



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ

ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

2011



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΤΣΙΜΠΟΥΚΗΣ ΣΤΑΥΡΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΜΙΧΑΛΟΠΟΥΛΟΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ 6949

ΚΡΕΠΗΣ ΑΓΓΕΛΟΣ 8213

ΚΥΡΙΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΩΡΓΟΣ 7747

ΤΥΧΙΑΚΗ

ΡΓΑΣΙΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σελ.</u>
Πρόλογος.....	6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Γενικά περί φορολογίας.

(1.1) Έννοια της φορολογίας.....	7
(1.2) Έννοια και τα χαρακτηριστικά του φόρου.....	7
(1.3) Ιστορική αναδρομή.....	8
(1.4) Φορολογική βάση.....	8
(1.5) Αμεσότητα της φορολογίας.....	9
(1.6) Άμεση φορολόγηση.....	9
(1.7) Έμμεση φορολόγηση.....	9
(1.8) Διπλή φορολόγηση.....	9
(1.9) Κατηγορίες φόρων.....	10
(1.10) Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου.....	12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

(2.1) Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων.

(2.1.1) Ποιοι είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν φορολογική δήλωση.....	14
(2.1.2) Που υποβάλλεται η δήλωση.....	16
(2.1.3) Χρόνος επιβολής του φόρου.....	17
(2.1.4) Εισόδημα και οι πηγές του.....	19
(2.1.5) Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων.....	20
(2.1.6) Πως δηλώνεται το εισόδημα.....	21
(2.1.7) Φορολογία εισοδήματος συζύγων – άγαμων παιδιών.....	22
(2.1.8) Φορολογία σχολάζουσας κληρονομιάς.....	23
(2.1.9) Υπολογισμός και η καταβολή του φόρου εισοδήματος.....	23
(2.1.10) Δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση.....	24
(2.1.11) Αλλαγή – τροποποίηση της φορολογικής δήλωσης.....	24
(2.1.12) Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.....	25
(2.1.13) Επιστροφή του φόρου.....	25
(2.1.14) Απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος.....	26

(2.2) Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος.

(2.2.1) Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.....	29
(2.2.2) Εκπτώσεις από το συνολικό εισόδημα.....	33
(2.2.3) Μειώσεις δαπανών από το φόρο.....	35
(2.2.4) Αυτοτελής φορολόγηση.....	39

<u>(2.3) Προσδιορισμός του εισοδήματος.</u>	
(2.3.1) Πραγματικό και τεκμαρτό εισόδημα.....	40
(2.3.2) Σκοπός των τεκμηρίων.....	40
(2.3.3) Υπολογισμός τεκμαρτής δαπάνης.....	41
(2.3.3.1) Κατηγορίες τεκμηρίων.....	41
<u>(2.4) Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης.</u>	
(2.4.1) Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες.....	41
(2.4.1.1) Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες.....	42
(2.4.2) Κύρια ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη ή δωρεάν παραχωρούμενη κατοικία..	43
(2.4.3) Δευτερεύουσα ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη ή δωρεάν παραχωρούμενη κατοικία.	45
(2.4.4) Επιβατικά αυτοκίνητα I.X. ΚΑΙ M.X.....	46
(2.4.5) Δίδακτρα σε σχολεία.....	49
(2.4.6) Δαπάνη για οικιακούς βοηθούς.....	49
(2.4.7) Σκάφη αναψυχής.....	50
(2.4.8) Αμοιβές μονίμου πληρώματος.	52
(2.4.9) Αεροσκάφη ελικόπτερα και ανεμόπτερα.....	52
(2.4.10) Δεξαμενές κολύμβησης (πισίνες).	53
(2.4.11) Οικογενειακές δαπάνες.....	54
<u>(2.5) Προσδιορισμός δαπάνης απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.</u>	
(2.5.1) Τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.....	54
<u>(2.6) Τεκμήρια και λοιπές διατάξεις.</u>	
(2.6.1) Μη εφαρμογή του τεκμηρίου.....	56
(2.6.2) Τα τεκμήρια περιουσιακών στοιχείων δεν ισχύουν.....	57
(2.6.3) Τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν ισχύουν.....	58
(2.6.4) Αμφισβήτηση των τεκμηρίων δαπανών διαβίωσης.....	59
(2.6.5) Προσαύξηση της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης.....	60
(2.6.6) Μείωση ή κάλυψη του τεκμηρίου.....	60
(2.6.7) Αντικειμενική δαπάνη χορήγησης δανείων ή χρηματικών διευκολύνσεων....	61
(2.6.8) Κατάργηση απαλλαγής για την δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης πρώτης κατοικίας.....	62
(2.6.9) Ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων για κάλυψη τεκμηρίων διαβίωσης ή απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.....	62
(2.6.10) Αγορά κινητού αντικειμένου μεγάλης αξίας.....	64
<u>(2.7) Εισόδημα από ακίνητα.....</u>	64
(2.7.1) Υπόχρεοι στο φόρο εισοδήματος από ακίνητα.....	65
(2.7.2) Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων.....	66
(2.7.3) Δεν θεωρούνται εισοδήματα από ακίνητα.....	68

(2.7.4) Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα.....	68
(2.7.5) Καθαρό εισόδημα από ακίνητα.....	69
(2.7.6) Συμπληρωματικός φόρος των εισοδημάτων από ακίνητα.....	70
(2.7.7) Κυρώσεις για όσους δεν δηλώνουν εισόδημα από ακίνητα.....	71
<u>(2.8) Εισόδημα από κινητές αξίες.....</u>	<u>71</u>
(2.8.1) Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων.....	73
(2.8.2) Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από κινητές αξίες.....	73
(2.8.3) Δεν θεωρείται εισόδημα από κινητές αξίες.....	74
(2.8.4) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες.....	75
(2.8.5) Παρακράτηση φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες.....	75
<u>(2.9) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.....</u>	<u>76</u>
(2.9.1) Το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.....	76
(2.9.2) Ακαθάριστο εισόδημα.....	77
(2.9.3) Λογιστικός προσδιορισμός καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και προσδιορισμός αυτού.....	78
(2.9.4) Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις.....	84
(2.9.5) Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.....	85
(2.9.6) Διαχειριστική περίοδος.....	86
<u>(2.10) Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.....</u>	<u>87</u>
(2.10.1) Ποιοι αγρότες υποβάλλουν φορολογική δήλωση.....	87
(2.10.2) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	88
(2.10.3) Καθαρό γεωργικό εισόδημα.....	89
(2.10.4) Αμφισβήτηση του καθαρού γεωργικού εισοδήματος.....	90
(2.10.5) Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις.....	91
(2.10.6) Απαλλαγές του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις.....	91
(2.10.7) Κυρώσεις για όσους δεν δηλώνουν γεωργικό εισόδημα.....	92
<u>(2.11) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....</u>	<u>93</u>
(2.11.1) Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	94
(2.11.2) Ποτέ ορισμένες αμοιβές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	95
(2.11.3) Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος.....	95
(2.11.4) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	95
(2.11.5) Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	97
<u>(2.12) Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.....</u>	<u>98</u>
(2.12.1) Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος.....	99
(2.12.2) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	100
(2.12.3) Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος ελεύθερων επαγγελματιών.....	101
(2.12.4) Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα.....	102

<u>(2.13) Ο τρόπος αυτοελέγχου των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών.....</u>	103
--	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

(3.1.1) Έννοια – διακρίσεις νομικών προσώπων.....	104
(3.1.2) Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της φορολογίας των Ν.Π.....	104
(3.1.3) Φορολογικός Συντελεστής.....	105
(3.1.4) Απαλλαγές Ν.Π. από το φόρο εισοδήματος.....	106
(3.1.5) Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών των νομικών προσώπων.....	106

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ.....

<u>(3.2) Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.).....</u>	109
(3.2.1) Έννοια και χαρακτηριστικά της Ο.Ε.....	109
(3.2.2) Προσωπικότητα Ο.Ε.....	110
(3.2.3) Απεριόριστη ευθύνη εταίρων.....	111
(3.2.4) Σύσταση Ομόρρυθμης Εταιρείας.....	111
(3.2.5) Διανομή του επιχειρησιακού αποτελέσματος της Ο.Ε.....	113
(3.2.6) Σχηματισμός αποθεματικών στην Ο.Ε.....	113
(3.2.7) Φορολογία των κερδών της Ο.Ε.....	114
(3.2.8) Συντελεστές φόρου Ο.Ε.....	115
(3.2.9) Επιχειρηματική αμοιβή.....	115
(3.2.10) Επιχειρηματική αμοιβή επί εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.....	116
(3.2.11) Επιχειρηματική αμοιβή επί του ομόρρυθμου εταίρου στις περισσότερες εταιρίες.....	116
(3.2.12) Παράδειγμα επιχειρηματικής αμοιβής.....	117
(3.2.13) Χρόνος διανομής των κερδών της Ο.Ε.....	118
(3.2.14) Προθεσμίες υποβολής δήλωσης εισοδήματος των Ο.Ε.....	118
(3.2.15) Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.....	119
(3.2.16) Καταβολή φόρου εισοδήματος.....	120
(3.2.17) Κάλυψη της ζημιάς χρήσεως της Ομόρρυθμης Εταιρείας.....	121
(3.2.18) Λύση και εκκαθάριση της Ο.Ε.....	121
<u>(3.3) Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.).....</u>	123
(3.3.1) Έννοια και χαρακτηριστικά της Ε.Ε.....	123
(3.3.2) Απλή και κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία.....	124
(3.3.3) Ευθύνη ετερόρρυθμου εταίρου.....	124
(3.3.4) Εταιρική επωνυμία.....	125
(3.3.5) Εταιρικές εισφορές.....	125
(3.3.6) Σύσταση ετερόρρυθμης εταιρείας.....	126
(3.3.7) Φορολογία των κερδών της Ε.Ε.....	126
(3.3.8) Συντελεστές φόρου Ε.Ε.....	126

(3.3.9) Λύση Ετερόρρυθμης Εταιρίας.....	127
(3.3.10) Συνέχιση Ε.Ε. με τους κληρονόμους θανόντος εταίρου.....	127
<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ.....</u>	128
<u>(3.4) Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.).....</u>	128
(3.4.1) Έννοια και χαρακτηριστικά της Α.Ε.....	128
(3.4.2) Σύσταση Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.).....	129
(3.4.3) Αντικείμενο του Φόρου.....	130
(3.4.4) Υποκείμενο του φόρου.....	131
(3.4.5) Επιβολή του Φόρου.....	131
(3.4.6) Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος Α.Ε.....	132
(3.4.7) Συντελεστές φόρου Α.Ε.....	133
(3.4.8) Συμπληρωματικός φόρος.....	133
(3.4.9) Έκπτωση από τον φόρο.....	133
(3.4.10) Υποβολή της Δήλωσης της Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.).....	134
(3.4.11) Καταβολή του φόρου.....	136
(3.4.12) Προκαταβολή – Παρακράτηση του φόρου.....	136
(3.4.13) Ευθύνη για τη πληρωμή του φόρου.....	138
(3.4.14) Διάθεση κερδών των Α.Ε.....	138
(3.4.15) Παράδειγμα διάθεσης κερδών των Α.Ε.....	139
(3.4.16) Λύση και Εκκαθάριση της Α.Ε.....	141
<u>(3.5) Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.).....</u>	143
(3.5.1) Έννοια της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.).....	143
(3.5.2) Χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε.....	143
(3.5.3) Σύσταση της Ε.Π.Ε.....	144
(3.5.4) Φορολογία Ε.Π.Ε.....	145
(3.5.5) Υπολογισμός φόρου των Ε.Π.Ε.....	146
(3.5.6) Προκαταβολή του φόρου.....	146
(3.5.7) Επιχειρηματική αμοιβή Ε.Π.Ε.....	146
(3.5.8) Διάθεση κερδών Ε.Π.Ε.....	147
(3.5.9) Λύση και εκκαθάριση της Ε.Π.Ε.....	147
<u>(3.6) Ηλεκτρονική υποβολή δηλώσεων εισοδήματος.....</u>	148
<u>(3.7) Έντυπο Φορολογίας Εισοδήματος (Ε5).....</u>	149
<u>Επίλογος.....</u>	153
<u>Βιβλιογραφία.....</u>	154

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

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 διέπουν οδηγούν σε οικονομικό αποτέλεσμα, συνήθως κέρδος ανεξάρτητα αν έχει αποκτηθεί από ατομική επιχείρηση (**Φυσικά Πρόσωπα**) ή εταιρείες (**Νομικά Πρόσωπα**). 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

✚ (1.1) Έννοια της φορολογίας

Η φορολογία είναι η διαδικασία που ακολουθεί το κράτος μέσω της υποχρεωτικής χρηματικής εισφοράς των φυσικών προσώπων (πολιτών) και των νομικών προσώπων (εταιρείες), για την χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) χωρίς κάποιο ειδικό αντάλλαγμα ή λειτουργία. Η αναγκαστική αυτή εισφορά απορρέει από τους φόρους που εφαρμόζονται στα εισοδήματα που αποκτούν τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα προερχόμενα από της έξι συνολικά πηγές εισοδημάτων.

Η φορολογία καθίσταται σαν μια από τις πιο σημαντικές δραστηριότητες των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου και ειδικότερα των ανεπτυγμένων, αφού συνήθως εξασφαλίζει περισσότερο από το (90%) των συνολικών τους εσόδων. Για το λόγο αυτό αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό αντικείμενο μελέτης, με το οποίο ασχολούνται τόσο η οικονομική, όσο και άλλες επιστήμες, όπως π.χ. η νομική επιστήμη, η πολιτική επιστήμη, η διοικητική επιστήμη κ.ά.

✚ (1.2) Έννοια και τα χαρακτηριστικά του φόρου

Φόρος είναι η υποχρεωτική καταβολή σε *χρήμα* προς το κράτος, χωρίς κάποιο ειδικό αντάλλαγμα παρά μόνον με συγκεκριμένες παροχές, για την υλοποίηση τόσο των οικονομικών σκοπών αλλά και κοινωνικών στόχων.

Τα **χαρακτηριστικά** στοιχεία που απορρέουν από την πιο πάνω έννοια είναι τα εξής:

- 1 **Η παροχή προς το κράτος.** Η παροχή αυτή στις σύγχρονες κοινωνίες είναι πάντα χρηματική, ενώ σε προγενέστερους χρόνους ή σε οικονομικώς καθυστερημένα κράτη μπορεί να συνίσταται και σε είδος ή σε προσωπικές υπηρεσίες.
- 2 **Ο αναγκαστικός χαρακτήρας του φόρου.** Η παροχή επιβάλλεται από το κράτος κατά την ενάσκηση της εξουσίας του σύμφωνα με τα κριτήρια που προβλέπει ο σχετικός νόμος.
- 3 **Μονομερές μέσο.** Η αποκλειστική παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων προς τους πρώτους.
- 4 **Η ανυπαρξία ειδικού ανταλλάγματος.** Η παροχή δεν καταβάλλεται έναντι κάποιου ειδικού ανταλλάγματος. Το κράτος παρέχει στους πολίτες υπηρεσίες που αφορούν την ολότητα και εξυπηρετούν συλλογικές ανάγκες.
- 5 **Η εκπλήρωση δημόσιων σκοπών.** Η παροχή (ο φόρος) αποτελεί την κυριότερη πηγή εσόδων του Δημοσίου, με την οποία αυτό ασκεί την οικονομική και κοινωνική του πολιτική, πιο συγκεκριμένα χρηματοδοτεί την υγεία, την παιδεία, την πρόνοια, την άμυνα και την ασφάλεια, ενώ αποτελεί και σημαντικό εργαλείο

αναδιανομής του εισοδήματος.

(1.3) Ιστορική αναδρομή

Η φορολογία φαίνεται να ξεκίνησε από την αρχαιότητα ως υποχρέωση ανθρώπων να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας σε άρχοντες ή κράτη. Συνήθως σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας άρχοντας με στρατιωτική, πολιτική εξουσία ή ήταν απλά ένας γαιοκτήμονας στον οποίο αποδίδονταν οι εισφορές, και αυτός με τη σειρά του τις έστελνε στην ανώτατη κρατική αρχή. Άλλο αξιοσημείωτο φαινόμενο της αρχαιότητας και του Μεσαίωνα είναι η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες με αντάλλαγμα το δικαίωμα της είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας για δικό τους όφελος. Στον ελλαδικό χώρο επί Βυζαντίου παρατηρήθηκε το φαινόμενο οι εισφορές να καταβάλλονται στην κοινότητα αντί για κάποιο άρχοντα και αυτή με τη σειρά της να αποδίδεται στο κράτος. Η φορολογία του προσωπικού συνολικού εισοδήματος εισάγεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα το έτος 1909 και ύστερα το 1917 έχουμε το φόρο των έκτακτων κερδών, δεν μπορούμε όμως να πούμε ότι υπάρχει μέχρι τότε στην Ελλάδα σχετική νομοθεσία για την φορολογία εισοδήματος.

Μετά το 1919 και με το νόμο 1640 περί φορολογίας καθαρών προσόδων έχουμε για πρώτη φορά φορολογία όλων γενικά των εισοδημάτων. Έτσι με το νόμο 1640 καθιερώνεται ο μικτός τύπος φορολογίας εισοδήματος. Ο νόμος 1640 /19 θεωρείται από τους κυριότερους φορολογικούς νόμους και χαρακτηρίζεται για τον δίκαιο και εύστοχο φορολογικό του χαρακτήρα. Το 1955 άλλαξε το μέχρι τότε ισχύον φορολογικό καθεστώς με τη θέσπιση νομοθετικού διατάγματος του 3323/55 που αφορά την φορολογία των φυσικών προσώπων με το οποίο καθιερώνεται ο προσωπικός και προοδευτικός φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα ο λεγόμενος ενιαίος φόρος. Το νομοθετικό διάταγμα 3843/58 αφορά την φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, έτσι συμπληρώθηκε η όλη νομοθεσία και σήμερα τα εισοδήματα τους φορολογούνται όλα μαζί. Τα νομοθετικά διατάγματα 3323/55 και 3843/58 αποτελούν σήμερα τον κορμό του φορολογικού συστήματος και μαζί με τις διάφορες κατά καιρούς τροποποιήσεις και συμπληρώσεις τους συντέλεσαν στη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών. Ο νόμος 3323/55 τροποποιήθηκε ή συμπληρώθηκε από τους νόμους 820/78, 1828/89, 1882/90, 1914/90, 2238/94. Με την φορολόγηση του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων το κράτος εισπράττει σήμερα την κυριότερη πηγή εσόδων του.

(1.4) Φορολογική βάση

Φορολογική βάση ονομάζεται το οικονομικό μέγεθος (*εισόδημα, περιουσία, τιμή προϊόντος και λοιπά*) επί του οποίου η "πολιτεία" θα υπολογίσει ένα φόρο με βάση τον φορολογικό συντελεστή που κατά περίπτωση ισχύει, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλλει κάθε φορολογούμενος στο κράτος. Σήμερα ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη, ειδικότερα μάλιστα η καταναλωτική δαπάνη.

✚ (1.5) Αμεσότητα της φορολογίας

Οι φόροι διακρίνονται σε δύο είδη αρχικά, ανάλογα με το συσχετισμό με το εισόδημα του φορολογούμενου.

Συγκεκριμένα, αναφερόμαστε αφενός μεν σε άμεση φορολόγηση που είναι οι **άμεσοι φόροι**, όταν τα έσοδα του κράτους λαμβάνονται βάσει κλίμακας εισοδήματος, φορολογώντας συνήθως πιο επιθετικά όσους λαμβάνουν μεγάλα εισοδήματα και πιο συντηρητικά όσους λαμβάνουν μικρά.

Αφετέρου δε σε **έμμεσους φόρους** που είναι η έμμεση φορολόγηση, όταν τα έσοδα λαμβάνονται από όλες τις κοινωνικές ομάδες ανεξαρτήτως εισοδήματος, εφόσον δεν είναι εύκολη η διάκριση στο εισόδημα ή για ποικίλους άλλους λόγους.

✚ (1.6) Άμεση φορολόγηση

Η άμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών άμεσα από τους πολίτες προς το κράτος. Είναι ο πιο καθιερωμένος τρόπος φορολόγησης των **φυσικών προσώπων** και **νομικών προσώπων**. Η άμεση φορολόγηση είναι "αξιοκρατική", γιατί μπορεί να γίνει διάκριση των προσώπων σε **εισοδηματικές τάξεις** και να καθοριστεί ανάλογα το ύψος του φορολογικού βάρους.

✚ (1.7) Έμμεση φορολόγηση

Η έμμεση φορολόγηση αποτελεί την καταβολή των εισφορών που γίνεται με μη άμεσο τρόπο. Επίσης βασίζεται στο σκεπτικό άντλησης εσόδων σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμάκων της άμεσης μεθόδου. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης αποτελούν ο **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α)**, ο **φόρος κύκλου εργασιών (πλην Φ.Π.Α)**, **τέλη χαρτοσήμου**, **φόρος μεταβίβασης ακινήτων**.

✚ (1.8) Διπλή φορολόγηση

Διπλή φορολόγηση είναι η αποτίμηση φόρων σε μια περίπτωση δύο ανεξάρτητες φορές συνήθως με δύο διαφορετικές φορολογικές μεθόδους και ο υπολογισμός της τελικής εισφοράς ως το άθροισμα αυτών των δύο. Περιπτώσεις διπλής φορολόγησης προκύπτουν συνήθως όταν ένα πρόσωπο διενεργεί συναλλακτικές δραστηριότητες και στη χώρα μόνιμης κατοικίας του και σε άλλη χώρα. Η διπλή φορολόγηση για την ίδια συναλλακτική δραστηριότητα θεωρείται άδικη. Για την αποφυγή του φαινομένου αυτού το κράτος έχει προβλέψει ασφαλιστικές δικλείδες. Εάν για κάποιο λόγο αυτό συμβεί, δικαιούται ο φορολογούμενος να το γνωστοποιήσει και να ζητήσει συμψηφισμό του καταβληθέντος φόρου ή την απαλλαγή του από αυτόν.

✚ (1.9) Κατηγορίες φόρων

Η ταξινόμηση των φόρων μπορεί να γίνει με διάφορα κριτήρια, το κριτήριο που τελικά έχει επικρατήσει από πολλά είναι η φορολογική βάση.

Η ταξινόμηση των φόρων και οι διακρίσεις τους με βάση την φορολογική βάση είναι οι ακόλουθη: Κεφαλικοί φόροι, Φόροι Εισοδήματος, Φόροι κατανάλωσης, Φόροι περιουσίας .

Με κριτήριο τη φορολογική βάση, οι φόροι ταξινομούνται σε (4) κατηγορίες και συγκεκριμένα ως εξής.

1. Φόροι σταθερού ποσού κατά το φορολογούμενο. (κεφαλικός φόρος)

Με τους φόρους αυτούς, όλα τα άτομα υφίστανται την ίδια φορολογική επιβάρυνση, ανεξάρτητα από τις προσωπικές τους συνθήκες, το μέγεθος της περιουσίας και του εισοδήματός τους. Κάθε φορολογούμενος δηλαδή πληρώνει ορισμένο ποσό φόρου, κοινό για όλους, το οποίο ισούται με το πηλίκο της διαίρεσης των απαιτούμενων φορολογικών εσόδων προς τον αριθμό των φορολογουμένων.

Ο κατά εξοχήν φόρος σταθερού ποσού κατά φορολογούμενο ήταν στο παρελθόν ο γνωστός κεφαλικός φόρος, οι περισσότερες όμως σύγχρονες φορολογικές νομοθεσίες τον έχουν αντικαταστήσει με πιο εκλεπτυσμένες μορφές φόρων που αξιοποιούν ορισμένους δείκτες οικονομικής ευημερίας των ατόμων και συνεπώς είναι δικαιότεροι από κοινωνική άποψη.

Αν και οι φόροι σταθερού ποσού κατά του φορολογούμενο έχουν μηδαμινή πρακτική αξία γιατί κατά κανόνα δε χρησιμοποιούνται η συμβολή τους στη διερεύνηση των οικονομικών επιδράσεων των διαφόρων κατηγοριών φόρων είναι σημαντική. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι φόροι σταθερού ποσού κατά του φορολογούμενο είναι ουδέτεροι με την έννοια ότι δεν επηρεάζουν την κατανομή των παραγωγικών μέσων, δηλαδή δεν επηρεάζουν τις επιλογές των φορολογουμένων μεταξύ των κατά ίδια αγαθών, μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης, μεταξύ εργάσιμου και ελεύθερου χρόνου.

2. Είναι οι φόροι εισοδήματος.

Σύμφωνα με την φορολογική βάση σαν φόρο εισοδήματος θεωρούμε γενικά το εισόδημα που πραγματοποιούν οι ιδιωτικοί φορείς σε ορισμένη χρονική περίοδο που συνήθως γίνονται ετησίως (δηλαδή τις ετήσιες φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλουν όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα) **οι φόροι εισοδήματος διακρίνονται σε 2 μεγάλες υποκατηγορίες.**

Η πρώτη υποκατηγορία είναι οι φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων όπου η φορολογική βάση συμπίπτει με το ετήσιο εισόδημα των φυσικών προσώπων (στα οποία περιλαμβάνονται και οι ιδιοκτήτες των προσωπικών εταιρειών) μετά την αφαίρεση των εξόδων πραγματοποίησης του εισοδήματος ορισμένων απαλλαγών και εξαιρέσεων (ελάχιστο όριο συντήρησης, οικογενειακά βάρη του φορολογούμενου, και οι κοινωνικές παροχές εξαιρέσεις από το νόμο και όπου το καθεξής).

Η δεύτερη υποκατηγορία αφορά τους φόρους εισοδήματος νομικών προσώπων, πιο ειδικά τους φόρους επί των κερδών των ανωνύμων εταιρειών που σε

αυτή εδώ την περίπτωση η φορολογική βάση του φόρου που συμπίπτει με το σύνολο των ετήσιων συνήθως καθαρών κερδών των νομικών προσώπων η πιο ειδικά των ανωνύμων εταιρειών.

3. Κατηγορία φόρων είναι οι φόροι κατανάλωσης.

Η φορολογική βάση των φόρων κατανάλωσης είναι γενικά η δαπάνη των ιδιωτικών φορέων για την προμήθεια διαφόρων αγαθών και υπηρεσιών.

Υπάρχουν πολλά είδη φόρων κατανάλωσης, **τα κυριότερα είδη είναι τρία:**

3.1 Η πρώτη υποκατηγορία είναι ο προσωπικός φόρος επί της δαπάνης.

Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επί της συνολικής ετήσιας δαπάνης του φορολογουμένου σύμφωνα με την τεχνική του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων. Η δαπάνη αυτή υπολογίζεται είτε ως άθροισμα των επιμέρους κονδυλίων για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών κατά τη διάρκεια του έτους είτε με βάση τις αποδείξεις λιανικής πώλησης είτε ως διαφοράς της αποταμίευσης και του εισοδήματος κ.λπ..

3.2 Μια δεύτερη υποκατηγορία των φόρων κατανάλωσης είναι οι **φόροι που επιβάλλονται σε ένα μόνο στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας**. Οι φόροι αυτοί πλήττουν τη συνολική αξία του προϊόντος στο στάδιο που έχει επιλεγεί για την επιβολή του φόρου. Τα στάδια, τα οποία συνήθως επιλέγονται για την επιβολή του φόρου, είναι τα εξής: 1ο της παραγωγής, 2ο του χονδρικού Εμπορίου, 3ο του λιανικού Εμπορίου και τέλος, 4ο της παροχής υπηρεσιών.

3.3 Η τρίτη υποκατηγορία φόρων κατανάλωσης είναι οι **φόροι που επιβάλλονται σε δύο ή περισσότερα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας**. Οι φόροι αυτοί πλήττουν είτε τη συνολική είτε την προστιθέμενη αξία σε κάθε ένα από τα στάδια που έχουν επιλεγεί για την επιβολή του φόρου, **διακρίνονται δε σε δύο υποκατηγορίες**.

3.3.1 Σωρευτικοί φόροι επί της δαπάνης, οι οποίοι επιβάλλονται επί της συνολικής αξίας του προϊόντος, που έχει δημιουργηθεί μέχρι το κάθε φορολογούμενο στάδιο.

3.3.2 Ο φόρος επί της προστιθέμενης αξίας οποίος επιβαρύνει μόνο στην αξία του προϊόντος, που δημιουργείται η προστίθεται σε κάθε ένα φορολογούμενο στάδιο.

4. Κατηγορία φόρων είναι και οι φόροι περιουσίας.

Οι φόροι περιουσίας έχουν ως φορολογική βάση το σύνολο ή ένα μέρος μόνο της αξίας των περιουσιακών στοιχείων των ιδιωτικών φορέων.

Οι φόροι αυτοί **μπορούν να ταξινομηθούν σε 3 γενικές κατηγορίες**.

4.1 Η 1η Υποκατηγορία - Φόροι που επιβάλλονται στην κατοχή της περιουσίας.

Το γεγονός ότι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο κατέχει ορισμένη περιουσία σε ορισμένο χρόνο - ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησης της - δημιουργεί στο πρόσωπο αυτό την υποχρέωση να μεταβιβάσει στο Δημόσιο ένα μέρος της με τη μορφή φόρου.

Ανάλογα με το αν εκπίπτουν ή όχι από την αξία της περιουσίας τα χρέη και τα λοιπά βάρη της, ο φόρος που επιβάλλεται στην κατοχή περιουσίας **διακρίνεται σε 2 υποκατηγορίες αυτές είναι οι εξής:**

4.1.1 Φόρος καθαρής περιουσίας - ο οποίος επιβαρύνει συνήθως τα φυσικά

πρόσωπα και έχει ως φορολογική βάση την αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου (ακίνητα τραπεζικές καταθέσεις χρεόγραφα και έντυπα), μειωμένη κατά το ποσό των οφειλών του (χρέη προς τρίτους υποθήκες και λοιπά).

