



ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ ΣΧΟΛΗ.: Σ.Δ.Ο.
ΤΜΗΜΑ. : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

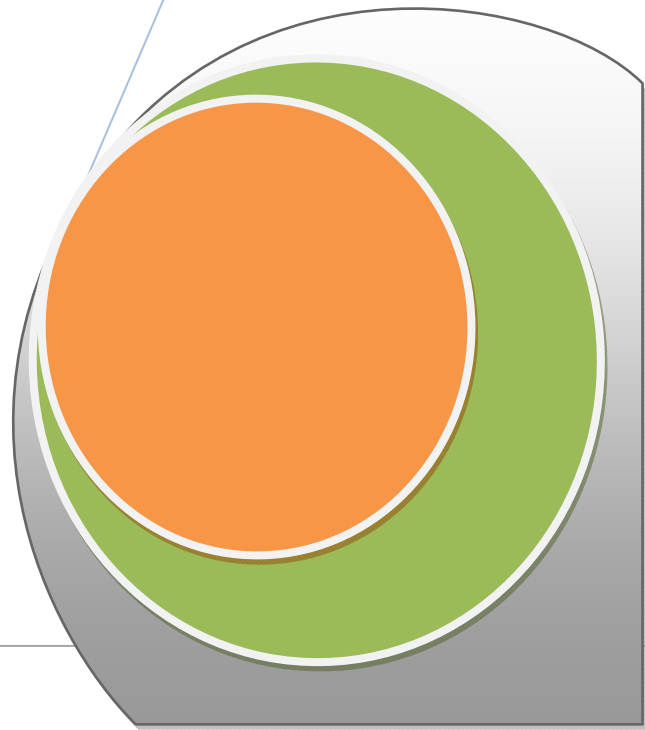
ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»



Εισηγητής
Τσιμπούκης Σταύρος

Επιμέλεια
Καλογεράκη Ειρήνη ΑΜ : 8282
Καραταράκη Ελευθερία ΑΜ : 7152
Φανουράκη Ειρήνη ΑΜ : 6743



Ευχαριστίες

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά, τον επιβλέπον καθηγητή μας Κύριο Σταύρο Τσιμπούκη, για την υποστήριξη, τη βοήθεια και τη συνεχή συμβολή που μας προσέφερε κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας πτυχιακής εργασίας και της πορεία των φοιτητικών μας εξαμήνων. Επίσης θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους γονείς μας και τους φίλους που μας στάθηκαν και μας στήριξαν όλα αυτά τα χρόνια. Τους ευχαριστούμε για την ηθική και την υλική υποστήριξη που μας προσέφεραν και συνεχίζουν να μας προσφέρουν, καθώς επίσης και την αγάπη που μας δίνουν.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην παρούσα εργασία, γίνεται προσπάθεια για την ανάλυση της φορολογίας των επιχειρήσεων. Πριν ξεκινήσουμε την ανάλυση θα πρέπει να διευκρινίσουμε τις έννοιες δύο όρων, της επιχείρησης και της φορολογίας. Επιχείρηση είναι οι οικονομικές δυνάμεις ενός φορέα οι οποίες σε δεδομένο τόπο και σε συγκεκριμένο χρόνο και ανάλογα με το μέγεθος και το νομικό καθεστώς που τη διέπει οδηγούν σε οικονομικό αποτέλεσμα, συνήθως κέρδος¹. Η επιχείρηση δεν αποτελείται μόνο από οικονομικές δυνάμεις. Η επιχείρηση είναι κατά βάση ένα σύμπλεγμα ανθρώπων, εργασίας και κεφαλαίου, το οποίο την οδηγεί στην ανάπτυξη και στην ευημερία.

Τη δομή και τη λειτουργία της επιχείρησης τη διέπουν πλαίσια και νομικοί κανόνες. Αυτό συμβαίνει γιατί οι πράξεις κάθε επιχείρησης απεικονίζονται στην οικονομία του κράτους που λειτουργεί. Για το λόγο αυτό δημιουργήθηκε η ανάγκη παρακολούθησης της επιχείρησης από **φορολογική** πλευρά, εννοώντας την παρακολούθηση αυτής τόσο από την πλευρά δράσης της όσο και με βάση τις υποχρεώσεις της απέναντι στο κράτος.

Η φορολογική πλευρά μιας επιχείρησης αποτελείται από **α)**το φόρο εισοδήματος **β)**το φόρο προστιθέμενης αξίας **γ)**από τους παρακρατούμενους φόρους **δ)**από το φόρο ακίνητης περιουσίας **ε)**από φόρους μεταβίβασης ακινήτων **στ)**από τους δασμούς και **ζ)**από τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου. Τα παραπάνω δίνουν μορφή σε αυτό που καλείται δίκαιο της φορολογίας των επιχειρήσεων και που θα αναλύσουμε στη συνέχεια.

¹ Κέρδος(με την απλή έννοια του όρου) είναι η διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων στο τέλος μιας διαχειριστικής χρήσης.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΑΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	06
----------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Το θεσμικό πλαίσιο και η φορολογία στην Ελλάδα

1.1 Η φορολογική νομοθεσία των επιχειρήσεων	07
1.1.1 Φορολογική δικαιοσύνη	07
1.1.2 Φορολογική μεταχείριση της επιχείρησης	08
1.1.3 Κριτήρια επιχειρηματικής δράσης	10
1.2 Προσδιορισμός έννοιας εισοδήματος και κέρδους	11
1.2.1 Φόροι – είδη- διακρίσεις	12
1.2.2 Δασμοί	14
1.2.3 Βασικές αρχές φορολογικού εισοδήματος	15
1.2.4 Υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου	16
1.2.5 Φορολογικό σύστημα και φοροδιαφυγή	17
1.2.6 Γενικές ρυθμίσεις και απαλλαγές από το φόρο	17
1.2.7 Φορολογία εισοδήματος έγγαμων και ανηλίκων	18
1.2.8 Πρόσωπα που βαρύνουν το φορολογούμενο	18
1.2.9 Περιπτώσεις δαπανών που αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου	19
1.2.10 Δαπάνες μείωσης	20
1.2.11 Συμπληρωματικός φόρος, προκαταβολή φόρου και κάρτα αποδείξεων για το χτίσιμο του αφορολόγητου	23
1.3 Υποχρεώσεις φορολογούμενου	24
1.3.1 Πηγές προέλευσης εισοδήματος	24
1.3.2 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος	31
1.3.3 Εξωλογιστικός και λογιστικός προσδιορισμός	64

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Λειτουργία και φορολογία επιχειρήσεων

2.1 Σύσταση μιας επιχείρησης από φορολογική πλευρά	85
2.2 Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου - φορολογικά κίνητρα - αναπτυξιακοί νόμοι	85
2.3 Ειδικές περιπτώσεις φορολογίας διαφόρων επιχειρήσεων (αφανής εταιρεία)	86
2.4 Η επιχείρηση ως φορολογικό υποκείμενο	87
2.5 Εκπεστέες δαπάνες και μη	88
2.6 Προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων μιας επιχείρησης	89
2.7 Επιχειρηματικές δραστηριότητες στα πλαίσια φορολογικής διαδικασίας	90
2.7.1 Φορολογική διαδικασία και επιχειρηματικό κέρδος	90
2.7.2 Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος	92
2.8 Το πρόβλημα της υπεραξίας	92
2.9 Εισοδήματα κα κέρδη από εμπορικές επιχειρήσεις	93
2.10 Η σύνδεση της φορολογίας των επιχειρήσεων με τα στοιχεία των δηλώσεων	94
2.10.1 Τυπολογία δηλώσεων	95
2.10.2 Περαιώση υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο	96
2.10.3 Ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων	97

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : Φορολογία νομικών προσώπων- Φορολογία νομικών εταιρειών

3.1 Ομόρρυθμη εταιρεία	98
------------------------------	----

3.1.1	Έννοια της ομόρρυθμης εταιρείας	98
3.1.2	Η προσωπικότητα της ομόρρυθμης εταιρείας	99
3.1.3	Απεριόριστη ευθύνη εταίρων	100
3.1.4	Εμπορική ιδιότητα εταιρείας και εταίρων	101
3.1.5	Σύσταση Ο.Ε. – σύμβαση εταιρείας	101
3.2	Ετερόρρυθμες εταιρείες	102
3.2.1	Έννοια της Ε.Ε. κατά τον εμπορικό νόμο	102
3.2.2	Απλή και κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία	102
3.2.3	Εταιρική επωνυμία	103
3.2.4	Εταιρικές εισφορές	103
3.2.5	Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρείας	104
3.2.6	Δημοσίευση καταστατικού	104
3.2.7	Δικαιώματα και υποχρεώσεις ετερόρρυθμου εταίρου	104
3.2.8	Λύση ετερόρρυθμης εταιρείας	105
3.2.9	Συνέχιση ετερόρρυθμης εταιρείας με τους κληρονόμους θανόντος εταίρου	106
3.3	Διάθεση των κερδών της Ο.Ε. από άποψη εμπορικού δικαίου	107
3.3.1	Δικαίωμα των εταίρων επί των κερδών	107
3.3.2	Δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών	107
3.3.3	Δικαίωμα λήψεως επιχειρηματικής αμοιβής	107
3.3.4	Χρόνος διανομής των κερδών της Ο.Ε.	108
3.4	Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος	108
3.4.1	Συντελεστές φόρου Ο.Ε. και Ε.Ε.	110
3.4.2	Επιχειρηματική αμοιβή	111
3.4.3	Επιχειρηματική αμοιβή επί εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογικού Εισοδήματος	112
3.4.4	Επιχειρηματική αμοιβή επί του ομόρρυθμου εταίρου στις περισσότερες εταιρείες	112
3.4.5	Χρόνος επιβολής της δήλωσης εισοδήματος των εταίρων	114
3.5	Παρακράτηση φόρου	115
3.6	Καταβολή φόρου εισοδήματος	117
3.7	Κάλυψη της ζημιάς χρήσεως της Ο.Ε.	117
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: Φορολογία νομικών προσώπων–Φορολογία κεφαλαιουχικών εταιρειών		
4.1	Αντικείμενο του φόρου	118
4.2	Υποκείμενο του φόρου	121
4.3	Μη υποκείμενο του φόρου	121
4.4	Νομικά πρόσωπα απαλλασσόμενα από το φόρο	121
4.5	Προσδιορισμός εισοδήματος κερδοσκοπικών Ν.Π.	122
4.6	Φορολογία Α.Ε.	124
4.6.1	Λίγα λόγια για της ανώνυμες εταιρείες	124
4.6.2	Υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου	125
4.6.3	Χρόνος επιβολής του φόρου	125
4.6.4	Ακαθάριστα και καθαρά έσοδα Ν.Π.	126
4.6.5	Συντελεστές φορολογίας Α.Ε.	128
4.6.6	Συμπληρωματικός φόρος	129
4.6.7	Έκπτωση από το φόρο	131

4.6.8	Δήλωση του φόρου εισοδήματος	129
4.6.9	Καταβολή κα προκαταβολή του φόρου	132
4.6.10	Η ευθύνη των δικαιούντων	134
4.6.11	Διάθεση κερδών	135
4.7	Φορολογία Ε.Π.Ε.	139
4.7.1	Λίγα λόγια για τις Ε.Π.Ε.	139
4.7.2	Φορολογία και διάθεση κερδών Ε.Π.Ε.	140
4.7.3	Τρόπος υπολογισμού φόρου των εταιρειών Ε.Π.Ε.	142
4.7.3.1	Υπολογισμός δαπανών όταν υπάρχουν απαλλασσόμενα έσοδα	142
4.7.4	Προκαταβλητέος φόρος	143
4.7.5	Επιχειρηματική αμοιβή	144
4.7.6	Διάθεση κερδών	145
4.7.7	Ηλεκτρονική υποβολή δηλώσεως εισοδήματος	150
	ΠΗΓΕΣ – ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	151
	ΕΠΙΛΟΓΟΣ	152

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- Α.Ε.** Ανώνυμη Εταιρεία
- Ε.Π.Ε.** Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
- Ο.Ε.** Ομόρρυθμη Εταιρεία
- Ε.Ε.** Ετερόρρυθμη Εταιρεία
- Κ.Φ.Ε.** Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
- Α.Κ.** Αστικός Κώδικας
- Α.Φ.Μ.** Αριθμός φορολογικού Μητρώου
- Ε.Ο.Κ.** Ευρωπαϊκή οικονομική ένωση
- Ν.Π.Δ.Δ.** Νομικά Πρόσωπα
- Ε.Ε.** Ευρωπαϊκή Ένωση
- Α.Π.Υ.** Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιων
- Ι.Κ.Α.** Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
- Φ.Μ.Υ.** Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
- Ν.Π.** Νομικά Πρόσωπα
- Μ.Σ.Κ.Κ.** Μικτός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η φορολογική νομοθεσία δημιουργεί ένα πλήθος υποχρεώσεων και σχέσεων μιας οικονομικής μονάδας, που υπόκεινται σε φόρο, απέναντι στο κράτος, αλλά και σε άλλους οργανισμούς ή φορείς που εμπλέκονται στο σύστημα των πάσης φύσεως φόρων και τελών. Τα τελευταία χρόνια και ιδιαίτερα τις τελευταίες δεκαετίες του 20^{ου} αιώνα οι νομοθετικές διατάξεις αυξήθηκαν σημαντικά και οι σχετικές διαδικασίες έγιναν περισσότερο πολύπλοκες.

Αυτό το γεγονός οφείλεται στην οικονομική πρόοδο και την τάση του κράτους για να έχουμε αποτελεσματικότερη και δικαιότερη εφαρμογή της οικονομικής κατεύθυνσης των κρατικών πολιτικών.

Η φορολογία συμβάλλει στη συστηματική και λειτουργική απεικόνιση των στοιχείων μιας επιχείρησης μέσω της εκπαίδευσης, της κατανόησης και των πρακτικών φορολογικών προβλημάτων.

Ο τρόπος δόμησης και παράθεσης της πτυχιακής μας εργασίας θα προσπαθήσει σε κάθε κεφάλαιο να δώσει θεωρητικές παραθέσεις και τη διευκρίνιση των αντίστοιχων αντικειμένων τους χρησιμοποιώντας και πρακτικά παραδείγματα.

Κεφάλαιο 1^ο : Θεσμικό πλαίσιο και φορολογία

στην Ελλάδα

1.1 Η Φορολογική Νομοθεσία των Επιχειρήσεων

1.1.1 Φορολογική δικαιοσύνη

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

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

- Της αρχής της καθολικότητας του φόρου και
- Της αρχής της συμμετοχής στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός.

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

διαφορετική μεταχείριση ημεδαπών νομικών προσώπων που δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό. Τα παραπάνω θεμελιώνονται με το άρθρο 78 του Συντάγματος 1975. Πιο συγκεκριμένα:

- Κανένας φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί, ούτε να εισπραχθεί αν δεν υπάρχει τυπικός νόμος, ο οποίος να καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος
- Η αναδρομική ισχύς ενός επιβαλλόμενου φόρου ή οποιοδήποτε οικονομικού βάρους δεν μπορεί να επεκταθεί πέραν από το προηγούμενο έτος από εκείνο που επιβλήθηκε
- Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξη τους από τη μέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο
- Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων, δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.
- Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της χώρας.

1.1.2 Φορολογική μεταχείριση της επιχείρησης

Στην φορολογία δίνεται περισσότερο ενδιαφέρον στην **επιχείρηση**. Αυτό συμβαίνει γιατί, όποιες ρυθμίσεις επιβάλλονται από το νομοθέτη για την ομοιόμορφη μεταχείριση ιδίων προσώπων και καταστάσεων από πλευράς φορολογικής ικανότητας, είναι ανάγκη πολλές φορές να διαφορίζονται βάση αντικειμενικών κριτηρίων.

Όπως προαναφέρθηκε, η κάθε κατάσταση αντιμετωπίζεται φορολογικά με διαφορετικό τρόπο. Το δύσκολο κομμάτι σε αυτό το σημείο είναι να μεταφέρει ο νομοθέτης τα φορολογικά τεκταινόμενα ως αντικείμενα έννομης τάξης. Αυτό συμβαίνει διότι η οικονομική ταξινόμηση των ιδιωτικών επιχειρήσεων εμφανίζει ιδιαίτερες δυσκολίες εάν θελήσει κανείς να χρησιμοποιήσει τα κριτήρια, αποκλειστικά οικονομικά μόνο στοιχεία, ανεξάρτητα από την προέλευση των

παραγωγικών τους συντελεστών. Υπάρχει, λοιπόν, περίπτωση πολλές φορές η νομοθεσία να παραβλέπει τις διάφορες επιδράσεις από την μεταβολή ποικίλων παραγόντων, οι οποίοι μπορεί να τείνουν να προσαυξάνουν και τις δαπάνες.

Με τη θεσμοθέτηση, λοιπόν, νόμων και κανονισμών και στις επιχειρήσεις, το κράτος παρεμβαίνει αλλά και συγχρόνως διασφαλίζει την αυτονομία αυτών. Με διαφορετικά λόγια, η επέμβαση του κράτους δεν είναι μόνο τυπική, υπό την έννοια της τήρησης των τυπικών κανόνων αλλά και ουσιαστική. Τι σημαίνει αυτό ακριβώς;

Το κράτος δεν ασκεί μόνο **εξουσιαστική** δράση αλλά και **επιχειρηματική**. Γιατί σκοπός της άλλωστε είναι να αναπτυχθεί οικονομικά σε ένα γενικότερο οικονομικό σύνολο, την Ευρωπαϊκή Ένωση. Για να συμβεί αυτό πρέπει όλα εκείνα τα οικονομικά «στοιχεία» που την απαρτίζουν να αναπτυχθούν και αυτά με τη σειρά τους. Διάφοροι τρόποι αυτού του είδους ανάμειξης του κράτους στην οικονομική δραστηριότητα είναι:

- ◆ Ίδρυση Ν.Π.Δ.Δ. (Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου)
- ◆ Παραχώρηση δημόσιας υπηρεσίας
- ◆ Επέμβαση σε ιδιωτικές υπηρεσίες δημοσίου συμφέροντος
- ◆ Σύμπραξη μεταξύ δημοσίων και ιδιωτικών φορέων
- ◆ Ίδρυση και συμμετοχή σε επιχειρήσεις μικτής οικονομίας
- ◆ Αποκρατικοποιήσεις και ιδιωτικοποιήσεις επιχειρήσεων δημοσίου συμφέροντος
- ◆ Ενίσχυση ιδιωτικών επιχειρήσεων κλπ.

Η οικονομική ανάπτυξη μιας εταιρείας μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Ένωσης (Ε.Ο.Κ.) μπορεί πλέον να διευκολυνθεί, αφού οι συνθήκες της Ε.Ο.Κ. δίνουν ιδιαίτερη έμφαση στην ανάπτυξη της επιχειρηματικής δράσης. Η Ε.Ο.Κ. αποτελεί ένα χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα, μέσα στον οποίο διασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων. Με αυτά τα δεδομένα, κάθε επιχείρηση μπορεί να δραστηριοποιηθεί στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς με ποικίλους τρόπους:

A) Με μετακίνηση της έδρας,

B) Με ίδρυση παραρτήματος ή υποκαταστήματος,

Γ) Με παροχή υπηρεσιών σε άλλο κράτος – μέλος,

Δ) Με επένδυση των κεφαλαίων της σε άλλες χώρες, εντός της Ε.Ε.,

Ε) Με ελεύθερη διακίνηση των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών της κλπ.

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

1.1.3 Κριτήρια Επιχειρηματικής Δράσης

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

α. το δρών υποκείμενο: ή αλλιώς ο φορέας της επιχείρησης μορφοποιείται από τις εμπορικές πράξεις που διενεργεί και οι οποίες αποτελούν τα επίκεντρα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του.

β. επιχειρηματικές λειτουργίες: είναι ο εφοδιασμός, η παραγωγή και η διάθεση. Οι λειτουργίες αυτές παρακολουθούνται, ταξινομούνται και αναλύονται μέσα από τη μέθοδο του λογισμού κατά χρόνων, δηλαδή της χρηματοοικονομικής λογιστικής.

γ. κέρδος: είναι η διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων και εξόδων, που σε συνδυασμό με το οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την εκκαθάριση των λογαριασμών αποτελεί βασικό κριτήριο της φορολογικής νομοθεσίας.

Βέβαια, η δυναμική του κέρδους είναι διευρυμένη, αφού περιλαμβάνει και: παρεπόμενα έσοδα, ωφέλειες από εκχώρηση δικαιωμάτων, υπεραξίες, διανομή κερδών, εξωλογιστικό προσδιορισμό κερδών, κλπ.

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

❁ Ζημιά από πάγια στοιχεία του ενεργητικού

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

ε. δαπάνη: Με το στοιχείο αυτό συνέρχονται όλοι οι παράμετροι των παραγωγικών δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, λαμβάνοντας υπόψη ότι η έννοια της παραγωγικής δαπάνης είναι ευρύτερη του γενικού εξόδου. Στην κατηγορία των γενικών εξόδων κατατάσσονται: τα γενικά έξοδα αγορών, τα γενικά έξοδα παραγωγής, τα γενικά έξοδα πώλησης και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

1.2 Προσδιορισμός έννοιας εισοδήματος & κέρδους

Φορολογικό εισόδημα θα μπορούσε να οριστεί το καθαρό εισόδημα που απομένει μετά την έκπτωση των δαπανών παραγωγής του, τις οποίες δαπάνες προσδιορίζει ο νόμος. Το εισοδήματα ταξινομούνται ανάλογα με την προέλευση τους, σαν εισόδημα από γαίες, από κινητές αξίες, από εμπορικές επιχειρήσεις κ. λ. π. Έτσι προκύπτει από την έννοια του εισοδήματος, αφού οριοθετείται σαν έσοδο, το οποίο προέρχεται από περιουσία ή από κεφάλαιο ή από άσκηση οποιασδήποτε οικονομικής και επαγγελματικής δραστηριότητας και επαναλαμβάνεται σε κανονικά και σε τακτά χρονικά διαστήματα. Έτσι λοιπόν, το σύνολο των εισοδημάτων από διάφορες κατηγορίες, υπογραμμίζει το τελικό εισόδημα του προσώπου, προερχόμενο από διάφορες πηγές, τονίζοντας περισσότερο την αντικειμενική έννοια της προσόδου από κάθε πηγή. Είναι σημαντικό να σημειώσουμε, ότι ο όρος εισόδημα τονίζει περισσότερο την υποκειμενική έννοια και συνδέεται με το πρόσωπο που αποκερδαίνει το εισόδημα.

1.2.1 ΦΟΡΟΙ~ ΕΙΔΗ~ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ

Γενικά

Το ισχύον νομικό καθεστώς για την φορολογία εισοδήματος **φυσικών προσώπων** υιοθέτησε το σύστημα του ενιαίου φόρου, σύμφωνα με το οποίο τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων κατατάσσονται στις επιμέρους επτά πηγές του.

Η φορολογία εισοδήματος **νομικών προσώπων** υπόκειται και αυτή στην φορολογία του συστήματος του ενιαίου φόρου, ενώ παλαιότερα τα εισοδήματα των νομικών προσώπων επιβαρύνονταν μόνο με τον αναλογικό φόρο.(έπληττε κάθε κατηγορία εισοδήματος χωριστά).

Έννοια

Η **φορολογία** είναι η καταβολή χρημάτων διαμέσου της φορολογίας που επιβάλλεται από το νόμο στα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Όλη αυτή η διαδικασία μορφοποιεί την έννοια του φόρου. **Φόρος** είναι η αναγκαστική χρηματική εισφορά των φυσικών και νομικών προσώπων προς το κράτος, με σκοπό την κάλυψη των δημόσιων βαρών, χωρίς να υπάρχει ειδικό αντάλλαγμα από το κράτος στους πολίτες.

Στην φορολογία υπόκεινται, όχι μόνο οι πολίτες ενός κράτους, αλλά και άλλα πρόσωπα, όπως αλλοδαποί μόνιμα ή προσωρινά κατοικούντες ή διερχόμενοι ή όταν υπάρχει οικονομική σχέση από κληρονομιά, από άσκηση επιχείρησης, από ιδιοκτησία και άλλα. Ήρθαμε στο συμπέρασμα ενός πιο γενικός όρος του φόρου, ο οποίος είναι : " σαν δημοσίας φύσεως αξίωση της πολιτείας έναντι του φορολογούμενου, προς το σκοπό της ικανοποίησης των γενικών αναγκών και κρατικών σκοπών".

Συστατικά στοιχεία του φόρου :

A) Παροχή του ιδιώτη προς το κράτος. Ο φόρος είναι άμεση χρηματική παροχή και έχει αποκλειστικά υλικό περιεχόμενο. Υποχρέωση αυτής της χρηματικής παροχής υπόκεινται τα φυσικά και νομικά πρόσωπα.

B) Αναγκαστική φύση της εισφοράς. Πρόκειται για εισφορά που επιβάλλεται αναγκαστικά από το κράτος και αντιδιαστέλλεται από την εκούσια εισφορά. Η επιβολή του φόρου είναι κυριαρχική πράξη, η σχέση που προκύπτει είναι σχέση δημοσίου δικαίου.

Γ) Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος- διάκριση από το τέλος. Ο σκοπός αυτού του χαρακτηριστικού είναι να αντιδιαστέλλει το φόρο από το τέλος, το οποίο καταβάλλεται ως αντάλλαγμα, για ειδικές υπηρεσίες που παρέχονται από την

πολιτεία.

Το **τέλος** είναι η τιμή την οποία καταβάλλει ο χρησιμοποιών μια δημόσια υπηρεσία, σαν αντιπαροχή των προσφερομένων υπηρεσιών ή των πλεονεκτημάτων, τα οποία απολαμβάνει.(π.χ.: ταχυδρομικά τέλη, δημοτικά τέλη).Το τέλος έχει χαρακτήρα προαιρετικό, πολλές φορές όμως η επιβάρυνση ονομάζεται τέλος, αλλά έχει τη δομή φόρου. Επίσης, θα μπορούσαμε να πούμε ότι τα τέλη δεν αποτελούν καθαρό αντάλλαγμα για την χρησιμοποίηση μιας κρατικής υπηρεσίας, αφού η αντιπαροχή εκ μέρους του ιδιώτη, δεν είναι ίση προς την παροχή που δίνει το κράτος.

Δ)Πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών. Με τον φόρο ικανοποιούνται οι κρατικοί σκοποί, οι οποίοι επιδιώκονται διαμέσου του μηχανισμού των δημοσίων υπηρεσιών, προκειμένου να αντιμετωπιστούν συνολικά οι κρατικές ανάγκες.

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ

Παλαιότερα ο τρόπος καταβολής του φόρου γινότανε με τις εξής διακρίσεις:

- I.** Σε χρήμα και σε είδος, ως γνωστή σε μας δεκάτη.
- II.** Σε ποσοτικούς και σε διανεμητικούς φόρους.(για να υπολογιστούν αυτοί οι φόροι, καθοριζόταν ένας φορολογικός συντελεστής ανάλογα με την ποσότητα και την διανομή).
- III.** Σε τακτικούς και σε έκτακτους με βάση το στοιχείο της περιοδικότητας.(τακτικοί είναι οι φόροι που επαναλαμβάνονται σε ετήσιο προϋπολογισμό και έκτακτοι είναι εκείνη που επιβάλλονται σε έκτακτες περιόδου π.χ.: έκτακτη εφάπαξ εισφορά).
- IV.** Σε προσωπικούς και σε πραγματικούς φόρους ή σε υποκείμενους και αντικείμενους. Στους προσωπικούς φόρους εξετάζεται το πρόσωπο, όπου βλέπουν το βαθμό της φοροδοτικής ικανότητας του, ενώ στους πραγματικούς φόρους χρησιμοποιούν σαν βάση υπολογισμού το αντικείμενο και δεν λαμβάνεται υπόψη η προσωπικοί κατάσταση του φορολογούμενου.

ΣΗΜΕΡΑ

Η πιο ενδιαφέρουσα διάκριση των φόρων σήμερα είναι σε άμεσους και έμμεσους φόρους. Η διάκριση αυτή αναμιγνύει τους νομικούς κανόνες και τη διοικητική πρακτική στη φορολογική διαδικασία.

Άμεσοι φόροι είναι ηεπιβαλλόμενοι απ' ευθείας, επ' στοιχείων τα οποία

προσδιορίζουν άμεσα τη φοροδοτική ικανότητα, όπως είναι το εισόδημα και η περιουσία. Η επίπτωση του άμεσου φόρου είναι άμεση, αφού αυτός που βαρύνεται και αυτός που καταβάλλει είναι ένα και το αυτό πρόσωπο. Άμεσοι φόροι είναι ο φόρος επί του εισοδήματος και ο φόρος επί της περιουσίας. Άμεσοι φόροι είναι και οι προοδευτικοί φόροι, όπου αυξάνουν προοδευτικά και παρακολουθούν την αύξηση της φορολογητέας ύλης, η οποία αύξηση διαιρείται από το νομοθέτη σε κλιμάκια.

Έμμεσοι φόροι είναι οι επιβαλλόμενοι με αφορμή γεγονότα, με τα οποία εξωτερικεύεται η φοροδοτική ικανότητα, όπως είναι η κατανάλωση και η εν γένει δαπάνη. Έχει έμμεση επίπτωση, ο φορολογούμενος φορολογείται έμμεσα με βάση την δαπάνη την οποία πραγματοποιεί. Έμμεσοι φόροι μπορούμε να πούμε ότι είναι και οι φόροι επί των δαπανών.

Επίσης υπάρχουν και οι **μικτοί φόροι** όπου είναι οι φόροι που παρουσιάζουν κοινά γνωρίσματα τόσο των άμεσων φόρων, όσο και των έμμεσων φόρων. Μικτοί φόροι είναι και οι φόροι επί των συναλλαγών. Για λόγους συνθετικής ανάγκης θα σημειώσουμε ορισμένες ακόμα διακρίσεις όπως είναι: α) πάγιοι φόροι (εκφράζονται σε κάποια ορισμένη χρηματική αξία, π.χ. πάγια τέλη χαρτοσήμου), β) ειδικοί φόροι (η βάση προσδιορίζεται ποσοτικά κατ' αριθμό μονάδων ή κατά μονάδα όγκου) και γ) φόροι κατ' αξία (η αξία υπολογίζεται πραγματικά ή τεκμαρτά σε χρήμα).

Διάκριση των φόρων ανάλογα με το αντικείμενο της φορολογίας, διακρίνονται σε **φορολογία εισοδήματος**, σε **φόρους επί των δαπανών** και σε **φόρους επί της περιουσίας**. Το κύριο χαρακτηριστικό της φορολογίας εισοδήματος είναι ότι επαναλαμβάνεται κατά σταθερή χρονική περίοδο, σε ετήσια βάση στο πρόσωπο του ίδιου φορολογούμενου και επιβάλλεται επί της δημιουργίας ή απόκτησης εισοδήματος. Αποτελεί την θεμελίωση της άμεσης φορολογίας σε όλες τις χώρες.

Οι φόροι επί των δαπανών αποτελούν εκδήλωση της εισοδηματικής και φορολογικής δυναμικότητας των ατόμων, αφού δεν στηρίζονται σε κάποια ιδιαίτερη πηγή φορολογίας. Είναι έμμεσοι φόροι. Στους φόρους αυτούς συμπεριλαμβάνονται, οι Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης κ. λ. π.

Οι φόροι επί της περιουσίας είναι εκείνοι που έχουν την πηγή τους στην περιουσία του φορολογούμενου. Οι φόροι αυτοί εκδηλώνονται υπό διάφορες μορφές, όπως φόρος γενικός, φόρος μερικός και άλλοτε επιβάλλεται στη στατική ή στη δυναμική μορφή της περιουσίας (π.χ.: λόγω μεταβίβασης, κληρονομιάς, δωρεάς, κλπ).

1.2.2 Δασμοί

Δασμοί είναι ο φόρος ο οποίος επιβάλλεται στα εμπορεύματα τα οποία εισάγονται από το εξωτερικό ή εξάγονται στο εξωτερικό. Είναι σημαντικό να σημειώσουμε ότι τα εμπορεύματα που διέρχονται στα σύνορα των Κρατών-μελών της Ε.Ε. πρόκειται για ενδοκοινοτικές συναλλαγές, επομένως δεν επιβάλλονται δασμοί, αφού δεν μιλάμε για εισαγωγές. Συμπεραίνουμε ότι οι δασμοί ή τελωνειακοί φόροι είναι εκείνοι οι οποίοι βεβαιώνονται και εισπράττονται στους συνοριακούς τόπους εισόδου ή επιβίβασης και αποβίβασης, καθώς και επί των μεταφερομένων εμπορευμάτων κατά την εισαγωγή, παραλαβή.

Διακρίσεις δασμών

Οι δασμοί διακρίνονται σε:

Εισαγωγικούς δασμούς που είναι εκείνοι οι οποίοι επιβάλλονται στα εισερχόμενα δια των συνόρων εμπορεύματα, που προέρχονται από χώρες εκτός της Ε.Ε.

Εξαγωγικούς δασμούς, ήταν εκείνοι που επιβαλλόντουσαν κατά την εξαγωγή.

Εξισωτικούς δασμούς ή anti-dumping είναι εκείνοι που επιβάλλονται σε κάθε προϊόν αλλοδαπής προέλευσης, εισάγεται σε αντικανονική τιμή και εξαιτίας αυτού του λόγου είναι δυνατόν να προκληθεί σημαντική ζημιά στην εθνική παραγωγή.

Αντισταθμιστικούς δασμούς είναι εκείνοι που επιβάλλονται στα προϊόντα αλλοδαπής προέλευσης, στα οποία έχει παρασχεθεί επιχορήγηση ή πριμοδότηση (κατά την παραγωγή-Παρασκευή-εξαγωγή στην ξένη χώρα), με τον όρο να μη υπερβαίνει το ποσό της επιχορήγησης. Ενδέχεται να προκαλέσει σοβαρή ζημιά στην εθνική παραγωγή.

1.2.3 Βασικές αρχές φορολογίας εισοδήματος

Σύμφωνα με το Ν.2238/94 ο οποίος και ισχύει ως Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα, θα σημειώσουμε τις βασικές αρχές και κατευθύνσεις, οι οποίες είναι οι εξής:

1. Η αρχή της καθολικότητας της φορολογίας. Υπάγονται όλα τα φυσικά πρόσωπα ημεδαπά και αλλοδαπά, εφόσον έχουν εισόδημα στην Ελλάδα.

2. Η αρχή της συνολικότητας και ταυτόχρονα διαχωρισμού. Το συνολικό

ετήσιο εισόδημα αθροίζεται συνολικά κατά πηγή ενώ αντιμετωπίζεται χωριστά για τους δυο συζύγους.

3. Η αρχή της ειδικής μεταχείρισης. Όταν το εισόδημα προέρχεται από εξαρτημένη εργασία με την επιβολή εξαιρέσεων επί ορισμένων περιπτώσεων, οπού δεν υπόκεινται σε φόρο, ή με τη θέσπιση αφορολόγητων ορίων και εκπτώσεων, τότε απαιτείται ειδική μεταχείρισης.

4. Η αρχή της δαπάνης. Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης γίνεται με βάση τις δαπάνες.

5. Η αρχή της προοδευτικότητας. Ο φόρος υπολογίζεται με βάση μια προοδευτική κλίμακα φορολογίας πάνω στο καθαρό εισόδημα που αποκτάται στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.

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

7. Η αρχή της διάκρισης του εισοδήματος. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή προέλευσης του διακρίνεται σε έξι κατηγορίες.

8. Η αρχή της βεβαίωσης του φόρου. Κατά την διαδικασία βεβαίωσης του φόρου περιλαμβάνεται η δήλωση, το στάδιο της οριστικοποίησης του ποσού και η βεβαίωση του φόρου.

9. Η αρχή της παρακράτησης. Περιλαμβάνει την υποχρέωση όσων έχουν να αποδώσουν παρακράτηση του φόρου.

10. Η αρχή της φοροδιαφυγής. Ο νόμος προβλέπει διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για αδικήματα φοροδιαφυγής.

1.2.4 Υποκείμενο και Αντικείμενο του Φόρου

Υποκείμενο φόρου εισοδήματος είναι κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα. Σε φόρο υπόκεινται και η σχολάζουσα κληρονομιά. Σε φόρο υπόκεινται επίσης 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.

