

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

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
«ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ (ΑΡΘΡΑ 16 – 19 Ν.2238/94 ΚΑΙ
ΑΡΘΡΟ 3 Ν.3842/10)»**



Σπουδαστής

**Ευστάθιος Ρουμελιώτης
Α.Μ. 7641**

Εισηγητής - Καθηγητής

Χρήστος Δρακωνάκης

Ηράκλειο, 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	6
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι.....	8
ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	8
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	8
ΕΝΟΤΗΤΑ 1.1: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	8
1.1.1 Έννοια των φόρων.....	8
1.1.2 Σκοπός της φορολογίας.....	8
1.1.3 Διάκριση των φόρων	9
ΕΝΟΤΗΤΑ 1.2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	18
1.2.1 Υποκείμενο στο φόρο.....	18
1.2.2 Αντικείμενο του φόρου	18
1.2.3 Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος	19
1.2.4 Πρόσωπα που βαρύνουν τον φορολογούμενο.....	21
1.2.5 Εισόδημα της συζύγου και των ανήλικων τέκνων	22
1.2.6 Πηγές εισοδήματος.....	23
1.2.7 Φορολογητέο εισόδημα και τρόπος εξεύρεσής του.....	24
ΕΝΟΤΗΤΑ 1.3: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΠΗΓΗ	25
1.3.1 Εισόδημα από ακίνητα (Α' – Β' πηγή).....	25
1.3.1.1 Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων.....	26
1.3.1.2 Ακαθάριστο εισόδημα	27
1.3.1.3 Καθαρό εισόδημα	29
1.3.2 Εισόδημα από κινητές αξίες (Γ' πηγή).....	30
1.3.2.1 Εισόδημα και απόκτησή του	30
1.3.2.2 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	30
1.3.3 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή).....	31
1.3.3.1 Εισόδημα και απόκτησή του	31
1.3.3.2 Ακαθάριστο εισόδημα	32
1.3.3.3 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος	33
1.3.4 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (Ε' πηγή).....	35
1.3.4.1 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	35
1.3.4.2 Προσδιορισμός καθαρού γεωργικού εισοδήματος.....	37
1.3.4.3 Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις.....	37

1.3.5 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ' πηγή)	38
1.3.5.1 Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.....	38
1.3.5.2 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	39
1.3.6 Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή (Ζ' πηγή)	39
1.3.6.1 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα	40
1.3.6.2 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ	42
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	42
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ (ΑΡΘΡΑ 16 – 19 Ν.2238/1994).....	42
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 3842/2010.....	42
ΕΝΟΤΗΤΑ 2.1: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 16 Ν.2238/1994 – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 3 Ν.3842/2010	42
2.1.1 Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης κατοικιών (ν. 2238/1994)	42
2.1.1.1 Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης κατοικιών (ν. 3842/2010)	43
Παράδειγμα 1 (Κύρια κατοικία).....	45
Παράδειγμα 2 (Δευτερεύουσα κατοικία)	45
2.1.2 Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης επιβατικού αυτοκινήτου (ν.2238/1994).....	46
2.1.2.1 Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης επιβατικού αυτοκινήτου (ν.3842/2010).....	51
Παράδειγμα 3 (Επιβατικό αυτοκίνητο)	53
Παράδειγμα 4 (Επιβατικό αυτοκίνητο)	53
Παράδειγμα 5 (Επιβατικό αυτοκίνητο)	54
2.1.3 Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης σκαφών αναψυχής (ν.2238/1994)	54
2.1.3.1 Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης σκαφών αναψυχής (ν.3842/2010).....	56
2.1.4 Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης δεξαμενών κολύμβησης (ν.2238/1994).....	58
2.1.4.1 Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης δεξαμενών κολύμβησης (ν.3842/2010)	59
2.1.5 Ελάχιστη ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (ν.2238/1994)	59
2.1.5.1 Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης (ν.3842/2010)	60
ΕΝΟΤΗΤΑ 2.2: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν.2238/1994 – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 3 Ν.3842/2010	61
2.2.1 Προσδιορισμός τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ν.2238/1994).....	61
2.2.1.1 Προσδιορισμός τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ν.3842/2010).....	62
ΕΝΟΤΗΤΑ 2.3: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 18 Ν.2238/1994 – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 3 Ν.3842/2010	64
2.3.1 Μη εφαρμογή του τεκμηρίου (ν.2238/1994).....	64

2.3.1.1 Μη εφαρμογή των αντικειμενικών δαπανών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ν.3842/2010)	66
ΕΝΟΤΗΤΑ 2.4: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 19 Ν.2238/1994 – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 3 Ν.3842/2010	68
2.4.1 Προσδιορισμός διαφοράς εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής (ν.2238/1994)	68
2.4.1.1 Προσδιορισμός διαφοράς εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής (ν.3248/2010)	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ	71
ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	71
3.1 Μαχητό τεκμήριο δαπάνης διαβίωσης	71
3.2 Εξαιρέσεις από την εφαρμογή του τεκμηρίου	71
3.3 Τρόποι κάλυψης διαφοράς τεκμηρίων	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙV	76
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	76
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ	76
ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ 5 ΚΑΙ 6 ΕΝΤΥΠΟΥ Ε1	76
ΕΝΟΤΗΤΑ 4.1: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	76
ΕΝΟΤΗΤΑ 4.2: ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ 5 ΚΑΙ 6 ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ε1)	85
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	86
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	88

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Θέμα της παρούσας μελέτης είναι, ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, όπως αυτές αναλύονται στα άρθρα 16 έως 19 του νόμου 2238/1994 και στο άρθρο 3 του νόμου 3842/2010. Στη συγκεκριμένη εργασία αναφέρονται αναλυτικά όλοι οι φόροι που υπάρχουν στην Ελλάδα και κυρίως, εξετάζονται διεξοδικά οι διαφορές στον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, με την εφαρμογή του νόμου 3842/2010 σε σχέση με τον προϊσχύον νόμο 2238/1994.

Συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται λόγος, γενικά για τη φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα, και συγκεκριμένα για την έννοια και το σκοπό της φορολογίας και τη διάκριση των φόρων ανάλογα με τη φορολογική τους βάση. Επίσης, γίνεται αναφορά στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και ειδικά, στα πρόσωπα που έχουν υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, στα πρόσωπα που βαρύνουν τον φορολογούμενο, στις πηγές εισοδήματος και στον τρόπο εξεύρεσης του φορολογητέου εισοδήματος. Τέλος, αναφέρεται ο προσδιορισμός του εισοδήματος από κάθε πηγή ξεχωριστά, οι ειδικές περιπτώσεις που έχει το καθένα και το ακαθάριστο και καθαρό τους εισόδημα.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης, γίνεται εκτενή αναφορά στα άρθρα 16 έως 19 του ν.2238/1994 και στον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και εξετάζονται με συγκριτική μέθοδο, οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις που επέφερε το άρθρο 3 του ν.3842/2010 πάνω σε αυτό το θέμα.

Στο τρίτο κεφάλαιο, γίνεται λόγος γενικά για τα τεκμήρια και συγκεκριμένα, για το μαχητό τεκμήριο δαπανών διαβίωσης, τις εξαιρέσεις από την εφαρμογή των τεκμηρίων καθώς και για τους τρόπους κάλυψης της διαφοράς τους.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας, παρατίθεται ένα ολοκληρωμένο παράδειγμα προσδιορισμού του εισοδήματος, το οποίο περιλαμβάνει διάφορες περιπτώσεις αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών, και γίνεται η συμπλήρωση των πινάκων 5 και 6 του εντύπου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ε1.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την περαίωση της πτυχιακής μου εργασίας, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στην οικογένειά μου και όλους εκείνους τους ανθρώπους, οι οποίοι με βοήθησαν τόσο υλικά, όσο και ηθικά για την συγγραφή της παρούσας εργασίας. Ιδιαίτερα, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή της πτυχιακής μου εργασίας κ. Χρήστο Δρακωνάκη, καθώς με τις γνώσεις και τις υποδείξεις του, συνέβαλε καθοριστικά στην ολοκλήρωσή αυτής.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους. Τα κρατικά έσοδα μέσω των υποχρεωτικών φόρων των φυσικών προσώπων (πολιτών) και των νομικών προσώπων αποτελούν στη σύγχρονη οικονομία την σημαντικότερη πηγή των δημοσίων εσόδων.

Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός: αφενός μεν, η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, κατά την δημοσιονομική πολιτική, αφετέρου η ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης που αφορά την οικονομία γενικότερα και τέλος η ανακατανομή του πλούτου, που αφορά την κοινωνική οικονομία για άμβλυνση των ανισοτήτων. Η εισοδηματική πολιτική στηρίζεται ακριβώς στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει. Οι υποχρεωτικές εισφορές ονομάζονται «φόροι».

Η φορολογία γενικά, αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου και ιδιαίτερα στις περισσότερο ανεπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των εσόδων τους.

Ωστόσο, οι φόροι έχουν κυρίως δύο βασικά χαρακτηριστικά. Αποτελούν αναγκαστικό μέσο μετάθεσης των πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα, όμως αποτελούν και μονομερές μέσο, δηλαδή συνεπάγονται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους, χωρίς αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων προς τους πρώτους.

Σχετικά με τη φορολογική τους βάση, καλείται το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλει ο φορολογούμενος. Σήμερα, ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία και η καταναλωτική δαπάνη.

Τέλος, οι φόροι διακρίνονται αρχικά σε δύο είδη, ανάλογα με το συσχετισμό τους με το εισόδημα του φορολογούμενου. Συγκεκριμένα διακρίνονται στην άμεση φορολόγηση, κατά την οποία τα έσοδα του κράτους λαμβάνονται βάσει κλίμακας εισοδήματος, φορολογώντας συνήθως πιο επιθετικά όσους λαμβάνουν μεγάλα εισοδήματα και πιο συντηρητικά όσους λαμβάνουν μικρά. Διακρίνονται όμως και στην έμμεση φορολόγηση, κατά την οποία τα έσοδα λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες, ανεξαρτήτως εισοδήματος, εφόσον δεν είναι εύκολη η διάκριση στο εισόδημα ή για ποικίλους άλλους λόγους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΕΝΟΤΗΤΑ 1.1: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1.1.1 Έννοια των φόρων

Φόρος είναι η υποχρεωτική χρηματική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος υπό μορφή άμεση και οριστική, χωρίς την ύπαρξη ειδικού ανταλλάγματος, με σκοπό την κάλυψη των δαπανών του κράτους.¹

Η αποκλειστική εκμετάλλευση κρατικών παραγωγικών πόρων από το ίδιο το κράτος, η συμμετοχή του σε διάφορες επιχειρήσεις ή η μονοπωλιακή εκμετάλλευση ορισμένων κλάδων της οικονομίας, οι δανεισμοί και οι δωρεές είναι τα συνηθέστερα μέσα εξεύρεσης οικονομικών μέσων. Επειδή, όμως, τα παραπάνω μέσα δεν επαρκούν για την κάλυψη των δημόσιων χρηματικών δαπανών, επιβάλλεται η κάλυψή τους με αναγκαστική εισφορά της ιδιωτικής οικονομίας. Η αναγκαστική εισφορά της ιδιωτικής οικονομίας προς την δημόσια, υλοποιείται με την επιβολή των φόρων και επιβάλλεται με κανόνες δικαίου, οι οποίοι συγκροτούν το Φορολογικό Δίκαιο.²

1.1.2 Σκοπός της φορολογίας

Ο φόρος αποτελεί το κυριότερο μέσο χρηματοδότησης του δημοσίου, γι' αυτό ένας από τους βασικότερους σκοπούς της πολιτείας είναι η εξασφάλιση της επάρκειας των φορολογικών εσόδων, προς κάλυψη των δημόσιων δαπανών. Στην ουσία, σκοπός του φόρου είναι η ανακατανομή των παραγωγικών πόρων της οικονομίας μεταξύ του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα, και μάλιστα η αφαίρεση παραγωγικών πόρων από τον ιδιωτικό τομέα και η μεταφορά στον δημόσιο τομέα για την παραγωγή δημόσιων αγαθών, με προορισμό την ικανοποίηση αναγκών του κοινωνικού συνόλου.³

¹ Διονύσης Π. Καράγιωργας, «Οι οικονομικές λειτουργίες του κράτους», εκδ. Παπαζήση, Αθήνα 1981

² Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

³ Γεώργιος Ανδρουλάκης, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου & λοιπές φορολογίες», 2009

Συχνά επίσης, ο φόρος χρησιμοποιείται και ως μέσο άσκησης οικονομικής πολιτικής για τον επηρεασμό της οικονομικής δραστηριότητας. Η δημόσια οικονομία λαμβάνει μέτρα, μέσω των οποίων επιδιώκεται η δίκαιη κατανομή του εθνικού εισοδήματος, η ταχύτερη οικονομική ανάπτυξη, θεσπίζει φορολογικά μέτρα για την ανάπτυξη υποβαθμισμένων περιοχών της επικράτειας και επιβάλλει δασμούς στα εισαγόμενα είδη για την προστασία της εγχώριας βιομηχανίας.

Τέλος, με το φόρο επιδιώκεται η πραγματοποίηση διαφόρων κοινωνικών σκοπών, με τον κυριότερο να είναι η μείωση της οικονομικής ανισότητας των πολιτών. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, η δημόσια οικονομία λαμβάνει τα ακόλουθα μέτρα:⁴

- Καθορίζει προοδευτικό συντελεστή για το φόρο εισοδήματος, έτσι ώστε το μέγεθος του καταβαλλόμενου φόρου να είναι μεγαλύτερο για τις ιδιωτικές οικονομίες που έχουν μεγαλύτερο εισόδημα και χαμηλότερο για τις οικονομίες που έχουν μικρό εισόδημα.
- Επιβάλλει φόρο με προοδευτικό συντελεστή στην περιουσία των ιδιωτικών οικονομιών.
- Απαλλάσσει ή επιβαρύνει με χαμηλό συντελεστή τα είδη πρώτης ανάγκης και επιβαρύνει με υψηλό συντελεστή τα είδη πολυτελείας.
- Απαλλάσσει πολλές φορές τις μικρές επιχειρήσεις από τον Φ.Π.Α., έτσι ώστε να παράγουν με χαμηλότερο κόστος.

1.1.3 Διάκριση των φόρων

Οι φόροι διακρίνονται ανάλογα με την *φορολογική τους βάση* και το *φορολογικό συντελεστή*.

Φορολογική βάση είναι το μέγεθος, με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Σήμερα, ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορα οικονομικά στοιχεία του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη και ειδικότερα η καταναλωτική δαπάνη.

Αντίστοιχα, *φορολογικός συντελεστής* είναι ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μία μονάδα φορολογικής βάσης.

⁴ Γεώργιος Ανδρουλάκης, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου & λοιπές φορολογίες», 2009

Συνεπώς, οι φόροι ταξινομούνται και διακρίνονται με βάση τα δύο παραπάνω κριτήρια, ως εξής:

ΚΡΙΤΗΡΙΟ 1^ο : Φορολογική βάση⁵

1. Φόροι σταθερού ποσού κατά φορολογούμενο. Με τους φόρους αυτούς, όλα τα άτομα υφίστανται την ίδια φορολογική επιβάρυνση, ανεξάρτητα από τις προσωπικές τους συνήθειες, το μέγεθος της περιουσίας τους, του εισοδήματός τους κ.λπ. Κάθε φορολογούμενος δηλαδή, πληρώνει ορισμένο ποσό φόρου, κοινός ε όλους, το οποίο ισούται με το πηλίκο της διαίρεσης των απαιτούμενων φορολογικών εσόδων προς τον αριθμό των φορολογουμένων. Ο φόρος αυτός είναι ουδέτερος, με την έννοια, ότι δεν επηρεάζει την κατανομή των παραγωγικών μέσων, (δηλαδή τις επιλογές των φορολογουμένων μεταξύ των αγαθών, της κατανάλωσης και τη αποταμίευσης) και αυτό γιατί όλοι οι φορολογούμενοι πληρώνουν τελικά το ίδιο ποσό φόρου, οτιδήποτε και αν καταναλώσουν, οποιοδήποτε εισόδημα και αν έχουν ή περιουσία αν αποκτήσουν. Ο φόρος αυτός δεν χρησιμοποιείται σήμερα, αποτελεί όμως το καταλληλότερο μέτρο αναφοράς προς το οποίο συγκρίνονται οι υπόλοιποι φόροι, προκειμένου να προσδιοριστούν οι αποκλίσεις τους από μια κατάσταση πραγμάτων που αριστοποιεί την κατανομή των παραγωγικών μέσων.

2. Φόροι εισοδήματος. Η φορολογική βάση των φόρων εισοδήματος είναι γενικά, το εισόδημα που πραγματοποιούν οι ιδιωτικοί φορείς από διάφορες πηγές, όπως εργασία, εταιρία, ακίνητα, μετοχές κ.λπ., σε ορισμένη χρονική περίοδο, συνήθως ετήσια. Αναλόγως της νομικής φύσης της φορολογούμενης μονάδας, οι φόροι διακρίνονται ως εξής:

→ Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)

Η φορολογική βάση συμπίπτει με το ετήσιο εισόδημα των φυσικών προσώπων μετά την αφαίρεση των εξόδων πραγματοποίησης του εισοδήματος και ορισμένων απαλλαγών και εξαιρέσεων (πολύτεκνοι, ενοίκια κ.λπ.).

→ Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ)

Η φορολογική βάση συμπίπτει με το σύνολο των καθαρών κερδών των ανωνύμων εταιριών, παρ' όλο που στην πράξη εμφανίζονται πολλά προβλήματα λόγω κινήτρων, γραφειοκρατίας, έλλειψης χρόνου, κ.λπ.

⁵ Γεώργιος Ανδρουλάκης, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου & λοιπές φορολογίες», 2009

3. Φόροι δαπάνης – κατανάλωσης. Σε αυτή την περίπτωση, ο φόρος που επιβάλλει το κράτος εξαρτάται από την δαπάνη την οποία διενεργεί η φορολογούμενη μονάδα για την προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών.

→ Προσωπικός φόρος επί της δαπάνης

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί της συνολικής δαπάνης, την οποία διενεργεί η φορολογούμενη μονάδα (φυσικό πρόσωπο). Ο φόρος αυτός δεν εφαρμόζεται σήμερα, λόγω του ότι συναντά σημαντικά διαχειριστικά προβλήματα στην πράξη, όπως εξακρίβωση και ακριβής απολογισμός των δαπανών και μεγάλα έξοδα βεβαίωσης.

→ Φόροι επί των προϊόντων

Οι φόροι επιβάλλονται ανά μονάδα ή κατά αξία παραγόμενων, καταναλισκόμενων ή εισαγόμενων προϊόντων και επιβαρύνουν στο σύνολο ή μερικώς τους αγοραστές. Μια βασική διάκριση των φόρων αυτών είναι σε εσωτερικούς, που είναι γνωστοί και σαν «δασμοί» και επιβάλλονται σε εισαγόμενα προϊόντα και σε εξωτερικούς που καλύπτουν τόσο τα εισαγόμενα, αλλά κυρίως τα αγαθά που παράγονται και καταναλώνονται στο εσωτερικό. Επίσης, ανάλογα με τον αριθμό των προϊόντων που καλύπτουν οι φόροι επί των προϊόντων, διακρίνονται σε:⁶

i. Γενικοί φόροι δαπάνης. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται σε όλα ανεξαιρέτως τα προϊόντα με ενιαίο ποσοστό επιβάρυνσης. Στην πράξη όμως, τέτοιοι φόροι δεν υπάρχουν, ως γενικοί φόροι θεωρούνται συνήθως όσοι καλύπτουν μεγάλο αριθμό προϊόντων. Οι γενικοί φόροι μπορεί να επιβάλλονται είτε σε ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας (όπως στο στάδιο μεταποίησης, στο στάδιο χονδρικού εμπορίου και στο στάδιο λιανικού εμπορίου), είτε σε δύο ή περισσότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Οι φόροι αυτοί πλήττουν είτε τη συνολική, είτε την προστιθέμενη αξία σε καθένα στάδιο που έχουν επιλεγεί. Σωρευτικός φόρος δαπάνης (συνολική αξία) είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (αξία που δημιουργείται σε κάθε φορολογούμενο στάδιο). Στη χώρα μας, τέτοιοι γενικοί φόροι είναι τα τέλη χαρτοσήμου, ο φόρος κύκλου εργασιών και ο φόρος κατανάλωσης.

ii. Ειδικοί φόροι δαπάνης. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται επί της παραγωγής ή πώλησης ορισμένων μόνο αγαθών ή κατηγοριών αγαθών κατά αξία ή κατά μονάδα προϊόντος. Για την επιβολή των φόρων χρησιμοποιούνται διάφορα επιχειρήματα και ανάλογα διακρίνουμε τις επόμενες κατηγορίες ειδικών φόρων δαπάνης:

⁶ Γεώργιος Ανδρουλάκης, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου & λοιπές φορολογίες», 2009

Κανονιστικοί φόροι (ρυθμιστικοί)

Οι κανονιστικοί φόροι επιβάλλονται στα αγαθά, των οποίων η κατανάλωση δημιουργεί εξωτερικές κοινωνικές επιβαρύνσεις (ποτά, τσιγάρα, κ.λπ.). Τα αγαθά αυτά θεωρούνται επιβλαβή για το κοινωνικό σύνολο γιατί πέρα από την οργανική φθορά που προκαλούν στους χρήστες-καταναλωτές, μειώνουν την αποδοτικότητα τους ως συντελεστές παραγωγής και αυξάνουν τις δαπάνες κοινωνικής πρόνοιας.

