, γυμναστήρια κτλ

6. Ως έσοδο που αποκτά ο μισθωτής του ακινήτου, αν το υπεκμίσθωνε σε τρίτο πρόσωπο.
7. Ως αντάλλαγμα, που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής ενός ακινήτου από τη μεταβίβαση για ορισμένο χρόνο της επικαρπίας αυτού του ακινήτου σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.
8. Ως ποσοστό της δασικής παραγωγής, που αποκτάται από τον ιδιοκτήτη, νομέα του δάσους, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του δάσους.

#### **Ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές**

Ακαθάριστο εισόδημα από εκμισθούμενες οικοδομές είναι το μίσθωμα που συμφωνήθηκε μεταξύ του κυρίου της οικοδομής και του ενοικιαστή της, όπως προκύπτει από το σχετικό μισθωτήριο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Όταν δεν προσάγεται μισθωτήριο της συμφωνίας ή αν τα αποδεικτικά στοιχεία που υπάρχουν εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, τότε ο προσδιορισμός του ακαθάριστου εισοδήματος μπορεί να γίνει αν συγκρίνουμε τη μισθωτική αξία της ενοικιαζόμενης οικοδομής με άλλες οικοδομές που ενοικιάζονται.

#### **- Μισθωτική αξία & αντικειμενική αξία**

Το πρόβλημα της δυσαναλογίας των μισθωμάτων επιδέχεται πάντα αντικειμενική εξακρίβωση, καθόσον πολλοί παράγοντες συντείνουν στη διαφοροποίηση αυτή. Η δυσαναλογία μισθώματος και μισθωτικής αξίας της οικοδομής υπάρχει όταν αυτή είναι ανώτερη από το δηλούμενο μίσθωμα κατά 15% τουλάχιστον αυτού.

Ειδικότερα, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 3,5% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, στις περιοχές που ισχύει το «προκαθορισμένο» σύστημα αξιών, για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας εφόσον από εξαιρετικούς λόγους που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από τα 3,5% της «αντικειμενικής» ή της «προκαθορισμένης» αξίας του, κατά τα παραπάνω. Η επίκληση των σχετικών λόγων μπορεί να γίνει με προσφυγή.

Τονίζουμε ότι αν η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της (ιδιοκατοίκηση) το ακαθάριστο εισόδημα της δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 3,5% αντικειμενικής αξίας της.

#### **Θεματικές διευρύνσεις από εισόδημα από ακίνητα**

Είναι αναγκαίο να γίνουν οι ακόλουθες επισημάνσεις σχετικά με τη φορολογία του εισοδήματος από τα ακίνητα



• Αν η ιδιοκατοικούμενη (πρώτη ή δεύτερη) κατοικία ανήκει σε σύζυγο ή παιδιά του φορολογούμενου, το απαλλασσόμενο ποσό που αναλογεί, αφαιρείται από το δικό τους ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση. όταν υπάρχει συνιδιοκτησία το συνολικό ποσό που απαλλάσσεται αφαιρείται αναλογικά από το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση του καθενός, βάση του ποσοστού συνιδιοκτησίας τους.

• Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοίκηση μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών, υπολογίζεται σε καθεμιά από αυτές για τρεις μήνες το έτος. Αν ο φορολογούμενος είναι νομέας, επικαρπωτής κτλ μιας ή περισσότερων δευτερευουσών κατοικιών, που χρησιμοποιούνται ως εξοχικές κατοικίες και έχει τη δυνατότητα χρήσης αυτών λόγω της απόστασης στην οποία βρίσκονται αυτές από την κύρια κατοικία του και από το πόσο συχνά χρησιμοποιούνται, τότε θα υπολογίζεται για καθεμιά από αυτές τεκμαρτό μίσθωμα, μόνο για τρεις μήνες το έτος.

• Ως εξοχική κατοικία θεωρείται η δευτερεύουσα κατοικία του φορολογούμενου που βρίσκεται σε περιοχές εκτός πόλης. Σε ύπαιθρο, βουνό, θάλασσα που χρησιμοποιείται για ψυχαγωγία ή για διακοπές. Στην εξοχική κατοικία δεν περιλαμβάνονται δευτερεύοντες κατοικίες που βρίσκονται στην ίδια πόλη με την κύρια κατοικία του φορολογούμενου. Αν η εξοχική κατοικία είναι η πρώτη δευτερεύουσα κατοικία, τότε απαλλάσσεται από το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα η διαφορά μέχρι τα 150 τμ, όταν το εμβαδόν της ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας είναι μικρότερο από 150 τμ.

• Σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικηθεί από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη της το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου. Αυτή προσδιορίζεται με το γινόμενο των καθορισμένων παραγόντων.

Ειδικότερα προσδιορίζεται:

1. Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής, στην οποία προστίθεται και το ποσοστό 20% της επιφάνειας των αποθηκευτικών λοιπών χώρων.
2. Της τιμής ζώνης, για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές.
3. Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος είναι ανάλογος με την τιμή ζώνης του ακινήτου.
4. Του συντελεστή παλαιότητας. Ορίζεται ως το συντελεστή που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτηρίων με βάση την τιμή ζώνης

• Με τους όρους δαπάνες επισκευής και συντήρησης εννοούμε:

**Δαπάνες επισκευής** είναι αυτές που γίνονται με σκοπό να επαναφέρουν κάποιο ακίνητο που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση, στην αρχική του καλή κατάσταση.<sup>3</sup>

**Δαπάνες συντήρησης** είναι αυτές που γίνονται με σκοπό να διατηρηθεί κάποιο ακίνητο σε καλή κατάσταση και να προληφθούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις αυτού από τη χρήση ή λειτουργία ή τη πάροδο του χρόνου.

Στις δαπάνες επισκευής και συντήρησης δεν περιλαμβάνονται οι **δαπάνες βελτίωσης**, οι οποίες αντίθετα με τις προηγούμενες αποβλέπουν στη διατήρηση της υφιστάμενης αξίας του ακινήτου. Αυτές αποβλέπουν στην επαύξηση ή συμπλήρωση του περιουσιακού στοιχείου. Στις δαπάνες επισκευής και συντήρησης περιλαμβάνονται τόσο οι δαπάνες για παροχή υπηρεσιών όσο και για αγορά υλικών, που γίνονται από τον ιδιοκτήτη και όχι από τον ενοικιαστή.

### **3,4,2 Εισόδημα από κινητές αξίες**

**Εισόδημα από κινητές αξίες** είναι αυτό που αποκτάται από κάθε οικονομικό έτος από δικαιούχο κινητών αξιών και οριοθετείται σαν έσοδο από κινητά κεφάλαια. Έτσι το εισόδημα εκείνο που προκύπτει κάθε χρόνο από την εκμετάλλευση κεφαλαιουχικών αγαθών προκύπτει από:

**α) Μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών ελληνικών ανωνύμων εταιριών**, από τόκους ομολογιών και χρεογράφων του ελληνικού δημοσίου ή ελληνικών και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ελληνικών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και των εκτός μισθού αμοιβών και ποσοστών των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

**β) Μερίσματα από τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών**, από τόκους ομολογιών και χρεογράφων αλλοδαπών κρατών ή αλλοδαπών νομικών προσώπων ή αλλοδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και τα ποσά που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ΑΕ κατά την εξαγορά τους από αυτή.

**γ) Τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης καθώς και από κάθε τίτλο χρεωστικό εξασφαλισμένο με υποθήκη ή ενέχυρο ή χωρίς τέτοια εξασφάλιση.**

**δ) Κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια**

**ε) Κέρδη ανωνύμων εταιριών**, τα οποία διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο υπαλληλικό προσωπικό

**στ) Την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων** για ασφαλίσεις ζωής.

**ζ) Τη διαφορά μεταξύ του αντιτίμου των μετοχών που μοιράζεται στους μετόχους**, σε περίπτωση διάλυση ανώνυμης εταιρίας και του ποσού που είχε πραγματικά καταβληθεί από τους μετόχους, για την απόκτηση αυτών μετοχών, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό δεν είχε επιστραφεί σε εκείνους.

**η) Τη διαφορά μεταξύ του αντιτίμου των μετοχών που καταβάλλεται στους μετόχους** σε περίπτωση αγοράς δικών της μετοχών από ΑΕ που μειώνει ή αποσβένει το κεφάλαιο από

τους μετόχους για τη απόκτηση αυτών των μετοχών με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό δεν είχε επιστραφεί σε εκείνους.

**ι) Παροχές σε χρήμα ή είδος ή γενικά παροχές που μπορεί να αποτιμηθούν χρηματικά**, οι οποίες δόθηκαν από ΑΕ χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση, προς διευθύνοντες ή προέδρους ή μέλη του διοικητικού συμβουλίου

**ια) Τόκους με τους οποίους πιστώνεται ειδικός λογαριασμός νεότητας**, για τη χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα τέκνα του προσωπικού ΟΤΕ

**ιβ) Από συμβάσεις ή πράξεις παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων**, εφόσον ο δικαιούχος είναι κάτοικος Ελλάδος και δεν είναι επιτηδευματίας, που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας ή εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίο κεφάλαιο.

**Τι δεν θεωρείται εισόδημα από κινητές αξίες**

Το ποσό των τόκων συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, καθώς και των τόκων από τις πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση του τμήματος, οι οποίες έγιναν μεταξύ εμπόρων. Το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με τον όρο ότι ο δικαιούχος του εισοδήματος ασκεί στην Ελλάδα εμπορική επιχείρηση ή αλλοδαπή μόνο όταν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης εγκατάστασής του.

Επίσης, ένα άλλο εισόδημα που δεν είναι από κινητές αξίες είναι αυτό που προέρχεται από ελευθέρια επαγγέλματα. Δηλαδή, το ποσό των πάσης φύσεως τόκων που καταβάλλονται σε ορισμένους επιτηδευματίες λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου.

*Ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες* αποτελεί το εισόδημα που προκύπτει από όλα τα παραπάνω που αναφέραμε. Από αυτό εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα. Έτσι το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες.

**Άλλες περιπτώσεις που ανήκουν σε εισόδημα από κινητές αξίες**

Εισοδήματα από κινητές αξίες είναι και τα εξής:

▪ Τα *εισοδήματα ειδικών περιπτώσεων*, προσδιοριζόμενα με μια νομική υποθετική κατασκευή θεωρούνται εισοδήματα από κινητές αξίες. Έτσι, λοιπόν λέμε ότι τι εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικά ΑΕ, τα οποία διανέμονται (σε χρήμα, σε ακίνητα ή κινητά) ή κεφαλαιοποιούνται λογίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

Επίσης, ως εισόδημα ειδικών περιπτώσεων είναι και το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ΑΕ κατά την εξαγορά τους από αυτήν.

- Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρίες προς μέλη της ή τρίτους, λογίζεται δε, ότι συνάπτεται με το ελάχιστο επιτόκιο που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του δημοσίου 3μηνης διάρκειας, κατά τον χρόνο σύναψης του δανείου.
- Τέλος, στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ΑΕ με τη μορφή μερισμάτων, αμοιβών, ποσοστών κτλ δεν υπάρχει καμία παρακράτηση φόρου.

### **3,4,3 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (ΟΕ, ΕΕ)**

Με την έννοια *εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις*, αναφερόμαστε στη φορολογική μεταχείριση του αποκτώμενου κέρδους από ατομικές ή εμπορικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις. Επίσης, από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν μπορούμε να υπάγουμε σε ελευθέρια επαγγέλματα.

Ο νόμος προσδιορίζοντας την έννοια του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρεί ότι *επιχείρηση* αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, η οποία αποβλέπει στην *επίτευξη κέρδους* από πώληση εδαφικών εκτάσεων. Η πώληση αυτών πραγματοποιείται σε διάστημα 2 ετών από την απόκτηση τους, λόγω αγοραπωλησίας, σε περιοχές εκτός σχεδίου πόλεως με μεγάλη εμπορική αξία.

Πιο συγκεκριμένα, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρούνται:

1. Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων εν γένει.
2. Η ωφέλεια η πραγματοποιούμενη από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από κατατηθείσες ή ρυμοτομηθείσες εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης. Σε αυτήν την περίπτωση ως *ωφέλεια* θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας και της προ κατάτμησης ή ρυμοτόμησης αξίας αυτών.
3. Τα ποσά που καταβάλλονται στα μέλη συνεστημένων οργανισμών υπό μορφή μερίσματος ή αμοιβής
4. Τα κέρδη που προέρχονται εκ παρεπόμενων εργασιών της επιχείρησης
5. Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του κοινωνού, που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις
6. Ο μισθός που καταβάλλεται από τις ΑΕ στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για τις υπηρεσίες που παρέχουν, εφόσον είναι ασφαλισμένα σε ασφαλιστικούς οργανισμούς εκτός ΙΚΑ
7. Τα κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν με τη μορφή της ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίας, ΕΠΕ, κοινωνίας, αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα καθώς επίσης και συνεταιρισμών που αποκτήθηκαν από ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ & κοινοπραξίας από κάθε ένα εταίρο ή μέλος για το ποσοστό των κερδών που αναλογεί από τη συμμετοχή του στις παραπάνω εταιρείες.

**Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος** για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας θεωρείται η ημερομηνία στην οποία κλείστηκε η διαχείριση και στις ΕΠΕ, η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της από τη συντέλεση των εταιριών.

### **Παράδειγμα επιχειρηματικής αμοιβής ομόρρυθμου εταίρου- φορολόγηση καθαρών κερδών**

Έστω ΟΕ με επωνυμία Δ. Δημητρίου ΟΕ με 4 εταίρους οι οποίοι συμμετέχουν ισόποσα σ' αυτήν, με ποσοστό του καθενός 25%. Υποθέτουμε ότι τα κέρδη της εταιρίας είναι 300.000 Ε, από τα κέρδη αυτά λαμβάνουμε το ½ αυτών, 150.000 Ε. Να υπολογισθεί η επιχειρηματική αμοιβή για τον κάθε εταίρο.

Σημείωση: ο νόμος αναγνωρίζει μόνο 3 εταίρους για επιχειρηματική αμοιβή (θα γίνει κλήρωση για 3 από τους 4)

### **ΛΥΣΗ**

Για τον καθένα ισχύει:  $150.000 * 25\% = 37.500 \text{ €}$

Συνολική επιχειρηματική αμοιβή:  $37.500 * 3 = 112.500 \text{ €}$  ( θα εφαρμοστεί για τη φορολόγηση ο συντελεστής της κλίμακας των φυσικών προσώπων)

Καθαρά κέρδη που απομένουν αφαιρώντας την επιχειρηματική αμοιβή

$300.000 - 112.500 = 187.500 \text{ €}$

\* 25% (φορολογικός συντελεστής)

46.875 € (φόρος)

### **Η επιχειρηματική αμοιβή των εταίρων στις προσωπικές εταιρίες**

Τα καθαρά κέρδη των προσωπικών εταιριών φορολογούνται με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή, μετά την αφαίρεση: α) των κερδών, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς β) των κερδών, τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ΑΕ ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή από μερίδια ΕΠΕ γ) για τις ΟΕ & ΕΕ από τα κέρδη που απομένουν αφαιρείται η επιχειρηματική αμοιβή για 3 εταίρους (φυσικά πρόσωπα) με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του εταίρου στα 50% των κερδών της εταιρίας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη

δήλωση. Με την επιβολή του φόρου αυτού, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών. Αν στο συνολικό εισόδημα της επιχείρησης περιλαμβάνεται και το εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%.

### **Διαχειριστική περίοδος**

Με τον όρο διαχείριση εννοούμε την τεχνική η οποία συνδυάζει τα μέσα που έχουν τεθεί στη διάθεση της επιχείρησης, με σκοπό την επίτευξη της μεγάλης απόδοσης. Η απόδοση αυτή πρέπει να προσδιορίζεται χρονικά, συμβαδίζει δε με το ετήσιο της φορολογίας, όπου ο φόρος επιβάλλεται κάθε χρόνο. Σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής πρέπει να είναι καθορισμένος ο έλεγχος των εσόδων & εξόδων, το οποίο επιτυγχάνεται με την ύπαρξη διαχειριστικής περιόδου. Αυτή περιλαμβάνει 12μηνο διάστημα και κατ' εξαίρεση περιλαμβάνει πάνω από χρόνο, το οποίο να μην είναι μεγαλύτερο του 24μηνου. Κατά τη λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης, η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του 12μηνου. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση 31 Ιουνίου ή 31 Δεκεμβρίου ανά έτος. Εξαιρούνται από το νόμο τα υποκαταστήματα ή πρακτορεία που λειτουργούν στην Ελλάδα και τα οποία είναι αλλοδαπής προέλευσης.

### **Προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των επιχειρήσεων**

Το φορολογητέο κέρδος δε συμπίπτει πάντοτε με το λογιστικό. Για το λόγο αυτό ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων διακρίνεται ως εξής:

- I. Στις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή βιβλία Γ' κατηγορίας, το καθαρό κέρδος υπολογίζεται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων τους
- II. Στις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή βιβλία Β' κατηγορίας και αφού παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες, το καθαρό κέρδος βρίσκεται μετά από έκπτωση των ακαθάριστων εσόδων από τα έσοδα
- III. Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία Α' ή Β' κατηγορίας στοιχεία του Κώδικα βιβλίων και στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν κατώτερης κατηγορίας, ή ανακριβή- ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία ( η ανεπάρκεια κάνει δύσκολη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων), το καθαρό κέρδος προσδιορίζεται εξωλογιστικώς. Αυτό προκύπτει αν πολλαπλασιάσουμε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

Όπως φαίνεται, το εισόδημα είναι ένα από τα κυριότερα έσοδα που αποτελούν το αντικείμενο της φορολογίας. Γι' αυτό είναι αναγκαίο να το διακρίνουμε σε *ακαθάριστο* και *καθαρό*, για να βρεθεί το λογιστικό αποτέλεσμα.

Έτσι, ο φορολογικός νόμος ορίζει ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις πάσης φύσεως εμπορικές συναλλαγές τους. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων γίνεται ως εξής:

- I. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Γ' ή Β' κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα υπολογίζονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. Εξαιρείται ο προσδιορισμός του ακαθάριστου εισοδήματος από τις επιχειρήσεις πρακτόρων κρατικών λαχείων, όπου για τις λιανικές πωλήσεις υπολογίζεται με βάση την προμήθεια που δικαιούνται και για τις χονδρικές επί του χορηγημένου ποσοστού (1%) επί της ονομαστικής αξίας των γραμματίων- λαχείων αυτών.
- II. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία Α' κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα υπολογίζονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς ΦΠΑ, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση. Αν δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, τότε λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Όταν το Μ.Κ. καθορίζεται από το Υπουργείο Ανάπτυξης, ως ποσοστό μικτού κέρδους λαμβάνεται το ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει προσδιοριστεί από το Υπουργείο αυτό.

### **Καθαρό εισόδημα**

Το καθαρό εισόδημα της επιχείρησης προκύπτει κατά κανόνα λογιστικά και ο φορολογικός νόμος αναγνωρίζει προς έκπτωση τις παραγωγικές δαπάνες ή τις δαπάνες διαχείρισης. Η αναγραφή και η απαρίθμηση αυτών γίνεται κατά τρόπο περιοριστικό, αφού ο φορολογικός νόμος δεν αναγνωρίζει άλλες δαπάνες ως εκπιπτόμενες. Για το λόγο αυτό χρησιμοποιούμε τη διαδικασία των *λογιστικών διαφορών* και αναμορφώνοντας τες φορολογικά, οι δαπάνες αυτές θα προστεθούν στα έσοδα.

Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 31 εκπιπόμενα θεωρούνται τα εξής ακαθάριστα έσοδα:

#### **Τα γενικά έξοδα διαχείρισης:**

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού, αφού έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ
2. Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.
3. Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο δημόσιο, στους ΟΤΑ, στα ΤΕΙ, στα κρατικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που είναι ΝΠΔΔ, η αξία

μηχανημάτων ιατρικού εξοπλισμού και η αξία ειδών διατροφής λόγω δωρεάς σε κρατικά νοσηλευτικά ιδρύματα ή σε κοινωφελή ιδρύματα, τα ποσά που καταβάλλονται λόγω χορηγιών σε μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα (ως 10%)

4. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του υπαλληλικού προσωπικού τους

**Οι δαπάνες για τη συντήρηση** και επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων, καθώς και οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ΙΧ

**Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών** που χρησιμοποιήθηκαν καθώς και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς

**Οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι** δανείων ή πιστώσεων της επιχείρησης. Εξαιρούνται, οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ

**Τα ποσά των φόρων, τελών και δικαιωμάτων** που βαρύνουν την επιχείρηση

**Οι αποσβέσεις για την κάλυψη φθοράς** των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής και ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης.

**Τα μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιριών όπως προβλέπει ο νόμος**

**Η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση** κεφαλαίου

**Τα ποσά των προβλέψεων** για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του άρθρου 31

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

**Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας** κατά την πραγματοποίησή τους

**Τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης**

**Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης** σε μισθούμενα ακίνητα κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους

**Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων** που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το χρόνο της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά δε, για τα ποσά των δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ ΟΤΑ, δεν αναγνωρίζονται αυτά προς έκπτωση, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί, με το αντίστοιχο τριπλότυπο του οικείου δήμου ή κοινότητας.



Ο νόμος αναγνωρίζει σε ορισμένες περιπτώσεις δαπάνες προς έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά για τις οποίες από τη φύση τους δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων.

Ακαθάριστα έσοδα των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση τους, χωρίς δικαιολογητικά εκπεστέων δαπανών, λαμβάνονται τα εξής: Τα ακαθάριστα έσοδα α) Για *εξαγωγικές επιχειρήσεις* προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων β) Για τις *επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες* στην αλλοδαπή προέρχονται από τις υπηρεσίες και τις εργασίες αυτές γ) Για τις *επιχειρήσεις τύπου* προέρχονται από πώληση των εντύπων και από τις καταχωρήσεις σε αυτές δ) Για τις *επιχειρήσεις ραδιοφωνίας – τηλεόρασης* προέρχονται από τα έσοδα διαφημίσεων ε) Για τις *ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κατασκηνωτικά κέντρα* προέρχονται από αλλοδαπούς πελάτες στ) Για τα *γραφεία γενικού τουρισμού* προέρχονται από αλλοδαπούς πελάτες.

Από όλες στις παραπάνω περιπτώσεις εκπεστέων δαπανών προς έκπτωση, φαίνεται ότι ο φορολογικός νόμος τις αναφέρει περιοριστικά, μόνο αν είναι παραγωγικές με τις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στο άρθρο 31. Για οποιαδήποτε προσθήκη ή αφαίρεση περίπτωσης στον κατάλογο των εκπεστέων δαπανών, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση δικαιούται να υποβάλλει στο Υπουργείο Οικονομικών αίτηση για να εξετασθεί η συγκεκριμένη περίπτωση από ειδική γνωμοδοτική Επιτροπή. Σε διαφορετική περίπτωση οι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες.

Κλείνοντας πρέπει να πούμε ότι στο άρθρο 31 υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις για αναγνώριση δαπανών μέχρι *ορισμένου ποσοστού χωρίς δικαιολογητικά*. Επίσης, ο νόμος προνοεί και σε θέματα συμψηφισμού και μεταφοράς ζημίας για τις προαναφερθείσες εξαγωγικές βιομηχανικές επιχειρήσεις.