Αντικείμενο Φόρου Εισοδήματος είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα, το οποίο προκύπτει μέσα στο προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος και το οποίο αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο.

1.2.5 Φορολογικό Σύστημα και φοροδιαφυγή

Το φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από την πολλαπλότητα των φόρων. Αυτό συνεπάγει την ανάγκη διαφορισμού της φορολογητέας ύλης. Οπότε ένα φορολογικό σύστημα θα πρέπει να διαφοροποιεί την φορολογητέα ύλη και εν συνέχεια να βρεθούν μέθοδοι εκτίμησης αυτής. Η μέθοδο που προβάλλεται περισσότερο είναι αυτής των τεκμηρίων. Τα τεκμήρια τείνουν να κάνουν σε σημαντικό βαθμό την επανεμφάνιση τους από τη χρήση 2010 και έπειτα με το νέο φορολογικό σύστημα. Τέλος το φορολογικό σύστημα λαμβάνει υπόψη του την προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου, σε σημαντικό βαθμό. Με αυτόν τον τρόπο προσωποποιεί το φόρο. Οπότε μπορούμε να μιλάμε για κάθε φορολογούμενο, για μειώσεις, εκπτώσεις και αφορολόγητα όρια.

Φοροδιαφυγή. Η φοροδιαφυγή είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον φορολογούμενο με σκοπό τη καταστράτηγηση του νόμου και την αποφυγή του φόρου. Η παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης, εμφανίζεται συνήθως με δύο τρόπους: α) την απόκρυψη εισοδήματος από διάφορες πηγές, με σκοπό την πληρωμή χαμηλότερου φόρου και β) την εμφάνιση υπερβολικών ή πλαστών δαπανών, προκειμένου να υπάρξει ωφέλεια από εκπτώσεις και απαλλαγές φόρου. Η φοροδιαφυγή παραμορφώνει το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας και αποτελεί μάστιγα του κοινωνικού συνόλου αφού υπονομεύει τα συμφέροντα του. Στερεί την εκπλήρωση αποστολής αναγκαίων πόρων όπως την υγεία, την παιδεία κ.λπ. Επίσης δημιουργεί φαινόμενα άνισης μεταχείρισης των πολιτών.

1.2.6 Γενικές ρυθμίσεις και απαλλαγές από το φόρο

Πρώτα θα αναφερθούμε σε γενικές ρυθμίσεις που ισχύουν, καθώς και στις απαλλαγές από το φόρο, ώστε να μπορέσουμε να υπολογίσουμε το φόρο. Προσωπικά απαλλάσσονται με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι αλλοδαποί πρεσβευτές και λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι για τα από μισθωτές υπηρεσίες εισοδήματα τους, και για όσα αποκτούν αυτοί εκ πάσης πηγής στην αλλοδαπή. Επίσης, απαλλάσσονται οι

πρόξενοι, προξενικοί πράκτορες και το κατώτερο προσωπικό πρεσβειών και προξενείων. Στο άρθρο 6 του Ν. 2238/1994 σημειώνονται επιγραμματικά οι εξής κατατάξεις απαλλαγών:

- 1) Από το εισόδημα από ακίνητα
- 2) Από το εισόδημα από κινητές αξίες
- 3) Από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- 4) Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- 5) Ειδικές απαλλαγές σε ποσά υποτροφιών, βραβείων, αμοιβών αναπήρων καλλιτεχνών κ.λπ.

1.2.7 Φορολογία εισοδήματος εγγάμων και ανηλίκων.

Ειδική φορολογική μεταχείριση επιφυλάσσεται για το εισόδημα των φυσικών προσώπων που είναι **έγγαμοι** ή ανήλικοι. Το εισόδημα κάθε συζύγου φορολογείται χωριστά. Το εισόδημα του ενός συζύγου προστίθεται στο εισόδημα του άλλου στο όνομα του και φορολογείται μαζί όταν προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο.

Το εισόδημα των **ανήλικων άγαμων παιδιών** δηλώνεται και φορολογείται στο όνομα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα. Αν οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, το εισόδημα του ανήλικου άγαμου προστίθεται στο όνομα του πατέρα του. Σε περίπτωση που αυτός έχει χάσει τη γονική μέριμνα, προστίθεται στο εισόδημα του άλλου γονέα και φορολογείται στο όνομα του.

Φορολογείται χωριστό κατ' εξαίρεση το εισόδημα των ανήλικων άγαμων παιδιών που προέρχεται :

- I.** Από την παροχή της προσωπικής του εργασίας
- II.** Από περιουσιακό στοιχεία που έχουν περιέλθει σε αυτό από κληρονομιά ή από δωρεά (εκτός από τις χαριστικές παροχές που έγιναν σε αυτά από τους γονείς του)
- III.** Από σύνταξη λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας του

1.2.8 Πρόσωπα που βαρύνουν το φορολογούμενο

Θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο:

- Ο ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα.

- Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.
- Τα ενήλικα άγαμα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και εκείνα τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εξωτερικό.
- Τα άγαμα τέκνα τα οποία υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.
- Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.
- Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.
- Οι αδελφοί και οι αδερφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.
- Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι τον τρίτο βαθμοί οποιουσδήποτε από τους συζύγους.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.900€ ή το ποσό των 6.000€, αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση, ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.

1.2.9 Περιπτώσεις δαπανών που αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου

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

- Κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό του ποσού της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ασφαλίσεων ζωής, θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων.
- Το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται στα ασφαλιστικά ταμεία ασφάλισης, ως ο νόμος ορίζει.
- Τα ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο, λόγω δωρεάς στο δημόσιο και Ο.Τ.Α.(κατά ποσοστό 20%)

- Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, ως ο νόμος ορίζει.
- Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες.
- Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω χορηγίας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.
- Το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλεται από τον φορολογούμενο για στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του νόμου.
- Κατά ποσοστό 20% του ποσού της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ο φορολογούμενος σε δικηγόρους λόγω παροχής νομικών υπηρεσιών στον ίδιο ή στα πρόσωπα που τον βαρύνουν.

1.2.10 Δαπάνες Μείωσης φόρου και έκπτωση εισοδήματος

Προκειμένου να καταφέρουν να **μειώσουν** τη φορολογική επιβάρυνση οι φορολογούμενοι αλλά και για να γίνουν δεκτές οι δαπάνες που πραγματοποίησαν, θα πρέπει σύμφωνα με την νομοθεσία να συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων διάφορα δικαιολογητικά από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση από τον φορολογούμενο των δαπανών, τις οποίες αυτός επικαλείται για **έκπτωση** από το εισόδημα του ή **μείωση** του φόρου. Μερικά από τα δικαιολογητικά που μειώνουν το φόρο είναι:

α) οι δαπάνες διδάκτρων. Το 20% της δαπάνης που καταβάλλει για ιδιαίτερα και φροντιστήρια, η οποία δεν μπορεί να υπερβεί τα 1.200 μειώνει το συνολικό φόρο.

β) έξοδα ιατρικής περίθαλψης. (αφαιρείται 100% της δαπάνης που κατεβλήθη από το εισόδημα),

γ) έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης.(το 20% της δαπάνης που κατεβλήθη για νοσοκομειακή περίθαλψη μειώνει τον τελικό φόρο. Το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει της 6.000),

δ) τόκους στεγαστικού δανείου που έχει συναφθεί από 1/1/2003 και μετά,

ε) διατροφή που καταβάλλεται από τον ένα σύζυγο στον άλλο το οποίο επιδικάστηκε ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη.

Αν το συνολικό ποσό των μειώσεων είναι μεγαλύτερο του φόρου, ο οποίος προκύπτει με βάση την κλίμακα για τον φορολογούμενο και τη σύζυγο του, η διαφορά δεν επιστρέφεται, ούτε συμψηφίζεται.

Υπολογισμός φόρου μετά τη μείωση

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

Το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών Μείωση φόρου:

Φορολογική κλίμακα για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1-1-2010 και μετά

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
12.000	0	0	12.000	0
4.000	18	720	16.000	720
6.000	24	1.440	22.000	2.160
4.000	26	1.040	26.000	3.200
6.000	32	1.920	32.000	5.120

8.000	36	2.880	40.000	8.000
20.000	38	7.600	60.000	15.600
40.000	40	16.000	100.000	31.600
Υπερβάλλον	45			

Το αφορολόγητο ποσό των 12.000€ ισχύει, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγος του και τα τέκνα που τους βαρύνουν.

Το **ελάχιστο ποσό** των αποδείξεων, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται, με βάση το δηλούμενα και φορολογούμενα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα του φορολογουμένου, ανά κλίμακα, ως εξής:

A) για ατομικό εισόδημα μέχρι 12.000€ σε ποσοστό δέκα τοις εκατό(10%) αυτού

B) για ατομικό εισόδημα πάνω από 12.000€, για το τμήμα αυτού μέχρι 12.000€ σε ποσοστό 10% και για το τμήμα αυτού πάνω από το 12.000€ σε ποσοστό 30% αυτού. Όταν το εισόδημα είναι μέχρι 6.000€ δεν απαιτούνται αποδείξεις δαπανών.

Αν το ποσό των προσκομιζόμενων αποδείξεων δαπανών του φορολογουμένου υπολείπεται του πιο πάνω ποσοστού, επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 10% επί της διαφοράς. Αν το ποσό των προσκομιζόμενων αποδείξεων δαπανών υπερβαίνει το ποσοστό αυτό εκπίπτει από το συνολικό φόρο, που προκύπτει με βάση την πιο πάνω κλίμακα, φόρος, που υπολογίζεται με συντελεστή 10% επί της διαφοράς.

Το ποσό των δαπανών για επιβολή ή έκπτωση φόρου, σύμφωνα με τα δυο προηγούμενα εδάφια, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 15.000€ για τον υπόχρεο και τα 30.000 € για συζύγους. Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί υπολογίζονται αθροιστικά και για τους συζύγους μόνον εφόσον έχουν περιληφθεί στην αρχική δήλωση και επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο ατομικό εισόδημα της αρχικής δήλωσης τους, αφού προηγουμένως καλυφθεί το ποσό των αποδείξεων που απαιτείται για την κάλυψη του αφορολόγητου

ποσού.

Όταν ο ένας σύζυγος δηλώνει εισόδημα μέχρι 6.000€, οι αποδείξεις που προσκομίζονται καλύπτουν το αφορολόγητο του άλλου συζύγου, εφόσον αυτό υπερβαίνει τα 6.000€. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της προηγούμενης παραγράφου αυξάνεται κατά 1.500€ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά 3.000€ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά 11.500€ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά 2.000€ για κάθε τέκνο πάνω από τρία που τον βαρύνουν.

1.2.11 Συμπληρωματικός Φόρος, προκαταβολή φόρου και κάρτα αποδείξεων για το χτίσιμο του αφορολόγητου.

Συμπληρωματικός Φόρος. Αν το συνολικό εισόδημα περιλαμβάνει και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5%. Περαιτέρω επιβάλλεται αυξημένο ποσό συμπληρωματικού φόρου το οποίο ορίζεται σε ποσοστό 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμίας από αυτές υπερβαίνει τα 300 τετραγωνικά μέτρα. Το αυξημένο αυτό ποσοστό συμπληρωματικού φόρου επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμισθούμενες κατοικίες. Το ποσό αυτό του συμπληρωματικού φόρου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα του φορολογουμένου.

Προκαταβολή Φόρου. Η προκαταβολή φόρου θεωρείται μια πληρωμή φόρου με βάση πλασματικές φορολογικές ενοχές και στηρίζεται πάνω στη διαδικασία της λειτουργίας του συμψηφισμού, δηλαδή λειτουργεί αφαιρετικά από τον φόρο του επόμενου έτους που θα προκύψει. Η προκαταβολή φόρου είναι ίσο με το 55% του φόρου που προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματα του τρέχοντα οικονομικού έτους. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά, το ποσό αυτό μετριάζεται κατά 50%. Στο 50% από 25% σήμερα αυξάνεται το ποσοστό προκαταβολής φόρου για προσφυγή στο δικαστήριο. Ειδικότερα, όταν δεν επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκείται προσφυγή στα δικαστήρια για φορολογικές διαφορές, αυξάνεται το ποσοστό από 25% σε 50% του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών συμβεβαιομένων φόρων και τελών.

Κάρτα Αποδείξεων για το Χτίσιμο του Αφορολόγητου. Τον Απρίλιο έρχεται η φοροκάρτα. Η κάρτα αποδείξεων, όπως ονομάζει το υπουργείο

οικονομικών, θα είναι ανώνυμη και θα φέρει έναν μοναδικό αύξοντα αριθμό για κάθε φορολογούμενο, που θα παραπέμπει στον ΑΦΜ του. Όμως το ΑΦΜ του θα μπορεί να τον τυποποιήσει μόνο η ΓΠΠΣ, αλλά όχι οι τράπεζες και οι επιχειρήσεις με τις οποίες θα συναλλάσσεται. Η κάρτα στη μία όψη θα έχει το σήμα του υπουργείου Οικονομικών και ένα 19ψήφιο νούμερο και στην άλλη το λογότυπο της τράπεζας που την εκδίδει. Το 2011 η χρήση της φοροκάρτας θα είναι προαιρετική και στο υπουργείο οικονομικών εξετάζουν τα φορολογικά κίνητρα που θα δίνονται σε όσους χρησιμοποιούν. Θα την ενεργοποιεί ο κάτοχος με ένα sms προς τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων ή μέσω taxisnet. Απλώς θα δίνουν στους καταστηματάρχες την κάρτα αποδείξεων για να την περάσουν από το μηχάνημα POS που χρησιμοποιούνται σήμερα για τις πιστωτικές κάρτες. Αυτομάτως στον λογαριασμό του κάθε φορολογούμενου θα πιστώνεται το ποσό της αγοράς, που θα μετρά αντί για απόδειξη για το χτίσιμο του αφορολόγητου

1.3 Φορολογικές υποχρεώσεις επιχειρήσεων με βάση του εισοδήματος τους

1.3.1 Πηγές Προέλευσης Εισοδήματος

Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

A-B Εισόδημα από ακίνητα (πραγματικό ή τεκμαρτό).

Γ Εισόδημα από κινητές αξίες (όπως εισόδημα από τόκους, μερίσματα).

Δ Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (όπως επιχειρηματική αμοιβή).

Ε Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

ΣΤ Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες(όπως μισθοί και συντάξεις)

Z Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή π.χ δικηγόρος,ιατρός.

ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΚΟΛΟΥΘΕΙ ΤΟ ΕΝΤΥΠΟ Ε1: ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

E1	ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2009				Π.Ρ.Ο.Χ.Η. ΤΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΔΥΟ (2) ΔΕΚΑΔΙΚΑ					
	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΠΟΚΤΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ 1-1-2008 ΕΩΣ 31-12-2008 ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΑΙ ΣΕ ΔΥΟ ΑΝΤΙΤΥΠΑ									
Προς τη Δ.Ο.Υ.:		(α)*	(β)*	(γ)*	ΤΜΗΜΑ*					
Δ.Ο.Υ. προηγ. υποβολής		ΤΑΧ. ΚΩΔ.		ΑΡ. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ*						
ΠΙΝΑΚΑΣ 1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (ΜΕ ΚΕΦΑΛΑΙΑ) **						ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ* Κ.Ε.Π.Υ.Ο.*				
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΟ (ΟΠΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ)	ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΑΡΘ. ΦΟΡΩ. ΜΗΤΡ. ΟΟΥ					
	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ (ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)				ΤΗΛΕΦΩΝΟ					
	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ (ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)				ΤΗΛΕΦΩΝΟ					
					ΕΓΓΑΜΟΣ	1				
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΟ (ΟΠΩΣ ΣΤΗΝ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ)	ΟΝΟΜΑ	ΟΝ. ΠΑΤΕΡΑ	ΑΡ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ	ΑΡΘ. ΦΟΡΩ. ΜΗΤΡ. ΣΥΖΥΓΟΥ					
	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΕΠΙΠΛΗΡΩΜΕΝΕΣ				ΤΗΛΕΦΩΝΟ					
ΕΤΗΡΙΟ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΟΔΟΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ-ΤΑΧ.ΚΩΔ.-ΣΥΝΟΙΚΙΑ-ΠΟΛΗ Ή ΧΩΡΙΟ)	ΤΗΛ					
					ΑΡΘ. ΦΟΡΩ. ΜΗΤΡ. ΕΚΠΡ/ΟΥ					
ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ										
			Υπόχρεου		Της συζύγου					
1. Είστε νέος φορολογούμενος (υποβάλλετε δήλωση για πρώτη φορά);	327	ΝΑΙ	1	328	ΝΑΙ	1				
2. Είστε κάτοικος εξωτερικού και αποκτάτε εισόδημα στην Ελλάδα;	319	ΝΑΙ	1	320	ΝΑΙ	1				
3. Υποβάλλεται η δήλωση από κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς, μεσεγγυούχο, προσωρινό διαχειριστή ή σύνδικο πτώχευσης;	329	ΝΑΙ	1							
4. Υποβάλλεται η δήλωση από επίτροπο, κηδεμόνα ανηλίκου ή δικαστικό συμπαραστάτη;	330	ΝΑΙ	1							
5. Υποβάλλεται η δήλωση από κληρονόμο του φορολογούμενου που απεβίωσε;	331	ΝΑΙ	1							
6. Είστε μισθωτός ή συνταξιούχος σε παραμεθόρια περιοχή;	015	ΝΑΙ	1	016	ΝΑΙ	1				
7. Οι εκπώσεις και μειώσεις των Πινάκων 3 και 7 να γίνουν από τους κωδ. 307 ή 308 ;	308	ΝΑΙ	1	OXI	2	310	ΝΑΙ	1	OXI	2
8. Είστε μισθωτός και πήρατε στεγαστικό επίδομα μέσα στο 2008;	011	ΝΑΙ	1	012	ΝΑΙ	1				
9. Κατοικείτε μόνιμα σε νησί με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους;	007	ΝΑΙ	1	008	ΝΑΙ	1				
10. Ασκείτε ατομική εμπορική επιχ/ση σε οικισμό κάτω των 1.000 κατοίκων;***	017	ΝΑΙ	1	018	ΝΑΙ	1				
11. Είστε νέος επιτηδευματίας με πρώτη έναρξη εργασιών το 2006 ή νέος ελεύθερος επαγγελματίας με πρώτη έναρξη εργασιών το 2003 και γεννηθήκατε μετά την 31-12-1978;	019	ΝΑΙ	1	020	ΝΑΙ	1				
12. Μεταβλήθηκε η περιουσιακή σας κατάσταση ή άλλα στοιχεία του Ε9 το 2008 κ.τ.λ.;	617	ΝΑΙ	1							
13. Είστε κάτοικος χώρας της Ε.Ε. (εκτός Ελλάδας) και αποκτήσατε στην Ελλάδα πάνω από το 90% του συνολικού εισοδήματός σας;	385	ΝΑΙ	1	386	ΝΑΙ	1				
14. Ανήκετε στην κατηγορία των ολικώς τυφλών, κινητικά αναπήρων πάνω από το 80% κτλ.;	905	ΝΑΙ	1	906	ΝΑΙ	1				
15. Είστε αξιωματικός ή ημεδαπό κατώτερο πλήρωμα εμπορικού πλοίου ή ιπτάμενο προσωπικό πολιτικής αεροπορίας;	911	ΝΑΙ	1	912	ΝΑΙ	1				
16. Σημειώστε Χ αν δεν επιθυμείτε να ενταχθείτε στην τηλεφωνική και ηλεκτρονική πληροφόρηση για την εκκαθάριση της δήλωσής σας.	010									
ΠΙΝΑΚΑΣ 3. ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΠΟΣΟΥ ΛΟΓΩ ΑΝΑΠΗΡΙΑΣ κτλ. ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΥ										
1. Έχετε δικαίωμα έκπτωσης ποσού 2.400 ευρώ λόγω αναπηρίας 67% και πάνω κτλ.;	001	ΝΑΙ	1	002	ΝΑΙ	1				
2. Αριθμός παιδιών του Πίνακα 9 περίπτ. 1 (αριθμητικά)	003			004						
3. Αριθμός προσώπων του Πίνακα 9 με αναπηρία 67% και πάνω κτλ. (αριθμητικά)	005			006						
ΠΙΝΑΚΑΣ 4. ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ										
A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ										
1. Αθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ. (εκτός περιπτ. 2, 3, 4, 5 και 6)	301			302						
2. Αθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (εκτός περιπτ. 1, 3, 4, 5, και 6)	303			304						
3. Αθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα, κτλ. (εκτός περιπτ. 1, 2, 4, 5 και 6)	321			322						
4. Καθαρό ποσό επιδόματος κοινωνικής αλληλεγγύης (ΕΚΑΣ)	305			306						
5. Αμοιβές γιατρών του ΕΣΥ (εφημερίες), αθλητών που θέλετε να φορολογηθείτε με τις γενικές διατάξεις κτλ.	317			318						
6. Αθροισμα καθαρών εισοδημάτων που φορολογούνται με το Ζ ψήφισμα (βουλευτές-δικαστές)	307			308						
B. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ										
1. Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση τα βιβλία ή στοιχεία	461			462						
2. Καθαρό εισόδημα από συμμετοχή σε συνεκμετάλλευση μη υπαγόμενη στο αρθ.10 ΚΦΕ	919			920						
3. Καθαρό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με βάση το αντικειμενικό σύστημα										
Νομός (Δήμος/Διαμερίσμα ή Κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής: α) είδος καλλιεργειών γης β) είδος τεχνητής ύλης γ) είδος άλλης γενέσεως	Αριθμός: (1) α) αγροί κτλ β) ζώνες γ) άλλων μονάδων	Ορενό Ημερομηνία Πρώτο	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα: (2) είναι σύστημα β) ανά κεφάλι ζώου γ) ανά άλλα ποσά	Συνολικό Καθαρό Εισόδημα (3) = (1) x (2)				
Σύνολο καθαρού γεωργικού εισοδήματος με βάση το αντικειμενικό σύστημα						915				
						916				

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

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ **E1**
ΣΕΛΑ 1/4

ΥΠ. Ε.Α.Δ. ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

	Υπόχρεου	Της συζύγου
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για μίσθωση γεωργικής γής _____	335	336
β) Αξία καινούργιου πάγιου εξοπλισμού ³²⁶ _____ x 25% ή 50% _____	337	338
γ) Για κατά κύριο επάγγελμα αγρότες 1.500 ή 3.000 ευρώ αν πήραν εξισωτικές αποζημιώσεις ή 2.250 (ή 1.875) ή 4.500 (ή 3.750) ευρώ, αντίστοιχα, αν είναι νέοι αγρότες _____	339	340
4. Ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης _____	465	466
5. Ζημιές προηγούμενων οικονομικών ετών από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης _____	467	468
6. Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης _____	475	476
Γ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ		
1. Καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση (εκτός περίπτ. 4) _____	401	402
2. Επιχειρηματική αμοιβή από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινωνία κληρονομικού δικαίου _____	403	404
3. Καθαρά κέρδη από Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή Κοινωνία κτλ. μη υπαγόμενες στο άρθρο 10 Κ.Φ.Ε. _____	405	406
4. Υπερτίμημα από πώληση αυτοκινήτου επιχείρησης _____	407	408
5. Ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους από ατομική επιχείρηση (εκτός περίπτ. 4) _____	413	414
6. Ζημιές προηγούμενων οικονομικών ετών από ατομική επιχείρηση _____	415	416
7. Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση _____	425	426
Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ		
1. Καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα _____	501	502
2. Καθαρές αμοιβές ελεγκτή Α.Ε., διαιτητή, εκτελεστή διαθήκης κτλ. _____	503	504
3. Ποσό διατροφής που έχει εισπραχθεί από σύζυγο (εκτός των παιδιών) _____	505	506
4. Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτ. του Πίν. 4 _____	507	508
5. Ζημιά του ίδιου οικονομικού έτους από ατομικό επάγγελμα _____	511	512
6. Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος _____	517	518
Ε. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ		
1. Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση:		
α) κατοικιών _____	103	104
β) Ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων, αιθουσών κιν/φών ή θεάτρων κτλ. _____	121	122
γ) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ. _____	105	106
δ) γηπέδων, χώρων τοποθέτησης επιγραφών _____	107	108
ε) βιομηχανοστασίων, εμπορικών κέντρων που επέλεξαν υπαγωγή σε ΦΠΑ _____	109	110
στ) γαιών _____	101	102
ζ) γαιών με βάση το αντικειμενικό σύστημα _____	909	910
2. α) Ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτων _____	111	112
β) Στην περίπτωση αυτή, ποιο μίσθωμα έχετε καταβάλει _____	113	114
3. Ακαθάριστο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση - ιδιόχρηση:		
α) κατοικιών (μόνο δωρεάν παραχώρηση) _____	129	130
β) Ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων, αιθουσών κινηματογράφων ή θεάτρων κτλ. _____	143	144
γ) καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κτλ. _____	145	146
δ) γηπέδων, χώρων τοποθέτησης επιγραφών _____	147	148
ε) γαιών (μόνο δωρεάν παραχώρηση) _____	141	142
στ) γαιών (μόνο δωρεάν παραχώρηση) με βάση το αντικειμενικό σύστημα _____	701	702
4. Ακαθάριστο εισόδημα οικοδομών: α) σε έδαφος του εκμισθωτή _____		
β) σε έδαφος του παρέχοντος δωρεάν τη χρήση _____	123	124
β) σε έδαφος του παρέχοντος δωρεάν τη χρήση _____	125	126
5. α) Δαπάνες για ασφάλιστρα, δικαστική δαπάνη, αμοιβές δικηγόρων και αγορές υλικών επισκευής και συντήρησης οικοδομών (περ. 1α, 1β, 1γ, 1ε, 3α, 3β, 3γ) _____		
β) Δαπάνες για υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης οικοδομών (περ. 1α, 1β, 1γ, 1ε, 3α, 3β, 3γ) _____	151	152
γ) Αποζημίωση καταβληθείσα με νόμο στο μισθωτή κατά τη λύση επαγγελματικής μίσθωσης _____	157	158
δ) Ακαθάριστο εισόδημα από την εκμίσθωση του ακινήτου της περίπτ. 5γ _____	163	164
ε) Λοιπές περιπτώσεις δαπανών άρθρου 23 ΚΦΕ (γαίες κτλ.) _____	165	166
_____	159	160
_____	175	176
6. Ακαθάριστο εισόδημα κατοικιών επιφάνειας πάνω από 300 τ.μ. καθεμιά (περ. 1α, 2α και 3α)		
7. Ακαθάριστο εισόδημα (από επίταξη ακινήτου, άυλη εμπορική αξία μισθωμένου ακινήτου κτλ.) για το οποίο δε βεβαιώνεται χαρτόσημο, εκτός από την περίπτ. 1ε _____		
_____	741	742
ΣΤ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ		
Καθαρό εισόδημα από τόκους δανείων κτλ. ημεδαπής προέλευσης _____	291	292
Ζ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ		
1. Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ. αλλοδαπής προέλευσης _____	389	390
2. Καθαρό ποσό από συντάξεις κτλ. αλλοδαπής προέλευσης _____	391	392
3. Καθαρά κέρδη από γεωργικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή _____	463	464
4. Ζημιές από γεωργικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή _____	471	472
5. Καθαρά κέρδη εμπορικών επιχ/σεων, ατομικής _____ & εταιρικών _____	423	424
_____	421	422
6. Ζημιές από εμπορικές επιχειρήσεις (ατομική, εταιρικές) στην αλλοδαπή _____	423	424
7. Καθαρά κέρδη ελευθέρου επαγγ., ατομικά _____ & εταιρικά _____	509	510
_____	521	522
8. Ζημιές από ελευθέριο επάγγελμα (ατομικά, εταιρικά) στην αλλοδαπή _____	513	514
9. Τόκοι και μερίσματα τίτλων κτλ. αλλοδαπής προέλευσης _____	295	296
10. Τόκοι κτλ. αλλοδαπής προέλευσης υπαγόμενοι στην παρακράτηση του άρθ. 10 του ν. 3312/05 _____	397	398
11. Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που βρίσκονται στην αλλοδαπή _____	171	172
12. Καθαρό εισόδημα της περίπτ. 11 _____	173	174
13. Ακαθάριστο εισόδημα της περίπτ. 11 από κατοικίες με επιφάνεια πάνω από 300 τ.μ. η καθεμιά _____	395	396

α) Οι κωδικοί αριθμοί 411, 509 αφορούν τον υπόχρεο και οι 412 και 510 τη σύζυγο

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΑΦΜ

E1
ΣΕΛ 2/4

ΠΙΝΑΚΑΣ 5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΤΕΚΜΑΡΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ											Υπόχρεου		Της συζύγου		
1. Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση: α) Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικημένη ή μισθωμένη κύρια κατοικία και έως δύο δευτερεύουσες κατοικίες.															
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ - ΟΔΟΙ ΠΟΥ ΠΕΡΙΚΛΕΙΟΥΝ ΤΟ ΤΕΤΡΑΓΩΝΟ ***															
α) ΚΥΡΙΑ ΚΑΤΟΙΚΙΑ		206	203					211	212	213	214	215	216	217	
β) ΠΡΩΤΗ ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ (ΜΗ ΕΞΟΧΙΚΗ)		208	207				204	218	219	220	221	222	223	224	
γ) ΠΡΩΤΗ ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ (ΕΞΟΧΙΚΗ)		210	209				205	225	226	227	228	229	230	231	
β) το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για λοιπές δευτερεύουσες κατοικίες											707	708			
γ) τα επιβατικά αυτ/τα Ι.Χ., Μ.Χ. (οικογένειας, ατομικής-εταιρικής επιχ/σης, κοινωνιών και κοινοπραξιών)															
A/A	Όνοματεπώνυμο κυρίου Ε.Ι.Χ., Μ.Χ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	Φορ. Ιπποί	Μήνες κυρ/τος μέσα στο 2008	Μέτρο βάρος	Ποσοστό συνολικτ. %	Ετος πρώτης κυκλοφ.							
		Γράμματα	Αριθμός												
1		750							851				852		
2		751							853				854		
3		752							855				856		
4		753							857				858		
δ) τα σκάφη αναψυχής Ι.Χ. (οικογένειας κτλ.)															
	Όνομα σκάφους	Αριθμός και λιμάνι νηολογίου	Χώρα	Μήνες κυρ/τος μέσα σ το 2008	Μέτρο βάρος	Ποσοστό συνολικτ. %	Πρώτη νηολογ.								
								713					714		
δα) τις αμοιβές πληρωμάτων σκαφών αναψυχής															
ε) τα αεροσκάφη και ελικόπτερα Ι.Χ.															
	Στοιχεία εθνικότητας και νηολόγησης	Τύπος	Αριθμός σειράς κατασκευαστή	Αερόπλενο αν ηθους παραμάνης	Μήνες κυρ/τος μέσα σ το 2008	Ιπποί ή λίμπρες	Πρώτη νηολογ.								
								715					716		
στ) τις δεξαμενές κολύμβησης (πισίνες)															
	Εξωτερική (τετρ. μέτρα)	Ποσοστό συνολικτ. % υπόχρεου	Ποσοστό συνολικτ. % της συζύγου	Εσωτερική (τετρ. μέτρα)	Ποσοστό συνολικτ. % υπόχρεου	Ποσοστό συνολικτ. % της συζύγου									
							765						766		
ζ) Γράψτε το μεγαλύτερο ποσό τεκμαρτής δαπάνης από στοιχείο της οικογένειας, των περιπτ. γ έως στ															
								767							
η) Γράψτε τον αριθμό στοιχείων που προσδιορίζουν την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (αριθμητικά)															
								795					796		
2. Από τη δαπάνη που καταβάλατε:															
α) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κτλ. οχημάτων															
								719					720		
β) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων αναψυχής κτλ. σκαφών αναψυχής και αεροσκαφών															
								721					722		
γ) για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση κινητών πραγμάτων αξίας πάνω από 5.000 ευρώ															
								723					724		
δ) για την αγορά ακινήτων ή για τη χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών															
								735					736		
ε) για την ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης															
								737					738		
στ) για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών (εκτός προς το Δημόσιο, κτλ.)															
								725					726		
ζ) για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων, καθώς και χρεώσεων μέσω πιστωτικών καρτών για αγορά μη καταναλωτικών αγαθών κτλ.															
								727					728		
ΠΙΝΑΚΑΣ 6. ΠΟΣΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ															
1. Καθαρό εισόδημα που δεν υπήρχε την 1-1-2009															
								655					656		
2. Ποσό ετήσιας δαπάνης που δεν υπήρχε την 1-1-2009															
								693					694		
3. Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2008, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. κτλ.															
								659					660		
4. Καθαρά κέρδη από εταιρίες κτλ., που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε. και από Ε.Π.Ε.															
								431					432		
5. Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3 και στα καθαρά κέρδη της περ. 4															
								433					434		
6. Αγροτικές ενισχύσεις (επιδοτ., αποζημ., οικον. ενισχ. κτλ.) εκτός αυτών επί της παραγωγής															
								477					478		
7. Ενοίκιο εγκατάστασης ατομικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος															
	Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία εκμισθωτή	Κ.Α.	Α.Φ.Μ. εκμισθωτή	Επιφάνεια σε τ.μ.											
		790						793					794		
		791						615					616		
		810						829					830		
8. Ενοίκιο ακινήτων εκτός από κύρια κατοικία, κατοικία παιδιών που σπουδάζουν και περιπτ. 7															
		417						419					420		
9. Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κτλ.															
								781					782		
10. Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλάσσόταν από το φόρο															
								787					788		
ΠΙΝΑΚΑΣ 7. ΠΟΣΑ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ή ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ															
1. Δαπάνη παροχής υπηρεσιών (δεξιώσεων, γυμναστηρίων, υδραυλικών, ηλεκτρολόγων κτλ.)															
								049							
2. Εξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περιθαλψής															
								051					052		
3. Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (Τ.Ε.Β.Ε. - Τ.Σ.Α. - Τ.Α.Ε. κτλ.)															
								053					054		
4. Δωρεές ιατρικών μηχανημάτων κτλ., σε νοσοκομεία κτλ.															
								057					058		
5. Δωρεές χρηματικών ποσών στο Δημόσιο κτλ., σε κοινωφελή Ν.Π.Ι.Δ. κτλ. (άνω των 100 ευρώ)															
								059					060		
6. Πολιτιστικές χορηγίες του ν. 3525/2007															
								061					062		
* Συμπληρώνεται όταν οι κατοικίες (κύριες και δευτερεύουσες) αποκτήθηκαν, από κληρονομιά, δωρεά, γονική παροχή ή από επαχθή αιτία από συνταξιούχο πριν από την συνταξιοδότησή του. ** Συμπληρώνεται όταν η δευτερεύουσα κατοικία είναι κάτω από 150 τ.μ. και δε βρίσκεται σε τουριστική περιοχή. *** Συμπληρώνονται μόνο αν η κύρια κατοικία είναι πάνω από 200 τ.μ. ή η συνολική επιφάνεια των δευτερευουσών κατοικιών είναι πάνω από 150 τ.μ.															
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΑΦΜ											Ε1		ΣΕΛ 3/4		

7. Δεδουλευμένοι τόκοι που καταβλήθηκαν για στεγαστικά δάνεια απόκτησης πρώτης κατοικίας, αναστήλωσης κτλ. διατηρητέων κτιρίων: Υπόχρεου Της συζύγου

α) Για συμβάσεις δανείων που συνάφθηκαν μέχρι 31/12/1999 063 _____ 064 _____

β) Για συμβάσεις δανείων που συνάφθηκαν από 1/1/2000 και μέχρι 31/12/2002 065 _____ 066 _____

γ) Για συμβάσεις δανείων που συνάφθηκαν από 1/1/2003 και μετά. 055 _____ 056 _____

δ) Συνολικό ποσό δανείων της προηγούμενης περιπτώ. γ. 069 _____ 070 _____

8. Ενοίκιο που πληρώσατε για κύρια κατοικία της οικογένειάς:

Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία εκμισθωτή	Κ.Α.	Α.Φ.Μ. εκμισθωτή	Κ.Α.	Εμφάνιση σε τ.μ.	Κ.Α.	Μετεγκατάσταση (1) ή Μετόθεση (2)	Κ.Α.	Μήνες		
	801		091		092	ΝΑΙ 1 ΝΑΙ 2	097		811	812
	802		093		094	ΝΑΙ 1 ΝΑΙ 2	098		813	814
	803		095		096	ΝΑΙ 1 ΝΑΙ 2	099		815	816
Εκμισθώσατε την ιδιόκτητη κατοικία σας στον τόπο από όπου μετατεθήκατε;									149	ΝΑΙ 1

9. Ενοίκιο που πληρώσατε για κατοικία παιδιών της οικογένειάς που σπουδάζουν στο εσωτερικό:

Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία εκμισθωτή	Κ.Α.	Α.Φ.Μ. εκμισθωτή		
	804			817
	805			819
	806			821
	807			823
	808			825
	809			827

1^ο παιδί
2^ο παιδί
3^ο παιδί

10. Ποσό ασφαλίσεων για ασφάλιση ζωής, προσωπικών ατυχημάτων, ασθένειας _____ 073 _____ 074 _____

11. Ποσό διατροφής που κατέβαλε ο ένας σύζυγος στον άλλον _____ 089 _____ 090 _____

12. Δαπάνη για αλλαγή εγκατάστασης καυσίμου ή για εγκατάσταση φυσικού αερίου κ.τ.λ. _____ 087 _____ 088 _____

13. Δίδακτρα φροντιστηρίων εκπαιδευτικών μαθημάτων κτλ: α) Για τον υπόχρεο και τη σύζυγο _____ 079 _____ 080 _____

β) Για κάθε παιδί τους χωριστά 081 _____ 082 _____ 083 _____ 084 _____ 085 _____

14. Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού που αγοράστηκαν μέσα στο 2005 _____ 067 _____ 068 _____

ΠΙΝΑΚΑΣ 8. ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΕΣ - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ

1. Φόροι 4%, 10%, που προκαταβλήθηκαν (άρθρο 52 Κ.Φ.Ε.)	601	602
2. Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (άρθρο 55 Κ.Φ.Ε.)	603	604
3. Φόροι 20% (άρθρο 58 Κ.Φ.Ε.) και 15% (παρ. 3 άρθρου 7 ν. 2753/1999) που παρακρατήθηκαν	605	606
4. Φόρος που καταλογίστηκε για ωφέλεια από πώληση αυτοκινήτου επιχείρησης	607	608
5. Φόρος που παρακρατήθηκε στις αμοιβές της περιπτώ. 5 του Πίν. 4Α	609	610
6. Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό	651	652
7. Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό για εισοδήματα της περιπτώ. 10 του πίν.4Ζ'	611	612
8. Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα από τόκους δανείων κτλ. ημεδαπής (Πίν.4 ΣΤ)	293	294
9. Φόρος που αναλογεί στους μισθούς, συντάξεις (περιπτ. 1, 2, 3, 4 και 6 του Πίν. 4Α)	313	314
10. Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις (περιπτ. 1, 2, 3, 4 και 6 του Πίν. 4Α)	315	316
11. Φόρος που αναλογεί στα εισοδήματα που φορολογούνται με το Ζ Ψήφισμα (Βουλευτές κτλ.)	917	918
12. Φόρος που παρακρατήθηκε στην Ελλάδα στα εισοδήματα από τόκους,κτλ(περ.9 του πιν.4Ζ)	297	298
13. Φόρος που καταβλήθηκε για άυλη εμπορική αξία ακινήτων των περ.1β έως1ζ του πίν. 4Ε	127	128

ΠΙΝΑΚΑΣ 9. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΟΙΚΟΥΝ ΜΕ ΤΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥΣ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΒΑΡΥΝΟΥΝ

Όνομα	Έτος γεννήσεως	Σχολή ή σχολείο φοίτησης	Όνοματεπώνυμο	Κ.Α.	Α.Φ.Μ.	Με Υπόχρεο	Με Σύζυγο
				831		Συγγένεια	
				832			
				833			
				834			
				835			

ΠΙΝΑΚΑΣ 10. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΑΚΕΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (συμπληρώνεται από την υπηρεσία)

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος από το προηγούμενο οικον. έτος	901	902
Εισφορά Ο.Γ.Α. φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2008	903	904
341 _____ 342 _____ 745 _____ 746 _____	907	908
995 _____ 996 _____ 743 _____ 744 _____	985	986
997 _____ 998 _____ 323 _____ 324 _____	987	988
959 _____ 960 _____ 399 _____ 400 _____	989	990

ΠΙΝΑΚΑΣ 11. Αν προκύψει επιστρεφόμενο ποσό να κατατεθεί στον ακόλουθο λογαριασμό μου (γράψτε τον τίτλο, τον κωδικό τράπεζας και τον αριθμό λογαριασμού):

ΤΡΑΠΕΖΑ _____ ΚΩΔ. _____ ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ IBAN _____

Τα στοιχεία των φορολογούμενων είναι απόρρητα. Διατηρούνται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών σε αρχείο, που υπάγεται στην Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα και λειτουργεί σύμφωνα με το ν.2472/1997 και τις ειδικές ρυθμίσεις των φορολογικών νόμων. Κάθε φορολογούμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία που τον αφορούν.