Κανονιστικοί φόροι επιβάλλονται στα αγαθά των οποίων η παραγωγή δημιουργεί εξωτερικές επιβαρύνσεις (μόλυνση ατμόσφαιρας, θάλασσας, ποταμών κτλ.). Η επιβολή κανονιστικών φορών στα παραπάνω αγαθά, αυξάνει το ιδιωτικό κόστος παραγωγής (δηλαδή ιδιωτικοποιεί ή εσωτερικεύει το κοινωνικό κόστος) με αποτέλεσμα να περιορίζεται παραγωγή τους στα κοινωνικώς ανεκτά επίπεδα και να βελτιώνεται η κατανομή των παραγωγικών μέσων.

Οι κανονιστικοί φόροι υπολογίζονται συνήθως σε ορισμένο χρηματικό ποσό ανά μονάδα προϊόντος, γιατί ο προσδιορισμός του οφειλόμενου ποσού φόρου γίνεται ευκολότερος.

Η βασική αντίρρηση στον υπολογισμό των κανονιστικών φορών κατά μονάδα προϊόντος είναι ότι οι φθηνότερες και κατώτερες ποιότητες του προϊόντος (πχ. Φθηνότερα τσιγάρα) επιβαρύνονται με το ίδιο ποσό φόρου σε απόλυτες τιμές με τις ακριβότερες αλλά καλύτερες ποιότητες. Συνεπώς οι κατώτερες ποιότητες που καταναλώνονται κυρίως από τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις, υφίστανται μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση με αποτέλεσμα οι κανονιστικοί φόροι να γίνονται αντιστρόφως προοδευτικοί.⁷

Ανταποδοτικοί φόροι

Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται με βάση την αρχή του ανταλλάγματος και αντισταθμίζονται (αντικρίζονται) από ειδική και άμεση παροχή του Δημοσίου στους φορολογούμενους. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν κυρίως οι φόροι στα καύσιμα και τα διόδια. Οι φόροι αυτοί όχι μόνο δεν προκαλούν αποκλίσεις από την άριστη κατανομή των παραγωγικών μέσων και τη δίκαιη κατανομή του εισοδήματος, αλλά αντίθετα βοηθούν στην επίτευξη των εν λόγω δημοσιονομικών στόχων.

⁷ Γεώργιος Ανδρουλάκης, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου & λοιπές φορολογίες», 2009

Φόροι πολυτελείας

Οι φόροι πολυτελείας επιβάλλονται σε αγαθά και υπηρεσίες που καταναλώνονται από μεσαίες και ανώτερες εισοδηματικές τάξεις και δεν αποτελούν αγαθά πρώτης ανάγκης.(πχ αυτοκίνητα, γούνες).

Φόροι ταμιευτικοί

Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται με μοναδικό σκοπό να αποφέρουν έσοδα χωρίς άλλη δικαιολογία. Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται συνήθως σε ευρείας κατανάλωσης αγαθά, όπου η ελαστικότητα ζήτησης ως προς την τιμή, είναι μικρή, παράδειγμα ο φόρος κατανάλωσης ζάχαρης.

4. Φόροι περιουσίας. Φόροι περιουσίας είναι εκείνοι, οι οποίοι επιβάλλονται στην φορολογούμενη μονάδα με βάση την αξία ή τον όγκο ή κάποιο άλλο χαρακτηριστικό της περιουσίας, την οποία η φορολογούμενη μονάδα κατέχει. Οι φόροι αυτοί ταξινομούνται σε δύο γενικές κατηγορίες:⁸

→ Φόροι κατοχής περιουσίας

Το γεγονός ότι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο κατέχει ορισμένη περιουσία σε ορισμένο χρόνο δημιουργεί στο πρόσωπο αυτό την υποχρέωση να μεταβιβάσει ένα μέρος της με τη μορφή φόρου. Οι φόροι αυτοί διακρίνονται ανάλογα αν επιβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα και αν εκπίπτουν ή όχι τα χρέη και τα λοιπά μέρη της περιουσίας σε:

ο Φόρος καθαρής περιουσίας. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται συνήθως μόνο από τα φυσικά πρόσωπα και υπολογίζεται επί της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, μειωμένη κατά το ποσό των οφειλών του (χρέη, υποθήκες, κλπ). Δηλαδή ο φόρος αυτός έχει σαν βάση την καθαρή περιουσία θέσης του φυσικού προσώπου.

Ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ ή ΕΤΑΚ) είναι ένας ειδικός φόρος κατοχής περιουσίας, ο οποίος έχει σαν βάση την αξία ή τον όγκο της ακίνητης περιουσίας των φορολογουμένων. Υπάρχουν όμως προβλήματα αποτίμησης αυτών. Ο ΦΜΑΠ επιβάλλεται συνήθως με σχετικά χαμηλό συντελεστή.

⁸ Γεώργιος Ανδρουλάκης, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου & λοιπές φορολογίες», 2009

ο Ονομαστικός φόρος περιουσίας. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων των φορολογούμενων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) χωρίς να αφαιρούνται οι υποχρεώσεις του φορολογούμενου. Οι παραπάνω φόροι είναι απρόσωποι διότι επιβάλλονται επί παντός περιουσιακού στοιχείου ανεξάρτητα από τη φύση του προσώπου (κατοικίες, γη, χρεόγραφα, κλπ).

→ Φόροι μεταβίβασης

ο Φόροι μεταβίβασης περιουσίας με ετεροβαρείς δικαιιοπραξίες. Σε αυτήν την περίπτωση, η περιουσία του φορολογούμενου αυξάνει, όταν ένα άλλο άτομο μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία χωρίς αντάλλαγμα. Τέτοιοι φόροι είναι, οι φόροι κληρονομιών, οι φόροι δωρεών και οι φόροι γονικών παροχών.

ο Φόροι που επιβάλλονται κατά την μεταβίβαση περιουσίας. Εδώ ανήκουν οι φόροι μεταβίβασης κάποιου περιουσιακού στοιχείου, όπως οι φόροι μεταβίβασης ακινήτων και οι φόροι επί των χρηματιστηριακών συναλλαγών.

ΚΡΙΤΗΡΙΟ 2^ο : Φορέας επιβολής – εισπραξής φόρου

Με κριτήριο το είδος του Δημοσίου φορέα που είναι αρμόδιος για την εισπραξη των φόρων, έχουμε τις εξής κατηγορίες:⁹

→ Φόροι Κεντρική Διοίκησης

→ Φόροι Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης

→ Φόροι υπέρ Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης

ΚΡΙΤΗΡΙΟ 3^ο : Φόροι επί προσώπων – συναλλαγών¹⁰

→ Προσωπικοί φόροι

Σε αυτήν την περίπτωση, η φορολογούσα αρχή έρχεται σε άμεση επαφή με τον φορολογούμενο, με την έννοια, ότι λαμβάνονται υπόψη όλα τα προσωπικά στοιχεία του (εισόδημα, περιουσία, οικογενειακή κατάσταση, χρέη κ.λπ.). εδώ υπάγεται και ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος εισοδήματος και ο προσωπικός φόρος δαπάνης.

→ Απρόσωποι ή πραγματικοί φόροι

⁹ Ανδρέας Αναστασάκης, Διαλέξεις διδασκαλίας, «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»

¹⁰ Ανδρέας Αναστασάκης, Διαλέξεις διδασκαλίας, «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»

Οι φόροι αυτοί επιβάλλονται όχι σε πρόσωπα αλλά σε συναλλαγές. Συνεπώς, οι απρόσωποι φόροι, στους οποίους υπάγονται οι φόροι κατανάλωσης, δεν λαμβάνουν υπόψη τις προσωπικές συνθήκες του φορολογούμενου.

ΚΡΙΤΗΡΙΟ 4^ο : Η πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη για το πρόσωπο που θέλει να επιβαρύνει¹¹

Ένα από τα κριτήρια ταξινομεί τους φόρους σε *άμεσους* και *έμμεσους*. Η διάκριση μεταξύ άμεσων και έμμεσων φόρων έχει επικρατήσει τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη, από πολύ καιρό. Η διάκριση όμως δεν είναι πάντοτε εύκολη. Το πρόβλημα της διάκρισης υπάρχει ιδιαίτερα, εάν σαν κριτήριο της παραπάνω διάκρισης υιοθετήσουμε τη δυνατότητα ή μη του φορολογούμενου όπως μεταθέτει σε άλλους ιδιώτες με τους οποίους συναλλάσσεται, το φορολογικό βάρος για το οποίο είναι υπόχρεος. Με βάση το κριτήριο αυτό, *ως άμεσοι φόροι θεωρούνται εκείνοι οι φόροι τους οποίους ο υπόχρεος δεν μπορεί να μεταθέσει, όπως οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων που παρακρατούνται επί των αποδοχών του.*

Αντίθετα, *έμμεσοι φόροι, με βάση το παραπάνω κριτήριο, χαρακτηρίζονται οι φόροι τους οποίους ο υπόχρεος έχει τη δυνατότητα να μετακυλήσει μέρος ή ολόκληρο το ποσό σε άλλους ιδιώτες.* Παράδειγμα αποτελεί η επιβολή φόρου επί των τσιγάρων, όπου ο καπνοβιομήχανος μπορεί να μεταθέσει στον καταναλωτή με ισόποση αύξηση της τιμής των τσιγάρων. Το παραπάνω όμως κριτήριο δεν είναι απολύτως σταθερό. Ο λόγος είναι ότι κάτω από ορισμένες συνθήκες είναι δυνατό η μετάθεση των θεωρούμενων ως άμεσων φόρων να γίνεται, ενώ η μετάθεση των θεωρούμενων ως έμμεσων φόρων να μη γίνεται.

Έτσι τώρα η τάση που επικρατεί για τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν οι φόροι για να χαρακτηριστούν ως άμεσοι ή έμμεσοι, είναι να θεωρούνται ως άμεσοι, εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται από τη φορολογούσα αρχή:

→ Επί των στοιχείων που αποτελούν ενδείξεις μόνο της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου, όπως οι φόροι κατανάλωσης.

→ Με την πρόθεση να επιβαρύνουν τα πρόσωπα, με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος για την πληρωμή των φόρων στο δημόσιο. Για παράδειγμα, ο καπνοβιομήχανος είναι κατά νόμο υπόχρεος να καταβάλλει στο δημόσιο τον ειδικό φόρο κατανάλωσης καπνού, πλην όμως δεν υφίσταται προς τούτο μείωση των

¹¹ Ανδρέας Αναστασάκης, Διαλέξεις διδασκαλίας, «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»

κερδών του, αλλά εισπράττει τον φόρο από τους καταναλωτές των τσιγάρων, υψώνοντας ανάλογα την τιμή πώλησης του προϊόντος του.

Η πρόσθεση του φορολογικού νομοθέτη να επιβαρύνει κατά νόμο τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου (στην περίπτωση των άμεσων φόρων) ή τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος (στην περίπτωση των έμμεσων φόρων), δεν πρέπει να συγχέεται με αυτό που συμβαίνει πράγματι στις σχέσεις μεταξύ των συναλλασσομένων. Είναι δηλαδή δυνατό, ο κατά νόμο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, π.χ. ένας παραγωγός να εμποδίζεται να μετακυλήσει τον φόρο.

ΚΡΙΤΗΡΙΟ 5^ο : Χαρακτήρας φορολογικού συντελεστή

Το τελευταίο κριτήριο είναι το είδος του φορολογικού συντελεστή. Φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος της φορολογικής επιβάρυνσης (ή της μεταβολής της φορολογικής επιβάρυνσης) από ορισμένο φόρο προς την αντίστοιχη φορολογική βάση (ή προς δεδομένη μεταβολή της φορολογικής βάσης). Ο φορολογικός συντελεστής διακρίνεται σε μέσο και οριακό. Όταν ο λόγος φορολογικής επιβάρυνσης προς φορολογική βάση αναφέρεται στα επίπεδα, τότε ο λόγος μας δίνει τον Μέσο Φορολογικό συντελεστή. Με βάση τη συμπεριφορά του μέσου φορολογικού συντελεστή, οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και αντίστροφα προοδευτικούς.¹²

→ Αναλογικοί φόροι

Είναι οι φόροι που επιβαρύνουν τη φορολογική μονάδα με τον ίδιο μέσο φορολογικό συντελεστή, ανεξάρτητα του μεγέθους της φορολογικής βάσης. Όταν είναι αναλογική η φορολογία, ο μέσος φορολογικός συντελεστής παραμένει σταθερός καθώς μεταβάλλεται η φορολογική βάση. Έτσι η φορολογούσα αρχή αφαιρεί το ίδιο ποσοστό του εισοδήματος, της περιουσίας της καταναλωτικής δαπάνης από όλους τους φορολογούμενους ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης. Αυτό βεβαίως σημαίνει ότι και ο οριακός φορολογικός συντελεστής είναι σταθερός και ίσος με τον μέσο.

¹² Γεώργιος Ανδρουλάκης, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου & λοιπές φορολογίες», 2009

→ Προοδευτικοί φόροι

Προοδευτικός είναι ο φόρος, του οποίου ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση. Έτσι η φορολογούσα αρχή αφαιρεί με το φόρο μεγαλύτερο ποσοστό της φορολογικής βάσης από τα άτομα που κατέχουν μεγαλύτερη βάση (εισόδημα, περιουσία ή δαπάνη) και μικρότερο ποσοστό από άτομα με μικρότερη βάση. Καθώς αυξάνεται η φορολογική βάση, ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνει με σταθερό ρυθμό η προοδευτικότητα του φόρου καλείται σταθερή, εάν αυξάνει με αύξοντα ρυθμό, η προοδευτικότητα του φόρου καλείται αύξουσα και τέλος, εάν αυξάνει με φθίνοντα ρυθμό, η προοδευτικότητα του φόρου καλείται φθίνουσα. Ο τρόπος με τον οποίο εφαρμόζεται η προοδευτική φορολογία είναι ο εξής: Η φορολογική βάση (εισόδημα – περιουσία) διαιρείται σε κλιμάκια. Κάθε κλιμάκιο φορολογείται με υψηλότερο συντελεστή από ότι το αμέσως προηγούμενο. Αυτοί οι συντελεστές είναι οι οριακοί που μας λένε με ποιο ποσοστό του επί πλέον εισοδήματος (κλιμάκιο) φορολογείται. Η νομοθεσία συνήθως ορίζει τους οριακούς συντελεστές και οι μέσοι προκύπτουν από το λόγο του αθροίσματος των ποσών του φόρου στα επί μέρους κλιμάκια δια το άθροισμα των κλιμακίων. Εννοείται ότι ο φόρος για κάθε κλιμάκιο είναι αναλογικός αφού για όλο το φάσμα των εισοδημάτων που εμπίπτουν στο κλιμάκιο, υπάρχει ενιαίο ποσοστό φορολογίας (ο οριακός συντελεστής).¹³

→ Αντίστροφα προοδευτικοί φόροι

Χαρακτηρίζονται οι φόροι που έχουν την ιδιότητα να μειώνεται ο μέσος φορολογικός συντελεστής (και επομένως και η φορολογική επιβάρυνση) καθώς αυξάνει η φορολογική βάση. Με άλλα λόγια, ο μέσος φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Τέτοιου είδους φόροι είναι σπάνιοι. Όμως μερικοί φόροι αν και αναλογικοί ως προς την φορολογική βάση που επιβάλλονται γίνονται στην πράξη αντιστρόφως προοδευτικοί εάν η φορολογική βάση εκφραστεί σαν ποσοστό μιας εναλλακτικής φορολογικής βάσης. Τέτοιο παράδειγμα έχουμε τους φόρους κατανάλωσης και μάλιστα τους ειδικούς.¹⁴

¹³ Ανδρέας Αναστασάκης, Διαλέξεις διδασκαλίας, «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»

¹⁴ Ανδρέας Αναστασάκης, Διαλέξεις διδασκαλίας, «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»

ΕΝΟΤΗΤΑ 1.2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1.2.1 Υποκείμενο στο φόρο

Ως υποκείμενα στο φόρο, θεωρούνται τα ακόλουθα:¹⁵

- Κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του.
- Κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, για τα εισοδήματά του, που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.
- Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, ενώ κατοικούν στην Ελλάδα.
- Η σχολάζουσα κληρονομιά.
- Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες.

1.2.2 Αντικείμενο του φόρου

Ως αντικείμενο του φόρου, σύμφωνα με τον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, θεωρείται:¹⁶

- Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αίτια στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, που ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα.
- Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας.
- Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αίτια στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα, ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο, εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο, λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών.

¹⁵ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 2 «Υποκείμενο του φόρου»

¹⁶ www.el.wikipedia.org, «Αντικείμενο του φόρου»

1.2.3 Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος

Υποχρέωση υποβολής δήλωσης με βάση το ύψος του ετήσιου εισοδήματος, έχουν οι εξής:¹⁷

- Κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο διαμονής του, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα υπερβαίνει τις 3.000,00 ευρώ.
- Κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και το φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει τις 3.000,00 ευρώ.
- Φυσικά πρόσωπα τα οποία αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (μισθωτοί, συνταξιούχοι), εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά τους, δεν υπερβαίνει τις 6.000,00 ευρώ. Οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση, ανεξαρτήτως ύψους εισοδήματος, εφόσον είναι κάτοχοι ιδιωτικής χρήσης επιβατικού αυτοκινήτου, αγόρασαν ακίνητο ή ανήγειραν οικοδομή, είναι κάτοχοι θαλαμηγού, κότερου, κ.λπ.
- Φυσικά πρόσωπα κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 3.000,00 ευρώ. Επίσης, φυσικά πρόσωπα που αποκτούν γεωργικό εισόδημα χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν ή το ύψος των επιδοτήσεων που λαμβάνουν ή το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας που εισπράττουν, καθώς και μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού, εφόσον αποκτούν γεωργικό εισόδημα στην Ελλάδα.
- Φυσικά πρόσωπα, τα οποία είναι κύριοι ή κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή ημιφορτηγού, εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό, ή αυτοκινήτου μεικτής χρήσης ή αυτοκινήτου τύπου jeep ή αεροσκάφους ή κότερου ή θαλαμηγού ή ακάτου ή σκάφους αναψυχής, εκτός από αυτοκίνητα ή σκάφη αναψυχής τα οποία δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης, καθώς και όσοι έχουν στη διάθεσή τους για τις ατομικές ή οικογενειακές ανάγκες τέτοιου είδους μεταφορικά μέσα, τα οποία τους βαρύνουν, είτε ανήκουν σε

¹⁷ www.tovima.gr, Άρθρο «Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση», 28.03.2010

εταιρίες στις οποίες αυτοί συμμετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή είναι πρόεδροι ή διοικητές.

- Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο.
- Όσοι μετέχουν σε προσωπική εταιρία, εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο.
- Όσοι αποκτούν εισόδημα από εκμίσθωση οποιοδήποτε ακινήτου πάνω από 600,00 ευρώ ετησίως, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται σε φόρο ή όχι.
- Όσοι αγοράζουν ακίνητο ή ανεγείρουν οικοδομή. Μόνιμος κάτοικος εξωτερικού, ο οποίος αγοράζει στην Ελλάδα ακίνητο, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση.
- Όσοι διατηρούν μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες συνολικού εμβαδού πάνω από 150 τμ. ή κατοικούν σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από 200 τμ.
- Φυσικά πρόσωπα κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των 1.500,00 ευρώ για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή 2.250,00 ευρώ για προϊόντα ζωικής παραγωγής. Επίσης, υπόχρεοι υποβολής δήλωσης είναι όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από 5.900,00 ευρώ ή εφόσον το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτής της κατηγορίας σε τράπεζα την 31^η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα 5.900,00 ευρώ.
- Οι αποκλειστικά πλανόδιοι λιανοπωλητές και οι αποκλειστικά λιανοπωλητές σε κινητές λαϊκές αγορές, ανεξάρτητα από την εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, με την καταβολή των ποσών φόρου για τις δραστηριότητες τους αυτές υποχρεούνται και σε υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να επιβληθεί άλλος φόρος εισοδήματος πέραν αυτού που καταβλήθηκε για τις παραπάνω δραστηριότητες.
- Όσοι κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γεωργικής γης ή εισπράττουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας. Με υπουργική απόφαση καθορίζεται η ελάχιστη έκταση ανάλογα με το είδος της καλλιέργειας, καθώς και το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας. Έτσι, υποχρέωση υποβολής δήλωσης έχουν:¹⁸

¹⁸ www.tovima.gr, Άρθρο «Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση», 28.03.2010

- Οι κύριοι ή οι επικαρπωτές ή οι νομείς ή οι κάτοχοι γεωργικής γης, την οποία καλλιεργούν υπό κάλυψη (θερμοκήπια), εφόσον αυτή έχει έκταση από δύο (2) στρέμματα και άνω.
- Όσοι εισέπραξαν μέσα στο έτος που έληξε επιστρεφόμενο Φ.Π.Α. 881,00 ευρώ και άνω για έσοδα που πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο έτος.
- Όποιος προσκληθεί εγγράφως από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.). Σε αυτή την περίπτωση, ο καλούμενος να υποβάλλει δήλωση, θα πρέπει να την υποβάλλει μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία επίδοσης σε αυτόν της σχετικής πρόσκλησης.
- Τέλος, αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι υποβολής δήλωσης είναι αλληλεγγύως με αυτόν οι αντιπρόσωπο ή οι πράκτορες του στην Ελλάδα.

1.2.4 Πρόσωπα που βαρύνουν τον φορολογούμενο

Τα πρόσωπα, τα οποία θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο, είναι τα ακόλουθα:¹⁹

1. Ο ή η σύζυγος του φορολογούμενου που δεν έχει φορολογητέο εισόδημα.
2. Τα ανήλικα άγαμα τέκνα, δηλαδή αυτά που δεν έχουν συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας τους.
3. Τα ενήλικα άγαμα τέκνα μέχρι 25 ετών, τα οποία σπουδάζουν στο εσωτερικό ή στο εξωτερικό ή παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά Ινστιτούτα Επαγγελματικής Κατάρτισης (Ι.Ε.Κ.) στο εσωτερικό.
4. Τα άγαμα τέκνα, ανεξάρτητα από την ηλικία τους, εφόσον υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.
5. Τα άγαμα τέκνα ή διαζευγμένα ή όταν τελούν σε κατάσταση χηρείας και εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.
6. Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.
7. Οι άγαμοι αδελφοί και αδελφές και των δύο συζύγων με αναπηρία 67% και πάνω.

¹⁹ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 7 «Πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους»

8. Οι ανήλικοι ορφανοί και από τους δύο γονείς, συγγενείας και των δύο συζύγων μέχρι και τον τρίτο βαθμό.

9. Τα παραπάνω πρόσωπα εκτός της περίπτωσης (1), θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο, εφόσον συνοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.900,00 ευρώ ή το ποσό των 6.000,00 ευρώ αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.

Για τον υπολογισμό του ορίου των 2.900,00 ευρώ ή 6.000,00 ευρώ δε λαμβάνονται υπόψη:

- Το τεκμαρτό εισόδημα από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα σε συγγενείς μέχρι το δεύτερο (Β') βαθμό συγγένειας.
- Τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, τα οποία προστίθενται στο συνολικό εισόδημα του γονέα.
- Τα έσοδα από διατροφή που καταβάλλονται στον ανήλικο.

1.2.5 Εισόδημα της συζύγου και των ανήλικων τέκνων

Οι σύζυγοι, μετά τη σύσταση του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλλουν κοινή δήλωση φόρου εισοδήματος, στην οποία θα περιληφθούν χωριστά τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν για τον κάθε ένα. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται χωριστά και ο καθένας ευθύνεται για την καταβολή του φόρου που του αναλογεί. Αρνητικό αποτέλεσμα εισοδήματος του ενός συζύγου, δεν μπορεί να συμψηφισθεί με εισοδήματα του άλλου συζύγου.

Ειδικά το εισόδημα της συζύγου από επιχείρηση οικονομικά εξαρτώμενη από το σύζυγο ή προερχόμενο από προσωπική μεταξύ των συζύγων εταιρία, προστίθεται στο εισόδημα του συζύγου και φορολογείται στο όνομά του. Αν για παράδειγμα, η σύζυγος συμμετέχει με ποσοστό 20% σε ομόρρυθμη εταιρία, στην οποία μέλος είναι ο σύζυγος, τότε το εισόδημα που αναλογεί στη σύζυγο θα προστεθεί και θα φορολογηθεί στο όνομα του συζύγου κατά το μέρος του εισοδήματος που φορολογείται, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.²⁰

Σημειώνεται ότι, οι σύζυγοι φορολογούνται χωριστά, όταν δεν διαμένουν μαζί, λόγω διακοπής της έγγαμης συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης

²⁰ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

καθώς και όταν ο ένας από τους δύο βρίσκεται σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει τεθεί σε δικαστική απαγόρευση ή τελεί υπό δικαστική αντίληψη.

Το εισόδημα των τέκνων που δεν έχουν συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας τους, προστίθεται στο εισόδημα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομά του.

Ωστόσο, τα ανήλικα τέκνα έχουν δική τους φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματα, τα οποία προέρχονται από:²¹

- την προσωπική τους εργασία
- περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αποκτήθηκαν από κληρονομιά
- συντάξεις που δόθηκαν, λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας

1.2.6 Πηγές εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος ενός φυσικού προσώπου επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημά του, που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύουν οι αρχές αφενός του ετήσιου της φορολογίας, σύμφωνα με την οποία ο φόρος επιβάλλεται κάθε χρόνο, και αφετέρου της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία το εισόδημα εντάσσεται και φορολογείται στο χρόνο που αποκτήθηκε. Κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη των άλλων.

Ωστόσο, το εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται φόρος διακρίνεται ανάλογα με την πηγή προέλευσής του, στις ακόλουθες κατηγορίες:²²

- Α' και Β' πηγή: εισόδημα από ακίνητα
- Γ' πηγή: εισόδημα από κινητές αξίες
- Δ' πηγή: εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- Ε' πηγή: εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- ΣΤ' πηγή: εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- Ζ' πηγή: εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και κάθε άλλη πηγή

Τα εισοδήματα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο μπορεί να προέρχονται από διαφορετικές πηγές, όμως φορολογούνται ως ενιαίο σύνολο.

²¹ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

²² www.semmla.gr, Άρθρο «Απαραίτητες γνώσεις στη φορολογία εισοδήματος και τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης», Οδυσσέας Ευσταθόπουλος

1.2.7 Φορολογητέο εισόδημα και τρόπος εξεύρεσής του

Σχετικά με τον τρόπο εξεύρεσης του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του κάθε φυσικού προσώπου, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των πηγών Α' έως Ζ', τα οποία αποκτήθηκαν κατά το προηγούμενο οικονομικό ή διαχειριστικό ή γεωργικό κατά περίπτωση έτος.

Κατά την άθροιση των εισοδημάτων, συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων. Στη συνέχεια, από το άθροισμα των εισοδημάτων ενεργούνται οι προβλεπόμενες εκπτώσεις, όπως μέρος των ασφαλίσεων για ασφάλειες ζωής ή κινδύνων, οι εισφορές σε ταμεία ασφάλισης, οι δωρεές προς το Δημόσιο κ.λπ., και το υπόλοιπο που μένει αποτελεί το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, το οποίο υπάγεται σε φόρο.²³

²³ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

ΕΝΟΤΗΤΑ 1.3: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΠΗΓΗ

1.3.1 Εισόδημα από ακίνητα (Α' – Β' πηγή)

Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα μίας ή περισσότερων οικοδομών, είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο, στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, καθώς και στο πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, κατά περίπτωση. Επίσης, εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους, προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου.

Για εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση τον νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτών θεωρείται ο χρόνος, στον οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

Ωστόσο, προκειμένου για εκμίσθωση ολόκληρης ή τμήματος οικοδομής μαζί με έπιπλα ή μηχανήματα, στο εισόδημα συνυπολογίζεται και το τυχόν μίσθωμα των συνεκμισθούμενων επίπλων ή μηχανημάτων.

Τέλος, στην έννοια του όρου «γαίες», περιλαμβάνονται οι γαίες που καλλιεργούνται ή είναι φυτεμένες, τα δάση και οι δεντρώσεις εκτάσεις, τα λιβάδια και οι κάθε είδους βοσκήσιμες γαίες, τα μεταλλεία και λατομεία, οι πηγές, τα φρέατα, οι λίμνες και οι δεξαμενές, τα ιχθυοτροφία καθώς και κάθε άλλη έκταση γης, μαζί με τα στοιχεία που είναι στην επιφάνεια του εδάφους και τις κάθε είδους ύλες που είναι κάτω από αυτό.²⁴

²⁴ www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 20 «Εισόδημα και απόκτησή του»

1.3.1.1 Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

Εισόδημα από οικοδομές θεωρείται:²⁵

1. Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια, εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση.
2. Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος, του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει οριστεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους.
3. Σε περίπτωση υπεκμίσθωσης, εισόδημα από ακίνητα θεωρείται αυτό που αποκτιέται από το μισθωτή.
4. Στις περιπτώσεις μισθώσεων διάρκειας μεγαλύτερη από εννέα (9) έτη, για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση μεταγραφής τους, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, ως εισόδημα από ακίνητα θεωρείται το εισόδημα που αποκτιέται από το μισθωτή ή επιφανειούχο ή εμφυτευτή ή από αυτόν που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου, είτε άμεσα από υπεκμίσθωση, είτε έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση.
5. Σε περίπτωση μεταβίβαση του δικαιώματος της επικαρπίας για ορισμένο χρόνο, ενός ή περισσότερων ακινήτων, σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, θεωρείται εισόδημα από ακίνητα το αντάλλαγμα που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής του ακινήτου από τη μεταβίβαση αυτή.
6. Επίσης, εισόδημα από ακίνητα λογίζεται το αντάλλαγμα, το οποίο με οποιονδήποτε τρόπο υπολογίζεται και καταβάλλεται κατά συμφωνία ή κατά συνήθεια στον ιδιοκτήτη, νομέα κ.λπ. σε ποσοστό της παραγωγής, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης των γαιών, εφόσον αυτός δεν συμμετέχει στις δαπάνες καλλιέργειας ή συγκομιδής των γεωργικών προϊόντων, καθώς και το αντάλλαγμα που καταβάλλεται

²⁵ www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 21 «Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων»

για την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών και κάθε είδους διαφημίσεων.

Ωστόσο, δεν θεωρείται εισόδημα από ακίνητα αυτό που προκύπτει από βιομηχανοστάσια που ιδιοχρησιμοποιούνται, μαζί με τα παραρτήματά τους και εξαρτήματα, καθώς και με τις αποθήκες και τα οικόπεδα που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων. Το ίδιο ισχύει και για το εισόδημα που αποκτιέται από οικοδομήματα που ιδιοχρησιμοποιούνται και τα οποία βρίσκονται μέσα ή έξω από αγροτικά κτήματα και χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή των έργων της γεωργικής επιχείρησης.

1.3.1.2 Ακαθάριστο εισόδημα

Το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα και ειδικά για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Ωστόσο, θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της οικοδομής είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό 15% τουλάχιστον του μισθώματος αυτού.

Επίσης, σε περίπτωση που η οικοδομή κατοικήθηκε από τον ιδιοκτήτη της, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξία του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίζεται ως το γινόμενο των εξής παραγόντων:

- Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής, στην οποία προστίθεται και ποσοστό 20% της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχομένως υπάρχουν στην οικοδομή – κατοικία.
- Της τιμής ζώνης, για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τομής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές.
- Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου, ορίζεται ως ακολούθως:²⁶

²⁶ www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 22 «Ακαθάριστο εισόδημα»

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τετραγωνικό μέτρο	Συντελεστής
Μέχρι 440 ευρώ	1,10
Πάνω από 440 έως 734 ευρώ	1,20
Πάνω από 734 έως 1.174 ευρώ	1,30
Πάνω από 1.174 ευρώ	1,40

- Του συντελεστή παλαιότητας. Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων, με βάση την τιμή ζώνης. Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμία από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος.

Ωστόσο, σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο, το νομέα, τον επιφανειούχο, το επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται. Παρ' όλα αυτά, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο, δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το 5% ούτε μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου. Ειδικά για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το 4% της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας.

Προκειμένου για γαίες που εκμισθώνονται, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση την συμφωνία. Αν το μίσθωμα ή το αντάλλαγμα έχει συμφωνηθεί σε είδος, αυτό αποτιμάται σε χρήμα, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης του είδους αυτού, κατά το χρόνο και τον τόπο παραγωγής του. Αν δεν προσάγεται συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο, που αποδεικνύει τη συμφωνία ή όταν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε σε χρήμα ή σε είδος είναι δυσαναλόγως κατώτερο από τη μισθωτική αξία των γαιών ή όταν η εκμετάλλευση των γαιών παραχωρήθηκε σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα εξευρίσκεται με σύγκριση των γαιών με άλλες γαίες που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία των γαιών, κάθε φορά που η μισθωτική αξία είναι ανώτερη του συμφωνημένου μισθώματος κατά 25% του μισθώματος αυτού.

1.3.1.3 Καθαρό εισόδημα

Για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος από ακίνητα, από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν τα ακόλουθα:²⁷

1. Για οικοδομές, οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, κλινικές και σανατόρια, εκπίπτει ποσοστό 10% για αποσβέσεις και ποσοστό 15% για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης, καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμό μισθώματος. Αν οι δαπάνες αυτές αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται αναλόγως, στους συνιδιοκτήτες του. Ωστόσο, για εισόδημα που προκύπτει από οικοδομές που χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις, τα παραπάνω ποσοστά μειώνονται και γίνονται 5% και για τις δύο παραπάνω περιπτώσεις, ενώ για οικοδομές που έχουν χαρακτηριστεί διατηρητέες, το ποσοστό που εκπίπτει είναι 30%.
2. Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης ή ιδιοχρησιμοποίησης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το δικαίωμα που παρέχεται ετησίως στον ιδιοκτήτη της γης, καθώς και η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε σε έδαφος κυριότητας τρίτου, λογίζεται ως εισόδημα.
3. Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης, πολυετούς μίσθωσης μεταγραφτέας και δικαιώματος επιφάνειας ή εμφύτευσης, εκπίπτει από το ακαθάριστο εισόδημα το μίσθωμα ή δικαίωμα που καταβάλλεται, κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει τις γαίες καθώς και ποσοστό 5% για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης των γαιών και γενικά για κάθε συναφές βάρος.
4. Εκπίπτει επίσης, ποσοστό 10% των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών για απόσβεσή τους, όχι όμως και για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών.
5. Τέλος, από το ακαθάριστο εισόδημα των ακινήτων, εκπίπτει το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εκμισθωτής στον μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής από το ακίνητο αυτό, κατά το έτος που καταβλήθηκε η

²⁷ www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 23 «Καθαρό εισόδημα»

αποζημίωση. Τυχόν αρνητικό ποσό δεν συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλων ακινήτων ή με άλλα θετικά εισοδήματα του φορολογούμενου.

1.3.2 Εισόδημα από κινητές αξίες (Γ' πηγή)

Ο όρος «κινητές αξίες» περιλαμβάνει τους ιδρυτικούς τίτλους και τις μετοχές των Ανωνύμων Εταιριών, τις ομολογίες και τα χρεόγραφα του Δημοσίου και των Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και κάθε άλλο έντοκο τίτλο.

1.3.2.1 Εισόδημα και απόκτησή του

Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που προκύπτει από:

- Μερίσματα και τόκους, από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών και από ομολογίες και χρεόγραφα του ελληνικού Δημοσίου και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.
- Αμοιβές και ποσοστά διοικητικών συμβούλων και των εκτός μισθού αμοιβών και ποσοστών των διευθυντών ανωνύμων εταιριών.
- Μερίσματα και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές, καθώς και από ομολογίες και χρεόγραφα αλλοδαπής προέλευσης.
- Από τόκους κάθε έντοκου τίτλου, που δεν περιλαμβάνεται στις πιο πάνω περιπτώσεις.
- Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων.
- Από κέρδη που διανέμονται σε μετρητά στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό των ανωνύμων εταιριών.
- Από την διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικού ανωνύμων εταιριών.
- Από το κατά τεκμήριο του νόμιμου επιτοκίου.
- Από το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας κατά την εξαγορά τους από αυτή.²⁸

1.3.2.2 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Το εισόδημα που προκύπτει από τα παραπάνω, αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

²⁸ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες.

Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους οι οποίοι επιδικάστηκαν σε φυσικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς, μέχρι το ύψος του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τόκους, εφόσον το ποσό των οφειλόμενων τόκων δεν έχει ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του συνολικού ή του καθαρού εισοδήματος άλλης κατηγορίας ή δεν έχει εκπέσει από το συνολικό εισόδημα του οφειλέτη φυσικού προσώπου.²⁹

1.3.3 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγή)

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

Στην έννοια του όρου «εμπορική επιχείρηση» εμπεριέχονται, όχι μόνο εκείνες οι επιχειρήσεις που ασκούν απλή εμπορία, αλλά και οι βιομηχανικές ή βιοτεχνικές, οι οποίες με τη μετατροπή των πρώτων υλών σε βιομηχανικά προϊόντα μεσολαβούν έμμεσα από την παραγωγή στην κατανάλωση. Εμπεριέχονται επίσης, και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και όλα τα επαγγέλματα που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, πλην εκείνων που εντάσσονται στα ελευθέρια επαγγέλματα, όπως γιατροί, δικηγόροι κ.λπ.³⁰

1.3.3.1 Εισόδημα και απόκτησή του

Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται:

1. Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις τεχνικές επιχειρήσεις, των οποίων το κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.
2. Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν καταταμηθεί ή ρυμοτομηθεί.

²⁹ www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 27 «Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα»

³⁰ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

3. Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους, οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.
4. Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.
5. Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.
6. Η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.
7. Οι τόκοι από την πώληση εμπορευμάτων ή την παροχή υπηρεσιών με πίστωση.
8. Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.³¹

1.3.3.2 Ακαθάριστο εισόδημα

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με το μικτό κέρδος, το οποίο προστίθεται στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών που αγοράστηκαν μέσα στη χρήση. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Ωστόσο, για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. Όσο αφορά τις επιχειρήσεις πώλησης κρατικών λαχείων, τα ακαθάριστα έσοδα των λιανικών πωλήσεων υπολογίζονται με βάση την προμήθεια που δικαιούνται, ενώ για τις χονδρικές πωλήσεις, το 1% επί της συνολικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης.

Για τις επιχειρήσεις που ξεκινούν για πρώτη φορά την εργασία τους και εφόσον συνεχίζουν και για το επόμενο έτος να τηρούν βιβλίο Α' κατηγορίας του

³¹ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται ότι πουλήθηκαν μέσα στην χρήση από τα εμπορεύσιμα αγαθά, τόσα δωδέκατα, όσοι και οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές του επόμενου έτους και υπολογίζεται ως αγορά αυτού του έτους.³²

1.3.3.3 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία Β' και Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ακόλουθων εξόδων:³³

- Των γενικών εξόδων διαχείρισης (τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα, τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, κ.λπ., και τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους).
- Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.
- Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς ασφαλείας, κ.λπ.
- Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.
- Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών, εισφορών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση.
- Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές.