### **Τρόποι προσδιορισμού εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων**

Ο προσδιορισμός των κερδών γίνεται με 2 τρόπους: τον γενικό (*λογιστικός & εξωλογιστικός προσδιορισμός*) που είναι στα άρθρα 31, 32 και τον ειδικό (*ειδικός προσδιορισμός*) που είναι στο άρθρο 33.

Μέχρι τη χρήση 1998, ίσχυε το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος για τις εμπορικές επιχειρήσεις, τους ελεύθερους επαγγελματίες, τα οικοδομικά επαγγέλματα και τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις.

Επειδή, τα αντικειμενικά αυτά κριτήρια καταργήθηκαν, παραμερίστηκε και ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος ο οποίος στηριζόταν σε στοιχεία του λογιστικού και εξωλογιστικού τρόπου. Η χρήση του ειδικού τρόπου περιορίστηκε σε ορισμένες κατηγορίες, που δεν τηρούνται βιβλία ή τηρούνται Β' κατηγορίας και σε επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά ή σε πλανόδιους πωλητές.

### Λογιστικός προσδιορισμός

Το καθαρό εισόδημα, όπως είπαμε, υπολογίζεται λογιστικά με έκπτωση των εκπεστέων δαπανών. Έτσι, ο καθιερωμένος κανόνας είναι ο κανόνας του λογιστικού προσδιοριστικού προτύπου, στον καθορισμό του εισοδήματος των επιχειρήσεων, όπου κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για να εκπεστεί μια οποιαδήποτε δαπάνη, πρέπει να είναι παραγωγική σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και την νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

#### • Παράδειγμα λογιστικού προσδιορισμού

Η ατομική επιχείρηση Α. Αντωνίου ασχολείται με το εμπόριο λιανικών πωλήσεων σε πλαστικά είδη και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας. Από τα βιβλία προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

#### Δεδομένα

Έσοδα από λιανικές πωλήσεις	190.000 €
Αγορές εμπορευμάτων	145.000
Απογραφή έναρξης	62.000
Απογραφή λήξης	75.000
<u>Δαπάνες</u>	
Μισθοί προσωπικού	15.000
ΔΕΗ- τηλέφωνο	3.000
Ενοίκια	15.000
Λοιπά έξοδα	5.000
<b>Σύνολο δαπανών</b>	<b>38.000</b>

#### Λύση

#### Λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος

Απογραφή έναρξης	62.000
+ Αγορές εμπορευμάτων	145.000
- Απογραφή λήξης	75.000
<b>Κόστος πωληθέντων</b>	<b>132.000</b>

#### Έσοδα από λιανικές πωλήσεις 190.000

- Κόστος πωληθέντων	132.000
Μικτά κέρδη	58.000
- Δαπάνες	38.000

#### Καθαρά κέρδη λογιστικού

<b>προσδιορισμού</b>	<b>20.000</b>
----------------------	---------------

Επομένως, η επιχείρηση θα φορολογηθεί για τα κέρδη που προσδιορίστηκαν λογιστικά, δηλ. για τα 20.000 €. Το ποσό αυτό θα μεταφερθεί στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης, την οποία θα υποβάλλει η επιχείρηση.

### **Εξωλογιστικός προσδιορισμός**

Εκτός από τον λογιστικό τρόπο προσδιορισμού των κερδών μιας επιχείρησης, ο νόμος χρησιμοποιεί και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος. Αυτό γίνεται όταν δεν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, τα βιβλία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή, καθώς επίσης και σε περιπτώσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας (το καθαρό εισόδημά τους υπολογίζεται εξωλογιστικά).

Έτσι λοιπόν, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των εμπορικών επιχειρήσεων, βρίσκεται αν πολλαπλασιάσουμε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με τους ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

### **Ειδικός προσδιορισμός**

Όπως είπαμε παραπάνω ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος περιορίστηκε και πλέον καλύπτει τις κατηγορίες των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν Β' κατηγορίας και σε επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται φορτηγά και επιβατικά αυτοκίνητα, όπου επιβάλλεται *ποσό ετήσιου φόρου με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση*. Στις επιχειρήσεις αυτές διατηρείται ο τεκμαρτός τρόπος υπολογισμού των καθαρών κερδών ανεξάρτητα αν τηρούν ή όχι βιβλία Β' κατηγορίας.

Στις περιπτώσεις αυτοτελούς φορολόγησης εντάσσονται οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται δωμάτια, επιπλωμένα διαμερίσματα, επιχειρήσεις εκμετάλλευσης κάμπινγκ, επιχειρήσεις πλανόδιων λιανοπωλητών, λαϊκές αγορές κτλ. Για όλες τις παραπάνω επιβάλλεται ποσό κατ' αποκοπή καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου. Ειδικότερα για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης δωματίων και κάμπινγκ, η υποχρέωση αυτοτελούς φορολόγησης υφίσταται ανεξάρτητα αν αυτές δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας.

#### **• Αυτοτελής φορολόγηση**

Θα αναφερθούμε σε περιπτώσεις που είναι έξω από την ορθόδοξη θεωρία του εισοδήματος, αλλά παρ' όλα αυτά στηρίζονται στην αρχή της περιουσιακής επαύξησης. Έτσι μπορούμε να έχουμε και ωφέλειες ως πλασματικά κέρδη, τα οποία δεν έχουν τα γνωρίσματα του εισοδήματος. Ουσιαστικά δεν θα συσχετιστούν και τα εισοδήματα αυτά θα φορολογηθούν ξεχωριστά και αυτοτελώς.

Για καλύτερη κατανόηση θα πούμε αναφορικά κάποιες περιπτώσεις εισοδήματος (λογισμένο εισόδημα) που φορολογείται αυτοτελώς: α) Κάθε κέρδος ή ωφέλεια, με συντελεστή 20% , που προέρχεται από εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος. Επίσης του δικαιώματος της μίσθωσης, υπομίσθωσης, προνομίου ή διπλώματος ευρεσιτεχνίας. β) Κάθε κέρδος ή ωφέλεια, με συντελεστή 20%, που προέρχεται από μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως: αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κτλ γ) εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε. Όσον αφορά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος , ως τιμή πώλησης δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας.

### **Διευκρινίσεις για το εισόδημα και τις ζημιές**

Στην έννοια του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις μπορούμε να αναφέρουμε και κάποιες επιπλέον περιπτώσεις που είναι οι ακόλουθες:

*Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του κοινωνού φυσικού προσώπου, που προβλέπεται στο άρθρο 10 του Ν. 2238/ 1994.*

*Το υπερτίμημα από την πώληση αυτοκινήτου, θεωρούμενου ως πάγιου περιουσιακού στοιχείου, ατομικής, εμπορικής ή γεωργικής επιχείρησης και ως εμπορεύματος που φορολογείται με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος. Στην περίπτωση αυτή δηλώνεται και ο φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε για το υπερτίμημα αυτό, προκειμένου να συμψηφιστεί. Το υπερτίμημα και ο φόρος μπορούν να μη γραφούν στους πίνακες της δήλωσης και να εξαντληθεί η φορολογική τους υποχρέωση για το υπερτίμημα και το φόρο αυτό.*

Τέλος, τα κέρδη από εμπορικές επιχειρήσεις, προσδιορίζονται με την υποχρεωτική εφαρμογή μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους επί των αγορών ή των ακαθάριστων εσόδων κατά περίπτωση ή του μειωμένου συντελεστή, όπου επιτρέπει ο νόμος.

#### **• Επιχειρήσεις με ζημία**

Θα ακολουθήσουν οι προϋποθέσεις για το συμψηφισμό της ζημίας του ίδιου ή των προηγούμενων ετών με θετικά εισοδήματα. Πιο συγκεκριμένα, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές ή γεωργικές επιχειρήσεις (Β' κατηγορίας βιβλία, που είναι ανεπαρκή & ανακριβή), αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος ή άλλης πηγής, μεταφέρεται για να συμψηφιστεί ολόκληρο ή κατά το υπόλοιπο, διαδοχικά στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη, κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά. Αναγκαία προϋπόθεση είναι ότι και κατά τα έτη αυτά, τα βιβλία του υπόχρεου πρέπει να τηρούνται

επαρκώς και ακριβώς. Τα παραπάνω ισχύουν και όταν η ζημία του εισοδήματος προέρχεται από επαρκή και ακριβή βιβλία Β' κατηγορίας.

### **3,4,4 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις**

Οι γεωργικές επιχειρήσεις, κατά το νόμο, δεν εντάσσονται στην Δ' κατηγορία μαζί με τις εμπορικές, αλλά στην ειδική κατηγορία, την Ε' κατηγορία. Εντάχθηκαν εκεί λόγω της ιδιαιτερότητας που έχουν στην εισοδηματική μορφολογία τους, η οποία συνδέεται με φυσικούς, κλιματολογικούς ή και άλλους παράγοντες. Ο υπολογισμός του καθαρού εισοδήματος δεν είναι εύκολος στην πράξη. Το ίδιο και η εξακρίβωση του οικονομικού αποτελέσματος των επιχειρήσεων που εμφανίζει ιδιορρυθμίες, αφού το αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου μπορεί να μην συμφωνεί με εκείνο της προηγούμενης ή επόμενης χρήσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 40 του ΚΒΣ, *εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις* είναι το κέρδος που προκύπτει από κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος. Αυτό αποκτάται από εκείνον που ασκεί εκμετάλλευση σε μία ή περισσότερες γεωργικές επιχειρήσεις πάσης φύσεως.

Επίσης, ο φορολογικός νόμος για κάθε κλάδο γεωργικών εκμεταλλεύσεων προβλέπει ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού εισοδήματος, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

#### **▪ Περιπτώσεις αμφισβήτησης**

Αν ο φορολογούμενος από τα στοιχεία που προσκομίζει, αποδείξει ότι το εισόδημά του μειώθηκε, εξ' αιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανωτέρω βία, τότε το καθαρό εισόδημα μπορεί να προσδιοριστεί με τη χρήση συντελεστή κατώτερου από τον ισχύον. Σε αυτήν την περίπτωση ο συντελεστής δεν μπορεί να είναι μικρότερος του μηδενός. Επίσης, κέρδος ή ζημία γεωργικής εκμετάλλευσης είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας παραγωγής και του συνόλου των δαπανών της παραγωγής. Έχοντας αυτό ως δεδομένο ορίζεται το καθαρό γεωργικό εισόδημα ως *το σύνολο της ακαθάριστης προσόδου αν αφαιρεθούν οι χρηματικές δαπάνες* της γεωργικής εκμετάλλευσης.

Στην *ακαθάριστη πρόσοδο* ανήκουν: α) οι εισπράξεις από τη διάθεση γεωργικών προϊόντων σε τρίτους, επιδοτήσεις και αποζημιώσεις παραγωγής, β) η αξία των γεωργικών προϊόντων, από τον παραγωγό μέχρι και την οικογένεια του καταναλωτή, γ) η ετήσια αυξομείωση της καθαρής περιουσίας της γεωργικής εκμετάλλευσης.

Στις **χρηματικές δαπάνες** ανήκουν οι παρακάτω καταβαλλόμενες ή αποτιμημένες σε χρήμα δαπάνες σε τρίτους, για την παραγωγή προϊόντων, οι οποίες συνιστούν το κόστος χρησιμοποίησης των συντελεστών παραγωγής που δεν ανήκουν στον παραγωγό: α) καταβαλλόμενο ενοίκιο σε τρίτους για ενοικίαση γεωργικών εκτάσεων, β) η αμοιβή της ξένης εργασίας, γ) η αξία των αναλώσιμων υλικών και εφοδίων (λιπάσματα, φάρμακα, καύσιμα, ζωοτροφές κτλ), δ) οι καταβαλλόμενοι τόκοι, ε) οι αποσβέσεις κεφαλαίων, στ) η αμοιβή υπηρεσιών τρίτων (τέλη, ασφάλιστρα), ζ) λοιπές σχετικές δαπάνες που αναφέρονται σε τρίτους.

### **3,4,5 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες**

Η αμοιβή της εργασίας από φορολογικής πλευράς, απαρτίζει ειδική κατηγορία (ΣΤ' κατηγορία). Αρχικά με το νόμο 3323/ 1955 πρόβαλε μια ειδική μεταχείριση του εισοδήματος, που προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες.

**Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες** είναι το προκύπτον καθ' έκαστο οικονομικό έτος, εκ μισθών, ημερομισθίων, επιχορηγήσεων, επιδομάτων, συντάξεων και γενικά από κάθε παροχή που καταβάλλεται, όπως ορίζει ο νόμος.

#### **Τι δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες**

1. **Η αποζημίωση** που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει να τεθεί, αφού αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα προβλεπόμενα σχετικά παραστατικά στοιχεία.
2. **Η υπό μορφή κινήσεως αποζημίωση**, καθώς και η εκτός έδρας καταβαλλόμενη, σε δημόσιους υπαλλήλους και υπαλλήλους νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.
3. Η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή υπό των ταμείων πρόνοιας και λοιπών ασφαλιστικών οργανισμών, στους ασφαλισμένους ή στις οικογένειές τους, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα που χορηγούνται σύμφωνα με το νόμο.
4. Δεν υπόκειται σε φόρο ποσοστό 20% από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που **καταβάλλονται αναδρομικά σε μισθωτούς συνταξιούχους, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος που ανάγεται.**
5. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους αμοιβόμενους αθλητές, από αθλητικές ενώσεις ή αθλητικά σωματεία, μέχρι 3.520 €

Επιπλέον, από το ακαθάριστο εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών *αφαιρούνται*: α) κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του δημοσίου ή τρίτου που βαρύνει το εισόδημα αυτό, β) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων.

Το ποσό που απομένει μετά τις παραπάνω εκπτώσεις, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

#### • Χρόνος απόκτησης

*Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος* από μισθωτές υπηρεσίες είναι ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος αποκτά το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος αυτού. Η διάκριση γίνεται, γιατί υπάρχουν περιπτώσεις διαφοροποιήσεων λόγω αναδρομικών αποδοχών ή καθυστερημένων δεδουλευμένων αποδοχών. Έτσι ο νόμος διαφορίζεται ανάλογα, γιατί ο χρόνος εισπραξής είναι μεταγενέστερος από το χρόνο απόκτησης του δικαιώματος. Πάντως, ο νόμος προσανατολίζεται 1) ή για τα αναδρομικά και τις πρόσθετες αμοιβές στο χρόνο πραγματικής απόκτησης, όπου και εισπράττονται 2) ή στο χρόνο που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα.

**Παρακρατήσεις:** Ο φόρος για το μισθωτό παρακρατείται από τις αποδοχές του. Ο δε παρακρατούμενος φόρος (σε υπαλληλικό μισθό) υπολογίζεται σύμφωνα με τους ορισμούς του νόμου και αποδίδεται από τον εργοδότη στο δημόσιο ταμείο κάθε 3μηνο με προσωρινές δηλώσεις.

#### **Περιπτώσεις υποκείμενες σε αυτοτελή φορολόγηση**

Οι περιπτώσεις που προβλέπεται αυτοτελής φορολόγηση είναι οι εξής:

- I. Περιπτώσεις αποζημιώσεων του Ν. 2112/ 1920 που τα έσοδα των δικαιούχων φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης. Ο φόρος υπολογίζεται με ειδικό συντελεστή 20%.
- II. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για μεταγραφή ποδοσφαιριστών και άλλους αμοιβόμενους αθλητές, που φορολογούνται με ειδικό συντελεστή 20%.
- III. Οι αμοιβές που καταβάλλονται για τις εφημερίες γιατρών, οι οποίες φορολογούνται αυτοτελώς. Το ποσό του φόρου υπολογίζεται με ποσοστό 20% στο καθαρό ποσό που καταβάλλεται στους δικαιούχους.
- IV. Φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 5% οι αποδοχές των δασκάλων και καθηγητών, που παρέχουν υπηρεσίες σε σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου σε ελληνικά σχολεία της Γερμανίας.

V. Τα επιδόματα που καταβάλλονται στις πολύτεχνες μητέρες φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 10% κατά τις ειδικές διακρίσεις του νόμου.

### **Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.**

#### **Παράδειγμα υπολογισμού**

Ο φορολογούμενος Μ. Ελευθερίου, ιδιωτικός υπάλληλος δήλωσε τα παρακάτω εισοδήματα για το έτος 2006:

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	30.240 €
-\\- από ελαιόδεντρα	
(προσδιορίζεται με τεκμαρτό τρόπο)	<u>55 €</u>
Σύνολο	30.295 €

Επίσης κατέβαλε ενοίκιο κύριας κατοικίας 1.100 € και νοσήλια 42,80 €, από τους μισθούς του παρακρατήθηκε φόρος 3.897,14 €

Η σύζυγος του Μαρία, γιατρός, δήλωσε τα εξής εισοδήματα:

Εισόδημα από μίσθωμα διαμερίσματος	3.060 €
Εισόδημα από μισθό ΙΚΑ	14.100 €
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	4.535 €
-\\- από ελαιόδεντρα	
(προσδιορίζεται με τεκμαρτό τρόπο)	<u>283 €</u>
Σύνολο εισοδήματος	21.978 €

Επίσης κατέβαλε νοσήλια 490 € και της παρακρατήθηκε φόρος από μισθωτές υπηρεσίες 424,18 €. Η δε προκαταβολή του προηγούμενου έτους ανήλθε σε 676,84 €.

Να υπολογιστεί ο φόρος που θα καταβάλλει η οικογένεια.

### **Λύση**

#### Υπολογισμός του φόρου του συζύγου

Συνολικό εισόδημα – αφορολόγητο για μισθωτούς = εναπομείναν εισόδημα  
(30.240 + 55) € – 11.000 € = 19.295 €

Το εναπομείναν φορολογείται ως εξής:

	<u>Φόρος</u>
2000 * 15% =	300 €
10.000 * 30% =	3.000 €
<u>7.295</u> * 40% =	<u>2.918 €</u>
19.295	<b>6.218 €</b>

Σύνολο εναπομείναν φόρου – μειώσεις φόρου = 6.218 € – 123,94 = **6.094,06 €**



Εναπομείναν φόρος – παρακρατηθής φόρος =  $3.897,14 / 6.094,06 - 3.897,14 =$   
= **2.196,92 €** ← φόρος συζύγου

#### Υπολογισμός του φόρου της συζύγου

Συνολικό εισόδημα – αφορολόγητο = εναπομείναν εισόδημα

$(14.100 + 3.060 - 10\% + 4.535 + 283) - 11.000 = 10.672 €$

Το εναπομείναν φορολογείται ως εξής:

#### Φόρος

$2000 * 15\% = 300 €$

$8.672 * 30\% = 2.601,6 €$

10.672

$3.060 * 1,5\% = 45,90 €$  ← συμπληρωματικός φόρος

**σύνολο 2.947,5 €**

+ 1.621,13 € ← παρακράτηση φόρου 55% για το επόμενο έτος

**Σύνολο 4.568,63 €**

+ 110,16 € ← χαρτόσημο ενοικίων (  $3.060 * 3,6\%$  )

**4.678,79 €**

Από το σύνολο αφαιρούμε το παρακρατηθέν από μισθωτές υπηρεσίες και την προκαταβολή προηγούμενου έτους

$4.678,79 € - 1.100,72 = 3.578,07 €$  ← φόρος συζύγου

Η οικογένεια θα καταβάλλει συνολικό φόρο: **2.196,92 € + €3.578,07 € = 5.774,99 €**

### **3,4,6 Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα**

Το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα εντάσσεται στη Ζ' κατηγορία. Η κατηγορία αυτή αναφέρεται στους επαγγελματίες και τις αμοιβές τους, που προκύπτουν από τις υπηρεσίες που τους παρέχουν. Επίσης, ανήκει και το εισόδημα από κάθε άλλη πηγή που δεν μπορεί να ενταχθεί κάπου αλλού. Χαρακτηριστικό γνώρισμα του εισοδήματος αυτού είναι η παροχή ανεξαρτήτων υπηρεσιών από τα πρόσωπα που τις ασκούν, καθώς για την άσκηση αυτών απαιτούνται ειδικές ή επιστημονικές γνώσεις.

*Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα* είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του γιατρού, οδοντίατρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, μαίας, ψυχολόγου, δικηγόρου, αρχιτέκτονα, τοπογράφου, μηχανικού, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, σχεδιαστή,

συγγραφέα, ξεναγού, καθηγητή, δασκάλου, γλύπτη, ηθοποιού, χορευτή, διακοσμητή, αναλυτή, ερευνητή, λογιστή, φοροτέχνη, κοινωνιολόγου.

### **Εισόδημα που δεν μπορεί να ενταχθεί αλλού, εκτός της Ζ' κατηγορίας**

Στο εισόδημα αυτό εντάσσεται και κάθε άλλη αμοιβή που καταβάλλεται:

α) σε εμπειρογνώμονες, εκκαθαριστές, διαιτητές, ελεγκτές ΑΕ, β) σε συγγραφείς και μουσουργούς από τα συγγραφικά εν γένει δικαιώματα αυτών γ) σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες, για την συμμετοχή τους σε παντός είδους επιτροπές ή συμβούλια που λειτουργούν στο δημόσιο, στα ΝΠΔΔ ή στα ΝΠΙΔ, σωματεία, δ) η διατροφή που επιδικάστηκε στο / στη σύζυγο ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη, ε) οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε ορισμένους ελευθέρους επαγγελματίες, όπως: αρχιτέκτονα, μηχανικού τοπογράφου, λόγω της καθυστέρησης στην είσπραξη των αμοιβών.

**Χρόνος κτήσης του εισοδήματος** θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο το εισέπραξε.

**Είσπραξη** είναι η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει αναγγελία στον δικαιούχο.

Επισημαίνεται ότι το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που αντιπροσωπεύει εργασίες 2 ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται μεταγενέστερα, κατανέμεται ανάλογα για να φορολογηθεί.

### **Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα**

**Ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών** είναι το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

Από το ακαθάριστο εισόδημα, εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες, μόνο όταν αποδεικνύεται η καταβολή τους από νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου. Ειδικά, για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων των επιβατικών ΙΧ, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελεύθερου επαγγέλματος, εκπίπτει ποσοστό 25%, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου, από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.

**Καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα** είναι εκείνο που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στο φορολογικό νόμο.

Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου ( υπολογισμός καθαρού εισοδήματος με ειδικούς συντελεστές) προκύπτει ότι **οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με**

το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες), ο προϊστάμενος της ΔΟΥ δικαιούται να **προσαυξήσει το συντελεστή** αυτό μέχρι ποσοστό 20%, όπως ορίζει ο νόμος

### **Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα**

#### **▪ Λογιστικός προσδιορισμός**

Για να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα αυτού, η επαγγελματική δαπάνη που το βάρυνε και οι σχετικές αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων, εφόσον αυτές έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο του από τη ΔΟΥ.