Ο ΕΛΕΓΞΑΣ Ημερομηνία παραλαβής _____ 2009 Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ _____ 2009

Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ Επων.: _____ Αρμόδια Δ.Ο.Υ.: _____ Ο ΔΗΛΩΝ Η ΔΗΛΩΣΙΑ

Όνομ.: _____ Αρ. Μητρ. άδ. άσκ. επαγγ./τος: _____

Δ/ση: _____ Κατηγορία άδειας: _____

Α.Φ.Μ.: _____

A-B πηγή. Εισόδημα από ακίνητα. Εισόδημα από ακίνητα θεωρούνται αυτά που προέρχονται από οικοδομές και γαίες. Εισόδημα από ακίνητα είναι το έσοδο που προκύπτει κάθε χρόνο από την εκμετάλλευση ακινήτων. Έτσι το εισόδημα αυτής της κατηγορίας περιλαμβάνει τα έσοδα από την εκμετάλλευση οικοδομημένων και μη οικοδομημένων ακινήτων, καθώς και το δικαίωμα που αποκτιέται από τον κύριο του εδάφους στις ειδικές περιπτώσεις εκμετάλλευσης του ακινήτου.

Υποκείμενα αυτής της φορολογίας είναι φυσικά και νομικά πρόσωπα, οι ενώσεις προσώπων, εφόσον είναι οι κύριοι ή νομείς ή επικαρπωτές ή έχουν το δικαίωμα ενάσκησης της επικαρπίας ή το δικαίωμα χρήσης ή οίκησης ακινήτου, καθώς και το δικαίωμα επιφάνειας ή εμφύτευσης σε γη ή έχουν ανεγείρει ως μισθωτές ακίνητο στο οικόπεδο που έχουν μισθώσει ή υπεκμισθώνουν ακίνητο που έχουνμισθωθεί.

Μορφοδιάταξη από εισόδημα ακινήτων προκύπτει:

1. άμεσα, από εκμίσθωση ή επίταξη μίας ή περισσότερων οικοδομών ή γαιών
2. έμμεσα, λόγω ιδιοκατοίκησης, ιδιοχρησιμοποίησης ή παραχώρησης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα του δικαιώματος εκμετάλλευσης γης.
3. ως δικαίωμα, που αποκτά ο κύριος του εδάφους, προκειμένου για τις επιφάνειες που διατηρούνται, επίσης και για τις οικοδομές που βρίσκονται επί εδάφους ξένης ιδιοκτησίας.
4. ως αντάλλαγμα, για την παραχώρηση χώρου στον οποίο τοποθετούνται φωτεινές επιγραφές και διαφημίσεις.
5. ως έσοδο από γήπεδα, όταν αυτά ιδιαίτερα χρησιμοποιούνται, ως αποθήκες, εργοστάσια, εργαστήρια, ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, χώροι θερινών θεαμάτων, γυμναστήρια.
6. ως έσοδα που αποκτά ο μισθωτής του ακινήτου, αν το υπεκμισθώνει σε τρίτο πρόσωπο.
7. ως αντάλλαγμα, που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής ενός ακινήτου από τη μεταβίβαση για ορισμένο χρόνο της επικαρπίας αυτού του ακινήτου σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.
8. ως ποσοστό της δασικής παραγωγής που αποκτάται από τον ιδιοκτήτη, νομέα του δάσους, όταν καταβάλλεται σ' αυτόν, σε εκτέλεση της συμφωνίας, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του δάσους.

Φόρος ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, την 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, επιβάλλεται από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο. Για την εφαρμογή του νόμου αυτού περιλαμβάνονται:

α) το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί ακινήτων,

β) το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής, των πιο πάνω ακινήτων.

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

1. μερίσματα και τόκους, από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών.
2. μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων αλλοδαπής προελεύσεως.
3. τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και από κάθε τίτλο χρεωστικό, εξασφαλισμένο με υποθήκη ή ενέχυρο.
4. τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο λογαριασμός ενότητας προσωπικού ΟΤΕ.
5. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια.
6. κέρδη ανωνύμων εταιριών, τα οποία διανέμονται με την μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
7. την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων για ασφαλίσεις ζωής.
8. συμβάσεις ή πράξεις παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδος και δεν είναι επιτηδευματίας, που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Δ πηγή. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Αναφερόμαστε στη φορολογική μεταχείριση του αποκτώμενου κέρδους από ατομικές ή εταιρικές ή βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις, καθώς και από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν μπορούμε να το υπάγουμε στα ελεύθερα επαγγέλματα του άρθρου 48 του ΚΦΕ. Στην ίδια κατηγορία υπάγονται τα εισοδήματα από

κερδοφόρες πράξεις, όπως τοποθετημένες πάνω σε πωλήσεις οικοπέδων, εκτάσεων κ.λπ.

Ειδικότερα, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

1. το κέδρος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων εν γένει.
2. η ωφέλεια η πραγματοποιούμενη από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοδομών ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από κατατηθείσες ή ρυθμοτομηθείσες εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, οι οποίες κείνται τόσο εντός, όσο και εκτός του σχεδίου πόλεως.
3. τα ποσά που καταβάλλονται υπό μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.
4. τα κέρδη που προέρχονται εκ παρεπομένων εργασιών της επιχείρησης.
5. η επιχειρηματική αμοιβή του ομορρύθμου εταίρου και του κοινωνού.
6. 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. Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από Ε.Π.Ε. σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτή.
7. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

Ειδικά για τα ακίνητα που αποτέλεσαν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 και μεταβιβάζονται είτε λόγω λήξης της σύμβασης αυτής ή εξαγοράζονται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από το μισθωτή, ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχε υπογραφεί.

1.3.2 Λογιστικός Προσδιορισμός του καθαρού κέρδους

Γενικά

Κατά το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται λογιστικά, με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις εκπεστέες δαπάνες που προαναφέρθηκαν. Κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για να εκπεστεί μια οποιαδήποτε δαπάνη, πρέπει να είναι παραγωγική, σύμφωνα με

τη φορολογική νομοθεσία και νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

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:

1. Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται:
 - Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.
 - οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.
 - 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, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.
 - Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατούπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων.
2. Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.
3. 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, ασφάλειας κ.λπ. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία Β΄ κατηγορίας του

Κ.Β.Σ. όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό 10% επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό 10% επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

4. 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.
5. Των ποσών των κάθε είδους φόρων τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους.
6. 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 της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.
7. Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και των αποθεματικών για την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.
8. Της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.
9. Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

10. Των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία χρόνια.
11. Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.
12. Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση.
13. Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.
14. Των ποσών των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος.
15. Των ζημιών που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.
16. Των εξόδων για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στο ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου.
17. Των ποσών για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης για τηλεργασία.
18. Των ποσών που καταβάλλουν εφάπαξ ή περιοδικά οι επιχειρήσεις σε άγαμα τέκνα του προσωπικού τους και μέχρι τη συμπλήρωση του εικοστού πέμπτου 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. Ως ακαθάριστα έσοδα, επί των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση **χωρίς δικαιολογητικά** λαμβάνονται τα εξής:

- Για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων.
- Για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή στα ακαθάριστα έσοδά τους από τις υπηρεσίες και εργασίες αυτές, από τις οποίες εισάγεται συνάλλαγμα.
- Για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθήμερων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.
- Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας – τηλεόραση, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα. Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κατασκηνωτικά κέντρα, τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδά τους, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.
- Για τα γραφεία γενικού τουρισμού του ν. 393/1976 (ΦΕΚ Α' 199), τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

Επί μικτών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα, η ζημία που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια της έκπτωσης, με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτής από άλλες πηγές.

Η ζημία αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες πέντε συνεχείς χρήσεις με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση αδυναμίας λογιστικού διαχωρισμού των καθαρών κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, τα κέρδη αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των καθαρών κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

Παράδειγμα: Έστω η ατομική επιχείρηση του Ν. Καραταράκη η οποία ασχολείται με το λιανικό εμπόριο πώλησης υφασμάτων και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας, προκύπτουν τα εξής:

Δεδομένα:

Έσοδα από λιανικές πωλήσεις 160.000,00€.

Αγορές εμπορευμάτων 195.000,00€

Απογραφή έναρξης (1.1.2010) 74.000,00€

Απογραφή λήξης (31.12.2010) 85.000,00€

Δαπάνες:

Μισθοί προσωπικού 20.000,00€

Δ.Ε.Η. – τηλέφωνο 2.500,00€

Ενοίκια 25.000,00€

Λοιπά έξοδα 8.000,00€

Σύνολο δαπανών 55.500,00€

Λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος:

Απογραφή έναρξης (1.1.2010) 74.000,00€

Πλέον αγορές εμπορευμάτων 195.000,00€

Μείον απογραφή λήξης (31.12.2010) 85.000€

Κόστος πωληθέντων 184.000,00€

Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

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

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

τηρούν βιβλία.

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

Από τα παραπάνω, είναι κατανοητό ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος είναι πολύ σπουδαίο θέμα. Για το λόγο αυτό θα σημειώσουμε, στο σημείο αυτό, ορισμένες ειδικότερες επισημάνσεις. Εάν η φορολογική αρχή αποδείξει, ότι τα τηρούμενα βιβλία είναι ανειλικρινή ή ανεπαρκή και δεν προσφέρονται σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, μπορεί να προβεί στην απόρριψη τους και να καθορίσει τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης επιχείρησης εξωλογιστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.3296/2004, τροποποιούνται ορισμένες ρυθμίσεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. Αναφορικά, προβλέπεται προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά τα συγκεκριμένα ποσά, σε περίπτωση που από τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογικής ύλης ή μη έκδοση στοιχείων Κ.Β.Σ., ως επίσης και η έκδοση πλαστών και εικονικών στοιχείων. Οι παραβάσεις αυτές, εφόσον συνεπάγεται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, τα ποσά που προκύπτουν από την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης κατά τον τρόπο αυτό, προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, μη αποκλειομένου του διπλασιασμού των ποσών αυτών, εφόσον οι παραβάσεις επαναλαμβάνονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Έτσι, τα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων, μαζί με το προκύπτον ποσό των παραβάσεων, προσαυξάνονται κατά τα εξής ποσοστά, ως ισχύουν σήμερα:

α. Κατά 4%, αν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό των 5.000,00€.

β. Κατά 7%, αν το ποσό υπερβαίνει την ανωτέρω αναλογία του 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και του ποσού των 5.000,00€.

Επίσης, να αναφέρουμε ότι υπάρχουν και περιπτώσεις μείωσης των Μ.Σ.Κ.Κ.

με βάση τον νόμο 3296/2004, όπου μειώνεται η προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες, δηλ. από 50% σε 40% για τις περιπτώσεις εξωλογιστικού.

Ε πηγή. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. Το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις εκ πρώτης όψεως μπορεί να θεωρηθεί ως εισόδημα από εμπορική επιχείρηση. Όμως, αποτελεί ξεχωριστή, ειδική κατηγορία, λόγω της ιδιαιτερότητας που εμφανίζει αφού συνδέεται με φυσικούς, κλιματολογικούς ή και άλλους παράγοντες. Ειδικότερα, ως εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος και το οποίο αποκτά αυτός που ασκεί την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων πάσης φύσεως.

Να σημειώσουμε εδώ ότι ο φορολογικός νόμος έχει προβλέψει για κάθε κλάδο γεωργικής εκμετάλλευσης ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού εισοδήματος, οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΟΝΑΔΙΚΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΟΥΣ.

1. Προϊόντα φυτικής παραγωγής	Συντελεστής
α) Σποροπαραγωγή	5-8 (άρθρο 9 ν.δ. 4535/66)
β) Ανθοπαραγωγοί (εφόσον διαθέτουν τα άνθη μέσω ανθαγωγών)	8%

2. Προϊόντα ζωϊκής παραγωγής	Συντελεστής
α) Βοοτροφικές εκμεταλλεύσεις	5%
β) Χοιροτροφικές εκμεταλλεύσεις	5%
γ) Πτηνοτροφικές εκμεταλλεύσεις	6%

3. για τις λοιπές παραγωγές ισχύουν οι συντελεστές από 10% έως 20%.

Μέθοδος υπολογισμού καθαρού γεωργικού εισοδήματος

Ακολουθεί μια γενικότερη περιγραφή υπολογισμού καθαρού γεωργικού

εισοδήματος. Από το σύνολο της ακαθάριστης προσόδου αφαιρούνται οι χρηματικές δαπάνες τις γεωργικής εκμετάλλευσης. Στην **ακαθάριστη πρόσοδο** περιλαμβάνονται :

- I. οι εισπράξεις από τη διάθεση πάσης φύσεως γεωργικών προϊόντων σε τρίτους, επιδοτήσεις και αποζημιώσεις παραγωγής.
- II. η αξία των από τον παραγωγό και την οικογένεια του καταναλωθέντων γεωργικών προϊόντων.
- III. η ετήσια αυξομείωση της καθαρής περιουσίας της γεωργικής εκμετάλλευσης. Στις χρηματικές δαπάνες περιλαμβάνονται, οι ακόλουθες καταβαλλόμενες ή αποτιμημένες σε χρήμα δαπάνες σε τρίτους, για την παραγωγή των προϊόντων, οι οποίες συνιστούν το κόστος χρησιμοποίησης των συντελεστών παραγωγής που δεν ανήκουν στον παραγωγό :
 - I. το καταβαλλόμενο ενοίκιο σε τρίτους για την ενοικίαση γεωργικών εκτάσεων.
 - II. η αμοιβή της ξένης εργασίας.
 - III. η αξία των αναλώσιμων υλικών και εφοδίων.
 - IV. οι καταβαλλόμενοι τόκοι.
 - V. οι αποσβέσεις κεφαλαίων.
 - VI. η αμοιβή υπηρεσιών τρίτων(τέλη, ασφάλιστρα).
 - VII. λοιπές σχετικές δαπάνες που αναφέρονται σε τρίτους.

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

Ως χρόνος απόκτησης εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, νοείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος, αποκτά το δικαίωμα εισπράξης του εισοδήματος αυτού.

Η διάκριση αυτή γίνεται, γιατί υπάρχουν περιπτώσεις αναδρομικών αποδοχών ή καθυστερημένων δεδουλευμένων αποδοχών κλπ. Ο νόμος στις περιπτώσεις αυτές διαφορίζεται ανάλογα, διότι ο χρόνος εισπράξης είναι μεταγενέστερος από το χρόνο κατά τον οποίο ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα.

Που φορολογείται ο μισθός και η σύνταξη

Επισημαίνεται ότι οι κάτοικοι της αλλοδαπής που λαμβάνουν μισθό, σύνταξη κ.λπ. από την Ελλάδα, καθώς και οι κάτοικοι της Ελλάδας που λαμβάνουν σύνταξη κ.τ.λ. που τους καταβάλλεται από αλλοδαπούς (κρατικούς ή ιδιωτικούς) φορείς, καθώς και από διεθνείς οργανισμούς, πρέπει να δηλώνουν αυτό το εισόδημα στην ετήσια δήλωσή τους φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλουν στην Ελλάδα, καθώς και το φόρο που τυχόν παρακρατήθηκε γι' αυτό το εισόδημα, καθόσον το υπόψη εισόδημα φορολογείται στην Ελλάδα, εκτός εάν διαφορετικά ορίζει η τυχόν σχετική διμερής (ή διεθνής) σύμβαση της Ελλάδας με την αλλοδαπή χώρα.

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

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

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

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

Στη συνέχεια οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας κάθε μήνα θα διενεργούν αναγωγή του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος με βάση τις πραγματικές καταβαλλόμενες αποδοχές προκειμένου να προσδιορισθεί το συνολικό ετήσιο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου.

Στους μισθωτούς-συνταξιούχους για τους οποίους το άθροισμα δώρων Χριστουγέννων, Πάσχα και επιδόματος αδείας δεν ισοδυναμεί πλέον με δύο μισθούς

ή συντάξεις, ο υπολογισμός του συνολικού ετήσιου καθαρού εισοδήματος θα γίνεται με πολλαπλασιασμό του καθαρού μηνιαίου ποσού του μισθού ή της σύνταξης ή της οποιασδήποτε άλλης παροχής που εμπίπτει στην έννοια του μισθού, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, επί 12 μηνιαίους μισθούς. Στους λοιπούς μισθωτούς-συνταξιούχους δηλαδή εκείνους για τους οποίους το άθροισμα δώρων Χριστουγέννων, Πάσχα και επιδόματος αδειάς εξακολουθεί να ισοδυναμεί με δύο μισθούς ή συντάξεις, ο υπολογισμός του συνολικού ετήσιου καθαρού εισοδήματος θα γίνεται με πολλαπλασιασμό του καθαρού μηνιαίου ποσού του μισθού ή της σύνταξης ή της οποιασδήποτε άλλης παροχής που εμπίπτει στην έννοια του μισθού, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, επί 14 μηνιαίους μισθούς.

Ο ανωτέρω υπολογισμός του συνολικού ετήσιου καθαρού εισοδήματος εφαρμόζεται και για νεοδιορισθέντες υπαλλήλους ή νέους συνταξιούχους με βάση τα δεδομένα του μήνα έναρξης της εργασίας ή καταβολής της σύνταξης.

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

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

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

Στους μισθωτούς - συνταξιούχους για τους οποίους το άθροισμα δώρων Χριστουγέννων, Πάσχα και επιδόματος αδειάς εξακολουθεί να ισοδυναμεί με δύο μισθούς ή συντάξεις, όπως έχει αναφερθεί και στην 1124764/2303/ Α0012/ ΠΟΛ.1163/12.12.2008 εγκύκλιο, το ένα δέκατο τέταρτο (1/14) του ποσού αυτού, αποτελεί το φόρο που παρακρατείται κάθε μήνα από τον υπόχρεο εργοδότη, κατά την

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

Στους υπόλοιπους μισθωτούς-συνταξιούχους δηλαδή εκείνους για τους οποίους το άθροισμα δώρων Χριστουγέννων, Πάσχα και επιδόματος αδείας δεν ισοδυναμεί πλέον με δύο μισθούς ή συντάξεις, το ένα δωδέκατο (1/12) του ποσού αυτού, αποτελεί το φόρο που παρακρατείται κάθε μήνα από τον υπόχρεο εργοδότη, κατά την καταβολή των μισθών ή των συντάξεων. Ο υπολογισμός του φόρου που αναλογεί στο ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο ως δώρο Χριστουγέννων, δώρο Πάσχα και επιδόματος αδείας, γίνεται αναλογικά με βάση τα δεδομένα του φόρου που αναλογεί στις αποδοχές του μήνα στον οποίο καταβάλλεται το εκάστοτε δώρο (Χριστουγέννων - Πάσχα) ή επίδομα αδείας.

Παραδείγματα

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

παράδειγμα α΄: Έστω ότι άγαμος μισθωτός του Δημοσίου λαμβάνει για παράδειγμα καθαρές μηνιαίες αποδοχές **1.850 ευρώ** (σταθερές για κάθε μήνα του έτους), καθαρό δώρο Χριστουγέννων **450 ευρώ**, δώρο **Πάσχα 230 ευρώ** και **επίδομα αδείας 230 ευρώ**. Ετήσιο καθαρό εισόδημα: $12 \cdot 1.850 = 22.200\text{€}$

- Ετήσιος φόρος κλίμακας: 2.212 €
- Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης: $2.212 \cdot 1,5\% = 33,18\text{ €}$
- Φόρος που πρέπει να παρακρατείται κάθε μήνα :
 $2.212 - 33,18 = 2.178,82 / 12 = 181,57\text{ €}$
- Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί κατά την καταβολή του δώρου Χριστουγέννων: $181,57 \cdot (450 / 1.850) = 44,16\text{€}$
- Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί κατά την καταβολή του δώρου Πάσχα:
 $181,57 \cdot (230 / 1.850) = 22,57\text{€}$
- Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί κατά την καταβολή του επιδόματος αδείας:
 $181,57 \cdot (230 / 1.850) = 22,57\text{€}$

Παράδειγμα β΄: Έστω ότι άγαμος μισθωτός του ιδιωτικού τομέα (για τον οποίο το άθροισμα δώρων Χριστουγέννων, Πάσχα και επιδόματος αδειάς ισοδυναμεί με δύο μισθούς) λαμβάνει για παράδειγμα καθαρές μηνιαίες αποδοχές 1.850 ευρώ, σταθερές για κάθε μήνα του έτους.

Ετήσιο καθαρά εισόδημα: $14 \cdot 1.850 = 25.900 \text{€}$

Ετήσιος φόρος κλίμακας: 3.174 €

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης: $3.174 \cdot 1,5\% = 47,61 \text{€}$.

Φόρος που πρέπει να παρακρατείται κάθε μήνα:

$$3.174 - 47,61 = 3.126,39 / 14 = 223,31 \text{€}$$

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί κατά την καταβολή του δώρου Χριστουγέννων:

$$3.126,39 / 14 = 223,31 \text{€}$$

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί κατά την καταβολή του δώρου Πάσχα:

$$3.126,39 / 28 = 111,66 \text{€}$$

Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί κατά την καταβολή αδειάς:

$$3.126,39 / 28 = 111,66 \text{€}$$

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

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

Στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου, αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, το ποσό της παρακράτησης υπολογίζεται με την εφαρμογή συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε τρία τοις εκατό (3%) στο σύνολο του ημερομισθίου πάνω από το ποσό που ορίζεται από τις διατάξεις της περ. β΄ της παρ. 1 άρθρου 57 ν. 2238/1994. Συνεπώς, αν το ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου είναι μικρότερο από το ανωτέρω προβλεπόμενο ποσό δεν θα γίνεται παρακράτηση του φόρου.

Τονίζεται ότι, αν στον ημερομίσθιο εργάτη καταβάλλονται και πρόσθετες αμοιβές (π.χ. υπερωρίες, επίδομα παραγωγής κτλ.), ο ανωτέρω συντελεστής

παρακράτησης θα υπολογίζεται με βάση το ποσό του μέσου ημερομισθίου της περιόδου που καταβάλλονται οι πρόσθετες αμοιβές.

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

Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα, καθώς και στις κάθε άλλου είδους, πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, εφόσον αυτές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο συνολικό καθαρό ποσό, όσο και αν είναι αυτό. Ειδικά, σε περίπτωση που ωρομίσθιοι καθηγητές απασχολούνται ταυτόχρονα σε πολλούς εργοδότες, με σχέση εξαρτημένης εργασίας, όπως συμβαίνει σε καθηγητές που απασχολούνται ταυτόχρονα σε διάφορα φροντιστήρια, οι εργοδότες εκτός από εκείνον που καταβάλλει τις μεγαλύτερες αποδοχές, θα παρακρατούν φόρο με συντελεστή 10%.

Δ. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών σε αναδρομικά εισοδήματα.

Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά στο άρθρο 46 του νόμου. 2238/1994, ο φόρος που παρακρατείται υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο καταβαλλόμενο ποσό.

Ε. Παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών σε επικουρικές συντάξεις, βοηθήματα κ.τ.λ.

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

α) Με συντελεστή 5% αν το καθαρό ποσό της παροχής δεν υπερβαίνει 2.500 ευρώ ετησίως.

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

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

1. Ο φόρος που παρακρατείται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του νόμου 2238/1994, μειώνεται κατά ποσοστό 1.5% κατά την παρακράτηση του.

Σημειώνεται ότι, κατά την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπόψη η εκπιπτόμενη δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά των 2.400 ευρώ, για τον ίδιο το φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση, είναι νεφροπαθείς κτλ. Η έκπτωση αυτής της δαπάνης υπολογίζεται με την εκκαθάριση του φόρου από τις αρμόδιες ΔΟΥ με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των δικαιούχων. Επίσης, διευκρινίζεται ότι, κατά την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών δεν λαμβάνεται υπόψη η μείωση φόρου για μισθωτούς που προσφέρουν υπηρεσίες ή κατοικούν για εννέα (9) τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος στους νομούς που περιγράφονται στο άρθρο 9 του ν. 2238/1994. Η μείωση αυτή του φόρου υπολογίζεται με την εκκαθάριση του φόρου από τις αρμόδιες Δ.ΟΥ. με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

2. Η παρακράτηση η οποία διενεργείται με βάση τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 9 του ν.2238/1994 εφαρμόζεται μόνο για τις αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε εμπορικά πλοία και όχι για τις αμοιβές που αποκτά το ιπτάμενο προσωπικό της πολιτικής αεροπορίας από την παροχή υπηρεσιών σε αεροσκάφη, καθόσον με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 4 του ν.3842/2010 δεν ισχύει από 1.1.2010 ο ειδικός τρόπος φορολογίας των αμοιβών που αποκτά το ιπτάμενο προσωπικό της πολιτικής αεροπορίας από την παροχή υπηρεσιών σε αεροσκάφη.

3. Σε περίπτωση πολλαπλής απασχόλησης ο εργαζόμενος με δήλωσή του στους εργοδότες στους οποίους απασχολείται πρέπει να επιλέγει την κύρια απασχόλησή του με κριτήριο το μεγαλύτερο ποσό αποδοχών που του καταβάλλεται και η παρακράτηση φόρου που θα διενεργεί ο εργοδότης θα γίνεται με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του νόμου 2238/1994.

Οι εργοδότες που καταβάλλουν τις μικρότερες αποδοχές, θα πρέπει να διενεργούν παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 2238/1994, θεωρουμένων των αποδοχών αυτών ως πρόσθετων αμοιβών, δηλαδή με συντελεστή φόρου 20%.

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

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

5. Επίσης, διευκρινίζεται ότι, για το επιπλέον ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες το οποίο αποκτάται από απασχολούμενους στην επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.γ' (παροχή κατοικίας σε στελέχη και υπαλλήλους της επιχείρησης) και της περ.στ' (παροχή Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου σε στελέχη της επιχείρησης) της παρ.1 του άρθρου 45 του ν.2238/1994 δεν διενεργείται παρακράτηση Φ.Μ.Υ. καθόσον δεν λαμβάνει χώρα καταβολή εισοδήματος.

6. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι, με την παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί οι οποίοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 σύμφωνα με το νόμο 1545/1985. Συνεπώς, κατά την καταβολή στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτής της κατηγορίας έχουν εφαρμογή όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για την παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

7. Ακόμα, διευκρινίζεται ότι όταν το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, εισόδημα που υπόκειται σε φόρο είναι εκείνο από το οποίο, αν αφαιρεθεί ο φόρος που του αναλογεί, προκύπτει το χωρίς φόρο ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο.

Z πηγή. Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών.

Ως ελεύθεροι επαγγελματίες θεωρούνται οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα το οποίο κατονομάζεται στο άρθρο 48 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), οι οποίοι αποκτούν εισόδημα της Ζ' πηγής.

Άρθρο 48 παρ. 1: Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, 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 και εμπειρογνώμονα.

Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

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

β) Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.

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

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

- Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.
- Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζονται και οι πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους για προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες, που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.
- Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και τα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. βάσει κανονισμού του προσωπικού του από το Λογαριασμό Νεότητας στα ενήλικα τέκνα των υπαλλήλων αυτού από ίδια κεφάλαια. Στο εισόδημα αυτό διενεργείται παρακράτηση φόρου κατά την καταβολή του, από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. και ο φόρος υπολογίζεται με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 9. Για την απόδοση του φόρου που παρακρατείται εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59.

Παράδειγμα:

Δεδομένα: Ο Γ. Γιάννου είναι ένας νέος ελεύθερος επαγγελματίας, παθολόγος και για το οικονομικό έτος 2010 δήλωσε εισόδημα 9.159,54€. Κατέβαλε εισφορές στο ασφαλιστικό ταμείο ΤΣΑΥ 3.110,67€. Από την άλλη η σύζυγος του Μαρία είναι δικηγόρος και δήλωσε εισόδημα 24.406,67€. Κατοικούν σε ιδιόκτητη κατοικία 120m² και δεν έχουν προστατευόμενα μέλη.

Ζητείται: Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος του ζευγαριού λαμβάνοντας υπόψη ότι η προκαταβολή φόρου εισοδήματος του προηγούμενου έτους για τον μεν σύζυγο ήταν 172,94€ και για τη δε σύζυγο ήταν 9.616,40€.

Υπολογισμός και χειρισμός του φόρου:

α. Για τον σύζυγο:

Δηλωθέν εισόδημα 9.159,94€

Μείον εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία 3.110,67€

Φορολογητέο εισόδημα 6.049,27€

Το φορολογητέο εισόδημα του συζύγου είναι μέσα στα όρια του αφορολόγητου εισοδήματος (12000,00€) που ισχύει για το οικονομικό έτος 2010, οπότε η προκαταβολή φόρου του προηγούμενου έτους 172,94€ θα του επιστραφεί.

β. Για την σύζυγο:

Δηλωθέν εισόδημα 24.406,05€

Φόρος που αναλογεί 4.087,42€

Προκαταβολή φόρου επόμενου έτους 2.248,08€

Σύνολο φόρου και προκαταβολής 6.335,50€.

Από το ποσό των 6.335,50€ θα αφαιρεθεί η προκαταβολή φόρου του προηγούμενου έτους, δηλαδή, 9.616,40€. Οπότε $6.335,50€ - 9.616,40€ = 3.280,90€$, το οποίο ποσό και θα επιστραφεί. Άρα και για τους δύο συζύγους έχουμε επιστροφή φόρου συνολικά 3.453,84€.

Ακολουθεί το έντυπο Ε3 → Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδεύματα.

E3 TAXIS

ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ

Υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα και συνοδεύει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του επιτηδευματία ή της επιχείρησης

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2009

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ 002 Από 003 έως

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (1) 004

ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΑΚΕΛΟΥ Α.Ε. 006

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (2) ΤΡΟΠ/ΚΗ 1 ΑΝΑΚΛΗΤΙΚΗ 2

Δ.Ο.Υ. ΥΠΟΒΟΛΗΣ 005

Δ.Ο.Υ. ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ 007

ΑΡΜΟΔΙΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ 017

Κατηγορία βιβλίων έδρας (3) Α 1 Β 2 Γ 3 ΑΒ 4 ΑΓ 5 ΒΓ 6 ΑΒΓ 7

Από μη τήρησης 726 Μη υποχρεω 1 Απαλλασσομένοι 2 Απαλλασσομένοι με Α.Π.Δ. 3 Χρήσεις που κλείστανε εντός της ίδιας περιόδου 730

ΠΙΝΑΚΑΣ Α'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Α.Φ.Μ. 018

Κωδικός Αριθμός Κύριας Δραστηριότητας Έδρας 705

Κ.Α.Δ. που αντιστοιχεί στα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα 761

Γράψτε τη δραστηριότητα με τα μεγαλύτερα έσοδα

ΕΠΩΝΥΜΟ Α' ΕΠΩΝΥΜΟ Β' ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ (Μη Φυσικού Προσώπου)

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΣΥΖΥΓΙΟΥ (Συμπληρώνονται μόνο όταν η πιο πάνω επιχείρηση είναι ατομική και ανήκει στη σύζυγο)

Α.Φ.Μ. 041

ΕΠΩΝΥΜΟ ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ

ΠΙΝΑΚΑΣ Β'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ Κ.Β.Σ. ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ

Τίτλος στοιχείου (Αποδ. λιαν. Πώλησης, τιμολ. πώλησης κτλ.)	Στοιχεία που εκδόθηκαν		Τίτλος στοιχείου (Αποδ. λιαν. Πώλησης, τιμολ. πώλησης κτλ.)	Στοιχεία που εκδόθηκαν	
	Από Νο	Μέχρι Νο		Από Νο	Μέχρι Νο
1.		6.			
2.		7.			
3.		8.			
4.		9.			
5.		10.			