³² www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα»

³³ www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος»

- Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και των αποθεματικών για την αποκατάσταση του ενεργητικού, που με βάση τη σύμβαση, θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.
- Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση των επιστροφών ή εκπτώσεων, της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους, κοινότητες κ.λπ. και του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.
- Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων, όπου καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.
- Των ποσών που καταβάλλουν εφάπαξ ή περιοδικά οι επιχειρήσεις σε άγαμα τέκνα του προσωπικού τους και μέχρι τη συμπλήρωση του 25^{ου} έτους της ηλικίας τους, λόγω θανάτου του γονέα – εργαζομένου και με την προϋπόθεση ότι αυτός επήλθε λόγω σεισμού ή άλλου λόγου ανώτερης βίας, κατά τη διάρκεια εργασίας του θανόντος και εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης.
- Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
- Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι, η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.
- Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν.
- Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.

- Των χρηματικών βραβείων που καταβάλλει η επιχείρηση σε εργαζομένους της, λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι 3.000,00 ευρώ για κάθε εργαζόμενο.³⁴
- Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού, η οποία επιβάλλεται για λόγους υγιεινής, ασφάλειας και ομοιόμορφης εμφάνισης, ως απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του.
- Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν.
- Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους.
- Των δώρων της επιχείρησης προς πελάτες, επιχειρήσεις ή μη, εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβληθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος για τη συνολική αξία των δώρων αυτών.
- Τέλος, των δαπανών οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος, στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της.³⁵

1.3.4 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (Ε' πηγή)

Εισόδημα από γεωργικές πηγές είναι το έσοδο που προκύπτει κάθε χρόνο από την εκμετάλλευση γεωργικών επιχειρήσεων. ως γεωργικές επιχειρήσεις θεωρούνται οι αγροτικές, αλιευτικές, κτηνοτροφικές, μελισσοκομικές και άλλες.

1.3.4.1 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Για τις γεωργικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και εφόσον αυτά κρίνονται ειλικρινή, το καθαρό εισόδημα προκύπτει με λογιστικό τρόπο.

³⁴ www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος»

³⁵ www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος»

Όταν όμως καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, τότε αυτό προκύπτει εξωλογιστικά από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με τον προβλεπόμενο για κάθε είδους εκμετάλλευσης μοναδικός συντελεστή καθαρού εισοδήματος.

Ο λογιστικός προσδιορισμός καθίσταται ανέφικτος, στην περίπτωση τήρησης βιβλίων Β' ή Γ' κατηγορίας, τα οποία απορρίπτονται λόγω ανακρίβειας ή ανεπάρκειας, καθώς και στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία παρά την υποχρέωση που είχε η επιχείρηση.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού εισοδήματος των γεωργικών επιχειρήσεων, είναι οι ακόλουθοι:³⁶

- Για τα προϊόντα φυτικής παραγωγής, οι οπωροπαραγωγοί έχουν μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους από 5 έως 8%, ενώ οι ανθοπαραγωγοί 8%.
- Για τα προϊόντα ζωικής παραγωγής, οι βοοτροφικές εκμεταλλεύσεις έχουν μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους 5%, όπως και οι χοιροτροφικές εκμεταλλεύσεις, ενώ οι πτηνοτροφικές εκμεταλλεύσεις έχουν 10%.
- Για τις λοιπές παραγωγές ισχύουν οι συντελεστές από 10 έως 20%.

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

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

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

³⁶ Αριστειδής Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

1.3.4.2 Προσδιορισμός καθαρού γεωργικού εισοδήματος

Για τους αγρότες που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας, ο υπολογισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος γίνεται εξωλογιστικά. Απαραίτητη προϋπόθεση για τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος είναι η σύνταξη πινάκων για την στρεμματική απόδοση για όλα τα προϊόντα που παράγονται στην Ελλάδα, αλλά και πίνακες για το ενοίκιο ανά στρέμμα χωραφιού που νοικιάζουν οι αγρότες. Σε αυτούς τους πίνακες καθορίζονται:

1. Τα προσδιοριστικά στοιχεία που διαμορφώνουν την πρόσοδο από το έδαφος, αφού συνεκτιμηθούν η συνολική έκταση, το σχήμα, η τοπογραφική κατάσταση, όπως κλίση και γενικά τα στοιχεία τα οποία καθορίζουν τη φυσική του παραγωγικότητα, όπως σύσταση εδάφους και γονιμότητα.
2. Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσοδο από την εργασία, αφού συνεκτιμηθούν ο χρόνος απασχόλησης, η ηλικία, το φύλο και η ίδια ή ξένη απασχόληση.
3. Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσοδο από το κεφάλαιο, αφού συνεκτιμηθούν το μέγεθος, η μορφή αυτού, όπως έγγειες βελτιώσεις, γεωργικές κατασκευές, μηχανές και μόνιμες φυτείες.
4. Η μέθοδος υπολογισμού των βασικών αυτών συντελεστών παραγωγής της γεωργικής εκμετάλλευσης.

Με βάση αυτούς τους πίνακες προσδιορίζεται το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα και με την αφαίρεση των εκπτώσεων προκύπτει το καθαρό ετήσιο εισόδημα.

Ωστόσο, για όσους τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, ο υπολογισμός του ετήσιου καθαρού γεωργικού εισοδήματος γίνεται μόνο με τον λογιστικό τρόπο. Αθροίζεται το συνολικό ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα, αφαιρούνται όλες οι εκπτώσεις και αυτό που θα προκύψει είναι το ετήσιο καθαρό εισόδημα.

1.3.4.3 Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις

Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προκύπτει από την εφαρμογή της αντικειμενικής μεθόδου, εκπίπτουν:³⁷

- Το καταβαλλόμενο ενοίκιο για εκμίσθωση της γεωργικής γης.

³⁷ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

- Ποσό ίσο με το 25% της δαπάνης αγοράς καινούριου πάγιου εξοπλισμού, που χρησιμοποιείται στη γεωργική εκμετάλλευση, εφάπαξ κατά το χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης.

Προκειμένου για νέους αγρότες, το πιο πάνω ποσό ανέρχεται σε 50%.

1.3.5 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ' πηγή)

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι αυτό που αποκτά κάθε φυσικό πρόσωπο μέσα στο οικονομικό έτος, ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που προσέφερε στον εργοδότη του από τη μίσθωση της προσωπικής του εργασίας.

Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες εντάσσονται οι μισθοί, τα ημερομίσθια, οι συντάξεις, τα επιδόματα, οι επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή που καταβάλλεται στο μισθωτό, λόγω της παρεχόμενης ή της παραχθείσας υπηρεσίας. Επίσης, εντάσσεται και αυτό που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το επίδομα που καταβάλλεται στις πολύτεχνες μητέρες.

1.3.5.1 Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

Ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται εκείνος, κατά τον οποίο ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.

Αν το εισόδημα καταβάλλεται σε μεταγενέστερο έτος από εκείνο στο οποίο ανάγεται, ως χρόνος απόκτησης θεωρείται εκείνος κατά τον οποίο εισπράχθηκε από το δικαιούχο.

Ωστόσο, οι πρόσθετες αμοιβές που καταβάλλονται από το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα, θεωρείται ότι αποκτώνται από τους δικαιούχους κατά το χρόνο που εισπράττονται. Επίσης, στην περίπτωση εισπραξής δεδουλευμένων αποδοχών καθυστερημένα, σε μεταγενέστερο έτος από εκείνο στο οποίο ανάγονται λόγω οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη και εφόσον έγινε επίσχεση εργασίας από τους μισθωτούς, ως χρόνος απόκτησης των αποδοχών είναι αυτός στον οποίο εισπράττονται και επομένως οι αποδοχές αυτές φορολογούνται το επόμενο οικονομικό έτος.³⁸

³⁸ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

1.3.5.2 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αφαιρούνται τα ακόλουθα:

1. Οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων για κύρια και επικουρική ασφάλιση, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο. Ωστόσο, οι πρόσθετες κρατήσεις για προαιρετική ασφάλιση δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.
2. Οι πρόσθετες κρατήσεις για εξαγορών ή αναγνώριση προϋπηρεσίας. Αφαιρούνται επίσης, οι κρατήσεις για εξόφληση εισφορών για την αναγνώριση προϋπηρεσίας ή χρόνου ασφάλισης.

1.3.6 Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή (Ζ' πηγή)

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

Επίσης, στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται, στις παρακάτω περιπτώσεις:³⁹

- Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανωνύμων εταιριών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.

³⁹ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 48 «Εισόδημα και απόκτησή του»

- Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά.
- Στη σύζυγο ή στο σύζυγο λόγω διατροφής, η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται σε τέκνα, από οποιαδήποτε αιτία, δεν θεωρείται εισόδημά τους.
- Επίσης, έως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών θεωρείται και κάθε εισόδημα, το οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' (πηγές εισοδήματος).
- Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς ή τοπογράφους, λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους.
- Τέλος, ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και τα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε., βάσει κανονισμού και προσωπικού του από το Λογαριασμό Νεότητας στα ενήλικα τέκνα των υπαλλήλων αυτού από ίδια κεφάλαια.

1.3.6.1 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα

Ως χρόνος κτήσης εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα θεωρείται εκείνος, κατά τον οποίο ο δικαιούχος το εισέπραξε. Σε περίπτωση που το εισόδημα αντιπροσωπεύει εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλεται σε μεταγενέστερο χρόνο, κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί:⁴⁰

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

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

Σχετικά για τους συγγραφείς και τους καλλιτέχνες ζωγράφους,, το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο κατανέμεται σε ίσα μέρη και φορολογείται στο έτος κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη.

⁴⁰ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

1.3.6.2 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, λαμβάνεται το σύνολο των εισπραττόμενων αμοιβών, οι οποίες καταχωρούνται στα τηρούμενα από τον υπόχρεο βιβλία.

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, εκπίπτουν οι ακόλουθες επαγγελματικές δαπάνες:

1. Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά εξυπηρετούν τις ανάγκες του ελευθέρου επαγγέλματος, εκπίπτουν κατά ποσοστό 25% του συνολικού ποσού που έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, χωρίς αυτό το ποσό να μπορεί να υπερβεί το 3% του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.
2. Το ακαθάριστο εισόδημα των συγγραφέων, των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος απόκτησης του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα 3 έτη.

Το ποσό που μένει μετά τις παραπάνω εκπτώσεις, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από τα ελευθέρια επαγγέλματα.

Κατ' εξαίρεση, για τους αρχιτέκτονες και μηχανικούς για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, το καθαρό εισόδημα προκύπτει με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, ως ακολούθως:⁴¹

- 38% για την μελέτη και την επίβλεψη κτιριακών έργων
- 22% για μελέτη και επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων
- 26% για την μελέτη και επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων
- 17% για μελέτη και επίβλεψη τοπογραφικών έργων.

⁴¹ Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ
(ΑΡΘΡΑ 16 – 19 Ν.2238/1994)
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟΝ Ν. 3842/2010

ΕΝΟΤΗΤΑ 2.1: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 16 Ν.2238/1994 – ΣΥΓΚΡΙΣΗ
ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 3 Ν.3842/2010

2.1.1 Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης κατοικιών (ν. 2238/1994)

Σύμφωνα με τον Ν.2238/1994, το άρθρο 16 με τίτλο «τεκμήριο δαπανών διαβίωσης», ορίζει για τον προσδιορισμό της αντικειμενικής δαπάνης κύριας κατοικίας ιδιόκτητης ή μισθωμένης του φορολογούμενου, ότι:

Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη κύρια κατοικία άνω των 200τμ. και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των 150 τμ., πολλαπλασιάζεται με συντελεστή (2). Το τεκμαρτό μίσθωμα μίας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμία από αυτές για τρεις (3) μήνες το έτος. Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν έχουν στην κατοχή ή στην κυριότητά τους ή έχουν μισθώσει περισσότερα ακίνητα με συνολική επιφάνεια άνω των 150 τμ., τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως δευτερεύουσα κατοικία, τότε για τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθώματός τους λαμβάνονται υπόψη όλες οι μισθωμένες ή ιδιοκατοικούμενες δευτερεύουσες κατοικίες. Ωστόσο, για τον προσδιορισμό της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογούμενου, δεν λαμβάνεται υπόψη η τεκμαρτή δαπάνη για δευτερεύουσα κατοικία με επιφάνεια μέχρι 150 τμ. που βρίσκεται σε χωριό ή πόλη με πληθυσμό κάτω των 5.000 κατοίκων και η οποία προήλθε στον φορολογούμενο ή στη σύζυγό του από κληρονομιά, προίκα ή γονική παροχή, εκτός από τις κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως «τουριστικοί τόποι». Τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής περιορίζονται κατά ποσοστό

50%, στις περιπτώσεις όπου οι κατοικίες κύριες και δευτερεύουσες που προσδιορίζουν την τεκμαρτή δαπάνη αποκτήθηκαν από κληρονομιά ή δωρεά ή γονική παροχή, καθώς και αυτές που αποκτήθηκαν από επαχθή αίτια από συνταξιούχο πριν από τη συνταξιοδότησή του.⁴²

2.1.1.1 Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης κατοικιών (ν. 3842/2010)

Ο Ν.3842/2010 με τίτλο «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση φοροδιαφυγής» επέφερε σημαντικές αλλαγές στο φορολογικό σύστημα της χώρας. Σχετικά με τον προσδιορισμό των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών, τροποποιήθηκαν πολλές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Συγκεκριμένα, όσο αφορά στις κατοικίες, η αντικειμενική δαπάνη προσδιορίζεται κλιμακωτά με βάση την επιφάνεια, ως εξής:⁴³

- μέχρι και 80 τμ. κύριοι χώροι, 30 ευρώ ανά τμ.
- από 81 τμ. μέχρι και 120 τμ. κύριοι χώροι, 50 ευρώ ανά τμ.
- από 121 τμ. μέχρι και 200 τμ. κύριοι χώροι, 80 ευρώ ανά τμ.
- από 201 τμ. μέχρι και 300 τμ. κύριοι χώροι, 150 ευρώ ανά τμ.
- από 301 τμ. και άνω κύριοι χώροι, 300 ευρώ ανά τμ.

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας, έχουν ορισθεί τα τριάντα ευρώ (30) ανά τετραγωνικό μέτρο ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιφάνειας.

Προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από δύο χιλιάδες οχτακόσια ευρώ (2.800) έως τέσσερις χιλιάδες εννιακόσια ενενήντα εννέα ευρώ (4.999) το τετραγωνικό μέτρο, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) και άνω το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Με βάση το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης αυτής όταν υπάρχει μονοκατοικία όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Για τα

⁴² Χρήστος Ν. Τότσης, «Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», 1^{ος} τόμος, εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2008

⁴³ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων θα λαμβάνονται υπόψη η τιμή εκκίνησης.

Περαιτέρω με την περίπτωση αντιμετωπίζεται η δαπάνη όταν υπάρχει δευτερεύουσα κατοικία που ιδιοκατοικείται ή μισθώνεται ή έχει παραχωρηθεί δωρεάν. Στην περίπτωση αυτή, λαμβάνεται το ήμισυ της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει όταν έχουμε κύρια κατοικία μαζί με το βοηθητικό χώρο της.

Αν η κατοικία μισθώνεται ορισμένους μήνες μέσα στο έτος, τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης, θα επιμερίζονται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση.

Επίσης, προκειμένου για δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες δεν ισχύει πλέον, ο περιορισμός της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από αυτές σε τρεις μήνες το έτος.

Δεν υπολογίζεται ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης στις περιπτώσεις των κενών κατοικιών. Προκειμένου για κατοικίες που παραμένουν κενές για διάστημα μεγαλύτερο των έξι μηνών, απαιτείται η προσκόμιση των φωτοαντίγραφων λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων), από το οποίο να αποδεικνύεται ότι, το ακίνητο ήταν κενό για όλο το υπόψη διάστημα.

Τέλος, γίνεται δεκτό ότι, δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για δευτερεύουσες κατοικίες που μισθώνουν μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού για τουριστικούς λόγους.

Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας του ακινήτου, ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης, θα υπολογίζεται με βάση τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας και στη συνέχεια, θα γίνεται ο επιμερισμός της, μεταξύ συνιδιοκτητών, με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας τους. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση συνιδιοκτησίας μιας κατοικίας, π.χ. από δύο συνιδιοκτήτες, όπου ο ένας έχει παραχωρήσει το ποσοστό ιδιοκτησίας του στον άλλο προκειμένου ο τελευταίος να χρησιμοποιήσει την κατοικία στο σύνολο της, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει από την συνολική επιφάνεια της κατοικίας θα βαρύνει τον ιδιοκτήτη που χρησιμοποιεί την κατοικία αυτή.⁴⁴

⁴⁴ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

Παράδειγμα 1 (Κύρια κατοικία)

Ιδιόκτητη κύρια κατοικία (μονοκατοικία), έχει: τιμή ζώνης 1.600,00€ανά τμ., επιφάνεια κύριων χώρων 130,00τ.μ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 20,00τ.μ. Η αντικειμενική δαπάνη προσδιορίζεται ως εξής:⁴⁵

- Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων

80τ.μ. * 30,00€	2.400,00
Πλέον 40τ.μ. * 50,00€	2.000,00
Πλέον 10τ.μ. * 80,00€	<u>800,00</u>
Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων	<u>5.200,00</u>

- Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων

20τ.μ. * 30,00€	<u>600,00</u>
Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων	<u>600,00</u>

- Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων	5.200,00
Πλέον Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων	<u>600,00</u>
Σύνολο	<u>5.800,00</u>
Πλέον Προσαύξηση 20% μονοκατοικίας (5.800,00 * 20%)	<u>1.160,00</u>
Συνολική αντικειμενική δαπάνη	<u>6.960,00</u>

Παράδειγμα 2 (Δευτερεύουσα κατοικία)

Ιδιόκτητη δευτερεύουσα κατοικία (μονοκατοικία), έχει: τιμή ζώνης 1.350,00€ ανά τμ., επιφάνεια κύριων χώρων 140,00τ.μ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 25,00τ.μ. Η αντικειμενική δαπάνη προσδιορίζεται ως εξής:⁴⁶

⁴⁵ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

- Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων

	80τ.μ. * 30,00€	2.400,00
Πλέον	40τ.μ. * 50,00€	2.000,00
Πλέον	20τ.μ. * 80,00€	<u>1600,00</u>
	Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων	<u>6.000,00</u>

- Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων

	20τ.μ. * 30,00€	<u>600,00</u>
	Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων	<u>600,00</u>

- Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη

	Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων	6.000,00
Πλέον	Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων	<u>600,00</u>
	Σύνολο	<u>6.600,00</u>
Πλέον	Προσαύξηση 20% μονοκατοικίας (6.600,00 * 20%)	<u>1.320,00</u>
	Αρχικό ποσό	<u>7.920,00</u>
	Μείωση κατά 50% (δευτερεύουσα κατοικία)	<u>3.960,00</u>
	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη	<u>3.960,00</u>

2.1.2 Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης επιβατικού αυτοκινήτου (ν.2238/1994)

Το άρθρο 16 του Ν.2238/1994, σχετικά με τον προσδιορισμό της αντικειμενικής δαπάνης του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, ορίζει ότι προσδιορίζεται ανάλογα με τους φορολογήσιμους ίππους του αυτοκινήτου και της

⁴⁶ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

συμμετοχής της τεκμαρτής αυτής δαπάνης στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς, ως ακολούθως:⁴⁷

Φορολογήσιμοι ίπποι αυτοκινήτου	Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης σε €
Μέχρι 7 ίππους	4.800,00
8 ίπποι	6.000,00
9 ίπποι	8.000,00
10 ίπποι	9.900,00
11 ίπποι	11.800,00
12 ίπποι	14.200,00
13 ίπποι	16.700,00
14 ίπποι	20.500,00
15 ίπποι	26.500,00
16 ίπποι	33.600,00
17 ίπποι	41.300,00
18 ίπποι	49.500,00
19 ίπποι	57.800,00
20 ίπποι	66.600,00
21 ίπποι	75.700,00
22 – 23 ίπποι	85.300,00
24 – 25 ίπποι	95.900,00
26 – 27 ίπποι	107.900,00
28 και άνω	112.900,00

Η τεκμαρτή αυτή δαπάνη από κάθε επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος της πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό:

- 15% για χρονικό διάστημα πάνω από 5 έτη και μέχρι 10 έτη
- 25% για χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη και μέχρι 15 έτη
- 40% για χρονικό διάστημα πάνω από 15 έτη

⁴⁷ Δημήτρης Σταματόπουλος – Αντώνης Καραβοκύρης, «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», 6^η έκδοση, εκδ. ΙΔΙΩΤΙΚΗ, Αθήνα 2009

Το ίδιο ποσοστό μείωσης (40%) υπολογίζεται και για τη δαπάνη που προκύπτει, με βάση το αυτοκίνητο που έχει αγοραστεί από τον Οργανισμό Διαχείρισης Δημόσιου Υλικού (Ο.Δ.Δ.Υ.), καθώς και όταν πρόκειται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για αναπήρους.