4.1.2 Ο Ονομαστικός φόρος περιουσίας - ο οποίος επιβάλλεται επί της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου φυσικού ή νομικού προσώπου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τις οφειλές του ή τις προσωπικές του συνθήκες. **Ανάλογα με το αν φορολογούνται όλα ή ορισμένα μόνο (π.χ. ακίνητα) περιουσιακά στοιχεία του φορολογουμένου, ο ονομαστικός φόρος περιουσίας καλείται γενικός ή ειδικός.**

4.2 Η 2η Υποκατηγορία φόρου περιουσίας είναι οι φόροι που επιβάλλονται κατά τη μεταβίβαση της περιουσίας με ετεροβαρείς δικαιοπραξίες.

Η περιουσία του φορολογούμενου είναι δυνατόν να αυξάνει, όταν ένα άλλο άτομο του μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία άνευ ανταλλάγματος. Οι φόροι περιουσίας που επιβάλλονται στην περίπτωση αυτή, διακρίνονται, ανάλογο με τη αιτία για την οποία μεταβιβάζεται η περιουσία

Φόρους κληρονομιών, όταν η περιουσία μεταβιβάζεται κατά κληρονομιά ή κληροδοσία ως φορολογική βάση μπορεί να ορισθεί είτε ολόκληρη η καταλειπόμενη περιουσία του κληρονομούμενου πριν διανεμηθεί στους κληρονόμους, είτε οι κατά ιδίαν κληρονομικές μερίδες ενός έκαστου φορολογούμενου.

Φόρους δωρεών, όταν μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία με δωρεές εν ζωή η αιτία θανάτου.

Φόρους γονικών παροχών, όταν μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία από τους γονείς στα παιδιά τους.

4.3 Η 3η Υποκατηγορία φόρων περιουσίας είναι οι **Φόροι που επιβάλλονται κατά τη μεταβίβαση της περιουσίας με διμερείς οι συναλλαγές.**

Η περιουσία δύο φορολογούμενων είναι δυνατό, με αμετάβλητο το ύψος της, να μεταβάλει διάρθρωση, ως αποτέλεσμα της μεταβίβασης με αντιπαροχή περιουσιακών στοιχείων από τον ένα φορολογούμενο στον άλλο. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι φόροι μεταβίβασης ακινήτων, οι φόροι επί των χρηματιστηριακών συναλλαγών κ.λπ.

(1.10) Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου

Κάποιες από τις κύριες έννοιες που θα πρέπει να αναλύσουμε είναι εξής:

Αντικείμενο του φόρου: Σύμφωνα με το *(άρθρο 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος)*, είναι η επιβολή του φόρου στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο.

Υποκείμενο του φόρου: Με βάση το *(άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος)*, 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 που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, όπως οι έμμισθοι Έλληνες δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή χώρα αλλά θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.

Στο φόρο εισοδήματος όπως ορίζει και το (άρθρο 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε.), υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά. Σχολάζουσα κληρονομιά είναι το συνολικό εισόδημα που προκύπτει από το χρονικό σημείο του θανάτου του κληρονομούμενο μέχρι του χρόνου αποδοχής της κληρονομιάς από τους κληρονόμους.

Επίσης στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου, σε φόρο υπόκεινται οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ..

Με απλά λόγια ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό εφόσον ο φορολογούμενος **κατοικεί μόνιμα στην Ελλάδα** και ο χρόνος απόκτησης αυτού του εισοδήματος θεωρείται το **προηγούμενο οικονομικό έτος** (π.χ. ως φορολογία εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, νοείται ως η φορολόγηση των συνολικών καθαρών εισοδημάτων που αποκτήθηκαν τη χρήση από 01/01/2010 έως 31/12/2010) και ο χρόνος επιβολής του φόρου ορίζεται από το (άρθρο 3 του Κ.Φ.Ε.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ

ΠΡΟΣΩΠΩΝ

(2.1.1) Ποιοι είναι υποχρεωμένοι να υποβάλλουν φορολογική δήλωση

Κάθε φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το *(άρθρο 61 του Κ.Φ.Ε.)*, έχει υποχρέωση να υποβάλει φορολογική δήλωση (έντυπο Ε1) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ κάθε χρόνο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο διαμονής του, καθώς και κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά εισοδήματα στην αλλοδαπή εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Και στις δύο ανώτερες περιπτώσεις η δήλωση υποβάλλεται όταν το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα υπερβαίνει τις (3.000) ευρώ καθώς και όταν είναι μικρότερο από (3.000) ευρώ, εφόσον στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου περιλαμβάνει και ζημιά από εμπορική ή γεωργική επιχείρηση. Σε αυτή την περίπτωση ο φορολογούμενος μπορεί να κάνει συμψηφισμό της ζημίας με το εισόδημα του ίδιου οικονομικού έτους ή με το εισόδημα των επόμενων ετών. Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, στην οποία αναγράφεται η ζημιά που προέκυψε στο ίδιο οικονομικό έτος, αποτέλεσμα έχει να του στερείται το δικαίωμα συμψηφισμού, που ορίζεται από την παράγραφο 3 του *(άρθρου 4)*.

Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν αποκλειστικά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες μέχρι (6.000) ευρώ, αν έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και δεν εμπίπτουν σε μία από τις παρακάτω περιπτώσεις α', ε', στ', ι', και ια', δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση.

Επίσης τα φυσικά πρόσωπα, που κατά κύριο επάγγελμα είναι αγρότες και έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των (3.000) ευρώ.

Τέλος υπόχρεοι να υποβάλλουν φορολογική δήλωση είναι τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν και γεωργικό εισόδημα, χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν ή το ύψος των επιδοτήσεων που λαμβάνουν ή το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας που εισπράττουν. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι ο αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορές του στην Ελλάδα.

Ανεξάρτητα από το αν έχουν φορολογητέο ή όχι εισόδημα έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση:

α) Όσοι αγοράζουν αυτοκίνητα, δίτροχα ή τρίτροχα αυτοκινούμενα οχήματα, πλοία αναψυχής, αεροσκάφη, **εκτός** από όσους αγοράζουν Ι.Χ. ειδικά διασκευασμένα για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν το **(67%)**. Όσοι έχουν στην κυριότητά τους ή με οποιοδήποτε τρόπο διατηρούν στην κατοχή τους επιβατικό αυτοκίνητο Ε.Ι.Χ. ή ημιφορτηγό, (εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό), ή αυτοκίνητο μικτής χρήσης ή αυτοκίνητο τύπου JEEP ή αεροσκάφος, κότερο ή θαλαμηγό ή άκατο ή σκάφος αναψυχής, **εκτός** από όσους έχουν στην κυριότητά τους ή διατηρούν Ε.Ι.Χ. αναπήρου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας ή μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού που έχουν στην κυριότητά ή κατοχή τους σκάφος αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, καθώς και όσοι χρησιμοποιούν για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοια μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγό τους ή στα προστατευόμενα μέλη τους, είτε στις εταιρίες στις οποίες μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή προκειμένου για Α.Ε., είναι πρόεδροι ή διοικητές ή διευθύνοντες ή εντεταλμένοι σύμβουλοι αυτής.

β) Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, (γιατροί, δικηγόροι, μηχανικοί κ.λπ.).

γ) Όσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.

δ) Όσοι έχουν ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από (600) ευρώ το χρόνο.

ε) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.

στ) Όσοι διατηρούν μία ή περισσότερες κατοικίες.

ζ) Όσοι είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των (1.500) ευρώ, για προϊόντα φυτικής παραγωγής ή (2.250) ευρώ, για προϊόντα ζωικής παραγωγής. Επίσης, όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από (5.900) ευρώ ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην τράπεζα, την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα (5.900) ευρώ.

η) Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.

θ) Όσοι είναι κύριοι ή επικαρπωτές ή νομείς ή κάτοχοι γεωργικής γης, την οποία καλλιεργούν υπό κάλυψη (θερμοκήπια), εφόσον αυτή έχει έκταση από δύο (2) στρέμματα και πάνω, καθώς και όσοι εισέπραξαν μέσα στο **2010**, επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας από (881) ευρώ και πάνω.

ι) Επίσης υπόχρεος είναι όποιος προσκληθεί με ειδικό έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλει τις οικείες δηλώσεις μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης.

Τέλος εξαιρείται και δεν έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση το φυσικό πρόσωπο που το εισόδημά του είναι μέχρι (6.000) ευρώ και προκύπτει αποκλειστικά και μόνο με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του (**άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε.**), όπως κατοικίες, αυτοκίνητα Ι.Χ, ιδιωτικά σχολεία, οικιακούς βοηθούς, σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη κ.λπ.

Σημαντικό είναι να αναφερόμαι ότι για τον υπολογισμό του ποσού των (6.000) ευρώ λαμβάνεται υπόψη και η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη των (3.000) ευρώ για τον άγαμο και (5.000) ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση, το οποίο υπολογίζεται κατά το ήμισυ για τον κάθε σύζυγο.

Επίσης τα ανήλικα τέκνα υποβάλουν φορολογική δήλωση όταν έχουν εισόδημα από:

- α) Από παροχή εργασίας (εξαρτημένης, ανεξάρτητης ή μίσθωσης έργου).
- β) Από περιουσιακά στοιχεία, που περιήλθαν σ' αυτά από κληρονομία.
- γ) Από χαριστικές παροχές (εκτός από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από χαριστικές παροχές – δωρεές των γονέων).
- δ) Από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν από χαριστικές παροχές που έγιναν από το γονέα ενώ αυτός έχει αποβιώσει κατά το χρόνο που προκύπτει το εισόδημα.
- ε) Από συντάξεις που απονεμήθηκαν στα παιδιά λόγω θανάτου του πατέρα ή τη μητέρας.
- ς) Αν αγοράσει ή ανεγείρει ακίνητο με δωρεά χρημάτων από τρίτους.

(2.1.2) Που υποβάλλεται η δήλωση

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

Όσοι φορολογούμενοι συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρίες, Ε.Π.Ε., κοινωνίες, κοινοπραξίες κ.τ.λ. τη δήλωσή τους θα την υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η κατοικία τους και όχι στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η έδρα της εταιρίας, κοινωνίας, κοινοπραξίας κ.τ.λ.

Ειδικά για τους φορολογούμενους που κατοικούν στο εξωτερικό και αποκτούν εισοδήματα στην Ελλάδα, αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης είναι:

A) Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα που ασκούν στην Ελλάδα ατομικά εμπορική επιχείρηση γενικά ή ελεύθερο επάγγελμα, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της κύριας επιχείρησής τους ή του κύριου επαγγέλματός τους, κατά περίπτωση.

B) Προκειμένου για όλα τα άλλα φυσικά πρόσωπα:

B.1) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατοίκων εξωτερικού, εφόσον όμως ο αντιπρόσωπος που έχουν ορίσει υπάγεται ως προς τη φορολογία εισοδήματος σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. της περιοχής του Νομού Αττικής.

B.2) Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της πρωτεύουσας οποιοδήποτε νομού της Χώρας, εφόσον ο αντιπρόσωπος που έχουν ορίσει υπάγεται ως προς την φορολογία εισοδήματος σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. του νομού αυτού. Αν λειτουργούν σε κάποια πρωτεύουσα νομού στις περισσότερες Δ.Ο.Υ. αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της Α' Δ.Ο.Υ. της πρωτεύουσας αυτού του νομού, εκτός του Νομού Θεσσαλονίκης όπου αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της Θ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

B.3) Στα νησιά των νομών Αττικής, Δωδεκανήσου, Λέσβου, Μαγνησίας, Καβάλας, Κέρκυρας, Κεφαλονιάς, Κυκλάδων και Σάμου, εκτός των νησιών στα οποία βρίσκεται η πρωτεύουσα των νομών αυτών, αρμόδια είναι η Δ.Ο.Υ. κάθε νησιού για τους κατοίκους εξωτερικού, των οποίων οι αντιπρόσωποι υπάγονται σε αυτήν αντίστοιχα, ως προς τη φορολογία εισοδήματος.

Στην προηγούμενη περίπτωση (B.2) συμπεριλαμβάνονται και τα φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής και συμμετέχουν σε ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, σε κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, σε αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, σε κοινοπραξίες της παραγράφου (2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) ή σε άλλα νομικά πρόσωπα, όπως Ε.Π.Ε., σωματεία κ.τ.λ., που έχουν έδρα στην Ελλάδα.

Ο φορολογούμενος ορίζει τον αντιπρόσωπό του στην Ελλάδα με την αναγραφή των στοιχείων αυτού στην ένδειξη του (εκπροσώπου) του πίνακα 1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1).

Με τον ορισμό του αντιπροσώπου δε μεταθέεται η υποχρέωση του αλλοδαπού για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στον αντιπρόσωπο. Ο τελευταίος μπορεί να υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του αλλοδαπού τον οποίο αντιπροσωπεύει μόνον εφόσον διαθέτει σχετική εξουσιοδότηση προς αυτών, σύμφωνα με την *(παράγραφος 1 άρθρου 62 Ν. 2238/1994)*.

Όσοι περιλαμβάνονται στην παραπάνω περίπτωση (B), καθώς και οι προξενικοί υπάλληλοι του Κράτους που υπηρετούν στο εξωτερικό, μπορούν να επιδώσουν τη δήλωσή τους στην προξενική αρχή του τόπου που διαμένουν, η οποία οφείλει να τη διαβιβάσει στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να ενημερώσουν το τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. της κατοικίας ή του τόπου άσκησης του επαγγέλματός τους για κάθε αλλαγή διεύθυνσης με την υποβολή του σχετικού εντύπου.

✚ (2.1.3) Χρόνος επιβολής του φόρου

Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) σε δύο αντίτυπα προσωπικώς από το φορολογούμενο ή από πρόσωπο ειδικά εξουσιοδοτημένο γι' αυτό και μπορεί να υποβληθεί είτε ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, από την 1 Μαρτίου του εκάστου έτους.

Η υποβολή της δήλωσης ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου είναι υποχρεωτική, για όλα τα φυσικά πρόσωπα επιτηδευματίες που ασκούν επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα και για κάθε άλλο φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματία, που η δήλωσή του υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή.

Ειδικότερα από την 1η Μαρτίου 2011 θα υποβάλουν δήλωση οι ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας, όσοι απόκτησαν εισοδήματα από συμμετοχή σε Ε.Π.Ε. με έγκριση ισολογισμού μέσα στο 2010, εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, κινητές αξίες, χωρίς εισοδήματα, οι κύριοι ή κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ. ή ημιφορτηγού Ι.Χ. ή μοτοσυκλέτας, κότερου, αεροσκάφους κ.τ.λ., εφόσον δεν απαλλάσσονται για την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης αυτών ή τους βαρύνει το

τεκμήριο αγοράς τους.

Σημαντικό είναι να σημειώσουμε ότι από το οικονομικό έτος 2011 δηλαδή από την χρήση 2010 και μετά είναι υποχρεωτική η υποβολή φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος να γίνεται μόνο μέσω **-(Internet)-** από κάθε φυσικό πρόσωπο που είναι επιτηδευματίας ή ασκεί ελεύθερο επάγγελμα καθώς και για κάθε άλλου υπόχρεο όπου η δήλωσή του υποβάλετε μέσω εξουσιοδοτημένου λογιστή.

Κατ' εξαίρεση μπορούν να υποβάλλουν δήλωση:

1. Μέχρι την 1 Απριλίου 2011, όσοι δηλώνουν και γεωργικό εισόδημα ή εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης.
2. Μέχρι τις 18 Απριλίου 2011, όσοι έχουν αποκτήσει κέρδη ή ζημιές από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από την ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος όταν τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εφόσον η διαχειριστική τους περίοδος έληξε μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο 2010.
3. Μέχρι τις 2 Μαΐου 2011 όσοι δηλώνουν και:

α) Εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία που δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία Α' ή Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εφόσον η διαχειριστική περίοδος αυτής έληξε μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του 2010, ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών της εταιρίας, κοινωνίας κ.τ.λ. ή αν αυτή συμμετέχει σε άλλη εταιρία ή κοινοπραξία.

β) Οι αντιπρόσωποι, οι πράκτορες ασφαλιστικών εταιριών και οι ασφαλειομεσίτες, οι συγγραφείς για τα συγγραφικά τους δικαιώματα, οι πράκτορες και αντιπρόσωποι τραπεζών, οι μισθωτοί των οποίων το σύνολο ή ένα τμήμα των αμοιβών τους υπολογίζονται σε ποσοστό πάνω στα κέρδη των επιχειρήσεων, καθώς και οι εφημεριδοπώλες, εφόσον ο προσδιορισμός του εισοδήματος αυτών των δικαιούχων εξαρτάται από επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., των οποίων η διαχειριστική περίοδος έληξε μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του 2010. Επισημαίνεται ότι αν πρόκειται για εισοδήματα από συμμετοχή σε εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, των οποίων ο ισολογισμός έχει εγκριθεί ή έπρεπε να εγκριθεί μέσα στο 2010, η δήλωση των εταίρων της πρέπει να υποβληθεί μέχρι την 1η Μαρτίου 2011.

γ) Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (μισθοί - συντάξεις).

δ) Εισοδήματα που έχουν προκύψει στην αλλοδαπή.

ε) Εισοδήματα από αμοιβές ως αξιωματικοί ή ως κατώτερα πληρώματα εμπορικών πλοίων.

στ) Εισοδήματα, τα οποία έχουν προκύψει στην ημεδαπή και ο φορολογούμενος δεν κατοικεί ούτε διαμένει σε αυτή.

ζ) Εισοδήματα που αποκτούν, με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής, τα μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας είτε αυτά θεωρούνται από μισθωτές υπηρεσίες είτε από εμπορικές επιχειρήσεις.

η) Οι φορολογούμενοι που δεν κατοικούν ούτε διαμένουν ούτε αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, αλλά υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση από άλλη αιτία π.χ. κάτοχοι αυτοκινήτου κ.λπ.

(2.1.4) Εισόδημα και οι πηγές του

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

Πηγές του εισοδήματος

Ανάλογα με την προέλευση του μπορεί να διακριθεί σε ορισμένες κατηγορίες οι οποίες είναι οι εξής:

- Α) Εισόδημα από μισθούς και συντάξεις.**
- Β) Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.**
- Γ) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.**
- Δ) Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα.**
- Ε) Εισόδημα από ακίνητα.**
- ΣΤ) Εισόδημα από κινητές αξίες.**
- Ζ) Εισόδημα από αλλοδαπής προέλευσης.**

1. Ο υπολογισμός του συνολικού εισοδήματος προκύπτει αν αθροίσουμε τα επί μέρους εισοδήματα των παραπάνω κατηγοριών από το **(Α)** έως το **(Ζ)** τα οποία έχουν αποκτηθεί το προηγούμενο οικονομικό έτος από την φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.
2. Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.

Πραγματικό εισόδημα

Το εισόδημα που πραγματικά απέκτησε ο κάθε φορολογούμενος κατά την περίοδο για την οποία υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογία εισοδήματος και προσδιορίζεται με βάση πραγματικών στοιχείων ονομάζεται (**Πραγματικό**), τέτοια στοιχεία είναι τα ενοίκια ακινήτων, το εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης που εκμεταλλεύεται, βεβαιώσεις, οι τόκοι καταθέσεων, και κάθε άλλο εισόδημα που έχει αποκτηθεί με πραγματικά στοιχεία.

Ωστόσο, αυτό που περιγράφεται παραπάνω είναι το **εισόδημα σε χρήμα**. Μια άλλη δυνατή περιγραφή του *πραγματικού εισοδήματος* που (εξαρτάται από τις **λογιστικές παραδοχές** που είναι διατεθειμένος να ακολουθήσει κανείς), θα μπορούσε να περιλαμβάνει ως εισόδημα *ολόκληρο* το εισόδημα μιας οικονομικής μονάδας (επιχείρησης, νοικοκυριού, κ.ο.κ.), δηλαδή και το χρηματικό εισόδημα, και το μη χρηματικό εισόδημα. Δηλαδή το συνολικό πραγματικό εισόδημα θα ισούται με τη συνολική πραγματική κατανάλωση (ή η διαφορά εισοδήματος και κατανάλωσης θα ισούται με τη μεταβολή στην **καθαρή θέση**). Για παράδειγμα, για κάποιο νοικοκυριό που διαθέτει αγρόκτημα και παράγει οπωροκηπευτικά προϊόντα τα οποία και το ίδιο καταναλώνει, τα οπωροκηπευτικά αυτά προϊόντα είναι ένα πρόσθετο πραγματικό εισόδημα, έστω κι αν δεν είναι εισόδημα σε χρήμα. Ομοίως, για παράδειγμα, ένα νοικοκυριό που κατοικεί σε ιδιόκτητη οικία πραγματοποιεί πραγματικό εισόδημα ίσο με το ενοίκιο που θα πλήρωνε αν δεν ήταν ιδιόκτητη. Διότι είναι φανερό ότι σε σχέση με άλλο νοικοκυριό που πληρώνει ενοίκιο υπάρχει άμεση σε κάθε χρήση διαφορά εισοδήματος ίση με το ενοίκιο.

✚ (2.1.5) Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

Στην έννοια του εισοδήματος από ακίνητα περιλαμβάνονται και οι ακόλουθες ειδικές περιπτώσεις:

➤ Το εισόδημα από γήπεδα

Εισόδημα από ακίνητα θεωρείται το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση.

➤ Εισόδημα από ανέγερση οικοδομής σε ξένο έδαφος

Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή.

➤ Εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτου

Εισόδημα από ακίνητα θεωρείται αυτό που αποκτά ο μισθωτής σε περίπτωση υπεκμίσθωσης του ακινήτου.

➤ Εισόδημα από μισθώσεις διάρκειας

Για μίσθωση διάρκειας μεγαλύτερης από εννέα (9) έτη, για τις οποίες υπάρχει

υποχρέωση μεταγραφής τους, σύμφωνα με το (άρθρο 1208).

➤ **Αντάλλαγμα από τη μεταβίβαση του δικαιώματος επικαρπίας**

Εισόδημα θεωρείται το αντάλλαγμα που αποκτά ο κύριος ή επικαρπωτής του ακινήτου από τη μεταβίβαση του δικαιώματος της επικαρπίας για ορισμένο χρόνο ενός ή περισσότερων ακινήτων σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.

➤ **Αντάλλαγμα από την εκμετάλλευση δάσους**

Θεωρείται εισόδημα από ακίνητα υποκείμενο σε φόρο το αντάλλαγμα από την εκμίσθωση ή παραχώρηση της εκμετάλλευσης δάσους το οποίο συνίσταται σε ποσοστό της δασικής παραγωγής.

➤ **Εισόδημα από επίμορτη αγροληψία**

Το αντάλλαγμα το οποίο με οποιονδήποτε τρόπο υπολογίζεται και καταβάλλεται κατά συμφωνία ή κατά συνήθεια στον ιδιοκτήτη, νομέα κ.λπ. σε ποσοστό της παραγωγής, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης των γαιών, εφόσον αυτός δεν συμμετέχει στις δαπάνες καλλιέργειας ή συγκομιδής των γεωργικών προϊόντων.

➤ **Εισόδημα επιφανειούχου και εμφυτευτή**

Το εισόδημα που αποκτιέται από τον επιφανειούχο ή τον εμφυτευτή από την εκμίσθωση των γαιών στις οποίες έχει το δικαίωμά του.

➤ **Αντάλλαγμα από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών**

Το αντάλλαγμα που καταβάλλεται για την τοποθέτηση σε ακίνητο φωτεινών επιγραφών και διαφημίσεων.

✚ **(2.1.6) Πως δηλώνεται το εισόδημα**

Το εισόδημα με βάση το οποίο προκύπτει ο φόρος δηλώνετε ως εξής:

- Οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους, στα οποία ο φόρος υπολογίζεται χωριστά. Σ' αυτή την περίπτωση η δήλωση υπογράφεται και από τους δύο συζύγους.
- Οι σύζυγοι υποβάλλουν φορολογική δήλωση χωριστά στις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - ✓ Όταν δε μένουν μαζί, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης, λόγω διακοπής της έγγαμης συμβίωσης.
 - ✓ Όταν ο ένας από τους δύο είναι σε κατάσταση πτώχευσης.
 - ✓ Όταν ο ένας από τους δύο έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.
- Επίσης, υποχρέωση για την υποβολή της δήλωσης έχουν:
 - ✓ Ο πατέρας για τα εισοδήματα των ανήλικων παιδιών που φορολογούνται χωριστά. Αν δεν υπάρχει πατέρας ή έχει χάσει τη γονική μέριμνα, την υποχρέωση για υποβολή δήλωσης την έχει η μητέρα.
 - ✓ Ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο σύνδικος πτώχευσης ή ο μεσεγγυούχος για περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, αντίστοιχα.
 - ✓ Ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης, στις

περιπτώσεις, αντίστοιχα, ανηλίκων ή αυτών που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

- ✓ Οι κληρονόμοι του φορολογουμένου για το συνολικό εισόδημά του μέχρι την ημέρα του θανάτου του.

Τέλος θα πρέπει να αναφέρουμε πως ενήλικος ανύπαντρος, μέχρι (3.000) ευρώ ετήσιο εισόδημα, με αναπηρία όμως πάνω από (67%) δεν υποχρεούται να υποβάλει φορολογική δήλωση, αλλά μπορεί να γραφτεί σαν προστατευόμενο μέλος.

✚ (2.1.7) Φορολογία εισοδήματος συζύγων – άγαμων παιδιών

Η φορολογία εισοδήματος για τους συζύγους και τα ανήλικα παιδιά έχει ως εξής:

- Η φορολογία εισοδήματος για τους συζύγους υπολογίζεται ξεχωριστά για τον καθένα με βάση το εισόδημα του κάθε συζύγου στο όνομά του.
- Για το εισόδημα των ανήλικων άγαμων παιδιών χρειάζεται να δηλώνεται και να φορολογείται στο όνομα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα.

Υπάρχουν και κάποιες περιπτώσεις που το συνολικό εισόδημα και των δύο γονέων είναι ισάριθμο, τότε το εισόδημα του ανήλικου άγαμου προστίθεται στο όνομα του πατέρα του. Σε περίπτωση όμως που ο πατέρας έχει χάσει τη γονική μέριμνα, τότε προστίθεται στο εισόδημα του άλλου γονέα και φορολογείται στο όνομά του.

Κατά τον ίδιο τρόπο δηλώνεται και φορολογείται στο όνομα του γονέα, το εισόδημα των ανήλικων άγαμων τέκνων που προέρχεται από ακίνητα που περιήλθαν σε αυτά από τους ανιόντες (παππούς-γιαγιά), στους οποίους είχαν μεταβιβασθεί από τους γονείς των ανήλικων τέκνων.

Κατ' εξαίρεση, φορολογείται χωριστό το εισόδημα του ανήλικου άγαμου παιδιού που προέρχεται, α) από την παροχή της προσωπικής του εργασίας, β) από περιουσιακό στοιχείο που έχουν περιέλθει σε αυτό από κληρονομιά ή από δωρεά, εκτός από τις δωρεές και τις γονικές παροχές που του έγιναν από τους γονείς του, τα οποία φορολογούνται στο όνομα του γονέα που του τα παραχώρησε, γ) από περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιέλθει σε αυτό από δωρεές ή γονικές παροχές, που έγιναν σ' αυτό από γονέα του, ο οποίος έχει αποβιώσει κατά το χρόνο που προκύπτει το εισόδημα από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, δ) από σύνταξη λόγω θανάτου του πατέρα ή της μητέρας του, ε) από περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιέλθει σε αυτό, με βάση δικαστική απόφαση, ως υποκατάστατα των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων, που ανήκαν στο ανήλικο και εκποιήθηκαν, με εξαίρεση το εισόδημα από υποκατάστατα περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιέλθει στο ανήλικο από χαριστικές παροχές από τους γονείς, οπότε φορολογείται στο όνομα του γονέα που το παραχώρησε (υποκατάστατο είναι το περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στο ανήλικο μετά από την εκποίηση, με βάση δικαστική απόφαση, περιουσιακού στοιχείου που του ανήκει). Στις περιπτώσεις αυτές υποβάλλεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του ανήλικου χωριστή φορολογική δήλωση, στο όνομα του ανήλικου, στο πρόσωπο του οποίου υπάρχει η φορολογική υποχρέωση. Στην περίπτωση που το ανήλικο άγαμο τέκνο υποβάλλει ξεχωριστή φορολογική δήλωση για μια ή περισσότερες από τις παραπάνω περιπτώσεις, τότε στη δήλωσή του

περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προέρχεται από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτό από χαριστικές παροχές από τους γονείς του, καθώς και το αντίστοιχο υποκατάστατό τους.

✚ (2.1.8) Φορολογία σχολάζουσας κληρονομιάς

Σχολάζουσα κληρονομία ονομάζεται η περιουσία αποβιώσαντος Φυσικού Προσώπου, όταν δεν υπάρχει κληρονόμος ή αυτός είναι άγνωστος ή αβέβαιος.

Σύμφωνα με το Σύνταγμα και τους Νόμους σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά, στην περίπτωση αυτή ο κληρονόμος της περιουσίας ή ο διαχειριστής εκλεγμένος μετά από δικαστική απόφαση είναι υπόχρεος να υποβάλει δήλωση για το εισόδημα που προέρχεται από αυτήν την κληρονομία ή δήλωση *ΦΜΑΠ*.