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ'. ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Υποκαταστήματα 061	Φορολογικές αποθήκες 062	Βιβλίο αποθήκης 063	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2	3	ΝΑΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ 3						
Αποθηκευτικοί χώροι 064	Μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό 065	Βιβλίο Παραγωγής - Κοστολογίου 066	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2	3	ΝΑΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ 3						
Εκθέσεις 067	Εποχικά απασχολούμενο προσωπικό 068	Τήρηση Αναλυτικής Λογιστικής 069	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2	3	ΝΑΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ 3						
Εργατόδια 070	Ανέλεγκτες χρήσεις (περιλαμβάνεται η κλειόμενη) 071	Τήρηση βιβλίων μηχανογραφικά 072	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2	3	ΜΕΚΤΑ 3						
Λοιποί εκτός έδρας χώροι 073	Συνδε δεμένες επιχειρήσεις (Αρ.90 ν.2190/1920) 074	Υποχρέωση Απογραφής 075	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2	3	ΝΑΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ 3						
Πώληση αγαθών μέσω διαδικτύου 076	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2	3	Παροχή υπηρεσιών μέσω διαδικτύου 077	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2	3	Τήρηση βιβλίων σύμφωνα με τα Δ.Α.Π. 078	ΝΑΙ 1	ΟΧΙ 2	3	ΝΑΙ ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ 3

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΝΤΟΣ ΚΑΙ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΝΤΥΠΟΥ ΚΑΙ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

α) Στοιχεία δηλούντος Ο δηλών είναι : 736 Ο ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑΣ 1 ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΣ 2 ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ 3 ΑΝΤΙΚΛΗΤΟΣ 4

ΕΠΩΝΥΜΟ Α' ΕΠΩΝΥΜΟ Β' ΟΝΟΜΑ ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ

Α.Φ.Μ. 741

Κωδικός Δ.Ο.Υ. ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ ΕΙΔΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΥΛΟ Α 1 Θ 2

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΟΔΟΣ - ΑΡΙΘΜΟΣ - Η ΤΟΠΟΘΕΣΙΑ - ΧΩΡΙΟ ΔΗΜΟΣ Ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΤΑΧ. ΚΩΔ. ΤΗΛΕΦΩΝΟ

β) Στοιχεία συμπληρώσαντος Το έντυπο συμπλήρωθηκε από: 750 ΤΟΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΑ 1 ΜΙΣΘΩΤΟ ΛΟΓΙΣΤΗ 2 ΛΟΓΙΣΤΗ ΟΧΙ ΜΙΣΘΩΤΟ 3

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ - ΔΩΡΕΑΝ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ

ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 681

ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 904

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ, ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ ΑΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΟΛΑ ΣΤΟΝ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΠΙΝΑΚΑ (3) 905

Διεύθυνση εγκατάστασης	Χαρακτήρ. εγκατάστασης (Κεντρικό, Υποκατάστημα κτλ.)	Περίοδος μίσθωσης	Ονοματεπώνυμο Εκμισθωτή	Α.Φ.Μ. Εκμισθωτή	Ποσό
				671	672
				673	674
				675	676
				677	678
				679	680
				906	

Δωρεάν παραχώρηση (4)

<p>Ημερομ. 2009</p> <p>Ο ΔΗΛΩΝ</p>	<p>Ημερομ. 2009</p> <p>Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ</p> <p>Α.Φ.Μ.</p> <p>010</p> <p>Επών.:</p> <p>Όνομ.:</p> <p>Δ/ση:</p> <p>Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:</p> <p>(5) Αρ. Μητρ. άδ. άσκ. επαγγ/τος:</p> <p>(5) Κατηγορία άδειας:</p>	<p>Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ</p> <p>011 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ</p> <p>(Σφραγίδα και υπογραφή)</p>	<p>Ο ΥΠΟΒΑΛΩΝ</p> <p>Η δήλωση υποβάλλεται, είτε αυτοπροσώπως, είτε από οποιονδήποτε τρίτο, με την επίδειξη της ταυτότητάς του.</p> <p>Α.Φ.Μ.</p> <p>012</p> <p>Επώνυμο:</p> <p>Όνομα:</p> <p>Δ/ση:</p> <p>Αριθ. Δ. Ταυτ.:</p>
--	--	---	--

(1) Συμπληρώνεται από την υπηρεσία. (2) Σε κάθε περίπτωση στο έντυπο αυτό σημειώνεται Χ στο ανάλογο τετράγωνο της απάντησης (λεκτικό) και όχι στον αντίστοιχο αριθμό (1,2 κλπ) αυτής.
(3) Εάν καταβάλλετε ενοίκια σε περισσότερους εκμισθωτές συμπληρώστε τον πίνακα αναγράφοντας τα ενοίκια που βαρύνουν την κλειόμενη χρήση.
(4) Σε περίπτωση δωρεάν παραχώρησης εγκατάστασης, συμπληρώστε αντίστοιχα τα πεδία Διεύθυνση εγκατάστασης, περίοδος παραχώρησης, Ονοματεπώνυμο ιδιοκτήτη και ΑΦΜ ιδιοκτήτη.
(5) Οι ενδείξεις αυτές συμπληρώνονται εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 38 του ν. 2873/2000

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ'. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΣ - ΕΛΕΥΘΕΡΟΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΣ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α', Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ											
α) Αγορές	Εσωτερικού		Εισαγωγές		β) Απογραφή		Έναρξης		Λήξης		
εμπορευμάτων	231		232		εμπορεύματα	256		257			
α' & β' υλών-υλικών συσκ.	235		236		έτοιμα προϊόντα και υποπροϊόντα	259		260			
αναλώσιμων υλικών	239		240		πρώτες και βοηθητικές ύλες	261		262			
ανταλλακτικών παγίων	243		244		υλικά συσκευασίας	264		265			
ειδών συσκευασίας	247		248		ημιτελή	267		268			
Σύνολο αγορών	251		252		υπολείμματα	270		271			
Αγορές παγίων χρήσης	811		812		Σύνολο απογραφής	520		521			
γ) Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας - Μεταποίησης					δ) Δαπάνες		Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών	Ελεύθερων Επαγγελματιών	
χοντρική πώληση εμπορευμάτων	263				αμοιβές προσωπικού	522		523		524	
λιανική πώληση εμπορευμάτων	266				αμοιβές και έξοδα τρίτων	525		526		527	
χοντρική πώληση προϊόντων	269				παροχές τρίτων, φόροι-τέλη	528		529		530	
λιανική πώληση προϊόντων	272				ιδιοχρηση	531		532		533	
λοιπά έσοδα δραστηριότητας	273				διάφορα έξοδα	534		535		536	
Σύνολο Εσόδων Εμπορ.-Μετ.	540				τόκοι και συναφή έξοδα	537		538		539	
ε) Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών					αποσβέσεις παγίων		541		542		543
Π.Υ. Προς το Δημόσιο	279				Σύνολο δαπανών	544		545		546	
Π.Υ.	276				στ) Εξωλογιστ. προσδιορ. κερδών επιχρησων με βιβλία Α' κατ. (άρθρ.32 ν.2238/94) και ακαθάριστα έσοδα ανά Μ.Σ.Κ.Κ. για βιβλία Β' κατηγ.(1)						
Π.Υ.	519				Κωδ. αρθ. πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.	Σύνολο αγορών	Συντήρηση μισού κέρδους (%)	Ακαθάριστα έσοδα	Συντήρηση καθαρού κέρδους (%)	Καθαρά κέρδη	
Λοιπά έσοδα παρ. υπηρεσιών	282		302	303	304	304	304	359		305	
Σύνολο Εσόδων Παρ. Υπηρεσ.	547		308	309	352	310	360			311	
ζ) Ακαθάριστα Έσοδα Ελεύθερων Επαγγελματιών					314	315	353	316	361	317	
ιδιωτική πελατεία	274		320	321	354	322	362			323	
Π.Υ. προς το Δημόσιο Τομέα	277		326	327	355	328	363			329	
επιτηδευματίες κ.τ.λ.(2)	280		332	333	356	334	364			335	
μελέτες μηχανικών	275			834	357	835	365			836	
λοιπά έσοδα Ελεύθερων Επαγγ.	278			339	358	340	366			341	
Σύνολο Εσόδων Ελ. Επαγγ/τιών	283			Σύνολο	343	344				345	
η) Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχρησων με βιβλία Β' Κατηγορίας											
			Εμπορίας - Μεταποίησης		Παροχής Υπηρεσιών		Ελεύθερων Επαγγελματιών		Συνολικά		
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων			548		549		550		551		
Μείον: Κόστος Πωληθέντων (Αναλώσεων)			552		553		554		555		
Μείον: Δαπάνες χρήσης			556		557		558		559		
Κέρδος βάσει Λογιστικού προσδιορισμού			560		561		562		563		
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπτόμενες			564		565		566		567		
Καθαρό Κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό			568		569		570		571		
ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Α' ή Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ											
πλέον: έσοδα περ. α', β', γ, δ', παρ. 1 αρ. 32, περ. α, β', γ, δ, παρ. 3 αρ. 50 ν. 2238/1994 κτλ.					840	αφορολ. εκπτώσις αναπτ. νόμων			592		
δαπάνη αγοράς Φ.Τ.Μ.(3)					336	δαπάνη επιστ. έρευνας (εξωλογιστικά)			318		
διαφορά δαπανών(4)					324	εκπίεση ποσών λόγω απασχ. αναπτωρ			313		
					312	Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη			346		
ΠΙΝΑΚΑΣ Η'. ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ											
α) Ισολογισμού			Έναρξης(5)			Λήξης			β) Έσοδα		
1. Κεφάλαιο (ΑΙ)	161		162		συνολικά έσοδα από παροχή υπηρεσιών (Λ/73)	459					
2. Διαφορά από έκθεση μετωχών υπέρ το άρτο (ΑΙΙ)	165		166		επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων (Λ/74)	465					
3. Διαφορές αναπροσαρμογής (ΑΙΙΙ)	169		170		έσοδα παρεπόμενων ασχολιών (Λ/75)	467					
4. Αποθεματικά κεφάλαια (ΑΙV)	173		174		έσοδα κεφαλαίων (Λ/76)	469					
5. Αποτελέσματα σε νέο (ΑV)	177		178		ιδιοπαράγωγη παγίων & χρησιμοπ. προβλ. εκμείταλλευσης (Λ/78)	471					
6. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις(ΓΙ)	181		182		έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη	475					
7. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις (ΓΙΙ)	185		186		γ) Κόστη						
8. Μεταβλητοί λογαριασμοί παθητικού (Δ)	189		190		αξία παραχθέντων προϊόντων ετοιμών και ημιτελών	412					
9. Οφειλόμενο κεφάλαιο (Λ)	193		194		κόστος α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας	416					
10. Κεφάλαιο εισπρακτέο στην επόμενη χρήση (ΔΙΙα)	163		164		κόστος αναλώσιμων υλικών που αναλώθηκαν	420					
11. Πελάτες (ΔΙΙβ)	167		168		κόστος ανταλλακτικών παγίων που αναλώθηκαν	424					
12. Γραμμάτια εισπρακτέα (ΔΙΙγ)	171		172		κόστος ειδών συσκευασίας που αναλώθηκαν	425					
13. Υποσχετικές επιστολές και λοιποί τίτλοι (ΔΙΙδ)	175		176		δαπάνες παραγωγής	428					
14. Γραμμάτια σε καθυστέρηση (ΔΙΙε)	179		180		φύρα βιομηχανοποίησης	431					
15. Επιστολές εισπρακτέες μετατρολογημένες (ΔΙΙαβ)	183		184		δ) Δαπάνες						
16. Επιστολές σε καθυστέρηση (σφραγισμένες) (ΔΙΙββ)	187		188		σύνολο δαπανών για παροχή υπηρεσιών	461					
17. Επιστολές - επιδικίο πελάτες και χρεώστες (ΔΙΙΓ)	191		192		έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές	477					

(1) Οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες με βιβλία Β' κατηγ. συμπληρώνουν μόνο τις στήλες "κωδ. αρθ. πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ.", "ακαθάριστα έσοδα" και "Συντήρ/ση καθ. κέρδους (%)".
(2) Επιτηδευματίες Β' ή Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. οι οποίοι παρακράτησαν φόρο από αυτές τις αμοιβές.
(3) Συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ μόνο στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματός τους.
(4) Μόνο για μηχανικούς, αρχιτέκτονες κτλ. Στον κωδ. 324 αναγράφεται η διαφορά τεκμηρίων-πραγματικών δαπανών, ενώ στον κωδ. 342 αναγράφεται η κατηγορία μελέτης. Τα τεκμηριώ κέρδη των μηχανικών προσδιορίζονται στον υποπ. στ' του πίνακα ΣΤ'.
(5) Συμπληρώνεται μόνο όταν τα σχετικά στοιχεία δεν προκύπτουν από την απογραφή λήξης στο έντυπο Ε3 της προηγούμενης χρήσης, ομοίως για τα στοιχεία έναρξης του πίνακα Θ', υποπίνακα ε.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΑΦΜ

[Blank box for signature]

Ε3
ΣΕΛ 2/4

ΠΙΝΑΚΑΣ Θ'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ										
α) Πωλήσεις	Χοντρικές Εσωτερικού		Λιανικές Εσωτερικού		Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις		Εξαγωγές		Πωλήσεις στο Δημόσιο	
εμπορευμάτων	466		478		474		470		841	
προϊόντων ετοίμων και ημιτελών	464		476		472		468		842	
υποπροϊόντων - υπολειμμάτων	480		843		844		845		846	
α' & β' υλών - υλικών συσκευασίας	482		847		848		849		850	
αναλωσίμων υλικών	484		851		852		853		854	
ανταλλακτικών παγίων	486		855		856		857		858	
ειδών συσκευασίας	487		859		860		861		862	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	488		863		864		865		866	
πωλήσεις για λογαριασμό τρίτων	508		512		867		868		869	
πωλήσεις παγίων	195		870		871		872		873	
β) Έσοδα από παροχή υπηρεσιών	στο εσωτερικό		στην Ευρωπαϊκή Ένωση		σε τρίτες χώρες		γ) Κόστος προϊόντων - εμπορευμάτων (κλειόμενη χρήση)			
προμήθειες - μεπιείες	453		874		875		κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων			
παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο	455						κόστος πωληθέντων προϊόντων			
	457		876		877		Σύνολο (Κόστος πωληθέντων)			
δ) Αγορές	Εσωτερικού		Εισαγωγές		Ενδοκ. αποκτιής		ε) Απογραφή εμπορευμάτων στοιχείων πρώτων και βοηθ. υλών		Έναρξης	Λήξης
εμπορευμάτων	401		402		403		εμπορεύματα		426	427
α & β υλών - υλικ. συσκ.	405		406		407		προϊόντα έτοιμα και ημιτελή		429	430
αναλωσίμων υλικών	409		410		411		υποπροϊόντα και υπολείμματα		432	433
ανταλλακτικών παγίων	413		414		415		παραγωγή σε εξέλιξη		435	436
ειδών συσκ. (Α/28)	417		418		419		α' & β' υλές - υλικά συσκευασίας		437	438
Σύνολο αγορών	421		422		423		αναλώσιμα υλικά		440	441
Αγορές παγίων	878		879		880		ανταλλακτικά παγίων στοιχείων		443	444
στ) Δαπάνες (συνολικά)							ε) Δαπάνες		446	447
αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Α/60)	439		ζ) Αποτελέσματα και δείκτες		Σύνολο απογραφής		449		450	
αμοιβές και έξοδα τρίτων (Α/61)	442		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		463		η) Έσοδα κατά Μ.Σ.Κ.Κ.			
παροχές τρίτων (Α/62)	445		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ		496		Κωδικός αριθμός πίνακων Μ.Σ.Κ.Κ.		Έσοδα	
αόροι - τέλη (Α/63)	448		ΟΛΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		473		490		491	
διάφορα έξοδα (Α/64)	451		ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ		479		494		495	
τόκοι και συναφή έξοδα (Α/65)	452		ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗΝ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ		481		498		499	
αποσβέσεις παγίων (Α/66)	454		ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		483		502		503	
προβλέψεις εκμετάλλευσης (Α/68)	456		ΑΛΛΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΗΝ		485		506		507	
οργανικά έξοδα υποκαταστήματων (Α/69)	458		% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί κόστους		500		881		511	
άθροισμα Α/95+Α/97 (με πρόσμμο)	460		% μικτό εμπορικό αποτέλεσμα επί πωλήσεων		504		882		883	
Γενικό σύνολο εξόδων	462		% αποτέλεσμα παροχής υπηρεσιών επί εσόδων		884		885		886	

ΠΙΝΑΚΑΣ Ι'. ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ & ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΗΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΡΘ. 15 ν. 3296/04 ΓΙΑ ΠΕΡΙΛΙΞΗ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ (για επιχ. και ελε.υθ. επαγ/τίες άρθρ. 14 ν. 3296/04) ⁽¹⁾											
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΜΙΓΩΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΕΠΙ ΜΙΚΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΚΛΑΔΟΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ - ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ											
Κόστος Πωληθέντων (α)	121	Δαπάνες, έξοδα, αποσβέσεις (β)	122	Συντάμικτο κέρδος (γ)	123	Μικτό κέρδος (δ) (αλγ)	124	Σύνολο α+β+δ	125	Ακάρθ. έσοδα βιβλίων & στοιχείων	126
ΕΜΠΟΡΙΑ - ΠΑΡΑΓΩΓΗ			ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ			ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ			ΣΥΝΟΛΑ		
Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων & στοιχείων. Ειδικά επί εμπορίας - παραγωγής αναγράφεται το μεγαλύτερο ποσό εκ των κωδ.125,126 (α)	127			132			137			142	
Μ.Σ.Κ.Κ. ή Μ.Ο.συντ. ή μεσοσπθ. Σ.Κ.Κ. (β)	128			133			138				
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη (α x β) (γ)	129			134			139			143	
Καθαρά κέρδη (λογιστικά επί βιβλίων Β ή Γ ιστ., κλπ) βάσει ν.2238/94 (δ)	130			135			140			144	
Τελικά καθαρά κέρδη. Το μεγαλύτερο εκ των (γ),(δ)	131			136			141			145	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΑ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ⁽²⁾					
Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Έκταση σε στρέμματα	Είδος αγροτ. παραγωγής (φυτικό ή ζωικό προϊόν)	Ακαθάριστο εισόδημα (α)	Συντ/στής καθαρού κέρδους (β)	Καθαρά κέρδη (γ) = (α) x (β)
ΣΥΝΟΛΟ			631		632

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ						
Νομός (Δήμος / Διαμέρισμα ή κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής: α) είδος καλλιέργειας γης β) είδος εκτροφής ζώων γ) είδος άλλης μονάδας	Αριθμός: α) στρεμμάτων β) ζώων γ) άλλων μονάδων (α)	Ορεινό Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα α) ανά στρέμ. β) ανά κεφαλή ζώου γ) ανά άλλη μονάδα (β)	Συνολικό καθαρό εισόδημα αριθρ. 42 ν. 2238/1994 (γ) = (α) x (β)
ΣΥΝΟΛΟ					635	
Μείον: α) Ενοίκια που καταβλήθηκαν για εκμίσθωση γεωργικής γης						636
β) Αξία καινούργιου πάγιου εξοπλισμού			637	x 25% ή 50% (άρθρο 43 ν. 2238/1994)		638
Άθροισμα μειώσεων (636 + 638)			639	Φορολογούμενο εισόδημα		642

(1) Βλέπετε σχετικές οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου καθώς και εγκυκλίους εφαρμογής των διατάξεων των αρθρ. 13 έως και 17 του ν. 3296/04.
(2) Συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα Νομικά Πρόσωπα με γεωργικά εισοδήματα.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΓ'. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ⁽¹⁾											
ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	α/α	Τοποθεσία τεχνικού έργου	Είδος έργου (δημόσιο, ιδιωτικό κλπ.)	Ακαθάριστα έσοδα από πιστοποιήσεις Δημοσίων τεχνικών έργων ή αξία εκτελεσθέντος ιδιωτικού έργου	Αξία υλικών		Συντ/στές καθαρού κέρδους	Καθαρά (τεκμαρτά) κέρδη			
					Εργολάβου	Εργοδότη					
	1.			609						613	
	2.			610						614	
	3.			611						615	
	4.			618						619	
		Διαφορά κερδών ⁽²⁾	617		ΣΥΝΟΛΟ	612				616	
ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	α/α	Α/Α εργολαβική ή συμβολαίου αγοράς ακινήτου και ονομαστώδη συμβολαιογράφου	Τοποθεσία οικοδομής	Αξία εργολαβική ή συμβολαίου αγοράς οικοπέδου	Ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις διαμερισμάτων κτλ. (Άρθρο 34, 35 καδδ. ν.2238/1994)		Συντ/στές καθαρού κέρδους	Καθαρά (τεκμαρτά) κέρδη			
					Εργολάβου	Εργοδότη					
	1.			682			685			688	
	2.			683			686			689	
	3.			692			694			696	
	4.			693			695			697	
		Διαφορά κερδών ⁽²⁾	691		ΣΥΝΟΛΟ	684	687			690	
ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΔ'. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ Παραγράφου 5 άρθρου 33 ν. 2238/1994 ⁽³⁾											
Ε. Δ. Χ. (ΤΑΞΙ) ⁽⁴⁾			Αριθμός Κυκλοφορίας	Ποσοστό συνιδιοκτησίας %	Καθαρά κέρδη (α)			Ποσό μείωσης λόγω έδρας - συνταξιοδότησης (β)	Υπόλοιπο Καθαρών Κερδών (γ) = (α) - (β)	Μηνιαίες απορρίψεις	Συνολικό Ελάχιστο Εισόδημα
α/α	Έδρα	Οδηγός Ιδιοκτήτης			Οδηγός Τρίτος	Εκμεταλεuτής Μη Ιδιοκτήτης					
	1.										
	2.										
	3.										
										ΣΥΝΟΛΟ	890
Λ. Δ. Χ. ενταγμένα σε ΚΤΕΛ ⁽⁴⁾			Αριθμός Κυκλοφορίας	Ποσοστό συνιδιοκτησίας %	Καθαρά κέρδη (α)			Ποσό μείωσης λόγω έδρας - συνταξιοδότησης (β)	Υπόλοιπο Καθαρών Κερδών (γ) = (α) - (β)	Μηνιαίες απορρίψεις	Συνολικό Ελάχιστο Εισόδημα
α/α	Έδρα	Οδηγός Ιδιοκτήτης			Οδηγός Τρίτος	Εκμεταλεuτής Μη Ιδιοκτήτης					
	1.										
	2.										
	3.										
										ΣΥΝΟΛΟ	897
Φ. Δ. Χ.			Αριθμός Κυκλοφορίας	Ωφέλιμο Φορτίο	Ποσοστό συνιδιοκτησίας %	Ποσά Φόρου (α)		Ποσό μείωσης λόγω έδρας (β)	Υπόλοιπο Ποσού Φόρου (γ) = (α) - (β)	Μηνιαίες απορρίψεις	Συνολικό ποσό καταβληθέντος Φόρου
α/α	Έδρα	Οδηγός Ιδιοκτήτης				Οδηγός Τρίτος					
	1.										
	2.										
	3.										
										ΣΥΝΟΛΟ	898
ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΕ'. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ Δ.Χ. ⁽⁵⁾											
α/α	Αριθμός Κυκλοφορίας	Μικτό φορτίο για τα φορτηγά	Είδος καυσίμου Β/Κ - Π/Κ - Υ/Γ	α/α	Αριθμός Κυκλοφορίας	Μικτό φορτίο για τα φορτηγά	Είδος καυσίμου Β/Κ - Π/Κ - Υ/Γ				
	1.			3.							
	2.			4.							
ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΣΤ'. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ Παρ. 6, 7 και 8 άρθρου 33 ν. 2238/94 (Ενοικιαζόμενα δωμάτια, διαμερίσματα - Κάμπινγκ-Λιανοπωλητές) ⁽²⁾											
ΔΗΜΟΣ-ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ			ΔΩΜΑΤΙΑ ΕΝΟΙΚΙΑΖΟΜΕΝΑ	Αριθμός	ΜΟΝΟΧΩΡΑ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	Αριθμός	ΔΙΧΩΡΑ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	Αριθμός	ΤΡΙΧΩΡΑ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	Αριθμός	ΠΡΟΣΔΕΥΣΗ
ΔΗΜΟΣ-ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΚΑΜΠΙΝΓΚ						ΘΕΣΕΙΣ ΣΚΗΝΩΝ-ΤΡΟΧ.-ΑΥΤ./ΤΩΝ			ΝΑΙ		
Πλανόδιος λιανοπωλητής		ΝΑΙ	Λιανοπωλητής σε κινητές λαϊκές αγορές		ΝΑΙ	Μείωση λόγω έδρας		ΝΑΙ			
663	Καταβληθέν ποσό		664	Αριθ. Δήλωσης		665	Ημερ. Υποβολής				
Σημειώσεις Φορολογούμενου :											

(1) Ο υποπίνακας "ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ" του πίνακα αυτού συμπληρώνεται από τους υπόχρεους για τα εισοδήματα από εκτέλεση τεχνικών έργων που έχουν αναλάβει μέχρι την 31/12/2006.
(2) Αναγράφεται το 40% της διαφοράς λογιστικών-τεκμαρτών κερδών στην περίπτωση τήρησης βιβλίων Γ κατηγορίας Κ.Β.Σ.
(3) Σε κάθε περίπτωση οι επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. (ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος) και τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. συμπληρώνουν αναλόγως τον πίνακα ΣΤ του εντύπου αυτού για πληροφοριακούς λόγους.
(4) Συμπληρώνεται από εκμεταλεuτές επιβατικών αυτοκινήτων Δ.Χ. (ΤΑΞΙ) και λεωφορείων Δ.Χ. ενταγμένων σε ΚΤΕΛ μόνο αν επιλέξουν να φορολογηθούν για τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος.
(5) Συμπληρώνεται από όλους τους εκμεταλεuτές αυτοκινήτων Δ.Χ. για πληροφοριακούς λόγους, ανεξαρτήτως του τρόπου φορολόγησής τους.
Υ.Ε.Ε.Α.Δ. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΑΦΜ

ΣΕΛ 4/4

Ποια στοιχεία πρέπει να εκδίδουν

Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα κατονομαζόμενο στο άρθρο 48§1 του νόμου 2238/1994, εκδίδουν Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) σε κάθε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους είτε δηλαδή προς ιδιώτες είτε προς επιτηδευματίες.

Όσον αφορά το χρόνο έκδοσης των εν λόγω Α.Π.Υ. από τους ως άνω ελεύθερους επαγγελματίες, επισημαίνεται ότι για τις υπηρεσίες που παρέχονται από την 1^η Ιανουαρίου 2011 και έπειτα, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 19 του νόμου 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α΄/23.4.2010) σύμφωνα με τις οποίες οι εν λόγω Α.Π.Υ. εκδίδονται με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, πλην της περίπτωσης είσπραξης των σχετικών αμοιβών τους από το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι οι παραπάνω επιτηδευματίες από 1.1.2003 παύουν να έχουν ειδική ένταξη στη Β΄ κατηγορία βιβλίων και εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων με βάση τα έσοδά τους και όχι κατώτερη της δεύτερης.

Άρθρο 13.Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Απόδειξεις παροχής υπηρεσιών.

Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε

ιδιώτη, η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης.

Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διάρκειας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του.

Ειδικά, για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαρακτές, το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος της κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημία ». Με τη νέα διάταξη μεταβλήθηκε ο χρόνος απόκτησης και φορολογίας του εισοδήματος από ελεύθερο επάγγελμα. **Ως τέτοιος ορίζεται πλέον ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία και όχι ο χρόνος είσπραξης της αμοιβής, που ίσχυε με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.** Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσίας διάρκειας, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε.

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ

Με τον τρόπο αυτό επέρχεται φορολογική εξομοίωση ως προς το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος με αυτό που προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών και θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Επισημαίνεται ότι, **η παρακράτηση του φόρου** στο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θα εξακολουθήσει να γίνεται κατά την καταβολή (μετρητά, επιταγή, συναλλαγματική) της αμοιβής και θα συμψηφίζεται κατά τη χρήση αυτή, ανεξάρτητα από τη χρήση φορολόγησης του εισοδήματος. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που παρέχουν υπηρεσίες προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ),

χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τις υπηρεσίες προς τα πρόσωπα αυτά, εξακολουθεί να θεωρείται ο χρόνοςείσπραξης της αμοιβής.

Ειδικά για τους δικηγόρους, λόγω των ειδικών περιπτώσεων του εισοδήματος που αποκτούν (συμβουλευτική δικηγορία, διεκδικητική κ.λπ.) εκδόθηκε νέα εγκύκλιος ΠΟΛ.1208/29/12/2010 (μετά την ΠΟΛ.1135/4.10.2010) με τις σχετικές διευκρινίσεις για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις εισοδήματος.

Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών όταν οι αμοιβές αυτές ξεπερνούν το όριο των 300,00€. Άρθρο 58. Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών.

1. Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέριου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών. Επίσης, οι υπόχρεοι του προηγούμενου εδαφίου, όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το π.δ. 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών, οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό αυτής.

Ειδικά για τις παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας που καταβάλλονται από τους εκμεταλλευτές επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, ο παραπάνω συντελεστής περιορίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%). **Εξαιρούνται** της παρακράτησης φόρου εισοδήματος όσοι αποκτούν εισόδημα από τη διανομή διαφημιστικών εντύπων το οποίο δεν υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ ετησίως.

Εξαιρούνται από την παρακράτηση οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορες τους. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 εφαρμόζονται ανάλογα.

Με την παράγραφο 11 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010, τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Ε. Μετά την τροποποίηση αυτή, η παρακράτηση του φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, θα γίνεται από τις δημόσιες υπηρεσίες, τους Ο.Τ.Α., τα Ν.Π.Δ.Δ., κοινωφελή ιδρύματα, δημόσιες επιχειρήσεις, επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα, συλλόγους και επιχειρήσεις γενικά **όταν η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια ευρώ (300). Για το όριο των τριακοσίων ευρώ (300) λαμβάνεται υπόψη, η αξία του εισοδήματος κατά συναλλαγή, με βάση το προβλεπόμενο στοιχείο που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο ΦΠΑ.** Επίσης, το όριο των τριακοσίων ευρώ ανά συναλλαγή, συνδέεται με την αξία της πράξης ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως προκύπτει από την τυχόν υπογραφείσα σύμβαση ή οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο στοιχείο (Υπουργικές αποφάσεις περί ελαχίστων αμοιβών κλπ.) και όχι με την τμηματική εξόφληση της συναλλαγής.

Με τις νέες διατάξεις η υποχρέωση που υπάρχει για υποβολή οριστικής δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών από τους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου επί του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες που διενεργείται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, **επεκτείνεται και στους υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου επί των αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και επί του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που διενεργείται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58 και 55 του Κ.Φ.Ε., αντίστοιχα.** Πιο συγκεκριμένα:

- Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου αυτής της παραγράφου ορίζεται και πάλι η υποχρέωση υποβολής οριστικής δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για όσους υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, χωρίς να επέρχεται καμία μεταβολή σε αυτά που ισχύουν σήμερα.
- Με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της ίδιας παραγράφου ορίζεται ότι, όλοι όσοι είναι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58, δηλαδή οι δημόσιες υπηρεσίες, οι οργανισμοί τοπικής

αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κοινωφελή ιδρύματα, οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα ή οι πιστωτικοί οργανισμοί, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι σύλλογοι γενικά και οι ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Απριλίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση της έδρας ή της κατοικίας κάθε δικαιούχου, κατά περίπτωση, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε.

- Με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της αυτής παραγράφου ορίζεται ότι, όλοι όσοι είναι υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 55, δηλαδή οι δημόσιες υπηρεσίες, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κοινωφελή ιδρύματα, οι οργανισμοί και οι επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, οι δημόσιες επιχειρήσεις, οι τράπεζες και τα πιστωτικά ιδρύματα ή οι πιστωτικοί οργανισμοί, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους, οι σύλλογοι γενικά και οι ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και οι επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαΐου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση της έδρας ή της κατοικίας κάθε δικαιούχου, κατά περίπτωση, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις καθώς το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για κάθε δικαιούχο.
- Με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου αυτής της παραγράφου ορίζεται ότι, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των πιο πάνω οριστικών δηλώσεων, ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα. **Η υποβολή των πιο πάνω οριστικών δηλώσεων**

για αμοιβές από ελευθέρια επαγγέλματα, θα γίνεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου στον δικτυακό τόπο της Γ.Γ.Π.Σ., κατ' ανάλογη υποβολή και των οριστικών δηλώσεων απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.), οι οποίες ήδη από το οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005) υποβάλλονται ηλεκτρονικά, σύμφωνα με όσα ορίζονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδεται κάθε χρόνο.

Αν πρόκειται για εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, ο υπόχρεος χορηγεί μία μόνο βεβαίωση σε κάθε δικαιούχο στην οποία αναγράφει το σύνολο των αμοιβών. Τα πλήρη στοιχεία που περιλαμβάνονται στις βεβαιώσεις αποδοχών, υποβάλλονται στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, μαζί με την ετήσια οριστική δήλωση μισθωτών υπηρεσιών, οριστική δήλωση ελευθέρων επαγγελματιών, καθώς και οριστική δήλωση από εμπορικές επιχειρήσεις κατά περίπτωση. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται κατηγορίες υπόχρεων, για τους οποίους οι πιο πάνω πληροφορίες υποβάλλονται στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών ή σε μαγνητικά μέσα κατά περίπτωση. Τονίζεται ότι, η υποχρέωση υποβολής οριστικών δηλώσεων φόρου μισθωτών υπηρεσιών, αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα επιχειρήσεις, δεν υφίσταται για τις δημόσιες υπηρεσίες χωρίς ίδια διαχείριση, οι οποίες υποχρεούνται να υποβάλλουν μόνο τα πλήρη στοιχεία που προβλέπονται στις βεβαιώσεις αποδοχών ή αμοιβών του άρθρου 83 του Κ.Φ.Ε., καθόσον αυτές δεν αποδίδουν τους παρακρατούμενους φόρους με προσωρινές δηλώσεις και συνεπώς δεν είναι υπόχρεες σε υποβολή οριστικών δηλώσεων.

Παράδειγμα 1^ο. Λογιστής αναλαμβάνει για λογαριασμό εταιρείας την 1η Μαρτίου του 2010 τη σύνταξη και υποβολή των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 (συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων) του ημερολογιακού έτους 2009, αντί του ποσού των 80 ευρώ, και τις υποβάλλει στις 25.6.2010. Εισπράττει τη συμφωνηθείσα αμοιβή στις 30.3.2011, οπότε εκδίδει και τη σχετική Α.Π.Υ., δεδομένου ότι πρόκειται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από ελεύθερο επαγγελματία πριν την έναρξη των εν λόγω διατάξεων (1.1.2011).

Στο ίδιο ως άνω παράδειγμα εάν ο Λογιστής αναλάβει από την ίδια

ημερομηνία και την τήρηση βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας αντί του ποσού των 300€ ανά τρίμηνο, τότε για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες από 1.1.2011 (τήρηση βιβλίων και στοιχείων) εκδίδει τη σχετική Α.Π.Υ. τουλάχιστον μέχρι το τέλος κάθε τριμήνου, ανεξαρτήτως εάν εισπράξει ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή, (δεν αποκλείεται να εκδοθεί και σε προγενέστερο χρόνο, εφόσον η υπηρεσία είναι βεβαία και εκκαθαρισμένη), ενώ για το διάστημα από 1.3.2010 έως 31.12.2010 και για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες μέσα σε αυτό το διάστημα, θα εκδώσει τη σχετική Α.Π.Υ. με την είσπραξη της αμοιβής, ανεξαρτήτως του πότε θα πραγματοποιηθεί αυτή.