Το παρόν άρθρο ορίζει επίσης ότι, ως επιβατικά αυτοκίνητα ειδικά διασκευασμένα για αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν αναπηρία με ποσοστό τουλάχιστον 67% από φυσική αναπηρία, νοητική καθυστέρηση ή ψυχική πάθηση ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

→ 50% για τη δαπάνη που προκύπτει, με βάση το αυτοκίνητο που ανήκει στην κυριότητα του φορολογούμενου για χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη, εφόσον αυτός έχει ηλικία πάνω από 60 έτη και αποκτά αποκλειστικά εισοδήματα από συντάξεις ή από ιδιοκατοίκηση κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας, καθώς και για δαπάνη που προκύπτει με βάση το επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης ιδιοκτησίας προσώπου που το εισήγαγε με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη, λόγω μετοικεσίας του από την αλλοδαπή για τα δύο αμέσως επόμενα έτη, εφόσον ο δικαιούχος της μείωσης εξακολουθεί κατά τα έτη αυτά να κατοικεί στην Ελλάδα.

→ 60% για χρονικό διάστημα πάνω από 30 έτη από το έτος κατασκευής, εφόσον διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας, το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει αυτό το πιστοποιητικό.⁴⁸

Στις περιπτώσεις εταιριών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ανωνύμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά, θεωρείται ως αντικειμενική δαπάνη των:

- Των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, μεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά τα ποσοστά συμμετοχής του καθενός στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της.

⁴⁸ Χρήστος Ν. Τότσης, «Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», 1^{ος} τόμος, εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2008

- Των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, μεριζόμενοι μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
- Των διευθυντών και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, μεριζόμενοι ισομερώς μεταξύ τους.

Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις, οι εταίροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους, λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με όσα ορίζονται παραπάνω.

Η τεκμαρτή αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο εταιρίας.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κύριοι ή κάτοχοι και άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει για τα αυτοκίνητα αυτά λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής τεκμαρτής δαπάνης.⁴⁹

Η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, θεωρείται ως τεκμαρτή δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα, του άλλου γονέα. Ωστόσο, σε περίπτωση απόκτησης ή μεταβίβασης με οποιονδήποτε τρόπο επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η τεκμαρτή δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας της κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από 15 ημέρες θεωρείται ως ολόκληρος μήνας. Τα ίδια εφαρμόζονται και στην περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία. Σε περίπτωση εικονικής μεταβίβασης αυτοκινήτου της περίπτωσης αυτής ή εικονικής κτήσης αυτών από περισσότερα πρόσωπα, το τεκμήριο της ετήσιας τεκμαρτής

⁴⁹ Χρήστος Ν. Τότσης, «Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», 1^{ος} τόμος, εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2008

δαπάνης του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολό της για καθέναν από τους φορολογούμενους.

Ως εικονική θεωρείται η μεταβίβαση ή η κτήση, όταν πραγματοποιείται μεταξύ συγγενών εξ' αίματος ή εξ' αγχιστείας κατευθείαν γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, οπότε επιτρέπεται και η ανταπόδειξη. Όταν η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη μερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων καθενός συγκυρίου.

Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για τον σκοπό αυτόν περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη. Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους.

Τέλος, οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως και για τα αυτοκίνητα τύπου JEEP. Για καθένα από αυτά τα οχήματα, λαμβάνεται υπόψη κατ' επιλογή του φορολογούμενου:⁵⁰

- Το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, όπως προκύπτει παραπάνω, μειωμένο κατά 20%, ή
- Η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία τους, κατά το κρινόμενο έτος, προσαυξημένη κατά 80%. Για όσα από αυτά τα οχήματα έχουν ήδη ταξινομηθεί μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1991, ως εργοστασιακή τιμολογιακή αξία θεωρείται εκείνη της 31^{ης} Δεκεμβρίου 1991, προσαυξημένη κατά ποσοστό 20%, η οποία δεν μπορεί να υπερβεί την εργοστασιακή τιμολογιακή αξία ίδιου ή όμοιου με αυτά τύπου οχήματος κατά το κρινόμενο έτος. Για όσα από αυτά τα οχήματα ταξινομήθηκαν από 1^η Ιανουαρίου 1992 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1997, ως εργοστασιακή τιμολογιακή αξία θεωρείται εκείνη του χρόνου της αγοράς τους από το φορολογούμενο, προσαυξημένη κατά ποσοστό 20%, η οποία δεν μπορεί να υπερβεί την εργοστασιακή τιμολογιακή αξία ίδιου ή όμοιου με αυτά τύπου οχήματος κατά το κρινόμενο έτος.

⁵⁰ Χρήστος Ν. Τότσης, «Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», 1^{ος} τόμος, εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2008

2.1.2.1 Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης επιβατικού αυτοκινήτου (ν.3842/2010)

Σύμφωνα με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, αλλάζει ο τρόπος προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από την κυριότητα ή κατοχή επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής ή μικτής χρήσης καθώς και των τύπων JEEP, ο οποίος μέχρι σήμερα υπολογιζόταν τεκμαρτά.

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις, η δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει από τα αυτοκίνητα προσδιορίζεται ανάλογα με τα κυβικά εκατοστά του αυτοκινήτου, με βάση το κόστος τελών κυκλοφορίας, καυσίμων και δαπανών συντήρησης.

	Αντικειμενική δαπάνη επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης (Δαπάνη ανά αυτοκίνητο)		
	Μέχρι και 5 έτη	Πάνω από 5 μέχρι και 10 έτη (Μείωση κατά 30%)	Πάνω από 10 έτη (Μείωση κατά 50%)
Μέχρι 1.200 κ.ε.	3.000,00	2.100,00	1.500,00
Πάνω από 1.200 έως 2.000 κ.ε.	Προστίθενται 300,00€ανά 100 κυβικά εκατοστά	Προστίθενται 210,00€ ανά 100 κυβικά εκατοστά	Προστίθενται 150,00€ανά 100 κυβικά εκατοστά
Πάνω από 2.000 έως 3.000 κ.ε.	Προστίθενται 500,00€ανά 100 κυβικά εκατοστά	Προστίθενται 350,00€ ανά 100 κυβικά εκατοστά	Προστίθενται 250,00€ανά 100 κυβικά εκατοστά
Πάνω από 3.000 κ.ε.	Προστίθενται 700,00 ανά 100 κυβικά εκατοστά	Προστίθενται 490,00 ανά 100 κυβικά εκατοστά	Προστίθενται 350,00€ανά 100 κυβικά εκατοστά

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας, το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει τέτοιο πιστοποιητικό, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους σε ποσοστό 67% και πάνω.⁵¹

Επισημαίνεται ότι, με τις νέες διατάξεις δεν προβλέπονται μειώσεις της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης για αυτοκίνητα που αγοράζονται από τον

⁵¹ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

Ο.Δ.Δ.Υ., για αυτοκίνητα που ανήκουν στην κυριότητα φορολογουμένου για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα έτη και αυτός έχει ηλικία πάνω από εξήντα έτη και αποκτά αποκλειστικά εισόδημα από συντάξεις ή από ιδιοκατοίκηση, καθώς και για αυτοκίνητα που εισάγονται από την αλλοδαπή με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας.

Σε περιπτώσεις εταιριών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ανωνύμων εταιριών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά, λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των:

- Ομόρρυθμων ή απλών, εκτός των ετερόρρυθμων, εταίρων ή κοινωνιών ή μελών της κοινοπραξίας φυσικών προσώπων, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιριών ή στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία.
- Των φυσικών προσώπων, μελών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής του καθενός στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όταν οι διαχειριστές αυτής δεν είναι εταίροι της.
- Των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, επιμεριζόμενοι μεταξύ αυτών, κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
- Των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητικών ανωνύμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, επιμεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.

Η αντικειμενική δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δε μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία, να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

Επίσης, αν ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα προστατευόμενα μέλη είναι κύριοι ή κάτοχοι άλλων επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη προκύπτει από τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης. Εάν ανήλικος είναι κάτοχος επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, τότε η αντικειμενική δαπάνη βαρύνει το γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα, ενώ σε

περίπτωση που ο γονέας αυτός έχασε τη γονική μέριμνα, τότε η αντικειμενική δαπάνη βαρύνει τον άλλο γονέα.

Τέλος, όσο αφορά στους εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και στις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτό περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη. Σε περίπτωση ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους.⁵²

Παράδειγμα 3 (Επιβατικό αυτοκίνητο)

Έστω επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης 1.500 κ.ε., 2 ετών. Η ετήσια αντικειμενική του δαπάνη, προσδιορίζεται ως εξής:⁵³

Μέχρι 1.200 κ.ε.	3.000,00€
Πλέον 300 κ.ε. (300,00€ / 100κ.ε.)	900,00€
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη	<u>3.900,00€</u>

Παράδειγμα 4 (Επιβατικό αυτοκίνητο)

Έστω επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης 2.800 κ.ε., 8 ετών. Η ετήσια αντικειμενική του δαπάνη προσδιορίζεται ως εξής:⁵⁴

Μέχρι 1.200 κ.ε.	3.000,00€
Πλέον 800 κ.ε. (300,00€ / 100κ.ε.)	2.400,00€
Πλέον 800 κ.ε. (500,00€ / 100κ.ε.)	4.000,00€
Σύνολο	9.400,00€
Μείον Μείωση 30% λόγω παλαιότητας (9.400 * 30%)	2.820,00€
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη	<u>6.580,00€</u>

⁵² Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

⁵³ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

⁵⁴ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

Παράδειγμα 5 (Επιβατικό αυτοκίνητο)

Έστω επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης 1.800 κ.ε., 13 ετών. Η ετήσια αντικειμενική του δαπάνη προσδιορίζεται ως εξής:

Μέχρι 1.200 κ.ε.	3.000,00€
Πλέον 600 κ.ε. (300,00€ / 100κ.ε.)	1.800,00€
Σύνολο	4.800,00€
Μείον Μείωση 50% λόγω παλαιότητας (4.800 * 50%)	2.400,00€
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη	<u>2.400,00€</u>

2.1.3 Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης σκαφών αναψυχής (ν.2238/1994)

Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη σκαφών αναψυχής ιδιωτικής κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν.2238/1994, ορίζεται ως ακολούθως:

- Για μηχανοκίνητα σκάφη ανοιχτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι 3 μέτρα, η τεκμαρτή δαπάνη ορίζεται στο ποσό των 2.600,00 ευρώ, που προσαυξάνεται με το ποσό των 1.300,00 ευρώ για κάθε μέτρο μήκους πάνω από 3 μέτρα.
- Προκειμένου για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης, η τεκμαρτή δαπάνη υπολογίζεται βάσει των μέτρων ολικού μήκους του σκάφους, ως εξής:⁵⁵

Μήκος σκάφους	Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης σε ευρώ
Μέχρι 8 μέτρα	10.500,00
Πάνω από 8 και μέχρι 10 μέτρα	19.000,00
Πάνω από 10 και μέχρι 12 μέτρα	27.800,00
Πάνω από 12 και μέχρι 14 μέτρα	37.200,00
Πάνω από 14 και μέχρι 16 μέτρα	47.500,00
Πάνω από 16 και μέχρι 18 μέτρα	58.900,00
Πάνω από 18 και μέχρι 20 μέτρα	72.100,00

⁵⁵ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 16 «Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης»

Πάνω από 20 και μέχρι 22 μέτρα	87.400,00
Πάνω από 22 και μέχρι 24 μέτρα	105.000,00
Πάνω από 24 και μέχρι 26 μέτρα	125.000,00
Πάνω από 26 και μέχρι 28 μέτρα	147.900,00
Πάνω από 28 και μέχρι 30 μέτρα	174.000,00
Πάνω από 30 και μέχρι 32 μέτρα	203.600,00
Πάνω από 32 μέτρα	227.700,00

Τα παραπάνω ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης μειώνονται κατά ποσοστό 50%, προκειμένου για ιστιοφόρα ναυταθλητικά σκάφη που χρησιμοποιούνται για ναυταθλητικούς αγώνες. Η τεκμαρτή δαπάνη από κάθε σκάφος μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητά του κατά ποσοστό 10% αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από 5 έτη και μέχρι 10 από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά και 20% αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη.

Επίσης, για πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευασθεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ' ολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τσερνίκι» και «λίμπερτυ», που προέρχονται από την Ελληνική ναυτική παράδοση, τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης μειώνονται κατά ποσοστό 25%.

Ωστόσο, προκειμένου για σκάφη με μόνιμο πλήρωμα ναυτολογημένο για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη προστίθεται και αμοιβή του πληρώματος πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή δύο (2). Τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για το τεκμήριο της δαπάνης.

Σχετικά με τα αεροσκάφη και ελικόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, η ετήσια τεκμαρτή τους δαπάνη προσδιορίζεται ως εξής:

- Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, καθώς και ελικόπτερα, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη ορίζεται στο ποσό των 65.000,00 ευρώ για τους 150 πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους, που προσανξάνεται με το ποσό των 500,00 ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους 150.
- Για αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα (JET), ορίζεται στο ποσό των 200,00 ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.⁵⁶

⁵⁶ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 16 «Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης»

2.1.3.1 Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης σκαφών αναψυχής (ν.3842/2010)

Μετά τις αλλαγές που επέφερε το άρθρο 3 του ν.3842/2010, για τα σκάφη αναψυχής ορίζονται τα ακόλουθα:⁵⁷

→ Προκειμένου για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου (χωρίς χώρο ενδιαίτησης), ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι 5 μέτρα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στο ποσό των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000). Για τα πάνω από 5 μέτρα, ορίζεται στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων ευρώ (4.000).

→ Προκειμένου για μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρους ενδιαίτησης, ολικού μήκους μέχρι και επτά (7) μέτρα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στο ποσό των οκτώ χιλιάδων ευρώ (8.000).

Για τα ίδια σκάφη άνω των επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα προστίθενται δύο χιλιάδες ευρώ (2.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δέκα (10) μέτρων και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα, προστίθενται πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) ανά επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δώδεκα (12) μέτρων και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα, προστίθενται δέκα χιλιάδες ευρώ (10.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δεκαπέντε (15) μέτρων και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα, προστίθενται δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ (15.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα, προστίθενται είκοσι χιλιάδες ευρώ (20.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Τέλος, για σκάφη πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα, προστίθενται τριάντα πέντε χιλιάδες ευρώ (35.000) για κάθε επιπλέον μέτρο μήκους.

Επίσης, τα ποσά της περίπτωσης αυτής μειώνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για τα πλοία αναψυχής που έχουν κατασκευαστεί ή κατασκευάζονται στην Ελλάδα εξ' ολοκλήρου από ξύλο, τύπων «τρεχαντήρι», «βαρκαλάς», «πέραμα», «τσερνίκι» και «λίμπερτυ», που προέρχονται από την ελληνική ναυτική παράδοση.

Η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης από κάθε σκάφος μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητα του, κατά ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν έχει παρέρθει χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα έτη (10) από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά και τριάντα τοις εκατό (30%) αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από δέκα έτη.

⁵⁷ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

	Αντικειμενική Δαπάνη		
	Μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης		
	Μέχρι και 5 έτη	Πάνω από 5 και μέχρι 10 έτη (Μείωση κατά 15%)	Πάνω από 10 έτη (Μείωση κατά 30%)
Μέχρι και 7 μέτρα	8.000,00	6.800,00	5.600,00
Πάνω από 7 μέχρι και 10 μέτρα	Προστίθενται 2.000,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 1.700,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 1.400,00€ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 10 μέχρι και 12 μέτρα	Προστίθενται 5.000,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 4.250,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 3.500,00€ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 12 μέχρι και 15 μέτρα	Προστίθενται 10.000,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 8.500,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 7.000,00€ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 15 μέχρι και 18 μέτρα	Προστίθενται 15.000,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 12.750,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 10.500,00€ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 18 μέχρι και 22 μέτρα	Προστίθενται 20.000,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 17.000,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 14.000,00€ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 22 μέτρα	Προστίθενται 35.000,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 29.750,00€ανά επιπλέον μέτρο	Προστίθενται 24.500,00€ανά επιπλέον μέτρο

Τα παραπάνω ποσά του πίνακα μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) προκειμένου για ιστιοφόρα σκάφη. Για σκάφη με μόνιμο ναυτολογημένο πλήρωμα για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη προστίθενται και η αμοιβή του πληρώματος, ενώ τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την επαγγελματική δαπάνη.

Επίσης, αναγνωρίζονται πλέον η ακινησία για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης. Για την απόδειξη του χρόνου ακινησίας πρέπει να συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, βεβαίωση της αρμόδιας Λιμενικής Αρχής για το ακριβές χρονικό διάστημα (χρόνος έναρξης και λήξης της ακινησίας ή συνέχιση της

ακινησίας κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους), που προκύπτει από τις αντίστοιχες καταχωρήσεις σε σχετικό βιβλίο που τηρείται από αυτή.⁵⁸

Σχετικά με τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των αεροσκαφών, ελικοπτέρων και ανεμόπτερων του φορολογούμενου, της συζύγου ή των τέκνων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, ισχύουν τα ακόλουθα:

- Για ανεμόπτερα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στο ποσό των οκτώ χιλιάδων (8.000) ευρώ.
- Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα καθώς και ελικόπτερα, στο ποσό των εξήντα πέντε χιλιάδες (65.000) ευρώ για τους εκατόν πενήντα (150) πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους, που προσαυξάνεται με το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους εκατόν πενήντα (150) ίππους.
- Για αεροσκάφη αεροπροωθούμενα (jet), η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.

Τα πιο πάνω ποσά δεν μειώνονται λόγω ακινησίας ή παλαιότητας, λόγω απουσίας σχετικής πρόβλεψης στο νόμο.

2.1.4 Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης δεξαμενών κολύμβησης (ν.2238/1994)

Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και χρήσης δεξαμενής κολύμβησης, που χρησιμοποιείται για τις οικογενειακές ανάγκες ή του κυρίου της ή του κατόχου της και της συμμετοχής των εξόδων αυτών στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς. Η ετήσια αυτή τεκμαρτή δαπάνη ορίζεται με βάση την επιφάνεια της δεξαμενής, ως εξής:⁵⁹

Επιφάνεια δεξαμενής κολύμβησης σε τμ.	Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης εξωτερικής δεξαμενής σε €
Από 25 μέχρι και 60	5.800,00
Πάνω από 60 μέχρι και 120	14.600,00
Πάνω από 120	23.400,00

⁵⁸ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

⁵⁹ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 16 «Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης»

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης, τα ποσά της τεκμαρτής αυτής δαπάνης προσαυξάνονται κατά ποσοστό 50%.

2.1.4.1 Προσδιορισμός αντικειμενικής δαπάνης δεξαμενών κολύμβησης (ν.3842/2010)

Οι δεξαμενές κολύμβησης εξακολουθούν να λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης. Η δαπάνη αυτή ορίζεται κλιμακωτά ως εξής:

Σε εκατό ευρώ (100) το τετραγωνικό μέτρο μέχρι και τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και σε διακόσια ευρώ (200) το τετραγωνικό μέτρο, για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν η δεξαμενή είναι συναρμολογούμενη, αφού ο νόμος δεν κάνει καμιά διάκριση.