Ο παραπάνω τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος είναι ο **λογιστικός**, όπου τα *καθαρό εισόδημα είναι το υπόλοιπο μετά την έκπτωση των επαγγελματικών δαπανών που το βαρύνουν.*

Ο λογιστικός τρόπος προβλέπεται από τις γενικές διατάξεις φορολογίας, εφόσον τηρούνται βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας. Το αποτέλεσμα, θετικό ή αρνητικό, προκύπτει λογιστικά αν αφαιρεθεί το σύνολο των εσόδων και εξόδων τα οποία ο υπόχρεος έχει καταχωρήσει στα βιβλία του.

#### **▪ Τεκμαρτός (εξωλογιστικός) προσδιορισμός**

**Τεκμαρτός προσδιορισμός** εισοδήματος είναι όταν ο υπόχρεος δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία που ορίζει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά είναι **ανεπαρκή και ανακριβή**. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, το προσωπικό που απασχολεί κτλ. Ακόμα οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών, ανάλογα με την κατηγορία επαγγέλματος.

Εξωλογιστικό αποτέλεσμα = ακαθάριστα έσοδα x μοναδικό συντελεστή καθαρών αμοιβών

### **Εφαρμογή του φόρου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα**

#### **Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>**

Ο Β. Βλάχος είναι νέος ελεύθερος επαγγελματίας, οδοντίατρος. Για το οικονομικό έτος 2006 δήλωσε εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα 9.159,54 Ε, κατέβαλε εισφορές στο ασφαλιστικό ταμείο ΤΣΑΥ 3.110,67 Ε. η σύζυγος του Μαρία είναι συμβολαιογράφος και δήλωσε εισόδημα 24.406,05 Ε. έχουν ιδιόκτητη κατοικία 120τμ και δεν έχουν παιδιά.

Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που θα καταβάλλει η οικογένεια.

- Η προκαταβολή φόρου για το προηγούμενο έτος ήταν 172,94 € και 9.616,4 € για τον καθένα.

### Λύση

#### Υπολογισμός του φόρου του συζύγου

Δηλωθέν εισόδημα 9.159,54

- εισφορές στο ασφαλιστικό

ταμείο -3.110,67

φορολογητέο εισόδημα 6.049,27

Σύμφωνα με την κλίμακα φορολογίας του εισοδήματος φυσικών προσώπων, δεν προκύπτει φόρος για το ποσό 6.049,27 € και θα του επιστραφεί η προκαταβολή φόρου του 2005 που ήταν 172,94 €

#### Υπολογισμός του φόρου της συζύγου

Δηλωθέν εισόδημα 24.406,05

Φόρος που αναλογεί 4.087,42 \*

προκαταβολή φόρου 2.248,08

Σύνολο **6.335,50 \***

- προκαταβολή προηγούμενου

έτους -9.616,40

-3.280,90 ← ποσό που θα επιστραφεί

Επειδή το αποτέλεσμα για την οικογένεια είναι αρνητικό έχουμε επιστροφή φόρου:

$3.280,90 + 172,94 = 3.453,84$  €

\* ο υπολογισμός του φόρου έγινε βάση της κλίμακας του 2006

Το αφορολόγητο του συζύγου είναι 9.500 € και δεν φορολογείται.

Το εισόδημα της συζύγου είναι:  $24.406,05 - 9.500 = 14.906,05$  € και υπολογίζεται ως εξής:

$$3.500 * 15\% = 525$$

$$10.000 * 30\% = 3.000$$

$$1.406,5 * 40\% = \underline{562,42}$$

**Σύνολο 4.087,42**

\*\*Προκαταβολή φόρου

(55% \* 4.087,42) 2.248,08

**6.335,50**

## Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Ο Αχιλλέας που ασκεί το επάγγελμα του Λογιστή, δήλωσε για το έτος 2006 τα παρακάτω:

α) από ελευθέριο επάγγελμα 17.426,94

β) από ενοίκιο διαμερίσματος 8.056

Ο παρακρατηθείς φόρος από την άσκηση του επαγγέλματος ανήλθε στα 2.070,74 €.

Η σύζυγός του, Μαργαρίτα δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση ενός καταστήματος 8.400 € και ενός διαμερίσματος 8.056 €. Δήλωσε γεωργικό εισόδημα από ελαιόδεντρα (προσδιορίζεται με τεκμαρτό τρόπο) 2.750 €.

Την οικογένεια βαρύνει ένα ανήλικο τέκνο. Ο σύζυγος κατέβαλε σε ασφαλιστικό ταμείο (TEBE) 3.068,95 €. Η προκαταβολή φόρου του 2005 ήταν 862,49.

Να υπολογιστεί και να βρεθεί το ποσό του φόρου που θα καταβάλλει η οικογένεια.

### Λύση

#### Ο σύζυγος

ελευθέριο επάγγελμα 17.426,94

ενοίκιο διαμερίσματος

(8.056\* 10% - 8.056) 7.250,40

Σύνολο **24.677,34**

- εισφορές στο ασφαλιστικό

ταμείο -3.068,95

- απαλλαγή για ο τέκνο -1.000

Σύνολο **21.608,39**

Υπολογισμός φόρου κλίμακας:

21.608,39 – 9.500 (αφορολόγητο) = 12.108,39

3.500\* 15% = 525

8.608,39\* 30% = 2.528,52

3.107,52

Ακαθάριστο εισόδημα

από ακίνητα (8.056 \* 1,5%) + 120,84

3.228,36

Φόρος - παρακρατηθείς φόρος = 3.228,36 - 2.070,74 = **1.157,62**

+ χαρτόσημα από εισόδημα ακινήτων

(8.056 \* 1,3%) + 290,02

**Σύνολο καταβολής συζύγου 1.447,64**

### Η σύζυγος

εισόδημα από εκμίσθωση ενός καταστήματος  
(8.400 – 5%) 7.980

εισόδημα από εκμίσθωση ενός διαμερίσματος  
(8.056 – 10% ) 7.250,40

γεωργικό εισόδημα από ελαιόδεντρα 2.750

**Σύνολο 17.980,40**

Φόρος κλίμακας 2.019,12

Συμπληρωματικός φόρος από ακίνητα  
( 16.456 \* 1,5%) 246,84  
2.265,96

προκαταβολή φόρου επόμενης χρονιάς  
(55% \* 2.265,96) 1.246,28

Φόρος κλίμακας + προκαταβολή φόρου επόμενης χρονιάς - προκαταβολή φόρου του 2005 + τέλη χαρτοσήμου = (2.019,12 + 1.246,28 - 862,49) + ( 16.456 \* 3,6%) = 2.649,75 + 592,42 = **3.242,17 €**

Συνολικός φόρος της οικογένειας: **1.447,64 + 3.242,17 = 4.689,81 €**

### **3,5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ**

#### **Ο συνεταιρισμός και τα δομικά χαρακτηριστικά του**

*Συνεταιρισμός* είναι μια ελεύθερη ένωση προσώπων, με μεταβλητό κεφάλαιο και αποτελείται από συνεταίρους, όπου έχουν και αυτοί μεταβλητό αριθμό. Σκοπός του είναι η προαγωγή της ιδιωτικής οικονομίας των μελών του. Σύμφωνα με την εμπορική και φορολογική νομοθεσία, ο συνεταιρισμός είναι εμπορική εταιρία, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών του. Επίσης, οι συνεταιρισμοί και οι συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, emπίπτουν από πλευράς υπαγωγής στο Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίων, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 1676/ 1986.

Σημειώνεται ότι ο συνεταιρισμός αποκτά την εμπορικότητα του κατά το τυπικό κριτήριο και είναι μια ιδιότυπη εταιρία, που τα εταιρικά μερίδια είναι ονομαστικά και δεν μπορεί να γίνει εκχώρηση αυτών σε τρίτο μη συνέταιρο. Είναι πιθανόν, να απαγορευτεί με το καταστατικό του συνεταιρισμού, η εκχώρηση της συνεταιριστικής μερίδας.

## **Φορολογική διάσταση**

Ο συνεταιρισμός σύμφωνα με το άρθρο 101 υπάγεται στη φορολογία νομικών προσώπων και θεωρείται υποκείμενο φόρου. **Φορολογείται**, ανάλογα με τα συνολικά καθαρά κέρδη του συνεταιρισμού, τα οποία διατίθενται για το σχηματισμό αποθεματικού ή αποθεματικών, παρακρατώντας το 10% και το υπόλοιπο για διανομή στους συνεταιίρους. Σε περίπτωση ζημιών χρησιμοποιείται για κάλυψη το τακτικό αποθεματικό και αν δε φτάσει και το έκτακτο. Για τους συνεταιρισμούς και τις ενώσεις του, καθιερώνεται ως αντικείμενο φόρου το καθαρό εισόδημα ή το κέρδος, που αποκτούν στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Δηλαδή, όταν οι συνεταιρισμοί χορηγούν εκπτώσεις στα μέλη τους, αυτές αφαιρούνται, για να γίνει ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, αλλά (όπως και τα διανεμόμενα κέρδη μερίσματα), λαμβάνονται από το υπόλοιπο των πραγματικών κερδών που απομένει, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου.

### **Τι δεν θεωρείται εισόδημα του συνεταιρισμού**

1) **Τα χρηματικά ποσά που δεν προήλθαν** από συγκεκριμένη δραστηριότητα, αλλά από τις **συνδρομές** των μελών του καθώς και από τις **έκτακτες εισροές** που επιβλήθηκαν. Κατά το καταστατικό τα έσοδα αυτά αποτελούν **πόρους** για να αντιμετωπίσουν τις λειτουργικές ανάγκες. 2) **Η περίπτωση πώλησης οικοπέδων του συνεταιρισμού**, προς τα μέλη του με **υπερτίμημα**. Η διαφορά του υπερτιμήματος εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού και χρησιμοποιείται για την εκτέλεση έργων κοινής ωφέλειας, χωρίς χρονικό περιορισμό, που εξυπηρετούν τις ανάγκες των οικιστών και των μελών του.

**Αντικείμενο του φόρου του συνεταιρισμού** είναι το καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που αποκτούν στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν την αφαίρεση των εκπτώσεων στα μέλη τους. Δηλαδή, στην περίπτωση που οι συνεταιρισμοί χορηγούν εκπτώσεις στα μέλη τους, αυτές δεν αφαιρούνται, αλλά λαμβάνονται από το υπόλοιπο των πραγματικών κερδών που απομένει, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου.

## **Εφαρμογή στη φορολογία κερδών των προμηθευτικών συνεταιρισμών**

### **Παράδειγμα**

Προμηθευτικός συνεταιρισμός φαρμακοποιών πραγματοποίησε κατά τη χρήση 2005 καθαρά κέρδη 300.000 €. Το αποτέλεσμα αυτό προέκυψε μετά την αφαίρεση ποσού έκπτωσης 60.000 € που χορηγήθηκε κατόπιν έγκρισης της γενικής συνέλευσης των μελών του. Σε κάθε μέλος πραγματοποίησε αγορές πάνω από 23.477 € ( το 10% περίπου σε όσα μέλη τις

πραγματοποίησαν). Η γενική συνέλευση των μελών που έγινε 30/04/06 ενέκρινε την παραπάνω απόφαση και αποφάσισε να διανέμει το μέρισμα 70.000 € κατ' αναλογία των συνεταιριστικών μεριδίων τους.

Να προσδιοριστεί ο φόρος που θα καταβληθεί από το συνεταιρισμό αυτό.

### **Λύση**

καθαρά κέρδη	300.000
+ χορηγηθείσες εκπτώσεις	<u>60.000</u>
Σύνολο κερδών	<b>360.000</b>

Φόρος:  $360.000 * 35\% = 126.000$

Υπόλοιπο κερδών:  $360.000 - 126.000 = 234.000$

### **Διάθεση κερδών**

Έκπτωση	60.000
Μέρισμα	70.000
Διάφορα αποθεματικά	<u>83.477</u>
Σύνολο	<b>213.477</b>

## **3,6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

### **Τεχνικές επιχειρήσεις και ιδιοτυπία των κατασκευών**

*Τεχνικές επιχειρήσεις* είναι εκείνες που αναλαμβάνουν την εκτέλεση τεχνικών έργων είτε είναι ιδιωτικά είτε δημόσια, για λογαριασμό του εργοδότη έναντι εργολαβικού ανταλλάγματος, που προκύπτει ύστερα από συμφωνία και προϋποθέσεις.

Οι εργολαβικές και τεχνικές επιχειρήσεις εμφανίζουν ιδιομορφίες, όπως είναι η εκτέλεση και η αποπεράτωση των έργων που είναι χρονοβόρες και υπερβαίνουν μια και παραπάνω χρήσεις.

Τα έργα με κριτήριο την *ιδιοτυπία των κατασκευών χωρίζονται* σε: α) έργα υπό κατασκευή ή υπό εκτέλεση, β) ημιτελή έργα, γ) αποπερατούμενα έργα κτλ. Έτσι δημιουργούνται και στη φορολογία διάφορα προβλήματα σχετικά με το κόστος των έργων. Δηλαδή, αν πρέπει να ενσωματωθεί ο τόκος του κεφαλαίου στο κόστος, αν τα έξοδα κατασκευής θα βαρύνουν το κόστος και σε ποια τιμή πρέπει να αποτιμώνται τα τεχνικά έργα. Κατά συνέπεια, έχει



καθιερωθεί και **ειδική φορολογία** για τις τεχνικές επιχειρήσεις και τα εργολαβικά έργα, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ΚΦΕ.

Με τον όρο **κατασκευή - κτιριοδομική κατασκευή** εννοούμε τη δημιουργία με σύνθεση ή κατεργασία ιδιωτικών ή δημοσίων τεχνικών έργων και οικοδομημάτων. Επίσης, περικλείει και τον υπολογισμό που γίνεται κατά τη μελέτη και εκτέλεση του έργου. Λόγω των ιδιαιτεροτήτων των τεχνικών επιχειρήσεων, ο νόμος τις διακρίνει σε: α) οικοδομικές, β) εργοληπτικές δημοσίων έργων, γ) εργοληπτικές ιδιωτικών έργων, δ) επιχειρήσεις μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων. Από τις κατηγορίες των τεχνικών επιχειρήσεων θα διαγράψουμε τη μορφή της οικοδομικής επιχείρησης, που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών (καταστήματα, γραφεία, διαμερίσματα). Δεν επρόκειτο για επιχειρήσεις μεταπώλησης ακινήτων, που αντικείμενό τους είναι η αγορά και πώληση οικοδομών, αλλά για **κατασκευαστικές οικοδομικές επιχειρήσεις**. Σε αυτές τις επιχειρήσεις πρέπει να υπάρχει και το στοιχείο της **ανέγερσης**, εκτός από το στοιχείο της πώλησης.

### **Προσδιορισμός του καθαρού κέρδους των τεχνικών επιχειρήσεων**

Οι οικοδομικές επιχειρήσεις, σε αντίθεση με τις επιχειρήσεις μεταπώλησης ακινήτων, προβάλλουν καθαρά τον κατασκευαστικό τομέα τους και έχουν **ειδικό τρόπο φορολόγησης**. Αυτό συμβαίνει επειδή το καθαρό κέρδος τους αντιμετωπίζεται τεκμαρτά, με τη χρήση συντελεστή 15% στα ακαθάριστα έσοδα. Όταν η επιχείρηση δεν ανεγείρει η ίδια οικοδομή σε οικόπεδό της και δεν αναθέτει σε τρίτο την ανέγερση για λογαριασμό της, αλλά την ανεγείρει με το **σύστημα της αντιπαροχής** από την πώληση διαμερισμάτων που περιήλθαν σε αυτήν ως εργολαβικό αντάλλαγμα της, τότε το εισόδημα που αποκτά θεωρείται **εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις** και φορολογείται με τις διατάξεις του εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων.

Όσον αφορά τους συντελεστές καθαρού κέρδους των εργοληπτικών επιχειρήσεων υπάρχουν οι εξής κατηγορίες:

1. Για την κατασκευή δημόσιων τεχνικών έργων ο συντελεστής είναι 10%
2. Για την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ο συντελεστής είναι 12%
3. Για την εκτέλεση τεχνικών έργων, χωρίς τη χρήση ίδιων υλικών, ο συντελεστής είναι 25%.

Οι συντελεστές αυτοί μπορεί να μεταβληθούν ή να προσ αυξηθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου.

**Ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εισοδήματος** της επιχείρησης, θεωρείται η μέρα από την οποία συμπληρώνονται 2 χρόνια με την υπογραφή του προσυμφώνου. Η εφαρμογή του **τεκμαρτού τρόπου επιβολής του φόρου**, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει να γίνεται

σε κάθε πράξη που έχει μεταβίβαση και ισοδυναμεί με πώληση, όπως η ανταλλαγή, η εισφορά του ακινήτου κτλ.

Σημειώνουμε ότι από το 2003, υπήρξαν κάποιες τροποποιήσεις του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001, σχετικά με το προβλεπόμενο τεκμαρτό τρόπο προσδιορισμού του καθαρού κέρδους των οικοδομικών επιχειρήσεων. Οι νέες αυτές διατάξεις αναφέρουν, ότι οι εργοληπτικές ΑΕ και οι κοινοπραξίες, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος. Έτσι τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων θα πάντουν να προσδιορίζονται τεκμαρτά, αλλά με το λογιστικό τρόπο.

Επίσης, στις τεχνικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την κατασκευή δημόσιων τεχνικών έργων, εμπίπτουν και τα εξής: έργα Δημοσίου, Δήμων, δημοσίων επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας ή οργανισμών και γενικά των ΝΠΔΔ.

— Τα Δημόσιο προβαίνει σε **παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%**, που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου κατά την πληρωμή.

— Με τη φορολογία αλλοδαπών τεχνικών εταιριών και οργανώσεων που αναλαμβάνουν άμεσα την εργοληπτική κατασκευή δημοσίων ή ιδιωτικών εργοληπτικών έργων στην Ελλάδα, με την παρακράτηση του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση.

### **Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων τεχνικών επιχειρήσεων**

**Ως ακαθάριστα έσοδα υποβάλλονται:** α) τα έσοδα από πώληση αναγεργμένων οικοδομών, β) η αντικειμενική ή πραγματική αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων που περιέχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των ΟΕ, ΕΠΕ, κοινοπραξιών, γ) τα εργολαβικά ανταλλάγματα που προκύπτουν μέσα στη χρήση μειωμένα με τα ποσά των εγγυήσεων, δ) η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης, χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

Τα **καθαρά κέρδη** βρίσκονται με τη χρήση **συντελεστή 15%** στα ακαθάριστα έσοδα. Όταν η εταιρία δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 100%. Επίσης, προσαυξήσεις του συντελεστή θα υπάρξουν αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία ως πραγματοποιηθείσες, βρίσκονται σε **προφανή δυσαναλογία** σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ έχει το δικαίωμα να προσαυξήσει το συντελεστή μέχρι 60%. **Προφανής δυσαναλογία δεν θεωρείται** όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών κατασκευής και πραγματικού κόστους κατασκευής, είναι μέχρι 20%.

Σχετικά με τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων, έχουμε να σημειώσουμε τα παρακάτω: **A)** Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με εργολαβική κατασκευή των έργων του δημοσίου, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα **εργολαβικά ανταλλάγματα**, που μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης. Για την **εισφορά** στην οποία μετέχει ο εισφέρων ανάδοχος, ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται **τα αποκτώμενα από την εταιρία κι η εισφορά αυτή δεν θεωρείται υπεργολαβία**.

**B)** Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με εργολαβική κατασκευή των **ιδιωτικών τεχνικών έργων**, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η **αξία του έργου που εκτελέστηκε** κατά τη χρήση. Επίσης, για την εκτέλεση του έργου **χωρίς την χρησιμοποίηση ίδιων υλικών**, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη χρήση, χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

### **Εφαρμογή στη φορολογία κερδών τεχνικών εταιριών**

#### **Παράδειγμα ανώνυμης τεχνικής επιχείρησης**

Η εταιρία ΤΕΧΝΙΚ ΑΕ κατά τη χρήση 2006 πραγματοποίησε κέρδη 200.000 € από τα οποία διανέμονται ως μέρισμα και αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου 52.000 €. Τα τεκμαρτά κέρδη ( άρθρο 34 Ν. 2238/ 1994) ανήλθαν στο ποσό των 170.000 €. Οι μετοχές είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ.

Να προσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος που οφείλει η ΑΕ.

#### **Λύση**

Πραγματικά κέρδη	200.000
- τεκμαρτά κέρδη	<u>170.000</u>
Διαφορά κερδών	30.000

Το μέρος από τα επιπλέον αυτά κέρδη που αντιστοιχεί στα διαμενόμενα, πρέπει να προστεθεί στα τεκμαρτά κέρδη, μετά από αναγωγή του σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρο.

τεκμαρτά κέρδη	170.000
μέρος των επιπλέον κερδών	<u>12.000*</u>
σύνολο φορολογητέων κερδών	182.000

\*  $52.000 \times (30.000 / 200.000) = 7.800 \text{ €}$  ← ποσό κερδών

$7.800 \times (35 / 65) = 4.200 \text{ €}$  ← φόρος

**$7.800 + 4.200 = 12.000 \text{ €}$  ← μικτό ποσό**

Ο συντελεστής φόρου είναι 35% και  
ο φόρος είναι:  $182.000 * 35\% = 63.700 \text{ €}$  φόρος κερδών

### **3,7 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Ως γνωστό, είναι μεγάλη η σημασία των επενδύσεων των αλλοδαπών εταιριών σε τρίτη χώρα και ο ρόλος που παίζουν στην οικονομική ανάπτυξη. Με αυτά, η μετατροπή του χρηματικού κεφαλαίου αλλοδαπής προέλευσης σε τεχνητό κεφάλαιο, συνδέεται με την κρατική ενθάρρυνση, που αποκαλύπτεται μέσα στις υπάρχουσες νομοθετικές ρυθμίσεις.

Από τα παραπάνω βλέπουμε, τα κρατικά ενδιαφέροντα για την *εγκατάσταση αλλοδαπών εταιριών* στη χώρα μας. Μετά από ειδικές απαιτήσεις του Ν. 89/ 1967 στην Ελλάδα, επιχειρήθηκε η προέλευση ξένων επενδύσεων μέσω παροχής εκτενών φορολογικών, δασμολογικών και άλλων κινήτρων στις ξένες εμποροβιομηχανικές εταιρίες, προκειμένου να διεξάγουν από αυτήν οικονομικές δραστηριότητες και εκτός χώρας.

Η Ελλάδα με την ψήφιση του Ν 2992/ 2002, αναίρεσε ότι ίσχυε με τον προηγούμενο νόμο, δηλ. ότι τα μέτρα που καλύπτονται δεν είναι συμβατά με την κοινοτική νομοθεσία και ότι έπρεπε να λάβει μέτρα για το τέλος της χορήγησης των ευεργετημάτων. Έτσι με το νέο νόμο, καθιέρωσε ένα σαφές και συμβατό νομοθετικό πλαίσιο, προς το Ευρωπαϊκό Δίκαιο.

Κατά τις τροποποιήσεις του νόμου, λοιπόν, θεσπίστηκε ότι **δεν θα εφαρμόζονται οι δασμολογικές και φορολογικές απαλλαγές** και διευκολύνσεις που προβλέπονται για τις αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές εταιρίες, που εγκαταστάθηκαν από 1/1/2002 και μετά. Οι επιχειρήσεις που είχαν εμπέσει στο παλιό Ν. 89/ 1967, αντιμετώπισαν πρόβλημα ως προς το καθεστώς της φορολόγησης τους. Έτσι, μετά την 31/12/2005, **θα δραστηριοποιούνται αποκλειστικά στην παροχή συντονιστικών – διοικητικών υπηρεσιών** σε συνδεδεμένες με αυτές, εκτός Ελλάδος εταιρίες.