Παράδειγμα 2^ο. Οδοντίατρος αναλαμβάνει την απονεύρωση δύο δοντιών σε ασθενή του. Ο πελάτης πραγματοποιεί τρεις επισκέψεις και στην τελευταία επίσκεψη ολοκληρώνεται η απονεύρωση άρα και οι προσφερόμενες υπηρεσίες. Η Α.Π.Υ. εκδίδεται στη τελευταία (τρίτη) επίσκεψη. Εάν η τελευταία αυτή επίσκεψη είναι στο επόμενο έτος (διαχειριστική περίοδος) η Α.Π.Υ. θα εκδοθεί τότε, δεδομένου ότι στις 31 Δεκεμβρίου δεν έχει ολοκληρωθεί η προσφερόμενη υπηρεσία αλλά ούτε και μέρος αυτής.

Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.

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

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

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

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

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

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

α) Τριάντα οκτώ τοις εκατό (38%) για μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων.

Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα) Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων.

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

γγ) Μελέτες φοροτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου.

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

αα) Χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες.

ββ) Πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες.

γγ) Μελέτες συγκοινωνιακών έργων (οδών, σιδηροδρομικών γραμμών,

μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές).

δδ) Μελέτες υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων).

εε) Μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας.

στστ) Μελέτες λιμενικών έργων.

ζζ) Μελέτες γεωργικές (γεωργοοικονομικές - γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων).

ηη) Μελέτες αλιευτικές.

γ) Είκοσι έξι τις εκατό (26%) για μελέτη - επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα) Μελέτες μηχανολογικές - ηλεκτρολογικές - ηλεκτρονικές.

ββ) Μελέτες οικονομικές.

γγ) Μελέτες κοινωνικές.

δδ) Μελέτες μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, εναέριων).

εε) Ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές).

στστ) Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός - σχεδιασμός - λειτουργία).

ζζ) Χημικές μελέτες και έρευνες.

ηη) Χημικοτεχνικές μελέτες.

θθ) Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες.

ιι) Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεωφυσικές).

ιαια) Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες.

ιβιβ) Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες.

ιγγ) Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνική διευθέτηση ορεινών λεκανών χειμάρρων, αναδασώσεων, δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων).

ιδιδ) Στατικές μελέτες (μελέτες φερουσών κατασκευών κτιρίων και μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων).

δ) Δεκαεπτά τοις εκατό (17%) για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας (γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές, χαρτογραφικές, κτηματογραφικές και τοπογραφικές).

ε) Εξήντα τοις εκατό (60%) για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από την προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία με

τη χρησιμοποίηση της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυιών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα. Στο κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα προστίθενται τα ποσά των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του επόμενου άρθρου.

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

6. Οι διατάξεις των υποπεριπτώσεων ii και iαια' της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν και για τις αμοιβές των γεωλόγων μελετητών (Άρθρο 50).

Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος.

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

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

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

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

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

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

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

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

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

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

1.3.3 Εξωλογιστικός & Λογιστικός προσδιορισμού εισοδήματος

Εξωλογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος. Είναι αναγκαία να γίνει η διάκριση μεταξύ λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, και ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που είναι αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

➤ Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος:

Το καθαρό εισόδημα που τηρούν βιβλία κα στοιχεία ή τηρούν ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικός με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστής καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

- i. οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- ii. Η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης
- iii. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος
- iv. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί χωρίς χρέωση και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα παραπάνω ποσά προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

Για κάθε κατηγορία επιχείρησης προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του υπουργείου οικονομικών που δημοσιεύονται στην εφημερίδα κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα **3/5** του

συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το υπουργείο εμπορίου όταν το υπουργείο εμπορίου, αντί για συντελεστή μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του υπουργείου εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά **40%**. Επίσης κατά **40%** προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

- Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών
- Σε παραβάσεις παραπάνω από μία μέσα στην ίδια χρήση, της έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε
- Στη διαφύλαξη ή η επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο βιβλίων και στοιχείων
- Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το **5%** της δηλωθείσας και σε ποσό τα **2.950€**, και ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα

προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

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

Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό **5%** επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παρ. 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παρ. 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.

Κατ' εξαίρεση, για τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων και με την προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης ύψους αγορών, εφόσον περιέχονται στον ειδικό πίνακα που αναφέρεται στο επόμενο εδάφιο, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων. Οι συντελεστές καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται στις αγορές περιέχονται σε ειδικό πίνακα, που καταρτίζεται με αποφάσεις του υπουργού οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως.

Κατά την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν τους μοναδικούς συντελεστές στις αγορές:

- i.** Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους.
- ii.** Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων λόγω ύψους αγορών, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα τιμολόγια αγορών.
- iii.** Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση: **α)** από την πρώτη κατηγορία στην τρίτη κατηγορία, οι αγορές της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων μειώνονται κατά την αξία τους, που εμφανίζεται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων, **β)** από τη δεύτερη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο, στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσαυξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που αποδεδειγμένα δεν διατέθηκαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους, στις οποίες τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας, **γ)** από την τρίτη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο, στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσαυξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζονται στην τελευταία απογραφή λήξης.

Το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 31, σε περίπτωση τεκμαρτού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη, εάν, πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτού, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο, προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

Περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού του κέρδους:

Περίπτωση 1: Η επιχείρηση X πουλάει εμπορεύματα κάτω του κόστους όπου και αποδεικνύεται εικονικότητα των συναλλαγών, καθώς και η αγορά εμπορευμάτων και πρώτων υλών με εικονικές τιμές. Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, σημειώνουν ότι, μόνον η πώληση των εμπορευμάτων κάτω του κόστους δεν καθιστά τα βιβλία ανακριβή ή ανεπαρκή. Στη συγκεκριμένη, όμως, περίπτωση αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών. Ως εκ τούτου τα γεγονότα αυτά οδηγούν στην απόρριψη των βιβλίων και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

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

Περίπτωση 3: Η συναγωγή συμπεράσματος, εάν είναι εφικτός ή ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός, δεν πρέπει να είναι προϊόν αυθαίρετης κρίσης, υπό την έννοια ότι, συντρέχουν απλώς πλημμέλειες στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης χωρίς την περαιτέρω ειδική αξιολόγηση αυτών από τη φορολογούσα αρχή. Αυτό σημαίνει, ότι η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν οδηγεί απαραίτητα κατά νόμο στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, χωρίς αιτιολογημένη κρίση και αξιολόγηση των πλημμελειών αυτών από τη φορολογική αρχή.

Περίπτωση 4: Κατά την έκδοση δελτίων αποστολής στο συγκεκριμένο παράδειγμα, δεν αναγράφεται το είδος, η ποσότητα και η ποιότητα των πωληθέντων εμπορευμάτων, παρά τις απαιτήσεις καταγραφής τους που θέτει ο Κ.Β.Σ. Άλλωστε, η έκδοση δελτίων αποστολής εξυπηρετεί και τις αποστολές εμπορευμάτων από το κεντρικό προς τα υποκαταστήματα, στα οποία διενεργούνται συναλλαγές. Στην περίπτωση αυτή, οι ελλείψεις αυτές συνιστούν ανεπάρκεια των βιβλίων, δεδομένου ότι, είναι η παρακολούθηση της διακίνησης των εμπορευμάτων χωρίς τη συσχέτιση με το δελτίο αποστολής και τα τιμολόγια.

Περίπτωση 5: Σε περίπτωση που μια επιχείρηση έχει διαφορετικούς κλάδους και τηρεί κοινά βιβλία και δικαιολογητικά και για τους δύο κλάδους, παραδεκτός

ασκείται εξωλογιστικός προσδιορισμός και για τους δύο κλάδους έστω και αν οι πλημμέλειες αφορούν μόνο τον ένα κλάδο, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν είναι εφικτός ο διαχωρισμός των δαπανών, με τις όποιες δαπάνες βαρύνεται ο κάθε ένας από τους δύο κλάδους της επιχείρησης. Κλείνοντας θα θέλαμε να αναφέρουμε ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι τρόπος υπολογισμού και όχι κύρωση. Έτσι μπορεί να λάβει θέση ανεξάρτητα υπαιτιότητας, εφόσον τα βιβλία δεν προσφέρονται σε ελεγκτικές επαληθεύσεις.

➤ Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος:

I. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, των παρακάτω

- ★ Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου.
- ★ Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.
- ★ 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, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό, καθώς και το ταμείο αρχαιολογικών πόρων. Η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις, οι οποίες παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά, προς το κοινωφελές ίδρυμα με την επωνυμία «τράπεζα τροφίμων - ίδρυμα για την καταπολέμηση της πείνας».

- ★ Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατούπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβάντων. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβεί για καθέναν από τους ασφαλιζόμενους τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ.

Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.

1. Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι 25% των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών.

2. 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, ασφάλειας κ.λπ.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό 10% επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό 10% επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν

προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

3. Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων, πιστώσεων, γενικά της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Ειδικά οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων που καταβάλλονται ή πιστώνονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις εκπίπτουν με την προϋπόθεση ότι η σχέση των δανείων ή πιστώσεων αυτών προς τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης δεν υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο την αναλογία 3:1. Οι δεδουλευμένοι τόκοι που αναλογούν στο υπερβάλλον της ως άνω αναλογίας ποσό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Τα δύο προηγούμενα εδάφια έχουν εφαρμογή και όταν οι τόκοι καταβάλλονται ή πιστώνονται σε εγγυήτρια συνδεδεμένη επιχείρηση λόγω μη εξόφλησης δανείου που είχε ληφθεί από μη συνδεδεμένη επιχείρηση ή τράπεζα. Εξαιρούνται της εφαρμογής Ανώνυμες Εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικού τίτλους.

4. 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

της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

5. 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 της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης είτε οποιονδήποτε άλλο ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων. Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά.

Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση.

6. Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και των αποθεματικών για την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.
7. Της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτηρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

8. Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (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 και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.
9. 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.
10. Των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του υπουργού βιομηχανίας, ενέργειας και τεχνολογίας.

Όταν οι δαπάνες υπερβαίνουν μέσα στη χρήση το μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν τις δύο προηγούμενες χρήσεις,

αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, επιπλέον ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση.

Στην περίπτωση αυτή, για τη μεταφορά της ζημίας, έχουν εφαρμογή για το υπόλοιπο ζημιών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του πιο πάνω ποσοστού. Προϋπόθεση εφαρμογής είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησης των πιο πάνω δαπανών από το υπουργείο ανάπτυξης. Για το σκοπό αυτόν, η αρμόδια υπηρεσία του υπουργείου αυτού υποχρεούται να χορηγεί βεβαίωση στην οποία θα αναφέρεται το είδος των δαπανών και ο χρόνος πραγματοποίησής τους.

11. Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

12. Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους.

Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση.

Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

13. Των ποσών των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος.

14. Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεών του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης. Εξαιρούνται τα μισθώματα που

καταβάλλονται για ακίνητα κατά μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου

15. Των ζημιών που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.
16. Των εξόδων για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου. Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν εφόσον και στο βαθμό που η πραγματοποίησή τους συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος για την επιχείρηση. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης ι' εφαρμόζονται ανάλογα.
17. Των ποσών για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (software) που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης για την τηλεργασία.
18. Των ποσών που καταβάλλουν εφάπαξ ή περιοδικά οι επιχειρήσεις σε άγαμα τέκνα του προσωπικού τους και μέχρι τη συμπλήρωση του εικοστού πέμπτου 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. Το πιο πάνω εκπιπτόμενο ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει, ανά ημερολογιακό έτος τις 3000 ευρώ για κάθε δικαιούχο - τέκνο.
19. Των παροχών σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) ή άλλους αρμόδιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων καθώς και των σχετικών με αυτές δαπανών που πραγματοποιούνται.
20. 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. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του

οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι 20€ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

- 21.** 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.
- 22.** Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση, ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45.
- 23.** Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.
- 24.** Των χρηματικών βραβείων που καταβάλλει επιχείρηση σε εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε εργαζόμενο.
- 25.** 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.
- 26.** Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

- 27.** 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. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.
- 28.** Του ανταποδοτικού τέλους που καταβάλλει επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 2939/2001 (ΦΕΚ Α΄ 179) κατά το χρόνο καταβολής.
- 29.** 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. Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.
- 30.** Των παροχών σε χρήμα ή σε είδος της επιχείρησης προς εργαζομένους της για επιβράβευση της απόδοσής τους και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.
- 31.** Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
- 32.** 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.

II. Στις επιχειρήσεις των πιο κάτω(β, γ, δ, στ) αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες, λόγω της

φύσεώς τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, υπολογιζόμενη στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 1% και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 0,5%. Για τις επιχειρήσεις των πιο κάτω (Α.Ε.) η ως άνω έκπτωση υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα: Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.201.027 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 2% πάνω 2.201.027 ευρώ και μέχρι 8.804.109 ευρώ ποσοστό έκπτωσης 1% και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ποσοστό έκπτωσης 0,5%. Ως ακαθάριστα έσοδα, επί των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, λαμβάνονται τα εξής:

α) Για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων.

β) Για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή, στα ακαθάριστα έσοδά τους από τις υπηρεσίες και εργασίες αυτές, από τις οποίες εισάγεται συνάλλαγμα.

γ) Για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθήμερων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.

δ) Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας - τηλεόρασης, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα.

ε) Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κατασκηνωτικά κέντρα, τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδά τους, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

στ) Για τα γραφεία γενικού τουρισμού, τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

III. Επί μικτών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα, η ζημία που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια της έκπτωσης, που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτής από άλλες πηγές. Η ζημία αυτή μεταφέρεται για

συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες πέντε συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Σε περίπτωση αδυναμίας λογιστικού διαχωρισμού των καθαρών κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, τα κέρδη αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των καθαρών κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

- IV.** Σε εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς κτηνοτροφικά, οπωροκηπευτικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα καθώς και οίκους εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, χειροτεχνικά, γεωργικά, και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, αναγνωρίζεται χωρίς δικαιολογητικά έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, που υπολογίζεται σε ποσοστό 5% στο ποσό της προμήθειας που παίρνουν.
- V.** Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, οι οποίες ενεργούν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία πρώτων υλών που εισάγονται από την αλλοδαπή και επανεξάγονται με τη μορφή ετοιμών ή ημιέτοιμων προϊόντων, αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς δικαιολογητικά, ποσοστού 5% στο ποσό των ακαθάριστων εσόδων τους, τα οποία προέρχονται από την αμοιβή που παίρνουν για τις υπηρεσίες αυτές.
- VI.** Η ζημία των επιχειρήσεων που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα κέρδη από τη συμμετοχή της σε άλλες επιχειρήσεις ή με τα εισοδήματα από άλλες πηγές. Η ζημία αυτή μπορεί να μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πιο πάνω κλάδων της επιχείρησης 5 επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και σε αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση

τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας Κ.Β.Σ. Στην περίπτωση των μικτών επιχειρήσεων, ο συμψηφισμός ενεργείται με τα κέρδη των κλάδων αυτών. Αν υπάρχει αδυναμία λογιστικού διαχωρισμού των κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε κλάδο.

VII. Για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

VIII. Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαία κεφάλαια.

- IX.** Αποζημιώσεις καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στον δικαιούχο. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν προκειμένου για αποζημιώσεις που καταβάλλονται ή πιστώνονται από ασφαλιστικές εταιρίες.
- X.** Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, προκειμένου να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη για τη φορολογία του εισοδήματος, αν δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τη διάταξη αυτής της παραγράφου ή δηλώνουν ανακριβή στοιχεία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο.
- XI.** Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετησίων αποδοχών του.
- XII.** Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν 1665/1986 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

XIII. Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των εταιριών επιτρέπεται να ενεργείται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεών τους, έκπτωση έως και 2% επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στην οικεία διαχειριστικά χρήση. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε δεν προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι 25% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Πέραν της πρόβλεψης αυτής, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

XIV. Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλει αυτή σε εξωχώρια εταιρία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Από την εφαρμογή της διάταξης αυτής εξαιρούνται δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων.

XV. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

XVI. Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της ή σε τρίτους, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας

ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

XVII. Αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν η παροχή ή η λήψη αυτής συνιστά ποινικό αδίκημα ακόμα και αν η καταβολή αυτών πραγματοποιείται στο εξωτερικό.

XVIII. Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της.

XIX. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

XX. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα καταχώρισης ορισμένων δαπανών του άρθρου αυτού στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

XXI. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση.

Για οποιαδήποτε προσθήκη ή αφαίρεση περίπτωσης από τον κατάλογο αυτόν, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση ή η επαγγελματική ένωση στην οποία ανήκει ή η ελεγκτική υπηρεσία δικαιούται να υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος υπηρεσία του υπουργείου οικονομίας και οικονομικών αίτηση, εντός δύο μηνών από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής, προκειμένου να εξετασθεί η συγκεκριμένη περίπτωση από ειδική γνωμοδοτική επιτροπή η οποία συνιστάται για το σκοπό αυτόν στο πιο πάνω υπουργείο. μέχρι την 30ή Ιουνίου 2005 εκδίδεται νέα απόφαση του υπουργού οικονομίας και οικονομικών με την οποία επιφέρονται οι μεταβολές για τις οποίες γνωμοδότησε, σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιτροπή,

κατόπιν της άνω αίτησης ή εισήγησης της υπηρεσίας ή και αυτεπαγγέλτως. Η αναγνώριση των τυχόν επιπλέον αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών είναι δεσμευτική και για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, εφόσον είναι εκκρεμείς. Τυχόν αφαίρεση αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική χρήση. Με την ίδια διαδικασία θα ορίζονται κάθε χρόνο οι μεταβολές στις περιπτώσεις δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Η επιτροπή της παραγράφου αυτής αποτελείται από έναν σύμβουλο ή πρόεδρο του νομικού συμβουλίου του κράτους, τους προϊσταμένους των διευθύνσεων φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου, έναν εκπρόσωπο της ένωσης επιμελητηρίων Ελλάδος, καθώς και έναν καθηγητή ανώτατου εκπαιδευτικού ιδρύματος συναφούς αντικειμένου. ο πρόεδρος, τα μέλη και ο γραμματέας αυτής ως και οι αναπληρωτές αυτών, ο τρόπος λειτουργίας και λήψης απόφασης, καθώς και λοιπές λεπτομέρειες ορίζονται με απόφαση του υπουργού οικονομίας και οικονομικών.

Επίσης και για τις δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αποφαινεται η επιτροπή της παραγράφου αυτής και περιλαμβάνονται σε ιδιαίτερη απόφαση του υπουργού οικονομίας και οικονομικών, που εκδίδεται κάθε χρόνο, σύμφωνα με τη διαδικασία που ακολουθείται και για τις δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Κεφάλαιο 2 : Λειτουργία και φορολογία επιχειρήσεων

2.1 Σύσταση μιας επιχείρησης από φορολογική πλευρά

Για τη σύσταση μιας επιχείρησης, η οποία δεν είναι εύκολη υπόθεση, απαιτείται η επιλογή της νομικής μορφής και του τύπου που την περιβάλλει. Ανάλογα με τις οικονομικές δυνάμεις των φυσικών προσώπων που την ιδρύουν. Με τον όρο σύσταση δηλώνεται η ίδρυση, η συγκρότηση και ο σχηματισμός της επιχείρησης, όπου θα προκύψει ως αποτέλεσμα η μορφή αυτής. Με τα περιστατικά αυτά δηλώνεται η πρόθεση, η αποδοχή και η έγκριση του αποτελέσματος της δημιουργίας, μιας οποιασδήποτε επιχειρηματικής μονάδας.

Κατά το στάδιο της σύστασης της επιχείρησης, όπου δεν μπορούμε να αναζητήσουμε τα κέρδη, αλλά αντίθετα τις δαπάνες, οι οποίες είναι άμεσες, εξατομικεύονται και επιβαρύνουν τον φορέα ή τους φορείς της επιχείρησης.

2.2. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων ~ φορολογικά κίνητρα ~αναπτυξιακοί νόμοι

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

Συγκέντρωση κεφαλαίου θεωρούνται και τα δάνεια που συνάπτονται εφόσον :

- Όταν το δάνειο συνάπτεται με εταίρο, με σύζυγο ή με τέκνο του εταίρου με την προϋπόθεση, ότι το δάνειο αυτό έχει το αυτό αποτέλεσμα που έχει και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου.

- Όταν το δάνειο που έχει συναφθεί με τρίτο πρόσωπο, εγγυήθηκε κάποιος εταίρος και εφ' όσον το δάνειο αυτό εξομοιώνεται με αύξηση του κεφαλαίου
- Ο δανειστής έχει δικαίωμα σε ποσοστό στα εταιρικά κέρδη.

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

Επίσης άλλος ένας παράγοντας που επηρεάζει την ίδρυση μιας επιχείρησης είναι τα φορολογικά κίνητρα. Ένα κίνητρο σύστασης νέας επιχείρησης είναι οι κοινοτικές ενισχύσεις οι οποίες χρησιμοποιούν τη φορολογική τεχνική των απαλλαγών, εξαιρέσεων ή μειώσεων των φόρων για την πραγματοποίηση των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στον επιχειρησιακό τομέα.

2.3 Ειδικές περιπτώσεις φορολογίας διαφόρων επιχειρήσεων (αφανής εταιρεία)

Σύμφωνα με τα παραπάνω, από φορολογική πλευρά και σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου 2238/1994 οι συμμετοχικές ή η αφανείς εταιρείας είναι υποκείμενα φόρου. Σύμφωνα με τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος ως εισόδημα της αφανής εταιρείας ορίζεται το εισόδημα που αποκτήθηκε από τον εμφανή εταίρο. Μάλιστα ο κώδικας ορίζει ότι συντελεστής φορολόγησης των συμμετοχικών εταιρειών είναι το 25%. Με διαφορετικά λόγια επί αφανούς εταιρείας δεν φορολογούνται όλοι οι εταίροι, αλλά ο εμφανής.

Πέρα από το θέμα για το πότε εμπίπτει στη φορολογία ο εμφανής εταίρος, υπάρχει και το θέμα διακρίβωσης της φορολογητέας ύλης. Για το λόγο αυτό ερευνάται η παρακολούθηση των οικονομικών πράξεων στα τηρούμενα από τον εμφανή ή τους εμφανείς εταίρους βιβλία, όπως επίσης και η εξέταση των σχέσεων που απορρέουν από αυτές. Είναι λοιπόν κατανοητό ότι υπάρχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον η μέθοδος του τελικού μερισμού, γιατί το τελικό αποτέλεσμα από τις συμμετοχικές

εργασίες εξευρίσκεται στο τέλος ή κατά το χρόνο του τελικού διακανονισμού.

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

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

2.4 Η επιχείρηση ως φορολογικό υποκείμενο

Σε φόρο υπόκεινται:

- α)** οι ημεδαπές Α.Ε.,
- β)** οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα,
- γ)** οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους,
- δ)** οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων,
- ε)** οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Επίσης, στο φόρο υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται τα κάθε είδους ιδρύματα.

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

2.5 Εκπεστέες δαπάνες και μη

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

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα οι φόροι, τέλη κλπ. που βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή έστω βεβαιώθηκαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο έστω και αν ακόμα αφορούν προγενέστερα έτη. Εκπιπόμενοι όμως, φόροι δεν είναι όλοι. Είναι καταρχήν, ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο οποίος εκπίπτεται διότι αποτελεί δαπάνη. Οι δασμοί και οι φόροι κατά την εισαγωγή επίσης εκπίπτουν, όπως επίσης εκπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου. Οι φόροι που δεν καλύπτονται από τις περιπτώσεις της εκπεστέας δαπάνης είναι:

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

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

Ειδικά θέματα εκπεστέων δαπανών:

- Αναγνωρίζονται ως εκπεστέες δαπάνες και οι ακόλουθες:
- Η δωρεά χρηματικών ποσών που καταβάλλονται σε κοινωφελή ιδρύματα.
- Δαπάνες που υπάγονται στο τέλος διαφημίσεων Ο.Τ.Α.

- Δαπάνες ομαδικών ασφαλιστρών και δαπάνες επισφαλών απαιτήσεων.
- Δαπάνες που καταβάλλονται στην αλλοδαπή.
- Δαπάνες περί μισθοδοσίας και αποζημιώσεων

2.6 Προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων μιας επιχείρησης

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

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

Ειδικότερα, για τις επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν βιβλία και στοιχεία Α΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα υπολογίζονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών χωρίς Φ.Π.Α., τα οποία αγοράστηκαν μέσα στην χρήση, ή πρόκειται για το κόστος των έτοιμων ενδυμάτων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στη ίδια χρήση. Αν υποθέσουμε ότι η εξεταζόμενη επιχείρηση έχει περισσότερους από έναν κλάδους, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα σύνολο των εσόδων από την όλη επιχειρηματική δραστηριότητα. Σε περίπτωση που μια επιχείρηση έχει έσοδα και από άλλες πηγές όπως κινητές αξίες, ακίνητα, κλπ., τα έσοδα αυτά θα προστεθούν στα καθαρά κέρδη με βάση τη λειτουργία της αρχής «περί του ενιαίου της φορολογίας».

Με βάση τα προλεχθέντα, είναι σαφές ότι ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνεται το καθαρό προϊόν από την πώληση εμπορευμάτων ή από παροχή υπηρεσιών, αφαιρούμενων των τυχόν εκπτώσεων που χορηγήθηκαν στους αγοραστές ή των

εμπορευμάτων που τυχόν έχουν επιστραφεί σε σχέση με την αξία των επιστρεφόμενων.

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

2.7 Επιχειρηματικές δραστηριότητες στα πλαίσια φορολογικής διαδικασίας

2.7.1 Φορολογική διαδικασία και επιχειρηματικό κέρδος

Πριν από κάθε ειδικότερη ανάπτυξη για τη φορολογική μεταχείριση του επιχειρηματικού κέρδους, επιβάλλεται να αναφέρουμε μια γενική θεώρηση της φορολογικής διαδικασίας, έτσι ώστε να βεβαιωθεί ο φόρος διαμέσου της δήλωσης του υπόχρεου νομικού προσώπου.

Την φορολογική διαδικασία την απαρτίζουν οι κανόνες εκείνοι οι οποίοι αναφέρονται στην έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων, με τις οποίες καταλογίζεται ο φόρος και έτσι προσδιορίζεται η φύση και η έκταση της φορολογικής ενοχής ή επιβάλλεται ανάλογη φορολογική διοικητική κύρωση. Η φορολογική διαδικασία πριν φτάσουμε στην καταλογιστική πράξη του φόρου περιλαμβάνει πολλές συνιστώσες: όπως για παράδειγμα τη διοικητική ελεγκτική διαδικασία, η οποία είτε προηγείται είτε επακολουθεί της καταβολής του φόρου, την εκτίμηση της φορολογητέας ύλης κλπ.

Η προσωποποίηση του φορολογικού νόμου στη συγκεκριμένη περίπτωση της φορολογικής μεταχείρισης του επιχειρηματικού κέρδους γίνεται διαμέσου της δήλωσης του υπόχρεου νομικού προσώπου, όπου προσδιορίζει και τη φορολογητέα ύλη. Στη συνέχεια υπολογίζεται ο φόρος σε συνάρτηση με τη δήλωση αυτή. Έτσι τίθεται σε κίνηση το τμήμα εκείνο της διαδικασίας που καλείται βεβαίωση φόρου και επακολουθεί η είσπραξη του φόρου όπου είναι και η τελευταία πράξη.

Οι αμφισβητήσεις που προβάλλουν γύρω από το επιχειρηματικό εισόδημα και επιλύονται δικαστικά, δείχνουν προς τα έξω μια ιδιαίτερη δυναμική που κυριαρχεί στο φορολογικό δίκαιο. Έτσι επειδή το κέρδος υπάρχει σε κάθε οικονομική

δραστηριότητα, όπου ο επιχειρηματίας επιδιώκει την επίτευξη του μεγαλύτερου δυνατού αποτελέσματος, ο φορολογικός νόμος δεν δογματίζει πάνω στην έννοια του κέρδους και διευρύνοντας τη βάση της, συμπεριλαμβάνει και τις ωφέλειες από εκχώρηση δικαιωμάτων (αέρας, επωνυμία σήματα κ.τ.λ.) ως και ωφελήματα από μεμονωμένες ή συμπτωματικές πράξεις πωλήσεις οικοπέδων και υπεραξίες.

Πιο συγκεκριμένα το κέρδος είναι ένα έσοδο της χρήσης στην οποία και αναφέρεται. Άρα μέσα στην αναζήτηση της φορολογητέας ύλης, θεωρείτε κατά κανόνα και κάθε απαίτηση, η οποία κατέστη απαιτητή, κατά τη διάρκεια της χρήσης αυτής, έστω και αν δεν εισπράχθηκε. Το παράδειγμα αυτό μας δείχνει την πολυπλοκότητα της φορολογητέας ύλης αλλά και τον καθορισμό της, που σε μία επιχείρηση εποπτεύονται οι πράξεις συναλλαγής, παραγωγής και είσπραξης μέσα σε κάθε διαχειριστική χρήση. Η διαχειριστική χρήση ενδιαφέρει και η φορολογία, διότι είναι μια τομή του χρόνου μέσα στην οποία φορολογείται το αποτέλεσμα της επιχείρησης, κατά τη λήξη του χρονικού αυτού σημείου (συνήθως είναι ετήσια χρήση). Το κέρδος της χρήσης ενδέχεται να εξαφανιστεί ή να συμπιεστεί στην επόμενη από τις ζημίες της χρήσης αυτής. Επίσης κάποιες ζημιές ενδέχεται να μειώσουν την περιουσία της επιχείρησης.

Βλέπουμε λοιπόν ότι τα οικονομικά αποτελέσματα και ο διαχειριστικός και φορολογικός έλεγχος τονίζουν δύο σημεία τα οποία πρέπει να τονιστούν στα θέματα της διερεύνησης του κέρδους, αφενός την αυτοτέλεια των χρήσεων και αφετέρου τα χρονικά ορόσημα τα οποία λαμβάνει υπόψη της η φορολογία. Σε αυτή την περίπτωση το έσοδο θεωρείται ότι δεν αποκτήθηκε κατά την αποπεράτωση του έργου, αλλά αποκτήθηκε σε κάθε διαχειριστική χρήση ξεχωριστά, ανεξάρτητα εάν η αμοιβή αυτή εισπράχθηκε ή ο οικείος λογαριασμός δεν έχει εκκαθαριστεί.

Εμβάθυνση και πρακτική στη φορολογία των επιχειρήσεων

- ➔ **Περίπτωση 1** : Η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη ενεργείται με βάση τον υπάρχοντα κατά το χρόνο της μεταφοράς νόμιμο τίτλο πρόκυψης για τη ζημιά αυτή, δηλαδή αυτού που αφορά το έτος για το οποίο προέκυψε η ζημιά. Από τους τίτλους αυτούς λαμβάνεται κάθε φορά ο τελευταίος.
- ➔ **Περίπτωση 2** : Δεν αποτελεί εισόδημα από εμπορική επιχείρηση η αποζημίωση, την οποία λαμβάνει ο κύριος της εμπορικής επιχείρησης, σε περίπτωση αναγκαστικής απαλλοτρίωσης εμπορευσίμων πραγμάτων της

επιχείρησης αυτής, η οποία λειτουργεί με τη μορφή της Α.Ε. Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχουμε εκούσια εκποίηση, αλλά μετάθεση της κυριότητας με, μονομερή εξουσιαστική πράξη της αρχής, με σκοπό τη δημόσια ωφέλεια. Εξάλλου η αποζημίωση δεν προέρχεται από εμπορική δραστηριότητα και είναι αδιάφορο αν τελικά προέκυψε οικονομικό όφελος στην επιχείρηση, το οικονομικό αποτέλεσμα της οποίας αναμορφώθηκε με την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

👉 **Περίπτωση 3** : Από φορολογική άποψη, το εισόδημα το οποίο απαιτεί μια προσωπική εταιρεία μετά τη θέση της υπό εκκαθάριση, θεωρείται ότι υπάρχει όχι μόνο για το σκοπό της εκκαθάρισης, αλλά και για τη φορολογία του εισοδήματος της. Μπορεί όμως να επικαλεστεί μια υπό εκκαθάριση Ο.Ε. και να αποδείξει ότι λειτούργησε κατά το στάδιο της εκκαθάρισης κάτω από ιδιαίτερες συνθήκες (νοσηλεία του εταίρου ή φυλάκιση αυτού), με αποτέλεσμα να μην πραγματοποιηθεί φορολογητέο εισόδημα.

2.7.2 Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος

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

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

2.8 Το πρόβλημα της υπεραξίας

Η έννοια της υπεραξίας μέσα από τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικότερα τα θέματα εκείνα της φορολογικής διάστασης των αποτιμήσεων είναι από

τα πιο περίπλοκα και αμφιλεγόμενα ζητήματα στο χώρο της φορολογίας. Εννοιολογικά η υπεραξία μιας επιχείρησης θα είναι ίση με τη διαφορά ανάμεσα στο ολικό τίμημα αγοράς της και στην πραγματική αξία των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στο ενεργητικό της.

Με βάση τα παραπάνω για τη λειτουργία της αποτίμησης και για τον υπολογισμό της υπεραξίας θα συμπεριλάβουμε όλα τα άυλα στοιχεία αυτής και θα τα αποτιμήσουμε με την ενδεδειγμένη και παραδεκτή από τις φορολογικές αρχές μέθοδο χωρίς να αποκλείσουμε και άλλες υπάρχουσες μεθόδους.

Παρακάτω αναφέρουμε κάποιες περιπτώσεις που χρήζουν ιδιαίτερης αντιμετώπισης.

Περίπτωση 1 : Σε περίπτωση που παραχωρείται, κλάδος δραστηριότητας από μια Α.Ε. σε άλλη Α.Ε., χωρίς όμως αντάλλαγμα δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας.

Περίπτωση 2 : Η μεταβίβαση αποθεμάτων από μια επιχείρηση σε μια άλλη, δεν γίνεται ουσιαστική μεταβίβαση της επιχείρησης, ούτε τμήματος αυτής οπότε και δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας.

Περίπτωση 3 : Απαλλάσσονται από φόρο υπεραξίας οι αποκτήσαντες επιχείρηση από μεταβίβαση λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος.

Περίπτωση 4 : Σε περίπτωση που μια ατομική επιχείρηση μεταβιβάζεται λόγω συνταξιοδότησης στα τέκνα, τα οποία προκειμένου να συνεχίσουν την εκμετάλλευση αυτής συστήνουν προσωπική εταιρεία (Ο.Ε. και Ε.Ε.), τότε η υπεραξία απαλλάσσεται από το φόρο.

Περίπτωση 5 : σε περίπτωση που μεταβιβάζεται ποσοστό ατομικής επιχείρησης π.χ. 30% με γονική παροχή, με αποτέλεσμα να δημιουργηθεί κοινωνία αστικού δικαίου, τότε δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας για το ποσοστό που μεταβιβάστηκε.

2.9 Εισοδήματα και κέρδη από εμπορικές επιχειρήσεις

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 4 για την απόκτηση εισοδημάτων και κερδών των επιχειρήσεων ισχύουν τα εξής:

- ◆ **Για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης :** τα κέρδη φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας και με την επιβολή του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών των εταίρων. Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος των Ε.Π.Ε. θεωρείται η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της

εταιρείας από την συνέλευση των εταίρων. Σε περίπτωση που ο ισολογισμός δεν εγκριθεί μέσα σε χρονικό διάστημα τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το εισόδημα λογίζεται ότι αποκτάται την τελευταία ημέρα αυτού του τριμήνου από εκείνους που έχουν την ιδιότητα του εταίρου.

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

- ◆ **Για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες :** σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 4, τα εισοδήματα και τα κέρδη των Ο.Ε. και των Ε.Ε. θεωρείται ότι αποκτήθηκαν από κάθε εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρεία. Το πραγματικό εισόδημα φορολογείται στο όνομα της εταιρείας, αφού αφαιρέσουμε την επιχειρηματική αμοιβή των ομορρύθμων εταίρων. Ως χρόνος κτήσης δε για τις επιχειρήσεις αυτές, οι οποίες τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, θεωρείται ο χρόνος στον οποίο κλείστηκε η διαχείριση.