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης, τα παραπάνω ποσά αυτής της περίπτωσης διπλασιάζονται. Σε ότι αφορά τις κοινόχρηστες πισίνες που βρίσκονται σε συγκροτήματα πολυκατοικιών, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης επιμερίζεται στους ιδιοκτήτες των ακινήτων, με βάση τα χιλιοστά κάθε διαμερίσματος στο οικόπεδο. Παρατίθεται ενδεικτικός πίνακας δεξαμενών κολύμβησης, για πληρέστερη κατανόηση:⁶⁰

Επιφάνεια σε τμ.	Αντικειμενική δαπάνη εξωτερικής πισίνας σε (€)	Αντικειμενική δαπάνη εσωτερικής πισίνας σε (€)
30	3.000,00	6.000,00
60	6.000,00	12.000,00
90	12.000,00	21.000,00

2.1.5 Ελάχιστη ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (ν.2238/1994)

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του νόμου 2238/1994, το ετήσιο συνολικό ποσό τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο, όταν η πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των μελών που τον βαρύνουν είναι μικρότερη από την τεκμαρτή δαπάνη, όπως αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση

⁶⁰ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

τα πραγματικά περιστατικά. Η επίκληση των περιστατικών αυτών μπορεί να γίνει μόνο από τους υπόχρεους, οι οποίοι:⁶¹

- Υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία στις Ένοπλες Δυνάμεις.
- Είναι φυλακισμένοι.
- Νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική.
- Είναι άνεργοι και για το χρονικό διάστημα που δικαιούται βοήθημα ανεργίας.
- Συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, γιατί αποδεικνύεται ότι στις δαπάνες συμβάλλουν οι συγγενείς αυτοί, οι οποίοι πραγματοποιούν εισόδημα από εμφανείς πηγές.
- Είναι ορφανοί ανήλικοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους.
- Προσκομίζουν στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται ότι, τα γεγονότα ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την τεκμαρτή.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις παραπάνω περιπτώσεις, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του.

2.1.5.1 Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης (ν.3842/2010)

Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τον Ν.3842/2010, υπολογίζεται για άγαμους, διαζευγμένους ή χήρους στο ποσό των 3.000,00 ευρώ, ενώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση, στο ποσό των 5.000,00 ευρώ.

Ωστόσο, το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, μπορεί να προσδιορισθεί από το φορολογούμενο, όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του ίδιου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο, με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία, τα οποία είναι όμοια με αυτά που ορίζονται παραπάνω, με τον νόμο 2238/1994.⁶²

⁶¹ Χρήστος Ν. Τότσης, «Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», 1^{ος} τόμος, εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2008

⁶² Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

ΕΝΟΤΗΤΑ 2.2: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν.2238/1994 – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 3 Ν.3842/2010

2.2.1 Προσδιορισμός τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ν.2238/1994)

Το άρθρο 17 του ν.2238/1994 με τίτλο «τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων», ορίζει τα ακόλουθα:⁶³

Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για:

1. Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας εννοούνται εκείνα που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 5.000,00 ευρώ.
2. Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται: α) το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, β) η διαφορά μεταξύ του τμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου. Εξαιρείται η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών. Εξαιρείται επίσης, η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνειά της δεν υπερβαίνει τα 120 τμ. Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα 120 τμ., λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα 120 τμ.
3. Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε, εκτός αυτών προς εταιρίες ή κοινοπραξίες ή κοινωνίες από τα μέλη ή τους μετόχους τους.
4. Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως το ποσό των 300,00 ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους Δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα

⁶³ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 17 «Τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων»

εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα, ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά 70% με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Ομοίως, εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

5. Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής.

Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας. Ειδικά, από το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου που έχει ληφθεί για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, το ποσό του τοκοχρεολυσίου που περιλαμβάνεται στην οικεία δαπάνη, κατά το μέρος που αυτό επιμεριστικά αναλογεί στη μέχρι των 120 τμ. επιφάνεια της κατοικίας. Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης, το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου, που έχει ληφθεί για την αγορά εξοπλισμού γεωργικής εκμετάλλευσης, καθώς και για την αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοπέδων.⁶⁴

2.2.1.1 Προσδιορισμός τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ν.3842/2010)

Ο νόμος 3842/2010 επέφερε αλλαγές και στις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Σύμφωνα λοιπόν με τον παρόν νόμο, ως δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ορίζονται οι ακόλουθες:⁶⁵

1. Η αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας. Ως κινητά πράγματα μεγάλης

⁶⁴ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 17 «Τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων»

⁶⁵ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

αξίας νοούνται εκείνα, που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 10.000,00 ευρώ, σε αντίθεση με τον ν.2238/1994, κατά τον οποίο η αξία των κινητών πραγμάτων ξεπερνούσε τις 5.000,00 ευρώ.

2. Η αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.
3. Η χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.
4. Οι δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως το ποσό των 300,00 ευρώ.
5. Η απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής.

Συνεπώς, με την εφαρμογή του ν.3842/2010, καταργείται η απαλλαγή από το τεκμήριο, της δαπάνης που καταβάλλεται για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας καθώς και της δαπάνης που καταβάλλεται για την ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών. Έτσι, τα ποσά που καταβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.3842/52010 και μετά, για αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας και ανεξάρτητα από την επιφάνεια αυτής, υπάγονται στην εφαρμογή του τεκμηρίου.

Αν η αξία της οικοδομής υπερβαίνει το ποσό των 200.000,00 ευρώ ή η επιφάνειά της τα 120 τμ., λαμβάνεται υπόψη η επιπλέον του ποσού αυτού δαπάνη ή η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνειά τους, πάνω από τα 120 τμ. Σε περίπτωση που συντρέχουν και οι δύο περιπτώσεις, λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο ποσό της δαπάνης των πάνω από 200.000,00 ευρώ και της δαπάνης που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα 120 τμ.

Τέλος, από 1.1.2010 και μετά, καταργήθηκαν:⁶⁶

- Η απαλλαγή από το τεκμήριο της καταβολής των τόκων ή χρεολυσίου κατά περίπτωση, για αγορά κατοικίας.
- Η απαλλαγή από το τεκμήριο της καταβολής του τοκοχρεολυσίου για αγορά εξοπλισμού γεωργικής επιχείρησης.
- Η απαλλαγή από το τεκμήριο της καταβολής του τοκοχρεολυσίου για αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασκούν ατομική επιχείρηση και ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.

⁶⁶ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

ΕΝΟΤΗΤΑ 2.3: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 18 Ν.2238/1994 – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 3 Ν.3842/2010

2.3.1 Μη εφαρμογή του τεκμηρίου (ν.22381994)

Το άρθρο 18 του νόμου 2238/1994 με τίτλο «μη εφαρμογή του τεκμηρίου» ορίζει ότι, το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης δεν εφαρμόζεται, στις ακόλουθες περιπτώσεις:⁶⁷

1. Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.
2. Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δε διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό, για τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή του ενοικίου.
3. Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις, για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.
4. Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει ενός επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ιδιοκτησίας προσώπου που το εισήγαγε με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη, λόγω μετοικεσίας του από την αλλοδαπή για το έτος εκτελωνισμού του αυτοκινήτου και τα δύο (2) επόμενα έτη, εφόσον ο δικαιούχος της απαλλαγής εξακολουθεί και κατά τα έτη αυτά να κατοικεί στην Ελλάδα.
5. Προκειμένου για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας, για την τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγοραστεί για μεταπώληση, εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό διάστημα αυτό δεν κυκλοφόρησε παράνομα.

⁶⁷ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 18 «Μη εφαρμογή του τεκμηρίου»

6. Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει, με βάση επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου και των προσώπων που τους βαρύνουν.
7. Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη, η οποία προκύπτει με βάση ένα ή περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι 14 φορολογήσιμους ίππους, κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν. Επίσης, Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης άνω των 14 φορολογήσιμων ίπων που έχουν αποκτηθεί το ίδιο χρονικό διάστημα, εφόσον η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία του έτους πρώτης κυκλοφορίας τους, μειωμένη λόγω παλαιότητας, δεν υπερβαίνει το ποσό των 50.000,00 ευρώ.
8. Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει, με βάση ιδιωτικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου και των προσώπων που τους βαρύνουν, τα οποία αποκτώνται από την 1.1.2004 και μετά, η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία του έτους πρώτης κυκλοφορίας τους μειωμένη λόγω παλαιότητας, δεν υπερβαίνει το ποσό των 50.000,00 ευρώ.
9. Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη, η οποία προκύπτει με βάση ένα σκάφος αναψυχής ολικού μήκους μέχρι 10 μέτρα που δεν έχει ναυτολογημένο πλήρωμα για ολόκληρο ή μέρος του έτους, το οποίο ανήκει στην κυριότητα ή κατοχή του υπόχρεου ή του άλλου συζύγου ή και στους δύο από κοινού. Εάν ο υπόχρεος ή η σύζυγός του έχουν στην κυριότητα ή κατοχή τους περισσότερα του ενός τέτοια σκάφη, το τεκμήριο δεν εφαρμόζεται για εκείνο το σκάφος με την μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη. Σε περίπτωση που ο κάθε σύζυγος έχει στην κυριότητα ή κατοχή του τέτοιο σκάφος και οι τεκμαρτές δαπάνες αυτών των σκαφών είναι ίσες, η απαλλασσόμενη τεκμαρτή δαπάνη του ενός σκάφους επιμερίζεται κατά 50% στον καθένα.
10. Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει, με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μόνιμων κατοίκων εξωτερικού.
11. Προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα.
12. Προκειμένου για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το 67%.

13. Τέλος, το τεκμήριο, με βάση την ετήσια συνολική δαπάνη δεν εφαρμόζεται όταν η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν, και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης αυτών, είναι μικρότερη από το 20% του εισοδήματος που δηλώθηκε με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωσή τους το ίδιο έτος.⁶⁸

2.3.1.1 Μη εφαρμογή των αντικειμενικών δαπανών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ν.3842/2010)

Σύμφωνα με τις τροποποιήσεις που επέφερε το άρθρο 3 του νόμου 3842/2010 στο άρθρο 18 του νόμου 2238/1994, από την παραπάνω παράγραφο δεν ισχύουν οι περιπτώσεις 3, 4, 6, 7, 8, 9 και 13.

Συνεπώς, με βάση τον Ν.3842/2010, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, δεν εφαρμόζονται.⁶⁹

1. Για αντικειμενική δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.
2. Για αλλοδαπό προσωπικό, το οποίο δε διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό, που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις, υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, κεντρικής λογιστικής υποστήριξης, ελέγχου ποιότητας παραγωγής προϊόντων, διαδικασιών και υπηρεσιών, κατάρτισης μελετών, σχεδίων και συμβάσεων, διαφήμισης και μάρκετινγκ, επεξεργασίας στοιχείων, λήψης και παροχής πληροφοριών και έρευνας και ανάπτυξης, για το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, η οποία προκύπτει, βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή της κατοικίας. (Α.Ν. 86/1967).

Όμοια, ισχύει και για γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων οποιουδήποτε τύπου ή μορφής, που απασχολούνται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση, ναύλωση, ασφάλιση, διακανονισμό αβαριών, μεσιτεία αγοραπωλησιών ή ναυπηγήσεων ή ναυλώσεων ή ασφαλίσεων πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ολικής χωρητικότητας πάνω από πεντακόσιους (500) κόρους και τα εμπορικά πλοία, που εκτελούν εσωτερικούς πλόες, όπως επίσης και με την αντιπροσώπευση πλοιοκτητριών εταιριών ή επιχειρήσεων, που έχουν σαν αντικείμενο εργασιών τις ίδιες με τις παραπάνω αναφερόμενες δραστηριότητες, μπορούν

⁶⁸ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 18 «Μη εφαρμογή του τεκμηρίου»

⁶⁹ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

υποβάλλοντας σχετική αίτηση στο Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας να εγκαθίστανται στην Ελλάδα κατόπιν άδειας που χορηγείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας (άρθρο 25 Ν. 1975).

3. Για αντικειμενική δαπάνη, που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής μόνιμων κατοίκων εξωτερικού.

4. Για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνονται μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκευή, φορτηγά αυτοκίνητα δημόσιας και ιδιωτικής χρήσης, επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης καθώς και επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη, αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την άσκηση επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος.⁷⁰

⁷⁰ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

ΕΝΟΤΗΤΑ 2.4: ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 19 Ν.2238/1994 – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 3 Ν.3842/2010

2.4.1 Προσδιορισμός διαφοράς εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής (ν.2238/1994)

Το άρθρο 19 του νόμου 2238/1994 με τίτλο «διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής», ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές, η διαφορά αυτή ως εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών.

Το παρόν άρθρο ορίζει επίσης, ότι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου, υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται η περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Σε αυτήν την περίπτωση, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά είναι κυρίως:⁷¹

- Πραγματικά εισοδήματα, τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο.
- Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.
- Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.
- Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή.

Ωστόσο, δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: α) που κατοικούν μόνιμα στο εξωτερικό, β) που

⁷¹ www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 19 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής»

είχαν διαμείνει τρία (3) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε 2 χρόνια από τη μετοικεσία τους, γ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδος κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα, χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή.

- Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία.
- Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών, για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους, στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.
- Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου κάθε έτους, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, εκπίπτουν οι δαπάνες που ο προσδιορισμός του ορίζεται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται από την εφαρμογή του τεκμηρίου. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο των 2.900,00 ευρώ, το ποσό που πρέπει να εκπέσει αντί αυτών προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και των αποδεδειγμένων δαπανών διαβίωσής τους και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 2.900,00 ευρώ.⁷²

Εν συνεχεία, το άρθρο 19 ορίζει ότι, προκειμένου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.

⁷² www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 19 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής»

Τέλος, οι υπόχρεοι που δεν αναγράφουν ή αναγράφουν ανακριβώς στη δήλωση τα στοιχεία σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης, υπόκεινται σε φόρο.

2.4.1.1 Προσδιορισμός διαφοράς εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής (ν.3248/2010)

Ο νόμος 3842/2010 επέφερε διάφορες τροποποιήσεις στο άρθρο 19 του νόμου 2238/1994. Έτσι, το άρθρο 3 του νόμου 3842/2010, ορίζει ότι, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις ή σε αυτοτελή φορολογία με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων ή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου) ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί από τη φορολογία (π.χ. υπεραξία από την εξαγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων), καθώς και από χρηματικά που προέρχονται από τη διάθεση (π.χ. περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών, κ.λπ.), καθώς και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί (π.χ. αποζημίωση αγροτικών ζημιών λόγω καταστροφής της καλλιέργειας), εκπίπτουν οι δαπάνες διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Επίσης, τα αρνητικά ποσά (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των παραπάνω δαπανών θα γίνεται, έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά –αν για παράδειγμα είναι ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%, κ.λπ.).

Τέλος, στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των 3.000,00 ευρώ προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και μικρότερες των 5.000,00 ευρώ προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των 3.000,00 και των 5.000,00 ευρώ αντίστοιχα.⁷³

⁷³ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ

3.1 Μαχητό τεκμήριο δαπάνης διαβίωσης

Όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο σχετικά με τις διατάξεις του άρθρου 16, το ετήσιο συνολικό ποσό τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης είναι μαχητό, δηλαδή μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο, όταν η πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των μελών που τον βαρύνουν είναι μικρότερη από την τεκμαρτή δαπάνη, αν αυτός επικαλεστεί ορισμένα πραγματικά περιστατικά. Η επίκληση των περιστατικών αυτών μπορεί να γίνει μόνο από:⁷⁴

1. Όσους υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία στις Ένοπλες Δυνάμεις.
2. Όσους είναι φυλακισμένοι.
3. Όσους νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική.
4. Όσους είναι άνεργοι και για το χρονικό διάστημα που δικαιούται βοήθημα ανεργίας.
5. Όσους συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, γιατί αποδεικνύεται ότι στις δαπάνες συμβάλλουν οι συγγενείς αυτοί, οι οποίοι πραγματοποιούν εισόδημα από εμφανείς πηγές.
6. Όσους είναι ορφανοί ανήλικοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους.

Η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής και της πραγματικής δαπάνης, λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

3.2 Εξαιρέσεις από την εφαρμογή του τεκμηρίου

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, εξαιρούνται από την εφαρμογή του τεκμηρίου, οι ακόλουθες περιπτώσεις:⁷⁵

⁷⁴ Χρήστος Ν. Τότσης, «Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», 1^{ος} τόμος, εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2008

⁷⁵ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

1. Το τεκμήριο για επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης, και συγκεκριμένα:
 - Τα αυτοκίνητα που αποκτήθηκαν έως 31.12.1992 ανεξάρτητα από την αξία και τον κυβισμό τους.
 - Τα αυτοκίνητα που αποκτήθηκαν από 1.1.1993 έως 31.12.2003, τα οποία είναι μέχρι 14 φορολογήσιμους ίππους. Για τα αυτοκίνητα τα οποία είναι πάνω από 14 φορολογήσιμους ίππους, δεν υπάρχει τεκμήριο αν η εργοστασιακή τους αξία είναι κάτω από 50.000,00 ευρώ.
 - Τα αυτοκίνητα που αποκτήθηκαν από 1.1.2004 έως 31.12.2009, αν η εργοστασιακή τους αξία είναι μικρότερη των 50.000,00 ευρώ. Ενώ για τα αυτοκίνητα που η εργοστασιακή τους αξία είναι μεγαλύτερη από 50.000,00 ευρώ, το τεκμήριο υπολογίζεται κανονικά.
 - Ωστόσο, από 1.1.2010 με την εφαρμογή του Ν.3842/2010, όλα τα επιβατικά αυτοκίνητα έχουν τεκμήριο διαβίωσης, ανεξάρτητα από τον κυβισμό και από την εργοστασιακή τους αξία.

2. Το τεκμήριο για αναπηρικό επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης, και συγκεκριμένα:⁷⁶

- Τα αναπηρικά επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, τα οποία είναι διασκευασμένα για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον 67% ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους. Η απαλλαγή αυτού του τεκμηρίου ισχύει, ανεξάρτητα από τους φορολογήσιμους ίππους του αναπηρικού επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.

3. Τα επιβατικά αυτοκίνητα αλλοδαπών επιχειρήσεων

Για τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης των αλλοδαπών νομικών προσώπων δεν υπάρχει καμία μεταβολή με την εφαρμογή του νόμου 3842/2010. Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, το ποσό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, που προκύπτει με βάση αυτοκίνητα αυτής της περίπτωσης, ιδιοκτησίας νομικού προσώπου ή ιδιοκτησίας ή κατοχής γραφείου, υποκαταστήματος ή πρακτορείου της

⁷⁶ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

αλλοδαπής επιχείρησης εγκατεστημένου στην Ελλάδα, βαρύνει το πρόσωπο που εκπροσωπεί στην Ελλάδα το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή την αλλοδαπή επιχείρηση.

Η αντικειμενική αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας.

4. Μεταπωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Για τις επιχειρήσεις μεταπώλησης μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. δεν υπάρχει καμία μεταβολή με τις νέες διατάξεις. Συνεπώς, για αυτές τις επιχειρήσεις, δεν υπολογίζεται η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη για τα επιβατικά αυτοκίνητα που έχουν αγορασθεί για μεταπώληση.

5. Σκάφη αναψυχής, και συγκεκριμένα:⁷⁷

- Από 1.1.2010 με την εφαρμογή του νόμου 3842/2010, καταργείται η απαλλαγή που είχε ένα μόνο σκάφος συνολικού μήκους μέχρι 10 μέτρα. Πλέον, όλα τα σκάφη έχουν τεκμήριο ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, ανάλογα με το μήκος τους.
- Όταν το σκάφος είναι σε ακινησία δεν έχει τεκμήριο.
- Μικρότερη ετήσια τεκμαρτή δαπάνη έχουν τα σκάφη αναψυχής, ανάλογα με την παλαιότητά τους.
- Η απαλλαγή σκάφους αναψυχής από κατοίκους του εξωτερικού και για τους συζύγους που έχουν στην κατοχή του περισσότερα από ένα σκάφη, ισχύει χωρίς καμία μεταβολή.