#### **Δυνατότητα εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπών εταιριών**

Η δυνατότητα εγκατάστασης γενικά, παρέχεται τόσο σε ελληνικές, όσο και σε αλλοδαπές εταιρίες. Τα κέρδη αυτών θα υπόκεινται στους ισχύοντες κάθε φορά συντελεστές φόρου εισοδήματος. Σχετικά με τον υπολογισμό των κερδών των επιχειρήσεων αυτών, θα γίνεται με τη μέθοδο *cost- plus*, δηλαδή με την προσθήκη ενός καθορισμένου ποσοστού κέρδους επί των δαπανών και αποσβέσεων των εν λόγω εταιριών, μείον του φόρου εισοδήματος. Το δε ποσοστό κέρδους που θα εφαρμόζεται εκάστοτε επί του κόστους, θα ποικίλλει και θα καθορίζεται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών.

Για τον προσδιορισμό του ακριβούς ύψους του ποσοστού κέρδους, λαμβάνονται υπόψιν

1) το είδος των **συντονιστικών – διοικητών υπηρεσιών** που παρέχονται από την κάθε επιχείρηση, 2) **ο κλάδος που δραστηριοποιείται** ο όμιλος και οι οδηγίες του ΟΟΣΑ προς τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές. Το ποσοστό αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο του 5% του κέρδους και καμία απαλλαγή δεν παρέχεται από άμεσους ή έμμεσους φόρους.

Η δυνατότητα εγκατάστασης, στην Ελλάδα, αλλοδαπών εταιριών θα γίνεται μόνο αν αποκλειστικός σκοπός τους είναι η παροχή συντονιστικών και διοικητικών υπηρεσιών, σε κεντρικά καταστήματα ή σε συνδεδεμένες με αυτές εταιρίες, που είναι εκτός Ελλάδας. Έτσι με την κατάργηση των προνομίων, η μέθοδος **cost- plus** θα λειτουργεί σαν μέθοδος υπολογισμού των ακαθάριστων εσόδων των εταιριών αυτών.

Τέλος, καταργείται η κατάθεση εγγυητικών επιστολών για την τήρηση των όρων της άδειας που έπρεπε να λάβουν για την εγκατάστασή τους, οι αλλοδαπές εταιρίες.

### **3,8 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (ΕΠΕ)**

Η ΕΠΕ καθίσταται υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων από το χρόνο που αποκτά αυτή νομική προσωπικότητα και ιδιαίτερα από τη δημοσίευση μιας περίληψης του καταστατικού της στην εφημερίδα της κυβερνήσεως.

Η φορολογική μεταχείριση της ΕΠΕ ακολουθεί τον συνδυασμό των προσωπικών και κεφαλαιουχικών στοιχείων που την διέπουν, με απόκλιση περισσότερο προς τις κεφαλαιουχικές. Έτσι ο ΚΦΕ (κώδικας φορολογίας εταιριών) από φορολογική πλευρά την εντάσσει στις διατάξεις που εμπίπτουν η ΑΕ και άλλα κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα.

Επίσης, υπάρχει και η περίπτωση της **Μονοπρόσωπης ΕΠΕ**, που προστέθηκε στο Ν 3190/1955 άρθρο 43 και αναφέρει ότι η ΕΠΕ είναι δυνατόν να συσταθεί με πάνω από ένα άτομα ή να καταστεί μονοπρόσωπη, κατά τις ειδικές ρυθμίσεις του νόμου.

#### **Προηγούμενη και ισχύουσα φορολογική μεταχείριση της ΕΠΕ**

Η ΕΠΕ, πριν το 1992, δεν αποτελούσε υποκείμενο φόρου για τα κέρδη που αποκτούσε, αλλά με βάση την τότε αντίληψη τα κέρδη φορολογούνταν στο όνομα των εταιριών, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής που είχε ο καθένας. Με την ισχύ του Ν. 2065/1992 η φορολογική μεταχείριση των κερδών της ΕΠΕ άλλαξε και οι εταιρίες κατέστησαν υποκείμενο φορολογίας και όχι οι εταίροι και η φορολόγηση των κερδών.

Έτσι, μετά απ' αυτά τα κέρδη φορολογούντο στο όνομα του νομικού προσώπου στο σύνολό τους, μόνο αν δεν υπήρχε διαχειριστής εταίρος. Όταν όμως υπήρχε, είχε θεσπιστεί

επιχειρηματική αμοιβή για αυτούς, οπότε το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής φορολογείται στο όνομα των δικαιούχων εταιριών και ότι απέμενε μετά τον υπολογισμό αυτής, φορολογείτο στο όνομα της ΕΠΕ.

Σήμερα, με το άρθρο 8 του Ν. 3091/ 2002, καταργήθηκε το δικαίωμα της λήψης της επιχειρηματικής αμοιβής από τους διαχειριστές της ΕΠΕ. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα, το σύνολο των κερδών της ΕΠΕ να φορολογείται στο όνομα της εταιρίας, με τον συντελεστή κερδών που ισχύει σήμερα.

Το εισόδημα το οποίο θα προκύψει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1/1/2007 και έπειτα, ο υπολογισμός του φόρου θα γίνεται με συντελεστή 25%. Ειδικά για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1/1/2005, ο συντελεστής φορολογίας είναι 32%, ενώ όταν αρχίζουν από 1/1/2006 ως 31/12/2006 ο συντελεστής είναι 29%.

**Η δήλωση της ΕΠΕ υποβάλλεται** σε 2 αντίτυπα μέχρι τη 10<sup>η</sup> μέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σε αυτήν. Ο φόρος εισοδήματος και η βεβαιούμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος, που οφείλονται με τη δήλωση, καταβάλλονται σε 5 ισόποσες δόσεις μηνιαίες, από τις οποίες η 1<sup>η</sup> δίνεται μαζί με την εμπρόθεσμη δήλωση και οι άλλες 4 την τελευταία εργάσιμη μέρα των 4<sup>ων</sup> επόμενων μηνών από την υποβολή της δήλωσης.

Επίσης, στον κύριο φόρο εισοδήματος επιβάλλεται και **ο συμπληρωματικός φόρος** στο τυχόν εισόδημα από ακίνητα που αποκτά η ΕΠΕ. Ο φόρος αυτός, υπολογίζεται για τα νομικά πρόσωπα με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, χωρίς να υπερβαίνει το ποσό του φόρου εισοδήματος.

**Προκαταβολή φόρου** είναι το ποσό ίσο με το 65% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου που έληξε, εκπίπτουν όμως τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση.

Η προκαταβολή του φόρου βεβαιώνεται και με την προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ΕΠΕ που έχει τεθεί υπό εκκαθάριση. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για τα εισοδήματα κάθε χρόνου, εντός μηνός από τη λήξη αυτού, εφόσον η εκκαθάριση διαρκεί πάνω από έτος.

## **Προσδιορισμός φόρου των ΕΠΕ - Εφαρμογές**

### **Παράδειγμα 1**

Η " Πausανίας Περούτζης ΕΠΕ " με αντικείμενο εργασιών αθλητικά είδη και έδρα τον Πειραιά έχει 2 διαχειριστές εταίρους, τον Περούτζη και τον Παυλάτο, με ποσοστό συμμετοχής 50% ο καθένας. Κατά τη χρήση 1/ 1/04- 31/1/04 πραγματοποίησε ακαθάριστα

έσοδα 16.738.121,14 € και κέρδη βάση ισολογισμού 2.040.878,13 €. Πραγματοποίησε αφορολόγητο αποθεματικό του Ν.3220/ 2004 306.146,72 €. Είχε δε πραγματοποιήσει και ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων 5.000 €. Ο φόρος που καταβλήθηκε το 2003 ήταν 314.635,47 € και παρακρατήθηκε φόρος 7.174,57 € για προμήθειες στο Δημόσιο. Ο συντελεστής φορολόγησης είναι 35%, ο συμπληρωματικός φόρος ακινήτων 3% και χαρτόσημο 3% και ΟΓΑ 20%.

- Να υπολογιστούν :
1. τα φορολογητέα κέρδη
  2. ο φόρος που αναλογεί
  3. ο συμπληρωματικός φόρος και το χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου των ακινήτων.
  4. η προκαταβολή για το επόμενο έτος
  5. το χαρτόσημο κερδών και ο ΟΓΑ χαρτοσήμου

### Λύση

Κέρδη του ισολογισμού	2.040.878,13
- το αφορολόγητο αποθεματικό	<u>306.146,72</u>
<b>(1) φορολογητέα κέρδη</b>	<b>1.734.831,41</b>
<b>(2) φόρος που αναλογεί</b>	
(1.734.831,41 * 35%)	<b>607.190,99</b>
<b>(3) συμπληρωματικός φόρος ακινήτων</b>	
( 5.000 * 3%)	<u>150</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>607.340,99</b>
- φόρος που καταβλήθηκε	314.635,47
- φόρος που παρακρατήθηκε	7.174,57
<b>(4) Χρεωστικό ποσό</b>	<b>285.530,95</b>
+ προκαταβολή επόμενου έτους	
(607.190,99 + 150)* 55% - 7.174,57=	326.862,97
χαρτόσημο 3% στο ακαθάριστο	
εισόδημα ακινήτων 5.000* 3%	150
ΟΓΑ (150* 20%)	<u>30</u>
<b>Συνολικό χρεωστικό ποσό</b>	<b>612.573,92</b>
Χαρτόσημο κερδών	
2.040.878,13* 1%= 20.409,78	
<b>(5) ΟΓΑ χαρτοσήμου</b>	
( 20.409,78* 20%)= <u>4.081,96</u>	<b>24.491,74</b>

### Παράδειγμα 2

Η εταιρία «Γ Κουντουράς ΕΠΕ» με αντικείμενο εργασιών τις εκδόσεις, που παρουσίασε κατά τη χρήση 2005 (οικονομικό έτος 2006) κέρδη 26.000 € και της παρακρατήθηκε φόρος

από πωλήσεις στο δημόσιο 1.600 €. Επίσης, είχε έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων 15.000 € και έσοδα από παραχώρηση χρήσης ευρεσιτεχνίας 150.000 €

Να υπολογιστεί ο φόρος που θα καταβάλλει η εταιρία.

### Λύση

**Καθαρά κέρδη χρήσης** = κέρδη έτους 2006 + έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων + έσοδα από παραχώρηση χρήσης ευρεσιτεχνίας = 26.000 + 15.000 + 150.000 = 191.000 €

<b>Φόρος εισοδήματος</b>	
(191.000 * 30%)	57.300
Συντελεστής χρήσης '05 συμπληρωματικός φόρος (15.000* 1,5%)	225
Προκαταβολή φόρου (57.525* 65%)	<u>37.391,25</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>94.916,25</b>
- παρακράτηση φόρου	<u>1.600</u>
φόρος για καταβολή χαρτόσημο ενοικίων (15.000* 3,6%)	<u>540</u>
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>93.856,25</b>

### Παράδειγμα 3

Τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης 2005 (οικονομικό έτος 2006) της ΕΠΕ «Περικλής Ταγαράς ΕΠΕ» με αντικείμενο δραστηριότητας την αρτοποιεία – ζαχαροπλαστική, ήταν 127.000 € και τα καθαρά κέρδη 92.000 €. Η εταιρία έχει ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων 57.000 €. Το ποσό των αποσβέσεων που εκπέστηκε επιπλέον από τα νόμιμα ήταν 2.000 € και τα πρόστιμα του ΚΒΣ ήταν 2.700€.

Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που θα καταβάλλει η εταιρία.

### Λύση

Καθαρά κέρδη χρήσης	92.000
εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	57.000
+ λογιστικές διαφορές	<u>4.700</u>
<b>Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος</b>	<b>153.700</b>

<b>Φόρος εισοδήματος</b>	
(153.700* 30%)	46.110
συμπληρωματικός φόρος (54.000* 1,5%)	<u>855</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>46.965</b>



Προκαταβολή φόρου (46.956* 65%)	<u>30.527,25</u>
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>77.492,25</b>
Χαρτόσημο μισθωμάτων (57.000* 3,6%)	<u>2.052</u>
<b>Συνολική καταβολή</b>	<b>79.544,25</b>

### 3,9 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

Για τη φορολογική μεταχείριση της ΑΕ πρέπει να διερευνηθεί ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και του φορολογητέου εισοδήματος της. Στα ακαθάριστα έσοδα μιας ανώνυμης εταιρίας *εκτός από τα έσοδα από εμπορικές εργασίες* (τίμημα πωλήσεων), περιλαμβάνονται και *αμοιβές από παροχή υπηρεσιών* και άλλα έσοδα, όπως έσοδα από ακίνητα, από κινητές αξίες κτλ. Γι' αυτό επιβάλλεται να γίνει μια ειδικότερη ανάλυση για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος. **Για τα έσοδα από ακίνητα** δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 23 (έκπτωση 5% ή 10%), γιατί οι γενόμενες δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα θα αφαιρεθούν ολόκληρες χωρίς κανένα ποσοστιαίο περιορισμό. Εξαίρεση υπάρχει μόνο στην περίπτωση που αφορά ποσό αποζημίωσης για λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου, όπου θα εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου. **Για τα έσοδα από κινητές αξίες**, στα οποία μπορεί να ανήκουν έσοδα από *τόκους δανείων που χορηγήθηκαν ή έντοκων γραμματίων* δημοσίου ή *καταθέσεων* σε ημεδαπή τράπεζα, καταχωρείται το *μικτό ποσό* του εσόδου από τόκους, χωρίς αφαίρεση του φόρου, καθώς και το *ποσό που παρακρατήθηκε* με βάση το 15%.

Μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων συμπεριλαμβάνονται μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, που τα κέρδη αυτά έχουν φορολογηθεί από πριν. Τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, για να γίνει ο υπολογισμός των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ΑΕ συμπεριλαμβάνονται, εκτός από μερίσματα ή κέρδη, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα, για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα, **λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη** που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών προσώπων.

Επίσης, αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς ΑΕ και ΕΠΕ, συμπεριλαμβάνονται και **έσοδα αφορολόγητα** (για τον προσδιορισμό φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου) **προστίθεται σε αυτά**, το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που

αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, με την αναγωγή σε μικτό ποσό και την προσθήκη σε αναλογούν φόρο.

### **Διανομή και διάθεση κερδών**

Σύμφωνα με τον καταστατικό νόμο των ΑΕ, Ν. 2190/ 1920, το καταστατικό της ΑΕ οφείλει να παρέχει διατάξεις για τον ισολογισμό και τη διάθεση κερδών. Ο νόμος αυτός παρέχει τα πλαίσια στα οποία πρέπει να κινηθεί η εταιρία, το πώς θα συνταχθεί και θα μορφοποιηθεί το καταστατικό, έτσι ώστε να επιβάλλονται οι κρατήσεις από τα καθαρά κέρδη για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τη διανομή του μερίσματος. Τα κέρδη προς διανομή, προέρχονται από κέρδη της χρήσης και ίσως και από προηγούμενες χρήσεις, όπως είναι το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα αποθεματικά, που επιτρέπεται η διανομή αυτών.

### **Κύρια σημεία της διανομής καθαρών κερδών των ΑΕ**

**Α)** Σύμφωνα με το άρθρο 44 Ν.2190/ 1920, αφαιρείται το **1/20** τουλάχιστον των **καθαρών κερδών** για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

**Β)** **Κρατείται** το ανάλογο ποσό για καταβολή πρώτου μερίσματος **6%** τουλάχιστον **επί του εταιρικού κεφαλαίου** ή το **35% των κερδών**, αν είναι μεγαλύτερο, (άρθρο 45). Με πλειοψηφία της γενικής συνέλευσης (65% τουλάχιστον) μπορεί να διανεμηθεί το μικρότερο ποσό, αλλά δεν μπορεί να παρακαμφτεί η διανομή μερίσματος υπαρχόντων καθαρών κερδών (άρθρο 44).

Καμιά φορά, μπορεί η διανομή μερίσματος να μη γίνει αν η γενική συνέλευση αποφασίσει με πλειοψηφία 70%, λόγω ειδικού κινδύνου του μετοχικού κεφαλαίου. Στην περίπτωση αυτή, το μη διανεμόμενο μέρος ( τουλάχιστον 35% \* των καθαρών κερδών), θα μεταφερθεί στα βιβλία της εταιρίας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Η ΑΕ είναι υποχρεωμένη, εντός 4ετίας από το χρόνο σχηματισμού του, να κεφαλαιοποιήσει το αποθεματικό με έκδοση νέων μετοχών, που θα τις παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετοχών. Τα υπόλοιπα κέρδη διανέμονται σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού.

Τέλος, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αφορολόγητα αποθεματικά φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή σε μικτό ποσό και την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Για το λόγο αυτό η ΑΕ υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση μέσα στο 1<sup>ο</sup> 15ήμερο του επόμενου μήνα που λαμβάνει απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση.

**Γ)** Σε περίπτωση τυχόν διανομής καθαρών κερδών στο προσωπικό, το διατιθέμενο ποσό δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από 10% των συνολικών κερδών. Η διανομή αυτή γίνεται με

απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, η οποία λαμβάνεται με απαρτία και πλειοψηφία. (άρθρα 29 και 31 του Ν. 2190/ 1920)

Συνοψίζοντας, μπορούμε να πούμε ότι ο φόρος των ΑΕ υπολογίζεται στο σύνολο του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρίας, πριν από την αφαίρεση των διανεμόμενων κερδών.

Τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα που καταβάλλει στους μετόχους, τις αμοιβές εκτός μισθού, τα ποσοστά που καταβάλλονται από την ΑΕ μέχρι και τα κέρδη που παρέχει στο προσωπικό με τη μορφή μετρητών) λαμβάνονται από το υπόλοιπο των πραγματικών κερδών προς διάθεση, το οποίο προκύπτει αφού αφαιρεθεί από αυτά ο φόρος, πριν γίνει η διανομή.

Έτσι με την καταβολή του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της όπως και των δικαιούχων, που λαμβάνουν τα διανεμόμενα κέρδη με τη μορφή μερίσματος, ή αμοιβών του διοικητικού συμβουλίου.

#### ♦ Εφαρμογές στη φορολογία της ΑΕ

##### Παράδειγμα 1

Η εταιρία Bela Vista ΑΕ, ξενοδοχείο με μετοχές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο κατά την χρήση 2005 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 6.800.000 € και τα καθαρά κέρδη του ισολογισμού ανήλθαν στο ποσό των 2.400.000 €. Μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων περιλαμβάνεται: α) έσοδα από τόκους καταθέσεων 11.500 €

β) έσοδα από πώληση αμοιβαίων κεφαλαίων 11.072 €

γ) έσοδα από τεκμαρτό εισόδημα λόγω ιδιοχρήσεως του ακινήτου 177.300 €

Κατά την υποβολή της δήλωσης, προστέθηκαν λογιστικές διαφορές που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση το 5% των αφορολόγητων εσόδων και των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο 1.150 € .

Τα διοικητικό συμβούλιο πρότεινε διανομή μερισμάτων 858.000 € και οι αμοιβές 6.800 €.

Η προκαταβολή φόρου προηγούμενης χρήσης είναι 450.000 € και η παρακράτηση φόρου για υπηρεσίες στο δημόσιο 4.500 €.

- Να βρεθούν τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος που θα καταβάλλει η εταιρία και η προκαταβολή φόρου της επόμενης χρήσης.

##### Λύση

Καθαρά κέρδη	2.400.000
Προστιθέμενες λογιστικές διαφορές	1.150
<b>Σύνολο φορολογητέων κερδών</b>	<b>2.401.150</b>

### **Φόρος εισοδήματος**

2.401.150 \* 32,5% = 780.373,150 €

### **Προκαταβολή φόρου εισοδήματος**

780.373,75 \* 65%                    507.242,94  
1.287.616,69 €

- προκαταβληθείς φόρος	450.000 €
Παρακρατηθείς	4.500
<b>Συνολικό για καταβολή</b>	<b>833.116,69</b>

Τα έσοδα από τόκους καταθέσεων, καθώς και από πώληση αμοιβαίων δεν φορολογούνται, γιατί έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο στη πηγή.

### **3,10 ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

Ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων αποτελεί ένα σημαντικό στοιχείο του φορολογικού συστήματος της χώρας μας. Παρ' όλο που το κράτος παρέχει φορολογικές ελαφρύνσεις, προκειμένου να τονώσει και να ενθαρρύνει ορισμένες οικονομικές δραστηριότητες, επηρεάζει ελάχιστα τη συμπεριφορά των επιχειρήσεων και ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών επιχειρήσεων, σχετικά με το ύψος των επενδύσεων που πραγματοποιούν ή με την επιλογή των τρόπων χρηματοδότησης.

Καταλήγουμε, λοιπόν στο αντικείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που είναι **το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή.**

Ο φόρος επιβάλλεται στα εισοδήματα των ημεδαπών και αλλοδαπών εταιριών και οργανισμών, των δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, των συνεταιρισμών και ενώσεων αυτών και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Το κριτήριο για τον καθορισμό της χωρητικότητας του φόρου είναι η χώρα , όπου εδρεύει το νομικό πρόσωπο. Έτσι το θέμα του αντικείμενου του φόρου στα νομικά πρόσωπα εμφανίζει δύο σκέλη: 1) των **ημεδαπών νομικών προσώπων**, που έχουν έδρα τους στην Ελλάδα και θα φορολογηθούν με τη μορφή απεριόριστης φορολογίας για το σύνολο των εισοδημάτων τους είτε αυτά προκύπτουν στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή,

2) των αλλοδαπών νομικών προσώπων, που θα φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή, αφού η φορολογική τους υποχρέωση είναι περιορισμένη σύμφωνα με το άρθρο 99.

Οι κρατικές δεσμεύσεις για να αποφύγουν τυχόν συγχύσεις, καθιέρωσαν την **μέθοδο της έκπτωσης** από τον ημεδαπό φόρο, του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Αυτό ορίζει ότι απαλλάσσονται από το φόρο τα εισοδήματα εκείνα τα οποία τυγχάνουν απαλλαγής, βάση της σύμβασης του νόμου.

Αυτό σημαίνει ότι η ΑΕ για τα μερίσματα που καταβάλλει στους μετόχους ή για τα κέρδη που καταβάλλει με τη μορφή χρηματικών ποσών στο προσωπικό της, θα λαμβάνονται από το υπόλοιπο των πραγματικών κερδών της, που θα προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του φόρου. Έτσι καταλήγουμε με την αναζήτηση των φορολογικών εσόδων, στην διερεύνηση της φορολογικής βάσης, που ισχύει ότι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων δεν επιβάλλεται μόνο στο μέρος εκείνο του εισοδήματος της ΑΕ, αλλά επί του συνόλου των κερδών, διανεμημένων και μη, τα οποία φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, το ακαθάριστο συνολικό εισόδημα μιας ΑΕ είναι το σύνολο του εισοδήματος που μπορεί να αποκτάται από τις εξής πηγές: 1) έσοδα από οικοδομές και από εκμίσθωση γαιών, 2) έσοδα από εμπορικές επιχειρήσεις, 3) έσοδα από κινητές αξίες, 4) έσοδα από συμμετοχές του νομικού προσώπου σε άλλες επιχειρήσεις.