✚ (2.1.9) Υπολογισμός και η καταβολή του φόρου εισοδήματος

Όπως προαναφερθήκαμε προγενέστερα, το εισόδημα του φορολογούμενου εισοδηματία, μισθωτού, συνταξιούχου, εμποροβιοτέχνη ή ελεύθερου επαγγελματία, διακρίνεται σε ακαθάριστο, καθαρό και φορολογητέο. Το φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο. Για να βρεθεί το φορολογητέο εισόδημα, από το συνολικό καθαρό από όλες τις πηγές εισόδημα του φορολογούμενου αφαιρούνται ορισμένες δαπάνες όπως οι εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λ.π. Αν ο φορολογούμενος δεν έχει πραγματοποιήσει κατά το έτος φορολογίας του μία από τις δαπάνες που αναφέρονται στο *(άρθρου 8 του Κ.Φ.Ε.)* το συνολικό καθαρό εισόδημά του είναι και φορολογητέο εισόδημα. Από την εκκαθάριση της δήλωσης μπορεί να προκύψει υποχρέωση καταβολής (χρεωστικό υπόλοιπο) ή δικαίωμα επιστροφής χρημάτων (πιστωτικό υπόλοιπο). Το σύνολο της οφειλής καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμιά από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα, αντιστοίχως, από τη βεβαίωση του φόρου. Αν ο φόρος βεβαιώνεται τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του οικείου οικονομικού έτους, καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η δεύτερη την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του τρίτου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου. Αν ο φόρος βεβαιώνεται το μήνα Οκτώβριο του οικείου οικονομικού έτους και μετά, καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.

Αν η συνολική οφειλή είναι μέχρι (250) ευρώ για τον ίδιο και για τη σύζυγο του αθροιστικά, μπορεί να καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση.

Εάν ο οφειλόμενος με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φόρος, καταβληθεί εφάπαξ μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης ανεξάρτητα αν βεβαιώθηκε σε μία ή

περισσότερες δόσεις παρέχεται έκπτωση στο συνολικό ποσό (1,5%).

Αν η δήλωση υποβληθεί ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου παρέχεται επιπλέον έκπτωση (1,5%) και μέχρι (118) ευρώ, ανεξάρτητα από τον αριθμό των δόσεων.

Αν προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο αυτό θα επιστραφεί μέσω των τραπεζών, επίσης αν το επιστρεφόμενο ποσό προέρχεται από προκαταβολή προηγούμενου έτους που δεν εξοφλήθηκε ή δεν είναι γνωστός ο τρόπος εξόφλησης της ή αν αυτό είναι άνω των (1.500) ευρώ, καθώς και αν υπάρχει οποιαδήποτε οφειλή στο Δημόσιο, η επιστροφή των χρημάτων θα καθυστερήσει, γιατί πρέπει να προηγηθούν ορισμένες ενδοϋπηρεσιακές ενέργειες και μετά από όλα αυτά να δοθεί η σχετική εντολή.

(2.1.10) Δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση

Κάθε φορολογούμενος προκειμένου να αναγνωρίσει η εφορία τις δαπάνες που διέπραξε, τα εισοδήματα που αποκόμισε καθώς και τις φοροαπαλλαγές που δικαιούται θα πρέπει να προσκομίσει μία σειρά από δικαιολογητικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για να είναι έγκυρα αυτά τα δικαιολογητικά θα πρέπει να συντρέχουν τα εξής:

- Όλα τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα πρέπει να είναι διατυπωμένα στην Ελληνική γλώσσα. Στην περίπτωση που ο εκδότης αυτών των δικαιολογητικών είναι αλλοδαπός, γενικά, μαζί με καθένα από αυτά τα δικαιολογητικά πρέπει να υποβάλλεται και μετάφρασή του στα Ελληνικά.
- Η υποβολή των πιο πάνω δικαιολογητικών γίνεται με τα πρωτότυπα των σχετικών τιμολογίων ή αποδείξεων.
- Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται σε κάθε περίπτωση καθορίζονται είτε απευθείας από διάταξη του νόμου, είτε από υπουργικές αποφάσεις και διαταγές, καθώς και την απόφαση για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011. Αν κάποιο δικαιολογητικό που απαιτείται έχει συνυποβληθεί με δήλωση προηγούμενου οικονομικού έτους, η οποία υποβλήθηκε στην ίδια φορολογική αρχή, μπορεί να γίνει σχετική ρητή αναφορά. Αν όμως αυτό το δικαιολογητικό έχει υποβληθεί σε άλλη Δ.Ο.Υ. πρέπει να υποβληθεί νέο, έστω σε κυρωμένο φωτοαντίγραφο του πρωτοτύπου.
- Σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης δεν συνυποβάλλονται δικαιολογητικά, τα οποία φυλάσσονται από τον φορολογούμενο και παραδίδονται εφόσον ζητηθούν.

(2.1.11) Αλλαγή – τροποποίηση της φορολογικής δήλωσης

Ο νόμος δίνει το δικαίωμα στον φορολογούμενο να υποβάλλει και συμπληρωματικές ή τροποποιητικές δηλώσεις στις περιπτώσεις που από λάθος δήλωσε κάτι εσφαλμένα ή ξέχασε να δηλώσει κάποιο ποσό εισοδήματος.

Επίσης σε ειδικές περιπτώσεις μπορεί ο φορολογούμενος να υποβάλλει δήλωση με επιφύλαξη ή ακόμα και ανακλητική δήλωση.

✚ (2.1.12) Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με το *(άρθρο 52 και Κ.Φ.Ε.)*, μαζί με τον κύριο και συμπληρωματικό φόρο βεβαιώνεται και ποσό φόρου της τάξεως του (55%/) του φόρου που προκύπτει, ως προκαταβολή για το επόμενο έτος. Αν μεταξύ των εισοδημάτων του φυσικού προσώπου περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται στην πηγή, τότε ο φόρος αυτός εκπίπτει από τον φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί ως προκαταβλητέος. Προϋπόθεση για την καταβολή της προκαταβολής είναι η απόκτησης του εισοδήματος μέσα στο οικονομικό έτος που διανύουμε, το οποίο θα υποβληθεί σε φόρο το επόμενο έτος και ότι το εισόδημα δηλώνεται μόνο από μισθωτές υπηρεσίες ή συντάξεις.

Ειδικά, για τους αρχιτέκτονες και τους μηχανικούς ο προκαταβλητέος φόρος υπολογίζεται ως εξής:

- Σε τέσσερα τοις εκατό (4%) της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' και δ' της παραγράφου 5 του *(άρθρου 49)*.
- Σε δέκα τοις εκατό (10%) της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσης έργα και για την επίβλεψη της εκτέλεσης αυτών, καθώς και των έργων της προηγούμενης περίπτωσης και της ενέργειας πραγματογνωμοσύνης κ.λ.π. για τα έργα αυτά.

Αν δεν υποβληθεί δήλωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στη βεβαίωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου, με βάση την υπάρχουσα εγγραφή για το εγγύτερο, πριν από την παράλειψη υποβολής της δήλωσης οικονομικό έτος, εφόσον διαπιστώνεται ότι ο υπόχρεος εξακολουθεί να αποκτά το εισόδημα.

❖ Από την προκαταβολή φόρου εξαιρούνται:

- Τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις και από ιδιοκατοίκηση δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου.
- Όταν προκύπτει προκαταβολή φόρου, αν δεν βεβαιωθεί δεν θα καταβληθεί εφόσον είναι μικρότερος από το ποσό των (30) ευρώ.
- Για τους μισθωτούς όταν φορολογούνται σύμφωνα με τα τεκμήρια.

Τέλος όταν δηλώνονται μόνο εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις και από ιδιοκατοίκηση δεν υπολογίζεται προκαταβολή φόρου, επίσης όταν ο φορολογούμενος υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το ποσό της προκαταβολής περιορίζεται στο (50%).

✚ (2.1.13) Επιστροφή του φόρου

Η επιστροφή του φόρου εισοδήματος γίνεται μέσω Τραπεζικών Λογαριασμών με τους εξής τρόπους: α) Επιστροφή μέσω λογαριασμού καταθέσεων (ταμειευτηρίου, τρεχούμενο και όψεως) των δικαιούχων, β) Επιστροφή με επιταγή για καταβολή μετρητών στους δικαιούχους από τις τράπεζες. Ειδικότερα για την επιστροφή μέσω λογαριασμού καταθέσεων (περίπτωση α'), ο φορολογούμενος πρέπει να συμπληρώνει

τα πιο κάτω στοιχεία στην τέταρτη σελίδα της φορολογικής δήλωσης. Στη θέση "ΤΡΑΠΕΖΑ" γράφοντας την επωνυμία της τράπεζας, στην οποία τηρείται ο λογαριασμός του, επίσης δίπλα από τη θέση "ΤΡΑΠΕΖΑ" υπάρχουν τρία τετραγωνάκια στα οποία θα γραφτούν οι κωδικοί αριθμοί της τράπεζας. Τέλος, αφού γίνουν όλα τα προηγούμενα, στη θέση "ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ IBAN" συμπληρώνονται προσεκτικά οι 25 αριθμητικοί χαρακτήρες (εκτός από τους χαρακτήρες GR) του αριθμού λογαριασμού καταθέσεων IBAN που έχει ο φορολογούμενος στην Τράπεζα και που θα το βρει τυπωμένο είτε στο τραπεζικό του Βιβλιάριο, είτε στο έντυπο κίνησης λογαριασμού της Τράπεζας.

(2.1.14) Απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος

Σύμφωνα με το *(άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε.)* έχουν θεσπιστεί ορισμένες απαλλαγές από τον φόρο εισοδήματος για συγκεκριμένα πρόσωπα και εισοδήματα, οι οποίες διακρίνονται σε προσωπικές απαλλαγές που αφορούν ορισμένα πρόσωπα και σε πραγματικές οι οποίες αναφέρονται σε ορισμένα εισοδήματα.

❖ Προσωπικές απαλλαγές

- ✓ Οι αλλοδαποί πρεσβευτές και λοιποί διπλωματικοί αντιπρόσωποι και πράκτορες για τα εισοδήματα που αποκτούν από μισθωτές υπηρεσίες και για τα εισοδήματα από κάθε πηγή τα οποία αποκτούν στην αλλοδαπή.
- ✓ Οι πρόξενοι και προξενικοί πράκτορες, ως και το κατώτερο προσωπικό των ξένων πρεσβειών και προξενείων, εφόσον έχουν την ιθαγένεια του Κράτους που αντιπροσωπεύεται και αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες.

❖ Πραγματικές απαλλαγές

Οι πραγματικές απαλλαγές αναφέρονται σε ορισμένα εισοδήματα τα οποία αποκτώνται από ακίνητα, κινητές αξίες, εμπορικές απαιτήσεις, καθώς και από μισθωτές υπηρεσίες. Ειδικότερα η διάταξη της παρ. 2 του *(άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε.)* προβλέπει τις ακόλουθες απαλλαγές κατά περίπτωση:

Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται:

- Οι συντάξεις και κάθε είδους περιθάλψεις, οι οποίες παρέχονται σε ανάπηρους πολέμου και θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου ως και σε ανάπηρους και θύματα ειρηνικής περιόδου στρατιωτικούς γενικά που έπαθαν κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους προβλήματα, αναμφισβήτητα και εξαιτίας αυτής.
- Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου με βάση τα έτη υπηρεσίας τους στο Δημόσιο, αυτό δηλαδή που θα ελάμβανε ο δικαιούχος αν δε είχε παραιτηθεί από το δικαίωμα λήψης της. Η διάταξη αυτή της περίπτωσης εφαρμόζεται ανάλογα και στις συντάξεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου.

- Το εξωϊδρυματικό επίδομα, καθώς και το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται η σύνταξη, που καταβάλλεται σε τυφλούς και γενικά σε πρόσωπα, που ευρίσκονται διαρκώς σε κατάσταση που απαιτεί συνεχή επίβλεψη, περιποίηση και συμπαράσταση άλλων προσώπων (απόλυτος αναπηρία), τα οποία καταβάλλονται στους δικαιούχους από το Δημόσιο ή άλλους ασφαλιστικούς φορείς.
- Η σύνταξη, που καταβάλλεται σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 (του άρθρου 63 του ν. 1892/1990 ΦΕΚ 101 Α`).
- Οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε πρόσωπα που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και σε πρόσωπα που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες, που υπερβαίνει σε ποσοστό το ογδόντα τοις εκατό (80%).
- Οι αποδοχές των αλλοδαπών κατωτέρων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων.

Από το εισόδημα από ακίνητα απαλλάσσεται:

- Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτων από τον κύριο, νομέα ή επικαρπωτή αυτών, στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, χωρίς αντάλλαγμα.
- Το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά.
- Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κατοικίας εμβαδού μέχρι διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα, από τον γονέα που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τα τέκνα του ή από τα τέκνα που έχουν την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τους γονείς τους, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία.

Από το εισόδημα από κινητές αξίες απαλλάσσονται:

- Οι τόκοι οποιασδήποτε μορφής κατάθεσης σε τράπεζες που λειτουργούν στην Ελλάδα ή το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, εφόσον η κατάθεση δεν είναι σε ευρώ και ο δικαιούχος είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού.
- Οι τόκοι εκούσιων καταθέσεων όψεως ή ταμιευτηρίου στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εφόσον οι καταθέσεις αυτές δεν είναι σε ευρώ και ο δικαιούχος είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού.
- Οι τόκοι από υποχρεωτικές καταθέσεις τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν.1667/1986 στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και οι τόκοι που προέρχονται από καταθέσεις του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου και του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων στην Τράπεζα της Ελλάδος.
- Οι τόκοι εθνικών δανείων που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες, εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.
- Οι τόκοι ενυπόθηκων δανείων αλλοδαπής, τα οποία παρέχονται από αλλοδαπούς με εγγραφή υποθήκης σε πλοία ελληνικής ιθαγενείας.

- Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων της Δημοσίας Επιχειρήσεως Ηλεκτρισμού και του Οργανισμού Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος, εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.
- Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων που εκδίδει η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων σε ευρώ ή συνάλλαγμα στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 8 του (άρθρου 12).
- Οι τόκοι των εκδιδόμενων ομολογιακών δανείων και η υπεραξία που τυχόν προκύπτει κατά την εξόφληση των ομολόγων με ρήτρα εξωτερικού συναλλάγματος ή ευρωπαϊκής νομισματικής μονάδας (ECU).
- Τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που ασχολούνται με την εκμετάλλευση πλοίων των οποίων τα κέρδη υπόκεινται στον ειδικό φόρο πλοίων, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά. Αν η ανώνυμη εταιρία παράλληλα με την εκμετάλλευση των πλοίων ασκεί και άλλες επιχειρήσεις τότε απαλλάσσεται από το φόρο ποσό μερίσματος ίσο με τη σχέση μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων από την εκμετάλλευση των πλοίων και του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων της εταιρίας.
- Τα κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν. 3283/2004 (ΦΕΚ 210 Α΄) και του Ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α΄), καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αυτών των αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του (άρθρου 33) του Ν. 3283/2004 και της παραγράφου 2 του (άρθρου 20) του Ν. 2778/1999. Η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και για τα αμοιβαία κεφάλαια που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου / Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΟΧ/ΕΖΕΣ).

Από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται:

- Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων, τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά.
- Από 1ης Ιανουαρίου 2003 το ποσό της επιχορήγησης που καταβάλλεται στους νέους επαγγελματίες οι οποίοι υπάγονται στα προγράμματα απασχόλησης του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.) τα της παραγράφου 9 του (άρθρου 29) του ν. 1262/1982(ΦΕΚ 70Α'). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για τα ποσά των επιχορηγήσεων που καταβάλλονται στους νέους ελεύθερους επαγγελματίες.
- Τα κέρδη φυσικών προσώπων και πολύ μικρών επιχειρήσεων, που εμπίπτουν στη Σύσταση 2003/361 /ΕΚ της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξη τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw», κατόπιν αποφάσεως των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του (άρθρου 14) του ν. 3468/2006 (ΦΕΚ 8 Α').

Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

- Οι αμοιβές που καταβάλλει η Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών (V.D.M.F.K.), στα μέλη της ζωγράφους με το πόδι και το στόμα, που είναι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας, για την εργασία της ζωγραφικής που κάνουν, αμειβόμενοι αποκλειστικά από την Ένωση αυτή σε συνάλλαγμα.
- Τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλονται από το Δημόσιο ή την Ακαδημία Αθηνών ή τον Οργανισμό Μεγάλου Μουσικής Αθηνών, για τη βράβευση επιστημονικών, καλλιτεχνικών και πνευματικών γενικά επιδόσεων, καθώς και αυτά που απονέμονται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου αφού προκηρυχθεί νόμιμα σχετικός δημόσιος διαγωνισμός.
- Τα ποσά των υποτροφιών που καταβάλλονται σε όσους νόμιμα έλαβαν την υποτροφία από το Δημόσιο ή από τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή από τα ιδρύματα και από περιουσίες του α.ν. 2039/1939 (ΦΕΚ 455 Α'), εφόσον από αυτά αποδεδειγμένα επιδιώκονται σκοποί εθνωφελείς ή θρησκευτικοί ή φιλανθρωπικοί ή εκπαιδευτικοί ή καλλιτεχνικοί ή κοινωφελείς, ως και τα ποσά των υποτροφιών που παρέχονται σε Έλληνες υποτρόφους από ξένα κράτη ή αλλοδαπά ιδρύματα και οργανισμούς.
- Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους αναγνωρισμένους πολιτικούς πρόσφυγες, σε αυτούς που διαμένουν προσωρινά στην Ελλάδα για ανθρωπιστικούς λόγους και σε όσους έχουν υποβάλει αίτηση για αναγνώριση προσφυγικής ιδιότητας, η οποία βρίσκεται στο στάδιο εξέτασης από το Υπουργείο Δημόσιας Τάξης, από φορείς που υλοποιούν προγράμματα παροχής οικονομικής ενίσχυσης προσφύγων, τα οποία χρηματοδοτούνται από την Ύπατη Αρμοστεία του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.), την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και το Ελληνικό Δημόσιο.

Τέλος απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, τα κέρδη από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος, μέχρι τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, όσων υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών για πρώτη φορά, για το έτος της έναρξης και για τα δύο επόμενα έτη, εφόσον ο φορέας της επιχείρησης κατά την έναρξη δεν έχει συμπληρώσει το τριακοστό πέμπτο έτος της ηλικίας του. Με τις ίδιες προϋποθέσεις απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, μέχρι τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, οι ομόρρυθμες εταιρείες εφόσον συμμετέχουν σε αυτές αποκλειστικά φυσικά πρόσωπα τα οποία κατά την έναρξη δεν έχουν συμπληρώσει το τριακοστό πέμπτο έτος της ηλικίας τους.

🚩 (2.2.1) Κλίμακα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Με τις νέες διατάξεις του νόμου **3842/2010** και με το **(άρθρο 1 του Κ.Φ.Ε.)** παράγραφος 1. καθιερώνεται νέα ενιαία φορολογική κλίμακα για όλα τα φυσικά πρόσωπα και ανεξάρτητα από την κατηγορία των εισοδημάτων που αποκτούν (μισθωτοί – συνταξιούχοι, έμποροι, αγρότες και ελεύθερη επαγγελματίες).

Η νέα κλίμακα ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά το έτος 2010 και εφεξής και είναι ως εξής:

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΜΑΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΠΗΓΗ

(Οικονομικό Έτος 2011: Εισοδήματα φυσικών προσώπων που αποκτήθηκαν το 2010)

Κλιμάκια	Φορολογικός	Φόρος	Σύνολο	
	Συντελεστής		Κλιμακίου	Εισοδήματος
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 ορίζεται στα (12.000) ευρώ για όλους τους φορολογούμενους έλληνες πολίτες.

Οι φορολογούμενοι κατοχυρώνουν το αφορολόγητο ποσό των (12.000) ευρώ εφόσον συγκεντρώσουν ένα συγκεκριμένο αριθμό αποδείξεων που είναι απαραίτητες για την κατοχύρωσή του. Επίσης το ύψος του εισοδήματος που θα δηλωθεί το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) καθορίζει και το συνολικό ποσό των αποδείξεων που απαιτούνται για την κατοχύρωσή αυτή.

Για να μπορέσουν οι φορολογούμενοι να καλύψουν το ποσό του αφορολογήτου θα πρέπει να προσκομίσουν αποδείξεις ίσες με το (10%) του ατομικού εισοδήματος του εφόσον αυτό είναι μέχρι (12.000) ευρώ, δηλαδή (1.200) ευρώ αποδείξεις και (30%) για εισοδήματα τα οποία είναι άνω των (12.000) ευρώ, όταν όμως οι δαπάνες (αποδείξεις) είναι λιγότερες από αυτές που απαιτούνται ο φορολογούμενος επιβαρύνεται με ποσό (10%) του ποσού των αποδείξεων που υπολείπονται.

- ✓ Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι για άτομα τα όποια έχουν εισόδημα μέχρι (6.000) ευρώ δεν απαιτείται να προσκομίσουν αποδείξεις δαπανών .

Οι δηλούμενες δαπάνες (αποδείξεις) αν υπερβαίνουν τις (15.000) ευρώ ατομικά ή τις 30.000 ευρώ για οικογένεια αν γίνει αυτό τότε ο φορολογούμενος δικαιούται μείωση φόρου ίση με το (10%) της διαφοράς μεταξύ του ποσού των απαιτούμενων δαπανών και αυτού των δηλούμενων. Όταν οι δαπάνες είναι λιγότερες από τις απαιτούμενες, ο φορολογούμενος επιβαρύνεται με ποσοστό φόρου ίσο με το (10%) του ποσού των δαπανών που υπολείπεται.

Ο φορολογούμενος για να κατοχυρώσει το αφορολόγητό του με αποδείξεις θα πρέπει οι αποδείξεις αυτές να είναι νόμιμες όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και μόνο για δαπάνες που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας δηλαδή στην Ελλάδα για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών.

Το Υπουργείο Οικονομικών αναγνωρίζει **μόνο** τις αποδείξεις που είναι ευδιάκριτα τα στοιχεία που αφορούν την επιχείρηση δηλαδή την επωνυμία της, το Α.Φ.Μ της, το τελικό ποσό και την ημερομηνία έκδοσής της.

Στην περίπτωση που η απόδειξη δεν είναι τυπωμένη με έντονα στοιχεία και πιθανολογείται ότι θα σβηστεί τελείως, ο φορολογούμενος θα πρέπει να γράψει χειρόγραφα πάνω στην απόδειξη τα στοιχεία της επιχείρησης, ώστε η φορολογική αρχή να μπορεί να κάνει τον έλεγχο.

Οι φορολογούμενοι θα πρέπει να μετρήσουν τις αποδείξεις μια προς μια να τις αθροίσουν και να τις βάλουν σε φάκελο στον οποίο απ' έξω θα γράφουν το ονοματεπώνυμο τους, το Α.Φ.Μ. τους, τον αριθμό των αποδείξεων και το συνολικό ποσό αυτών και να το υποβάλουν μαζί με τη φορολογική τους δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή μπορούν να τις υποβάλουν σε ειδική ηλεκτρονική φόρμα, που παρέχεται από την ηλεκτρονική σελίδα www.Taxisnet.gr.

Ο φάκελος θα παραμείνει κλειστός στην εφορία μέχρι την λήξη της προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων.

Στην συνέχεια οι φάκελοι αυτοί θα ανοιχτούν και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα πραγματοποιήσει δειγματικό έλεγχο για την ακρίβεια των δαπανών που έχουν δηλωθεί.

Στις αποδείξεις που θα υποβάλει ο φορολογούμενος για την κάλυψη του αφορολόγητου του μπορεί να συμπεριλάβει μεταξύ άλλων και τα ειδικά στοιχεία που εκδίδουν οι επιχειρήσεις για συγκεκριμένες υπηρεσίες που τους παρέχουν όπως είναι οι αποδείξεις των ΕΛΤΑ, εταιρειών courier καθώς και τα πινακίδια χρηματικών εταιρειών μόνο για την αμοιβή των παρεχόμενων υπηρεσιών τους.

Δεν εκπίπτει το κόστος των δαπανών για την αγορά κρατικών λαχείων, ή δαπάνη εισόδου στα καζίνο και τα ποσά που καταβάλλονται για συμμετοχή σε τυχερά παιχνίδια όπως ΚΙΝΟ, το ΣΤΟΙΧΗΜΑ κ.τ.λ. και αυτό γιατί σε αυτές τις περιπτώσεις δεν πραγματοποιείται αγορά αγαθών αλλά συμμετοχή του φορολογούμενου για την συμμετοχή του σε τυχερά παιχνίδια.

Αναγνωρίζεται επίσης η δαπάνη για την παροχή υπηρεσιών από συμβολαιογράφο για την σύνταξη συμβολαίου αγοράς ακινήτου εφόσον βέβαια η δαπάνη αυτή **ΔΕΝ** αφορά γονική παροχή ή δωρεά.

Όταν σε αυτές τις περιπτώσεις η αμοιβή του συμβολαιογράφου αναγράφεται στο συμβόλαιο, τότε η απόδειξη της πραγματοποίησης της δαπάνης από τον φορολογούμενο επισυνάπτεται φωτοαντίγραφο των σελίδων του συμβολαίου που αναγράφεται το συγκεκριμένο ποσό.

Χωρίς αποδείξεις

Δικαίωμα στο αφορολόγητο ποσό έχουν οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στο εξωτερικό, όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, οι φυλακισμένοι και οι κάτοικοι κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα **ΠΛΕΟΝ** του (90%) του συνολικού τους εισοδήματος.

Οι λοιποί κάτοικοι εξωτερικού που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα δεν προσκομίζουν αποδείξεις δαπανών διότι δεν δικαιούνται το αφορολόγητο ποσό της φορολογικής κλίμακας.

Δεν μπορούμε να συμπεριλάβουμε στις αποδείξεις γιατί **δεν εκπίπτουν οι δαπάνες** εξόφλησης λογαριασμών ύδρευσης και αποχέτευσης (ΕΥΔΑΠ), ηλεκτρικό ρεύμα (ΔΕΗ), τηλεπικοινωνίες γενικά (ΟΤΕ), εισιτήρια για κάθε είδους μεταφορικά μέσα όπως (αεροπλάνα, τραίνα, λεωφορεία, πλοία κ.τ.λ.) καθώς επίσης και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως (σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη αναψυχής, ανέγερση σπιτιού κ.λπ.), τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων, ασφάλειας ζωής ή θανάτου, εισφορές σε ταμεία ασφάλισης του φορολογούμενου, τόκοι στεγαστικών δανείων για Α κατοικία, έξοδα ιατρικής περίθαλψης, δαπάνες νοσοκομειακής περίθαλψης, δαπάνες ενοικίου κύριας κατοικίας ή παιδιών που σπουδάζουν, για ιδιαίτερα μαθήματα ή για φροντιστήρια, για δικηγόρους, για νομικές υπηρεσίες, ασφάλιστρα πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες και για αμοιβή δικηγόρων, για δίκες μισθωτικών διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους.

Στις δαπάνες για την κάλυψη του αφορολόγητου συμπεριλαμβάνονται όλες οι αγορές υλικών και παροχές υπηρεσιών των κοινόχρηστων χώρων **εκτός** των δαπανών εξόφλησης των λογαριασμών ύδρευσης, αποχέτευσης και ηλεκτροδότησης αυτών μετά τον επιμερισμό τους στους ενοίκους ή στους ιδιοκτήτες των οριζόντιων ιδιοκτησιών.

Γι' αυτές τις περιπτώσεις ο διαχειριστής της πολυκατοικίας θα εκδίδει και θα χορηγεί σε κάθε ενοικιαστή ή ιδιοκτήτη ανάλογα ποιος βαρύνεται με τη δαπάνη ετήσια συγκεντρωτική κατάσταση δαπανών της πολυκατοικίας στην οποία κατάσταση θα εμφανίζεται το ποσό των κοινόχρηστων δαπανών.

Στην κατάσταση αυτή θα αναγράφονται αναλυτικά το είδος της δαπάνης, ο αριθμός του τιμολογίου ή της απόδειξης λιανικής πώλησης ή της απόδειξης παροχής υπηρεσιών, το ποσό της δαπάνης καθώς επίσης και η κατανομή του συνόλου των δαπανών αυτών, σε κάθε συνιδιοκτήτη ή ένοικο ανάλογα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας κάθε οριζόντιας ιδιοκτησίας στους κοινόχρηστους χώρους. Αντίγραφο αυτής της κατάστασης θα συνυποβάλλεται από κάθε ένοικο ή ιδιοκτήτη μαζί με τις λοιπές δαπάνες που καλύπτουν το αφορολόγητο.

Τα πρότυπα των δικαιολογητικών στοιχείων των κοινόχρηστων δαπανών της προαναφερόμενης κατάστασης θα διαφυλάσσονται από τον διαχειριστή της πολυκατοικίας.

Αύξηση του αφορολόγητου ποσού των (12.000) ευρώ δικαιούνται ο φορολογούμενος λόγω παιδιών που τον βαρύνουν ως εξής:

Κατά (1.500) ευρώ εάν βαρύνουν με ένα (1) παιδί, (3.000) ευρώ εάν έχει δυο (2) παιδιά, κατά (11.500/) ευρώ εάν έχει τρία (3) παιδιά και κατά (2.000) ευρώ για κάθε παιδί πάνω από τα τρία (3).

Σύμφωνα με τα παραπάνω ο φορολογούμενος που έχει ένα (1) παιδί και τον

βαρύνει το αφορολόγητο του διαμορφώνεται στα (13.500), εάν τον βαρύνουν δύο (2) παιδιά το αφορολόγητο του διαμορφώνεται στα (15.000) εάν τον βαρύνουν τρία (3) παιδιά το αφορολόγητο διαμορφώνεται στις (23.500) ευρώ, εάν τον βαρύνουν τέσσερα (4) παιδιά το αφορολόγητο διαμορφώνεται στα (25.500) ευρώ και εάν έχει πέντε (5) στα (27.500) ευρώ κ.ο.κ.

Παρατίθεται πίνακας με το ελάχιστο ύψος των απαιτούμενων δαπανών για εισόδημα μέχρι (48.000).