2.10 Η σύνδεση της φορολογίας των επιχειρήσεων με τα στοιχεία των δηλώσεων

Η εκτίμηση της φορολογητέας ύλης μέσω της δήλωσης του φορολογούμενου, είναι το κανονικό μέσο για να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη. Έτσι η φορολογούσα αρχή βασίζεται στην ειλικρίνεια των προσώπων που συντάσσουν τη δήλωση αυτή.

Η διοικητική διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εισοδήματος, γίνεται μέσω της υποβολής από τα υπόχρεα πρόσωπα της σχετικής δήλωσης. Σε αυτό υπάρχει το στοιχείο του εξαναγκασμού του υπόχρεου στην υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος. Αυτό συμβαίνει γιατί, τα υπόχρεα πρόσωπα μπορεί να μην έχουν και

εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 61 του νόμου 2238/94, αλλά για παράδειγμα να είναι κύριοι επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ. από 500cc και πάνω τα οποία όμως έχουν την υποχρέωση να τα βάλουν στη δήλωση. Επίσης το δημόσιο δίκαιο χαρακτηρίζει τη δομή των φορολογικών αυτών διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, προσδίδοντας στη φορολογική αυτή δήλωση και το χαρακτήρα τίτλου βεβαιώσεως του φόρου.

2.10.1 Τυπολογία Δηλώσεων

- ◆ **Αρχική δήλωση** όπου με την κατάθεσή της, πληρούται το πραγματικό του νόμου και επέρχονται τα αποτελέσματα στο μέτρο που μορφοποιεί αυτά ο κάθε φορολογικός νόμος.
- ◆ **Τροποιοτική δήλωση** όπου στις περιπτώσεις που προβλέπεται ρητά από το φορολογικό νόμο, είναι αδύνατον να επέλθει μεταβολή και μεταρρύθμιση του περιεχομένου της αρχικής δήλωσης με διόρθωση.
- ◆ **Προσωρινή δήλωση** όπου οι μέχρι οριστικής ρύθμισης φορολογικές δηλώσεις προβλέπονται στις περιπτώσεις τμηματικής ή περιοδικής εκπλήρωσης της φορολογικής υποχρέωσης για διαστήματα μικρότερα του οικονομικού στους.
- ◆ **Οριστική – Εκκαθαριστική δήλωση**, όσο η οριστική όσο και η εκκαθαριστική δήλωση έχουν κοινά σημεία μεταξύ τους και ομοιότητες. Η **οριστική**, υποδηλώνει το τελικό και οριστικό εισόδημα και η **εκκαθαριστική** υποδηλώνει επί λογαριασμών τον καθορισμό του πιστωτικού ή του χρεωστικού υπολοίπου.
- ◆ **Δήλωση υπό τρίτου** όπου η ποσότητα της φορολογητέας ύλης, την οποία την κατέχει ο φορολογούμενος, δηλώνεται από ένα τρίτο πρόσωπο, το οποίο γνωρίζει ως εκ της θέσεως του π.χ. εργοδότης, το μισθό που καταβάλλει στον υπάλληλο του, παρακρατώντας φόρο με υποχρέωση απόδοσης.
- ◆ **Κοινή δήλωση** η οποία δηλώνει την από κοινού γνωστοποίηση της φορολογητέας ύλης. Έτσι οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση.
- ◆ **Εμπρόθεσμη και εκπρόθεσμη δήλωση** όπου η **εμπρόθεσμη** δήλωση έχει σαν αφετηρία το χρονικό σημείο όπου είναι γεγεννημένη η υποχρέωση υποβολής της, σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, ενώ η **εκπρόθεσμη**

είναι η υποβαλλόμενη εκτός τασσόμενης προθεσμίας δήλωση π.χ. η υπέρβαση των προθεσμιών που θέτει το άρθρο 86 σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης του φόρου δωρεών.

- ◆ **Δήλωση ανακριβής – ανειλικρινής – ελλιπής** όπου με βάση το πραγματικό ή μη των δεδουλευμένων στοιχείων, προέρχονται οι εν λόγω χαρακτηρισμοί των δηλώσεων που αναφέρονται οι όροι αυτοί, σε διατάξεις διοικητικών κυρώσεων για την διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου.
- ◆ **Άλλοι χαρακτηρισμοί** όπου η μέθοδος της αρνητικής δήλωσης αναγνωρίζεται και στο χώρο της φορολογίας, όχι για να εκτιμηθεί η φορολογητέα ύλη, αλλά για να προληφθούν τυχόν άλλες συνέπειες.

2.10.2 Περαιώση υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο

Σύμφωνα με το νόμο 3296/2004 άρθρου 13 έχει καθιερωθεί η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών. Οι δηλώσεις αυτές θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α..

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

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

2.10.3 Ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων

Η φορολογική νομοθεσία, δεν αγνοεί στις διαδικαστικές της διατάξεις, την ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων. Η φορολογική δήλωση αποτελεί ομολογία και δεσμευτικό τίτλο²⁶ του υπόχρεου για τα εισοδήματα του, σύμφωνα με το άρθρο 61 του νόμου 2238/1994. Ανεξάρτητα όμως από τα παραπάνω, δεν πρέπει να θεωρηθεί η φορολογική δήλωση αδύνατο να ανακληθεί σε περίπτωση που ο φορολογούμενος μπορεί να αποδείξει κάτι διαφορετικό.

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

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

Εισαγωγή 3^{ου} κεφαλαίου

Φορολογία Νομικών Προσώπων

Νομικά πρόσωπα καλούνται οι ενώσεις των φυσικών προσώπων, οι οποίες δημιουργούνται, για να εξυπηρετήσουν ορισμένο σκοπό. Γενικότερα νομικό πρόσωπο εννοούμε εκείνο το οποίο αν και δεν έχει φυσική υπόσταση, είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Συνεπώς νομικά πρόσωπα είναι τα σωματεία, τα ιδρύματα, οι συνεταιρισμοί, οι σύλλογοι, οι εταιρίες, το κράτος, οι δήμοι, οι κοινότητες και άλλα. Ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο ιδρύονται, οργανώνονται και λειτουργούν και ανάλογα με το σκοπό που επιδιώκουν, τα νομικά πρόσωπα

διακρίνονται σε τρεις μεγάλες κατηγορίες, σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, σε ιδιωτικού δικαίου και σε μικτής φύσης.

Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου ιδρύονται με πρωτοβουλία των ιδιωτών, δεν έχουν άμεση εξάρτηση από το κράτος και αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση κυρίως των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών και δευτερευόντως της ολότητας.

Υπάρχουν δυο μεγάλες κατηγορίες επιχειρήσεων, οι προσωπικές και οι κεφαλαιουχικές, οι οποίες διακρίνονται ανάλογα με το ποιος έχει την ευθύνη για την επιχείρηση έναντι των τρίτων.

Κεφάλαιο 3: Φορολογία προσωπικών εταιρειών

Στις προσωπικές εταιρίες η προσωπικότητα των εταίρων έχει πρωταρχική σημασία. Η φήμη της επιχείρησης στην αγορά, η φερεγγυότητα της, καθώς επίσης η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας εξαρτώνται από την προσωπικότητα των ατόμων που την απαρτίζουν. Οι προσωπικές εταιρίες, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία της χώρας μας, διακρίνονται σε : ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, συμπλοιοκτησίας και αφανής.

3.1. Ομόρρυθμη Εταιρεία

3.1.1. Έννοια ομόρρυθμης εταιρείας

Την έννοια της ομόρρυθμης εταιρείας δίνει ο εμπορικός νόμος στα άρθρα 20-22 αυτού. Ειδικότερα το άρθρο 20 Ε.Ν. ορίζει: «Ομόρρυθμος εταιρεία είναι η συστανομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, με σκοπό να συνεμπορεύονται υπό επωνυμία εταιρική». Η επιστήμη και η νομολογία, καθώς και διάφορες άλλες διατάξεις με επιστέγασμα, τελικά, το άρθρο 784 του αστικού κώδικα, συμπλήρωσαν τον παραπάνω ορισμό, προσθέτοντας ότι η ομόρρυθμη εταιρεία έχει δική της νομική προσωπικότητα, διακεκριμένη από αυτήν των εταίρων της. Συνέπεια τούτου είναι ότι έχει δική της νομική ύπαρξη, επωνυμία, κατοικία(έδρα), ιθαγένεια και δική της περιουσία. Το άρθρο 741 Α.Κ. προσδιορίζει ότι η επιδίωξη του κοινού σκοπού της

εταιρείας(που είναι ιδίως οικονομικός) γίνεται με κοινές εισφορές των εταίρων. Εξάλλου οι διατάξεις του αστικού κώδικα περί εταιρειών (άρθρα 741-784) αφορούν, βασικά τις αστικές εταιρείες, επικουρικός όμως, εφαρμόζονται και στις εμπορικές προσωπικές εταιρείες.

3.1.2. Προσωπικότητα Ο.Ε.

Όπως σημειώθηκε και παραπάνω, τόσο η ομόρρυθμη εταιρεία, όσο και η ετερόρρυθμη, έχουν δική τους νομική προσωπικότητα, δηλαδή, αποτελούν νομικά πρόσωπα. Η έναρξη της νομικής προσωπικότητας της προσωπικής εταιρείας επέρχεται με την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού της στα ειδικά βιβλία του αρμόδιου πρωτοδικείου. Το πέρας δε αυτής επέρχεται από τη στιγμή που θα τελειώσει η εκκαθάριση της εταιρείας και η διανομή του καθαρού ενεργητικού στους πρώην εταίρους. Η νομική προσωπικότητα της Ο.Ε. παραμένει αναλλοίωτη και όταν τροποποιηθεί το καταστατικό αυτής, εξακολουθεί δε και μέχρι το πέρας της εκκαθάρισεως για τις ανάγκες αυτής. Η ομόρρυθμη εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα με την κατά νόμο δημοσίευση του καταστατικού της (πριν συμβεί αυτό, δεν μπορεί να συμβάλλεται ούτε να γίνεται υποκείμενο δικαιωμάτων και σε περίπτωση που οι εταίροι της υπό σύσταση Ο.Ε. συνάψουν δικαιοπραξίες με τρίτους πριν τη δημοσίευση του καταστατικού της εταιρείας γίνονται οι εταίροι φορείς των σχετικών δικαιωμάτων, έστω και αν οι συναλλασσόμενοι απέβλεπαν στην εταιρεία).

Το γεγονός ότι η προσωπική εταιρεία αποτελεί νομικό πρόσωπο έχει ορισμένες νομικές συνέπειες, όπως: Έχει επωνυμία, κατοικία (έδρα), ιθαγένεια και όργανα (φυσικά πρόσωπα) που την εκπροσωπούν και διοικούν (διαχειρίζονται) τις εταιρικές υποθέσεις και την εταιρική περιουσία. Έδρα της εταιρείας (κατοικία) είναι ο τόπος, όπου λειτουργεί η διοίκηση (διαχειριστές) αυτής. Κατά των εκπροσώπων (διαχειριστών) της προσωπικής εταιρείας μπορεί να διαταχθεί προσωπική κράτηση για απαιτήσεις εμπορικές ή από αδικοπραξία, σύμφωνα με το άρθρο 1047. Ακόμα, η εταιρεία έχει την ικανότητα να αποκτά κυριότητα επί κινητών και ακινήτων πραγμάτων, αλλά και άλλα δικαιώματα. Έτσι, έχει δική της περιουσία, διακεκριμένη από εκείνη των εταίρων αυτής. Τα ακίνητα της προσωπικής εταιρείας καταχωρούνται σε ειδική μερίδα του οικείου υποθηκοφυλακείου. Επίσης, η εταιρεία έχει δικαίωμα να επιδιώξει ικανοποίηση για ηθική βλάβη που υπέστη η προσωπικότητα της. Τέλος, η εταιρεία έχει το δικαίωμα να συμμετέχει ως μέλος άλλης εταιρείας, οποιουδήποτε

τύπου, και να παρίσταται στο δικαστήριο ως διάδικο μέρος, εκπροσωπούμενη από τους νόμιμους εκπροσώπους της.

3.1.3. Απεριόριστη ευθύνη εταίρων

Στο άρθρο 22 ορίζεται: «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι στο καταστατικό της εταιρείας έγγραφο, υπόκεινται αλληλεγγύως σε όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένος παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρική όμως επωνυμία». Η έννοια της αλληλεγγύης είναι η της σε ολόκληρο ενοχής κατά τον αστικό κώδικα. Την αλληλέγγυα ευθύνη φέρουν τόσο το νομικό πρόσωπο της Ο.Ε., όσο και όλα τα ομόρρυθμα μέλη αυτής για την πληρωμή των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει νομίμως η εταιρεία. Ο δανειστής, επομένως, δικαιούται, σύμφωνα με το άρθρο 482 να απαιτήσει το χρέος της εταιρείας κατ' αρέσκεια από οποιοδήποτε εταίρο είτε εν όλο είτε εν μέρει.

Να τονισθούν ιδιαίτερος δύο χαρακτηριστικά σημεία της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων:

- ★ Οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας (που είναι όλοι τους ομόρρυθμοι) ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρο. Το «απεριόριστα» σημαίνει ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται με ολόκληρη την περιουσία τους, ενώ το «εις ολόκληρο» σημαίνει αλληλέγγυα ευθύνη μεταξύ όλων των εταίρων.
- ★ Την ίδια ευθύνη έχουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι της ετερόρρυθμης εταιρείας.
- ★ Σε περίπτωση λύσεως της εταιρείας δεν λύονται και οι υφιστάμενες συμβάσεις αυτής, έστω κι αν αναφέρονται σε χρόνο μεταγενέστερο της λύσεως. Οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μαζί με την εταιρεία για την εκπλήρωση των νομίμων υποχρεώσεων «εις ολόκληρο» έκαστος και ο δανειστής δικαιούται να απαιτήσει το χρέος από οποιοδήποτε συνοφειλέτη.
- ★ Σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη, οι τέως ομόρρυθμοι εταίροι εξακολουθούν να ευθύνονται απεριόριστα και «εις ολόκληρο» για τις μέχρι της μετατροπής αναληφθείσες υποχρεώσεις της προσωπικής εταιρείας. Ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 53 του νόμου 3190/55, που προβλέπει την παραπάνω ευθύνη των ομόρρυθμων εταίρων σε περίπτωση μετατροπής προσωπικής εταιρείας σε Ε.Π.Ε.

- ★ Κάθε νέος ομόρρυθμος εταίρος, που εισέρχεται σε προσωπική εταιρεία, ευθύνεται για όλα τα χρέη αυτής, ασχέτως αν αυτά δημιουργήθηκαν πριν ή μετά την είσοδο του στην εταιρεία, εκτός αν αντίθετη μεταξύ των εταίρων συμφωνία για τα προγενέστερα (της εισόδου του) χρέη της εταιρείας.

3.1.4. Εμπορική ιδιότητα εταιρείας και εταίρων

Η ομόρρυθμη εταιρεία έχει την εμπορική ιδιότητα κατά το ουσιαστικό κριτήριο, δηλαδή, από τη δραστηριότητα που αναπτύσσει εμπορικές πράξεις. Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο των ομορρύθμων όσο και των ετερορρύθμων εταιρειών είναι έμποροι. Ο ετερόρρυθμος εταίρος εμπορικής ετερορρύθμου εταιρείας δεν αποκτά την εμπορική ιδιότητα από μόνο το γεγονός της συμμετοχής του σ' αυτήν, αλλά η μεμονωμένη πράξη της συμμετοχής του είναι πράξη εμπορική.

Η ομόρρυθμη εταιρεία κρίνεται κατά το ουσιαστικό κριτήριο και συνεπώς αποκτά την εμπορική ιδιότητα. Οσάκις κατά το καταστατικό της σκοπό ενεργεί κυρίως και συνήθως εμπορικές πράξεις. Οι ομόρρυθμοι εταίροι αποκτούν την εμπορική ιδιότητα και επομένως υπόκεινται σε προσωπική κράτηση για τα χρέη της εταιρείας από μόνη τη συμμετοχή τους σ' αυτήν.

3.1.5. Σύσταση Ομόρρυθμες Εταιρείας - Σύμβαση εταιρείας

Με τη σύμβαση εταιρείας δύο ή περισσότεροι υποχρεούνται αμοιβαίως στην επιδίωξη κοινού σκοπού (ιδίως οικονομικού) με κοινές εισφορές σύμφωνα με το άρθρο 741 του Α.Κ. Η σύμβαση της ομόρρυθμης αλλά και της ετερόρρυθμης εταιρείας πρέπει να καταρτίζεται εγγράφως, αλλά το έγγραφο μπορεί να είναι ιδιωτικό σύμφωνα με το άρθρο 39 και τα άρθρα 43 και 44, που μιλούν για τη δημοσίευση των καταστατικών (συστατικών εγγράφων) των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών, τα οποία πρέπει να δημοσιεύονται στο αρμόδιο δικαστήριο αντίθετη μεταξύ των εταίρων συμφωνία για τα προγενέστερα (της εισόδου του) χρέη της εταιρείας.

3.2. Ετερόρρυθμη Εταιρεία

3.2.1 Έννοια της ετερόρρυθμης εταιρείας κατά τον Εμπορικό Νόμο

Σύμφωνα με τα άρθρα 23 και 26 του εμπορικού νόμου ετερόρρυθμη εταιρεία είναι η συσταίνόμενη μεταξύ ενός ή πολλών, αλληλεγγύως υπευθύνων και ενός ή πολλών συνεταίρων, απλών χρηματοδοτών, οι οποίοι ονομάζονται ετερόρρυθμοι και ευθύνονται μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς τους. Χαρακτηριστικό στοιχείο, λοιπόν, της ετερόρρυθμης εταιρείας είναι η διαίρεση των εταίρων σε δύο κατηγορίες: τους ομόρρυθμους και τους ετερόρρυθμους. Η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων απέναντι στους πιστωτές της εταιρείας είναι όπως και στην ομόρρυθμη εταιρεία αλληλέγγυα και απεριόριστη. Κάθε ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται μαζί με την εταιρεία και τους άλλους ομόρρυθμους εταίρους «εις ολόκληρο» για τα χρέη της εταιρείας.

Αντίθετα, ο κάθε ετερόρρυθμος εταίρος έχει περιορισμένη ευθύνη απέναντι στους πιστωτές της εταιρείας, που δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό της εισφοράς του στην εταιρεία. Η ετερόρρυθμη εταιρεία έχει νομική προσωπικότητα και καταλέγεται μεταξύ των εμπορικών προσωπικών εταιρειών. Συνεπώς, έχει την εμπορική ιδιότητα, οι πράξεις της τεκμαίρεται ότι είναι εμπορικές, μπορεί να πτωχεύσει κλπ.

Στην ετερόρρυθμη εταιρεία εφαρμόζονται όλες οι διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (τόσο περί ετερόρρυθμης, όσο και περί ομόρρυθμης εταιρείας) και συμπληρωματικώς αυτές περί εταιρειών του Αστικού Κώδικα.

3.2.2 Απλή και κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία

Ο νόμος σύμφωνα με τα άρθρα 24-28 και 47-50 διακρίνει δύο είδη ετερορρύθμων εταιρειών: την απλή ετερόρρυθμη και την κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία. Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών εταιρικών τύπων είναι ότι στην απλή τα μερίδια των ετερορρύθμων εταίρων, που δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με τίτλους, είναι κατ' αρχήν αμεταβίβαστα και ανεκχώρητα, ενώ στην κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία τα μερίδια των ετερορρύθμων εταίρων παρίστανται με μετοχικούς τίτλους όπως και στην ανώνυμη εταιρεία, που είναι ελεύθερα μεταβιβάσιμη.

3.2.3 Εταιρική επωνυμία

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του εμπορικού νόμου ορίζεται ότι η ετερόρρυθμη εταιρεία διευθύνεται «υπό εταιρική επωνυμία», που φέρει κατ' ανάγκη το όνομα ενός ή περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων. Και στο άρθρο 25 του Ε.Ν. διατυπώνεται ο παραπάνω ορισμός πιο κατηγορηματικά: Το όνομα του οποιουδήποτε ετερόρρυθμου εταίρου «δεν δύναται να εισέλθει εις την εταιρική επωνυμία».

Συνεπώς, η επωνυμία της ετερόρρυθμης εταιρείας θα γίνει από ένα ή περισσότερα ονόματα ομόρρυθμων εταίρων με ενδεχόμενη προσθήκη και άλλων λέξεων ενδεικτικών του είδους της ασκούμενης επιχειρήσεως.

Ακόμα, μπορεί να προστεθεί δίπλα στο όνομα ή τα ονόματα της επωνυμίας η ένδειξη «και Σία» (δηλαδή και συντροφιά), η οποία θα καλύπτει τους μη αναφερόμενους στην επωνυμία εταίρους, αδιάφορο αν αυτοί είναι ομόρρυθμοι ή ετερόρρυθμοι. Δεν αναφέρει κυρώσεις ο νόμος για την περίπτωση που το όνομα ενός ετερόρρυθμου εταίρου περιλήφθηκε στην εταιρική επωνυμία. Έχει γίνει δεκτό, όμως, από τη νομολογία ότι, σε τέτοια περίπτωση, ο ετερόρρυθμος αυτός εταίρος ευθύνεται απέναντι στους καλόπιστους τρίτους, όπως και κάθε ομόρρυθμος απεριόριστα και εις ολόκληρο.

3.2.4 Εταιρικές εισφορές

Κατά την έκφραση του άρθρου 23 του εμπορικού νόμου, ο ετερόρρυθμος εταίρος είναι απλός χρηματοδότης. Ωστόσο, έγινε δεκτό ότι μπορεί η εισφορά του να συνίσταται όχι μόνο σε χρήματα, αλλά και σε είδος π.χ. κινητά ή ακίνητα πράγματα, κατά κυριότητα ή μόνο κατά χρήση. Σχετικά με το αν η προσωπική εργασία του ετερόρρυθμου εταίρου μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εισφοράς του στην εταιρεία, καλό είναι να αποφεύγεται γιατί οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του εμπορικού νόμου μπορούν να δημιουργήσουν πρόβλημα. Επειδή κατά το άρθρο 27 ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάμει καμιά πράξη διαχειρίσεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρείας ούτε κατ' επιτροπή. Και κατά το άρθρο 28, εάν παραβεί την παραπάνω απαγόρευση, ευθύνεται αλληλεγγύως με τους ομόρρυθμους εταίρους για όλα τα χρέη και όλες τις υποχρεώσεις της εταιρείας. Το γεγονός ότι το άρθρο 23 του Ε.Ν. χαρακτηρίζει τον ετερόρρυθμο εταίρο απλό χρηματοδότη δεν πρέπει να δημιουργήσει αμφιβολία ως προς την εταιρική του ιδιότητα. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν είναι δανειστής της εταιρείας, αφού με την εισφορά του αποκτά δικαιώματα στα

κέρδη της εταιρείας και υφίσταται τις ζημιολογικές συνέπειες αυτής έστω και μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

3.2.5 Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρείας

Η σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρείας γίνεται, όπως και της ομόρρυθμης, με ιδιωτικό ή συμβολαιογραφικό έγγραφο σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ε.Ν., το οποίο υπογράφεται από όλους τους εταίρους (ομόρρυθμους και ετερόρρυθμους). Κατά τα λοιπά, ακολουθείται η διαδικασία της ομόρρυθμης.

3.2.6 Δημοσίευση καταστατικού

Τα άρθρα 43 και 44 του Ε.Ν. ομιλούν για δημοσίευση περιλήψεως καταστατικού, η οποία μπορεί να υπογράφεται μόνο από τους ομόρρυθμους εταίρους. Στην πράξη έχει επικρατήσει, και ορθώς, να κατατίθεται στο αρμόδιο πρωτοδικείο για δημοσίευση ολόκληρο το καταστατικό, το οποίο, βέβαια, έχει υπογραφεί από το σύνολο των εταίρων.

3.2.7 Δικαιώματα και υποχρεώσεις ετερόρρυθμου εταίρου

Σε αντίθεση με τον ομόρρυθμο εταίρο της εμπορικής ετερόρρυθμης εταιρείας (που είναι έμπορος), ο ετερόρρυθμος εταίρος αυτής, δεν καθίσταται έμπορος από μόνη την πράξη της συμμετοχής του σ' αυτήν, έστω κι αν γίνει δεκτή η άποψη ότι η συμμετοχή καθαυτή είναι πράξη εμπορική.

Η διαχείριση της ετερόρρυθμης εταιρείας ανήκει στους ομόρρυθμους εταίρους αυτής, που την ασκούν όπως και στην ομόρρυθμη εταιρεία. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να κάμει καμιά πράξη διαχείρισεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρείας ούτε κατ' επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ε.Ν. Η αληθινή έννοια της διατάξεως αυτής είναι ότι ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν μπορεί να εργασθεί σε υποθέσεις της εταιρείας κατά τρόπο που θα ήταν δυνατό να προκληθεί στους συναλλασσόμενους η εντύπωση πως ενεργεί σαν διαχειριστής. Μπορεί όμως, να αναλάβει υπηρεσία υπαλλήλου στην εταιρεία με σχέση μισθώσεως εργασίας ιδιωτικού δικαίου καθώς επίσης, δεν δικαιούται να εκπροσωπεί την εταιρεία έναντι τρίτων.

Δεν παραβιάζεται, όμως, η θεσπιζόμενη από το άρθρο 27 του Εμπορικού Νόμου απαγόρευση αναμίξεως του ετερόρρυθμου εταίρου στις πράξεις της εταιρείας,

όταν αυτός μετέχει (μαζί με όλα τα άλλα μέλη της) στη λήψη αποφάσεων εσωτερικής φύσεως, όπως π.χ. αναδιοργάνωσης της εταιρείας. Επίσης, ο ετερόρρυθμος εταίρος διατηρεί αλώβητο το δικαίωμα του να ελέγχει τον τρόπο διαχείρισης της εταιρείας και να ζητεί σχετικές πληροφορίες από τους διαχειριστές της. Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι οι περιορισμοί στην ανάμιξη του ετερόρρυθμου εταίρου στα πράγματα της εταιρείας αφορούν μόνο τις προς τα έξω σχέσεις αυτού, με τους τρίτους που συναλλάσσονται με την εταιρεία, ενώ δεν ισχύουν για τις προς τα έσω σχέσεις αυτού με τους συνεταίρους του. Υποχρέωση να εισφέρει την εισφορά του στην εταιρεία και ευθύνη μέχρι του ύψους αυτής για τα χρέη της εταιρείας έχει ο ετερόρρυθμος εταίρος. Επίσης υποχρεούται να συντελεί στην προώθηση των εταιρικών σκοπών και δεν δικαιούται να ενεργεί για δικό του ή για λογαριασμό τρίτων πράξεις αντίθετες με τα συμφέροντα της εταιρείας σύμφωνα με το άρθρο 747.

Για τη μεταβίβαση της εταιρικής μερίδας του ετερόρρυθμου εταίρου ισχύουν όσα και επί ομόρρυθμου εταίρου. Δηλαδή, απαιτείται συναίνεση όλων των εταίρων (εφόσον υπάρχει σχετική ρήτρα στο καταστατικό) ή απόφαση της πλειοψηφίας αυτών.

Απεριόριστη ευθύνη ομορρυθμών εταίρων Ε.Ε. Οι ομόρρυθμοι εταίροι τόσο της ομόρρυθμης, όσο και της ετερόρρυθμης εταιρείας έχουν απεριόριστη ευθύνη για τα χρέη της εταιρείας. Από το συνδυασμό δε των διατάξεων των άρθρων 1 και 22 του εμπορικού νόμου και του άρθρου 1047, προκύπτει ότι οι ευθυνόμενοι ως ομόρρυθμοι εταίροι ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εμπορικής εταιρείας, είναι από μόνη την ιδιότητα τους αυτή έμποροι και υπόκεινται σε προσωπική κράτηση για τα εμπορικά χρέη της εταιρείας, ευθυνόμενοι «εις ολοκλήρων» με αυτήν. Αυτά εφαρμόζονται και για χρέη της εταιρείας προς το Δημόσιο.

3.2.8 Λύση ετερόρρυθμης εταιρείας

Ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει, όπως και ο ομόρρυθμος, δικαίωμα να καταγγείλει την εταιρεία και να προκαλέσει τη λύση της εταιρείας. Βεβαίως, αυτό γίνεται με τους όρους και τις συνέπειες που προβλέπει ο νόμος. Ακόμα, ο θάνατος, η απαγόρευση και η πτώχευση του ετερόρρυθμου εταίρου αποτελούν λόγο λύσεως της εταιρείας, όπως συμβαίνει και με τους ομόρρυθμους εταίρους.

Αν στην ετερόρρυθμη εταιρεία υπάρχει μόνο ένας ετερόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει απ' αυτήν, τότε η ετερόρρυθμη εταιρεία μετατρέπεται αυτομάτως σε

ομόρρυθμη. Αν στην ετερόρρυθμη εταιρεία υπάρχει ένας μόνο ομόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει απ' αυτήν, τότε επέρχεται λύση της εταιρείας. Η λύση αυτής αποφεύγεται μόνο αν με τροποποίηση του καταστατικού, είτε αντικατασταθεί από άλλο εταίρο ομόρρυθμο είτε κατόπιν μετατροπής ενός ετερόρρυθμου εταίρου σε ομόρρυθμο είτε με την είσοδο νέου προσώπου στην εταιρεία ως ομόρρυθμου εταίρου. Η καταγγελία της ετερόρρυθμης εταιρείας, που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, οποτεδήποτε, από ετερόρρυθμο εταίρο επιφέρει πάντοτε τη λύση της εταιρείας, αζημίως για τον καταγγέλοντα, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος. Σαν τέτοιος λόγος νοείται, κυρίως, η ουσιώδης παράβαση των συμβατικών υποχρεώσεων, αλλά και άλλα γεγονότα, τα οποία από την αρχή της καλής πίστεως και τα συναλλακτικά ήθη δικαιολογούν τη διακοπή της. Η καταγγελία της ετερόρρυθμης εταιρείας, που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, οποτεδήποτε, από ετερόρρυθμο εταίρο επιφέρει πάντοτε τη λύση της εταιρείας, αζημίως για τον καταγγέλοντα, εφόσον υπάρχει σπουδαίος λόγος. Σαν τέτοιος λόγος νοείται, κυρίως, η ουσιώδης παράβαση των συμβατικών υποχρεώσεων, αλλά και άλλα γεγονότα, τα οποία από την αρχή της καλής πίστεως και τα συναλλακτικά ήθη δικαιολογούν τη διακοπή της εταιρικής σχέσεως από τον καταγγέλοντα.

3.2.9. Συνέχιση Ε.Ε. με τους κληρονόμους θανόντος εταίρου

Κατά το άρθρο 773 αστικού κώδικα, η προσωπική εταιρεία λύεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί όμως, να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων ή μεταξύ τούτων και των κληρονόμων του θανόντος. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι προϋπόθεση συνέχσεως της προσωπικής εταιρείας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου είναι η ύπαρξη σχετικής ρήτρας στο καταστατικό, καθώς και η αποδοχή από τους κληρονόμους της κληρονομιάς ή η μη αποποίηση αυτής. Ο κληρονόμος θανόντος ομορρύθμου εταίρου, ευθυνόμενου απεριόριστως για τα χρέη της εταιρείας, ευθύνεται και ο ίδιος για τα μέχρι της εισόδου του στην εταιρεία εταιρικά χρέη και με την προσωπική του περιουσία, εκτός αν αποδέχθηκε την κληρονομιά επ' ωφελεία απογραφής. Στην τελευταία περίπτωση πρέπει να κάμει ρητή περί αυτού δήλωση.

3.3 Διάθεση των κερδών της ομόρρυθμης εταιρείας από άποψη εμπορικό δικαίου

3.3.1 Δικαίωμα των εταίρων επί των κερδών

Το καταστατικό της εταιρείας πρέπει, εκτός των άλλων να καθορίζει και τον τρόπο διανομής των κερδών της εταιρείας στους εταίρους. Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν ορίζει τρόπο διανομής των κερδών, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από το ποσό της εισφοράς τους κατά το άρθρο 763 του αστικού κώδικα. Αν η αναλογία καθενός εταίρου ορίστηκε μόνο για τις ζημιές, «εν αμφιβολία», η αναλογία αυτή ισχύει και για τα κέρδη σύμφωνα με το άρθρο 763 του Α. Κ.

Συμφωνία, κατά την οποία ένας από τους εταίρους αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημιές είναι άκυρη (λεόντειος εταιρεία). Είναι όμως ισχυρή η συμφωνία με την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει στην εταιρεία μόνο την εργασία του δεν θα συμμετέχει στις ζημιές κατά το άρθρο 764 του Α. Κ.

3.3.2 Δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών

Τα κέρδη της ομόρρυθμης εταιρίας διανέμονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό της. Έτσι, το καταστατικό της εταιρίας είναι δυνατό να ορίζει ότι δεν διανέμεται το σύνολο των κερδών της χρήσεως, αλλά ότι ένα μέρος αυτών παραμένει στην εταιρία με τη μορφή αποθεματικών, ή κερδών εις νέο. Εάν το καταστατικό της εταιρίας δεν προβλέπει παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικών, οι εταίροι έχουν αξίωση για καταβολή ολόκληρου του ποσού των κερδών που τους αναλογεί. Είναι δυνατό όμως και οι εταίροι να αποφασίσουν ομόφωνα την ολική ή μερική παρακράτηση κερδών για την δημιουργία αποθεματικών, πράγμα που συμβαίνει συνήθως στις περιπτώσεις που οι εταιρίες προβαίνουν στο σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών και εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων.

3.3.3. Δικαίωμα λήψεως επιχειρηματικής αμοιβής

Ο νόμος δεν προβλέπει περί επιχειρηματικής αμοιβής των εταίρων. Γίνεται όμως δεκτό ότι το καταστατικό της εταιρίας είναι δυνατό να προβλέπει ότι οι εταίροι έχουν δικαίωμα απολήψεως αμοιβής πριν από κάθε διανομή κερδών. Οι απολήψεις

αυτές αποτελούν ένα είδος αντιμισθίας των εταίρων έναντι των υπηρεσιών που αυτοί παρέχουν στην εταιρία.

3.3.4. Χρόνος διανομής των κερδών της Ο.Ε.

Το άρθρο 762 του Α.Κ. ορίζει σχετικώς ότι «επί εταιρίας εχούσης διάρκεια πλέον του έτους, ο λογαριασμός κλείεται και τα κέρδη διανέμονται, ενόσω εκ της εταιρικής συμβάσεως δεν προκύπτει άλλο τι, στο τέλος κάθε έτους». Ο χρόνος διανομής των κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας, πρέπει να προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρείας. Σε περίπτωση που δε προβλέπεται από το καταστατικό τα κέρδη διανέμονται στο τέλος κάθε έτους. Για να γίνει όμως διανομή κερδών σε εταιρείες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.(άρθρο 17), πρέπει να συνταχθεί ισολογισμός της εταιρείας. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του κώδικα αυτού, «οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, παραιτούνται εντός 3ων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου».