### **3,10,1 Δαπάνες μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση**

Ο προσδιορισμός του αποτελέσματος συνδέεται άμεσα με την έκπτωση των παραγωγικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα στο λογιστικό προσδιορισμό. Έτσι από τα έσοδα της χρήσης εκπίπτουν τα πραγματοποιηθέντα έξοδα διαχείρισης ή θα κατανεμηθούν σε περισσότερες χρήσεις.

Τα θέματα, όμως των εκπεστέων δαπανών δεν είναι τόσο απλά γιατί δημιουργούν προβλήματα και τριβές, εφόσον υπάρχουν δαπάνες, οι οποίες δεν **αναγνωρίζονται προς έκπτωση** και **δεν θεωρούνται παραγωγικές**, σύμφωνα με το άρθρο 31 και 105 του Κώδικα φορολογικού εισοδήματος.

Γι' αυτό το λόγο θα αναφέρουμε φορολογικές λύσεις πάνω στα θέματα των μη εκπεστέων δαπανών, προς αποφυγή πρόκλησης ανωμαλιών λόγω της σπουδαιότητας που ασκούν τα έξοδα και οι δαπάνες στον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

### **Φορολογικές λύσεις σε θέματα δαπανών μη αναγνωριζόμενων προς έκπτωση**

1. Σε περίπτωση **εξαγοράς θυγατρικής εταιρίας από μητρική**, η χρεωστική διαφορά που προκύπτει, δηλ. **η ζημία** του καταβαλλόμενου τιμήματος και της λογιστικής

- αξίας , δεν είναι δυνατόν να **αναγνωριστεί προς έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα της εξαγοράζουσας εταιρίας.
2. Το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επιχείρησης για το οποίο **συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής** για την επιστροφή του από το Ελληνικό Δημόσιο, δεν είναι δυνατόν να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας αυτής.
  3. Δαπάνες που πραγματοποιούνται **στο όνομα αλλοδαπής ετερόρρυθμης επιχείρησης** που είναι και μέλος σε ελληνική ΕΕ, δεν είναι δυνατόν να εκπεστούν από τα ακαθάριστα έσοδα της Ελληνικής ΕΕ.
  4. Σε περίπτωση **καταβολής αποζημίωσης που δεν είναι νόμιμη**, σε πρόσωπο απολύμενο δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη, όταν η επιχείρηση απολύει όλο το προσωπικό της, με σκοπό τη **διακοπή της επιχειρηματικής της δραστηριότητας**.
  5. Σε περίπτωση που, βάση κοινής πείρας, μπορεί να συνταχθεί ότι μια **δαπάνη είναι εικονική** και μπορεί να προκύψει από συγκεκριμένα στοιχεία, τότε σωστά η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει τη δαπάνη ως εκπεστέα.
  6. Σε περίπτωση που ιδιοποιείται ποσό από υπάλληλο, δεν μπορεί να θεωρηθεί ζημία και να εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα. Για να μπορεί η επιχείρηση να εκπέσει πρέπει να αντιμετωπιστεί ως επισφαλής απαίτηση.

### **3,10,2 Οι ζημίες στα Νομικά Πρόσωπα**

Η ζημία ως αρνητικό αποτέλεσμα, το οποίο προκύπτει από τη δραστηριότητα της κάθε εταιρίας, επιδρά δυσμενώς στην οικονομική της κατάσταση. Γι' αυτό το λόγο στη φορολογική νομοθεσία έχει καθιερωθεί με ορισμένες προϋποθέσεις η μεταφορά της ζημίας στα επόμενα χρόνια προς συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων, μέχρι την οριστική απορρόφηση της.

#### **Προϋποθέσεις για τη μεταφορά της ζημίας**

- Στις ημεδαπές και ανώνυμες επιχειρήσεις, η μεταφορά ζημίας ενεργείται πάντα με βάση τον υπάρχοντα **νόμιμο τίτλο**, που αναφέρεται στη ζημία αυτή. Δηλ. τον τίτλο που αφορά το χρόνο κατά τον οποίο προέκυψε η ζημία και εξετάζεται κατά το έτος της μεταφοράς. Πχ. νόμιμου τίτλου: υποβληθείσα φορολογική δήλωση, το αποσταλέν φύλλο ελέγχου, την τυχόν υπάρχουσα δικαστική απόφαση ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η φορολογική υπόθεση κτλ.
- Όταν μιλάμε για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η φορολογική υπόθεση εννοούμε πχ. και την περίπτωση της φορολογικής δήλωσης, η οποία δεν έχει ελεγχθεί ακόμα και αποτελεί

νόμιμο τίτλο απόδειξης ζημίας, αφού αυτός που λαμβάνεται υπόψη είναι ο τελευταίος που υπάρχει κατά την κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων του έτους της μεταφοράς.

- Δεν επιτρέπεται, στο έτος στο οποίο επιδιώκεται να γίνει η μεταφορά της ζημίας, να εξεταστούν κατά παρεμπόμπουσα κρίση άλλα ζητήματα, αλλά μόνο τα ζητήματα εκείνα που έχουν σχέση με την νομιμότητα αυτής της μεταφοράς της ζημίας και όχι άλλα.

### **Επικεντρώσεις για τα θέματα των ζημιών στα Νομικά Πρόσωπα**

Η σχέση που προκύπτει ανάμεσα στην καταβαλλόμενη παραγωγική προσπάθεια και του κερδοφόρου αποτελέσματος που στοχεύεται, δεν είναι πάντα αρμονική, αφού υπάρχουν **κίνδυνοι και αβεβαιότητες**, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται ζημίες. Υπάρχει λοιπόν περίπτωση, η ζημία να μην καλύπτεται με συμψηφισμό άλλου θετικού στοιχείου από άλλη πηγή της επιχείρησης, γιατί δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα ή γιατί το παρόν στοιχείο είναι ανεπαρκές.

Όταν έχουμε μεταφορά ζημίας σε εμπορική επιχείρηση, πρέπει καταρχήν να δηλωθεί ώστε να συναντήσει τα κέρδη των επόμενων χρήσεων. Αν δε δηλωθεί, δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό απευθείας στο επόμενο έτος.

Συνεπώς, η προϋπόθεση για τη μεταφορά ζημίας στο επόμενο έτος, είναι ότι έχουμε λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος της επιχείρησης και όχι εξωλογιστικό. Αν πούμε ότι ένα φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, αποκομίζει κέρδη από πολλές επιχειρήσεις, η μεταφορά ζημίας που ενδεχομένως προέκυψε από μια επιχείρηση, προϋποθέτει τον μη εξωλογιστικό προσδιορισμό σε μια από τις υπάρχουσες επιχειρήσεις.

Συμπερασματικά, η μεταφορά ζημίας εκφράζεται πάντα με βάση τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης και του οικονομικού έτους που ανήκει.

### **3,10,3 Η υποβολή δηλώσεων στα νομικά πρόσωπα**

Το άρθρο 101 του ΚΦΕ αναφέρει ότι στο φόρο υπόκεινται οι ημεδαπές ΑΕ, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις των ΟΤΑ κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά, πρόσωπα, οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νομικά, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις. Όλα αυτά τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο, έχουν την υποχρέωση να καταθέτουν δηλώσεις σε 2 αντίτυπα μέσα στις οριζόμενες ημερομηνίες, σύμφωνα με το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του νομικού προσώπου.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 107, κάθε νομικό πρόσωπο, κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα, έχει την υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

Η εκτίμηση της φορολογητέας ύλης μέσω της δήλωσης του φορολογούμενου νομικού προσώπου, συνιστά το επιβλεπόμενο μέτρο από πλευράς νομοτεχνικής εφαρμογής για τον προσδιορισμό του φόρου και βασίζεται στη δήλωση σαν μέθοδο εκτίμησης. Η δήλωση αυτή, στηρίζεται στην ειλικρίνεια των οικονομικών αποτελεσμάτων, που προκύπτουν με βάση το λογιστικό προσδιορισμό. Σε αντίθετη περίπτωση, αν αποδειχτούν **λογιστικές καταδολιεύσεις** κατά τη μη συνήθη πορεία των πραγμάτων, το δηλωτικό αυτό στοιχείο πάσχει, όπου και θα συντρέξουν όλες οι προβλεπόμενες δυσμενείς συνέπειες από το νόμο.

Όλα αυτά ειπώθηκαν για λόγους προσέγγισης των υποχρεώσεων στην υποβολή δήλωσης των νομικών προσώπων.

Ένα επίσης σημαντικό κομμάτι για την υποβολή δήλωσης είναι η **σχέση δήλωσης και διαχειριστικής περιόδου**. Η σχέση αυτή τυποποιεί τον κανόνα, με εξαίρεση τη δήλωση για υπερδωδεκάμηνη χρήση. Έτσι, τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υποβάλλουν δήλωση μέχρι και τη 10<sup>η</sup> μέρα του 5<sup>ου</sup> μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν. Σε περίπτωση που μια ΑΕ ή ΕΠΕ έχουν υπερδωδεκάμηνη χρήση, υποχρεούνται να υποβάλλουν μια μόνο δήλωση και φορολογούνται για το καθαρό φορολογητέο εισόδημα της υπερδωδεκάμηνης χρήσης, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα κατανομής του εισοδήματος σε 2 χρήσεις. Εννοείται ότι η προκαταβολή φόρου θα βεβαιωθεί όχι με βάση το υπερδωδεκάμηνο, αλλά το δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Η ΕΠΕ δεν συμπεριλαμβάνεται πλέον στην κατάταξη των προσωπικών εταιριών.

### **3,10,4 Η προκαταβολή του φόρου στο νομικά πρόσωπα**

Όπως ορίζει το άρθρο 111 του ΚΦΕ η προκαταβολή φόρου είναι το **65%** του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους αν έληξε. Για τις **τραπεζικές όμως ημεδαπές ΑΕ** και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν μόνιμα στην Ελλάδα η προκαταβολή του φόρου αυξάνεται σε **80%**.

Ο συντελεστής προκαταβολής δέχτηκε κάποιες μεταβολές και η προκαταβολή φόρου για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν με μορφή αμιγούς συνεταιρισμού, συνεχίζει να υπολογίζεται σε ποσοστό μειωμένο έναντι εκείνου που ισχύει για τις τραπεζικές ΑΕ, σύμφωνα με το νόμο 1967/ 1986. Επίσης προβλέπεται βεβαίωση προκαταβολής φόρου εισοδήματος και στην περίπτωση που υποβάλλεται **προσωρινή δήλωση** από τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε **εκκαθάριση**. Επομένως, όταν η εκκαθάριση ενός νομικού προσώπου λειτουργεί παραπάνω από έτος, με την προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλεται για τα εισοδήματα κάθε έτους, θα βεβαιώνεται πέραν του φόρου εισοδήματος και προκαταβολή.



Από το ποσό της προκαταβολής εκπίπτουν, τα ποσά φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση. Στην περίπτωση που κάποιος νομικό πρόσωπο έχει αποκτήσει εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και στα εισοδήματα αυτά έχει γίνει παρακράτηση φόρου, **δεν επιτρέπεται να αφαιρεθεί ο φόρος** που έχει παρακρατηθεί, κατά τον υπολογισμό της προκαταβολής. Πχ. όταν ένας συνεταιρισμός απέκτησε τόκους από καταθέσεις σε τράπεζα, στους οποίους έχει γίνει παρακράτηση φόρου πχ. με συντελεστή 15% δεν επιτρέπεται να αφαιρεθεί ο φόρος αυτός που παρακρατήθηκε στην πηγή από την προκαταβολή.

### **Ειδικά θέματα προκαταβολής του φόρου**

- Η προκαταβολή φόρου περιορίζεται, όταν η πρώτη χρήση του υπόχρεου νομικού προσώπου είναι υπερδωδεκάμηνη. Δηλ. ως προκαταβολή φόρου βεβαιώνεται το μέρος εκείνο που αναλογεί σε δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα.
- Σε περίπτωση μείωσης εισοδήματος του υποκείμενου σε φόρο νομικού προσώπου (κατά 25% πάνω), το φορολογούμενο νομικό πρόσωπο με αίτηση του (μέχρι τέλη Σεπτεμβρίου), μπορεί να ζητήσει τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΕ.
- Σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης εταιριών, οι επιχειρήσεις αυτές παύουν να υφίσταται κατά το χρόνο της μετατροπής και δημιουργείται νέο νομικό πρόσωπο. Σε βάρος των συγχωνευμένων εταιριών είχε βεβαιωθεί με την υποβολή της δήλωσης και προκαταβολή φόρου εισοδήματος από το οφειλόμενο ποσό που θα καταβληθεί το 1/5 αυτής. Έτσι, η νέα ΑΕ κάνει την δήλωση σε βάρος της καθώς και την προκαταβολή φόρου.
- Κατά τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ΑΕ που απαλλάσσονται από το φόρο, βάσει ειδικών διατάξεων του άρθρου 111, δε βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου.

### **Περιπτώσεις προκαταβολών φόρου βάση νομολογίας**

■ Σε περίπτωση διανομής μερίσματος μιας ΑΕ, το οποίο προέρχεται από εισόδημα που απαλλάσσεται του φόρου, έχει υποχρέωση προκαταβολής του φόρου εισοδήματος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

II Σε περίπτωση όμως που δεν υπήρξε φορολογητέο εισόδημα, όταν προβεινώθηκε ο καταβλητέος φόρος, το επιστρεπτέο ποσό φόρου θα είναι εκείνο που πράγματι είχε καταβληθεί. Σημασία έχει στην περίπτωση που καταβάλλεται όλο το ποσό που βεβαιώθηκε μέσα στην προθεσμία της 1<sup>ης</sup> δόσης, που έχουμε διαφοροποίηση μεταξύ βεβαιωθέντος και προκαταβληθέντος φόρου, λόγω έκπτωσης.

II Σε περίπτωση **παραγραφής**, ο χρόνος παραγραφής αρχίζει από το χρόνο υποβολής της δήλωσης και **όχι από το χρόνο της προκαταβολής**. Δηλ. όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε > του ποσού του φόρου που αναλογεί, με βάση τη δήλωση που υποβλήθηκε, η αξίωση προς επιστροφή η οποία δημιουργείται αρχίζει από **το χρόνο της υποβολής της δήλωσης** και δεν ενδιαφέρει ο χρόνος της προκαταβολής.

II Αναφορικά με την έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε από ένα νομικό πρόσωπο, σημειώνουμε ότι την υποχρέωση της έκπτωσης την έχει η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο το ποσό που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο έτος ακόμη και στην περίπτωση που το νομικό πρόσωπο δεν είχε φορολογική υποχρέωση. Η έλλειψη της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να υπάρχει για το εισόδημα κάποιας διαχειριστικής περιόδου.

### **3,10,5 Παρακρατήσεις φόρων**

Όπως είναι γνωστό, τα νομικά πρόσωπα και οι λοιπές επιχειρήσεις υποχρεούνται να αποδίδουν τους παρακρατημένους φόρους, τους οποίους παρακρατούν με την υποχρέωση απόδοσης αυτών στον αρμόδιο δημόσιο φορέα, που έγινε η παρακράτηση.

Παρουσίαση περιπτώσεων παρακράτησης φόρων από διάφορους χώρους απόδοσης:

#### **✦ Παρακράτηση φόρου από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών**

Στα ελευθέρια επαγγέλματα με βάση τα άρθρα 58, 59 του Ν. 2238/ 1994, ενεργείται παρακράτηση φόρου, με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. ο φόρος αυτός παρακρατείται από το δημόσιο και από υπηρεσίες του δημοσίου τομέα, ΟΤΑ, τράπεζες, συνεταιρισμούς, επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας. Οι υπόχρεοι στην καταβολή πρέπει να αποδώσουν το φόρο μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους, με υποβολή προσωρινής δήλωσης.

**✦ Παρακράτηση φόρου από αμοιβές μισθωτών υπηρεσιών**

Σύμφωνα με το άρθρο 59 του Ν. 2238/ 1994, ορίζεται ότι στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί συστηματικά έμμισθο προσωπικό με μισθό ή ημερομίσθιο ή αν καταβάλλει επιχορηγήσεις, συντάξεις ή άλλες παροχές. Ειδικότερα: α) ο παρακρατούμενος φόρος αποδίδεται ανά δίμηνο με προσωρινές δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι τις 20/3, 20/5, 20/7, 20/9, 20/11, 20/1. Σε περίπτωση που ο υπόχρεος παρακράτηση φόρου απασχολεί πάνω από 500 άτομα, υποβάλλει μηνιαία δήλωση στο 1<sup>ο</sup> 20ήμερο του επόμενου μήνα, β) εκτός των προσωρινών δηλώσεων υποβάλλεται οριστική εκκαθαριστική δήλωση εντός Μαρτίου και αφορά το προηγούμενο έτος. Σε περίπτωση καταβολής παροχής υπηρεσιών ορισμένου χρόνου και η διάρκεια είναι μικρότερη του έτους η παρακράτηση γίνεται σε 3% για ημερομίσθιο πάνω των 24 €.

**✦ Παρακράτηση φόρου από αμοιβές σε υπαλλήλους αλλοδαπής.**

Οι αμοιβές σε υπαλλήλους οι οποίοι υπηρετούν στο εξωτερικό, φορολογούνται αυτοτελώς σε 15%, παρακρατείται ο σχετικός φόρος κατά την πληρωμή και η υποβολή γίνεται κάθε δίμηνο.

**✦ Παρακράτηση φόρου στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ΑΕ και εταιρών ΕΠΕ**

Στην περίπτωση αυτή, παρακρατείται φόρος από την ΑΕ ή ΕΠΕ με συντελεστή 32% που εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών και του πρότερου χαρτοσήμου, ο οποίος αποδίδεται ανά δίμηνο. Με την παρακράτηση αυτή, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν.

**✦ Παρακράτηση φόρου από αποζημίωση που καταβάλλει ο ιδιοκτήτης στο μισθωτή**

Στην αποζημίωση που καταβάλλεται στο μισθωτή, ενεργείται παρακράτηση φόρου κατά 20% και η δήλωση υποβάλλεται κάθε δίμηνο και εντός 20 ημερών του επόμενου μήνα.

**✦ Παρακράτηση φόρου από αποζημιώσεις σε υπαλλήλους**

Τα χρηματικά ποσά τα οποία καταβάλλονται εκτός έδρας σε υπαλλήλους δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών καθώς και σε εκλεγμένα πρόσωπα, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15% και η παρακράτηση γίνεται κατά την πληρωμή. Η δήλωση πρέπει να υποβληθεί κάθε δίμηνο και μέσα σε 20 ημέρες του επόμενου μήνα.

#### **✦ Παρακράτηση φόρου επί των τόκων**

Με τους τόκους των τραπεζικών καταθέσεων ή ταμειευτηρίου σημειώνουμε ότι παρακρατείται από τις τράπεζες σε ποσοστό 10% και αποδίδεται εντός 15 ημερών από το τέλος του μήνα υπολογισμού των τόκων. Επίσης, με το εισόδημα από **αμοιβαία κεφάλαια** και από **εταιρίες επενδύσεων** χαρτοφυλακίου σημειώνουμε ότι παρακρατείται από τον καταβάλλοντα κατά την πληρωμή 10%. Στις περιπτώσεις ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχων μετοχών γίνεται παρακράτηση κατά την πληρωμή με ποσοστό 10%. Τέλος, όταν ο οφειλέτης των τόκων δεν είναι επιτηδευματίας ο δικαιούχος αποδίδει φόρο 20% αφού υποβάλλει και τη σχετική δήλωση μέσα σε 15 ημέρες από τον επόμενο μήνα της καταβολής.

#### **✦ Παρακράτηση φόρου από αποζημιώσεις και από δικαιώματα αλλοδαπών: Ειδικές περιπτώσεις**

Παρακρατείται φόρος 20% και αποδίδεται με σχετική δήλωση μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα, για αποζημιώσεις που δίδονται σε αλλοδαπούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και προέρχονται από εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων από αυτούς ή για επισκευή και συντήρηση ή αν πρόκειται για οργάνωση επιχειρήσεων, εκπαίδευση προσωπικού κτλ.

Επίσης, παρακράτηση φόρου γίνεται σε αποζημιώσεις ή δικαιώματα αλλοδαπών, που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και αφορούν χρήση τεχνικής βοήθειας, δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, χρήση εμπορικών ή βιομηχανικών σημάτων κτλ. στις περιπτώσεις αυτές παρακρατείται φόρος 20% και αποδίδεται με δήλωση. Ακόμα παρακρατείται φόρος και στην ακαθάριστη αμοιβή 20% και για τα δημόσια έργα 3,5%, για τα ιδιωτικά έργα 4,2% και για τα έργα χωρίς υλικά 8,75%. Ο φόρος υπολογίζεται στην ακαθάριστη αξία των έργων, την εκτέλεση των οποίων αναλαμβάνουν αλλοδαποί.

### **3,10,6 Αποδόσεις από δηλώσεις χαρτοσήμου**

Τα τέλη χαρτοσήμου δέχθηκαν κάποιες αλλαγές και αναδιατάξεις προκειμένου να τεθούν σταδιακά εκτός χρήσεως. Από πλευράς τυπολογίας τους πρόκειται για φόρο που επιβάλλεται πάνω στις συναλλαγές αφού αναφερόμαστε σε μια τυπική φορολογία, όπου υπόκεινται σε αυτήν έγγραφα και περιεχομένων εγγράφων. Τα τέλη χαρτοσήμου χωρίζονται σε: **αναλογικά**, που υπολογίζονται σε ποσοστό % στην αναγραφόμενη χρηματική αξία και σε **πάγια** που επιβάλλονται στα έγγραφα ανεξαρτήτου αναγραφόμενης αξίας.

Κάποια τέλη καταργήθηκαν και αυτό ήταν άλλωστε φυσικό γιατί μετά την καθιέρωση του νόμου 1642/ 1986 περί ΦΠΑ ως γενικού φόρου επί της δαπάνης, έχει πλέον ενσωματωθεί στο φόρο αυτό, ένα μεγάλο μέρος από τα **τέλη χαρτοσήμου**, όπως είχαν ρυθμιστεί.

Με αυτά προκύπτουν **υποχρεώσεις απόδοσης** στο δημόσιο των τελών χαρτοσήμου που οφείλεται βάσει του άρθρου 39 του ΚΒΣ. Έτσι τα τέλη αποδίδονται στο δημόσιο από διάφορες αιτίες, όπως: 1) στα τιμολόγια που εκδίδονται από πρόσωπα τα οποία δεν υπόκεινται στο ΦΠΑ που ενεργούν στα πλαίσια της ίδιας αποστολής τους. 2) στα τιμολόγια αγοράς από ιδιώτες του άρθρου 12. το δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας υποχρεούνται στην έκδοση και διαφύλαξη στοιχείων, που ορίζονται για τα πρόσωπα αυτά από τον Κώδικα. Επομένως, εκδίδουν τιμολόγια για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή δεν έχουν την υποχρέωση για έκδοση κατά την πώληση αγαθών, 3) το χαρτόσημο για τις αποδείξεις πληρωμής δικαιωμάτων ή εγγραφών σε σωματεία έχει καταργηθεί, 4) το χαρτόσημο για τις αποδείξεις που εκδίδονται από ταμεία των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου καθώς και από τρίτους που ενεργούν μετά από εντολή των προσώπων αυτών για πληρωμές που γίνονται στα ταμεία, έχει καταργηθεί, 5) για τη διανομή των κερδών από ασφαλιστικές εταιρείες στους ασφαλισμένους του κλάδου της ζωής, το χαρτόσημο καταργείται από 1/1/07, 6) στα δάνεια των ασφαλιστικών εταιριών τα οποία χορηγούνται από αυτές επί ασφαλιστηρίων ζωής καταργείται.