Εισόδημα	Δαπάνες	Εισόδημα	Δαπάνες
6.000	0	28.000	6000
7.000	700	29.000	6300
8.000	800	30.000	6600
9.000	900	31.000	6900
10.000	1000	32.000	7200
11.000	1100	33.000	7500
12.000	1200	34.000	7800
13.000	1500	35.000	8100
14.000	1800	36.000	8400
15.000	2100	37.000	8700
16.000	2400	38.000	9000
17.000	2700	39.000	9300
18.000	3000	40.000	9600
19.000	3300	41.000	9900
20.000	3600	42.000	10200
21.000	3900	43.000	10500
22.000	4200	44.000	10800
23.000	4500	45.000	11100
24.000	4800	46.000	11400
25.000	5100	47.000	11700
26.000	5400	48.000	12000
27.000	5700		

Το ποσό των δαπανών μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματός τους που δηλώνεται με την αρχική δήλωσή τους και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Επί πλέον προβλέπεται και μεταφορά ποσού δαπανών από τον έναν σύζυγο στον άλλον, εφόσον έχει καλύψει το αφορολόγητο ποσό του.

🚩 (2.2.2) Εκπτώσεις από το συνολικό εισόδημα

1. Το (100%) των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλομένων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο αφαιρείται από το φορολογητέο εισόδημα.

2. Αφαιρούνται από το εισόδημα τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης του φορολογούμενου και των λοιπών προσώπων που τον βαρύνουν.

Ως έξοδα ιατρικής περίθαλψης θεωρούνται:

- Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε ιατρούς, όλων των ειδικοτήτων για ιατρικές επισκέψεις και εξετάσεις.
- Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε οδοντίατρους για οδοντοθεραπεία, οδοντοπροσθετική και γναθοχειρουργική.

Αφαιρούνται τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης των προσώπων που βαρύνουν και συνοικούν με τον φορολογούμενο και παρουσιάζουν αναπηρία (67%) και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση ή είναι τυφλοί και έχουν αποκτήσει ετήσιο εισόδημα πάνω από (6.000) ευρώ. Στην περίπτωση αυτή εκπίπτει το ποσό των εξόδων ιατρικής περίθαλψης που υπερβαίνει το συνολικό ετήσιο καθαρό πραγματικό, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις ή με ειδικό τρόπο ή απαλλασσόμενο ή τεκμαρτό εισόδημα των προσώπων αυτών.

Επίσης περιλαμβάνονται οι δαπάνες για έξοδα ιατρικής περίθαλψης των τέκνων του φορολογούμενου, στην περίπτωση που καταβάλλονται από τον γονέα που δεν συνοικεί μαζί του, λόγω διάζευξης, ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.2010 και μετά.

3. Το (100%) των τόκων στεγαστικών δανείων για αγορά άκατοικίας εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα εφόσον οι συμβάσεις δανείων συνήφθησαν μέχρι 31.12.1999.

4. Το (100%) των τόκων δανείων για αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση ή εξωραϊσμό διατηρητέων κτισμάτων, καθώς και κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές χαρακτηριζόμενες ως παραδοσιακά τμήματα των πόλεων ή ως παραδοσιακή οικισμοί εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα εφόσον οι συμβάσεις δανείων συνήφθησαν μέχρι 31.12.2002.

5. Το (100%) των τόκων στεγαστικών για αγορά άκατοικίας μέχρι 120 τ.μ. εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα εφόσον οι συμβάσεις δανείων συνήφθησαν από 1.1.2000 μέχρι 31.12.2002. Εάν η κατοικία είναι μεγαλύτερη από 120 τ.μ. το ποσό των τόκων που εκπίπτει περιορίζεται στο μέρος που αναλογεί επιμεριστικά στα 120 τ.μ.

- ✓ Θα πρέπει να επισημάνουμε ότι για συμβάσεις στεγαστικών δανείων που συνήφθησαν από 1.1.2003 και μετά υπάρχει μείωση φόρου (20/%) στους τόκους που καταβάλλει ο φορολογούμενος.

6. Το (20%) της δαπάνης που καταβλήθηκε για την αγορά των μεριδίων μετοχικών και μεικτών αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού, εφόσον αυτά δεν μεταβιβαστούν για τρία έτη από την αγορά τους εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα. Το ποσό της έκπτωσης που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των (3.000) ευρώ συνολικά κατά φορολογούμενο.

7. Εκπίπτει ως δαπάνη χωρίς δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά ποσό (2.400) ευρώ για τον ίδιο το φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα, που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, εφόσον.

Α) Παρουσιάζουν (67%) και πάνω, νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση, με βάση τη γνωμάτευση της οικείας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής, που εδρεύει σε κάθε νομό. Δε λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία.

Β) Είναι τυφλοί που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών, που τηρείται στην οικεία νομαρχία,

Γ) Οι νεφροπαθείς που τελούν υπό αιμοκάθαρση ή περιτοναϊκή κάθαρση ή έχουν κάνει μεταμόσχευση νεφρού, καθώς και τα πρόσωπα που πάσχουν από μεσογειακή, δρεπανοκυτταρική και μικροδρεπανοκυτταρική αναιμία και κάνουν μεταγγίσεις αίματος.

Δ) Είναι οι ανάπηροι αξιωματικοί ή οπλίτες οι οποίοι με την ιδιότητα του αναπήρου παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ή αξιωματικοί οι οποίοι έχουν τεθεί σε κατάσταση πολεμικής διαθεσιμότητας ή αξιωματικοί που εξαιτίας πολεμικού τραύματος ή νοσήματος που επήλθε λόγω κακουχιών σε πολεμική περίοδο, βρίσκονται σε κατάσταση υπηρεσίας γραφείου ή πρόσωπα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 1579/1950(ΦΕΚ Α' 286) και του ν.δ. 330/1947 (ΦΕΚ Α' 84),

Ε) Είναι θύματα πολέμου. Θύματα πολέμου κατά την έννοια του παρόντος είναι τα πρόσωπα που λαμβάνουν σύνταξη από πολεμική αιτία. Με τα θύματα πολέμου εξομοιώνονται και τα πρόσωπα τα οποία ως μέλη οικογενειών αξιωματικών και οπλιτών, οι οποίοι απεβίωσαν, κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας σε ειρηνική περίοδο, δικαιούνται σύνταξη από το δημόσιο ταμείο.

Στ) Τέλος όσοι παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 1543 /1985(ΦΕΚ Α' 73) και 1863/1989 (ΦΕΚ Α' 204) όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 1976/1991 (ΦΕΚ Α' 184).

(2.2.3) Μειώσεις δαπανών από το φόρο

1. Μείωση φόρου (20%) του συνολικού ετήσιου ποσού των εξόδων νοσοκομειακής περίθαλψης του φορολογούμενου και των λοιπών προσώπων που τον βαρύνουν. Το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα (6.000) ευρώ.

2. Θεωρούνται ως έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης

- Τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, στα οποία περιλαμβάνονται και τα έξοδα για φαρμακευτική περίθαλψη μέσα σε αυτά, καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται για διαρκή κάλυψη ιατρικών αναγκών.
- Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε νοσοκόμο για την παροχή υπηρεσιών σε ασθενή κατά τη νοσηλεία του σε νοσοκομείο ή κλινική ή στο σπίτι.
- Η δαπάνη για την αντικατάσταση μελών του σώματος με τεχνητά μέλη, καθώς και η δαπάνη για την αγορά ή τοποθέτηση στο σώμα του ασθενούς οργάνων, τα οποία είναι αναγκαία για τη φυσιολογική λειτουργία του ανθρώπινου οργανισμού.
- Τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον το ετήσιο

φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημα τους δεν υπερβαίνει το ποσό των (6.000) ευρώ και πάσχουν από ανίατο νόσημα καθώς επίσης και με τις ίδιες προϋποθέσεις η δαπάνη για περίθαλψη με οποιονδήποτε τρόπο των τυφλών, κωφάλαλων ή διανοητικά καθυστερημένων τέκνων του φορολογούμενου, όπως και η δαπάνη τους για δίδακτρα ή τροφεία που καταβάλλονται γι' αυτά τα τέκνα σε ειδικές για την πάθηση τους σχολές ή θεραπευτήρια,

- Το ποσό ίσο με το (50%) της δαπάνης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων, οι οποίες λειτουργούν νόμιμα.

Στις δαπάνες αυτές περιλαμβάνονται και οι δαπάνες για έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των προσώπων που βαρύνουν και συνοικούν με τον φορολογούμενο και παρουσιάζουν αναπηρία (67%) και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση με βάση τη γνωμάτευση της οικείας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής, που εδρεύει σε κάθε νομό ή είναι τυφλοί που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών, που τηρείται στην οικεία νομαρχία και έχουν αποκτήσει ετήσιο εισόδημα πάνω από (6.000) ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, εκπίπτει το ποσό των εξόδων νοσοκομειακής περίθαλψης που υπερβαίνει το συνολικό ετήσιο καθαρό πραγματικό, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις ή με ειδικό τρόπο ή απαλλασσόμενο ή τεκμαρτό εισόδημα των προσώπων αυτών. Ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.2010 και μετά.

Επίσης, περιλαμβάνονται οι δαπάνες για έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων που βαρύνουν τον φορολογούμενο στην περίπτωση που καταβάλλονται από αυτόν που δεν συνοικεί μαζί τους λόγω διάζευξης.

3. Μείωση φόρου (20%) για δαπάνες νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων δικαιούται σε περίπτωση διάζευξης των γονέων και ο γονέας που δε συγκατοικεί με το τέκνο του, εφόσον καταβάλλει αυτός τις δαπάνες. Το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί το (6.000) ευρώ.

4. Μείωση φόρου (20%) του ετήσιου μισθώματος για κύρια κατοικία του φορολογούμενου και της οικογένειάς τους. Όποιος παίρνει στεγαστικό εισόδημα ή έχει οικία με επιφάνεια ίση ή μεγαλύτερη από εκείνη που είναι μισθωμένη και οι οικίες βρίσκονται στον ίδιο νομό δε δικαιούται την μείωση αυτή.

5. Μείωση φόρου (20%) του μισθώματος που καταβάλλει ετησίως ο φορολογούμενος για ενοικίαση κατοικιών για τα τέκνα του που φοιτούν σε αναγνωρισμένα σχολεία ή σχολές του εσωτερικού.

6. Μείωση φόρου (20%) του ποσού της δαπάνης για παράδοση κατ' οίκον ιδιαίτερων μαθημάτων ή για φροντιστήριο οποιοσδήποτε αναγνωρισμένης εκπαιδευτικής βαθμίδας ή ξένων γλωσσών, το οποίο καταβάλλει ετησίως ο φορολογούμενος για κάθε τέκνο που τον βαρύνει ή για τον ίδιο.

7. Μείωση φόρου (20%) της δαπάνης για παράδοση κατ' οίκον ιδιαίτερων μαθημάτων ή για φροντιστήριο οποιασδήποτε αναγνωρισμένης εκπαιδευτικής βαθμίδας ή ξένων γλωσσών δικαιούται σε περίπτωση διάζευξης των γονέων και ο γονέας που δεν συγκατοικεί με το τέκνο του, εφόσον καταβάλλει αυτός τις δαπάνες.

8. Το (20%) του συνολικού ποσού των δεδουλευμένων τόκων για στεγαστικά δάνεια

μέχρι (200.000) ευρώ για αγορά πρώτης κατοικίας αφαιρούνται από το φόρο. Εάν η κατοικία είναι μεγαλύτερη από 120 τ.μ. αφαιρείται από το φόρο το (20%) των τόκων που αντιστοιχούν στα 120 τ.μ. Αφορά δάνεια που έχουν συναφθεί από 1-1-2003 και μετά.

9. Το (20%) του ποσού των τόκων για δάνειο μέχρι (20.000) ευρώ, για αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση διατηρητέων κτισμάτων, αφαιρείται από το φόρο.

10. Μείωση φόρου (20%) για διατροφή που καταβάλλεται από τον έναν σύζυγο στον άλλο που επιδικάστηκε ή συμφωνήθηκε με συμβολαιογραφική πράξη. Το ποσό της διατροφής επί της οποίας υπολογίζεται η μείωση φόρου δεν μπορεί να υπερβαίνει τις (3.000) ευρώ.

11. Μείωση φόρου κατά (60) ευρώ για κάθε τέκνο του φορολογούμενου, ο οποίος αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον προσφέρει υπηρεσίες ή κατοικεί για (9) τουλάχιστον μήνες μέσα στο έτος που απέκτησε το εισόδημα αυτό στους νομούς Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου, Λέσβου, Χίου, Σάμου και Δωδεκανήσου, καθώς και σε περιοχή των νομών Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Φλώρινας, Πέλλης, Κιλκίς, Σερρών και Δράμας, η οποία περιλαμβάνεται σε ζώνη βάθους 20 χιλιομέτρων από τη μεθοριακή γραμμή. Η παραπάνω μείωση ισχύει και στην περίπτωση που ο ένας από τους συζύγους έχει τις παραπάνω προϋποθέσεις.

12. Όταν η σύζυγος έχει εισόδημα στο οποίο προκύπτει φόρος οι μειώσεις για έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης, δεδουλευμένων τόκων δανείων για πρώτη κατοικία και δεδουλευμένων τόκων δανείων για οποιαδήποτε κατοικία που αφορούν το τέκνο της από προηγούμενο γάμο, το χωρίς γάμο τέκνο της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από πατέρα και μητέρα συγγενείς της μέχρι το δεύτερο βαθμό αφαιρούνται από το δικό της φόρο.

13. Σε περίπτωση που υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις των συζύγων λόγω θανάτου του ενός από αυτούς, εάν δεν προκύπτει φόρος στη δήλωση του ενός ή το ποσό του φόρου που προκύπτει είναι μικρότερο από το σύνολο των μειώσεων για έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης, μισθώματα κύριας κατοικίας, μισθώματα κατοικίας παιδιών που σπουδάζουν, έξοδα ιδιαίτερων μαθημάτων και φροντιστηρίων δεδουλευμένων τόκων δανείων για πρώτη κατοικία και δεδουλευμένων τόκων δανείων για οποιαδήποτε κατοικία και διατροφής που αφορούν την ίδια, και των εξόδων νοσοκομειακής περίθαλψης και διατροφής το άθροισμα αυτών η διαφορά που προκύπτει δεν μειώνει το φόρο του άλλου συζύγου.

Κατ' εξαίρεση μειώνουν το φόρο του άλλου συζύγου το ποσό των μειώσεων που αφορούν τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης του ενός συζύγου και των προσώπων που συνοικούν μαζί του και τον βαρύνουν.

14. Όταν με βάση την φορολογική κλίμακα δεν προκύπτει για το φορολογούμενο ποσό φόρου ή αυτό που προκύπτει είναι μικρότερο από το άθροισμα των μειώσεων των εξόδων νοσοκομειακής περίθαλψης, των μισθωμάτων κύριας κατοικίας, των μισθωμάτων κατοικίας παιδιών που σπουδάζουν των εξόδων για ιδιαίτερα μαθήματα και φροντιστήρια που αφορούν αυτόν προσωπικά και το πρόσωπο που τον βαρύνουν, τότε η διαφορά *ΔΕΝ ΕΠΙΣΤΡΕΦΕΤΑΙ ΟΥΤΕ ΣΥΜΨΗΦΙΖΕΤΑΙ.*

15. Το (20%) του ποσού της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ετησίως ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ζωής, θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων και ασθένειας, για την ασφάλιση του ίδιου, της συζύγου και των παιδιών που τον βαρύνουν.

16. Η δαπάνη των ασφαλιστρών δεν μπορεί να υπερβεί το (1.200) ευρώ για τον άγαμο και τα (2.400) ευρώ για την οικογένεια.

17. Το (20%) των δωρεών χρηματικών ποσών σε Δημόσιο, ΟΤΑ, το Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής, Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές ΤΟΥ Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα Κρατικά και Δημοτικά Νοσηλευτικά Ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι Ν.Π.Ι.Δ. και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα εφόσον η δωρεά είναι πάνω από (100) ευρώ.

18. Το (20%) της αξίας των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν Ν.Π.Ι.Δ. και επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα.

19. Το (20%) των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τα ημεδαπά Ν.Π.Δ.Δ., τα ημεδαπά Ν.Π.Ι.Δ. που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς, το ερευνητικό κέντρο που αποτελούν ημεδαπά Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα εφόσον τα ποσά άνω των (300) ευρώ κατατεθούν σε τράπεζα ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και η Δωρεά είναι πάνω από (100) ευρώ.

20. Το (20%/) των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς το Εθνικό Ταμείο Κοινωνικής Συνοχής (Ε.ΤΑ.Κ.Σ.) για δωρεές που πραγματοποιήθηκαν από τη 1-1-2010.

21 Το (20%) των χρηματικών ποσών που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς κρατικούς φορείς και νομικά πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. και σε χώρες ΕΟΧ/ΕΖΕΣ αντίστοιχα με το Ελληνικό Δημόσιο, τους ΟΤΑ, τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κων/πόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα Κρατικά και Δημοτικά Νοσηλευτικά Ιδρύματα και τα Νοσοκομεία, το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων. Ισχύει για δωρεές που πραγματοποιήθηκαν από 7/8/2009 και μετά.

22. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω χορηγίας ή δωρεάς, μέχρι το (10%) του συνολικού φορολογούμενου εισοδήματος προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά Ν.Π.Ι.Δ. που επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς εκπίπτει από

το εισόδημα εφόσον τα ποσά άνω των (300) ευρώ κατατεθούν σε τράπεζα ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και η Δωρεά είναι πάνω από (100) ευρώ.

23. Το (10%) της δαπάνης και μέχρι (6.000) ευρώ εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα για :

- Την αλλαγή εγκατάστασης κεντρικού κλιματισμού χρήσης καυσίμου από πετρέλαιο σε φυσικό αέριο ή για νέα εγκατάσταση φυσικού αερίου.
- Την αντικατάσταση του λέβητα πετρελαίου για την εγκατάσταση τηλεθέρμανσης ή για νέα εγκατάσταση τηλεθέρμανσης.
- Την αγορά ηλιακών συλλεκτών και για την εγκατάσταση κεντρικού κλιματισμού με χρήση ηλιακής ενέργειας.
- Την αγορά αποκεντρωμένων συστημάτων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας που βασίζονται σε Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας (φωτοβολταϊκά, μικρές ανεμογεννήτριες) και συμπαραγωγής ηλεκτρισμού και ψύξης – θέρμανσης με χρήση φυσικού αερίου ή ανανεώσιμων πηγών.
- Τη θερμομόνωση σε υφιστάμενα κτίρια.

24. Δαπάνες που δεν προστίθενται και δεν αφαιρούνται από το εισόδημα του άλλου συζύγου εξαιρούνται:

Όταν οι σύζυγοι υποχρεούνται να υποβάλλουν κοινή δήλωση και όταν λόγω θανάτου του ενός από τους συζύγους υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις και ο ένας από τους συζύγους δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα ή αυτό είναι κατώτερο από το άθροισμα των ποσών που αφορούν ασφάλιστρα ζωής, θανάτου κ.λ.π. ασφαλιστικές εισφορές σε φορείς του δημοσίου, δωρεές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, τόκους στεγαστικών δανείων, δαπάνη αγοράς αμοιβαίων κεφαλαίων, δαπάνη εγκατάστασης φυσικού αερίου, δαπάνες παροχής υπηρεσιών, έξοδα ιατρικής περίθαλψης, δικηγορικές αμοιβές το άθροισμα αυτών ή η διαφορά που προκύπτει δεν μειώνει το φόρο του άλλου συζύγου. Εξαιρούνται και προστίθενται στις δαπάνες του άλλου συζύγου τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης του ενός συζύγου και των προσώπων που τον βαρύνουν.

25. Το (20%) του συνολικού ετήσιου ποσού που έχει καταβάλλει ο φορολογούμενος για το έτος 2010 ο ίδιος ή η σύζυγος του ή τα πρόσωπα που τον βαρύνουν για παροχή νομικών συμβούλων σε δικηγόρους. Συνυποβάλλει την απόδειξη παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Τέλος ΔΕΝ περιλαμβάνονται αμοιβές σε δικηγόρους για την παράσταση τους σε σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων ή για δικαστικές δαπάνες για δίκες μισθωτικών διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας και ορόφους.

✚ (2.2.4) Αυτοτελής φορολόγηση

Σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις, ορισμένα από τα εισοδήματα υπάγονται στην αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος με την χρήση ενός συγκεκριμένου συντελεστή προκειμένου να εξαντλήσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις. Τέτοια εισοδήματα είναι π.χ. εισοδήματα από τόκους καταθέσεων, τα οποία φορολογούνται

με συντελεστή (10%).

Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων. Ειδικώς, για ομόλογα χωρίς κουπόνια (zero coupon) ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοσή τους. Με την παρακράτηση αυτή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων του (άρθρου 2), των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υπόχρεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 (του άρθρου 101).

Από αυτή τη φορολογία των τόκων απαλλάσσονται οι μη μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας εάν έχουν, α) καταθέσεις οποιασδήποτε μορφής σε τράπεζες που είναι στην Ελλάδα ή στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και β) εκούσιες καταθέσεις όψεως ή ταμιευτηρίου στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, εφόσον το ποσό αυτών είναι σε ξένο νόμισμα. Όλα τα υπόλοιπα εισοδήματα εντάσσονται πλέον στην καινούργια ενιαία κλίμακα φορολογίας εισοδήματος. Επιπροσθέτως καταργείται η αυτοτελής φορολόγηση των διαφόρων επιδομάτων και αποζημιώσεων των υπαλλήλων του δημόσιου τομέα, τα εισοδήματα από την υπογραφή συμβολαίων ποδοσφαιριστών, προπονητών κ.λπ., οι αμοιβές όσων εκλέγονται στη τοπική αυτοδιοίκηση κ.α.

(2.3.1) Πραγματικό και τεκμαρτό εισόδημα

Το εισόδημα κάθε φορολογουμένου διακρίνεται σε δύο είδη, το πραγματικό εισόδημα και το τεκμαρτό.

- ❖ **Πραγματικό:** Αναφέρεται στο εισόδημα που πραγματικά απέκτησε ο φορολογούμενος, κατά την περίοδο για την οποία υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης, και προσδιορίζεται βάσει πραγματικών στοιχείων, όπως οι βεβαιώσεις αποδοχών, το εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης που εκμεταλλεύεται, οι τόκοι καταθέσεων, η πρόσοδος από ενοίκια ακινήτων, και κάθε άλλο εισόδημα, το οποίο προκύπτει από πραγματικά στοιχεία.
- ❖ **Τεκμαρτό:** Είναι το εισόδημα που προκύπτει εν αντιθέσει με το πραγματικό από υπολογισμούς που γίνονται βάσει άλλων δεδομένων, όπως είναι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες, η απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή ακόμα και η κατοχή ενός περιουσιακού στοιχείου.

(2.3.2) Σκοπός των τεκμηρίων

Σκοπός των τεκμηρίων είναι η εμφάνιση των πραγματικών εισοδημάτων κάθε πολίτη πατάσσοντας κατά κάποιον τρόπο την φοροδιαφυγή και όχι η άσκηση μιας φοροεισπρακτικής πολιτικής από το κράτος. Η εφαρμογή του τεκμηρίου δεν σημαίνει ότι σε όλες τις περιπτώσεις εμφανίζει την πραγματική εισοδηματική κατάσταση του φορολογουμένου, με αποτέλεσμα άλλες φορές να υπάρχουν αδικίες, ενώ άλλες φορές, τα πραγματικά εισοδήματα που δεν δηλώνονται, να είναι

πολλαπλάσια του τεκμαρτού. Επίσης με την εφαρμογή του τεκμηρίου, εφαρμόζεται αυτοτελώς ο έλεγχος του πόθεν έσχες σε κάθε φορολογούμενο, σε αντίθεση με το καθεστώς άλλων κρατών, όπου ο έλεγχος προχωράει σε μεγαλύτερο βάθος.

✚ (2.3.3) Υπολογισμός τεκμαρτής δαπάνης

Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος γίνεται με τη προσθήκη όλων των εισοδημάτων που απορρέουν από τις έξι συνολικά πηγές. Εάν το ύψος του εισοδήματος της τεκμαρτής δαπάνης είναι μεγαλύτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα τότε η φορολόγηση γίνεται με βάση τα τεκμήρια.

✚ (2.3.3.1) Κατηγορίες τεκμηρίων

Τα τεκμήρια χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

- Τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης (του τρόπου ζωής).
- Τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες).

Τα τεκμήρια διαβίωσης: Στο *(άρθρο 16 του Κ.Φ.Ε)*, ορίζονται τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης, πρόκειται κατ' ουσίαν για τεκμαρτά (υποθετικά) ποσά που έχουν οριστεί με το φορολογικό νόμο, επί τη βάση της κυριότητας ή κατοχής ορισμένων περιουσιακών στοιχείων, και με αυτά προσδιορίζεται ένα επίπεδο εισοδήματος το οποίο λογίζεται ότι αποκτά ο φορολογούμενος.

Τέτοιου είδους τεκμήρια είναι η κατοχή Ε.Ι.Χ ή μικτής χρήσης αυτοκινήτου, μοτοσυκλέτας, σκάφους αναψυχής, ελικοπτερου, αεροσκάφους, δεξαμενής κολύμβησης (πισίνας), ή χρήση δευτερεύουσας κατοικίας και η διατήρηση οικιακού προσωπικού και πληρώματος σκαφών αναψυχής. Συγκεκριμένα αυτού του είδους τα τεκμήρια σημαίνουν ότι η κατοχή των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται και την πραγματοποίηση ορισμένης δαπάνης τόσο για την συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο και για οικογενειακά έξοδα.

Τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων: Σύμφωνα με το *(άρθρο 17 του Κ.Φ.Ε.)*, συνίστανται στην πραγματοποίηση μιας περιστασιακής πράξης, κατά την περίοδο για την οποία υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, δηλαδή πρόκειται για ποσά που κατέβαλε ο φορολογούμενος, η σύζυγος και τα μέλη της οικογένειας που συνοικούν μαζί του και τον βαρύνουν για να αποκτήσουν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, όπως είναι το ποσό που δαπανήθηκε για την αγορά ενός αυτοκινήτου, για την πληρωμή των δόσεων ενός δανείου κ.λπ. Το εισόδημα που υπολογίζεται και φορολογείται σε αυτή τη περίπτωση είναι αυτό που πράγματι δαπανήθηκε.

✚ (2.4.1) Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

Με την πρόσφατη νομοθεσία προτείνονται κάποιες μεταβολές στον τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φορολογουμένων με βάση τις δαπάνες

διαβίωσης του.

Το κόστος με βάση τις δαπάνες διαβίωσης δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωσή του φορολογούμενου ο οποίος εξακολουθεί να υπόκειται σε έλεγχο όσον αφορά στην ακριβή δήλωση των εισοδημάτων του. Επίσης, λειτουργεί ως βάση για την καταρχήν αξιολόγηση από τις φορολογικές αρχές της ειλικρίνειας του δηλούμενου εισοδήματος στο πλαίσιο του ανωτέρω συστήματος μορίων κινδύνου. Πιο συγκεκριμένα:

Με την παράγραφο 1 του **(άρθρο 3 του Ν. 3842/2010 του Κ.Φ.Ε.)**, γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση στο **(άρθρο 15 του Κ.Φ.Ε.)**, δεδομένου ότι οι δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων προσδιορίζονται πλέον με αντικειμενικά δεδομένα και όχι τεκμαρτά.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το **(άρθρο 16 του Κ.Φ.Ε.)**, διότι μεταβάλλεται ο τρόπος προσδιορισμού των δαπανών διαβίωσης των φορολογουμένων με σκοπό, αφενός την πάταξη της φοροδιαφυγής και αφετέρου τον δικαιότερο προσδιορισμό των δαπανών αυτών ώστε να ανταποκρίνεται στις πραγματικές δαπάνες διαβίωσης των πολιτών.

Με την τροποποίηση της παραγράφου 1 του **(άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε.)**, μεταβάλλεται ο τρόπος υπολογισμού όλων των υπαρχουσών κατηγοριών των δαπανών που προσδιορίζουν το επίπεδο διαβίωσης των φορολογουμένων όπως:

1. Τις κύριας ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή δωρεάν παρεχόμενης κατοικίας.
2. Τις δευτερεύουσας ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή δωρεάν παραχωρούμενης κατοικίας.
3. Αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, μικτής χρήσης ή τύπου Jeep.
4. Δαπάνες φοίτησης σε ιδιωτικά σχολεία.
5. Τις αμοιβές πάνω από (1) ενός οικιακών βοηθών, οδηγών αυτοκινήτων, προσωπικών δασκάλων και κηπουρών.
6. Σκαφών ή πλοίων αναψυχής ιδιωτικής χρήσης (όχι τα επαγγελματικά).
7. Αμοιβές των πληρωμάτων σκαφών αναψυχής.
8. Αεροσκαφών, ελικοπτερόνων και ανεμόπτερον .
9. Δεξαμενών κολύμβησης (πισίνες εσωτερικές ή εξωτερικές).
10. Τις ετήσιες οικογενειακές δαπάνες (3.000) για άγαμους και (5.000) ευρώ για έγγαμους.

(2.4.1.1) Ιδιοκατοικούμενες ή μισθωμένες ή δωρεάν παραχωρηθείσες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες

Με βάση της νέες διατάξεις του **(άρθρου 3)** του Νόμου **3842/2010**, απλοποιείται και γίνεται δικαιότερος ο τρόπος προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης της κατοικίας (κύριας και δευτερεύουσας) του φορολογούμενου, η οποία μέχρι σήμερα υπολογιζόταν με βάση το τεκμαρτό μίσθωμα αυτής. Στο εξής, θα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες συντήρησης, επισκευής, τις πάγιες καταναλώσεις (ηλεκτρικό, τηλέφωνο, νερό) και τις δαπάνες λειτουργίας αυτής (π.χ. για μεγάλες κατοικίες

καθαρίστριες, κηπουροί, ασφάλειες). Επίσης, για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης, καθιερώνονται *συντελεστές βαρύτητας* με βάση την *τιμή ζώνης* της περιοχής στην οποία βρίσκεται το ακίνητο, ώστε να προκύπτουν μεγαλύτερα ποσά διαβίωσης για ακίνητα που βρίσκονται σε ακριβές περιοχές.