6. Το τεκμήριο για αγορά επαγγελματικών παγίων

Σε αυτήν την περίπτωση, απαλλάσσονται από την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη τα πρόσωπα που ασκούν εμπορική, γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα για την αγορά παγίου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης.

7. Όταν η διαφορά είναι μικρότερη από το 20%

Σύμφωνα με τον νόμο 2238/1994, τα τεκμήρια δεν εφαρμόζονται όταν η διαφορά που προκύπτει ανάμεσα στο εισόδημα που δηλώνεται από τον

⁷⁷ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

φορολογούμενο, τη σύζυγο και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν, είναι μικρότερη από 20%. Αυτό ισχύει μόνο για εισοδήματα που δηλώνονται μέχρι την ημερομηνία που λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Επίσης, για τον προσδιορισμό της διαφοράς του 20% δεν υπολογίζονται τα εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς ή έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, όπως και τα εισοδήματα που μειώνουν την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη.

Ωστόσο, από 1.1.2010 με τη ψήφιση του νόμου 3842/2010, η εφαρμογή του τεκμηρίου όταν η διαφορά είναι μικρότερη από το 20%, παύει να ισχύει.

8. Μείωση τεκμηρίων σε συνταξιούχους

Από 1.1.2010, για τους συνταξιούχους που είναι πάνω από 65 ετών, τα τεκμήρια διαβίωσης εφαρμόζονται μειωμένα. Αυτή η μείωση είναι της τάξεως του 30% στα ποσά που προκύπτουν με βάση τον νόμο 3842/2010.

9. Αυτοκίνητα που εκτελωνίστηκαν στην Ελλάδα με μειωμένους δασμούς λόγω μετοικεσίας

Ο νόμος 2238/1994 αναφέρει ότι, το τεκμήριο δαπανών διαβίωσης δεν εφαρμόζεται για επιβατικό αυτοκίνητο που εκτελωνίστηκε στην Ελλάδα με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη, λόγω μετοικεσίας από το εξωτερικό για τα επόμενα δύο έτη από το έτος εκτελωνισμού.

Για το έτος εκτελωνισμού και για τα δύο επόμενα έτη υπολογίζεται μόνο το 30% του τεκμηρίου. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο φορολογούμενος να εξακολουθεί να κατοικεί στην Ελλάδα.

Όμως, από 1.1.2010 με την ψήφιση του νόμου 3842/2010, καταργείται και παύει να ισχύει.⁷⁸

3.3 Τρόποι κάλυψης διαφοράς τεκμηρίων

Όπως έχει αναφερθεί και στην ανάλυση του άρθρου 19 του νόμου 2238/1994 στο προηγούμενο κεφάλαιο, για τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος που δηλώνεται από τον φορολογούμενο, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας υποχρεούται να λάβει υπόψη

⁷⁸ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

του τα χρηματικά ποσά που αναγράφονται στη δήλωση του φορολογούμενου. Τα ποσά αυτά μπορεί να είναι τα ακόλουθα:⁷⁹

- Εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, όπως μερίσματα των Ανωνύμων εταιριών, των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, οι μισθοί και οι συντάξεις των προσώπων που είναι τυφλοί αλλά αυτών που παρουσιάζουν αναπηρία πάνω από 80%, τα ποσά των υποτροφιών από το Δημόσιο κ.λπ.
- Επαναπατριζόμενα κεφάλαια, δηλαδή όταν τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που φορολογούνται στην Ελλάδα και διαθέτουν τα κεφάλαιά τους στις τράπεζες του εξωτερικού, έχουν την δυνατότητα να κάνουν επαναπατρισμό των κεφαλαίων τους.
- Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα, όπως η είσπραξη αποζημίωσης από ασφαλιστική εταιρία, το εφάπαξ από ασφαλιστικό οργανισμό, κ.λπ.
- Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων, όπως διαμερίσματα, οικόπεδα, παραχώρηση επικαρπίας ακινήτου, κ.λπ.
- Εισαγωγή συναλλάγματος. Σε αυτήν την περίπτωση, η εισαγωγή χρημάτων ποσών που δεν είναι υποχρεωτική η εκχώρησή τους στην τράπεζα της Ελλάδας, πρέπει να δικαιολογηθεί για τον τρόπο με τον οποίο αποκτήθηκαν αυτά τα ποσά στο εξωτερικό.
- Δάνεια για μείωση της ετήσιας δαπάνης. Σε αυτήν την περίπτωση, για να μπορέσουν να μειώσουν τη δαπάνη των τεκμηρίων, τα ποσά που προέρχονται από δάνεια πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα, τα οποία να έχουν βέβαιη ημερομηνία.
- Δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες για να αποδειχτούν και να μειώσουν την ετήσια δαπάνη των τεκμηρίων, θα πρέπει η δήλωση για το φόρο της δωρεάς ή της γονικής παροχής να έχει υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 31.12.2010.
- Κέρδη από τυχερά παιχνίδια, όπως λαχεία, ΛΟΤΤΟ, ΤΖΟΚΕΡ, κ.λπ. Ωστόσο, για την κάλυψη του τεκμηρίου εξαιρούνται τα κέρδη του καζίνο, καθώς από τα τηρούμενα βιβλία δεν προκύπτουν τα αναλυτικά στοιχεία του παίκτη και αν αυτός ωφελήθηκε ή ζημιώθηκε από τις δραστηριότητες του στο καζίνο.

⁷⁹ Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ
ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ 5 ΚΑΙ 6 ΕΝΤΥΠΟΥ Ε1

ΕΝΟΤΗΤΑ 4.1: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Παρακάτω παρατίθεται ένα γενικό παράδειγμα, το οποίο περιλαμβάνει διάφορες περιπτώσεις αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών. Να σημειωθεί, ότι οι τιμές ζώνης που χρησιμοποιήθηκαν είναι υποθετικές και δεν προκύπτουν από τα αντίστοιχα οικοδομικά τετράγωνα.⁸⁰

Έστω ο φορολογούμενος «X» που είναι έγγαμος με τη φορολογούμενη «Ψ» και έχουν πραγματικά συνολικά εισοδήματα 135.000,00 €. Τα δεδομένα του παραδείγματος είναι τα εξής:

1. Ιδιοκατοικούν (κύρια κατοικία) σε διαμέρισμα που βρίσκεται στον 7^ο όροφο επί της οδού Εθνικής Αντιστάσεως 50 – Ζωγράφου. Το διαμέρισμα αυτό έχει επιφάνεια κύριων χώρων 100 τμ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 10 τμ. Το ακίνητο ανήκει σε ποσοστό 100% στον υπόχρεο «X» και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης έστω 5.100,00 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι ακόλουθοι: Καραϊσκάκη, Ναπ. Ζέρβα, Τριφυλλίας.
2. Χρησιμοποιούν ως πρώτη δευτερεύουσα κατοικία, διαμέρισμα που βρίσκεται στον 3^ο όροφο επί της οδού Βασ. Κωνσταντίνου 11 – Άρτα. Το διαμέρισμα αυτό έχει επιφάνεια κύριων χώρων 105 τμ. και επιφάνεια βοηθητικών χώρων 35 τμ. Το ακίνητο αυτό έχει παραχωρηθεί δωρεάν από τον πατέρα του «X» για να διαμένει και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 1.000,00 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι ακόλουθοι: Τζουμέρκων και Γκοτζιούλα.

⁸⁰ Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς – Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης, Άρθρο «Χρηστικός οδηγός για τις νέες αντικειμενικές δαπάνες (τεκμήρια) μετά τις αλλαγές που επέφερε ο ν.3842/2010»

3. Ιδιοκατοικούν (δεύτερη εξοχική κατοικία) σε μονοκατοικία που βρίσκεται επί της οδού Σκουφά 4 – Πάργα. Η μονοκατοικία αυτή είναι τύπου μεζονέτας και αποτελείται από ισόγειο και πρώτο όροφο που επικοινωνούν με εσωτερική σκάλα. Η επιφάνεια των κύριων χώρων της μονοκατοικίας είναι 100 τμ. και των βοηθητικών χώρων 20 τμ. και βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 3.100,00 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Οι δρόμοι που περικλείουν το οικοδομικό τετράγωνο είναι οι ακόλουθοι: Αλ. Μπάγκα και μια Ανώνυμη Οδός. Η μονοκατοικία ανήκει κατά ποσοστό 100% πλήρους κυριότητας στη σύζυγο «Ψ».
4. Ο υπόχρεος «X» διαθέτει ένα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο 1.926 κ.ε. με αριθμό κυκλοφορίας ΙΜΑ 7056. Το αυτοκίνητο αυτό το αγόρασε στις 3.5.2010, το έτος της πρώτης του άδειας είναι το 2010 και του ανήκει σε ποσοστό 100%.
5. Η σύζυγος «Ψ» διαθέτει ένα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο 1.568 κ.ε. με αριθμό κυκλοφορίας ΑΤΒ 6081. Το αυτοκίνητο αυτό ανήκει στη σύζυγο κατά ποσοστό 100%, το έτος της πρώτης άδειας του ήταν το 2001 και το είχε στην κυριότητά της ολόκληρο το έτος. Το αυτοκίνητο αυτό, το αγόρασε 5.1.2011 με δάνειο από την τράπεζα αξίας 20.000,00 €. Έδωσε προκαταβολή 5.000,00 και τα υπόλοιπα με διακανονισμό 250,00 €ανά μήνα.
6. Ο υπόχρεος «X» διαθέτει και ένα σκάφος αναψυχής ανοικτού τύπου μήκους 8 μέτρων. Το όνομα του σκάφους είναι «ΧΡΥΣΟΥΛΑ», ο αριθμός νηολογίου του είναι Σ.Ν. 05 και νηολογήθηκε στην Πρέβεζα το έτος 2005. Το σκάφος αυτό το είχε στην κυριότητα του ο υπόχρεος για ολόκληρο το έτος.
7. Στη μονοκατοικία που βρίσκεται στην Πάργα και ανήκει στη σύζυγο «Ψ», υπάρχει και εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα) μήκους 80 τμ. που ανήκει κι αυτή κατά ποσοστό 100% στη σύζυγο με κόστος κατασκευής 40.000,00 €.
8. Ο υπόχρεος «X» κατέβαλλε το έτος 2010 για δίδακτρα σε ιδιωτικό γυμνάσιο, για τον γιο του, το ποσό των 4.800,00 €.
9. Ο υπόχρεος «X» κατέβαλλε σε μετρητά μέσα στο έτος 2010 για την αγορά του αυτοκινήτου με αριθμό κυκλοφορίας ΙΜΑ 7056, το ποσό των 45.000,00 €.
10. Τέλος, ο υπόχρεος «X» κατέβαλλε σε μετρητά μέσα στο έτος 2010 για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου της πρώτης κατοικίας του, το ποσό των 5.000,00 €.

Λύση

Σχετικά με τις κατοικίες:

1. Οι υπολογισμοί που αφορούν την κύρια κατοικία έχουν ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
	Επιφάνεια σε τμ.		Δαπάνη ανά τμ.		Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης
Έως 80 τμ.	80	*	30,00	=	2.400,00
Από 81 έως 100 τμ.	20	*	50,00	=	1.000,00
Σύνολο					3.400,00

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων					
	Επιφάνεια σε τμ.		Δαπάνη ανά τμ.		Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης
30,00 ανά τμ.	10	*	30,00	=	300,00
Σύνολο					300,00

Γενικό σύνολο των παραπάνω	3.700,00
-----------------------------------	-----------------

Επειδή η το διαμέρισμα βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 5.100,00 το τμ., θα υπάρξει προσαύξηση της αντικειμενικής δαπάνης κατά 70%. Δηλαδή: $3.700,00 + (3.700,00 * 70\%) = 3.700,00 + 2.590,00 = 6.290,00$. Άρα, η συνολική αντικειμενική δαπάνη του ακινήτου αυτού που βαρύνει τον υπόχρεο ανέρχεται στο ποσό των **6.290,00 €⁸¹**

⁸¹ Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς – Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης, Άρθρο «Χρηστικός οδηγός για τις νέες αντικειμενικές δαπάνες (τεκμήρια) μετά τις αλλαγές που επέφερε ο ν.3842/2010»

2. Οι υπολογισμοί που αφορούν την πρώτη δευτερεύουσα κατοικία έχουν ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
	Επιφάνεια σε τμ.		Δαπάνη ανά τμ.		Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης
Έως 80 τμ.	80	*	30,00	=	2.400,00
Από 81 έως 105 τμ.	25	*	50,00	=	1.200,00
Σύνολο					3.650,00

Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων					
	Επιφάνεια σε τμ.		Δαπάνη ανά τμ.		Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης
30,00 ανά τμ.	35	*	30,00	=	1.050,00
Σύνολο					1.050,00

Γενικό σύνολο των παραπάνω	4.700,00
-----------------------------------	-----------------

Επειδή πρόκειται για δευτερεύουσα κατοικία, θα υπολογιστεί το μισό της παραπάνω αντικειμενικής δαπάνης, δηλαδή: $4.700,00 * 50\% = 2.350,00$ €. Άρα, η συνολική αντικειμενική δαπάνη της πρώτης δευτερεύουσας κατοικίας που βαρύνει τον υπόχρεο, ανέρχεται στο ποσό των **2.350,00 €**.

3. Οι υπολογισμοί που αφορούν τη δεύτερη δευτερεύουσα κατοικία έχουν ως εξής:

Αντικειμενική δαπάνη κύριων χώρων					
	Επιφάνεια σε τμ.		Δαπάνη ανά τμ.		Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης
Έως 80 τμ.	80	*	30,00	=	2.400,00
Από 81 έως 100 τμ.	20	*	50,00	=	1.000,00

Σύνολο					3.400,00
Αντικειμενική δαπάνη βοηθητικών χώρων					
	Επιφάνεια σε τμ.		Δαπάνη ανά τμ.		Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης
30,00 ανά τμ.	20	*	30,00	=	600,00
Σύνολο					600,00

Γενικό σύνολο των παραπάνω	4.000,00
-----------------------------------	-----------------

Επειδή πρόκειται για μονοκατοικία που βρίσκεται σε περιοχή με τιμή ζώνης 3.100,00 €, θα υπάρξει προσαύξηση κατά 40% (λόγω τιμής ζώνης) και στη συνέχεια προσαύξηση κατά 20% (επειδή πρόκειται για μονοκατοικία). Συνεπώς: 4.000,00 + (4.000,00 * 40%) = 4.000,00 + 5.600,00. Στη συνέχεια γίνεται ο εξής υπολογισμός: 5.600,00 + (5.600,00 * 20%) = 5.600,00 + 1.120,00 = 6.720,00.

Τέλος, επειδή πρόκειται για δευτερεύουσα κατοικία, θα υπολογιστεί το μισό της παραπάνω αντικειμενικής δαπάνης, δηλαδή: 6.720,00 * 50% = 3.360,00 €. Άρα, η συνολική ετήσια δαπάνη της δεύτερης δευτερεύουσας κατοικίας που βαρύνει τη σύζυγο, ανέρχεται στο ποσό των **3.360,00 €**.

4. Οι υπολογισμοί που αφορούν το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο του υπόχρεου έχουν ως εξής:

Για 1.200 κ.ε. = 3.000,00 €

Για τα επόμενα 700 κ.ε. είναι: (700 / 100) * 300,00 = 2.100,00 €

Συνολικό ποσό = 5.100,00 €. Επειδή ο υπόχρεος αγόρασε το αυτοκίνητο στις 3.5.2010, η αντικειμενική δαπάνη δεν θα τον βαρύνει για ολόκληρο το έτος, αλλά για 8 μήνες. Άρα: 5.100,00 * 8 / 12 = 3.400,00 €.

Άρα, η συνολική αντικειμενική δαπάνη του αυτοκινήτου που βαρύνει τον υπόχρεο, ανέρχεται στο ποσό των **3.400,00 €**.

5. Οι υπολογισμοί που αφορούν το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο της συζύγου έχουν ως εξής:

Για 1.200 κ.ε. = 3.000,00 €

Για τα επόμενα 400 κ.ε. είναι: $(400 / 100) * 300,00 = 1.200,00 \text{ €}$

Συνολικό ποσό = 4.200,00 €. Επειδή το πρώτος έτος κυκλοφορίας του αυτοκινήτου είναι το 2000, η αντικειμενική δαπάνη θα μειωθεί λόγω παλαιότητας κατά ποσοστό 30% (χρονικό διάστημα πάνω από πέντε και μέχρι δέκα έτη). Συνεπώς: $4.200,00 - (4.200,00 * 30\%) = 4.200,00 - 1.260,00 = 2.940,00 \text{ €}$

Άρα, η συνολική αντικειμενική δαπάνη του αυτοκινήτου που βαρύνει τη σύζυγο, ανέρχεται στο ποσό των **2.940,00 €**.

Το αυτοκίνητο αυτό αγοράστηκε με διακανονισμό, ως εξής:

Τεκμήριο αγοράς: 20.000€ (εξόφληση αξίας τιμολογίου μέσω δανείου) + 5.000€ (προκαταβολή) + 3.000€ (δόσεις δανείου).

6. Οι υπολογισμοί που αφορούν το σκάφος αναψυχής του υπόχρεου έχουν ως εξής:

Επειδή το σκάφος αναψυχής ανοιχτού τύπου είναι πάνω από 5 μέτρα, η αντικειμενική του δαπάνη είναι 4.000,00 €. Το ποσό αυτό θα μειωθεί όμως, λόγω παλαιότητας, γιατί η πρώτη νηολόγησή του έγινε το έτος 2005. Ο συντελεστής μείωσης είναι 15% (χρονικό διάστημα πάνω από πέντε και μέχρι δέκα έτη). Συνεπώς: $4.000,00 - (4.000,00 * 15\%) = 4.000,00 - 600,00 = 3.400,00 \text{ €}$.

Άρα, η συνολική αντικειμενική δαπάνη του σκάφους αναψυχής που βαρύνει τον υπόχρεο, ανέρχεται στο ποσό των **3.400,00 €**.

7. Οι υπολογισμοί που αφορούν τη δεξαμενή κολύμβησης έχουν ως εξής:

Η επιφάνεια της εξωτερικής πισίνας είναι 80 τμ.

Αντικειμενική δαπάνη δεξαμενής κολύμβησης					
	Επιφάνεια σε τμ.		Δαπάνη ανά τμ.		Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης
Έως 60 τμ.	60	*	100,00	=	6.000,00
Από 61 έως 80 τμ.	20	*	200,00	=	4.000,00
Σύνολο					10.000,00

Άρα, η συνολική αντικειμενική δαπάνη της δεξαμενής κολύμβησης που βαρύνει τη σύζυγο, ανέρχεται στο ποσό των **10.000,00 €**.⁸²

8. Το ποσό των 4.800,00 € που κατέβαλλε ο υπόχρεος το έτος 2010 για δίδακτρα στο ιδιωτικό γυμνάσιο για τον γιό του, θα αναγραφεί στον κωδικό 769 του πίνακα 5 του εντύπου Ε1.

9. Το ποσό των 45.000,00 € που κατέβαλλε ο υπόχρεος σε μετρητά το έτος 2010, θα αναγραφεί στον κωδικό 719 του πίνακα 5 του εντύπου Ε1.

10. Το ποσό των 5.000,00 που κατέβαλλε ο υπόχρεος σε μετρητά το έτος 2010, για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείου καθώς και το ποσό των 3.000,00 (250,00 * 12 μήνες) οι δόσεις του αυτοκινήτου της συζύγου, θα αναγραφούν στον κωδικό 727 και 728 αντίστοιχα, του πίνακα 5 του εντύπου Ε1.

11. Το ποσό του δανείου από την αγορά του αυτοκινήτου της συζύγου είναι 20.000,00. Το ποσό αυτό αναγράφεται στον πίνακα 6 του εντύπου Ε1.

Παρακάτω, παρατίθεται πίνακας με τη συνολική τεκμαρτή δαπάνη του υπόχρεου και της συζύγου του.

ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΚΜΗΤΙΟΥ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ			
Περιγραφή τεκμαρτών δαπανών	Υπόχρεος	Σύζυγος	Σύνολο
Τεκμαρτή δαπάνη κατοικιών	8.640,00	3.360,00	12.000,00
Τεκμαρτή δαπάνη αυτοκινήτων	3.400,00	2.940,00	6.340,00
Τεκμαρτή δαπάνη σκαφών	3.400,00	0,00	3.400,00
Τεκμαρτή δαπάνη πισίνας	0,00	10.000,00	10.000,00
Λοιπές αντικειμενικές δαπάνες (δίδακτρα)	4.800,00	0,00	4.800,00
Σύνολο	20.240,00	16.300,00	36.540,00

⁸² Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς – Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης, Άρθρο «Χρηστικός οδηγός για τις νέες αντικειμενικές δαπάνες (τεκμήρια) μετά τις αλλαγές που επέφερε ο ν.3842/2010»

Σύνολο τεκμαρτής δαπάνης: 20.240,00 + 16.300,00 = 36.540,00

Ωστόσο, επειδή τα παραπάνω στοιχεία είναι παραπάνω από πέντε, με βάση τον Ν.2238/94 υπολογίζεται προσαύξηση 10% για κάθε στοιχείο πέραν του δεύτερου. Συνεπώς: $36.540,00 * 30\% = 10.962,00$ + τεκμήριο λόγω γάμου $5.000,00 = 15.962,00$ €.

Άρα: 36.540,00 + 15.962,00 = 52.502,00

ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΟΥ ΑΓΟΡΑΣ			
	Υπόχρεος	Σύζυγος	Σύνολο
Κόστος πισίνας	0,00	40.000,00	40.000,00
Αγορά αυτοκινήτου	50.000,00	0,00	50.000,00
Αγορά αυτοκινήτου	0,00	28.000,00	28.000,00
Σύνολο	50.000,00	68.000,00	118.000,00

Σύνολο τεκμηρίου αγοράς: 50.000,00 + 68.000,00 = 118.000,00

Σύνολο τεκμηρίων = σύνολο τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης + σύνολο τεκμηρίου αγοράς = 52.502,00 + 118.000,00 = 170.502,00

Σύμφωνα με τα παραπάνω, προκύπτει ότι τα πραγματικά εισοδήματα των φορολογούμενων είναι 135.000,00, ενώ το εισόδημα τους με βάση τα τεκμήρια είναι 170.502,00. Συνεπώς **υπάρχει διαφορά 135.000,00 – 170.502,00 = 35.502,00 €.**

12. Για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης της διαφοράς ισχύει το δάνειο από την αγορά του αυτοκινήτου της συζύγου που είναι 20.000,00 €.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, παρατηρείται ότι η διαφορά 35.502,00 των πραγματικών εισοδημάτων από τα τεκμήρια δεν καλύπτεται πλήρως από το δάνειο της αγοράς του αυτοκινήτου της συζύγου, αφού $35.502,00 - 20.000,00 = 15.502,00$ €. Άρα, προστιθέμενη διαφορά τεκμαρτής δαπάνης: 15.502,00.

Επομένως, ο φορολογούμενος «Χ» και η σύζυγός του «Ψ» θα φορολογηθούν ως εξής: **135.000,00 (πραγματικά εισοδήματα) + 15.502,00 (προστιθέμενη διαφορά τεκμαρτής δαπάνης) = 150.502,00 € (φορολογητέο εισόδημα).**

Συμπεραίνεται λοιπόν, ότι οι φορολογούμενοι θα φορολογηθούν με το ποσό των 150.502,00 και όχι με το ποσό των 170.502,00 που είναι το εισόδημά τους με βάσει τα τεκμήρια.

Τέλος, σύμφωνα με την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος 2012, ο φόρος που θα πλήρωνε ο φορολογούμενος πριν την κάλυψη του τεκμηρίου προσδιορίζεται ως εξής:

Με βάση την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος, για εισόδημα μέχρι 100.000,00€ ο φόρος είναι 32.420,00€. Μέχρι το ποσό των 170.502,00 η διαφορά είναι (170.502,00 – 100.000,00 = 70.502,00). Άρα, για το υπόλοιπο ποσό των 70.502,00, ο φόρος που αναλογεί είναι $70.502,00 * 45\% = 31.725,90\text{€}$. Συνεπώς, ο συνολικός φόρος που θα πλήρωνε ο φορολογούμενος πριν την κάλυψη του τεκμηρίου είναι $32.420,00 + 31.725,90 = \mathbf{64.145,90\text{€}}$

Ωστόσο, ο φόρος που θα πληρώσει μετά την κάλυψη των τεκμηρίων υπολογίζεται ως εξής:

Μέχρι το ποσό των 100.000,00€ ο φόρος είναι 32.420,00€. Μέχρι το ποσό των 150.502,00, η διαφορά είναι (150.502,00 – 100.000,00 = 50.502,00). Άρα, για το υπόλοιπο ποσό των 50.502,00, ο φόρος που αναλογεί είναι $50.502,00 * 45\% = 22.725,90\text{€}$. Συνεπώς, ο συνολικός φόρος που θα πληρώσει ο φορολογούμενος μετά την κάλυψη των τεκμηρίων είναι $32.420,00 + 22.725,90 = \mathbf{55.145,90\text{€}}$

Κλίμακα φορολογίας εισοδήματος				
Κλιμάκιο εισοδήματος €	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου €	Σύνολο εισοδήματος €	Σύνολο φόρου €
5.000	0	0	5.000	0
7.000	10	700	12.000	700
4.000	18	720	16.000	1.420
10.000	25	2.500	26.000	3.920
14.000	35	4.900	40.000	8.820
20.000	38	7.600	60.000	16.420
40.000	40	16.000	100.000	32.420
Άνω των 100.000	45			

**ΕΝΟΤΗΤΑ 4.2: ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ 5 ΚΑΙ 6 ΤΗΣ
ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ε1)**

ΠΙΝΑΚΑΣ 5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ													Υπόχρεο		Της συζύγου																							
1. Ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση: α) Την ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ιδιοκατοικημένη ή μισθούμενη ή δωρεάν παραχωρούμενη κύρια κατοικία και έως δύο δευτερεύουσες κατοικίες.																																						
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ			ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΡΕΥΜΑΤΟΣ**			ΜΕΣΟΜΕΣ ΚΑΤΩΝΑ Η ΔΥΣΗΡΑ ΠΑΡΑΠΡΟΣΗΜΕΝΗ		ΜΟΝΟΚΑΤΟΙΚΙΑ		ΘΕΣΗ ΟΡΟΦΟΥ		ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΚΥΡΙΑΣ ΧΩΡΩΝ		ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ		ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ Η ΧΡΗΣΗΣ		ΜΗΝΕΣ ΕΙΣΟΔΟΚΑΤΟΙΚΗΣΗΣ		* ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ Η ΤΙΜΗ ΕΚΚΟΛΙΣΗΣ																		
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ - ΟΔΟΙ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΕΙΟΥΝ ΤΟ ΤΕΤΡΑΓΩΝΟ			205			203		240				211		212		213		214		215		216																
α) ΚΥΡΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ			ΕΘΝ.ΑΝΤΙΣΤΑΣΕΩΣ 50 - ΖΩΓΡΑΦΟΥ - ΚΑΡΑΪΣΚΑΚΗ-ΝΑΠ. ΖΑΡΒΑ - ΤΡΙΦΥΛΛΙΑΣ			ΝΑΙ 1		ΝΑΙ 1				100		10		100				12		5.100,00																
β) ΠΡΩΤΗ ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ			ΒΑΣ. ΚΩΝ/ΝΟΥ 11 - ΑΡΤΑ, ΤΖΟΥΜΕΡΚΩΝ - ΓΚΟΤΖΙΟΥΛΑ			207		241				218		219		220		221		222		223																
γ) ΔΕΥΤΕΡΗ ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ			ΣΚΟΥΦΑ 4 - ΠΑΡΓΑ, ΑΛ.ΜΠΑΓΚΑ - ΑΝΩΝΥΜΗ ΠΡΟΣΩΠΗ			209		242				225		226		227		228		229		230																
						ΝΑΙ 1		ΝΑΙ 1				100		20		100		12		3.100,00																		
β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για λοιπές κατοικίες													707		708																							
γ) τα επιβατικά αυτ/τα Ι.Χ., Μ.Χ. (οικογένειας, ατομικής-εταιρικής επιχ/σης, κοινωνικών και κοινοπραξιών)																																						
Α/Α			Α.Φ.Μ. κύριου ή κάτοχου Ε.Ι.Χ. Μ.Χ.			Κ.Α.			ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ			Κ.Α.			Κυβ. εκατ.			Κ.Α.			Μήνες κυρ/τος μέσα στο 2011			Κ.Α.			Ποσοστό συνολικ. %			Κ.Α.			Ετος πρώτης κυκλοφ.					
			Γράμματα			Αριθμός																																
1			ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΣ "Χ"			750			ΙΜΑ			7056			703			1.926			761			8			771			100,00			775			2010		
2			ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΗ "Ψ"			751			ΑΤΒ			6081			704			1.568			762			12			772			100,00			776			2001		
3						752									705			763			773						777											
4						753									706			764			774						778											
δ) τα σκάφη αναψυχής Ι.Χ. (οικογένειας κτλ.)																																						
Όνομα σκάφους			Αριθμός και λιμάνι ημερολόγιο			Χώρα			Ισοπορτα			Χαρο. ενδιαφέρει			Ποσοστό συνολικ. %			Πρώτη χρήση			Μήνες κυρ/τος μέσα στο 2011			Κ.Α.			Μέτρα μήκους											
"ΧΡΥΣΟΥΛΑ"			Σ.Ν. 05, ΠΡΕΒΕΖΑ			ΕΛΛΑΔΑ			ΝΑΙ 1			ΝΑΙ 1			100			2004			12			747			8,00											
711																																						
713																																						
δα) τις αμοιβές πληρωμάτων σκαφών αναψυχής													731		732																							
ε) τα αεροσκάφη, ελικόπτερα Ι.Χ. και ανεμόπτερα																																						
Στοιχεία εθνικότητας και ημερολόγιο			Τύπος			Αριθμός σειράς κατασκευαστή			Αερολιμένας συνθηκών παραμονής			Μήνες κυρ/τος μέσα στο 2011			Ιπτάκι ή Λιμνίτες			Πρώτη χρήση																				
715																																						
στ) τις δεξαμενές κολύμβησης (πισίνες)																																						
Κ.Α.			Εξωτερική (τετρ. μέτρα)			Ποσοστό συνολικ. ποσός % της συζύγου			Κ.Α.			Εσωτερική (τετρ. μέτρα)			Ποσοστό συνολικ. ποσός % της συζύγου																							
767			80,00			100,00			768																													
765																																						
766																																						
ζ) Γράψτε την αντικειμενική δαπάνη για διδάκτρα σε σχολεία													769		4.800,00																							
η) Γράψτε την αντικειμενική δαπάνη για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτ/των και δασκάλους													770																									
2. Από τη δαπάνη που καταβάλατε:																																						
α) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κτλ. οχημάτων													719		45.000,00		720		20.000,00																			
β) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων αναψυχής κτλ. σκαφών αναψυχής και αεροσκαφών													721				722																					
γ) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση κινητών πραγμάτων αξίας πάνω από 10.000 €													723				724																					
δ) για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών (εκτός προς το Δημόσιο, κτλ.)													725				726																					
ε) για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων κτλ.													727		5.000,00		728		3.000,00																			
ΠΙΝΑΚΑΣ 6. ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ																																						
1. Καθαρό εισόδημα που δεν υπήρχε την 1-1-2012													655				656																					
2. Ποσό ετήσιας δαπάνης που δεν υπήρχε την 1-1-2012													693				694																					
3. Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2011, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., ΕΠΕ, κτλ.													659				660																					
4. Εισοδήματα που εξαιρούνται της εισφοράς (παρ. 2 άρθρ. 29 ν. 3986/2011)													657				658																					
5. Επίδομα ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ.													661				662																					
6. Καθαρά κέρδη από εταιρίες κτλ., που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε.													431				432																					
7. Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3 και στα καθαρά κέρδη της περ. 6													433				434																					
8. Καθαρό ποσό επιδόματος κοινωνικής αλληλεγγύης (ΕΚΑΣ)													305				306																					
9. Αγροτικές ενισχύσεις (επιδοτ., αποζημ., οικον. ενισχ. κτλ) εκτός αυτών επί της παραγωγής													477				478																					
10. Ενοίκιο εγκατάστασης ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος																																						
Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία ιδιοκτήτη			Κ.Α.			Α.Φ.Μ. ιδιοκτήτη			Κ.Α.			Επιφάνεια σε τ.μ.																										
			790						795																													
			791						796																													
793																																						
794																																						
615																																						
11. Ενοίκιο ακινήτων εκτός από κύρια κατοικία, κατοικία παιδιών που σπουδάζουν και περίπτ. 10													417				797																					
419																																						
735																																						
12. Δαπάνη για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών κτλ.																																						
13. Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.													781				782		20.000,00																			
14. Επαναπατριζόμενα κεφάλαια (άρθρ. 18 ν.3842/10)													783				784																					
15. Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάσσόταν από το φόρο													787				788																					

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η φορολογία εισοδήματος αποτελεί τη βασική πηγή εσόδων για το κράτος. Γενικά, σε διεθνές επίπεδο, η φορολογία εισοδήματος συνδέεται κυρίως με τα εισοδήματα από εργασία. Στην Ελλάδα όμως, εντάσσονται σχεδόν τα πάντα, όπως το εισόδημα από μισθωτή εργασία, γεωργικές επιχειρήσεις, εμπορικές επιχειρήσεις, ελευθέρια επαγγέλματα, ακίνητα και εισόδημα από κινητές αξίες.

Το εισόδημα κάθε φορολογούμενου διακρίνεται σε δύο είδη, το πραγματικό εισόδημα και το τεκμαρτό. Πραγματικό είναι το εισόδημα που πραγματικά απέκτησε ο φορολογούμενος, κατά την περίοδο για την οποία υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης και προσδιορίζεται βάσει πραγματικών στοιχείων, όπως οι βεβαιώσεις αποδοχών, το εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης που εκμεταλλεύεται, οι τόκοι καταθέσεων, η πρόσοδος από ενοίκια ακινήτων και κάθε άλλο εισόδημα, το οποίο προκύπτει από πραγματικά στοιχεία. Σε αντίθεση με το πραγματικό εισόδημα, το τεκμαρτό προκύπτει από υπολογισμούς που γίνονται βάσει άλλων δεδομένων, όπως είναι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες, η απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή ακόμα και η κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου.

Σκοπός των τεκμηρίων δεν είναι η άσκηση φοροεισπρακτικής πολιτικής από το κράτος, αλλά η εμφάνιση των πραγματικών εισοδημάτων κάθε πολίτη, και με αυτόν τον τρόπο πατάσσεται κατά κάποιον τρόπο η φοροδιαφυγή, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει, ότι σε όλες τις περιπτώσεις η εφαρμογή του τεκμηρίου εμφανίζει την πραγματική εισοδηματική κατάσταση του φορολογούμενου. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, άλλες φορές να υπάρχουν αδικίες, ενώ άλλες πάλι, τα πραγματικά εισοδήματα που δεν δηλώνονται, να είναι πολλαπλάσια του τεκμαρτού. Με την εφαρμογή του τεκμηρίου, εφαρμόζεται αυτοτελώς ο έλεγχος του «πόθεν έσχες» σε κάθε φορολογούμενο, σε αντίθεση με το καθεστώς άλλων κρατών, όπου ο έλεγχος προχωράει σε μεγαλύτερο βάθος.⁸³

Ωστόσο, τα τεκμήρια διακρίνονται σε δύο είδη, τα τεκμήρια διαβίωσης και τα τεκμήρια που γεννιούνται από περιστασιακά στοιχεία. Τα τεκμήρια διαβίωσης, συνίστανται στην κατοχή κάποιου περιουσιακού στοιχείου και εφαρμόζονται όσο

⁸³ www.users.gr, Άρθρο «Τεκμήρια»

διαρκεί η κατοχή του περιουσιακού στοιχείου. Τέτοιου είδους τεκμήρια, είναι η κατοχή επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, μοτοσυκλέτας, σκάφους αναψυχής, ελικοπτέρου, αεροσκάφους, δεξαμενής κολύμβησης (πισίνας), η χρήση δευτερεύουσας κατοικίας και η διατήρηση οικιακού προσωπικού και πληρώματος σκαφών αναψυχής, κ.λπ. Συγκεκριμένα, αυτού του είδους τα τεκμήρια σημαίνουν, ότι η κατοχή των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων συνεπάγεται και την πραγματοποίηση ορισμένης δαπάνης, τόσο για την συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο και για οικογενειακά έξοδα. Τα υπόλοιπα τεκμήρια συνίστανται στην πραγματοποίηση μιας περιστασιακής πράξης, κατά την περίοδο για την οποία υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, όπως είναι το ποσό που δαπανήθηκε για την αγορά ενός αυτοκινήτου, ενός ακινήτου, μιας επιχείρησης, το ποσό που πληρώθηκε σε μία πιστωτική κάρτα, η πληρωμή των δόσεων ενός δανείου, κ.λπ.

Ωστόσο, το τεκμαρτό εισόδημα, όπως και το πραγματικό εφαρμόζεται για κάθε φορολογούμενο ξεχωριστά. Έτσι, τα τεκμήρια δεν επηρεάζουν την φορολόγηση της συζύγου, και αντίστροφα. Επίσης, για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη το άθροισμα των τεκμηρίων.

Τέλος, σχετικά με τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος βάσει τεκμηρίων, σε περίπτωση που το οικογενειακό πραγματικό εισόδημα – φορολογητέο και αφορολόγητο – είναι μεγαλύτερο από το άθροισμα των τεκμηρίων, τότε η φορολόγηση γίνεται με βάση τα πραγματικά εισοδήματα. Το ίδιο συμβαίνει και όταν είναι μεν το άθροισμα των τεκμηρίων μεγαλύτερο από το συνολικό πραγματικό οικογενειακό εισόδημα, αλλά το συνολικό πραγματικό οικογενειακό εισόδημα προσαυξημένο κατά 20%, είναι μεγαλύτερο από το άθροισμα των τεκμηρίων. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η φορολογία γίνεται με βάση τα τεκμήρια.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ανδρέας Αναστασάκης, Διαλέξεις διδασκαλίας, «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική»

Αριστείδης Φλώρος, «Φορολογική Λογιστική», εκδ. Σύγχρονη Εκδοτική Ε.Π.Ε., Αθήνα 2009

Γεώργιος Ανδρουλάκης, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου & λοιπές φορολογίες», 2009

Γεώργιος Α. Κορομηλάς, «Φορολογικές σημειώσεις 2010 – 2011», εκδ. PROSVASIS, Αθήνα 2011

Δημήτρης Σταματόπουλος – Αντώνης Καραβοκύρης, «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», 6^η έκδοση, εκδ. ΙΔΙΩΤΙΚΗ, Αθήνα 2009

Διονύσης Π. Καράγιωργας, «Οι οικονομικές λειτουργίες του κράτους», εκδ. Παπαζήση, Αθήνα 1981

Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς – Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης, Άρθρο «Χρηστικός οδηγός για τις νέες αντικειμενικές δαπάνες (τεκμήρια) μετά τις αλλαγές που επέφερε ο ν.3842/2010»

Χρήστος Ν. Τότσης, «Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων», 1^{ος} τόμος, εκδ. ΠΑΜΙΣΟΣ, Αθήνα 2008

Διαδίκτυο

www.el.wikipedia.org, «Αντικείμενο του φόρου», ημερομηνία πρόσβασης 13.1.2012, ώρα 17:00 μμ.

www.nomothesia.ependyseis.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», Άρθρο 20 «Εισόδημα και απόκτησή του», ημερομηνία πρόσβασης 15.1.2012, ώρα 16:00 μμ.

www.power-tax.gr, Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/19.9.1994), Άρθρο 2 «Υποκείμενο του φόρου», ημερομηνία πρόσβασης 12.1.2012, ώρα 12:00 μμ.

www.semma.gr, Άρθρο «Απαραίτητες γνώσεις στη φορολογία εισοδήματος και τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης», Οδυσσέας Ευσταθόπουλος, ημερομηνία πρόσβασης 18.1.2012, ώρα 17:00 μμ.

www.tovima.gr, Άρθρο «Ποιοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση», 28.03.2010, ημερομηνία πρόσβασης 15.12.2011, ώρα 11:00 πμ.

www.users.gr, Άρθρο «Τεκμήρια», ημερομηνία πρόσβασης 22.12.2011, ώρα 9:30 πμ.