Συγκεκριλώνοντας, η δήλωση χαρτοσήμου υποβάλλεται για το προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα των μηνών Φλεβάρη, Μάη, Αυγούστου, Νοέμβρη. Το χαρτόσημο επίσης, οφείλεται και στις αμοιβές τρίτων που δεν υποχρεούνται στην έκδοση και υποβολή των προβλεπόμενων τιμολογίων. Τέλος, χαρτόσημο οφείλεται και λόγω δανείου ή καταθέσεων από εταίρους προς την εταιρία. Υποβάλλεται δήλωση και καταβάλλεται τα αναλογούν χαρτόσημο εντός 15 ημερών από τον επόμενο μήνα που έγινε η σχετική εγγραφή. Κλείνοντας, σημειώνουμε ότι χαρτόσημο πλέον κερδών δεν οφείλεται και καταργήθηκε από 1/5/05, ενώ για τα μισθωτήρια θα καταργήθηκαν από 1/7/07.

### **3,10,8 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π)**

#### **Τέλος Ακίνητης Περιουσίας**

Ακίνητη περιουσία εννοούμε το δικαίωμα κάθε προσώπου επί των ακινήτων, όπως επίσης και την παραχώρηση του αποκλειστικού δικαιώματος χρήσης σε κοινόκτητο τμήμα διαμετρίου κτλ.

Το θεσμοθετημένο τέλος το οποίο επιβάλλεται κα είναι υπέρ των δήμων, με αντικείμενο την ακίνητη περιουσία θα υπολογίζεται επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας. Έτσι το ΤΑΠ θα βαρύνει τον ιδιοκτήτη του ακινήτου κάθε χρόνο καθώς και τον επικαρπωτή του. Ο υπολογισμός του γίνεται με βάση ένα συντελεστή που καθορίζεται με απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου και μπορεί να κυμανθεί από 0,25 %ο – 0,35%ο.

Ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να υπόκειται στη φορολογία ακίνητης περιουσίας βάση νόμου 2459/ 1997 χωρίς να ενδιαφέρει την έδρα που βρίσκεται. Ως **υποκείμενο** του τέλους θεωρείται το νομικό πρόσωπο το οποίο κατέχει ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και φορολογείται από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του έτους.

### **Προσδιορισμός αξίας ακινήτων στα νομικά πρόσωπα**

Ο συντελεστής των ακινήτων στα νομικά πρόσωπα ορίζεται από 0,6% της αξίας με χαμηλότερη τιμή 1€/ τμ στους αποπερατωμένους κύριους χώρους και αυτός μειώνεται στο 0,1% στα παραγωγικά ακίνητα. Επίσης με συντελεστή 0,1% υπόκεινται μη ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που ανήκουν στο Δημόσιο, σε μουσεία κτλ.

### Εφαρμογή υπολογισμού ΤΑΠ

Μια ανώνυμη εταιρία κατασκευής κεραμικών ειδών έχει στην κυριότητά της ένα εργοστάσιο που το ιδιοχρησιμοποιεί επιφάνειας 1.500 τμ αξίας 800.000 € επί οικοπέδου αξίας 280.000 €, γεωργικά κτίσματα επιφάνειας 300τμ και αξίας 64.000 € επί αγροτεμαχίου αξίας 50.000 € και ένα διαμέρισμα 180τμ αντικειμενικής αξίας 200.000 € την οποία μισθώνει.

- Να υπολογισθεί το τέλος ακίνητης περιουσίας.

### **Λύση**

εργοστάσιο που το ιδιοχρησιμοποιεί	$800.000 * 0,1\% = 800$
+ οικόπεδο	$280.000 * 0,6\% = 1.680$
+ γεωργικά κτίσματα	$64.000 * 0,6\% = 384$
+ αγροτεμάχιο	$50.000 * 0,6\% = 300$
+ διαμέρισμα	$200.000 * 0,6\% = 1.200$
<b>Σύνολο τέλους</b>	<b>4.364 €</b>

### **Υποχρεώσεις υποβολής δήλωσης**

Όλοι οι υπόχρεοι υποβάλουν δήλωση όπως και τα νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν έχουν ακίνητη περιουσία ή αν απαλλάσσονται από το φόρο ή όχι. Δηλ. τα απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα θα υποβάλλουν δήλωση χωρίς όμως φύλλα υπολογισμού ή άλλα ειδικά έντυπα. Ο νόμος ειδικά για τα νομικά πρόσωπα δεν εξαρτά την υποχρέωση υποβολής δήλωσης από ύπαρξη ακίνητης περιουσίας ή από την αξία αυτής.

### **Ειδικός φόρος ακίνητης περιουσίας εταιριών**

Εκτός από τον κανονικό νόμο επιβλήθηκε και ένας **ειδικός φόρος επί των ακινήτων** Ν. 3091/ 2002 που ανήκουν σε εταιρίες ακινήτων που βρίσκονται στην **Ελλάδα**. Δηλ. οι εταιρίες

που έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο που υπολογίζεται στο 3% επί της αξίας αυτών. Χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1/ 1 κάθε έτους και θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

Εξαιρούμενες εταιρίες είναι:

- ▶ Οι ναυτιλιακές που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα
- ▶ Οι εταιρίες των οποίων οι μετοχικοί τίτλοι τους βρίσκονται σε διαπραγμάτευση στη χρηματιστηριακή αγορά
- ▶ Οι εταιρίες που εμφανίζουν ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα στην Ελλάδα μικρότερα σε σχέση με άλλα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα από άλλες δραστηριότητες.
- ▶ Οι εταιρίες που ανήκουν στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε οργανισμούς δημοσίου δικαίου
- ▶ Οι ΑΕ που έχουν ονομαστικές μετοχές και δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν
- ▶ Οι ΕΠΕ όταν τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή αν δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρίες που συμμετέχουν
- ▶ Οι προσωπικές εταιρίες αν οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> ΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΑΠΕΝΑΝΤΙ ΣΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

### 4,1 Κώδικας βιβλίων & στοιχείων

#### 4,1,1 Ιστορική αναδρομή & αποτελέσματα μετά την εφαρμογή του

Με τον όρο **βιβλία και στοιχεία** εννοούμε τα υποχρεωτικά και επιβαλλόμενα από το νόμο βιβλία, τα οποία θα τηρούνται ανεξάρτητα αν οι διατάξεις αυτές είναι του Ελληνικού Νόμου ή του ΚΒΣ.

Το ελληνικό κράτος αρχικά, είχε πειραματιστεί με το σύστημα του ΚΒΣ, αλλά τελικά το καθιέρωσε και το επέβαλε σε επαγγελματίες και επιχειρήσεις, χωρίς να θίγεται το καθεστώς των βιβλίων του Εμπορικού Νόμου, εφόσον τηρούνται με τις διατάξεις των νόμων.

Σύμφωνα με την ελληνική νομολογία, οι φορολογικές αρχές και τα δικαστήρια οφείλουν να αναγνωρίζουν τα δεδομένα που προκύπτουν από τα ειλικρινώς τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία.

Το σύστημα που ισχύει σήμερα, κωδικοποιήθηκε πρώτη φορά την 7/7/1952 με τον τίτλο «**Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων**» και αργότερα δέχτηκε νέες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις και με το ΠΔ 186/ 1992 προέκυψε ο «**Κώδικας βιβλίων & στοιχείων**». Τα άρθρα του ΚΒΣ από το 1992 μέχρι σήμερα δέχτηκαν συνεχείς τροποποιήσεις και συμπληρώσεις και εξακολουθεί να υφίσταται αλλαγές στα περιεχόμενα των διατάξεων του.

Το κράτος με την εφαρμογή του ΚΒΣ, πέτυχε σπουδαίους στόχους με το να καθιερωθεί μαζί με την τήρηση Λογιστικών Βιβλίων και έκδοση Στοιχείων από επαγγελματίες και επιχειρήσεις. Τα μέτρα αυτά αποτέλεσαν, τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την καλή λειτουργία της οικονομίας. Έτσι κάθε επαγγελματίας και επιχείρηση θα γνωρίζουν την οικονομική τους κατάσταση, τον κύκλο των εργασιών τους και τα άλλα στοιχεία για την πρόοδό τους. Επίσης, με την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, επιτεύχθηκε και ο περιορισμός της φοροδιαφυγής.

#### 4,1,2 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό που ασκεί μέσα στην ελληνική επικράτεια δραστηριότητα και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική, βιομηχανική ή οποιαδήποτε άλλη κερδοσκοπική επιχείρηση, **είναι υποχρεωμένο να τηρεί, να εκδίδει, να παρέχει, να ζητά, να λαμβάνει, να υποβάλλει, να διαφυλάσσει, τα βιβλία, στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, που προβλέπει ο ΚΒΣ.**



#### Απαλλάσσονται:

- ◆ Οι επιτηδευματίες (μόνο φυσικά πρόσωπα) που την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα κέρδη 9.000 € από πώληση αγαθών.
- ◆ Οι επιτηδευματίες που την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν μέχρι 4.000 € από παροχή υπηρεσιών.
- ◆ Οι εκμεταλλεζόμενοι πλοία χωρητικότητας μέχρι 500 κόρους.
- ◆ Πράκτορες κρατικών λαχείων, εφημερίδων κτλ.

#### **4,,1,3 Κατηγορίες βιβλίων & καταχωρήσεις των βιβλίων**

Ανάλογα με το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε ορισμένες κατηγορίες τήρησης βιβλίων. Τα όρια δε κατά κατηγορία τήρησης ορίζονται με βάση τα σημερινά ισχύοντα.

<b>Κατηγορίες Βιβλίων</b>	<b>Όρια ακαθάριστων εσόδων</b>
Πρώτη	Μέχρι και 500.000 €
Δεύτερη	Μέχρι και 1.500.000 €
Τρίτη	Άνω του 1.500.000 €

#### **▪ Τρίτη κατηγορία**

*Στην Τρίτη κατηγορία τήρησης βιβλίων περιλαμβάνονται ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου υπερβαίνει το όριο της τρίτης κατηγορίας των βιβλίων. Εξαίρεση, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις Β' κατηγορίας τήρησης βιβλίων που εγκαθίσταται στην Ελλάδα.*

Η Τρίτη κατηγορία περιλαμβάνει τα λογιστικά βιβλία που υπαγορεύουν οι γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής, με βάση τη διπλογραφική μέθοδο. Επίσης, εφαρμόζουν υποχρεωτικά τις αρχές του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και σχετικά με τις επιχειρήσεις που ελέγχονται από το ΣΟΕ, έχουν υποχρέωση να τηρούν και αναλυτική λογιστική (ομάδα 9).

#### **Υπαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

Οι ΑΕ που έχουν εισάγει τις μετοχές τους στο ΧΑΑ έχουν την υποχρέωση να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π που υιοθετούνται από τη Ευρωπαϊκή Ένωση. Επίσης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται προαιρετικά και από ΑΕ που δεν είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ. Τόσο στην υποχρεωτική όσο και στην προαιρετική εφαρμογή των Δ.Λ.Π μπορεί να επιλεγεί ο τρόπος

τήρησης βιβλίων. Αν είναι σύμφωνα με τις αρχές των Δ.Λ.Π, το αποτέλεσμα που προκύπτει πρέπει να είναι βασισμένο στους κανόνες αυτούς. Αν πάλι, θα τηρηθούν οι αρχές της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, το αποτέλεσμα θα είναι και το φορολογικό αποτέλεσμα.

#### ▪ Δεύτερη κατηγορία

*Στη δεύτερη κατηγορία τήρησης βιβλίων, υπάγονται όλες εκείνες οι περιπτώσεις επιτηδευματιών που αναφέρονται ρητά στον Κώδικα όπως: ελεύθεροι επαγγελματίες, εκτελωνιστές, παραγωγοί ασφαλειών, εκμεταλλευτές πλοίων Β' κατηγορίας, κατασκευαστές τεχνικών έργων.*

Η Β' κατηγορία περιλαμβάνει το **βιβλίο εσόδων – εξόδων**, στο οποίο καταχωρούνται τα στοιχεία αγορών και δαπανών κατά χρονολογική σειρά. Ο επιτηδευματίας στο βιβλίο εσόδων- εξόδων τηρεί σε ξεχωριστές στήλες:

- α) το είδος του δικαιολογητικού, τον Α/Α , τη χρονολογία έκδοσης , το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία εκδότη, των στοιχείων αγορών και εξόδων
- β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από παροχή υπηρεσιών
- γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα
- δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις , οι οποίες μπορούν να καταχωρούνται αφαιρετικά
- ε) το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις παραπάνω πράξεις.

Επίσης, σε ιδιαίτερο χώρο καταχωρείται ότι άλλο προβλέπει και ορίζει ο νόμος όπως: α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για τρίτο, β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών, γ) η αξία αγοράς παγίων στοιχείων, ο ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτά, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια, που χορηγούνται και λαμβάνονται καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησής τους.

Στο τέλος του βιβλίου και εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, γίνεται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών. Επιπλέον, από 01/01/2005 υπάρχει η δυνατότητα ενημέρωσης του βιβλίου με μια συγκεντρωτική ενιαία εγγραφή και από 2003 καθορίστηκε ο τρόπος καταχώρησης στα βιβλία Β' κατηγορίας των δαπανών επιστημονικής και τεχνικής έρευνας, των εξόδων πρώτης εγκατάστασης, των δαπανών για προσθήκες και βελτιώσεις σε μίσθια ακίνητα κτλ.

Ακόμα ο επιτηδευματίας της Β' κατηγορίας τηρεί και **βιβλίο απογραφών μόνο για τα εμπορεύσιμα περιουσιακά στοιχεία**, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του από πώληση αγαθών ήταν πάνω από 100.000 €. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή γίνεται κατά

ποσότητα και αξία μέχρι 20/2 κάθε έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

#### ▪ Πρώτη κατηγορία

*Στην πρώτη κατηγορία υπάγονται οι πρατηριούχοι υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, μόνο για εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, οι επιτηδευματίες που διαθέτουν τα είδη τους αποκλειστικά λιανικώς στις κινητές λαϊκές αγορές, οι εκμεταλλευτές περιπτέρων, ο λιανοπωλητής ψιλικών και συναφών ειδών εφημερίδων κτλ.*

Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει **βιβλίο αγορών**, στο οποίο καταχωρούνται τα τιμολόγια κατά χρονολογική σειρά και με αύξοντα αριθμό. Ο επιτηδευματίας καταχωρεί σε ξεχωριστές στήλες του βιβλίου αγορών τα εξής:

- α) το είδος του δικαιολογητικού, τον Α/Α , τη χρονολογία έκδοσης , το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία εκδότη.
- β) την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τα έξοδα, το ΦΠΑ των πράξεων αυτών και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται και αφαιρετικά.
- γ) την αξία αγοράς παγίων στοιχείων, το ΦΠΑ αυτών, καθώς και τα δάνεια που χορηγούνται ή λαμβάνονται.
- δ) μικροέξοδα μέχρι 50 € με ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτά. Τα ποσά μπορούν να καταχωρούνται καθημερινά .

#### 4,1,4 Ενημέρωση, τήρηση & διαφύλαξη βιβλίων

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του ΚΒΣ η ενημέρωση των **βιβλίων της Α' και Β' κατηγορίας**, γίνεται εντός 15 ημερών από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού. Η ενημέρωση των **βιβλίων Γ' κατηγορίας** γίνεται: α) των ημερολογίων εντός 15 ημερών από την έκδοση ή τη λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού, β) του συγκεντρωτικού ημερολογίου, του γενικού καθολικού και των αναλυτικών καθολικών, εντός του επόμενου μήνα και για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το αργότερο μέχρι τις 20 του μεθεπόμενου μήνα, γ) του βιβλίου αποθήκης εντός 10 ημερών από την παραλαβή ή την παράδοση ή άλλου είδους διακίνηση αγαθών. Η αξία συμπληρώνεται εντός 10 ημερών από την έκδοση ή τη λήψη του στοιχείου αυτού.

Η ενημέρωση του **ημερολογίου που περιέχει εγγραφές αναλυτικής λογιστικής**, γίνεται εντός του επόμενου μήνα από τις περιόδους που αφορούν. Ειδικά για τις εγγραφές της τελευταίας περιόδου της χρήσης, το ημερολόγιο μπορεί να ενημερώνεται μέχρι το τέλος του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Η ενημέρωση του **μητρώου**

*παγίων* περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Η ποσοτική δε, *καταγραφή των αποθεμάτων*, ιδίων και τρίτων που γίνεται στο βιβλίο απογραφής ή σε καταστάσεις, πρέπει να συντελείται μέχρι την 20<sup>η</sup> μέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου.

### **Τόπος τήρησης και χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και παραστατικών**

**Τόπος τήρησης** των βιβλίων , στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών των εγγραφών, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ΚΒΣ, θεωρείται η έδρα του επιτηδευματία με εξαίρεση τα βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά του υποκαταστήματος που τηρούνται σε αυτό.

Με άδεια του προϊστάμενου της ΔΟΥ, μπορούν να τηρούνται σε διαφορετικό τόπο, όταν βρίσκεται σε χωρική αρμοδιότητα της ΔΟΥ που εδρεύει στην ίδια πόλη.

Με τον όρο **διαφύλαξη**, εννοούμε το χρόνο που πρέπει να είναι φυλαγμένα αυτά. Έτσι, λοιπόν τα βιβλία, στοιχεία, λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα, οπτικοί δίσκοι και όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα που ορίζονται από τον Κώδικα, πρέπει να διατηρούνται 6 χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Επίσης, διατηρούνται οπωσδήποτε, όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική φορολογική υπόθεση ενώπιον Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Σημειώνουμε ότι, δεν παρέχεται πλέον η δυνατότητα καταστροφής των βιβλίων και στοιχείων πριν από τον οριζόμενο χρόνο παραγραφής ακόμα και αν οι υποθέσεις έχουν ολοκληρωθεί.

### **Διαχειριστική περίοδος**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 1 του Κ.Β.Σ, η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Με την έναρξη, τη λήξη ή τη διακοπή των εργασιών της επιχείρησης, η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατά εξαίρεση, για τον επιχειρηματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως πέρα των είκοσι τεσσάρων μηνών. Ειδικότερα για τους επιτηδευματίες που τηρούν τρίτης κατηγορίας βιβλία, η διαχειριστική περίοδο κλείνει είτε στις 30<sup>η</sup> Ιουνίου ή στις 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου κάθε έτους.

#### 4,1,5 Απογραφή, ισολογισμός & αποτελέσματα χρήσης

##### Απογραφή

Το άρθρο 27 του ΚΒΣ αναφέρεται στην υποχρέωση της απογραφής και ορίζει ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας κατά τη λήξη της περιόδου, προβαίνει σε **καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο απογραφών** όλων των στοιχείων της επαγγελματικής του περιουσίας. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τα νομικά πρόσωπα στο τέλος κάθε έτους.

Επίσης, ο επιτηδευματίας που τηρεί για πρώτη φορά βιβλία Γ' κατηγορίας, συντάσσει απογραφή έναρξης και λήξης, μέσα στις προθεσμίες που ορίζει το άρθρο 17 του ΚΒΣ, και αυτή καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών. Όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων Γ' κατηγορίας.

Η ποσοτική καταγραφή και καταμέτρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών, γίνεται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο, εκτός από τα αποθέματα που βρίσκονται σε χώρους που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο αποθηκευτικό χώρο. Αυτά μπορούν να καταχωρηθούν ενιαία για όλους τους αποθηκευτικούς χώρους. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο του τρίτου.

Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, γίνεται με μια εγγραφή για όλη την ποσότητα του αγαθού για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Για τα υποκαταστήματα που τηρούν βιβλία, αλλά δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται σε διπλότυπες καταστάσεις.

Για τα υποκαταστήματα που δεν λειτουργούν στον ίδιο νομό με την έδρα ή σε απόσταση κάτω των 50χμ από αυτήν και δεν εξάγεται αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, η καταγραφή μπορεί να γίνει απευθείας στο βιβλίο απογραφών της έδρας.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών κατά ομοειδείς κατηγορίες με τα εξής στοιχεία:

- α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων & βελτιώσεων
- β) αποσβέσεις
- γ) αναπόσβεστη αξία

Σε περίπτωση ολόκληρης της απόσβεσης του παγίου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία 0,01 €, όταν το πάγιο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία.

### **Αποτίμηση στοιχείων απογραφής**

Με βάση τις αποτιμήσεις των στοιχείων απογραφής, σύμφωνα με το άρθρο 28, μπορούμε να πούμε ότι τα αποθέματα, εκτός των υπολειμμάτων, υποπροϊόντων και ελλειμματικών προϊόντων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τιμής που μπορεί η επιχείρηση να τα αγοράσει ή να τα παράγει κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Αν η τιμή αγορά ή παραγωγής > από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελλειμματικά προϊόντα, αποτιμώνται όπως ορίζει ο νόμος.

Η τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζεται με τις μεθόδους: FIFO, LIFO, μέση σταθμική τιμή, μέση τιμή, βασικό απόθεμα κτλ, όπως ορίζονται από το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

### **Ισολογισμός & αποτελέσματα χρήσης**

Το άρθρο 29 του ΚΒΣ αναφέρεται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης και ορίζει ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας, συντάσσει για κάθε χρήση: α) τον ισολογισμό της επιχείρησης του, β) το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, γ) τον πίνακα αποτελεσμάτων και δ) την κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Όλα αυτά μετά καταγράφονται στο βιβλίο απογραφών.

Τα πρόσωπα που τελούν υπό εκκαθάριση (άρθρο 101) και διαρκεί πάνω από ένα έτος, συντάσσουν και καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών: 1) το προσωρινό ισολογισμό, 2) το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και 3) την κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.

**Ο ισολογισμός** συντάσσεται από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου εντός: α) 3 μηνών για ατομικές & προσωπικές επιχειρήσεις, β) 4 μηνών για ΑΕ, συνεταιρισμούς, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, γ) 6 μηνών για αλλοδαπές επιχειρήσεις.

### **4,1,6 Παραδείγματα εφαρμογής του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων**

#### **Εφαρμογή 1<sup>η</sup>**

Ο επιτηδευματίας «Κ» που είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων Α' κατηγορίας, επιθυμεί να έχει ένα πολύστυλο βιβλίο για την ανάπτυξη των διαφόρων πράξεων του.

- Ποιο βιβλίο έχει υποχρέωση να τηρεί και τι καταχωρήσεις πρέπει να κάνει σε αυτό; Σε περίπτωση αγοράς παγίων περιουσιακών στοιχείων, πού πρέπει να γίνει η καταχώρηση της αγοράς;

Απάντηση: Σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου αγορών καταχωρείται η αξία της αγοράς των παγίων και ο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 5. Σωστά, λοιπόν, θέλει να χρησιμοποιήσει πολύστηλο βιβλίο αγορών.