Συγκεκριμένα, δημιουργούνται τρεις κατηγορίες περιοχών με βάση την τιμή ζώνης τους, μία κατηγορία για τιμές ζώνης μέχρι (2.799) ευρώ το τ.μ., μία για τιμές ζώνης από (2.800€έως 4.999€)το τ.μ. και μία για τιμές ζώνης άνω των (5.000€)το τ.μ.

Σε σύνολο 5.642 ζωνών οι 97 έχουν τιμές από (2.800€ - 4999€)το τ.μ., οι 15 τιμές πάνω από (5.000€/)και όλες οι υπόλοιπες τιμές μέχρι (2.799€)το τ.μ. Οι περιοχές που βρίσκονται σε τιμές ζώνης πάνω από (2.800 €/)το τ.μ. (ακριβές περιοχές) είναι Άλιμος, Βούλα, Γλυφάδα, Βουλιγαμένη, Εκάλη, Κηφισιά, Διόνυσος, Πόρτο Ράφτη, Ν. Ερυθραία, Σπέτσες, Ύδρα, Πυλαία, Μύκονος, Π. Φάληρο, Φιλοθέη, Ψυχικό, Καλαμαριά, Πανόραμα, Κέρκυρα, Σαντορίνη και κάποιες ζώνες γνωστές της Αθήνας και Θεσσαλονίκης. Η τιμή αγοράς ή το κόστος ανέγερσης των κατοικιών δεν λαμβάνονται υπόψη σε αυτό το σύστημα. Βέβαια, σαφώς έχουν ληφθεί υπόψη στη δαπάνη αγοράς.

✚ (2.4.2) Κύρια ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη ή δωρεάν παραχωρούμενη κατοικία

Ο προσδιορισμός της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης *κύριας κατοικίας* γίνεται κλιμακωτά ανάλογα με την *επιφάνεια* των κύριων και βοηθητικών χώρων αυτής. Για κύρια κατοικία με επιφάνεια κύριων χώρων μέχρι ογδόντα (80) τετραγωνικά μέτρα, υπολογίζεται με τριάντα (30) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων, με πενήντα (50) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα εκατόν εικοσιένα (121) τετραγωνικά μέτρα μέχρι και τα διακόσια (200) τ.μ. κύριων χώρων, με (80) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα διακόσια ένα (201) μέχρι και τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων, με εκατόν πενήντα (150) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και τέλος για τα πλέον των τριακοσίων ενός (301) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τριακόσια (300) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης των βοηθητικών χώρων αυτής ανεξάρτητα από το πόσα τετραγωνικά είναι, ορίζεται το ποσό των τριάντα (30) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

Όταν οι βοηθητικοί χώροι βρίσκονται σε περιοχή που η τιμή ζώνης είναι από (2.800) ευρώ έως (4.999) ευρώ προσαυξάνεται κατά (40%) και προσδιορίζεται στα (42) ευρώ το τ.μ., ενώ εάν είναι σε περιοχή με τιμή ζώνης πάνω από (5.000) ευρώ το τ.μ. προσαυξάνεται κατά (70%) και προσδιορίζεται σε (51) ευρώ το τ.μ.. Για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές *εκτός* αντικειμενικού προσδιορισμού αντί για τιμή ζώνης θα λαμβάνουμε υπόψη η *τιμή εκκίνησης*.

Σε περίπτωση που υπάρχει συνιδιοκτησία του ακινήτου, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα υπολογίζεται με βάση τη συνολική επιφάνεια της κατοικίας και

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

Επίσης όταν η κύρια κατοικία, ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη ή δωρεάν παραχωρούμενη κύρια κατοικία είναι μονοκατοικία, όλα τα παραπάνω προσαυξάνονται κατά (20%).

Η αντικειμενική δαπάνη βαρύνει πάντα αυτόν που χρησιμοποιεί την κατοικία, αν υπάρξουν περιπτώσεις κενής κατοικίας για διάστημα μεγαλύτερο των έξι μηνών δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης, για να αποδειχθεί αυτό απαιτείται η προσκόμιση φωτοαντίγραφων λογαριασμών της ΔΕΗ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (π.χ. λογαριασμοί ύδρευσης, κοινοχρήστων) από το οποίο να αποδεικνύεται ότι το ακίνητο ήταν κενό για όλο το υπόψη διάστημα.

Επίσης δεν υπολογίζεται αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για δευτερεύουσες κατοικίες που μισθώνουν μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού για τουριστικούς λόγους.

Ποιο συγκεκριμένα η κλίμακα προσδιορίζεται ως εξής:

<u>Τετραγωνικά μέτρα α' κατοικίας</u>	<u>Κλιμακωτά τεκμήρια</u>
0-80 τ.μ.	30 ευρώ το τ.μ.
81-120 τ.μ.	50 ευρώ το τ.μ.
121-200 τ.μ.	80 ευρώ το τ.μ.
201-300 τ.μ.	150 ευρώ το τ.μ.
301 τ.μ. και άνω	300 ευρώ το τ.μ.

Θα πρέπει να επισημάνουμε όπως προαναφερθήκαμε και στις προηγούμενες παραγράφους ότι για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης των βοηθητικών χώρων αυτής, ορίζεται ποσό τριάντα (30) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιφάνειας.

- ✓ Έτσι, για παράδειγμα, ένα σπίτι 135 τ.μ. θα έχει τεκμήριο χωρίς βοηθητικούς χώρους:
 $80 \text{ τ.μ.} \times 30 \text{ ευρώ/ τ.μ.} + 40 \text{ τ.μ.} \times 50 \text{ ευρώ/τ.μ.} + 15 \text{ τ.μ.} \times 80 \text{ ευρώ/τ.μ.} = 2.400 + 1.200 = 5.600 \text{ ευρώ}$

- ✓ Για παράδειγμα ένα σπίτι 135 τ.μ. με 50 τ.μ. βοηθητικούς χώρους θα έχει τεκμήριο:
 $5.600 \text{ ευρώ (από πριν)} + 50 \text{ τ.μ.} \times 30 \text{ ευρώ/ τ.μ.} = 5.600 + 1500 = 7100 \text{ ευρώ.}$

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

✚ (2.4.3) Δευτερεύουσα ιδιοκατοικούμενη ή μισθωμένη ή δωρεάν παραχωρούμενη κατοικία

Επίσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης *δευτερεύουσας κατοικίας* λαμβάνεται το ήμισυ της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης όπως αυτή υπολογίζεται για την κύρια κατοικία. Είναι ευνόητο ότι στις περιπτώσεις των κατοικιών που μισθώνονται ορισμένους μήνες μέσα στο έτος, τα ετήσια ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης θα επιμερίζονται με βάση τους μήνες που διαρκεί η μίσθωση. Ακολουθεί πίνακας με παραδείγματα κατοικιών που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης μέχρι 2.800 ευρώ (που αποτελούν και την πλειοψηφία των τιμών ζώνης) για πληρέστερη κατανόηση του κλιμακωτού προσδιορισμού τους:

Έτσι η κλίμακα προσδιορίζεται ως εξής:

<u>Τετραγωνικά μέτρα α' κατοικίας</u>	<u>Κλιμακωτά τεκμήρια</u>
0-80 τ.μ.	15 ευρώ το τ.μ.
81-120 τ.μ.	25 ευρώ το τ.μ.
121-200 τ.μ.	40 ευρώ το τ.μ.
201-300 τ.μ.	75 ευρώ το τ.μ.
301 τ.μ. και άνω	150 ευρώ το τ.μ.

Οι βοηθητικοί χώροι για δευτερεύουσες κατοικίες, ανεξάρτητα από τα πόσα τετραγωνικά είναι, ορίζετε σε (15) ευρώ το τ.μ.. Επιπροσθέτως προκειμένου για δευτερεύουσες εξοχικές κατοικίες δεν ισχύει πλέον ο περιορισμός της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από αυτές, σε τρεις μήνες το έτος.

Όταν οι βοηθητικοί χώροι βρίσκονται σε περιοχή που η τιμή ζώνης είναι από (2.800) ευρώ έως (4.999) ευρώ προσαυξάνεται κατά (40%) και προσδιορίζετε ανά (21) ευρώ το τ.μ., ενώ αν είναι σε περιοχή με τιμή ζώνης πάνω από (5.000) ευρώ προσαυξάνεται κατά (70%) και προσδιορίζεται σε (25,50) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο.

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

- ✓ Για μεγαλύτερη κατανόηση εάν στο παράδειγμα της κύριας κατοικίας, αν μιλούσαμε για δευτερεύουσα κατοικία του φορολογούμενου, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη θα μειωνόταν στο (50%) ως εξής:

$$5.600 \text{ ευρώ} \times (50\%) = 2.800 \text{ ευρώ.}$$

➤ **Ποια κατοικία λαμβάνετε σαν πρώτη δευτερεύουσα κατοικία:**

1. Αν υπάρχει δευτερεύουσα μη εξοχική κατοικία και επιπλέον μία ή περισσότερες εξοχικές δευτερεύουσες κατοικίες:

Σαν πρώτη δευτερεύουσα κατοικία λαμβάνεται η μη εξοχική και η άλλη οι άλλες εξοχικές δευτερεύουσες κατοικίες θεωρούνται λοιπές δευτερεύουσες.

2. Αν υπάρχουν περισσότερες δευτερεύουσες μη εξοχικές κατοικίες:

Μία από αυτές αποτελεί την πρώτη δευτερεύουσα κατοικία και η άλλη ή οι άλλες αποτελούν τις δευτερεύουσες.

3. Αν δύο ή περισσότερα διαμερίσματα του ίδιου ή διαφορετικού ορόφου, που συνορεύουν:

Αν έχουν συνενωθεί λειτουργικά, χωρίς τη σύσταση συμβολαιογραφικού εγγράφου για τη συνένωση τους, το άθροισμα των επιφανειών τους θεωρείται ως μία κατοικία ή δευτερεύουσα, αντίστοιχα, ανάλογα με τη χρήση τους. (ΠΟΛ. 1047/1998)

🚦 (2.4.4) Επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. ΚΑΙ Μ.Χ.

Επίσης, με τις νέες διατάξεις του νόμου απλοποιείται και γίνεται δικαιότερος ο τρόπος προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από την κυριότητα ή κατοχή επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής ή μικτής χρήσης καθώς και των τύπου jeep, ο οποίος μέχρι σήμερα υπολογιζόταν τεκμαρτά.

Με τις νέες διατάξεις προτείνεται ο προσδιορισμός της δαπάνης διαβίωσης που προκύπτει από τα αυτοκίνητα να πραγματοποιείται ανάλογα με τα κυβικά του αυτοκινήτου, με βάση το κόστος τελών κυκλοφορίας, ασφαλίσεων, καυσίμων και δαπανών συντήρησης.

Με αυτόν τον τρόπο η αντικειμενική δαπάνη προσδιορίζεται ως εξής:

- α) Για αυτοκίνητα μέχρι και 1.200 κ.ε. σε τρεις χιλιάδες ευρώ (3.000)
- β) Για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των 1.201 κ.ε. και μέχρι 2.000 κ.ε., προστίθενται τριακόσια ευρώ (300) ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά
- γ) Για αυτοκίνητα άνω των 2.001 κ.ε. και μέχρι 3.000 κ.ε., προστίθενται πεντακόσια ευρώ (500) ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά
- δ) Για αυτοκίνητα άνω των 3.001 κ.ε., προστίθενται επτακόσια ευρώ (700) ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.

Τα ανωτέρω καταλαμβάνουν και τα αυτοκίνητα μεικτής χρήσης καθώς και τα αυτοκίνητα τύπου jeep.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, ορίζεται ως εξής:

<u>Κυβικά εκατοστά I.X.</u>	<u>Ετήσια αντικειμενική δαπάνη</u>
0- 1.200 κυβικά εκατοστά	3.000 ευρώ
1201 - 2.000 κυβικά εκατοστά	300 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά
2.001 - 3.000 κυβικά εκατοστά	500 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά
3.001 κυβικά εκατοστά και άνω	700 ευρώ ανά 100 κυβικά εκατοστά

Τα παραπάνω ποσά μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητα του αυτοκινήτου, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη και κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη.

Παλαιότητα I.X.:

Από 5 έως 10 έτη	30%
Πάνω από 10 έτη	50%

Αν ο κυβισμός του αυτοκινήτου δεν καταλήγει σε πλήρη εκατοντάδα (π.χ. 1240, 1290 κ.ε.) τότε θα γίνεται στρογγυλοποίηση προς την πλησιέστερη εκατοντάδα (Μέχρι 50 κ.ε. προς την αμέσως προηγούμενη και πάνω από 50 κ.ε. προς την αμέσως επόμενη).

Παρατίθενται αναλυτικά στη συνέχεια τα τεκμήρια για I.X. με κυβισμό από 1000 έως 3500 κυβικά σε συνάρτηση με την παλαιότητα τους.

<u>Κυβικά εκατοστά</u>	<u>Μέχρι και 5 έτη</u>	<u>Από 5 έτη έως 10</u>	<u>Πάνω από 10 έτη</u>
1000	3000	2100	1500
1200	3000	2100	1500
1400	3600	2520	1800
1500	3900	2730	1950
1600	4200	2940	2100
1700	4500	3150	2250
1800	4800	3360	2400
2000	5400	3780	2700
2500	7900	5530	3950

3000	10400	7280	5200
3500	13900	9730	6950

- ✓ Παράδειγμα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ένα αυτοκίνητο 1.600 κυβικών εκατοστών είναι : 3.000 ευρώ + 300 ευρώ x 4 = 4.200 ευρώ.
- ✓ Παράδειγμα, εάν το προηγούμενο αυτοκίνητο είναι 6 ετών, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη μειώνεται κατά (30%) ως εξής: 4.200 – 4.200 x (30%) = 2.940 ευρώ.

Επισημαίνεται με τις νέες διατάξεις ότι δεν προβλέπονται μειώσεις της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης για αυτοκίνητα που αγοράζονται από τον Ο.Δ.Δ.Υ., για αυτοκίνητα που ανήκουν στην κυριότητα φορολογουμένου για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα έτη και αυτός έχει ηλικία πάνω από εξήντα έτη και αποκτά αποκλειστικά εισόδημα από συντάξεις ή από ιδιοκατοίκηση, καθώς και για αυτοκίνητα που εισάγονται από την αλλοδαπή με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας.

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

Ως επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους θεωρούνται εκείνα που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής για να οδηγούνται από πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητική αναπηρία σε ποσοστό τουλάχιστον εξήντα επτά τοις εκατό (67%) ή για να μεταφέρουν αυτά τα πρόσωπα μαζί με τα αντικείμενα που είναι απαραίτητα για τη μετακίνησή τους.

➤ **Ανήλικος και κατοχή Ι.Χ.**

Η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα ακόμα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα, του άλλου γονέα.

➤ **Μεταβίβαση αυτοκινήτου**

Αν μεταβιβασθεί ή αποκτηθεί εικονικά αυτοκίνητο από περισσότερα πρόσωπα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολο της για καθέναν από τους συμβαλλομένους. Εικονική θεωρείται η μεταβίβαση ή η κτήση που πραγματοποιείται ιδίως μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατ' ευθεία γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, επιτρέπεται όμως η ανταπόδειξη.

➤ **Συγκυριότητα**

Όταν η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιμερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων καθενός συγκυρίου.

➤ **Εκπαιδευτές οδηγών – Επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων**

Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων, καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτόν περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για να μπορέσει να υπολογισθεί η ετήσια αντικειμενική δαπάνη λαμβάνουμε υπόψη μόνο το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη από όλα.

➤ **Ενοικίαση ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων ιδιωτικής ή μικτής χρήσης**

Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ιδιωτικής ή μικτής χρήσης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους. Οι διατάξεις για τα επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των αυτοκινήτων μικτής χρήσης και των αυτοκινήτων τύπου JEEP.

✚ **(2.4.5) Δίδακτρα σε σχολεία**

Επιπλέον, με τις νέες διατάξεις και στην προσπάθεια περιστολής της φοροδιαφυγής εισάγονται νέες δαπάνες που καθορίζουν το επίπεδο διαβίωσης των φορολογουμένων, όπως η δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης. Η δαπάνη για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τα εσπερινά Γυμνάσια και Λύκεια ορίζεται αντικειμενικά ανά μαθητή, σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για το νηπιαγωγείο, τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ για το δημοτικό και έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ για το γυμνάσιο-λύκειο.

✚ **(2.4.6) Δαπάνη για οικιακούς βοηθούς**

Με τις νέες διατάξεις λαμβάνεται υπόψη και η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται σε οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, η οποία ορίζεται στο κατώτατο όριο αμοιβών όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων.

Εξαιρούνται οι δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος απασχολεί έναν μόνο οικιακό βοηθό καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από

διανοητική καθυστέρηση, ή φυσική αναπηρία, ή είναι ηλικίας άνω των εξήντα πέντε (65) ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

✚ (2.4.7) Σκάφη αναψυχής

Περαιτέρω, με τις προτεινόμενες διατάξεις του νόμου (3842/2010) απλοποιείται και γίνεται δικαιότερος ο τρόπος προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης με βάση τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, ο οποίος μέχρι σήμερα υπολογιζόταν τεκμαρτά. Με τις νέες διατάξεις προτείνεται ο υπολογισμός της δαπάνης διαβίωσης των σκαφών αναψυχής με βάση το κόστος τελών ελλιμενισμού, ασφαλιστρών, καυσίμων, συντήρησης και πρακτόρευσης ώστε η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης που προκύπτει με βάση τα μέτρα μήκους του σκάφους να ανταποκρίνεται στα πραγματικά κόστη.

Με αυτόν τον τρόπο, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ορίζεται προκειμένου για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι 5 μέτρα, στο ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, ενώ για τα πάνω από 5 μέτρα ορίζεται στο ποσό των τεσσάρων χιλιάδων (4.000) ευρώ και προκειμένου για μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρους ενδιαίτησης, ολικού μήκους μέχρι και επτά (7) μέτρα, στο ποσό των οχτώ χιλιάδων ευρώ (8.000). Για τα ίδια σκάφη άνω των επτά (7) και μέχρι δέκα (10) μέτρα προστίθενται δύο χιλιάδες ευρώ (2.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δέκα (10) μέτρων και μέχρι δώδεκα (12) μέτρα, προστίθενται πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000) ανά επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δώδεκα (12) μέτρων και μέχρι δεκαπέντε (15) μέτρα, προστίθενται δέκα χιλιάδες ευρώ (10.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δεκαπέντε (15) μέτρων και μέχρι δεκαοκτώ (18) μέτρα, προστίθενται δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ (15.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Για σκάφη άνω των δεκαοκτώ (18) και μέχρι είκοσι δύο (22) μέτρα, προστίθενται είκοσι χιλιάδες ευρώ (20.000) για κάθε ένα επιπλέον μέτρο μήκους. Τέλος, για σκάφη πάνω από είκοσι δύο (22) μέτρα, προστίθενται τριάντα πέντε χιλιάδες ευρώ (35.000) για κάθε επιπλέον μέτρο μήκους.

Έτσι για ολικό μήκος η ετήσια αντικειμενική δαπάνη προκύπτει:

Ολικό μήκος	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη
Μέχρι 5 μέτρα	3.000 ευρώ
Πάνω από 5 μέτρα	4.000 ευρώ

- ✓ Για παράδειγμα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ένα ταχύπλοο 4 μέτρων είναι 3.000 ευρώ, ενώ για ένα ταχύπλοο 5,5 μέτρων είναι 4.000 ευρώ.

Έτσι για μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη (ιστιοφόρα και μηχανοκίνητα) με χώρο ενδιαίτησης προκύπτει:

Ολικό μήκος	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη
Μέχρι 7 μέτρα	8.000 ευρώ
Πάνω από 7 μέτρα έως 10 μέτρα	+2.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 10 μέτρα έως 12 μέτρα	+5.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 12 μέτρα μέχρι 15 μέτρα	+10.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 15 μέτρα έως 18 μέτρα	+15.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 18 μέτρα έως 22 μέτρα	+20.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους
Πάνω από 22 μέτρα	+35.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο μήκους

- ✓ Για παράδειγμα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για ένα μηχανοκίνητο σκάφος με χώρο ενδιαίτησης με ολικό μήκος 11 μέτρα είναι: 8.000 ευρώ + 2.000 ευρώ/μέτρο x 3 μέτρα + 5.000 ευρώ/μέτρο x 1 μέτρο = 19.000 ευρώ.

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

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

- ✓ Παράδειγμα, στο μηχανοκίνητο σκάφος που προαναφερθήκαμε με χώρο ενδιαίτησης με ολικό μήκος 11 μέτρα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη μειώνεται από 19.000 ευρώ σε ευρώ, αν το σκάφος αυτό ήταν (7 ετών), αφού $19.000 - 19.000 \cdot (15\%) = 19.000 - 2.850 = 16.150$ ευρώ.

Τα παραπάνω ποσά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) προκειμένου για τα ιστιοφόρα σκάφη.

Για σκάφη με μόνιμο ναυτολογημένο πλήρωμα για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη προστίθεται και η αμοιβή του πληρώματος, ενώ τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την επαγγελματική δαπάνη.

Επίσης, αναγνωρίζεται πλέον η ακινησία για τα σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης. Για την απόδειξη του χρόνου ακινησίας πρέπει να συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος βεβαίωση της αρμόδιας Λιμενικής Αρχής για το ακριβές χρονικό διάστημα (χρόνος έναρξης και λήξης ακινησίας ή συνέχιση της ακινησίας κατά την 31η Δεκεμβρίου του έτους), που θα προκύπτει από τις αντίστοιχες καταχωρήσεις σε σχετικό βιβλίο που θα τηρείται από αυτή.

➤ **Σκάφη επαγγελματικής χρήσης .**

Τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για την αντικειμενική δαπάνη, όπως συμβαίνει και με τα επαγγελματικά Φ.Ι.Χ.

🚧 (2.4.8) Αμοιβές μόνιμου πληρώματος

Τεκμήριο αποτελούν και οι αμοιβές που πληρώθηκαν στα πληρώματα των σκαφών αναψυχής τα οποία έχουν μόνιμο ναυτολογημένο πλήρωμα για μικρό ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Μαζί με τη δήλωση πρέπει να συνταχθεί και να υποβληθεί κατάσταση με τα μέλη του πληρώματος και τις αμοιβές τους. Για να βρεθεί το ύψος του ποσού του τεκμηρίου οι αμοιβές αυτές πολλαπλασιάζονται με το συντελεστή δύο.

🚧 (2.4.9) Αεροσκάφη ελικόπτερα και ανεμόπτερα

Όμοια, με τις νέες διατάξεις προτείνεται ο προσδιορισμός της ετήσιας δαπάνης διαβίωσης των αεροσκαφών και ελικοπτέρων με βάση το κόστος τελών προσγείωσης και παραμονής, ασφαλιστρών και συντήρησης, ανάλογα με το κινητήρα του αεροσκάφους. Έτσι, για αεροσκάφη ελληνικού ή ευρωπαϊκού νηολογίου με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, καθώς και ελικόπτερα, στο ποσό των εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ για τους εκατόν πενήντα (150) πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους που προσαυξάνεται με το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους εκατόν πενήντα (150) ίππους.

Ποιο συγκεκριμένα για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα καθώς και ελικόπτερα η ετήσια δαπάνη είναι:

<u>Ίππους ισχύος κινητήρα</u>	<u>Ετήσια αντικειμενική δαπάνη</u>
0-150	65.000 ευρώ
150 και άνω	500 ευρώ για κάθε ίππο

- ✓ **Παράδειγμα**, για ένα αεροσκάφος με ισχύ κινητήρα 140 ίππους, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι 65.000 ευρώ ενώ για ένα αεροσκάφος με ισχύ κινητήρα 162 ίππους, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι 65.000 ευρώ + (500 ευρώ/ίππο x 12 ίππους) = 65.000 ευρώ + 6000 ευρώ = 71.000 ευρώ.

Για αεροσκάφη αεροπροωθούμενα (/JET/) προσδιορίζεται στο ποσό των διακοσίων (200) ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου, εκτός της ακινησίας και παλαιότητας, εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

Για ανεμόπτερα το ποσό αυτό προσδιορίζεται στα οκτώ χιλιάδες (8.000) ευρώ.

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

(2.4.10) Δεξαμενές κολύμβησης (πισίνες)

Μεταβολή του τρόπου υπολογισμού της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης προτείνεται και για τις δεξαμενές κολύμβησης (πισίνες) πάντα με γνώμονα το δικαιότερο προσδιορισμό της, ώστε να ανταποκρίνεται στο πραγματικό κόστος συντήρησης των δεξαμενών κολύμβησης. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης των εξωτερικών δεξαμενών κολύμβησης ορίζεται, ανάλογα με την επιφάνειά τους, κλιμακωτά, σε εκατό (100) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο μέχρι τα εξήντα (60) τετραγωνικά μέτρα και σε διακόσια (200) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, για επιφάνεια άνω των εξήντα (60) τετραγωνικών μέτρων. Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης προτείνεται ο διπλασιασμός των παραπάνω ποσών. Ακολουθεί πίνακας δεξαμενών κολύμβησης για πληρέστερη κατανόηση του κλιμακωτού προσδιορισμού τους:

Εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα)

Τετραγωνικά μέτρα	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη
0-60	100 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο
60 και άνω	200 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο

- ✓ Για παράδειγμα η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για μία εξωτερική πισίνα 65 τ.μ. είναι 60 τ.μ. x 100 ευρώ + 5 τ.μ. x 200 ευρώ = 6.000 + 1.000 = 7.000 ευρώ.

Για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται, έτσι:

Εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης (πισίνα)

Τετραγωνικά μέτρα	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη
0-60	200 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο
60 και άνω	400 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο

- ✓ Παράδειγμα Όμοια, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για μία εσωτερική πισίνα 65 τ.μ. είναι 60 τ.μ. x 200 ευρώ + 5 τ.μ. x 400 ευρώ = 12.000 + 2.000 = 14.000 ευρώ.

✚ (2.4.11) Οικογενειακές δαπάνες

Με την περίπτωση θ' της παραγράφου 1 του (άρθρου 3 του Ν. 3842/2010), προσδιορίζεται για κάθε χρόνο εκτός των προαναφερόμενων τεκμηρίων και ένα ποσό ως ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης για κάθε φορολογούμενο ακόμα και στην περίπτωση που δεν διαθέτη καμία από τις παραπάνω δαπάνες.

Η ετήσια ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης προσδιορίζεται σε (3.000) ευρώ για τον άγαμο και σε (5.000) ευρώ για συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.

✚ (2.5.1) Τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Στο (άρθρο 17 του Κ.Φ.Ε) ορίζονται τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Πρόκειται για ποσά που κατέβαλε ο φορολογούμενος, η σύζυγος του και τα πρόσωπα που (κατά την φορολογία εισοδήματος) συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, για να αποκτήσουν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία.

Τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων είναι τα ακόλουθα:

- Η δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση (*leasing*), αυτοκινήτων επιβατικών αυτοκινήτων Ι.Χ., ή jeep Ι.Χ. καθώς και για κάθε δίτροχο (ανεξαρτήτως κυβισμού) και τρίτροχων.

Τεκμήριο αποτελούν τα συνολικά ποσά (τίμημα και λοιπά έξοδα) που καταβάλλονται σε (μετρητά) το 2010 για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση Ι.Χ., δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων της οικογένειας του φορολογούμενου ή της επιχείρησής τους .

Σαν λοιπά έξοδα λογίζονται οι τόκοι, μεσιτικά, φόροι ή δασμοί, για μεταφορικά καθώς και οποιαδήποτε άλλα έξοδα που καταβλήθηκαν για την αγορά ή χρηματοδότηση και προστίθενται στο τίμημα απόκτησης του οχήματος.

Δεν αποτελούν τεκμήριο οι δαπάνες που καταβλήθηκαν για να αποκτηθούν αυτοκίνητα, δίτροχα ή τρίτροχα αυτοκινούμενα οχήματα τα οποία είναι αντικείμενα εμπορικής δραστηριότητας, επιβατικά Δ.Χ. και Ι.Χ., καθώς και φορτηγά Δ.Χ. και Ι.Χ. που αποτελούν πάγιο εξοπλισμό επαγγελματικής χρήσης

Αν ένα επιβατικό αυτοκίνητο αγορασθεί με δόσεις κάθε χρόνο θα υπολογίζεται τεκμήριο αγοράς το ποσό των δόσεων που έχουν καταβληθεί μέσα σε αυτό το χρόνο, το ίδιο ισχύει και για την αγορά άλλων περιουσιακών στοιχείων.

- Η δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση πλοίων ή σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών, ελικόπτρων και ανεμόπτρων.

Σαν τεκμήριο υπολογίζονται τα χρηματικά ποσά που πληρώθηκαν για να αγοραστούν σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη, ελικόπτερα καθώς και ανεμόπτερα.

Αποτελεί τεκμήριο όχι μόνο το τίμημα που καταβάλλεται για την αγορά του σκάφους, αεροσκάφους κ.τ.λ. αλλά και τα υπόλοιπα έξοδα που την επιβαρύνουν και τα οποία έχουν καταβληθεί.

Αν η αγορά δεν έγινε μετρητοίς τεκμήριο αποτελούν μόνο οι δόσεις που πληρώθηκαν μέσα στο 2010, επίσης στα σκάφη αναψυχής εκτός από τα ποιο πάνω υπάγονται και τα τζετ- σκι.

- Η δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση κινητών πραγμάτων αξίας πάνω από (10.000) ευρώ.