3.4 Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος

Με τον νόμο 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58 Α'/23.4.2010) και συγκεκριμένα με το άρθρο 6 αυτού, επήλθαν κάποιες αλλαγές στις διατάξεις του άρθρου 10 του νόμου 2238/1994 που αφορούν τη φορολογία των εταιρειών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

Με τις νέες διατάξεις τα κέρδη των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ομόρρυθμες εταιρίες, ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές εταιρίες, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.), φορολογούνται με συντελεστή εικοσιπέντε τοις εκατό (25%). Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά την αφαίρεση:

α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην

παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτά για τα συγκεκριμένα κέρδη. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους εταίρους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός φυσικά από την επιχειρηματική αμοιβή. Αυτό που χρειάζεται όμως προσοχή και ισχύει από το έτος 2010 είναι το εξής. Ο νομοθέτης έθεσε μια ειδική διάταξη όσον αφορά:

α) τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες και

β) τα κέρδη που αναλογούν στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε κοινωνίες κληρονομικού δικαίου (εφόσον στην κοινωνία συμμετέχουν και ανήλικοι), οι οποίες κοινωνίες ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα. Πιο συγκεκριμένα η διάταξη αναφέρει τα ακόλουθα:

Ειδικά, για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες κοινωνίες, μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού προηγουμένως αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις 3 ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις 3 κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Επομένως, αν στην κοινωνία συμμετέχουν μόνο ενήλικοι, τα κέρδη της κοινωνίας φορολογούνται με συντελεστή 25% χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταίρου ή κοινωνού 50% των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας, που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της. Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, καθόσον πρόκειται για συγκεκριμένο τρόπο φορολογίας των κερδών του νομικού προσώπου. Σε περίπτωση περισσότερων ομόρρυθμων εταίρων ή κοινωνών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός της. Με τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις, ομόρρυθμος εταίρος ή κοινωνός, που συμμετέχει σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, φορολογείται για επιχειρηματική αμοιβή από όλες τις εταιρίες ή κοινωνίες στις οποίες συμμετέχει. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13

του νόμου 718/1977 (εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών), για τις οποίες διατηρείται το καθεστώς κατανομής επιχειρηματικής αμοιβής σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Διευκρινίζεται ότι, η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη της εταιρίας ή κοινωνίας, που προσδιορίζει ο έλεγχος. Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου.

Επομένως, με βάση τα παραπάνω, στο επίπεδο του νομικού προσώπου, φορολογούνται με συντελεστή 20% τα κέρδη των ομόρρυθμων εταίρων φυσικών προσώπων στην οποία περιλαμβάνονται και ανήλικοι και με συντελεστή 25% τα κέρδη όλων των λοιπών εταίρων (ετερόρρυθμοι εταίροι).

Η παράγραφο 1 του άρθρου 6 του ν. 3842/2010 ισχύει για διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2010 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

3.4.1. Συντελεστές φόρου Ο.Ε. – Ε.Ε.

Ομόρρυθμες εταιρείες

Στις ομόρρυθμες εταιρίες, των οποίων η διαχειριστική χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας με συντελεστή 20%, αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για τους εταίρους αυτούς. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του εταίρου στο 50% αυτών των κερδών της εταιρίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Σημειώνουμε ότι και τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους ήταν πάλι 20%. Αν στην ομόρρυθμη εταιρία συμμετέχουν και μέλη μη φυσικά πρόσωπα, τότε το τμήμα των κερδών που τους αναλογεί φορολογείται με συντελεστή 25%.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

Σημειώνεται ότι: όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και η χρήση είναι 1.7.2009 έως 30.6.2010 η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης

αυτής θα υποβληθεί, με το προηγούμενο καθεστώς, όπως αυτό προκύπτει από την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

Ετερόρρυθμες εταιρείες

Στις ετερόρρυθμες εταιρίες, που η διαχειριστική τους χρήση αρχίζει από 1.1.2010 και μετά, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας με συντελεστή 20% αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για τους εταίρους αυτούς. Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του εταίρου στο 50% αυτών των κερδών της εταιρίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Προηγουμένως, κατά τη χρήση 2009 ο συντελεστής φορολογίας τους για το σύνολο των κερδών που φορολογείτο στο όνομα του νομικού προσώπου ήταν 20%.

Το τμήμα των κερδών που αναλογεί στα ετερόρρυθμα μέλη φορολογείται με συντελεστή 25% , ενώ το τμήμα των κερδών που αναλογεί στα ομόρρυθμα μέλη-φυσικά πρόσωπα και φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου, φορολογείται με συντελεστή 20%.

Αν στην ετερόρρυθμη εταιρία συμμετέχουν και μέλη μη φυσικά πρόσωπα, τότε το τμήμα των κερδών που τους αναλογεί φορολογείται με συντελεστή 25%.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

Σημειώνεται ότι: → όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και η χρήση είναι 1.7.2009 έως 30.6.2010 η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης αυτής θα υποβληθεί, με το προηγούμενο καθεστώς, όπως αυτό προκύπτει από την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

3.4.2. Επιχειρηματική αμοιβή

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει ανωτέρω, για τους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα στην οποία συμμετέχουν και ανήλικοι, αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή στο 50% των συνολικών κερδών κατά το ποσοστό συμμετοχής αυτών, το οποίο θα φορολογείται στην ατομική τους δήλωση (έντυπο Ε1), ενώ το υπόλοιπο ποσό των κερδών που τους αναλογεί φορολογείται στο όνομα της εταιρίας ή κοινότητας με συντελεστή 20%. Σημειώνουμε εδώ τα εξής:

α) επιχειρηματική αμοιβή δίδεται σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους στην οποία συμμετέχουν και ανήλικοι και μέχρι 3, όπως προβλεπόταν από τις

προηγούμενες διατάξεις.

β) επιχειρηματική αμοιβή λαμβάνουν οι δικαιούχοι από όλες τις ομόρρυθμες εταιρίες που συμμετέχουν και όχι μόνο από μία, αυτή από την οποία είχαν τα μεγαλύτερα κέρδη όπως προβλεπόταν από τις προηγούμενες διατάξεις.

3.4.3 Επιχειρηματική αμοιβή επί εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Σε περίπτωση εκπρόθεσμου υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την ομόρρυθμη εταιρεία, δεν θα αναγνωρίζεται επιχειρηματική αμοιβή στους δικαιούχους εταίρους και συνεπώς τα συνολικά των εταιριών αυτών θα φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας με το συντελεστή φορολογίας της εταιρίας. Διευκρινίζεται ότι η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται και στα επιπλέον κέρδη που ενδεχομένως προκύπτουν κατόπιν ελέγχου από τη φορολογική αρχή. Συνεπώς τα επιπλέον ποσά κερδών θα φορολογούνται με συντελεστή φορολογίας της εταιρίας. Σημειώνεται ότι αν μεταξύ των καθαρών κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, καθώς αν η εταιρία σχηματίσει αφορολόγητες εκπτώσεις του νόμου 1892/1990 ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών.

3.4.4. Επιχειρηματική αμοιβή επί του ομόρρυθμου εταίρου στις περισσότερες εταιρείες

Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου περιορισμένης ευθύνης σε περισσότερες εταιρίες, δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από μια εταιρία (Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε.) κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υποβάλλεται κάθε έτος από την εταιρία και δεν ανακαλείται. Συνεπώς εάν ο Α εταίρος τις Χ ομόρρυθμης εταιρίας δηλώσει με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ομόρρυθμη εταιρία, δεν δικαιούται μεταγενέστερα, ή μετά το χρόνο της υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας της εταιρίας να

μεταβάλει την επιλογή του και να ζητήσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρία «Υ» στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος. Επομένως ο ανωτέρω δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής μπορεί να επιλέξει τον επόμενο χρόνο να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρία, «Υ» ή από οποιανδήποτε άλλη προσωπική εταιρία ή Ε.Π.Ε. που συμμετέχει.

Αν σε ομόρρυθμη εταιρία εταίροι φυσικά πρόσωπα είναι περισσότεροι από τρεις και κάποιος από τις δικαιούμενους επιχειρηματικής αμοιβής τρεις πρώτους δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία που συμμετέχει, τότε στην περίπτωση αυτή επιχειρηματικής αμοιβής θα δικαιωθεί ο αμέσως επόμενος εταίρος από τους υπόλοιπους που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής. Η επιχειρηματική αμοιβή, σύμφωνα με το άρθρου 31 του νόμου 3323/1955, αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του κοινοποιούμενου νόμου αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου.

Παράδειγμα επιχειρηματικής αμοιβής

Έστω ότι η Ο.Ε. «ΑΦΟΙ ΚΑΛΟΓΕΡΑΚΗ & ΣΙΑ» κατά τη διαχειριστή περίοδο 1.1.09 - 31.12.09 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 160.000€ στα οποία περιλαμβάνονται 10.000€ κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια. Στην εταιρία συμμετέχουν οι Ο.Ε. «ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΣ & ΣΙΑ» με ποσοστό συμμετοχής 20% και τέσσερις εταίροι φυσικά πρόσωπα με ποσοστό συμμετοχής ο Α' 25%, ο Β' 25%, ο Γ' 10% και ο Ζ' 20%. Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος η εταιρία προέβη σε αναμόρφωση των προκυψάντων κερδών με την προσθήκη λογιστικών διαφορών 32.000€.

Με βάση τα παραπάνω, ο οφειλόμενος φόρος από την Ο.Ε. προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	160.000 €
(Συν): Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	+ 32.000 €

Σύνολο κερδών	192.000€
Μείον: Απαλλασσόμενα τις φορολογίας έσοδα: (κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)	- 10.000 €

Σύνολο κερδών φορολογικής Αναμόρφωσης	182.000€
Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή	
Καθαρά κέρδη από τα οποία λαμβάνεται η επιχειρηματική αμοιβή	
$182.000 \text{ €} \times 50 \% = 91.000 \text{ €}$	
A' εταίρος : $91.000 \text{ €} \times 25\% = 22.750\text{€}$	
B' εταίρος : $91.000 \text{ €} \times 25\% = 22.750\text{€}$	
Z' εταίρος : $91.000 \text{ €} \times 20\% = 18.200 \text{ €}$	= 63.700€
Κέρδη φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου	
$160.000 \text{ €} - 63700 \text{ €}$	=96300€
Αναλογών φόρος εισοδήματος	$96300 \text{ €} \times 25\% = 24.075\text{€}$.

Επειδή επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται μόνο τα ομόρρυθμα μέλη φυσικά πρόσωπα, μέχρι τρεις εταίροι, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας, ο Γ' εταίρος δεν δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή της Ο.Ε. «ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΣ & Σία».

Με την επιβολή αυτού του ανωτέρω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν στην εταιρία. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους εταίρους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός από την επιχειρηματική τους αμοιβή για την οποία έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση.

3.4.5. Χρόνος υποβολής της δήλωσης εισοδήματος των ομόρρυθμων εταίρων

Οι ομόρρυθμες εταιρίες υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος τις ακόλουθες προθεσμίες σύμφωνα με το άρθρο 107 του νόμου 2238/1994, ισχύουν μετά το άρθρο 5 του νόμου 2753/1999.

A) Μέχρι την 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται σε έντεκα εργάσιμες ημέρες.

B) Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρεία έχει

ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων και εφόσον η διαχειριστική περίοδος της λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Γ) Αν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β τις παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δυο δηλώσεις, μια για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μια για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση της δωδεκάμηνης περιόδου. Στην περίπτωση αυτή η κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα καθεμίας περιόδου.

Δ) Μέσα 3,5 μήνες από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο της, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 κατά το χρόνο υποβολής τις δήλωσης. Πριν από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα».

3.5 Παρακράτηση φόρου

Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται ως εξής:

α. παρακράτηση φόρου επί αμοιβής η οποία έχει δηλωθεί από τον δικαιούχο, με συντελεστή 25%, που καταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά. Ο συντελεστής παρακράτησης εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου.

β. Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή

3%, που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος. Υπόχρεος σε παρακράτηση του φόρου αυτού, ορίζεται το Δημόσιο γενικά και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί εκκαθάριση ή καταβολή για τις περιπτώσεις αυτές. Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν παρακρατήθηκε ο φόρος, τότε αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής όπως ορίζει το άρθρο 60 του Κ.Φ.Ε..

γ. Στα εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, με συντελεστή 15% που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειάς τους. Το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και οι τράπεζες υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την εκκαθάριση ή καταβολή των αμοιβών ή προμηθειών.

δ. Υποχρέωση προς παρακράτηση φόρου 20% στο ακαθάριστο ποσό που καταβάλουν σε τρίτους, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το π.δ. 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών, έχουν οι δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και ενώσεις τους, σύλλογοι γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες, που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Επίσης, σε παρακράτηση φόρου 20% υπόκειται το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εκμισθωτής στο μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης ακινήτου, με βάση νόμο ή μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης.

ε. Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, υποχρεούνται όπως, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως: ποσοστό 1% για τα υγρά καύσιμα, και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας (τσιγάρα), ποσοστό 4% για τα λοιπά αγαθά και ποσοστό 8% για την παροχή υπηρεσιών.

στ. Στα εισοδήματα που προέρχονται από αμοιβές ή προμήθειες λόγω διαμεσολάβησης για πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, παρακρατείται φόρος 20%, που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή προμήθειας του, δικαιούχου.

3.6. Καταβολή φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του νόμου 2238/1994, τα ποσά του φόρου της προκαταβολής και των τυχόν τελών ή εισφορών, που οφείλονται με βάση τη δήλωση αυτού του άρθρου, καταβάλλονται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης, η δεύτερη μέχρι τη τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης και καθεμιά από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των αντίστοιχων μηνών. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης καταβάλλονται μαζί με αυτήν οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται στο άρθρο 86 του ν.2238/1994. δήλωση, που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή των αναφερόμενων στα προηγούμενα εδάφια ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Στην περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος, με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση, καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης, παρέχεται έκπτωση δυόμιση τοις εκατό (2,5%) στο συνολικό ποσό αυτού και των λοιπών συμβεβαιωμένων με αυτόν οφειλών. Διευκρινίζεται ότι το οφειλόμενο χαρτόσημο κερδών 1% πλέον εισφοράς Ο.Γ.Αα 20% καταβάλλεται ολόκληρο εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος(Υπ. Οικ. 1104398/0014/20.10.1992).

3.7 Κάλυψη της ζημιάς χρήσεως της Ομόρρυθμης Εταιρείας

Μετά το ν.2065/1992, με τον οποίο οι προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε.) κατέστησαν υποκείμενα φορολογίας, η ζημία που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητα των εταιριών αυτών μεταφέρεται στο συμπληρωματικό με κέρδη των επόμενων 5 ετών, ότι ακριβώς γίνεται και με τις προϋποθέσεις που γίνεται στην ανώνυμη εταιρία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Φορολογία κεφαλαιουχικών εταιρειών

4.1 Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του φόρου:

1. α) σύμφωνα με το άρθρο 99 είναι οι υποκείμενες στο φόρο ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, φορολογούνται για το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ειδικά, σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων. Περαιτέρω, σε περίπτωση διανομής στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη, προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Επίσης, επί ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στα δύο προηγούμενα εδάφια, στα κέρδη που διανέμονται από την

ανώνυμη εταιρεία ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του παρόντος. Κατ' εξαίρεση, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, που συστήθηκαν με το νόμο 588/1977, δεν υπόκειται σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά στο όνομα κάθε εταίρου αυτών για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία.

β) το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

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

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν λαμβάνονται υπόψη οι χορηγούμενες επί των τιμολογίων πωλήσεως εκπτώσεις σε διατιμημένα είδη και μέχρι των επιτρεπόμενων από τις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις ποσοστών.

δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων το καθαρό εισόδημα ή κέρδος, το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσομένων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς ανεξάρτητα αν είναι

εγκατεστημένοι ή όχι στην Ελλάδα, που εκμεταλλεύονται πλοία υπό ξένη σημαία ή αεροσκάφη, λογίζεται ότι προκύπτει στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο, το κέρδος από τη μεταφορά επιβατών, εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων γενικά από ελληνικούς λιμένες και αερολιμένες και μέχρι το λιμένα προορισμού ή μέχρι τον αλλοδαπό λιμένα ή αερολιμένα επιβίβασης των επιβατών ή μεταφόρτωσης των εμπορευμάτων και λοιπών πραγμάτων σε πλοίο ή αεροσκάφος άλλης αλλοδαπής επιχείρησης.

ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

στ) Σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που προκύπτει στην ημεδαπή. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα κάθε είδους άλλα έσοδα αυτών των νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

2. Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες μπορούν να διανέμουν σε κάθε διαχειριστική χρήση, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, μέρος των ετήσιων καθαρών κερδών, όπως αυτά προσδιορίζονται με το νόμο Ν 2190/1920 με τη μορφή μετοχών τους στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Οι μετοχές, που χορηγούνται στους εργαζόμενους πρέπει να προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας. Με προεδρικά διατάγματα που εκδίδονται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών, Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας και Εμπορίου, ρυθμίζεται το ύψος του ποσού που μπορούν να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρίες από τα κέρδη τους στους εργαζόμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις διάθεσης μετοχών και ιδίως θέματα που αφορούν το είδος των μετοχών αυτών, τις προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν στα πρόσωπα των δικαιούχων, τον τρόπο διάθεσης και κατανομής τους καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

4.2 Υποκείμενο του φόρου

Υποκείμενο του φόρου:

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.

3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομία.

4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, 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 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.

4.3 Μη υποκείμενα του φόρου

Ένα πρόσωπο θεωρείται μη υποκείμενο στο φόρο για σκοπούς ΦΠΑ όταν:

- δε θεωρούμε πως ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο όπως π.χ. οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.
- το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι κοινότητες και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν ακόμα και από την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Δηλαδή τα πρόσωπα αυτά εξαιρούνται από το φόρο μόνο για τις πράξεις κατά τις οποίες ενεργούν ως δημόσια εξουσία, ενώ για τις λοιπές πράξεις υπόκεινται στο φόρο.

4.4 Νομικά πρόσωπα απαλλασσόμενα από το Φόρο

Τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα βασιζόμενα στην αρχή της γενικότητας του φόρου, ορίζουν απαλλαγές και εξαιρέσεις, οι οποίες μπορεί να προέρχονται από

δημοσιονομικούς, οικονομικούς ή άλλους λόγους. Με αυτά τα δεδομένα και σύμφωνα με το άρθρο 103 του Κ.Φ.Ε., από φόρο απαλλάσσεται το Ελληνικό δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και :

- η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛΤΑ) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών
- η παροχή νερού μη εμφιαλωμένου και η αποχέτευση που πραγματοποιούνται απευθείας από τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης(ΟΤΑ) ή συνδέσμους αυτών, χωρίς τη μεσολάβηση δημοτικών επιχειρήσεων
- οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα κλπ.

Επίσης απαλλάσσονται:

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

4.5 Προσδιορισμός εισοδήματος κερδοσκοπικών νομικών προσώπων

Σύμφωνα με τους ορισμούς του Κ.Φ.Ε. για να προσδιοριστεί² το συνολικό καθαρό εισόδημα³ των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα αφού έχουν αφαιρεθεί οι νόμιμες εκπτώσεις δαπανών, σύμφωνα με το άρθρο 31.

Πριν προχωρήσουμε στον προσδιορισμό πρέπει να λάβουμε υπόψη μας τη χρονική περίοδο κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα. Έτσι λαμβάνουμε υπόψη:

- α) το ημερολογιακό έτος σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις και

² Ενωώντας το φορολογητέο εισόδημα νομικών προσώπων

³ Ενωώντας τη φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιριών

β) την εταιρική χρήση ή το διαχειριστικό έτος για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, ως διαχειριστική περίοδο λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν αυτά σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής. Αφού λάβουμε υπόψη μας τη χρονική περίοδο κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα φτάνουμε στον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων. Ακαθάριστα έσοδα λοιπόν είναι :

α) το τίμημα των χονδρικών ή λιανικών πωληθέντων εμπορευμάτων, προϊόντων κλπ

β) οι αμοιβές από την παροχή υπηρεσιών προκειμένου για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και

γ) το εισόδημα από οικοδομές, από ακίνητες αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις κλπ. Σύμφωνα με το Κ.Φ.Ε. από τα ακαθάριστα έσοδα που αναφέραμε παραπάνω, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος οι οποίες αφορούν τις εμπορικές επιχειρήσεις. Οι ασφαλιστικές εταιρείες εμφανίζουν μία ιδιαιτερότητα λόγω των κινδύνων που αντιμετωπίζουν, και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της εταιρικής χρήσης επί των ακαθάριστων εσόδων, εκπίπτουν και οι παρακάτω δαπάνες:

- i. Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής
- ii. Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί
- iii. Τα αποθεματικά προς κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν
- iv. Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων.

Τέλος για τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, εκπίπτουν οι εξής δαπάνες συν αυτές που προαναφέραμε:

- i. Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων της, όπως επίσης και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

- ii. Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετόχων της, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της, και
- iii. Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την Α.Ε.. σύμφωνα με το νόμο 2190/1920.

4.6. Φορολογία Α.Ε.

4.6.1. Λίγα λόγια για τις Ανώνυμες Εταιρείες

Η ΑΕ είναι η καθαρά κεφαλαιουχική εταιρία, ένα αυτοτελές νομικό πρόσωπο που δεν εξαρτάται από τη σύσταση και την κατάσταση των μετόχων της. Διοικείται από Διοικητικό Συμβούλιο, τα μέλη του οποίου δεν είναι απαραίτητως μέτοχοι της επιχείρησης. Και στην περίπτωση της Α.Ε., για τα χρέη της εταιρίας δεν ευθύνονται οι μέτοχοί της ως φυσικά πρόσωπα, αλλά η ίδια η εταιρία, με το μετοχικό της κεφάλαιο. Οι μέτοχοι ευθύνονται μόνο για το ποσοστό της εισφοράς τους, δηλαδή για τον αριθμό των μετοχών που έχει στην κατοχή του. Ο αριθμός των μετοχών του κάθε μετόχου είναι κι αυτός που καθορίζει τη σημασία της ψήφου του στη συνέλευση των μετόχων.

Το κεφάλαιο της Α.Ε. είναι διαιρεμένο σε μετοχές. Το νομικό της πλαίσιο διαμορφώθηκε από τον κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920 « περί ανωνύμων εταιρειών», που αποτέλεσε και το επιμέρους δίκαιο της ανώνυμης εταιρία.

Σύμφωνα με το εμπορικό δίκαιο η Α.Ε. είναι πάντα εμπορική εταιρεία ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία και για την σύστασή της πρέπει να είναι συγκεντρωμένο το κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου 60,000 ευρώ.

Η Α.Ε. πρέπει να διατηρεί ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας, οι οποίες προστατεύουν τους καλόπιστους τρίτους και τους συναλλασσόμενους. Μέσα σε αυτές είναι η δημοσίευση των ετήσιων αποτελεσμάτων κατά ορισμένο τρόπο (δηλ. Ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσεως και τα αποτελέσματα διάθεσης σύμφωνα πάντα με το Ε.Γ.Λ.Σ.) στην εφημερίδα της κυβερνήσεως και σε μία πολιτική εφημερίδα. Στις Α.Ε. το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μέρη, τις μετοχές, οι οποίες είναι ανώνυμες ή ονομαστικές, και μεταβιβάζονται ελεύθερα, εκτός αν το

καταστατικό υποβάλλει το μεταβιβασμό σε ορισμένους περιορισμούς (δεσμευμένες μετοχές). Κάθε μέτοχος ευθύνεται μέχρι και το ποσό της εισφοράς του.

4.6.2. Υποκείμενο και Αντικείμενο του φόρου

Υποκείμενο του φόρου είναι οι ημεδαπές Α.Ε., ανεξάρτητα εάν είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή όχι.

Αντικείμενο του φόρου για τις ημεδαπές Α.Ε. είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αντίστοιχου φόρου εισοδήματος.

Για τον προσδιορισμό των κερδών που δεν φορολογούνται ή αυτά που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, γίνεται διαχωρισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με τα φορολογούμενα έσοδα αλλά και τα αφορολόγητα. Επίσης για τις ημεδαπές Α.Ε. οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου βάσει ειδικών διατάξεων, αντικείμενο του φόρου τους είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη.

4.6.3. Ο χρόνος υποβολής του φόρου

Σύμφωνα με το νόμο 2238/94 χαρακτηριστικά ορίζεται ότι: «Ο φόρος καταβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους».

Το οικονομικό έτος είναι η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους. Σύμφωνα με τα παραπάνω το οικονομικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό. Εξάλλου οικονομικό ή φορολογικό έτος είναι αυτό κατά το οποίο επιβάλλεται η φορολογία άρα και το οικονομικό με το φορολογικό έτος συμπίπτουν. Το διαχειριστικό έτος είναι αυτό κατά το οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις, κτλ.) και κατά το οποίο προκύπτει το εισόδημα, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος.

Για παράδειγμα, κατά το οικονομικό, φορολογικό και ημερολογιακό έτος που διανύουμε (2011), επιβάλλονται οι φόροι του διαχειριστικού έτους που πέρασε

(2010). Αφού ο νόμος προβλέπει την επιβολή φόρου κάθε έτος, καθιερώνεται η αρχή της ετήσιας φορολογίας, καθώς και η παρεπόμενη αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία κάθε εισόδημα πρέπει να εντάσσεται και να φορολογείται στο χρόνο που αποκτήθηκε.

Εξαίρεση αποτελεί για τις ανώνυμες εταιρίες η μεταφορά ζημιών σε επόμενα οικονομικά έτη.

4.6.4. Ακαθάριστα & καθαρά έσοδα Νομικών Προσώπων

Σύμφωνα με το άρθρο 105 του νόμου 2238/94, ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων και κατά συνέπεια της ανώνυμης εταιρίας θεωρούνται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Τα λοιπά εισοδήματα που μια ανώνυμη εταιρία μπορεί να έχει από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτά προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου 13 καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με το άρθρο 48.

Από τα παραπάνω, γίνεται αντιληπτό ότι ο νόμος στη περίπτωση (α) υπονοεί τα εισοδήματα από το κύριο αντικείμενο εργασιών της εταιρίας, ενώ στη περίπτωση (β) όλα τα εισοδήματα από άλλες πηγές, τα οποία μπορεί να είναι τακτικά ή ευκαιριακά.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος της ανώνυμης εταιρίας. Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή τα καθαρά κέρδη χρήσεως της ανώνυμης εταιρίας προκύπτουν αν από το σύνολο κάθε πηγής ακαθάριστων εσόδων της Α.Ε. αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες εκείνες που ο νόμος αναφέρει σχολαστικά. Σύμφωνα με το άρθρο 105 οι δαπάνες που εκπίπτουν είναι «δαπάνες αποκτήσεως του εισοδήματος» όπως αυτές ορίζονται ρητά στο άρθρο 31 του ίδιου νόμου καθώς και κάποιες επιπλέον, που προστίθενται στο άρθρο 105. Οι επιπλέον δαπάνες που αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα, σύμφωνα με το άρθρο 105 είναι:

- Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζόμενου σε ανώνυμη εταιρία, ο οποίος συνδέεται με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας αυτής με συγγένεια εξ' αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τετάρτου βαθμού, εκπίπτουν μόνον εφόσον έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής

ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα, το Ι.Κ.Α. αμφισβητεί την πραγματικότητα και θεωρεί πλασματική την εργασία αυτή.

- Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους αυτών των ιδρυτικών τίτλων, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24.

Επίσης, από το ακαθάριστο εισόδημα των ασφαλιστικών ανωνύμων εταιριών, εκπίπτουν:

- Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, που υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.
- Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλιστρών με κάποιο συντελεστή που ορίζεται, κατά κλάδους, με κοινή απόφαση υπουργών οικονομικών και εμπορίου.
- Οι κρατήσεις για ζημίες που έχουν συμβεί (όπως καθορίζονται από πραγματογνώμονες), σύμφωνα με το άρθρο 10 του Κ.Β.Σ., μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές. Ορίζεται επίσης η έννοια του καθαρού ασφαλίστρου, που είναι το ολικό ποσό του ασφαλίστρου μειωμένο κατά το ποσό του.
- Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβάνοντας ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των ασφαλιστήριων συμβολαίων με τα σχετικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, ασφαλιστικής εταιρίας ζωής της οποίας η άδεια λειτουργίας έχει ανακληθεί.
- Επιπλέον, από τα ακαθάριστα έσοδα της ασφαλιστικής ανώνυμης εταιρίας προς την οποία έχουν μεταβιβαστεί τα περιουσιακά στοιχεία της παραπάνω ασφαλιστικής εταιρίας ζωής εκπίπτει το ποσό του ελλείμματος των

επενδύσεων της τελευταίας που της αναλογεί.

Επίσης, οι τράπεζες επιτρέπεται να εκπίπτουν, αντί του ποσού των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες έχουν γίνει οριστικές εγγραφές, ποσοστό στο ποσό του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Οι τράπεζες επίσης δικαιούνται να εκπίπτουν και ποσά σύμφωνα με το νόμου 2076/1992.

Το ποσό που απομένει μετά τις παραπάνω μειώσεις από το ακαθάριστο συνολικό εισόδημα, είναι το καθαρό συνολικό εισόδημα του νομικού προσώπου, το οποίο απεικονίζεται στον Ισολογισμό και στους λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης, αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και διάθεσης κερδών, αποτελώντας για την εταιρία με άλλα λόγια τα πραγματικά καθαρά κέρδη της. Ο φόρος, όμως, δεν υπολογίζεται σε αυτά τα καθαρά κέρδη αλλά στα φορολογικά αναμορφούμενα, που προσδιορίζονται στη συνέχεια.

4.6.5. Συντελεστές φορολογίας Α.Ε.

Με το άρθρο 19 του νέου φορολογικού νόμου 3697/2008, τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και προβλέπεται μείωση συντελεστών φόρου και αύξηση συντελεστών προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα για τις Α.Ε. ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 24%, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 23%, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 22%, και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 21%. Για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μέχρι 31.12.2009 ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 25%. Οι διατάξεις

της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και των επομένων.

4.6.6 Συμπληρωματικός φόρος

Ο συμπληρωματικός φόρος αποτελεί μία ιδιαίτερη κατηγορία φόρου, που περιγράφεται στο άρθρου 9 του νόμου 2238/94 για τα φυσικά πρόσωπα, και στην παράγραφο 3 του άρθρου 109 του ίδιου νόμου για τα νομικά πρόσωπα. Αναλυτικότερα, αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5%.

Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως και 4, κατά περίπτωση. Ειδικώς, ο συντελεστής του πρώτου εδαφίου αυξάνεται σε 3% και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμιάς από αυτές υπερβαίνει τα 300τ.μ. Τονίζεται ότι το ανωτέρω αυξημένο ποσό συμπληρωματικού φόρου επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα τόσο από εκμισθωμένες κατοικίες, όσο και από ιδιοκατοικούμενες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες, με εξαίρεση το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας.

4.6.7. Έκπτωση από τον φόρο

Σύμφωνα με το άρθρου 109 του νόμου 2238/94, από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12,13 δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες και από επιχειρήσεις και επαγγέλματα

β) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 104, δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στις περιπτώσεις παρακράτησης φόρου. Εδώ απαιτείται προσοχή καθώς αφαιρείται ο φόρος που παρακράτησαν οι άλλες εταιρίες κατά την παροχή εισοδημάτων στην εταιρία. Για

παράδειγμα ο παρακρατούμενος φόρος με συντελεστή 15% στα εισοδήματα που προέρχονται από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων.

Αντίθετα, δεν αφαιρείται ο φόρος που παρακρατεί η εταιρία, λόγω της παροχής εισοδημάτων σε τρίτους, όπως για παράδειγμα ο φόρος 10% κατά την διανομή μερισμάτων. Αυτός ο φόρος αφαιρείται κατά την δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων μερισμάτων, καθώς τους έχει παρακρατηθεί από την εταιρία.

γ) Η προκαταβολή φόρου όπως αυτή ρυθμίζεται στο άρθρο 111 και η οποία θα αναλυθεί παρακάτω.

δ) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων και των αφορολόγητων εσόδων π.χ. αφορολόγητα αποθεματικά, μερίσματα ή κέρδη συμμετοχών, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου. Στον τρόπο αυτόν φορολόγησης του μέρους μόνον εκείνου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, συμπεριλαμβάνονται και τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών, που όπως είδαμε έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς με 10%. Ο φόρος που αφαιρείται είναι ίσος με το μέρος του εσόδου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη. Μία ακόμη τέτοια περίπτωση φορολόγησης είναι των κερδών από πώληση μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών, σύμφωνα με την το άρθρου 13, τα οποία έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 5%.

Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το οποίο αναλογεί στη χρονική περίοδο που τα ως άνω νομικά πρόσωπα είχαν στο χαρτοφυλάκιο κυριότητάς τους τίτλους επενδύσεων που παράγουν τα εισοδήματα αυτά.

ε) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία.

Ειδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία, εκπίπτει το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος, τόσο στο επίπεδο της θυγατρικής

όσο και στο επίπεδο οποιασδήποτε άλλης θυγατρικής χαμηλότερου επιπέδου του ίδιου ή άλλου κράτους με αυτήν, κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα που εισπράττει η ημεδαπή μητρική εταιρεία.

Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικώς κατακτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας. Το ποσό φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

4.6.8. Δήλωση του φόρου εισοδήματος

Κάθε Α.Ε. υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται για τις Α.Ε. μέχρι 10^η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν. Με απόφαση του υπουργού οικονομικών, που δημοσιεύεται στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου.

Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο περιέχει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 86, αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ αμέσως μετά την οριστικοποίηση του προσωρινού φύλλου ελέγχου. Κατά του προσωρινού φύλλου ελέγχου επιτρέπονται τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον κώδικα φορολογικής δικονομίας. Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται κατά την προσωρινή διαδικασία αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

Από το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου που πρόκειται να βεβαιωθεί με βάση το οριστικό φύλλο ελέγχου εκπίπτει ο φόρος που έχει καταλογισθεί με τα προσωρινά φύλλα ελέγχου και ο επιπλέον φόρος που έχει καταβληθεί επιστρέφεται μετά την τελεσιδικία της εγγραφής.

Από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, υποβάλλεται δήλωση μέσα σε ένα μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το διοικητικό συμβούλιο διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών από τη λήξη του πιο πάνω εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη, που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106, περί φορολογίας του τμήματος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη.

Ο τυχόν οφειλόμενος, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής, εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106. Προς τούτο, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα

σε τριάντα (30) ημέρες από το χρόνο έγκρισης από τη γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση περαιτέρω διανομής κερδών του ίδιου οικονομικού έτους, εφόσον η διανομή λαμβάνει χώρα μέχρι το χρόνο λήξης της τρέχουσας διαχειριστικής χρήσης.

Η δήλωση συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από, το Δημόσιο και υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου. Με αποφάσεις του υπουργού οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία που υποβάλλονται μαζί με αυτή.

4.6.9. Καταβολή και Προκαταβολή του φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 110, ο φόρος εισοδήματος της Α.Ε., η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση του φόρου εισοδήματος, καταβάλλονται σε οκτώ ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Σύμφωνα με το άρθρο 111, με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το 65% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε.

Το ως άνω ποσοστό αυξάνεται 80% ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Το ποσό αυτό θεωρείται προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση, και θα αφαιρεθεί από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου

1 του άρθρου 36 του νόμου 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α). Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση. Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 53. Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που καταβλήθηκε, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου.

4.6.10. Η ευθύνη των διοικούντων

Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους. Τα πρόσωπα αυτά ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:

α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.

β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

4.6.11. Διάθεση κερδών

Διάθεση κερδών είναι ο καθορισμός του τελικού προορισμού και η κατανομή των καθαρών κερδών της Α.Ε. στο τέλος της χρήσης.

Κέρδη για τα οποία δεν έχει καθορισθεί ο τελικός προορισμός καλούνται αδιάθετα και μεταφέρονται ως κέρδη εις νέο για την επόμενη χρήση που θα βρουν τον προορισμό τους. Τα κέρδη διακρίνονται σε διανεμόμενα όπως είναι τα μερίσματα, οι αμοιβές του Δ.Σ. κτλ και σε μη διανεμόμενα όπως είναι τα ποσά που διατίθενται για αποθεματική κάλυψη ζημιών.

Η έννοια διαθέσεως των κερδών δεν αφορά μόνο τα καθαρά κέρδη της χρήσεως που έκλεισε, αλλά επεκτείνεται και σε αδιάθετα κέρδη προηγούμενων χρήσεων που εμφανίζονται στον ισολογισμό ενάρξεως στον λογαριασμό 42.00 "υπόλοιπο κερδών εις νέο".