### **Εφαρμογή 2<sup>η</sup>**

Όπως ξέρουμε, με βάση τη νομική μορφή του φορέα της επιχείρησης και με βάση το αντικείμενο των εργασιών, οι επιτηδευματίες του άρθρου 4 εντάσσονται στην Γ' κατηγορία βιβλίων.

- Ποιοι εξαιρούνται από την τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας, ακόμα και αν υπερβαίνουν το όριο που ισχύει για την τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας;

Απάντηση: Εξαιρούνται α) οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που διέπονται από καθεστώς των Α.Ν. 89/67, 387/68 και εμπίπτουν στους ορισμούς των νόμων αυτών (άρθρο 4 του ΚΒΣ)

### **Εφαρμογή 3<sup>η</sup>**

Το συνοδευτικό στοιχείο των αγαθών κατά την διακίνηση τους είναι το δελτίο αποστολής.

- Υπάρχει υποχρέωση διαφύλαξης των δελτίων αποστολής;

Απάντηση: Όπως ορίζει ο Κώδικας όλα τα στοιχεία φυλάσσονται. Έτσι η μη διαφύλαξη των στοιχείων επιφέρει κυρώσεις και πρόστιμα, καθώς επίσης μπορεί να δημιουργηθεί πρόβλημα στις ελεγκτικές επαληθεύσεις.

### **Εφαρμογή 4<sup>η</sup>**

Ο «Α» με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 τηρεί βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο αυτό ο επιτηδευματίας το τηρεί στην έδρα της επιχείρησης.

- Αν αυτός έχει και υποκαταστήματα, είναι υποχρεωμένος να τηρεί και ιδιαίτερα βιβλία αποθήκης στα υποκαταστήματα του; Υποθέτοντας ότι ευκαιριακά χρησιμοποιεί τα υποκαταστήματα του, η ύπαρξη του βιβλίου αποθήκης της έδρας του, τον καλύπτει;

Απάντηση: Η τήρηση του βιβλίου αποθήκης στην έδρα, δεν αίρει την υποχρέωση τήρησης βιβλίων στα υποκαταστήματα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ΚΒΣ.

### **Εφαρμογή 5<sup>η</sup>**

Ο «Β» επιτηδευματίας παραδίδει στην ταχυμεταφορική εταιρία «Λ» δύο μικρά δέματα, τα οποία περιέχουν δείγματα εμπορευμάτων, με σκοπό να παραδοθούν στην Αθήνα στον παραλήπτη «Γ».

- Πρέπει αυτά να συνοδεύονται από νόμιμο φορολογικό στοιχείο;

Απάντηση: Ναι. Μόνο για τις μεταφορές εγγράφων και αντικειμένων που δεν έχουν καμία εμπορευματική αξία, δεν απαιτείται να συνοδεύονται από φορολογικό στοιχείο.

#### **Εφαρμογή 6<sup>1</sup>**

Ο αγοραστής «Μ» έχασε το πρωτότυπο τιμολόγιο με αποτέλεσμα να μην μπορεί να δικαιολογήσει την δαπάνη αγοράς του αγαθού.

- Μπορεί να ζητήσει από τον προμηθευτή του, με βάση το στέλεχος που έχει στα χέρια του, ένα επικυρωμένο αντίγραφο τιμολογίου, το οποίο να προσκομίσει στις αρμόδιες υπηρεσίες;

Απάντηση: Δεν επιτρέπονται επικυρώσεις φωτοτυπιών από στέλεχος του τιμολογίου.

#### **4,2 Φορολογικοί έλεγχοι**

Με τον όρο **φορολογικός έλεγχος των επιχειρήσεων**, εννοούμε το σύνολο των ελεγκτικών ενεργειών που εφαρμόζονται από αρμόδια φορολογικά και ελεγκτικά όργανα, με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των φορολογικών νόμων και τον καθορισμό και επαλήθευση των φορολογικών υποχρεώσεων, με βάση τις προβλεπόμενες κατά περίπτωση δηλώσεις, σε σχέση πάντα με την συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης.

Από ένα συγκεκριμένο φορολογικό έλεγχο σε μια επιχείρηση, με βάση τα προβλεπόμενα και τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία υπάρχει περίπτωση να αποκαλυφθούν, πχ. **πράξεις** από δηλώσεις **με ανακριβές και εσφαλμένο περιεχόμενο**, σε σχέση με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, να μην έχουν υποβληθεί τα προβλεπόμενα δηλωτικά έγγραφα και ούτε να έχουν τηρηθεί επαρκώς ή ανακριβώς, τα οριζόμενα βιβλία από τον ΚΒΣ.

Τέλος, ένας φορολογικός έλεγχος πρέπει να λαμβάνει υπόψη και στοιχεία που προκύπτουν και από άλλες μορφές ελέγχων, όπως των ορκωτών ελεγκτών, των τραπεζών κτλ., προκειμένου να αξιολογηθούν και να αξιοποιηθούν τα αποτελέσματα αυτών.

##### **4,2,1 Διακρίσεις φορολογικών ελέγχων**

Οι μορφές των φορολογικών ελέγχων, διαμορφώθηκαν ανάλογα με τους τρόπους άσκησης αυτών και γι' αυτό έχουμε τις παρακάτω διακρίσεις:

- 1) **Προληπτικός έλεγχος**
- 2) **Προσωρινός ή οριστικός έλεγχος.**
- 3) **Τακτικός ή έκτακτος έλεγχος.**
- 4) **Λεπτομερής ή συνοπτικός έλεγχος.**
- 5) **Συστηματικός ή δειγματοληπτικός έλεγχος.**



- 6) Συμπληρωματικός έλεγχος.
- 7) Ειδικός έλεγχος.
- 8) Απολογιστικός έλεγχος.

Σύμφωνα με την υπάρχουσα οριοθέτηση, είμαστε υποχρεωμένοι να προσδιορίσουμε και την κατά αντικείμενο διάκριση των ελέγχων και έχουμε έλεγχο:

- ◆ ΚΒΣ
- ◆ Φορολογικού εισοδήματος
- ◆ ΦΠΑ
- ◆ ΦΜΥ και λοιπών παρακρατούμενων φόρων
- ◆ Επενδύσεων και αναπτυξιακών κινήτρων

#### **4,2,1,1 Προληπτικός έλεγχος**

**Προληπτικός έλεγχος** είναι εκείνος που διενεργείται προληπτικά και κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Συνήθως, ελέγχεται η διακίνηση των αγαθών, η ενημερότητα των βιβλίων, τα ειδικά βιβλία, καθώς και τα αποθέματα, το ταμείο και τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Επίσης, περιλαμβάνει και τον έλεγχο της νομικής και σωστής λειτουργίας των φορολογικών ταμειακών μηχανών.

Στην προληπτική μορφή του ελέγχου, ελέγχονται **οι πράξεις ή παραλείψεις** που ανάγονται στην τρέχουσα χρήση του επιχειρηματικού κύκλου. Η προληπτική αυτή διαδικασία **αποσκοπεί στη δημιουργία και καλλιέργεια της αντίληψης (από πλευράς φορολογουμένων) ότι υπάρχει πάντα ένας διαρκής και αποτελεσματικός έλεγχος**, ο οποίος λειτουργεί για την πρόληψη των παραβάσεων και ευεργετικά για την τήρηση των φορολογικών διατάξεων.

*Ο έλεγχος αυτός διενεργείται τόσο εντός της επιχείρησης όσο και εκτός αυτής, κατόπιν πρόσκλησης του επιχειρηματία από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.*

- Για τυχόν παραβάσεων του ΚΒΣ που διαπιστώνονται, δίδεται στον παραβάτη αντίγραφο ατομικού σημειώματος ελέγχου. Το ελέγχον όργανο θα ελέγξει και τα υπάρχοντα σε λογιστικό γραφείο μηχανογραφικά μέσα, ελέγχοντας παράλληλα την εμπρόθεσμη και ορθή υποβολή των δηλώσεων όλων των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων της επιχείρησης, όπως προκύπτουν από τους επιμέρους φορολογικούς νόμους που υποχρεώνουν την επιχείρηση.

**Παράδειγμα προληπτικού ελέγχου:** Η διαπίστωση μη ακριβής απόδοσης του ΦΠΑ.

Στην περίπτωση αυτή, οι ελεγκτές οφείλουν να υποδείξουν στον υπόχρεο τις ενέργειες που θα πρέπει να ακολουθήσει ώστε να προσέλθει μέσα σε συντομότερη προθεσμία στην αρμόδια

ΔΟΥ για να επιλύσει το πρόβλημα. Επίσης, να υποβάλλει εκπρόθεσμες ή τροποποιητικές δηλώσεις και να επιβαρυνθεί και τις λοιπές κυρώσεις.

#### **4,2,1,2 Προσωρινός έλεγχος**

**Προσωρινός έλεγχος** ανήκει σε μια κατηγορία ελέγχου, στην οποία εμπεριέχονται όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου και επιπλέον η δυνατότητα στα ελεγχόμενα όργανα να εκδίδουν *προσωρινό φύλλο ελέγχου*. Δηλαδή, κατά τον προσωρινό έλεγχο, εκδίδεται προσωρινό φύλλο ελέγχου προκειμένου να καταλογιστούν φόροι, εισφορές κτλ. που οφείλει η επιχείρηση.

**Σκοπός του ελέγχου** αυτού είναι η άμεση απόδοση στο δημόσιο φόρων ή τελών που οφείλονται από επιχείρηση. Πχ ο προσωρινός έλεγχος ενδέχεται να λάβει χώρα για ένα ή περισσότερα φορολογικά αντικείμενα: έλεγχος ΦΠΑ, δαπανών, δημιουργίας επισφαλών απαιτήσεων και να αφορά μια ή πολλές φορολογικές περιόδους.

#### **4,2,1,3 Τακτικός φορολογικός έλεγχος**

Ο **τακτικός φορολογικός έλεγχος** είναι συστηματικός έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση, για μια ή περισσότερες χρήσεις. Ο τακτικός έλεγχος λέγεται και οριστικός, γιατί στον οριστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των υποχρεώσεων του φορολογουμένου, φυσικού ή νομικού προσώπου. Γενικότερα ο κύριος σκοπός του τακτικού φορολογικού ελέγχου είναι να καταδείξει, μέσα από ένα σύνολο ελεγκτικών ενεργειών που αποβλέπουν στην επανεξέταση της φορολογητέας ύλης, την παροχή θεμελιωμένων στοιχείων που να συνθέτουν την ακρίβεια της φορολογικής δήλωσης ή να τονίζουν την ανακρίβεια αυτής. Η οικονομική δραστηριότητα σε έναν οργανισμό αντιπροσωπεύεται από διάφορα γεγονότα, τα οποία ονομάζονται **συναλλαγές**. Έτσι η προσέγγιση αυτών εκφράζεται με μετά από τις ταξινομήσεις και αποτυπώσεις των τηρούμενων λογαριασμών, που θα στηριχθεί και ο φορολογικός έλεγχος για τη διαπίστωση των χρηματοοικονομικών κινήσεων της επιχείρησης.

#### **Περάτωση τακτικού ελέγχου**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 2238/ 1994 προκύπτει ότι μετά την περάτωση του ελέγχου προβλέπεται η έκδοση φύλλων ελέγχου και τα διαδικαστικά θέματα της κοινοποίησης και της επίδοσης αυτών, χωρίς να αποκλείεται και ο τρόπος της διοίκησης επίλυσης της διαφοράς, σε περίπτωση αμφισβήτησης ορθότητας των φύλλων ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, κατά τον τακτικό έλεγχο πριν την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία, γίνονται οι παρακάτω διαπιστώσεις στις εξής θεματικές: 1) Γενικά στοιχεία, 2) Βιβλία και στοιχεία, 3) κίνηση εργασιών, 4) Λογιστικές διαφορές, 5) Παρατηρήσεις ελέγχου, 6) Πορίσματα ελέγχου, 7) Προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, 8) Προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, βάσει δαπανών διαβίωσης.

Έτσι επιβάλλεται να περιγράφονται τα απαραίτητα στοιχεία, τα γενικά, για να διαμορφώσουν τα ελεγκτικά όργανα σαφή αντίληψη περί της μορφοδιάταξης της ελεγχόμενης επιχείρησης. Παράλληλα με την χρονολογία σύστασης και έναρξης των εργασιών, εξετάζεται ο αριθμός και η και η δημοσίευση του καταστατικού, καθώς και το ενδεχόμενο της εικονικότητας της εταιρίας, του τρόπου προέλευσης των κεφαλαίων αυτής κτλ. Στα γενικά στοιχεία περιγράφεται η διεύθυνση της έδρας, το αντικείμενο των εργασιών και ο προσδιορισμός του ίδιου κεφαλαίου, ανάλογα με τα βιβλία που τηρούνται, Β' και Γ' κατηγορίας. Από την πλευρά τήρησης βιβλίων και στοιχείων αναγράφονται με κάθε λεπτομέρεια τόσο όσο αυτά που τηρήθηκαν αλλά και αυτά που τηρούνται στην τρέχουσα χρήση, σε κεντρικό και υποκαταστήματα της ελεγχόμενης επιχείρησης. Τέλος αναγράφεται το είδος του βιβλίου και τα στοιχεία που εκδόθηκαν κατά κατηγορία.

#### **4,3 Κυρώσεις και προσδιοριστικοί όροι**

Όταν αναφερόμαστε σε κυρώσεις στο χώρο της φορολογίας, είναι αναγκαίο να καθορίσουμε και τις συνέπειες τις οποίες επισύρουν οι παραβάσεις των φορολογικών νόμων. Έτσι οι φορολογικές κυρώσεις ερευνώνται δια μέσου του σκοπού τον οποίο επιδιώκουν, δηλαδή αν σκοπεύουν μόνο στην **επιβολή διοίκησης ποινής ή σκοπεύουν στην ποινικοποίηση του φορολογικού αδικήματος.**

Οι παραβάσεις των φορολογικών διατάξεων και των φορολογικών νόμων, αποτελούν **προσβολή της κρατικής εξουσίας** στην άσκησης της, εφόσον πρέπει να προστατευθεί το δημόσιο συμφέρον. Ο φορολογούμενος ο οποίος παραβιάζει τις φορολογικές διατάξεις είτε για ολική ή μερική φοροδιαφυγή είτε για παρεμπόδιση της βελτίωσης ή της είσπραξης των φόρων, προσβάλλει και βλάπτει το δημόσιο συμφέρον. Αυτή η προσβολή έχει σαν συνέπεια και την προσβολή του κοινωνικού συνόλου και επίσης βλάπτονται οι νομοταγείς φορολογούμενοι, οι οποίοι συμμετέχουν άνισα στα δημόσια βάρη.

#### **Διοικητικές κυρώσεις**

Με τον όρο **διοικητική κύρωση** εννοούμε την προσβολή των αγαθών για προστασία των ύψιστων σκοπών του κράτους, δηλαδή από τυπική έννοια είναι το ίδιο με την διοικητική ποινή, γιατί και αυτό είναι κακό.

Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο, για το λόγο ότι τελέστηκε μια άδικη πράξη από το φορολογούμενο κατά την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ή δήλωσης με παραλείψεις κτλ. Συγκρίνοντας την ποινή που ορίζεται στο Ποινικό Δίκαιο, η διοικητική κύρωση συνιστά απλώς ένα **μέσο εξαναγκασμού** προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων έναντι της διοίκησης. Αντίθετα με την ποινή του κοινού Ποινικού Δικαίου ή **εγκληματική ποινή** εκφράζει μορφή ενάντια στο δράστη.

Η νομική φύση των διοικητικών κυρώσεων, στο Φορολογικό Δίκαιο συνιστά επαχθή διοικητική πράξη και όχι ποινή κατά της ελευθερίας. Με την επιβολή των προστίμων ή πρόσθετων τελών ή με την απαγόρευση διενέργειας ορισμένων πράξεων, επιτυγχάνεται η προστασία του δημόσιου συμφέροντος και συνεπώς η επιβολή αυτών εμπίπτει στο πλαίσιο της εξουσίας της διοίκησης. Με βάση τα παραπάνω, θεωρήθηκε απαραίτητο να θεσπιστεί ένας Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων, που αφορά όλες τις φορολογίες, εκτός της τελωνειακής. Προκειμένου να καταπολεμηθεί η βασική αδυναμία των αναφερόμενων διατάξεων στις επιμέρους ποινικές και διοικητικές κυρώσεις, εκδόθηκε ο **Νόμος 2523/ 1997** ώστε να διευκολυνθεί το έργο των φορολογικών αρχών και να ικανοποιηθεί το κοινό περι δικαίου αίσθημα. Λόγω προβλημάτων στην νομικο-τεχνική εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων από το νόμο αυτό, έγιναν κάποιες απλοποιήσεις. Έτσι ο νόμος αποτελείται από το **άρθρο 38 και χωρίζεται σε πέντε μέρη.**

#### **4,3,1 Πρόσθετος φόρος**

Με τον όρο "**πρόσθετος φόρος**" εννοούμε τον προστιθέμενο ή προσαρτημένο φόρο, ο οποίος επιβάλλεται σαν προσάρτημα ή σαν επέκταση του κύριου φόρου. Στο άρθρο 1 του Ν. 2523/ 97 αναφέρεται στους πρόσθετους φόρους και τυποποιεί νομοθετικά διάφορες παραβάσεις φορολογικού χαρακτήρα, που αντιμετωπίζονται με τα διοικητικά αυτά μέτρα.

#### **Περιπτώσεις επιβολής πρόσθετου φόρου: Το εκπρόθεσμο- η ανακρίβεια- η μη υποβολή**

Κατά τη φορολογική νομοθεσία, σε περίπτωση που **υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση**, ο υπόχρεος και ανεξάρτητα αν έχει πρόθεση να αποφύγει ή όχι την πληρωμή του φόρου, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και ορίζεται σε ποσοστό **1%** επί του φόρου που οφείλεται με τη δήλωση.

Στην περίπτωση που **επιβάλλεται ανακριβής δήλωση** από τον υπόχρεο, τότε επιβάλλεται πρόσθετος φόρος που ορίζεται με ποσοστό **2%** επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας και αυτό γίνεται για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Στην περίπτωση που **δεν υποβάλλεται καθόλου δήλωση**, τότε ο πρόσθετος φόρος ανέρχεται σε ποσοστό **2,5%** επί του φόρου, του οποίου την πληρωμή θα απέφυγε, λόγω μη υποβολής της δήλωσης.

Όταν έχουμε **παρακρατήσεις φόρων**, τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων διαφοροποιούνται. Έτσι έχουμε στην περίπτωση: 1) εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, ο παρακρατών φόρος είναι σε ποσοστό 1,5%, 2) υποβολή ανακριβής δήλωσης είναι 3% και 3) μη υποβολής δήλωσης ο παρακρατών φόρος είναι σε ποσοστό 3,5%.

#### Παραδείγματα παρακράτησης φόρου:

- Ο εργοδότης που παρακρατά το φόρο κατά τις πληρωμές των υπαλλήλων του και του προσωπικού του, προκειμένου να τον αποδώσει.
- Οι συμβολαιογράφοι παρακρατούν διάφορα τέλη πάνω στις νομικές πράξεις, τις οποίες συντάσσουν, τα οποία οφείλουν να αποδώσουν.

#### **Κρίνεται δικαιολογημένη η επιβολή των πρόσθετων φόρων;**

Η επιβολή των αυξημένων πρόσθετων φόρων στις παραπάνω περιπτώσεις, κρίνεται δικαιολογημένη, λόγω του ότι οι υπόχρεοι καταβάλλοντας το φόρο, εκπληρώνουν τη δική τους υποχρέωση έναντι του δημοσίου και τα ποσά που έχουν παρακρατηθεί από τρίτους τα ωφελούνται οι παρακρατήσαντες μέχρι να τα αποδώσουν. Έτσι η διαφοροποίηση αυτή έχει κριθεί αναγκαία σε σχέση με τις λοιπές φορολογίες, για το λόγο ότι έχουν διαφορετικό μηχανισμό λειτουργίας των παρακρατούμενων φόρων.

Σε καμία περίπτωση, δεν μπορεί να επιρριφθεί ο πρόσθετος φόρος στον πραγματικό φορολογούμενο. Και αυτό γιατί τότε θα είχαμε μετατόπιση του βάρους πληρωμής του πρόσθετου φόρου από τον πραγματικό υπόχρεο, σε πρόσωπα που δεν έχουν καμία ευθύνη με την απόδοση του φόρου.

#### **Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων**

Τα ποσοστά πρόσθετου φόρου υπολογίζονται μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, με την οποία καταλογίζονται ο κύριος φόρος και τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων. Επίσης ο χρόνος υπολογισμού οριοθετείται και σε περίπτωση που πρόκειται να εκδοθεί απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου και τότε ενεργείται νέα εκκαθάριση και υπολογισμός του φόρου με το χρονικό σημείο αφετηρίας την επόμενη μέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

#### 4,3,2 Πρόστιμα & παραβάσεις

Το *πρόστιμο* είναι ένα από τα μέτρα διοικητικής κύρωσης και επιβάλλεται στα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους, οι οποίες απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία.

Στο χώρο του ιδιωτικού τομέα σε περίπτωση καθυστέρησης καταβολής της οφειλής, δηλ. μη εκπλήρωσης της υποχρέωσης του οφειλέτη να καταβάλλει, έχουμε *τόκους υπερημερίας*. Σε αντίθεση με το δημόσιο που έχουμε *ειδικές προσαυξήσεις* υπό τον τύπο των προστίμων, γιατί ο όρος «πρόστιμο» είναι έκφραση της έννοιας της δημόσιας εξουσίας.

Αν υπάρχει χρονική παραβίαση στην καταβολή της φορολογικής υποχρέωσης, θα επιβληθεί στον παραβάτη το πρόστιμο, που ορίζεται από **117 € - 1170 €**, σύμφωνα με το νόμο. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται μόνο όταν δεν υπάρχει πρόσθετος φόρος ή όταν δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Ειδικά, όταν κάποιος κατέχει περισσότερα από ένα ΑΦΜ ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία και δηλώσεις ΑΦΜ που ανήκει σε άλλον, υπόκειται σε πρόστιμο του ποσού των **4.400 €**.

Βάση των άρθρων 4 – 9 του νόμου, ρυθμίζεται το θέμα των προστίμων όσον αφορά τις παραβάσεις: 1) του ΚΒΣ, 2) του ΦΠΑ για πλαστά νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, 3) στην προμήθεια του σήματος των τελών κυκλοφορίας.

##### ♦ Παραβάσεις του ΚΒΣ

Στο άρθρο 5 καθιερώνεται ως *βασική αρχή, ο αντικειμενικός τρόπος επιβολής των προστίμων σε όλες τις περιπτώσεις του ΚΒΣ*. Δηλαδή, καταργούνται τα κυμαινόμενα πρόστιμα και η δυνατότητα του προϊστάμενου της ΔΟΥ, να επιβάλλουν πρόστιμα μεταξύ ανώτατων και κατώτατων ορίων.

Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος καθιερώθηκαν δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια. Έτσι με βάση τα παραπάνω, οι παραβάσεις χωρίζονται σε *γενικές και αυτοτελείς*.