Κινητά πράγματα μεγάλης αξίας είναι αυτά που η αξία τους είναι πάνω από (10.000) ευρώ. Ενδεικτικά αναφέρονται κοσμήματα, πίνακες, τάπητες, γούνες κ.λ.π. Αν η αξία κάθε ενός μεμονωμένου αντικειμένου είναι κάτω από (10.000) ευρώ αλλά όμως αποτελεί ενιαίο σύνολο μαζί με άλλα που έχουν αγορασθεί τότε λαμβάνεται υπόψη η συνολική αξία όλων των κινητών πραγμάτων που αποτελούν το ενιαίο σύνολο π.χ. σετ επίπλων (σαλόνι, τραπεζαρία κ.λπ.).

- Για αγορά ακινήτων, για χρονομεριστική ή για χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων.

Τεκμήριο αποτελούν τα ποσά που πληρώθηκαν για την αγορά ακινήτων και για χρονομεριστική ή για χρηματοδοτική μίσθωση αυτών.

Η αγορά ακινήτων μπορεί να αφορά την αγορά οικοπέδων, καταστημάτων, γραφείων, αέρα οικοδομών, διαμερισμάτων, μονοκατοικιών κ.λπ.

Για την αγορά των ακινήτων ως ποσό τεκμαρτής δαπάνης λογίζεται η προσωρινή αξίας της Εφορίας όπου (δεν ισχύει ο αντικειμενικός) ή η αξία του ακινήτου η οποία προσδιορίζεται με βάση το αντικειμενικό σύστημα εκτός εάν το πωλητήριο συμβόλαιο αναγράφεται μεγαλύτερη τιμή (π.χ. αγορά ακινήτου με δάνειο κ.λπ.),

προστιθέμενα ο φόρος μεταβίβασης καθώς και τα συμβολαιογραφικά έξοδα.

Στην περίπτωση που κάποιο ακίνητο αγορασθεί με δόσεις, τεκμήριο αποτελούν οι δόσεις που έχουν πληρωθεί μέσα στο έτος φορολογίας καθώς και τα υπόλοιπα έξοδα που έχουν γίνει για την αγορά του.

Σε περίπτωση που διαφορετικό πρόσωπο αγοράζει την επικαρπία και άλλο την ψιλή κυριότητα, σε καθένα θα αναλογεί ποσό τεκμαρτής δαπάνης επιμεριστικά και κατά τα ποσοστά που προβλέπονται από τη φορολογία κληρονομιών.

Διευκρινίζεται ότι τα ποσά που καταβάλλονται για την αγορά ακινήτων αποτελούν τεκμήριο ανεξάρτητα αν αυτά τα ακίνητα βρίσκονται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό.

➤ Για ανέγερση οικοδομών καθώς και η κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης. Ως τεκμήριο λαμβάνεται υπόψη το ποσό το οποίο δηλώνεται από το φορολογούμενο. Το ποσό αυτό όμως πρέπει να είναι το πραγματικό και δεν μπορεί να είναι μικρότερο από αυτό που προσδιορίζεται με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια για την κατασκευή οικοδομών, για οικοδομές που η άδεια τους εκδόθηκε μετά τις 31/12/1994.

Η αμοιβή του μηχανικού και οι ασφαλιστικές εισφορές υπολογίζονται στις δαπάνες ανέγερσης της οικοδομής.

- Για δωρεές, γονικές παροχές (άτυπες δωρεές) ή χορηγήσεις χρημάτων ποσών πάνω από (300) ευρώ εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους Ο.Τ.Α τα Τ.Ε.Ι. τα Α.Ε.Ι. τα Νοσηλευτικά Ιδρύματα και τα Νοσοκομεία Ν.Π.Ι.Δ. που επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Υπολογίζονται οι δωρεές, οι γονικές παροχές και οι χορηγίες ποσών που υπερβαίνουν τα (300) ευρώ, εκτός από της δωρεές στο Δημόσιο, κοινότητες, Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και προς το χώρο της υγείας και πρόνοιας των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας τους καλύπτονται τουλάχιστον κατά (70%/) με επιχορηγήσεις του Κρατικού Προϋπολογισμού.

- Τα ποσά που καταβλήθηκαν για την απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιαδήποτε μορφής όπως (χρεολύσια, τόκοι συμβατικοί, τόκοι υπερημερίας κ.λπ.) ή χορηγήσεις δανείων προς οποιονδήποτε.

Υπολογίζεται το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που καταβάλλεται το έτος φορολογίας για αγορά τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων και πιστώσεων γενικά.

Τέλος υπολογίζονται σαν τεκμήρια ποσά που αφορούν χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε εκτός αυτών σε εταιρείες, κοινοπραξίες ή κοινωνίες που ο φορολογούμενος συμμετέχει σαν εταίρος ή μέτοχος καθώς και στην ατομική επιχείρησης υπό μορφή προσωρινών καταθέσεων ή διευκολύνσεων.

(2.6.1) Μη εφαρμογή του τεκμηρίου

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος στο (άρθρο 18 του Κ.Φ.Ε.), ορίζει σε ποιες περιπτώσεις δεν εφαρμόζονται τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης και τα τεκμήρια

απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (*Πόθεν Έσχες*).

✚ (2.6.2) Τα τεκμήρια περιουσιακών στοιχείων δεν ισχύουν

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν προσδιορίζεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Για τα πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν το ποσοστό (67%) και άνω για επιβατικά Ι.Χ. που διασκευάστηκαν ύστερα από άδεια της αρμόδιας αρχής.
- Για αυτοκίνητα Ε.Ι.Χ. που χρησιμοποιούνται από αλλοδαπούς που δεν διαμένουν στην Ελλάδα μόνιμα και απασχολούνται **αποκλειστικά** σε γραφεία επιχειρήσεων ή υποκαταστήματα αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών γραφείων στην χώρα για το ποσό που προκύπτει με βάση το Ε.Ι.Χ ή της κατοικίας που διαμένει.
- Για τους μόνιμους κάτοικους εξωτερικού για την αντικειμενική ετήσια δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής, Ι.Χ, ανεξάρτητα από το μήκος και αν χρησιμοποιούν προσωπικό ή όχι.
- Για αυτοκίνητα Ε.Ι.Χ. τα οποία απαλλάσσονται από τα τέλη κυκλοφορίας λόγω αναπηρίας.
- Για αυτοκίνητα που έχουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας το οποίο εκδίδεται από ελληνικό ή αλλοδαπό φορέα που έχει όμως την αρμοδιότητα να το εκδίδει.
- Για τις επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων από την αντικειμενική ετήσια δαπάνη που προκύπτει με βάση τα Ε.Ι.Χ που έχουν αγοραστεί για μεταπώληση, **εφόσον** η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου έχουν παραμείνει στην αρμόδια εφορεία (Δ.Ο.Υ.) που έγινε η μεταβίβαση και μέχρι την ημερομηνία μεταπώλησης του από αυτή σε τρίτο και πάντα με την προϋπόθεση βέβαια ότι το αυτοκίνητο, για αυτό το χρονικό διάστημα, δεν κυκλοφόρησε καθόλου έστω και παράνομα.
- Επίσης αν το αυτοκίνητο καταστράφηκε ολοσχερώς ή τέθηκε σε ακινησία τον προηγούμενο χρόνο δεν υπολογίζεται τεκμήριο συντήρησης και κυκλοφορίας από το διάστημα που έγινε το συμβάν και μετά.

Για να ισχύει αυτό πρέπει εκτός των άλλων να παραδοθούν η άδεια κυκλοφορίας καθώς και οι πινακίδες του.

- Τέλος τα τεκμήρια δεν ισχύουν για αγορά παγίου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρησης ή γεωργική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.

Επίσης σαν πάγιος εξοπλισμός θεωρούνται τα μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκεύη, Φ.Ι.Χ, Φ.Δ.Χ., Ε.Ι.Χ, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη αεροσκάφη, Ε.Ι.Χ. που χρησιμοποιούνται όμως αποκλειστικά και μόνο για την άσκηση της δραστηριότητας της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγέλματος.

Ενώ για τους συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το (65έτος) της ηλικίας, οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό (30%).

✚ (2.6.3) Τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν ισχύουν

Από τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ) εξαιρούνται τα εξής:

- Η αγορά επιβατικών αυτοκινήτων Ε.Ι.Χ και ειδικά διασκευασμένων αυτοκινήτων για να οδηγούνται από τον ίδιο τον ανάπηρο ή από πρόσωπα που τον βαρύνουν και παρουσιάζουν αναπηρία με ποσοστό τουλάχιστον (67%) ή για να μεταφέρονται αυτά τα ανάπηρα πρόσωπα.
Απαλλάσσονται επίσης από το τεκμήριο, η αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα. (άρθρο 4 παρ. 2 ν3296/2004- άρθρο 18 περ . ιγ Κ.Φ.Ε).
- Η αγορά Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, jeep, μοτοσικλέτας, τρίκυκλων, πλοίων ή σκαφών αναψυχής κ.λ.π. εάν αποτελούν άμεσο αντικείμενο εμπορικής δραστηριότητας. π.χ. (μεταπωλήσεις αυτοκινήτων, μοτοσικλετών κ.λ.π.)
- Η αγορά ή για ανέγερση πρώτης κατοικίας που η επιφάνεια της είναι μέχρι 120 τ.μ. Αν η επιφάνεια υπερβαίνει τα 120 τ.μ. τότε αποτελούν τεκμήριο το ποσό της αγοράς ή του κόστους ανέγερσης που γίνονται για την επιφάνεια πέραν των 120 τ.μ. Σε περίπτωση που αγοραστεί οικοπέδο για ανέγερση πρώτης κατοικίας, το κόστος ανέγερσης της κατοικίας μέχρι 120 τ.μ. δεν λαμβάνεται υπόψη, ενώ η αξία του οικοπέδου λαμβάνεται υπόψη ως τεκμαρτή δαπάνη στο σύνολο της. Εξαιρείται από 1-1-2010 έως 22-4-2010 και από 17-12-2010 έως 31-12-2010
- Οι δαπάνες που γίνονται για την ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών. Αντίθετα αποτελεί τεκμήριο η δαπάνη για την αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών.
- Οι δωρεές προς το Δημόσιο, τους Δήμους και τις κοινότητες του κράτους, τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, καθώς και προς το χώρο της υγείας και πρόνοιας (κρατικά, δημόσια νοσηλευτικά ή προνομιακά ιδρύματα). Επίσης δεν αποτελούν τεκμήριο οι δωρεές ή χορηγίες προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.
- Ομοίως εξαιρούνται οι δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών εφόσον δεν υπερβαίνουν τα (300) ευρώ.

Επίσης δεν εφαρμόζονται τα τεκμήρια όταν η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώνεται από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων) είναι μικρότερη από ποσοστό (20%) του εισοδήματος που δηλώθηκε με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση τους το ίδιο έτος.

- Ομοίως εξαιρούνται οι δωρεές ή χορηγίες ή οι χορηγήσεις προς κοινωφελή ιδρύματα καθώς και Ν.Π.Ι.Δ. που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα μη κερδοσκοπικά χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται εφόσον επιδιώκουν πολιτικούς σκοπούς σύμφωνα με το (άρθρο 32 παρ. 3296/04 ισχύς για δωρεές και χορηγίες που πραγματοποιούνται από 1.1.2003 και μετά).
- Δεν αποτελεί τεκμήριο ή δαπάνη για αγορά αρδευτικού εξοπλισμού από αγρότη.
- Δεν αποτελεί τεκμήριο ή δαπάνη για τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων, που καταβάλλεται για αγορά αρδευτικού εξοπλισμού από γεωργικές επιχειρήσεις.
- Για αλλοδαπό πρόσωπο που δεν διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό πρόσωπο που διαμένει στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις του α.ν. 89/67, α.ν. 378/68 και άρθρου 25 ν. 27/25 για το ποσό της ετήσιας δαπάνης η οποιαδήποτε προκύπτει βάσει Ε.Ι.Χ. ή της κατοικίας.
- Τέλος οι ετήσιες δαπάνες όταν προκύπτει για συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το 65 έτος της ηλικίας τους μειώνονται κατά (30%).

(2.6.4) Αμφισβήτηση των τεκμηρίων δαπανών διαβίωσης

Με τις διατάξεις της παρ. 3 του (άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε.), ο φορολογούμενος μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να ισχυριστεί ότι οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης του είναι μικρότερες από αυτές που αντιστοιχούν με βάση τα τεκμήρια διαβίωσης, στην περίπτωση αυτή θα πρέπει με βάση πραγματικά στοιχεία να αποδείξει αυτό στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Αντίθετα δεν μπορούν να αμφισβητηθούν τα ποσά των τεκμηρίων που προέρχονται από την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων επειδή η δαπάνη αυτή είναι πραγματική.

Η αμφισβήτηση των τεκμηρίων μπορεί να γίνει μόνο στις παρακάτω περιπτώσεις και σε καμία άλλη περίπτωση:

1. Από όσους υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις ένοπλες δυνάμεις.
2. Από τους φυλακισμένους.
3. Από όσους νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική.
4. Από όσους είναι άνεργοι και για το χρονικό διάστημα που δικαιούνται το επίδομα ανεργίας.
5. Από όσους συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, γιατί αποδεικνύεται ότι στις δαπάνες συμβάλλουν οι συγγενείς αυτοί οι οποίοι πραγματοποιούν εισόδημα από εμφανείς πηγές.
6. Όσοι είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους.
7. Όσοι προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνες μικρότερες από αυτές των τεκμηρίων διαβίωσης.

Όταν ο φορολογούμενος ισχυρίζεται ότι οι πραγματοποιήσε δαπάνες είναι μικρότερες από αυτές που προσδιορίζονται με βάση τα τεκμήρια και αν δεν δηλώνονται εισοδήματα από εμφανείς πηγές, τότε υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη φορολογική του δήλωσή και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών αυτών όπως:

- ✓ Βεβαίωση υπηρεσίας στις Ένοπλες Δυνάμεις σαν (φαντάρος).
- ✓ Βεβαίωση σωφρονιστικού Ιδρύματος (φυλακισμένος).
- ✓ Βεβαίωση πυροσβεστικής (πλημμύρα – πυρκαγιά).
- ✓ Βεβαίωση διευθυντή κλινικής (άρρωστος νοσοκομείου – κλινικής).

✚ (2.6.5) Προσαύξηση της τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης

Η τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης του φορολογουμένου, προσαυξάνεται κατά (10%), για κάθε ένα στοιχείο πέρα του δεύτερου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν. Τονίζεται ότι, η τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης είναι κατ' εξοχήν οικογενειακή δαπάνη και για αυτό αθροίζεται, σε οικογενειακή βάση, με όλα τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της. Αν τα στοιχεία αυτά δεν υπερβαίνουν τα δύο (2), η τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης δεν προσαυξάνεται. Αν όμως αυτά υπερβαίνουν τα δύο, τότε για κάθε ένα στοιχείο πέρα από του δεύτερου, η συνολική τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης θα προσαυξάνεται κατά (10%).

✚ (2.6.6) Μείωση ή κάλυψη του τεκμηρίου

Ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεσθεί κάποιες συγκεκριμένες περιπτώσεις προκειμένου να επιτύχει μείωση ή ολική κάλυψη των τεκμηρίων που προκύπτουν χρησιμοποιώντας κάποια ποσά που απορρέουν από αυτές, παρουσιάζοντάς τα πλήρως κατά την καταβάλλει της φορολογικής του δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Αυτά είναι τα εξής:

- Με εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του εκάστοτε έτους και είτε απαλλάσσονται από το φόρο είτε φορολογούνται με ειδικό τρόπο. Τα πλέον σημαντικά είναι τα ποσά από μερίσματα Α.Ε. και οι βεβαιώσεις τόκων καταθέσεων. Αν δεν έχουν χρησιμοποιηθεί βεβαιώσεις τόκων καταθέσεων και από παρελθούσες χρήσεις, μπορούν να ζητηθούν από την τράπεζα και να συμπεριληφθούν. Σε περίπτωση κοινών λογαριασμών γίνεται επιμερισμός μεταξύ των δικαιούχων.
- Με χρηματικά ποσά τα οποία δεν θεωρούνται εισόδημα. Εδώ συμπεριλαμβάνονται οι αποζημιώσεις, οι επιδοτήσεις και οι οικονομικές ενισχύσεις και το εφάπαξ από ασφαλιστικό οργανισμό.
- Με χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Ενδεικτικά, στα περιουσιακά στοιχεία μπορούμε να αναφέρουμε οικόπεδα, σπίτια, διαμερίσματα, αγροτεμάχια, παραχώρηση επικαρπίας ακινήτου,

πώληση υψηλής κυριότητας ακινήτου, πώληση εταιρικών μεριδίων, επιχείρησης, φήμης και πελατείας κ.λ.π.

- Με εισαγωγή συναλλάγματος. Το συνάλλαγμα αυτό δεν είναι υποχρεωτικό να έχει εκχωρηθεί σε τράπεζα. Οι πιο συνηθισμένες περιπτώσεις, όπου δικαιολογείται η απόκτηση συναλλάγματος, είναι κέρδη από επιχείρηση, οποία φορολογείται στο εξωτερικό, καθώς και πώληση ακινήτου στο εξωτερικό.
- Με ανάλωση κεφαλαίου, το οποίο έχει αποδεδειγμένα φορολογηθεί ή νομίμως έχει απαλλαγεί από το φόρο. Αφορά «αποταμιεύσεις» κεφαλαίου βάσει των παλιών κατατεθειμένων δηλώσεων. Σε αυτή την περίπτωση πρέπει μαζί με τη δήλωση να υποβάλουμε αντίγραφα των εκκαθαριστικών και των Ε1 από τα έτη που χρησιμοποιούμε. Για να προσδιορίσουμε το ποσό που περισσεύει από κάθε χρόνο, παίρνουμε τα δηλωθέντα εισοδήματα και αφαιρούμε τις δαπάνες και τα εισοδήματα που προσδιορίζονται βάσει τεκμηρίων.
- Με δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και τα οποία βέβαια αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία όπου αναγράφεται η ημερομηνία λήψης τους. Αν το δάνειο ληφθεί από κάποια επιχείρηση, πρέπει απαραίτητως να προσκομιστεί βεβαίωση της επιχείρησης. Για τα δάνεια που έχουν συνταχθεί με ιδιωτικό συμφωνητικό, πρέπει για να ληφθούν υπόψη τα ποσά και το συμφωνητικό να έχει κατατεθεί στην εφορία.
- Επίσης με δωρεές, κέρδη από λαχεία και γενικά τυχερά παιχνίδια. Στα τυχερά παιχνίδια, τώρα, περιλαμβάνονται κέρδη από λαχεία, ΠΡΟ-ΠΟ, Στοιχήμα, Τζόκερ, Λόττο και συναφών παιχνιδιών, σημαντικό είναι να σημειωθεί ότι δεν συμπεριλαμβάνονται κέρδη από καζίνο. Όσο για τις δωρεές και τις γονικές παροχές, θα πρέπει να έχει προηγηθεί η δήλωση φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2010.

✚ (2.6.7) Αντικειμενική δαπάνη χορήγησης δανείων ή χρηματικών διευκολύνσεων

Με βάση τις νέες διατάξεις, τα δάνεια που χορηγούνται από φυσικό πρόσωπο σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και για οποιοδήποτε λόγο εμπίπτουν στο (άρθρο 17 του Κ.Φ.Ε.), Επομένως, εμπίπτουν και τα δάνεια που χορηγούν εταίροι, μέλη ή μέτοχοι στις εταιρίες που συμμετέχουν. Προς αποφυγή καταστρατηγήσεων με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι περιλαμβάνονται και οι χρηματικές διευκολύνσεις προς τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα. Αντίθετα, δεν λαμβάνονται υπόψη τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι επιχειρήσεις. Όλα αυτά έχουν εφαρμογή για ποσά δανείων που χορηγούνται από 23/4/2010 και μετά.

✚ (2.6.8) Κατάργηση απαλλαγής για την δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης πρώτης κατοικίας

Από την δημοσίευση του νόμου 3842/2010 και μετά καταργήθηκαν τα πέντε τελευταία εδάφια της περίπτωσης γ του (άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε.). Δηλαδή καταργήθηκε η απαλλαγή από το τεκμήριο, της δαπάνης αγοράς ή ανέγερσης πρώτης κατοικίας, καθώς και της δαπάνης για την ανέγερση οικοδομής από οικοδομική επιχείρηση.

Επομένως τα ποσά που καταβάλλονται από 23/4/2010 και μετά για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας ή οικοδομής από ατομική οικοδομική επιχείρηση, κατά περίπτωση, εμπίπτουν στις διατάξεις του (άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε.). Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για οικοδομή ανεγειρόμενη ήδη την 23/04/2010, αλλά μόνο για δαπάνες που καταβάλλονται από την ημερομηνία αυτή και μετά. Εδώ πρέπει να σημειώσουμε ότι με νεότερο νόμο δόθηκε τριετής αναστολή τις κατάργησης της απαλλαγής του τεκμηρίου για απόκτηση πρώτης κατοικίας.

Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις, καταργήθηκαν από την 1/1/2010 και μετά, το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης στ' του (άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε.). Δηλαδή, καταργήθηκε η απαλλαγή από το τεκμήριο των ποσών που καταβάλλονται για τοκοχρεωλυτική απόσβεση των δανείων που ελήφθησαν ή λαμβάνονται για αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, καθώς και για δάνεια που λαμβάνονται για αγορά εξοπλισμού γεωργικής επιχείρησης και για αγορά οικοπέδου από επιτηδευματίες που ασχολούνται επαγγελματικά με την ανέγερση και πώληση οικοδομών. Η κατάργηση καταλαμβάνει ποσά που καταβάλλονται από 1/1/2010 και μετά.

✚ (2.6.9) Ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων χρήσεων για κάλυψη τεκμηρίων διαβίωσης ή απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Σχετικά με την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος για να καλύψει ή να περιορίσει τη διαφορά εισοδήματος που προκύπτει σε βάρος του λόγω εφαρμογής των διατάξεων των (άρθρων 16, 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.). Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις ή σε αυτοτελή φορολογία με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων ή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου) ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας (π.χ. υπεραξία από την εξαγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων), καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', στ' της παραγράφου 2 του (άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.), (χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα, χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή συναλλάγματος μη υποχρεωτικά εκχωρητέου στην Τράπεζα της Ελλάδος, δάνεια, δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για τα οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η

σχετική δαπάνη), καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί π.χ. αποζημίωση αγροτικών ζημιών λόγω καταστροφής της καλλιέργειας (δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων) εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα (άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε). Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα (άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε) θα γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%). Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του (άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε.) ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Όλα τα προηγούμενα έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την περ. α' της παρ.1 του (άρθρου 92 του ν.3842/2010), για εισοδήματα και δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2010 και μετά.

Με βάση τις νέες διατάξεις κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων που αναφέρονται στις περιπτώσεις της ίδιας παραγράφου τα μειώνει και το υπόλοιπο που προκύπτει είναι αυτό που περιορίζει ή καλύπτει τη συνολική ετήσια δαπάνη (π.χ. τα έσοδα από την πώληση μετοχών ή ακινήτων πρέπει να είναι μειωμένα με το κόστος αγοράς τους αν είχαν αγοραστεί, ή με το φόρο δωρεάς αν είχαν αποκτηθεί από δωρεά κ.ο.κ.).

Εξαιρούνται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες το κόστος απόκτησης των εσόδων αυτών είχε ληφθεί υπόψη ως τεκμήριο κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκε και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για παράδειγμα, αν ένας φορολογούμενος πουλάει τη χρήση 2010 ένα ακίνητο το οποίο είχε αγοράσει τη χρήση 2005 και επικαλείται το έσοδο από την πώληση του ακινήτου για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, θα πρέπει από το έσοδο της πώλησης να αφαιρέσει το κόστος αγοράς του ακινήτου, εκτός αν η αγορά του ακινήτου αποτέλεσε την χρήση 2005 που αγοράστηκε τεκμήριο και ο φορολογούμενος επικαλείται εκτός από το έσοδο της πώλησης και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το έτος 2005.

✚ (2.6.10) Αγορά κινητού αντικειμένου μεγάλης αξίας

Για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01/01/2010 και μετά, αυξήθηκε, από (5.000) ευρώ σε (10.000) ευρώ, το όριο που ορίζεται στην περίπτωση α' του *(άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε.)*, προκειμένου για τον χαρακτηρισμό αγοράς κινητού πράγματος ως μεγάλης αξίας.

✚ (2.7) Εισόδημα από ακίνητα

Η έννοια και η απόκτηση του εισοδήματος από ακίνητα ορίζεται με βάση το *(άρθρο 20 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Φ.Ε.)*.

Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος από την εκμετάλλευση οικοδομών ή γαιών, όπως κατοικίες, καταστήματα, γραφεία, αποθήκες, γήπεδα, χώροι τοποθέτησης επιγραφών, βιομηχανοστάσια, γαίες κ.λπ., από την εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, καθώς και από πρόσωπο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, κατά περίπτωση.

Στην έννοια του όρου "γαίες", που αναφέρεται στην πιο πάνω παράγραφο, περιλαμβάνονται οι γαίες που καλλιεργούνται ή είναι φυτεμένες, τα δάση και οι δενδρώδεις εκτάσεις, τα λιβάδια και οι κάθε είδους βοσκήσιμες γαίες, τα μεταλλεία και λατομεία, οι πηγές, τα φρέατα, οι λίμνες και οι δεξαμενές, τα ιχθυοτροφεία, καθώς και κάθε άλλη έκταση γης, μαζί με τα στοιχεία που είναι στην επιφάνεια του εδάφους και τις κάθε είδους ύλες που είναι κάτω από αυτό.

Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου ή αν πρόκειται για επιφάνειες και εμφυτεύσεις που διατηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των *(άρθρων 58 και 59 του α.ν.2783/1941)*. Για εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που καταβάλλονται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτών θεωρείται ο χρόνος στον οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

Σαν εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το ποσό που συμφωνείτε υπό την μορφή ανταλλάγματος σε ποσοστό επί της παραγωγής, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης αγροτικών εκτάσεων. Προκειμένου για εκμίσθωση ολόκληρης ή τμήματος οικοδομής μαζί με επίπλα ή μηχανήματα, στο εισόδημα συνυπολογίζεται και το τυχόν μίσθωμα των συνεκμισθούμενων επίπλων ή μηχανημάτων.

Επιπροσθέτως θεωρείται και το αντάλλαγμα που καταβάλλεται για την παραχώρηση χώρου, για την τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών και κάθε είδους διαφημίσεων, καθώς και τα ποσά της άυλης εμπορικής αξίας που καταβλήθηκαν από το μισθωτή πέρα από τα ενοίκια κατά τη μίσθωση ακινήτου.

✚ (2.7.1) Υπόχρεοι στο φόρο εισοδήματος από ακίνητα

Υπόχρεοι στο φόρο εισοδήματος από ακίνητα είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια τους και ανεξάρτητα από το αν η έδρα αυτών είναι στην Ελλάδα ή την αλλοδαπή, όταν κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας έχουν ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα είναι υπόχρεα σε φόρο.

Σύμφωνα με το (Ν.3842/2010), υπόχρεοι είναι όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους, ήτοι:

- ✓ Ο αποκτών το ακίνητο, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.
- ✓ Ο κύριος του ακινήτου, από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης καταδίκης σε δήλωση βουλήσεως ή της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία.
- ✓ Ο υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης, σε περιπτώσεις πλειστηριασμού.
- ✓ Οι κληρονόμοι ακίνητης περιουσίας:
 - α) Οι εκ διαθήκης κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου έτους.
 - β) Οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου φορολογικού έτους.
- ✓ Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους.

Επίσης, υπόχρεοι σε φόρο είναι:

- ✓ Ο εκ προσυμφώνου αγοραστής ακινήτου, στις περιπτώσεις σύνταξης προσυμφώνου με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση τα εργολαβικά προσύμφωνα.
- ✓ Οι δικαιούχοι διαμερισμάτων – κατοικιών του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας, οι οποίοι έχουν παραλάβει αυτά χωρίς οριστικά παραχωρητήρια.
- ✓ Ο υπόχρεος γονέας για την ακίνητη περιουσία των προστατευόμενων τέκνων του, σύμφωνα με τις διατάξεις του (άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), όπως ισχύει.
- ✓ Ο κηδεμόνας για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς.
- ✓ Ο εκτελεστής διαθήκης για την κληρονομιαία ακίνητη περιουσία για το χρονικό διάστημα που τη διαχειρίζεται και τη διοικεί.
- ✓ Ο μεσεγγυούχος ακίνητης περιουσίας.
- ✓ Ο νομέας των επίδικων ακινήτων. Αν το ακίνητο εκκινηθεί με τελεσίδικη απόφαση, ο νομέας του δεν έχει δικαίωμα επιστροφής του φόρου που κατέβαλε.

Επιπροσθέτως από το έτος 2011 και για κάθε επόμενο, για την εφαρμογή του παρόντος, υπόχρεος σε φόρο είναι ο εργολάβος, για ακίνητα τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν και δεν έχουν μεταβιβαστεί από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τρία έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τριών αυτών ετών από τον εργολάβο.

➤ **Τρόπος απόκτησης του εισοδήματος από ακίνητα**

Επίσης το εισόδημα από ακίνητα μπορεί να αποκτηθεί με δυο τρόπους, αυτοί είναι είτε με την **άμεση κτήση** είτε με την **έμμεση κτήση**. Ποιο αναλυτικά:

➤ **Με την άμεση κτήση**

Άμεση κτήση λογίζεται όταν το εισόδημα από ακίνητα προκύπτει από εκμίσθωση ή επίταξη των οικοδομών και ο εκμισθωτής εισπράττει αντίτιμο σε χρηματικό ποσό (μίσθωμα ενοικίου) ή αποζημίωση από τρίτο πρόσωπο, τον μισθωτή.