Τη διάθεση των καθαρών κερδών μιας χρήσης τη διέπουν:

1. Σύμφωνα με το νόμο 2190/1220 από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως παρακρατείται το τακτικό αποθεματικό το οποίο ανέρχεται το 1/20 των καθαρών ετησίων κερδών (5%) και παύει να είναι υποχρεωτική η παρακράτηση του μόλις το ύψος του φθάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό μπορεί να ορίσει ανώτερα ποσοστά οπότε ο υπολογισμός θα γίνει με τα ποσά αυτά.

2. το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του πρώτου μερίσματος 6% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου ή το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού εφόσον είναι μεγαλύτερο από το 6% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Τα υπόλοιπα κέρδη διατίθενται όπως ορίζει το καταστατικό ή όπως αποφασίζει η Γ.Σ. εφόσον της παρέχεται από το καταστατικό η αρμοδιότητα.

Παράδειγμα:

Δεδομένα της επιχείρησης **ΑΡΜΑΟΣ Α.Ε.** για τη σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Κερδών είναι:

■ Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000 €
■ Κέρδη εις νέο(προηγούμενης χρήσης)	30.000 €
■ Καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	300.000 €
■ Διαφορές φορολογικού ελέγχου(προηγ. Χρήσης)	55.000 €
■ Δαπάνες Ε.Ι.Χ. κατά το μέρος που δεν εκπίπτουν τη φορολογία εισοδήματος	12.000 €
■ Πρόστιμα και προσαυξήσεις	11.000 €
■ Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	1.300.000 €

Τα έσοδα της εταιρείας αναλύονται ως εξής

⊕ Έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	1.300.000 €
⊕ Έσοδα από συμμετοχές	20.000 €
⊕ Έσοδα από ακίνητα	60.000 €
⊕ Έσοδα από τόκους ομολογιακών δανείων του Δημοσίου	10.000 €
⊕ Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων	30.000 €
⊕ Έσοδα από τόκους καταθέσεων	5.000 €
⊕ <u>Σύνολο</u>	<u>1.425.000 €</u>
⊕ Παρακρατημένος φόρος από καταθέσεις	4.000 €
⊕ Παρακρατημένος φόρος από πωλήσεις στο Δημόσιο	7.200 €
⊕ Προκαταβολή φόρου έναντι κερδών προηγ. Χρήσεως	40.000 €

Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας σε συνεδρίαση του προτείνει προς τη Γενική συνέλευση της Εταιρείας:

1. Το σχηματισμό του κατά νόμο τακτικού αποθεματικού
2. Τη διανομή του προβλεπόμενου από το νόμο υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος
3. Τη χορήγηση αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. ποσού ύψους 100.000 ευρώ
4. Το υπόλοιπο ποσό της διάθεσης κερδών να αχθεί σε λογαριασμό κερδών εις νέο.

Με βάση τα παραπάνω, από το λογιστήριο της επιχείρησης γίνονται οι παρακάτω ενέργειες: Σύμφωνα με το νόμο 2190/20 ετησίως το 1/20 των κερδών διατίθεται για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού είναι υποχρεωτικός μέχρι το ποσό να φτάσει στο ένα τρίτο του Εταιρικού Κεφαλαίου.

Ο σχηματισμός γίνεται από τα κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση κάθε ζημίας και κάθε εταιρικού βάρους (όπως του φόρου εισοδήματος).

Το Τακτικό Αποθεματικό θα υπολογισθεί ως εξής:

■ Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000 €
■ Μείον: διαφορές φορ. ελέγχου πρ. χρήσεων	- 55.000 €
	=595.000 €
■ Μείον: Ο φόρος που αναλογεί (24%)	-148.750 €
■ Υπόλοιπο κερδών για σχηματισμό Τ.Α.	=22.312,50€
■ Τακτικό αποθεματικό: $446.250 \times 5\% = 22.312,50 \text{ €}$	

ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΡΜΑΟΣ Α.Ε.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

	Λογαριασμοί	Αιτιολογία			ΠΟΣΑ
	88.00(86.99)	Καθαρά αποτελέσματα Χρήσεως			650.000 €
Μείον :	88.03 (42.01)	Ζημίες προηγ. χρήσεων προς κάλυψη			0 €
	88.04 (42.01)	Ζημίες προηγ. χρήσεων προς κάλυψη			0 €

	42.04	Διαφορές Φορολογικού ελέγχου			55.000 €
	88.09	Λοιποί μη ενσ/νοι Φόροι στο λειτουργικό Κόστος			0 €
		Υπόλοιπο Κερδών			595.000 €
Μείον :	88.08	Φόρος εισοδήματος Α χ Β Φόρος(Αναλογούν)	595.000,0 0	25%	148.750 €
		Υπόλοιπο Κερδών			446.250
Μείον :	41.02	Τακτικό Αποθεματικό χ 5%	446.250,0 0		22312.50 €
		Υπόλοιπο Κερδών			423.937,50 €

Σύμφωνα με το Νόμο 148/1967 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Νόμου 876/1979, οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν ως πρώτο μέρισμα ποσοστό ίσο με το 35% των καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, των τυχόν ζημιών προηγούμενων χρήσεων του φόρου εισοδήματος και εφόσον το ποσό αυτό είναι μεγαλύτερο από το ποσό που ορίζεται από το άρθρο 45 του Νόμου 190/1920. Στην περίπτωση που το ποσόν του μερίσματος είναι μεγαλύτερο η Γενική Συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τα εξής:

Με πλειοψηφία 70% τουλάχιστον, να μη διανέμει ως μέρισμα το 35% των κερδών, αλλά το πρώτο μέρισμα που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2β, του άρθ. 45 του Κ.Ν.2190/20.

Σημειώνεται ότι με πλειοψηφία 100% του καταβεβλημένου Μ.Κ. η εταιρία μπορεί να μη διανέμει ούτε πρώτο, αλλά ούτε και πρόσθετο μέρισμα, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό θα διατεθεί για την κάλυψη αναγκών της εταιρίας και όχι για τη διανομή αμοιβών Δ.Σ.

Υπολογισμός Μερίσματος:

- Υπόλοιπο καθαρών κερδών για σχηματισμό Τ.Α. 446.250 €
- Μείον: Τακτικό Αποθεματικό 22.312,50 €
- Υπόλοιπο για σχηματισμό α' μερίσματος 423.937,50 €
- Επί συντελεστή α' μερίσματος Χ35%
- **Σύνολο 175.559,37 €**

Διανεμόμενα Κέρδη :

■ Α' μέρος	148.378,13 €
■ Αμοιβές μελών Δ.Σ.	100.000 €
■ Διανεμόμενα κέρδη	248.378,13 €

4.7 Φορολογία Ε.Π.Ε.

4.7.1 Λίγα λόγια για τις Ε.Π.Ε.

Η Ε.Π.Ε. αποτελεί έναν ενδιάμεσο τύπο επιχείρησης, ανάμεσα στην προσωπική επιχείρηση και την Ανώνυμη Εταιρία. Όπως και η Α.Ε, είναι μετοχική επιχείρηση τα μέλη της οποίας έχουν περιορισμένη ευθύνη, ανάλογη με το ποσοστό των κεφαλαίων τους.

Σε περίπτωση χρεοκοπίας, δεν είναι οι εταίροι που επωμίζονται την ευθύνη, ως φυσικά πρόσωπα, αλλά η εταιρία, ως νομικό πρόσωπο, με το εταιρικό κεφάλαιό της. Το κύριο στοιχείο της Ε.Π.Ε., που την διαχωρίζει από την Α.Ε. έχει να κάνει με το εκπροσωπούμενο κεφάλαιο, αλλά και τον ρόλο των εταίρων, οι οποίοι διατηρούν δικαιώματα όπως αυτό της απαγόρευσης διαχείρισης, ή απαγόρευσης μεταβίβασης εταιρικών κεφαλαίων.

Το πλεονέκτημα της Ε.Π.Ε., έναντι των διαφόρων μορφών εταιρικών προσωπικών εταιριών είναι πως οι εταίροι δεν αναλαμβάνουν με κόστος την προσωπική τους περιουσία, τα πιθανά χρέη της επιχείρησης. Τα χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε. είναι τέτοια ώστε να ενδείκνυται για μικρές και κυρίως για μεσαίες επιχειρήσεις, όπου οι εταίροι δεν διακινδυνεύουν την προσωπική τους περιουσία, αλλά δεν έχουν υποχρέωση να καταβάλουν μεγάλο κεφάλαιο για την ίδρυση της επιχείρησης, κάτι που συμβαίνει στην περίπτωση της Ανώνυμης Εταιρίας.

Στην Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης συμμετέχουν ονομαστικά ορισμένα πρόσωπα. Καθένα από αυτά ευθύνεται μόνο μέχρι του ποσού της εταιρικής του μερίδας, που δεν μπορεί να παρασταθεί με μετοχές και δεν μπορεί να μεταβιβαστεί αν δεν συμφωνούν όλοι οι εταίροι. Επομένως, στην εταιρεία περιορισμένης ευθύνης συνδυάζονται πλεονεκτήματα των ομόρρυθμων εταιρειών και ανώνυμων εταιρειών, ενώ δεν αντιμετωπίζει δυσχέρειες στην ίδρυση της και τη διάλυση της και ούτε απαιτούνται μεγάλα κεφάλαια.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης διοικείται από τη γενική συνέλευση των

εταίρων. Η διαχείριση της εταιρείας ανήκει κατ' αρχήν σε όλους τους εταίρους, αλλά οπωσδήποτε υπάρχει η δυνατότητα να διοριστούν διαχειριστές, ή διαχειριστής που να είναι εταίρος ή όχι.

Πριν από κάθε ανάπτυξη, πρέπει να σημειωθεί ότι η Ε.Π.Ε. καθίσταται υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων από το χρόνο που αποκτά αυτή νομική προσωπικότητα και ιδιαίτερα από τη δημοσίευση περίληψης του καταστατικού της στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της κυβερνήσεως καθώς επίσης και με την καταχώρηση του παραπάνω εταιρικού στο μητρώο των εταιρειών Ε.Π.Ε.

Η φορολογική μεταχείριση της Ε.Π.Ε. συνδυάζει τα προσωπικά και κεφαλαιουχικά στοιχεία που την διέπουν, με απόκλιση περισσότερο προς τις κεφαλαιουχικές εταιρείες. Έτσι, από πλευράς φορολόγησης και σύμφωνα με το Κ.Φ.Ε. εντάσσεται στις διατάξεις που εμπίπτουν η Α.Ε. και τα λοιπά κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα. Το ίδιο ισχύει και για την μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε.

4.7.2. Φορολογία και διάθεση κερδών Ε.Π.Ε.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου φορολογικού νομοσχεδίου δεν επέρχεται καμία αλλαγή σύμφωνα με τα ποσοστά φόρου, με βάσει των οποίων φορολογούνται οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης σύμφωνα με το νόμο 2697/2008 άρθρο 13.

Για τα κέρδη που θα διανέμονται ή θα κεφαλαιοποιούνται (μετρητά ή μη) από 01/01/2011 και μετά, θα καταβάλλει η εταιρεία επιπλέον φόρο 40% σύμφωνα με το άρθρο 13 παραγρ.7 .

Τα εισοδήματα των εταίρων από την διανομή κερδών φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που έχει καταβάλλει η ΕΠΕ (άρθρο 13 παραγράφου 7).

Για την εφάπαξ καταβολή του φόρου εισοδήματος παρέχεται έκπτωση 1,5% (άρθρο 14 παράγραφος 1).

Για την διανομή των κερδών θα εκδίδεται βεβαίωση από την εταιρεία, με τα στοιχεία του δικαιούχου, το ποσό των κερδών που διανεμήθηκε σε αυτόν καθώς και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό και έχει καταβληθεί από την εταιρεία (άρθρο 13 παραγράφου 7).

Για τις αμοιβές των διαχειριστών οι εταιρείες πρέπει να κάνουν παρακράτηση 35% (άρθρο 13 παράγραφος 6). Τα κέρδη της Ε.Π.Ε φορολογούνται με συντελεστή 24%. Τα φορολογητέα κέρδη προκύπτουν αν από το σύνολο των φορολογικώς

αναμορφωμένων κερδών αφαιρεθεί η επιχειρηματική αμοιβή. Η αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική έστω και αν κάποιος από τους δικαιούχους εταίρους δεν επιθυμεί να την λάβει. Για την επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών της Ε.Π.Ε προβλέπονται τα ακόλουθα :

- ⇒ Λαμβάνεται μόνο από φυσικά πρόσωπα που τυγχάνουν της ιδιότητας του εταίρου και του διαχειριστή. Άλλα νομικά πρόσωπα π.χ εταιρείες που μετέχουν σε αυτή δεν δικαιούνται επιχειρηματική αμοιβή.
- ⇒ Δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής είναι όσοι από τους διαχειριστές συμμετέχουν στην εταιρεία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής και δεν είναι παραπάνω από τρεις.
- ⇒ Ως ποσοστό συμμετοχής λαμβάνεται αυτό που κάθε εταίρος διαθέτει κατά το χρόνο εγκρίσεως του ισολογισμού της εταιρείας .
- ⇒ Αν υπάρχουν περισσότεροι εταίροι με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία.
- ⇒ Αν ο εταίρος συμμετέχει και σε άλλες επιχειρήσεις Ε.Π.Ε ή μετέχει ως ομόρρυθμο μέλος προσωπικής εταιρείας δικαιούται να επιλέξει ο ίδιος από πού θα λάβει την επιχειρηματική αμοιβή.

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται με εφαρμογή του ποσοστού με το οποίο συμμετέχουν στην Ε.Π.Ε οι δικαιούχοι επί του **50%** των φορολογητέων κερδών που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Η Ε.Π.Ε παρακρατεί και αποδίδει στο δημόσιο φόρο **20%** επί της αμοιβής ο οποίος συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος.

Ως προς τη διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε ο νόμος ορίζει ότι πρέπει να γίνει κράτηση για τακτικό αποθεματικό ίση προς το 5% των κερδών. Η κράτηση παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το υπόλοιπο διανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού και τις αποφάσεις της συνελεύσεως των εταίρων.

Μπορεί με τη φορολογική μεταρρύθμιση ο τρόπος φορολογίας των Ε.Π.Ε. να έγινε απλούστερος, αφού εξομοιώθηκε πλήρως με τον τρόπο που φορολογούνται τα άλλα νομικά πρόσωπα, αλλά με τις νέες ρυθμίσεις η φορολογία των εταιρειών αυτών έγινε βαρύτερη, γεγονός που επιβάλλει την άμεση μείωση του συντελεστή φορολογίας. Οι Ε.Π.Ε. είναι συνήθως μικρές εμπορικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, των οποίων η ανταγωνιστικότητα πρέπει να

ενισχυθεί με άμεση μείωση της φορολογίας.

Με τις μεταβολές που έγιναν με τη φορολογική μεταρρύθμιση του Ν. 3091/2002, η φορολογία των Ε.Π.Ε. εξομοιώθηκε πλήρως με τον τρόπο που φορολογούνται και τα άλλα νομικά πρόσωπα. Έτσι, διατηρήθηκε ο συντελεστής φόρου 35%, καταργήθηκε η επιχειρηματική αμοιβή, θεσπίστηκε η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των πάσης φύσεως απολαβών που καταβάλλει η εταιρεία στους εταίρους εφόσον αυτοί είναι ασφαλισμένοι σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό εκτός του ΙΚΑ. Με τις ίδιες διατάξεις ορίστηκε ότι στους μισθούς και στις πάσης φύσεως απολαβές που καταβάλλονται στους εταίρους των Ε.Π.Ε. θα γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση από τους μισθούς των ασφαλιστικών εισφορών που έχουν καταβληθεί

4.7.3. Τρόπος υπολογισμού φόρου των εταιρειών Ε.Π.Ε.

Ο φόρος στις Ε.Π.Ε. υπολογίζεται πάνω στα καθαρά κέρδη του ισολογισμού μετά την αφαίρεση τυχόν μερισμάτων ή κερδών από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, με συντελεστή 35% για τη χρήση του 2004, 32% για τη χρήση 2005, 29% για τη χρήση 2006, και 25% για τη χρήση 2007. Αν στα καθαρά κέρδη του ισολογισμού περιλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, οι δαπάνες μειώνονται.

4.7.3.1. Υπολογισμός δαπανών όταν υπάρχουν απαλλασσόμενα έσοδα

Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών(που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα) :

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκειμένων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και των μη υποκειμένων.

β) Ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των

εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών προστίθεται σ' αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικό με την προσθήκη σε αυτό του αναλογούντος φόρου.

γ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία. Ειδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία, εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και το ποσό που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω διανεμόμενα μερίσματα. Όταν τα μερίσματα αυτά έχουν διανεμηθεί προηγουμένως από θυγατρική της πιο πάνω αλλοδαπής εταιρείας, του ίδιου ή άλλου κράτους, και η καταβάλλουσα στην ημεδαπή εταιρεία τα μερίσματα, δεν έχει προβεί σε παρακράτηση φόρου ή δεν έχει καταβάλλει η ίδια φόρο εισοδήματος, το ημεδαπό νομικό πρόσωπο δικαιούται να εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος το ποσό φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει η θυγατρική της αλλοδαπής εταιρείας ή που έχει παρακρατήσει για τα υπόψη μερίσματα, τα οποία τελικά έχουν διανεμηθεί προς το ημεδαπό νομικό πρόσωπο. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδος για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικώς κατακτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας. Το ποσό του φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

4.7.4. Προκαταβλητέος φόρος

Με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το 55% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση, που έληξε.

Η προκαταβολή του φόρου από το οικονομικό έτος 2006 αυξήθηκε από 55% σε 65% (άρθρο 10 παρ.1). Η προκαταβολή φόρου στις νέες Ε.Π.Ε. μειώνεται κατά

50% στα 3 πρώτα χρόνια. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους.

Αν τα έσοδα της Ε.Π.Ε. αποδεδειγμένα μειώνονται πάνω από 25% στην τρέχουσα χρήση μπορεί να ζητηθεί με αίτηση μέχρι τον Σεπτέμβριο ή ανάλογη μείωση του φορολογικής υποχρέωσης.

Εδώ πρέπει να τονίσουμε ότι δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου σε κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου 3522/2006 για διαχείριση από 1.1.2007 αφαιρούνται από τα κέρδη ισολογισμού 1500€ για κάθε άτομο που απασχολούν με αναπηρία 67% και άνω.

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.3 του νόμου 3522/2006 από 1.1.2006 και μετά δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση η ζημιά της Ε.Π.Ε. που αποσβέστηκε με ειδική μείωση του μετοχικού κεφαλαίου της. Μισθοί και κάθε είδους απολαβές των εταίρων Ε.Π.Ε. εκπίπτουν εφόσον είναι ασφαλισμένοι στο Ι.Κ.Α.

4.7.5. Επιχειρηματική αμοιβή

Στο παρελθόν η Ε.Π.Ε. δεν αποτελούσε υποκείμενο φόρου για τα κέρδη που αποκτούσε, αλλά με βάση την τότε αντίληψη τα κέρδη φορολογούνταν στο όνομα των εταίρων, σύμφωνα με το ποσοστό της συμμετοχής του καθενός σε αυτήν.

Μετά την μεταβολή του παραπάνω νόμου, τα κέρδη φορολογούνταν καταρχήν στο όνομα του νομικού προσώπου στο σύνολο τους, αν δεν υπήρχε διαχειριστής εταίρος. Στην περίπτωση που υπήρχε διαχειριστής εταίρος, με βάση το προϊσχύον φορολογικό καθεστώς είχε θεσπιστεί η επιχειρηματική αμοιβή του οποίου το ποσό φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων εταίρων και ότι απέμενε μετά τον υπολογισμό αυτής, φορολογούνταν στο όνομα της Ε.Π.Ε.

Η επιχειρηματική αμοιβή εταίρων διαχειριστών Ε.Π.Ε καταργήθηκε από τη χρήση 2003.

4.7.6. Διάθεση κερδών

Ως προς τη διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε. ο νόμος ορίζει ότι πρέπει να γίνει κράτηση για τακτικό αποθεματικό, ίση προς το 5% των κερδών. Η κράτηση παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου.

Το υπόλοιπο διανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού και τις αποφάσεις της Συνελεύσεως των Εταίρων.

Η δήλωση της Ε.Π.Ε. υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα, μέχρι τη δέκατη ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σε αυτή.

Να σημειωθεί εδώ ότι, τα ποσά του φόρου εισοδήματος, το ποσό της βεβαιουμένης προκαταβολής φόρου εισοδήματος κλπ., που οφείλονται με βάση τη δήλωση πρέπει να καταβληθούν σε πέντε ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η μεν πρώτη γίνεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες τέσσερις, την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων μηνών από την υποβολή της δήλωσης.

Επιπλέον του κύριου φόρου εισοδήματος επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος σε περίπτωση που δηλώνεται εισόδημα από ακίνητα που αποκτά η Ε.Π.Ε. Ο φόρος αυτός, υπολογίζεται για τα νομικά πρόσωπα με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, αρκεί να μην υπερβαίνει το ποσό του φόρου εισοδήματος. Ως προκαταβολή φόρου για τις Ε.Π.Ε. βεβαιώνεται ποσό ίσο με το 65% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου που έληξε, εκπίπτουν, όμως, από την προκαταβολή τα ποσά εκείνα του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση.

Εδώ θα σημειώσουμε ότι η προκαταβολή φόρου βεβαιώνεται και με την προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ε.Π.Ε. που έχει τεθεί υπό εκκαθάριση. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για τα εισοδήματα κάθε έτους, εντός μηνός από τη λήξη αυτού, εφόσον η εκκαθάριση διαρκεί πέραν του έτους.

Ακολουθεί έντυπο Ε5 → Δήλωση φορολογίας εισοδήματος

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ <<ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ>>

Ανάλυση ακαθαρίστων εσόδων χρήσης βάσει βιβλίων :			
Ακαθάριστα έσοδα από εμπορία - μεταποίηση		101	
>> >> από παροχή υπηρεσιών		102	
>> >> από ελευθέρια επαγγέλματα		103	
>> >> από λοιπές κατηγορίες εισοδήματος		104	
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων χρήσης βάσει βιβλίων		015	
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης άρθρου 15 ν.3296/2004		801	
Ακαθάριστα έσοδα κλάδων μη υπαγομένων στην περαίωση του ν.3296/2004 από κωδ. 101.		805	
Ακαθάριστα έσοδα κλάδων μη υπαγομένων στην περαίωση του ν.3296/2004 από κωδ. 102, 103, 104.		806	
Κέρδη χρήσης ⁽⁵⁾		016	
Ζημιές χρήσης ⁽⁵⁾		017	
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται:	1. Φόροι που δεν εκπίπτουν	018	
(Σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)	2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέσθηκε πλέον των νομίμων	019	
	3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσεις - πρόστιμα ΚΒΣ.	020	
	4. Μισθοί και λοιπές απολαβές εταιρών-μελών	450	
	5. Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτ/των που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	021	
	6. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	022	
	7. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές	023	
	Σύνολο κερδών	024	→
	ή Υπόλοιπο ζημιών	124	→
Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών, Οικοδομικών Εταιριών ⁽⁶⁾		100	→
Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται:	1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές	026	
(Σε περίπτωση ζημιών προστίθενται)	2. Έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κτλ.)	027	
	3. Έσοδα Αφορολόγητα	028	
	4. Κέρδη απο πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρημασπτήρια	460	
	5.	461	
	Κέρδη χρήσης	029	→
	ή Ζημιές χρήσης	030	→
	Διαφορά καθαρών κερδών άρθρου 15 ν. 3296/2004	802	→
	Καθαρά κέρδη αυτοελέγχου (029+802)		→
	Ζημιές κλάδου μη υπαγομένου στην περαίωση του ν.3296/2004	803	→
	Κέρδη κλάδου μη υπαγομένου στην περαίωση του ν. 3296/04	804	→
	Ζημιές παρελθουσών χρήσεων	039	→
	ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	040	→
	ή ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	240	→
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ, κ.τ.λ. :			
	1. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν. 1262/1982	043	
	2. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990	044	
	3. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 2601/1998	046	
	4. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.3299/2004	061	
	5. Δαπάνες επιστημονικής τεχνολογικής έρευνας (εξωλογιστικά)	060	
	6.	059	
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	048	→
	ή ΖΗΜΙΕΣ	448	→
	ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ	449	→

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε' - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ. (επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων)

	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση καταστημάτων γραφείων κλπ.	400	405
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση κατοικιών	406	407
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση ακινήτων που δεν βαρύνονται με χαρτόσημο (βιομηχανοστάσια κτλ)	408	409
Ιδιόχρηση, δωρεάν παραχώρηση	410	415
Σύνολο	420	425

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΑΦΜ

E5
ΣΕΛ 2/4

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ' ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ (Τόκοι, τοκομερίδια κτλ. και μερίσματα από ημεδαπές ή αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες)							
Α/Α	Προέλευση εισοδήματος		Περίοδος ισολογισμού	Χρονολογία απόκτησης	Ανάλυση Εισοδήματος		
	Ανώνυμη Εταιρία κτλ. ή χρεώστης	ΕΙΔΟΣ			Καθαρό ποσό		Φόρος που παρακρατήθηκε
1							
2							
3							
4							
Εισοδήματα του πίνακα αυτού που φορολογούνται και μεταφέρονται στον πίνακα Η'					430		
ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ' ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., αλλοδαπές επιχ/σεις κτλ.							
Α/Α	Επωνυμία - Νομ. μορφή	Α.Φ.Μ.	Διεύθυνση	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Διαχ. περίοδος	Συνολικά καθαρά κέρδη (Φορολ/μενα και απαλ/μενα που αναλογούν στην εταιρία κτλ.)	Ποσοστό συμμετοχής %
1							
2							
3							
Εισοδήματα του πίνακα αυτού που φορολογούνται και μεταφέρονται στον πίνακα Η'					435		
ΠΙΝΑΚΑΣ Η' ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ							
1. Κέρδη (από κωδ. 048 Πιν. Δ')							
2. Ή Ζημιές (από κωδ. 448 Πιν. Δ')							
Οι πιο κάτω ενδείξεις 1, 2 και 3 συμπληρώνονται μόνο από όσους τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας ΚΒΣ (προσθέτονται ή σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)							
1. Καθαρό εισόδημα από ακίνητα (από Κωδ. 425 Πιν. Ε')							
2. Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες (από κωδ. 430 Πιν. ΣΤ')							
3. Καθαρό εισόδημα από εταιρικές συμμετοχές κτλ. (από κωδ. 435 Πιν. Ζ')							
Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία άρθ. 4 παρ. 10 ν. 3522/06							071
Σύνολο Κερδών							500
Υπόλοιπο Ζημιών							501
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ: (ομορ. εταιρ. ή κοινού)							
Α/Α	ΑΦΜ ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	x 1/2	x ποσοστό συμχής %			
1	621			505			
2	622			506			
3	623			507			
Συνολικά φορολογητέα κέρδη							510
Ή Ζημιές							515
ΠΙΝΑΚΑΣ Θ' ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ							
Φόρος συνολικών φορολογητέων κερδών και συμπληρωματικός φόρος: (από κωδ. 700 Πιν. Γ') x 55%							
Είστε νέα επιχείρηση; Ημερομηνία έναρξης: 950 ΝΑΙ 1 x 27,5%							
Μείον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')							
Προκαταβολή φόρου							520
Εισοδήματα για τα οποία καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή							610
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή							620
ΠΙΝΑΚΑΣ Ι' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ / ΜΕΛΩΝ - ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ / ΜΕΛΗ ⁽⁸⁾							
Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Α.Φ.Μ. ΜΕΛΩΝ	% ΣΥΜ- ΜΕΤΟ- ΧΗΣ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ. (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜ- ΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟ- ΡΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ. (β)	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ΜΕΛΩΝ (γ) = (α)-(β)	ΑΦΜ άλλων νομικών προσώπων από τα οποία οι εταίροι / μέλη εισέπραξαν επιχειρηματική αμοιβή
1		621		631			
2		622		632			
3		623		633			
4		624		634			641
5		625		635			642
6		626		636			643
7		627		637			644
8		628		638			645
9				639			
ΣΥΝΟΛΑ							

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΑΦΜ

E5
ΣΕΛ 3/4

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΑ' ΔΗΛΩΣΗ ΝΟΜΙΜΟΥ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ.

Δηλώνω ότι οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής είναι οι ακόλουθοι: (Επώνυμο, όνομα, όνομα πατέρα ή συζύγου) α)
 β)
 και γ)

..... 2009
Ο ΔΗΛΩΝ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ' ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ Υποβάλλεται όμοια δήλωση για τυχόν επιπλέον συμμετοχές.

Ο υπογραμμένος δηλώνω, ότι συμμετέχω ως ομόρρυθμος εταίρος σε άλλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινωνός στις ακόλουθες εταιρίες ή κοινωνίες κληρονομικού δικαίου:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	ΚΕΡΑΗ ΧΡΗΣΗΣ 2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΚΕΡΑΗ
.....
.....
.....

και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την

..... 2009
Ο ΔΗΛΩΝ

Ο υπογραμμένος δηλώνω, ότι συμμετέχω ως ομόρρυθμος εταίρος σε άλλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινωνός στις ακόλουθες εταιρίες ή κοινωνίες κληρονομικού δικαίου:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	ΚΕΡΑΗ ΧΡΗΣΗΣ 2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΚΕΡΑΗ
.....
.....
.....

και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την

..... 2009
Ο ΔΗΛΩΝ

Ο υπογραμμένος δηλώνω, ότι συμμετέχω ως ομόρρυθμος εταίρος σε άλλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή κοινωνός στις ακόλουθες εταιρίες ή κοινωνίες κληρονομικού δικαίου:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	Α.Φ.Μ.	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	ΚΕΡΑΗ ΧΡΗΣΗΣ 2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΚΕΡΑΗ
.....
.....
.....

και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την

..... 2009
Ο ΔΗΛΩΝ

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

- (1) Οι ενδείξεις αυτές θα συμπληρωθούν από την Υπηρεσία.
- (2) Συμπληρώνεται από τα νομικά πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ΟΕ, ΕΕ, Κ/Ξ κλπ) που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών και α) στα οποία συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ κλπ) εφόσον συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 12 του άρθρου 105 του ΚΦΕ (πώληση ημιτελών οικοδομών μέσα στη χρήση κλπ), β) στα οποία ΔΕΝ συμμετέχουν τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου 34 του ΚΦΕ (τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, πώληση ημιτελών οικοδομών κλπ). Στον κωδ. 111 του Πίνακα Γ' αναγράφεται κατά το έτος ολοκλήρωσης της οικοδομής, η οποία είχε πωληθεί ημιτελής σε προηγούμενες χρήσεις, ο φόρος που είχε καταβληθεί γ' αυτή με τις οικίες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- (3) Για κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους, ο συντελεστής μειώνεται κατά 40%.
- (4) Συμπληρώνεται εφόσον η υπεραξία από την πώληση αυτοκινήτου Ι.Χ. που αποτελεί πάγιο στοιχείο της επιχείρησης συμπεριλήφθηκε στον Κ.Α. 016 ή 017 του πίνακα Δ.
- (5) Αν η επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα γραφούν τα κέρδη ή η ζημία του ισολογισμού (Λ/86-99). Αν τηρεί βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας τα κέρδη ή η ζημία (όπου αναγνωρίζεται) Δ', Ε' και Ζ' κατηγορίας.
- (6) Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των τεκμαρτών κερδών.
- (7) Η μείωση του συντελεστή ισχύει για τις επιχειρήσεις που έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας μετά την 1/1/2005 για τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από την έναρξη δραστηριότητας.
- (8) Στις γραμμές (1,2,3) του πίν. Ι αναγράφονται τα δεδομένα των εταίρων / μελών (μέχρι 3) που έχουν πάρει επιχ. αμοιβή από την εταιρία. Στις γραμμές (4 έως 8) του ίδιου πίνακα αναγράφονται τα δεδομένα των εταίρων / μελών που δεν έχουν πάρει επιχ. αμοιβή από την εταιρία. Σε περίπτωση που ο πίνακας αυτός δεν επαρκεί, επισυνάψτε κατάσταση και μεταφέρετε τα σύνολα της κατάστασης στα πεδία του κωδικού 639 του παρόντος πίνακα.

Τα στοιχεία των φορολογουμένων είναι απόρρητα. Διατηρούνται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών σε αρχείο που υπάγεται στην Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα και λειτουργεί σύμφωνα με το ν.2472/1997 και τις ειδικές ρυθμίσεις των φορολογικών νόμων. Κάθε φορολογούμενος έχει δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία που τον αφορούν.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ ΑΦΜ

E5
ΣΕΛ 4/4

4.7.7 Ηλεκτρονική υποβολή δηλώσεων εισοδήματος

Ηλεκτρονική υποβολή Δηλώσεων Εισοδήματος Προσωπικών εταιρειών κ.λπ. (Ε5) Η υποβολή των σχετικών δηλώσεων μέσω διαδικτύου είναι προαιρετική και θα ξεκινήσει να προσφέρεται στις 18/4/2011 με καταληκτική ημερομηνία ανεξαρτήτως ΑΦΜ τις 28/4/2011. Η υποβολή των δηλώσεων στις ΔΟΥ θα είναι διαθέσιμη από 4/4/2011.

Ηλεκτρονική υποβολή Δηλώσεων Εισοδήματος Νομικών Προσώπων μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα (Φ01012). Η υποβολή των σχετικών δηλώσεων μέσω διαδικτύου είναι προαιρετική και θα ξεκινήσει να προσφέρεται στις 4/4/2011 με καταληκτικές ημερομηνίες τις 12/4/2011 για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία Β κατηγορίας και τις 15/4/2011 για όσα τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας. Αν και η υποβολή των δηλώσεων στις ΔΟΥ έχει ξεκινήσει από 1/3/2011 και έχει ήδη παραληφθεί ο μεγαλύτερος όγκος, η υπηρεσία θα ανοίξει για λόγους πιλοτικής λειτουργίας ενόψει της υποχρεωτικής υποβολής του 2012.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Τελευταίος αριθμός Α.Φ.Μ. Ημ/νία υποβολής

Σε 1	11/04/2011
Σε 2	12/04/2011
Σε 3	13/04/2011
Σε 4	14/04/2011
Σε 5	15/04/2011
Σε 6	18/04/2011
Σε 7	19/04/2011
Σε 8	20/04/2011
Σε 9	21/04/2011
Σε 10,20, 30,40,50	27/04/201
Σε 60,70, 80,90,00	28/04/2011

Στις περιπτώσεις ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων, η καταληκτική ημερομηνία για τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα είναι η 28η Απριλίου 2011, ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ.

Βιβλιογραφία

1. Η Φορολογία των Επιχειρήσεων, Λεονάρδος Αρ. Κόντος-Μάναλης, εκδόσεις Π. Ν. Σάκουλας.
2. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Δημήτρης Σταματόπουλος – Αντώνης Καραβοκύρης, Αθήνα 2005.

Ιστοσελίδες

www.epixeirisi.gr

news.kathimerini.gr

www.taxheaven.gr

www.gsis.gr

www.e-tameio.gr

www.reporter.gr

www.fle.gr

www.taxinet.gr

www.test2_e-forologia.gr

www.ministryofjustice.gr

el.wikipedia.gr

www.pomida.gr

Επίλογος

Η πτυχιακή μας εργασία αποτελεί το τελικό στάδιο των σπουδών μας στο τμήμα λογιστικής. Η ολοκλήρωση της πτυχιακή μας εργασίας ήταν ο τελευταίος στόχος για να ολοκληρώσουμε τις σπουδές μας και αποτελεί μια απόδειξη ότι η φοίτηση μας στη σχολή αυτή και οι γνώσεις που αποκομίσαμε, θα αποτελέσουν σημαντικά εφόδια για το μέλλον.

Η ενασχόληση μας με την πτυχιακή εργασία, μας έδωσε τη δυνατότητα να ασχοληθούμε με ένα πολύ ενδιαφέρον και επίκαιρο θέμα και να αποκομίσουμε γνώσεις και εμπειρία που σίγουρα θα μας είναι χρήσιμες στις μελλοντικές μας αποφάσεις και στη μελλοντική μας σταδιοδρομία ως λογίστριες.

THE END.....