##### Γενικές παραβάσεις

Γενικές παραβάσεις είναι όλες εκείνες που δεν αναφέρονται ρητά στις παραγράφους 8,9 του άρθρου 5. Για τις παραβάσεις αυτές, επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο κατά διαχειριστική περίοδο και είναι αδιάφορο το πλήθος αυτών. Πχ γενικών παραβάσεων είναι: η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων, η μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων στα χειρόγραφα δελτία αποστολής, η μη εκπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων, η μη παράδοση στοιχείων σε αντισυμβαλλόμενους πελάτες.

Στις γενικές παραβάσεις ισχύει η βάση υπολογισμού 1 (ΒΑΣ. ΥΠ-1), που σημαίνει ότι το πρόστιμο είναι ανάλογο της κατηγορίας βιβλίων που τηρούνται και έχουν καταρχήν συντελεστή βαρύτητας 1, εκτός από κάποιες που είναι από 1- 5. Όταν ο συντελεστής είναι ίσος με μονάδα, το τελικό πρόστιμο θα είναι ίσο με το ποσό που αντιστοιχεί και στη κατηγορία των βιβλίων. Όταν ο συντελεστής είναι μεγαλύτερος της μονάδας, το τελικό πρόστιμο θα είναι το ποσό της κατηγορίας των βιβλίων πολλαπλασιασμένο με την αριθμητική τιμή του συντελεστή.

#### Αυτοτελείς παραβάσεις

Οι αυτοτελείς παραβάσεις έγιναν προκειμένου να επικεντρωθούν μόνο αυτές που αναφέρονται ρητά στις παραγράφους 8, 10. Για τις παραβάσεις αυτές, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε περίπτωση ή πλήθος προστίμων. Στις αυτοτελείς παραβάσεις προσδιορίζονται 11 κατηγορίες με βάση υπολογισμού να αποτελεί το ποσό της κατηγορίας βιβλίων και ο συντελεστής βαρύτητας να έχει τη αριθμητική τιμή τη μονάδα. Έτσι, το πρόστιμο των παραβάσεων αυτών ισούται με το γινόμενο του πλήθους των παραβάσεων επί το ποσό της κατηγορίας βιβλίων.

Για τις 11 κατηγορίες που θα αναφέρουμε ισχύουν τα ανώτατα όρια προστίμων.

Αναλυτικότερα έχουμε τις περιπτώσεις:

- 1) παράλειψης έκδοσης στοιχείων, όπου γίνεται αναφορά σε όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις. Αφορά συναλλαγές μικρότερες ή ίσες των 188€,
- 2) έκδοσης αθεώρητων βιβλίων αντί θεωρημένων,
- 3) μη αναγραφής στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου ή της συναλλαγής που πραγματοποιείται
- 4) μη καταχώρησης στοιχείων ή εγγραφών αγορών, πωλήσεων, εσόδων, εξόδων και στοιχείων απογραφής
- 5) μη καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία,
- 6) μη καταχώρησης στοιχείων απογραφής,
- 7) ανακριβής καταχώρησης στοιχείων ή εγγραφών αγορών, πωλήσεων, εσόδων, εξόδων
- 8) μη διαφύλαξης κάθε βιβλίου ανά 50 φύλλα στοιχείων,
- 9) μη εκπρόθεσμης εκτύπωσης κάθε βιβλίου, ισοζυγίου, κατάστασης βιβλίου αποθήκης κτλ.
- 10) καταχώρησης ανύπαρκτων αγορών ή πωλήσεων
- 11) μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων των άρθρων 23, 24 του ΚΒΣ.

#### ♦ Παραβάσεις του ΦΠΑ για πλαστά νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία

Στο άρθρο 6 καθιερώνονται πρόστιμα ΦΠΑ για τους υποκείμενους σε αυτό, που είτε ως εκδότες είτε ως λήπτες έκαναν χρήση πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών

στοιχείων, με σκοπό να εκπέσουν ή να λάβουν επιστροφή ή να μην αποδώσουν ΦΠΑ στο δημόσιο. Στις περιπτώσεις αυτές επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικό ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 41 του κώδικα ΦΠΑ, που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νομοθετικά φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Όταν η μη απόδοση του ΦΠΑ οφείλεται σε εσφαλμένο υπολογισμό λόγω χρήσης πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, τότε το επιβαλλόμενο πρόστιμο ανέρχεται στο τριπλάσιο του φόρου, τον οποίο ωφελήθηκαν ο λήπτης και ο εκδότης, ως υπόχρεοι στο φόρο.

Κλείνοντας, σημειώνουμε ότι η διοικητική αυτή ποινή είναι απλώς ένα μέσον διοικητικού εξαναγκασμού, με σκοπό να αντιμετωπιστούν οι παραβάσεις των φορολογικών νόμων.

## **4,4 Επιχειρήσεις και ΦΠΑ**

### **4,4,1 Έννοια και χαρακτηριστικά ΦΠΑ**

Ο ΦΠΑ (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας) εφαρμόζεται στην Ελλάδα από 1/1/1987 σύμφωνα με το νόμο 1642/ 86 και είναι γενικός έμμεσος φόρος που επιβάλλεται στην προστιθέμενη αξία των αγαθών και των υπηρεσιών, σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας και αντικατέστησε το Φόρο κύκλου εργασιών (ΦΚΕ). Επίσης, επιβάλλεται και στην εισαγωγή αγαθών με τους ίδιους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν για τα εγχώρια παραγόμενα προϊόντα.

**Προστιθέμενη αξία** είναι κάθε θετική διαφορά στην τιμή μεταξύ αγοράς και πώλησης, σε οποιοδήποτε στάδιο της συναλλαγής (παραγωγή, εμπόριο, καταναλωτής). Έτσι λοιπόν, κάθε αγαθό πριν φτάσει στον τελικό καταναλωτή περνάει από διάφορα στάδια πχ, αγορά πρώτων υλών, καταργασία, έτοιμο προϊόν, χονδρεμπόριο, λιανεμπόριο, καταναλωτής. Σε καθένα από τα στάδια αυτά προστίθεται και μια αξία η οποία είναι φορολογητέα. Ο όρος **προστιθέμενη αξία είναι οικονομικός όρος** και αναφέρεται στη δαπάνη που προστίθεται κάθε φορά στην κυκλοφορία των αγαθών και παροχή υπηρεσιών, μέχρι τον τελικό καταναλωτή.

**Αντικείμενο της φορολογίας** αυτής είναι: 1) η παράδοση αγαθών από επιχείρηση μέσα στα πλαίσια των επιχειρηματικών εργασιών της, 2) η παροχή υπηρεσιών από επιχείρηση μέσα στα πλαίσια των εργασιών της, 3) η εισαγωγή των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, 4) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο. Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, πρέπει να σημειώσουμε και την απόκτηση καινούριων μεταφορικών μέσων, η οποία υπάγεται στο φόρο ανεξαρτήτου



ιδιότητας του εγκατεστημένου προσώπου στο εσωτερικό της χώρας. Επίσης, προσθέτουμε και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης κατά τις διακρίσεις του άρθρου 2.

### **Λειτουργικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ**

Τα κύρια χαρακτηριστικά του ΦΠΑ είναι τα εξής:

1. Είναι ένας γενικός φόρος που επιβάλλεται αδιακρίτως σε όλα τα στάδια των συναλλαγών. Όσο πιο πολλά είναι τα χέρια που αλλάζει το αγαθό για να καταλήξει στον τελικό καταναλωτή, τόσο μεγαλώνει και η προστιθέμενη αξία του.
2. Επιβάλλει την ισότητα από πλευράς φορολογικής μεταχείρισης, τόσο στα εισαγόμενα όσο και στα εγχώρια προϊόντα.
3. Απαλλάσσει τις εξαγωγές και τις υπηρεσίες που εξυπηρετούν τις εξαγωγές, από υπερβολικό φόρτο εργασίας.
4. Απαλλάσσει τα επενδυτικά αγαθά και η απαλλαγή προέρχεται με την επιστροφή ή έκπτωση του φόρου.

### **Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα του ΦΠΑ**

#### Πλεονεκτήματα:

- ❖ Είναι ουδέτερος φόρος που σημαίνει ότι δεν ενσωματώνεται στο κόστος των αγαθών (δεν κοστολογείται όπως γινόταν με το χαρτόσημο των τιμολογίων)
- ❖ Περιορίζει τις τάσεις φοροδιαφυγής. Αυτό επιτυγχάνεται με αυτόματο τρόπο, δηλ. με το μηχανισμό της έκπτωσης.
- ❖ Συμβάλλει στον εκσυγχρονισμό των επιχειρήσεων, με την φοροαπαλλαγή των κεφαλαιουχικών αγαθών.
- ❖ Συμβάλλει στη γενικότερη εξυγίανση της φορολογίας με τη συγχώνευση των έμμεσων φόρων.

#### Μειονεκτήματα:

- ❖ Η βεβαίωσή του και η είσπραξή του εμφανίζει προβλήματα και είναι πολύπλοκη και δυσχερής.
- ❖ Η ίση μεταχείριση των εγχώριων και εισαγομένων αγαθών αποδυναμώνει την άσκηση εθνικής προστατευτικής πολιτικής για τα εγχώρια προϊόντα.

### Παράδειγμα ΦΠΑ σε επιχείρηση

Η επιχείρηση μας αγόρασε εμπορεύματα αξίας 20.000 €, χωρίς ΦΠΑ. Ο προμηθευτής μας χρέωσε στο τιμολόγιο βάσει του συντελεστή 19% με το ποσό των 23.800 €, το οποίο περιλαμβάνει την καθαρή αξία των εμπορευμάτων (20.000 €) και το ΦΠΑ 19% (3.800€). Υποθέτουμε ότι τα εμπορεύματα που αγοράσαμε, τα πουλήσαμε σε έναν πελάτη μας 29.000€ και ότι τον χρεώσαμε 34.510 €, ποσό που περιλαμβάνει και τη αξία των εμπορευμάτων (29.000) και του ΦΠΑ 19% (5.510). η επιχείρηση μας κατά τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης ΦΠΑ , θα καταβάλλει το εισπραχθέν ποσό ΦΠΑ (5.510 €) μειωμένο κατά το ποσό του πληρωθέντος ΦΠΑ στον προμηθευτή (3.800 €). Δηλαδή, θα καταβάλλει την επιπλέον εισπραχθέντα διαφορά του φόρου, που ανέρχεται σε 1.710 €.

ΦΠΑ που εισπράχθηκε κατά την πώληση	5.510
<u>- ΦΠΑ που πληρώθηκε κατά την αγορά</u>	<u>3.800</u>
<b>Υπόλοιπο πληρωτέο στο Δημόσιο</b>	<b>1.710</b>

Το ποσό του φόρου των 1.710 €, που οφείλει η επιχείρηση να καταβάλλει στο Δημόσιο αντιστοιχεί στο ποσοστό των 19% επί της προστιθέμενης αξίας, η οποία ανέρχεται σε 9.000€.  
(29.000- 20.000= 9.000)

### **4,4,2 Συντελεστές ΦΠΑ**

Οι συντελεστές του ΦΠΑ έχουν δεχτεί αρκετές αλλαγές μέχρι σήμερα. Από 1/4/2005 αναπροσαρμόστηκαν και ο κανονικός συντελεστής αυξήθηκε από 18% σε 19%. Για τα αγαθά που είχαν 8% έγινε 9% και για τα αγαθά και υπηρεσίες που προβλέπεται μείωση του φόρου κατά 50% , ο συντελεστής από 4% αυξήθηκε 4,5% . Ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ είναι 19% και στο 9% υπάγονται τα αγαθά και οι υπηρεσίες που προορίζονται πχ. για την ανθρώπινη διατροφή, εκτός από τα αλκοολούχα ποτά.

Από πλευράς υπηρεσιών που υπάγονται στο καθεστώς του 9% έχουμε τις μεταφορές προσώπων και αποσκευών τους, τα θεατρικά εισιτήρια, κινηματογραφικά εισιτήρια, συναυλίες, εκθέσεις κτλ. η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους , η εκμετάλλευση καφενείων και εστιατορίων, οι επιδιορθώσεις ενδυμάτων, οι επισκευές.,

Τέλος, με το συντελεστή ΦΠΑ 4,5%, υπάγονται η έκδοση που πραγματοποιείται από εκδοτικές επιχειρήσεις βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών.

### Μειωμένοι συντελεστές στα νησιά του Αιγαίου.

Στις περιοχές των νομών Δωδεκανήσου, Σάμου, Χίου, Λέσβου, Κυκλάδων, στις Β. Σποράδες, κτλ. εφαρμόζονται μειωμένοι συντελεστές κατά 30% σε σχέση με τους υπόλοιπους συντελεστές που αναφέραμε πριν. Έτσι έχουμε τους εξής συντελεστές, ο κανονικός γίνεται 13% και οι μειωμένοι 6,3% και 3%. Οι συντελεστές αυτοί αφορούν παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στα εν λόγω νησιά και κατά τον χρόνο που ο ΦΠΑ γίνεται απαραίτητος, τα αγαθά αυτά βρίσκονται στα νησιά αυτά ή πωλούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ το οποίο είναι εγκατεστημένο στα νησιά.

### **4,4,3 Απαλλαγές προσώπων και δραστηριοτήτων από το φόρο**

Όπως αναφέραμε και προηγμένως, σκοπός του ΦΠΑ είναι η ισότιμη φορολογία των αγαθών και των υπηρεσιών. Πρακτικά, όμως αποδείχθηκε ότι η απόλυτη τήρηση του κανόνα της γενικότητας, είχε δυσμενείς επιδράσεις και επιπτώσεις. Γι' αυτό το λόγο καθιερώθηκαν κάποιες απαλλαγές που αφορούν δραστηριότητες όπως εκπαιδευτικού, κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα.

Οι απαλλαγές, με βάση το νόμο, διακρίνονται σε απαλλαγές:

- 1) στο εσωτερικό της χώρας (άρθρο 22),
- 2) στην εισαγωγή αγαθών (άρθρο 23),
- 3) πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός κοινότητας και των διεθνών μεταφορών αγαθών (άρθρο 24),
- 4) στη διεθνή διακίνηση αγαθών υπό καθεστώς εναποθήκευσης και τελωνειακής αποταμίευσης (άρθρο 25),
- 5) στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών κτλ. (άρθρο 26),
- 6) στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών.

Επίσης, αναφέρουμε τις απαλλαγές για αγαθά και υπηρεσίες που διατίθενται κυρίως στην τελική κατανάλωση. Ο φόρος που έχει επιβαρύνει τις εισροές, περιλαμβάνεται έμμεσα στην τελική αξία των αγαθών και υπηρεσιών. Τέτοιες απαλλαγές είναι κατά κύριο λόγο: η νοσοκομειακή περίθαλψη, οι ταχυδρομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες εθνικών δικτύων τηλεόρασης και ραδιοφωνίας. Τέλος στις απαλλαγές αναφέρονται και οι δραστηριότητες που αφορούν εθνικούς, πολιτιστικούς, αθλητικούς, φιλοσοφικούς, συνδικαλιστικούς, φιλανθρωπικούς και συναφείς σκοπούς, των μη κερδοσκοπικών νομικών προσώπων, όπως και τις παραδόσεις λαχείων, γραμματοσήμων και ΠΡΟ- ΠΟ.

#### 4,4,4 Υποχρεώσεις υποκειμένων στο ΦΠΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κώδικα περί ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στο ΦΠΑ υποχρεούνται να υποβάλλουν:

α) **Δήλωση έναρξης εργασιών** πριν από την έναρξή τους. *Έναρξη εργασιών* θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Στην περίπτωση των νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι 30 ημερών δεν έχει κυρώσεις εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.

β) **Δήλωση μεταβολών- μετάταξης**, με την οποία δηλώνεται οποιαδήποτε μεταβολή, πχ απαλλαγή επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων που απαλλάσσονται του φόρου, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων. Η δήλωση αυτή πρέπει να υποβληθεί εντός 30 ημερών από την μέρα που έγιναν οι μεταβολές.

γ) **Δήλωση οριστικής παύσης εργασιών**, όπου τα φυσικά πρόσωπα οφείλουν να την υποβάλλουν μέσα σε 10 μέρες από τη λύση τους.

Σε κάθε πρόσωπο, υποκείμενο στο φόρο φυσικό ή νομικό, χορηγείται μοναδικός αριθμός μητρώου(ΑΦΜ), σύμφωνα με το άρθρο 36. Διευκρινίζεται ότι, τις υποχρεώσεις που αναφέραμε παραπάνω τις έχουν και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο εφόσον: α) ιδρύουν υποκαταστήματα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, β) εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας, γ) συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από την συμμετοχή σε ΑΕ, δ) αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό, ε) έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

#### 4,4,5 Ειδικά καθεστώτα ΦΠΑ

Ο Κώδικας περί ΦΠΑ διαφοροποιεί τους υποκείμενους στο φόρο, σε αυτούς που ανήκουν στο **κανονικό καθεστώς** και σε εκείνους που ανήκουν σε **ειδικά καθεστώτα**. Έτσι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 39- 47 καθιερώνεται ένα ειδικό καθεστώς για μια ορισμένη κατηγορία δραστηριοτήτων.

##### ■ Ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων και απαλλασσόμενων

Ο ΦΠΑ υπολογίζεται στα ακαθάριστα έσοδα των υποκειμένων επιχειρήσεων στο φόρο αυτό. Επομένως, όλοι οι υποκείμενοι στο ΦΠΑ θα έπρεπε να τηρούν βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας και παράλληλα σε κάθε γενική πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, θα υποχρεούνται να εκδίδουν τα παραπάνω. Υπάρχουν όμως και επιχειρήσεις οι οποίες έχουν έναν περιορισμένο

κύκλο δραστηριοτήτων και στερούνται οργάνωσης για να ανταποκριθούν σε αυτές τις τυπικές υποχρεώσεις ΦΠΑ.

Για τις επιχειρήσεις αυτές στο άρθρο 39 περιγράφονται οι απλοποιημένες διαδικασίες υπαγωγής τους στο ΦΠΑ καθώς και οι περιορισμένες υποχρεώσεις τους μέχρι και της απαλλαγής τους. Έτσι, για την ένταξη της επιχείρησης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων ή στο κανονικό ή στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων χωρίς ΦΠΑ .

#### ■ **Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων**

Ο τομέας των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων καθιερώθηκε προκειμένου να υπάρξουν παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τέτοιων ειδών για βιομηχανική επεξεργασία, όπως μέταλλα, γυαλί, χαρτόνι, καλώδια κτλ. για να υπαχθεί μια επιχείρηση σε αυτό το ειδικό καθεστώς, η οποία αγοράζει τέτοια υλικά με σκοπό την μεταπώληση τους, δεν πρέπει τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της να έχουν υπερβεί το ποσό των 900.000€. Για τον υπολογισμό πάνω από το όριο, λαμβάνονται υπόψη τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα, μαζί και των εσόδων από τυχόν άλλες δραστηριότητες, εκτός από τα ακαθάριστα έσοδα που αφορούν παραδόσεις μη σιδηρούχων μετάλλων.

#### ■ **Ειδικό καθεστώς αγροτών**

Το σύστημα ΦΠΑ απαιτεί από τις επιχειρήσεις την τήρηση ορισμένων λογιστικών υποχρεώσεων, από τις οποίες θα προκύπτουν τα δεδομένα για την εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος. Κάτι τέτοιο δεν μπορεί να συμβεί με τους αγρότες για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους καθώς και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών. Γι' αυτό το λόγο αναγκαστικά εμπίπτουν σε ειδικό καθεστώς και δικαιούνται να ζητήσουν για την παράδοση των αγροτικών προϊόντων που παράγουν επιστροφή του ΦΠΑ, που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψης υπηρεσιών.

Σημειώνουμε ότι οι αγρότες δεν υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ ούτε και δικαιούνται να τους επιστραφεί το ΦΠΑ. Η επιβολή του φόρου γίνεται από το δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και υπηρεσιών.

#### ■ **Ειδικό καθεστώς σε πωλήσεις από δημοπρασίες**

Σύμφωνα με το καθεστώς αυτό, στις περιπτώσεις παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από τον διοργανωτή δημοπρασίας χρεώνει τον αγοραστή, δηλ. με την τιμή κατακύρωσης του αγαθού, συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ.

**■ Ειδικό καθεστώς επενδυτικού χρυσού**

Σύμφωνα με το άρθρο 47, η παράδοση, η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή επενδυτικού χρυσού, απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Η έννοια του επενδυτικού χρυσού ορίζεται από το άρθρο 47, το οποίο αναφέρεται σε χρυσά νομίσματα κοπής μετά το 1800, αποτελούντα νομικό χρήμα στη χώρα προέλευσης, ακόμα και ο χρυσός υπό μορφή ράβδου ή πλάκας, βάρους αποδεκτού από τις αγορές πολύτιμων μετάλλων.

**■ Ειδικό καθεστώς φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών**

Σύμφωνα με το άρθρο 44, στις περιπτώσεις παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης ή εισαγωγής από τρίτες χώρες βιομηχανοποιούμενων καπνών, ο φόρος υπολογίζεται στην τιμή λιανικής πώλησης, δηλ. ο ΦΠΑ καταβάλλεται σε ένα μόνο αρχικό στάδιο από τους υπόχρεους, ενώ η περαιτέρω παράδοση των βιομηχανοποιούμενων καπνών από τους πρατηριούχους και λιανοπωλητές αυτών, δεν υπάγεται στο φόρο. Ο ΦΠΑ στα βιομηχανοποιημένα καπνά εισπράττεται ταυτόχρονα με τον επιβαλλόμενο στα προϊόντα αυτά, ειδικό φόρο κατανάλωσης.

**■ Ειδικό καθεστώς μεταπώλησης μεταχειρισμένων αγαθών (αντικείμενα συλλεκτικής αξίας και μεταχειρισμένα αγαθά)**

Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους, του υποκειμένου από φόρο μεταπωλητή, σύμφωνα με το άρθρο 45. Το παραπάνω ειδικό καθεστώς δεν είναι υποχρεωτικό, προαπαιτούμενο είναι η υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών ή μεταβολών. Η δήλωση αυτή ισχύει 2 χρόνια. Το καθεστώς αυτό του ΦΠΑ εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταπώλησης μεταχειρισμένων αγαθών πχ. μεταχειρισμένα μεταφορικά μέσα κτλ. Η δε επιβολή του ΦΠΑ γίνεται πάνω στο μικτό κέρδος που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### **Βιβλία :**

1. Η Φορολογία των Επιχειρήσεων , Λεονάρδος Αρ. Κόντος – Μάναλης, εκδόσεις Π.Ν.Σάκκουλας.
2. Φορολογικά – Φοροτεχνικά , Δημήτρης Ι. Καραγιάννης , εκδόσεις Ανικούλα.
- 3.Ο Φόρος προστιθέμενης αξίας, Παναγιώτης Γιαννακούρης & Βασίλης Κουκοβίνης, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης
- 4.Κωδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων , Δημήτρης Παρ. Σταματόπουλος, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάλουλας
- 5.Φορολογικές Σημειώσεις 2008, Γ.Α. Κορομηλάς ,8<sup>η</sup> έκδοση τόμος Α

### **Έντυπο:**

Υπουργείο οικονομίας και οικονομικών: οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2008.

### **Ιστοσελίδες:**

1. [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
2. [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)