➤ **Με την έμμεση κτήση**

Έμμεση κτήση έχουμε είτε στην περίπτωση ιδιοκατοίκησης ή ιδιόχρησης της οικοδομής.

Στην περίπτωση που κάποιος δεν λαμβάνει μίσθωμα επειδή χρησιμοποιεί την δική του οικοδομή τότε ωφελείται από εκείνο που θα πλήρωνε σε τρίτους για να νοικιάσει όμοια οικοδομή για την στέγαση του. Στην πρώτη περίπτωση το εισόδημα είναι πραγματικό ενώ στην δεύτερη είναι τεκμαρτό (υποθετικό). Η φορολογία του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοκατοίκηση των οικοδομών επιβάλλεται για να υπάρχει φορολογική δικαιοσύνη και ισότητα.

✚ **(2.7.2) Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων**

Σύμφωνα με το *(άρθρο 21 του Κ.Φ.Ε.)*, διατυπώνεται το εισόδημα των ειδικών περιπτώσεων καθώς και το εισόδημα που δεν λογίζεται από ακίνητα.

➤ Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων είναι:

α) Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια, εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση.

β) Η αξία που έχει κατά το χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει ορισθεί στη σύμβαση για τη μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά το χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους.

Ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα

βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και σε συνέχεια από τα διοικητικά δικαστήρια.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται ανάλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.

γ) Το εισόδημα από υπεκμίσθωση, δηλαδή το εισόδημα του μισθωτή αν μισθώνει το ακίνητο σε τρίτο πρόσωπο.

δ) Στις περιπτώσεις μισθώσεων διάρκειας μεγαλύτερης από εννέα (9) έτη, για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση μεταγραφής τους, σύμφωνα με το άρθρο 1208 του Αστικού Κώδικα ή των επιφανειών και εμφυτεύσεων που διατηρούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των (άρθρων 58 και 59 του α.ν.2783/1941), καθώς επίσης και στις περιπτώσεις οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το εισόδημα που αποκτιέται από το μισθωτή ή επιφανειούχο ή εμφυτευτή ή από αυτόν που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου, είτε άμεσα από υπεκμίσθωση είτε έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση.

ε) Σε μεταβίβαση του δικαιώματος της επικαρπίας για ορισμένο χρόνο, ενός ή περισσότερων ακινήτων, σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, το αντάλλαγμα που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής του ακινήτου από τη μεταβίβαση αυτή. Για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος, το αντάλλαγμα αυτό διαιρείται με τον αριθμό των πραγματικών ετών διάρκειας της επικαρπίας.

Σε περίπτωση που το αντάλλαγμα αυτό είναι μικρότερο τουλάχιστον κατά (10%) από την πραγματική αξία του δικαιώματος της επικαρπίας, κατά το χρόνο της μεταβίβασής της, για τον προσδιορισμό του ετησίου εισοδήματος λαμβάνεται η πραγματική αξία της επικαρπίας, διαιρούμενη με τον αριθμό των πραγματικών ετών διάρκειάς της.

στ) Το αντάλλαγμα που καταβάλλεται στον ιδιοκτήτη, νομέα κ.λ.π. σε ποσοστό της παραγωγής, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης των γαιών, εφόσον αυτός δεν συμμετέχει στις δαπάνες καλλιέργειας ή συγκομιδής των γεωργικών προϊόντων.

ζ) Το αντάλλαγμα από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών και κάθε είδους διαφημίσεων.

η) Στις περιπτώσεις των επιφανειών και εμφυτεύσεων που διατηρούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των (άρθρων 58 και 59) του α.ν.2783/1941, το εισόδημα που αποκτιέται από τον επιφανειούχο ή τον εμφυτευτή από την εκμίσθωση των γαιών στις οποίες έχει το δικαίωμά του.

θ) Το αντάλλαγμα που καταβάλλεται στον ιδιοκτήτη δάσους για την παραχώρηση της εκμετάλλευσής του σε ποσοστό της δασικής παραγωγής, το οποίο υπολογίζεται κατά μονάδα βάρους ή όγκου επί της παραγωγής ή με άλλη παρόμοια αναλογία.

✚ (2.7.3) Δεν θεωρούνται εισοδήματα από ακίνητα

Σύμφωνα με το (*άρθρο 21 του Κ.Φ.Ε.*), εισόδημα από ακίνητα δεν λογίζονται:

α) Το εισόδημα από βιομηχανοστάσια που ιδιοχρησιμοποιούνται, μαζί με τα παραρτήματα τους και τα εξαρτήματα τους, καθώς και με τις αποθήκες και τα οικόπεδα που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιομηχανικών προϊόντων.

Σαν βιομηχανοστάσια θεωρούνται:

Οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιομηχανίας, στα οποία έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις, καθώς και τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων.

β) Από οικοδομήματα που ιδιοχρησιμοποιούνται και τα οποία βρίσκονται μέσα ή έξω από αγροτικά κτήματα και χρησιμοποιούνται για τη διεξαγωγή των έργων της γεωργικής, γενικά, επιχείρησης.

✚ (2.7.4) Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα

Σύμφωνα με το (*άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε.*), ακαθάριστο εισόδημα προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Αν δεν προσάγεται συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο από τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται υπό παρόμοιες συνθήκες. Σύμφωνα με τη διάταξη, θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής όταν η αξία αυτή είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό άνω του (15%)τουλάχιστον του μισθώματος αυτού.

Ειδικά το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το (3,5%) της αξίας του ακινήτου που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του (*άρθρου 41 Ν. 1249/1982*) για τις περιοχές όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα.

Σύμφωνα με την διάταξη προκύπτει ότι ο φορολογικός νομοθέτης χρησιμοποιεί δύο μεθόδους προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος από εκμίσθωση οικοδομών, ανάλογα με τη χρήση της οικοδομής και ακόμη από τη θέση της, αν δηλαδή αυτή βρίσκεται σε περιοχή όπου ισχύει ή όχι το **αντικειμενικό** σύστημα προσδιορισμού της αξίας της. Αν η οικοδομή έχει εκμισθωθεί για οποιαδήποτε χρήση (κατοικία, γραφείο, κατάστημα κτλ.), ακαθάριστο μίσθωμα είναι αυτό το οποίο έχει συμφωνηθεί μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή και προκύπτει από το συμφωνητικό που έχει συνταχθεί. Αν **δεν** υπάρχει συμφωνητικό όπως προαναφερθήκαμε από το οποίο να αποδεικνύεται το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί ή αν από το συμφωνητικό προκύπτει ότι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί είναι δυσαναλόγως μικρότερο σε σχέση με τη

μισθωτική αξία της οικοδομής, αυτό προσδιορίζεται ύστερα από σύγκριση της οικοδομής με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται υπό παρόμοιες συνθήκες.

Για τη σύγκριση της οικοδομής με άλλες εκμισθούμενες οικοδομές λαμβάνονται υπόψη οι μισθωτικές συνθήκες που υπάρχουν στην περιοχή όπου βρίσκεται η οικοδομή, η χρήση της αν είναι κατοικία, κατάστημα, γραφείο ή αποθήκη, επίσης η θέση της, αν δηλαδή βρίσκεται στο ισόγειο ή σε όροφο και σε ποιον, η επιφάνειά της, η κατασκευή της, αν είναι συνήθης ή πολυτελής, το έτος κατασκευής της, η κατάσταση που βρίσκεται κατά τον χρόνο φορολογίας και γενικά κάθε στοιχείο που επιδρά στον σχηματισμό κρίσης για τη μισθωτική αξία της. Δεν λαμβάνεται υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο το προγενέστερο μίσθωμα, έστω και αν αυτό είχε κριθεί ειλικρινές, για να προσδιοριστεί το μίσθωμα για τα επόμενα έτη, αφού ενδέχεται οι μισθωτικές συνθήκες να έχουν διαφοροποιηθεί, ούτε βέβαια λαμβάνεται υπόψη το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση οικοδομών, έστω και αν αυτές βρίσκονται υπό τις ίδιες συνθήκες με την κρινόμενη οικοδομή, διότι το τεκμαρτό μίσθωμα προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο και δεν εκφράζει τις μισθωτικές συνθήκες. Η πιο πάνω μεθοδολογία προσδιορισμού του ακαθάριστου μισθώματος εφαρμόζεται για όλες τις οικοδομές που εκμισθώνονται, όταν δεν υπάρχει συμφωνητικό ή όταν από το συμφωνητικό προκύπτει μίσθωμα δυσανάλογο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής.

Αν η φορολογική αρχή αμφισβητήσει το δηλούμενο μίσθωμα, ο φορολογούμενος οφείλει να παραθέσει στην έκθεση ελέγχου συγκεκριμένα στοιχεία για το μηνιαίο μίσθωμα άλλων οικοδομών που βρίσκονται σε παρόμοιες μισθωτικές συνθήκες.

Ο δεύτερος τρόπος προσδιορισμού του μισθώματος σύμφωνα με τα προγενέστερα είναι αντικειμενικός. Έτσι, αν η οικοδομή που εκμισθώνεται χρησιμοποιείται ως κατοικία, το μίσθωμα που δηλώνεται, όπως αυτό προκύπτει από το μισθωτήριο ή όπως αυτό προσδιορίζεται σε σύγκριση της οικοδομής με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται με παρόμοιες συνθήκες, δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το (3,5%) της αντικειμενικής αξίας της οικοδομής.

✚ (2.7.5) Καθαρό εισόδημα από ακίνητα

Το καθαρό εισόδημα από ακίνητα με βάση το *(άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε)*, προκύπτει αν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα αφαιρεθούν κάποιες συγκεκριμένες δαπάνες που αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο αυτό, λοιπές δαπάνες που δεν αναφέρεται στον νόμο δεν αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα, έστω και αν αυτές έχουν χαρακτήρα δαπάνης.

- Ποσοστό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία.
- Ποσοστό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.
- Ποσοστό μέχρι (40%) για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων

κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες, για αμοιβή δικηγόρου για δίκες μισθωτικών διαφορών ή διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους και στη συνέχεια για δαπάνες επισκευής και συντήρησης για όλες γενικά τις οικοδομές.

Σε περίπτωση που αυτά καταβάλλονται σε υδραυλικούς, ηλεκτρολόγους, ελαιοχρωματιστές και λοιπά επαγγέλματα που αφορούν επισκευή και συντήρηση οικοδομών δαπάνες για παροχή υπηρεσιών οι οποίες υπερβαίνουν το (40%) των εκπτώσεων που αναφέρονται πιο πάνω, το υπερβάλλον ποσό αυτών προστίθεται στις δαπάνες που εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα ως παροχή υπηρεσιών (*κέντρα διασκέδασης, ωδεία κ.λπ. – άρθρο 8 ν. 2238/1994*). Όταν πρόκειται για εισόδημα που προκύπτει με βάση την αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε από το μισθωτή σε γη του εκμισθωτή όλα τα παραπάνω ποσοστά περιορίζονται σε (3%) συνολικώς.

Αν οι δαπάνες που αναφέρονται στα προηγούμενα εδάφια αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται αναλόγως στους συνιδιοκτήτες του.

- Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης ή ιδιοχρησιμοποίησης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το δικαίωμα που παρέχεται ετησίως στον ιδιοκτήτη της γης, καθώς και η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε σε έδαφος κυριότητας τρίτου η οποία λογίζεται ως εισόδημα.
- Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης, πολυετούς μίσθωσης μεταγραφτέας και δικαιώματος επιφανείας ή εμφύτευσης, το μίσθωμα ή δικαίωμα που καταβάλλεται.
- Κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει τις γαίες.
- Ποσοστό (5%) για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης των γαιών και γενικά για κάθε συναφές βάρος.
- Ποσοστό (10%) των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών για απόσβεσή τους, όχι όμως και για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών.
- Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στον μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής από το ακίνητο αυτό, κατά το έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση.

Δαπάνες που δεν αφαιρούνται είναι, τα έξοδα σύνταξης των μισθωτηρίων, οι δαπάνες για τη διαχείριση της πολυκατοικίας, το χαρτόσημο των αποδείξεων ενοικίων, το τέλος ακίνητης περιουσίας που εισπράττουν οι δήμοι, το τέλος αποκομιδής απορριμμάτων, οι τόκοι προσημείωσης ακινήτου, κ.λπ.

✚ (2.7.6) Συμπληρωματικός φόρος των εισοδημάτων από ακίνητα

Όταν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα με εξαίρεση το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά τότε υπολογίζεται συμπληρωματικός φόρος, που υπολογίζεται με συντελεστή (1,5%/) στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα. Σημαντικό είναι να αναφέρουμε πως υπολογίζεται

συμπληρωματικός φόρος με (3%) στα ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες και η επιφάνεια της κάθε μιας από αυτές είναι πάνω από (300 τ.μ.), έτσι με αυτό τον τρόπο διενεργείται (**διαχωρισμός**) στο **εισόδημα από ακίνητα** σε εκείνο που προέρχεται από εκμίσθωση κατοικιών εμβαδού μεγαλύτερου των (300 τ.μ.) και σε εκείνο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλα ακίνητα. Συμπληρωματικός φόρος υπολογίζεται μόνο εφόσον προκύπτει κύριος φόρος και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το ποσό του κύριου φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα.

✚ (2.7.7) Κυρώσεις για όσους δεν δηλώνουν εισόδημα από ακίνητα

Στο (*άρθρο 88 του Κ.Φ.Ε*), συναντάμε τις κυρώσεις πέραν των προστίμων και των προσαυξήσεων των φόρων που επιβάλλονται σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα. Έτσι αν δεν δηλωθούν τα εισόδημα αυτά οι δικαιούχοι στερούνται το δικαίωμα:

- Να εγείρουν αγωγή έξωσης ή να μεταβιβάσουν την κυριότητα με οποιονδήποτε τρόπο ή να συστήσουν εμπράγματα δικαιώματα, για μία πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.
- Να παραχωρήσουν υποθήκη για μια δεκαετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.
- Να πάρουν στεγαστικό δάνειο από τις τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και λοιπούς οργανισμούς οι οποίοι χορηγούν στεγαστικά δάνεια για τα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

Σύμφωνα με την ίδια διάταξη, τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων ή από δωρεάν παραχώρηση που δηλώνονται εκπρόθεσμα φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμία έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή (50%), εφόσον μέσα σε τρεις μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικό που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του (*άρθρου 81 του Κ.Φ.Ε.*).

Για την καταβολή του φόρου αυτού ευθύνεται στο ακέραιο και ο τελευταίος ύστερα από σύμβαση διακάτοχος του ακινήτου.

✚ (2.8) Εισόδημα από κινητές αξίες

Σαν κινητές αξίες θεωρούνται τα αξιόγραφα, δηλαδή τα έγγραφα τα οποία ενσωματώνουν ορισμένο ιδιωτικό δικαίωμα για την ενάσκηση του οποίου απαιτείται η κατοχή τους. Τα αξιόγραφα διακρίνονται σε αξιόγραφα με τη στενή έννοια, όπως είναι οι μετοχές κ.τ.λ., και σε πιστωτικούς τίτλους, όπως είναι τα χρηματόγραφα, δηλαδή η συναλλαγματική, το γραμματίο εις διαταγή, η επιταγή, τα έντοκα

γραμμάτια του Δημοσίου και ακόμη οι ομολογίες, τα ασφαλιστήρια κ.τ.λ.

Στο (άρθρο 24 του Κ.Φ.Ε.), διατυπώνεται πώς το εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:

α) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις πιο κάτω περιπτώσεις (β και γ).

β) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών, καθώς και από ομολογίες και χρεόγραφα αλλοδαπής προέλευσης.

γ) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων του Ελληνικού Δημοσίου και των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων, διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

δ) Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης.

ε) Από κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται σε μετρητά στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.

στ) Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο Λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού Ο.Τ.Ε., που τηρείται στον Ο.Τ.Ε. Α.Ε. και ο οποίος αποτελείται σύμφωνα με το κανονισμό λειτουργίας του λογαριασμού αυτού από την τοποθέτηση των μηνιαίων εισφορών των υπαλλήλων του με σκοπό τη χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα ενήλικα τέκνα τους.

Επί των τόκων αυτών ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά. Οι διατάξεις των παραγράφων 4 περίπτωση β' και 5 περίπτωση α' του (άρθρου 54) εφαρμόζονται αναλόγως και στα εισοδήματα της περίπτωσης αυτής.

ζ) Από συμβάσεις ή πράξεις για παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίο κεφάλαιο.

η) Από την διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικού ανωνύμων εταιριών, ανεξάρτητα αν η διανομή τους γίνεται σε χρήμα ή σε ακίνητα ή σε κινητά.

θ) Από παροχές σε χρήμα ή σε είδος που παρέχονται σε διευθυντές, συμβούλους, προέδρους ή μέλη Διοικητικού Συμβουλίου ανώνυμης εταιρίας που βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης της οικείας διαχειριστικής χρήσης.

ι) Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων, κατά την εξαγορά τους από την διανομή που έχει γίνει στο αποθεματικό ανωνύμων εταιρειών.

ια) Από την υπέρ απόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται για ασφαλίσεις ζωής σύμφωνα με τις διατάξεις του (Ν.Δ. 400/1970 Φ.Ε.Κ.22 Α').

✚ (2.8.1) Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων

Σύμφωνα με το *(άρθρο 25 του Κ.Φ.Ε.)*, σαν *Εισόδημα Ειδικών Περιπτώσεων* θεωρούμε αυτό που προέρχεται από αποθεματικά ανωνύμων εταιριών, τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, ανεξάρτητα αν η διανομή τους γίνεται σε χρήμα ή σε ακίνητα ή σε κινητά ή σε άλλες αξίες, επίσης:

- Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στη καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
- Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.
- Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά παροχές χρηματικής αποτιμήσεως, που γίνονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία, χωρίς νόμιμη ή συμβατική, για το σκοπό αυτόν υποχρέωση, προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή διευθυντές και γενικά προς πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν νόμιμα αυτή με την προϋπόθεση ότι έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως της οικείας διαχειριστικής χρήσης.
- Επίσης το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας, κατά την εξαγορά τους από αυτή.

✚ (2.8.2) Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από κινητές αξίες

Στο *(άρθρο 26 του Κ.Φ.Ε.)*, διατυπώνεται ο χρόνος απόκτησης εισοδήματος από κινητές αξίες που είναι ο ακόλουθος:

- Ο χρόνος για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων ομολογιών και προμερισμάτων αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, σε διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων.
- Ο χρόνος για την έγκριση ισολογισμού από την Γενική Συνέλευση των μετόχων, προκειμένου για τα κέρδη που διανέμονται από ημεδαπές Α.Ε., με τη μορφή τόκων ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχων μετοχών, μερισμάτων, προμερισμάτων, ποσοστών και αμοιβών των διοικητικών συμβούλων, αμοιβών και ποσοστών (εκτός από το μισθό) σε διευθυντές της Α.Ε. , καθώς

και σε αμοιβές στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.

- Ο χρόνος που απαιτείται για την εξαργύρωση ή είσπραξη ή άλλου ισότιμου νομικού γεγονότος προκειμένου για τα μερίσματα και τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης.
- Ο χρόνος που οι τόκοι καθίστανται ληξιπρόθεσμοι, προκειμένου για τους τόκους από κάθε έντοκο τίτλο, ενώ για τους τόκους που επιδικάζονται ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης τους.

Σε περίπτωση κατά την οποία εξοφλείται το κεφάλαιο δανείου ή απαίτηση γενικά ή παρέχεται συναίνεση, με ιδιωτική βούληση ή με βάση δικαστική απόφαση, για την εξάλειψη υποθήκης ή προσημείωσης, που είχε εγγραφεί προς ασφάλεια του δανείου ή γενικά απαίτησης, θεωρείται, μη επιτρεπόμενης ανταποδείξεως, ότι εξοφλούνται ταυτόχρονα, καθιστάμενοι απαιτητοί και οι μέχρι του χρόνου εξόφλησης του δανείου ή εξάλειψης της υποθήκης ή της προσημείωσης αναλογούντες τόκοι, οι οποίοι δεν εδηλώθησαν από τον υπόχρεο, ούτε έχουν υπαχθεί διαφορετικώς σε φορολογία μέχρι τη χρονολογία αυτή. Οι τόκοι αυτοί, προκειμένου να υπαχθούν σε φορολογία, μπορούν να κατανεμηθούν, μετά από αίτηση του φορολογουμένου, στο έτος εξόφλησης και στα δύο προηγούμενα έτη και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν από το έτος της συνολογίας του δανείου ή της δημιουργίας της απαίτησης.

- Ο χρόνος έγκρισης τους από την Α.Ε. όταν πρόκειται για κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια.
- Ο χρόνος έγκρισης του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων, όταν πρόκειται για τα κέρδη που διανέμονται από την Α.Ε. στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της.
- Ο χρόνος για τις αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρίας, που δεν προέρχονται από τη διάθεση των καθαρών κερδών της, ο χρόνος της καταβολής ή πίστωσης αυτών στο όνομα των δικαιούχων.

(2.8.3) Δεν θεωρείται εισόδημα από κινητές αξίες

Εισόδημα από κινητές αξίες δεν θεωρείται αυτό το οποίο προέρχεται από άλλα ελεύθερα επαγγέλματα όπως, οι καταβαλλόμενοι τόκοι λόγω καθυστέρησης της είσπραξης των αμοιβών από αρχιτέκτονες, μηχανικούς, τοπογράφους από τις υπηρεσίες που προσέφεραν λόγω της φύσης του επαγγέλματος τους. Επίσης δεν θεωρείται εισόδημα το ποσό των τόκων συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, καθώς και των τόκων από τις πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση του τιμήματος, οι οποίες αποδεδειγμένα έγιναν μεταξύ εμπόρων.

Εξαίρεση μπορεί να αποτελέσει το εισόδημα αυτής της περιπτώσεως, αν και μόνο αν υπάρχει μόνιμη επιχειρηματική ή εμπορική εγκατάσταση στην Ελλάδα του

δικαιούχου που αποκτά το εισόδημα ή για αλλοδαποί όταν οι τόκοι προέρχονται από εργασίες από την μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

✚ (2.8.4) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες

Σύμφωνα με το (άρθρο 27 του Κ.Φ.Ε.), ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που προκύπτει από τα (άρθρα 24 και 25). Από το εισόδημα αυτό εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

Καθαρό εισόδημα είναι αυτό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο.

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

✚ (2.8.5) Παρακράτηση φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες

Βάση του (άρθρο 54 του Κ.Φ.Ε.), παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες γίνεται στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Επίσης οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές.

Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή της σε άλλες ανώνυμες εταιρίες, για τα οποία έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου (10%), σε περίπτωση διανομής κερδών, αφαιρείται από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει για τα διανεμόμενα κέρδη με τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του (άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε.), το μέρος του ήδη παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από τα μερίσματα αυτά. Παρακράτηση φόρου με συντελεστή (35%) επιβάλλεται για αμοιβές μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, για προνομιούχες μετοχές εταιριών, καθώς και για τόκους από ιδρυτικούς τίτλους εταιριών που καταβάλλονται από 1.1.2009 και μετά.

Στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από ανώνυμες εταιρείες της αλλοδαπής ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Όμως στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες σε εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, δεν γίνεται καμία παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

Τέλος με συντελεστή (15%) επιβάλλεται παρακράτηση φόρου σε υπέρ απόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων για ασφαλίσεις ζωής.

✚ (2.9) Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Στο (άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε. παρ. 1), συναντούμε το Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το οποίο προκύπτει από το κέρδος που αποκτάται κάθε χρόνο από την άσκηση ατομικής ή εταιρικής εμπορικής, βιοτεχνικής, βιομηχανικής επιχείρησης ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα τα οποία περιοριστικά αναφέρονται στον Κώδικα Φορολογίας του (άρθρου 48).

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. (2) του πιο πάνω άρθρου, επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτησή με αγορά εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία

✚ (2.9.1) Το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρούνται τα εξής:

- α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο (άρθρο 34), των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του (άρθρου 41) του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α).
- β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.
- γ) Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα.
- δ) Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.
- ε) Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, του κοινωνού και του εταίρου διαχειριστή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, όπως προβλέπει το (άρθρο 10).

στ) Ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (Ι.Κ.Α.), ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Επίσης, ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σ' αυτή, εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

ζ) Η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή. Κατ' εξαίρεση, η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης, απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

η) Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που αναφέρονται στην περίπτωση η' της (παραγράφου 1 του άρθρου 24).

θ) Η ωφέλεια επιχείρησης, που προκύπτει από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους, η οποία λαμβάνει χώρα μέσα στα πλαίσια της επαγγελματικής τους συνεργασίας.

ι) Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές σύμφωνα με το (άρθρο 25 παράγραφος 4).

(2.9.2) Ακαθάριστο εισόδημα

Σαν ακαθάριστο εισόδημα σύμφωνα με το (άρθρο 30 του Κ.Φ.Ε.), λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων που αποκτήθηκαν από όλες τις εμπορικές συναλλαγές που διενεργήθηκαν από τις εμπορικές επιχειρήσεις.

- Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων πραγματοποιείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. Θα πρέπει να επισημάνουμε πως για της επιχειρήσεις πρακτόρων κρατικών λαχείων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται, για μεν τις λιανικές πωλήσεις λαχείων, που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων τους, η προμήθεια που δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις, ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.

β) Τα ακαθάριστα έσοδα για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών χωρίς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση.

Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος, κατά περίπτωση, βρίσκεται με σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση. Σε περίπτωση που για την κρινομένη επιχείρηση δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος εξευρίσκεται εάν συγκριθούν οι τιμές κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση. Όταν το μικτό κέρδος καθορίζεται από το Υπουργείο Εμπορίου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα, ως ποσοστό μικτού κέρδους, λαμβάνεται το ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει καθοριστεί από το Υπουργείο αυτό.

Σε περίπτωση που το Υπουργείο Εμπορίου έχει καθορίσει δραχμικό μικτό κέρδος γίνεται αναγωγή αυτού σε ποσοστιαίο. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, θεωρείται ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά πουλήθηκαν όλα μέσα στη χρήση και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πουλήθηκαν μέσα στη χρήση ως έτοιμα προϊόντα, ανεξάρτητα από το αν η διάθεσή τους γίνεται χονδρικός ή λιανικός.

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα βιβλία που είναι κατώτερης κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων γίνεται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, για τις εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης.

Επομένως για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης της περίπτωσης αυτής βρίσκεται αν ληφθούν υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση.

Επιπλέον σαν ακαθάριστο λαμβάνεται και το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

✚ (2.9.3) Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός αυτού

Στο (άρθρο 31) συναντάμε το προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή

βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ακόλουθων εξόδων, εφόσον αυτές παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιολογών αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Α) Τα γενικά έξοδα διαχειρίσεις στα οποία περιλαμβάνονται και:

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον πρώτα καταβληθούν οι ασφαλιστικές τους εισφορές 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. Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Επίσης από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παραγράφου 4 του (άρθρου 2) δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους.

2. Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που είναι ιδιοκτησία του επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.
3. Η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται, καθώς 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.
4. Η καταβολή ασφαλιστρών από την επιχείρηση για ομαδική ασφάλεια ζωής του προσωπικού που απασχολεί καθώς 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.

Β) Οι δαπάνες για επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων, αυτοκινήτων καθώς και των επαγγελματικών εγκαταστάσεων της επιχείρησης.

Ειδικά για τις δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων των επιβατικών αυτοκινήτων που ανήκουν στις επιχειρήσεις ή που τα έχουν μισθωμένα από εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης, αφαιρείται ένα μέρος των δαπανών αυτών και συγκεκριμένα για αυτοκίνητα μέχρι 1.600 κυβικά αφαιρείται μέχρι το (60%) των εξόδων, για αυτοκίνητα πάνω από 1.600 κυβικά αφαιρείται μέχρι το (25%) των εξόδων.

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 υποψήφιων οδηγών.

Γ) Η αξία 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.λ.π.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης 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.

Δ) Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων και πιστώσεων για την χρηματοδότηση της επιχείρησης εκτός των τόκων υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο.

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 κατά την έννοια της παραγράφου 3 του (άρθρου 39) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 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

Ε) Τα ποσά από φόρους, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση, καθώς και ο χρόνος που καταβάλλει τα ποσά αυτά η επιχείρηση στο Δημόσιο ή σε τρίτους, θεωρείται σαν χρόνος έκπτωσης.

Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Επίσης 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.

ΣΤ) Τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης, καθώς και κάθε κινητή και ακίνητη περιουσία της, εφόσον έγιναν οι ανάλογες ημερολογιακές εγγραφές. Ειδικά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που η αξία κτήσης κάθε ενός είναι μέχρι (1.200) ευρώ, μπορούν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν για πρώτη φορά ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Ζ) Τα αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και τα αποθεματικά για την αποκατάσταση του ενεργητικού που με σύμβαση θα περιέλθει στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

Η) 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.

Η αναπόσπαστη αξία κατεδαφισθέντων κτηρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Θ) Οι προβλέψεις για αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων της επιχείρησης που έχουν γίνει με ημερολογιακές εγγραφές.

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.

- ✓ Του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Ι) Τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις για χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων δικαιωμάτων.

Όταν οι πιο πάνω αποζημιώσεις ή δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο (14 του άρθρου) αυτού, εκπίπτουν με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- ✓ Η υποχρέωση καταβολής να προκύπτει από έγγραφη σύμβαση και από αντίστοιχο τιμολόγιο του αντισυμβαλλομένου.
- ✓ Να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του (άρθρου 13) ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.
- ✓ Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, αρκεί η πίστωση στο όνομα του αλλοδαπού δικαιούχου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα.
- ✓ Σε περίπτωση που τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σε σήματα, μεθόδους εμπορίας ή διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, αυτά να μην έχουν ενσωματωθεί στην τιμή πώλησης. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον κλάδο εμπορίας των μικτών επιχειρήσεων.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής. Τα αναγνωριζόμενα σε κάθε περίπτωση ποσοστά που καταβάλλονται δεν μπορεί να είναι ανώτερα από το μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών προς εταιρία του αυτού ομίλου.

ΙΑ) Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για επιστημονική και τεχνολογική έρευνα, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, για τις οποίες γίνεται απόσβεση σε τρία χρόνια ισόποσα.

Όταν οι δαπάνες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, 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, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του (άρθρου 4) του παρόντος για τη μεταφορά της ζημίας, έχουν εφαρμογή για το υπόλοιπο ζημιών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του πιο πάνω ποσοστού. Προϋπόθεση εφαρμογής των δύο προηγούμενων εδαφίων είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησης των πιο πάνω δαπανών από το Υπουργείο Ανάπτυξης. Για το σκοπό αυτό, η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου αυτού υποχρεούται να χορηγεί βεβαίωση στην οποία θα αναφέρεται το είδος των δαπανών και ο χρόνος πραγματοποίησής τους.

ΙΒ) 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.

ΙΓ) Τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για επισκευή και συντήρηση μισθωμένων ακινήτων. Από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση των ακινήτων εκπίπτουν ισόποσα, τα ποσά για δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιεί για τα μισθωμένα που χρησιμοποιεί, όχι όμως πέραν των πέντε ετών.

ΙΔ) Οι δαπάνες των διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου.

ΙΕ) Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για τις προβλέψεις των αποζημιώσεων του 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.

ΙΣΤ) Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής για υποχρεώσεις του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

ΙΖ) Των ζημιών που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.

ΙΗ) Τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης, αναδιοργάνωσης και γενικά των υπηρεσιών 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.

ΙΘ) Των ποσών για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (software) που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης για τηλεργασία.

Κ) 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.

Λ) Των παροχών σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 19 του (άρθρου 2) του Ν.2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α') για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή άλλους αρμόδιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων.

Μ) 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.

Ν) 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.

Ξ) 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).

Ο) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.

Π) Των χρηματικών βραβείων που καταβάλλει επιχείρηση σε εργαζόμενους 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

Ρ) 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.

Σ) 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.

Τ) 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.

Υ) Του ανταποδοτικού τέλους που καταβάλλει επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α') κατά το χρόνο καταβολής.

Φ) 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.

Χ) Των παροχών σε χρήμα ή σε είδος της επιχείρησης προς εργαζόμενους της για επιβράβευση της απόδοσής τους και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.

Ψ) 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.

Ω) Των δαπανών οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζόμενους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της.

✚ (2.9.4) Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τις διατάξεις του (*άρθρον 32 του Κ.Φ.Ε.*), το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία Α ή Β κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης επί ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων εφαρμόζεται ο συντελεστής δεν εμπεριέχονται τα ακόλουθα έσοδα:

- Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις με εξαίρεση τους τόκους συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές και τους τόκους από αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
- Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

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

Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων 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 Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της 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 συντελεστές 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 οι οποίες δεν τήρησαν βιβλία ή τα βιβλία που τήρησαν κρίθηκαν ανακριβή, επειδή διαπιστώθηκαν παραβάσεις που θίγουν το κύρος των βιβλίων, ο συντελεστής που προαναφέραμε καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά (50%).

Επίσης το ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται, εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται:

- ✓ Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.
- ✓ Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.
- ✓ Απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το (5%) της δηλωθείσης.
- ✓ Διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παρατάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. στοιχείου αξίας.
- ✓ Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε.

✚ (2.9.5) Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Σύμφωνα με το *(άρθρο 55 του Κ.Φ.Ε.)*, διενεργείται παρακράτηση φόρου στα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις τα οποία προέρχονται:

Από μισθούς που καταβάλλει ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού της συμβουλίου από, υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ο συντελεστής παρακράτησης ορίζεται σε τριάντα πέντε τοις εκατό (35%).

Από εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ανοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος.

Από εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κ.λ.π. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειάς τους.

Στις Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς 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, που οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό τους.

Επίσης, σε παρακράτηση φόρου είκοσι τοις εκατό (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.

Παρακράτηση εφαρμόζεται και στις Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, 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:

- (1%) ένα τοις εκατό για τα υγρά καύσιμα, και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας (τσιγάρα).
- (4%) τοις εκατό για τα λοιπά αγαθά.
- (8%) οκτώ τοις εκατό για την παροχή υπηρεσιών.

Στα εισοδήματα που προέρχονται από αμοιβές ή προμήθειες λόγω διαμεσολάβησης για πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή προμήθειας του δικαιούχου. Οι "Α.Ε. Διαχειρίσεως" αμοιβαίων κεφαλαίων υποχρεούνται να παρακρατούν το φόρο κατά την καταβολή των προμηθειών ή αμοιβών.

Τέλος υπόχρεος σε παρακράτηση 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 κατά τα οριζόμενα στο (άρθρο 60).

(2.9.6) Διαχειριστική περίοδος

Στο (άρθρο 29 του Κ.Φ.Ε.), διατυπώνεται η διαχειριστική περίοδος των εμπορικών επιχειρήσεων που περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερη του δωδεκάμηνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείριση του:

- Το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή.
- Η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό (50%) τουλάχιστον κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.

- Η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.
- Η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η συμμετέχουσα επιχείρηση.

Στην περίπτωση αλλαγής του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου της αλλοδαπής επιχείρησης ή της συμμετέχουσας ημεδαπής, οι επιχειρήσεις των παραπάνω περιπτώσεων μπορούν χωρίς έγκριση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να προσαρμόσουν τον χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου με αυτόν της αλλοδαπής επιχείρησης ή της συμμετέχουσας ημεδαπής επιχείρησης.

Επίσης υπάρχει περίπτωση αλλαγής του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου της επιχείρησης μόνον όταν υπάρχουν ειδικοί λόγοι που έχουν άμεση σχέση με τη λειτουργία της. Η προσαρμογή της χρονικής διάρκειας μπορεί να γίνει είτε με επιμήκυνση είτε με σύντμηση της διαχειριστικής περιόδου.

(2.10) Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του **(άρθρου 40 του Κ.Φ.Ε.)**, είναι το εισόδημα που αποκτάται κάθε χρόνο από την καθεαυτού εκμετάλλευση γεωργικών επιχειρήσεων. Δηλαδή είναι το κέρδος (*καθαρό εισόδημα*) που προκύπτει κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους είτε αυτές είναι επιχειρήσεις ατομικής μορφής, είτε εταιρικής μορφής, ποιο συγκεκριμένα αγροτικές επιχειρήσεις είναι όπως προβλέπεται και από τις διατάξεις του νόμου, οι κτηνοτροφικές επιχειρήσεις, οι πτηνοτροφικές, οι μελισσοκομικές, οι σηροτροφικές, οι δασικές, οι αλιευτικές κ.λπ. και γενικά κάθε επιχείρηση εκμετάλλευσης της γης με την ευρεία έννοια του όρου.

Αγρότης σύμφωνα με της διάταξης είναι κάθε φυσικό πρόσωπο που ασχολείται κατά κύριο λόγο με κάθε είδους αγροτική εργασία, η οποία του αποφέρει τουλάχιστον το (50%) του συνολικού καθαρού του εισοδήματος, αφιερώνοντας το μισό τουλάχιστον χρόνου του σε αγροτική δραστηριότητα.

(2.10.1) Ποιοι αγρότες υποβάλλουν φορολογική δήλωση

Από τους κατά κύριο επάγγελμα αγρότες υποβάλλουν αυτοί που δεν εκπίπτουν σε άλλη διάταξη νόμου ή δήλωση όσοι:

- Τηρούν βιβλία Κ.Β.Σ.
- Όσοι πήραν επιδοτήσεις για προϊόντα φυτικής παραγωγής πάνω (1.500) ευρώ ή για προϊόντα ζωικής παραγωγής πάνω από (2.250) ευρώ.
- Όσοι πήραν καλλιεργητικά δάνεια μέχρι (5.900) ευρώ ή το υπόλοιπο του λογαριασμού τους, στην τράπεζα, από λήψη τέτοιου δανείου που ήταν μέχρι την 31.12 του περασμένου χρόνου πάνω από (5.900) ευρώ.

- Όσοι είναι κύριοι ή επικαρπωτές ή κάτοχοι γεωργικής γης την οποία καλλιεργούν υπό κάλυψη (θερμοκηπίου) εφόσον αυτό έχει έκταση πάνω από 2 στρέμματα.
- Όσοι εισέπραξαν στο έτος που έληξε, για έσοδα που πραγματοποίησαν κατά προηγούμενο έτος επιστρεφόμενο Φ.Π.Α. από (881) ευρώ και πάνω.

(2.10.2) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του (*άρθρου 41 του Κ.Φ.Ε.*), αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτών με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων συντελεστές καθαρού εισοδήματος.

Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων και για το λογισμό της αξίας τους αποτιμούνται σε ευρώ, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησής τους στο χρόνο και στον τόπο της παραγωγής τους.

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

- Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
- Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων προστίθενται στο καθαρό εισόδημα της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού εισοδήματος.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του (*άρθρου 41*) για κάθε κλάδο γεωργικών εκμεταλλεύσεων προβλέπεται όπως προαναφερθήκαμε ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού εισοδήματος, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Προσαύξηση αυτού του συντελεστή, λογίζεται για τις γεωργικές επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αλλά δεν τηρούν ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού εισοδήματος προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (50%).

Μείωση συντελεστή, καθαρού κέρδους ισχύει, αν από τα στοιχεία που προσκόμισε ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία μειώθηκε το εισόδημά του από τη γεωργική εκμετάλλευση, το καθαρό εισόδημα μπορεί να προσδιορισθεί με τη χρήση

συντελεστή κατώτερου από εκείνους που αναφέρονται στους πίνακες που καταρτίζονται με αποφάσεις του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

✚ (2.10.3) Καθαρό γεωργικό εισόδημα

Σύμφωνα με τις διατάξεις στο *(άρθρο 42 του Κ.Φ.Ε.)*, καθαρό γεωργικό εισόδημα στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θεωρείται η πρόσδοδος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία από τη συμμετοχή τους, στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης που προέρχεται από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο.

Για τον προσδιορισμό αυτόν λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής, ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών.

Για την εξειδίκευση της πιο πάνω αντικειμενικής μεθόδου, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας καθορίζονται:

- ✓ Τα προσδιοριστικά στοιχεία που διαμορφώνουν την πρόσδοδο από το έδαφος, αφού συνεκτιμηθούν η συνολική έκταση, το σχήμα, η τοπογραφική κατάσταση, όπως κλίση και γενικά τα στοιχεία τα οποία καθορίζουν τη φυσική του παραγωγικότητα, όπως σύστασή εδάφους, γονιμότητα.
- ✓ Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσδοδο από την εργασία, αφού συνεκτιμηθούν ο χρόνος απασχόλησης, η ηλικία, το φύλο, η ίδια ή ξένη απασχόληση.
- ✓ Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσδοδο από το κεφάλαιο, αφού συνεκτιμηθούν το μέγεθος, η μορφή αυτού, όπως έγχειες βελτιώσεις, γεωργικές κατασκευές, μηχανές, μόνιμες φυτείες.
- ✓ Η μέθοδος υπολογισμού των βασικών αυτών συντελεστών παραγωγής της γεωργικής εκμετάλλευσης.
- ✓ Κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

Ο προσδιορισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος γίνεται στη Διεύθυνση Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών με την επιτροπή Αντικειμενικού Προσδιορισμού του Γεωργικού Εισοδήματος (Ε.Α.Π. Γ.Ε./).

Έργο της επιτροπής είναι η κατάρτιση πινάκων, που περιλαμβάνουν εκτιμήσεις του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, για όλα τα γεωργικά προϊόντα που παράγονται στην ελληνική επικράτεια, καθώς και εκτιμήσεις του αντιπροσωπευτικού ενοικίου, ανά στρέμμα ενοικιαζόμενης γεωργικής γης. Οι πιο πάνω εκτιμήσεις εξειδικεύονται κατά νομό, ζώνη καλλιεργούμενης έκτασης (πεδινή - ορεινή - ημιορεινή) και δυνατότητα άρδευσης η οποία άλλη διάκριση κρίνεται αναγκαία, λαμβάνοντας υπόψη ειδικούς συντελεστές, όπως συντελεστές ζώνης καλλιεργούμενης έκτασης,

συντελεστές αδρευσιμότητας και όποιο άλλο στοιχείο κρίνεται πρόσφορο από την επιτροπή με βάση δεδομένα προηγούμενων ετών, δεκτικά αξιολόγησης.

Η επιτροπή (Ε.Α.Π.Γ.Ε.) καταρτίζει οριστικούς πίνακες, μέχρι τέλους Ιανουαρίου κάθε έτους, αφού συνεκτιμήσει ανάλογους πίνακες, οι οποίοι έχουν καταρτισθεί από τις νομαρχιακές επιτροπές της επόμενης παραγράφου.

Σε κάθε νομαρχία, στη Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., συνιστάται επιτροπή αποτελούμενη από επιθεωρητή της οικείας διεύθυνσης, που είναι αρμόδια για το νομό.

Έργο της επιτροπής είναι η οριστικοποίηση, σε επίπεδο νομού, πινάκων καθαρού εισοδήματος. Οι πίνακες αυτοί καταρτίζονται, με ευθύνη των Διευθύνσεων Γεωργίας, από διαθέσιμα λογιστικά στοιχεία γεωργικών εκμεταλλεύσεων, για όλα τα παραγόμενα γεωργικά προϊόντα του νομού, με βάση τις καθιερωμένες γεωργοοικονομικές μεθόδους και προσκομίζονται στην επιτροπή μέχρι 15 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Με ευθύνη του προέδρου της επιτροπής, η οριστικοποιημένοι πίνακες αποστέλλονται μέχρι 31 Δεκεμβρίου του ίδιου έτους στην επιτροπή της παραγράφου 2. (άρθρου 22)

Αν σε περίπτωση η επιτροπή που προαναφέραμε δεν έχει στη διάθεσή της τους πίνακες που καταρτίζει η επιτροπή (Ε.Α.Π.Γ.Ε.) ή αυτοί είναι ελλιπείς, οριστικοποιεί πίνακες τις αρχικές εκτιμήσεις της. Οι οριστικοί αυτοί πίνακες εγκρίνονται από τον Υπουργό Οικονομικών, ο οποίος μπορεί να τους τροποποιεί και με ευθύνη του προέδρου της επιτροπής κοινοποιούνται στις νομαρχίες και στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες των νομών. Με ευθύνη των νομαρχών οι πίνακες αυτοί κοινοποιούνται σε όλους τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τις συνεταιριστικές οργανώσεις και τους αγροτικούς συλλόγους, μέχρι 10 Φεβρουαρίου κάθε έτους.

Αν από τα τηρούμενα βιβλία ή στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα.

(2.10.4) Αμφισβήτηση του καθαρού γεωργικού εισοδήματος

Με τη διάταξη της παρ. 6 του (άρθρου 42 του ΚΦΕ) ορίζεται ότι αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται πως εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία δεν αποκτήθηκε εισόδημα, ή το αποκτηθέν είναι κατώτερο του εισοδήματος που προσδιορίστηκε με την αντικειμενική μέθοδο, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δεν λαμβάνει υπόψη ή μειώνει κατά περίπτωση το εισόδημα που προέκυψε με την αντικειμενική μέθοδο.

✚ (2.10.5) Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τις διατάξεις του (*άρθρο 43 του Κ.Φ.Ε.*), το εισόδημα που προέρχεται από γεωργικές επιχειρήσεις υποβάλλεται σε κάποιες μειώσεις. Τα ποσά των μειώσεων εξευρίσκονται από το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό προσδιορίζεται από τον πολλαπλασιασμό των στρεμμάτων ή τον αριθμό των εκτρεφόμενων ζώων κ.τ.λ., και το καθαρό ανά στρέμμα ή ανά ζώο ποσό καθαρού γεωργικού εισοδήματος, αφαιρώντας τα εξής:

A) Το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου για τη μίσθωση της γεωργικής γης.

Το ποσό αυτό αφαιρείται από το συνολικό γεωργικό εισόδημα, το οποίο προκύπτει από την άθροιση των επί μέρους καθαρών ποσών εισοδήματος ανά είδος καλλιέργειας, εκτρεφόμενου ζώου ή άλλης μονάδας μέτρησης. Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα αφαιρείται το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου και όχι το τυχόν μεγαλύτερο ποσό του αντικειμενικά προσδιοριζόμενου ενοικίου. Για την έκπτωση του καταβαλλόμενου ενοικίου απαιτείται η υποβολή επικυρωμένων φωτοαντιγράφων του μισθωτηρίου συμβολαίου ή, σε περίπτωση που δεν υπάρχει μισθωτήριο, των αποδείξεων πληρωμής του ενοικίου ή υπεύθυνης δήλωσης του Ν. 1599/1986.

B) Ποσοστό (25%) της δαπάνης αγοράς καινούργιου πάγιου εξοπλισμού ο οποίος χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την κάλυψη αναγκών της γεωργικής εκμετάλλευσης. Η δαπάνη αυτή αφαιρείται εφάπαξ κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της χωρίς δυνατότητα μεταφοράς ολικά ή μερικά σε επόμενες χρήσεις.

Ειδικά για εκείνους που στην αρχή της φορολογικής χρήσης είναι νέοι αγρότες το ποσοστό της έκπτωσης έχει οριστεί σε (50%/). Το ποσό της έκπτωσης αυτής αφαιρείται πέραν των αποσβέσεων που έχουν υπολογιστεί για να προσδιοριστεί το καθαρό γεωργικό εισόδημα ανά στρέμμα καλλιεργουμένης έκτασης. Σημειώνεται ότι δεν αφαιρείται η δαπάνη αγοράς μεταχειρισμένου εξοπλισμού. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνεται κάθε είδος εξοπλισμού, μηχανολογικού ή όχι.

Η παραπάνω έκπτωση αφορά τα φυσικά πρόσωπα είτε αυτά είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες είτε όχι. Ακόμη αφορά τα πρόσωπα της *παρ. 4 (άρθρου 2) Ν. 2238/1994*, δηλαδή τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις αστικές κερδοσκοπικές ή αφανείς εταιρείες και ακόμη τις κοινωνίες και τις κοινοπραξίες.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής, καθώς και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την αναγνώριση της συνδρομής των προϋποθέσεων των εκπτώσεων αυτού του άρθρου.

✚ (2.10.6) Απαλλαγές του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις

Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα αφαιρούνται ακόμη ορισμένα ποσά εφόσον το εισόδημα αυτό αποκτάται από φυσικά πρόσωπα κατά κύριο επάγγελμα αγρότες. Έτσι με βάση της διατάξεις του (*άρθρου 44 του Κ.Φ.Ε.*) αφαιρούνται τα εξής:

- (1.500) ευρώ από το εισόδημα όλων των κατά κύριο επάγγελμα αγροτών. Το ποσό αυτό αυξάνεται σε (3.000) ευρώ εφόσον τα πρόσωπα αυτά λαμβάνουν εξισωτικές αποζημιώσεις. Για την αναγνώριση της έκπτωσης του αφορολόγητου ποσού των (3.000) ευρώ απαιτείται η προσκόμιση από τον αγρότη βεβαίωσης της Διεύθυνσης Γεωργίας ότι δικαιούται εξισωτικές αποζημιώσεις.
- Ειδικά για εκείνους οι οποίοι στην αρχή της φορολογούμενης χρήσης είναι νέοι αγρότες, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά (50%) για τα πρώτα πέντε χρόνια υποβολής της φορολογικής δήλωσης, δηλαδή γίνονται (2.250) ευρώ και (4.500) ευρώ αντιστοίχως, και κατά (25%) για τα επόμενα πέντε χρόνια.

Η προσαύξηση των απαλλασσομένων ποσών για τους νέους αγρότες παρέχεται με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι αυτοί εξακολουθούν να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες για μία ακόμη δεκαετία μετά το τέλος της πενταετίας ή του τελευταίου έτους που χορηγήθηκε η προσαύξηση του απαλλασσομένου ποσού. Σε αντίθετη περίπτωση βεβαιώνεται ο φόρος που δεν καταβλήθηκε.

(2.10.7) Κυρώσεις για όσους δεν δηλώνουν γεωργικό εισόδημα

Στο *(άρθρο 89 του Κ.Φ.Ε.)*, διατυπώνονται οι κυρώσεις που επιβάλλονται εάν δεν δηλωθεί γεωργικό εισόδημα, από όσους το αποκτούν προερχόμενο από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα.

Οι κυρώσεις για τους υπόχρεους σε υποβολή δήλωσης είναι:

- Δεν μπορούν να εισπράξουν επιστροφή Φ.Π.Α. πάνω από (881) ευρώ ή επιδοτήσεις (πάνω από 1.500€ ή 2.250€) ή κάθε μορφή επιδότησης για τους μη κατά κύριο επάγγελμα αγρότες.
- Δεν μπορούν να πάρουν άδεια πλανόδιου ή πωλητή λαϊκών αγορών, από την αρμόδια αρχή.
- Δεν παίρνουν άδεια κυκλοφορίας αγροτικού αυτοκινήτου.
- Δεν έχουν τη δυνατότητα να μεταβιβάσουν με οποιοδήποτε τρόπο την κυριότητα της γεωργικής γης για μια πενταετία από το έτος που δεν υποβλήθηκε η φορολογική δήλωση ή και εφόσον το εισόδημα που δε δηλώθηκε ήταν μεγαλύτερο από (881) ευρώ.
- Δεν μπορούν να εισπράξουν αποζημιώσεις λόγω ζημιών.

Τέλος οι μη κατ' επάγγελμα αγρότες δεν δικαιούνται:

- Να εισπράξουν επιδοτήσεις.
- Να εισπράττουν αποζημίωση γεωργικής παραγωγής.
- Να πάρουν άδεια αγροτικού αυτοκινήτου.
- Να μεταβιβάσουν αγροτική γη.

✚ (2.11) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Στο (άρθρο 45 του Κ.Φ.Ε.), συναντάμε το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, είναι αυτό που προκύπτει από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα κ.τ.λ. και γενικά από κάθε παροχή που καταβάλλεται περιοδικά ως αντάλλαγμα εξαρτημένης εργασίας, καθώς και το εισόδημα που προκύπτει από συντάξεις (κύριες ή επικουρικές), μερίσματα ή βοηθήματα και κάθε άλλου είδους παροχές που καταβάλλουν οι ασφαλιστικοί φορείς στους συνταξιούχους τους.

Στην περίπτωση που το εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, τότε το 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.

Επίσης εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και η ωφέλεια που αποκτούν οι δικαιούχοι κατά την άσκηση δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 13 του (άρθρου 13) του κ.ν. 2190/1920, σε τιμή κατώτερη από τη χρηματιστηριακή τιμή κλεισίματος των μετοχών της συγκεκριμένης εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα ασκείται σε χρόνο κατά τον οποίο ο δικαιούχος δεν έχει αποχωρήσει από την εταιρία.

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρούνται επίσης, οι παρακάτω παροχές που δίδονται σε μισθωτούς:

- ✓ Η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν διάφορες δωροεπιταγές.
- ✓ Η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με την εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι ποσού έξι (6) ευρώ ανά διατακτική,
- ✓ Το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου καθώς και του τεκμαρτού ενοικίου όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση το (άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.), για παροχή κατοικίας.
- ✓ Το καταβαλλόμενο ποσό για οικιακό προσωπικό, που δίδεται στους εργαζόμενους από τον εργοδότη.
- ✓ Τα επιδόματα θέσεως και ευθύνης που λαμβάνουν οι εργαζόμενοι.
- ✓ Η αποζημίωση των αγροτών από πρόωρη παύση της γεωργικής δραστηριότητας.
- ✓ Η σύνταξη του Ο.Γ.Α.
- ✓ Τα ποσοστά των σερβιτόρων επί των κερδών.
- ✓ Οι καθαρές αποδοχές δημοσιογράφων ή συντακτών.
- ✓ Αυτό που αποκτούν οι δικηγόροι σαν πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών σε τράπεζες, επιχειρήσεις.
- ✓ Το εισόδημα των ξεναγών που υπάγονται στις διατάξεις του ν.1545/85
- ✓ Τα ομόλογα που χορηγούνται σε δικαστικούς λειτουργούς.

Τέλος το τεκμαρτό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτήθηκε εξαιτίας της παραχώρησης από την επιχείρηση σε στέλεχος της χρήση αυτοκινήτου κ.λπ.

✚ (2.11.1) Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Σύμφωνα με το *(άρθρο 45 του Κ.Φ.Ε.)*, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και κατά συνέπεια δεν υπόκειται σε φόρο το ποσό για τους μισθωτούς που αφορά τα εξής:

α) Η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών για δαπάνες υπηρεσίας, που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) Α' και Β' βαθμού και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), όπως ορίζονται με τις διατάξεις του Ν. 2685/1999 (ΦΕΚ 35 Α') και του Π.Δ. 200/1993 (ΦΕΚ 75 Α'), καθώς και τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους οικονομικούς επιθεωρητές του *(άρθρου 2)* του Ν. 2343/1995 (ΦΕΚ 211).

γ) Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα ταμεία προνοίας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειές τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημοσίους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό λόγω εθελουσίας εξόδου από την υπηρεσία με παραίτηση, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα, που χορηγούνται σύμφωνα με τους ν. 4153/1961 (ΦΕΚ 45 Α'), α.ν. 513/1968 (ΦΕΚ 186 Α'), ν. 103/1975 (ΦΕΚ 167 Α') και ν. 303/1976 (ΦΕΚ 94 Α').

δ) Ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, σε μισθωτούς ή συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, καθώς και από δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη του και εφόσον έγινε επίσχεση της εργασίας από τους μισθωτούς ή αν ο εργοδότης κηρύχτηκε σε κατάσταση πτώχευσης.

ε) Οι παρεχόμενες από αθλητικά σωματεία ή ενώσεις αυτών αποζημιώσεις οδοιπορικών και λοιπών εξόδων ταξιδίων, καθώς και παροχές διατροφής σε ερασιτέχνες αθλητές μέσα στα πλαίσια των διατάξεων περί φιλάθλου ιδιότητας, ως το ποσό των τριών χιλιάδων πεντακοσίων είκοσι (3.520) ευρώ ετησίως.

στ) Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στους υπαλλήλους που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του *(άρθρου 58)* του Ν.1943/1991.

ζ) Το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου που δίδεται στους μουσικούς της κρατικής ορχήστρας Αθηνών, Θεσσαλονίκης και της ορχήστρας λυρικής σκηνής

για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς, συντήρησης και επισκευής του μουσικού οργάνου ιδιοκτησίας τους για την εκτέλεση μουσικών έργων.

✚ (2.11.2) Ποτέ ορισμένες αμοιβές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Οι αμοιβές των συνεργατών του Ο.Γ.Α. (ανταποκριτές, γεωπόνοι, εκτιμητές, ελεγκτές γιατροί κ.α.) αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες εάν ανήκουν στα κατονομαζόμενα επαγγέλματα του (άρθρου 48) του Κ.Φ.Ε.

Οι αμοιβές των αποκλειστικών νοσοκόμων αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ανάλογα με την σχέση εξάρτησης της εργασίας.

Οι αμοιβές παιδοβρεφοκόμων, αν απασχολούνται σε σπίτι του εργοδότη τους θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, σε άλλη περίπτωση το εισόδημα που αποκτούν από π.χ. (από δικό τους οργανωμένο χώρο) θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

✚ (2.11.3) Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με το (άρθρο 46 του Κ.Φ.Ε.), θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης του.

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

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

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

✚ (2.11.4) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Το καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του (άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε.), προκύπτει αν από το ακαθάριστο εισόδημα, το οποίο προέρχεται από μισθωτές

υπηρεσίες, αφαιρεθούν οι εξής δαπάνες:

- Κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου των εισφορών στα ασφαλιστικά ταμεία, που βαρύνουν πραγματικά τον φορολογούμενο.
- Οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων για την κύρια και επικουρική ασφάλιση οι οποίες επιβάλλονται με νόμο. Οι πρόσθετες κρατήσεις για προαιρετική ασφάλιση δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες για υπαλλήλους που υπηρετούν στο Υπουργείο Εξωτερικών καθώς και στις λοιπές δημόσιες πολιτικές υπηρεσίες, στον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού για υπαλλήλους του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, για υπαλλήλους που υπηρετούν στην αλλοδαπή στην υπηρεσία Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινότητες και των στρατιωτικών κ.λπ., θεωρείται το καθαρό ποσό που θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.

Για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος δεν πρέπει να αφαιρέσουμε το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στις αποδοχές, ούτε τις κρατήσεις που έγιναν από το μισθό για την εξόφληση στεγαστικού ή άλλου δάνειου. Επίσης, οι κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις, συντάξεις που καταβλήθηκαν αναδρομικά μέσα στο 2010 σε μισθωτούς και συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, και για τις οποίες οι δικαιούχοι επέλεξαν να φορολογηθούν στο χρόνο εισπράξεως (2010) καθώς και οι δεδουλευμένες καθαρές αποδοχές προηγούμενων ετών που εισπράχθηκαν καθυστερημένα μέσα στο έτος 2010 λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη και εφόσον έγινε επίσχεση εργασίας από τους μισθωτούς ή ο εργοδότης τους κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, θα γραφτούν αφού εκπεσθεί ποσοστό (20%) του καθαρού ποσού, στους αντίστοιχους κωδικούς του πίνακα αυτού, συναθροιζόμενες με τυχόν άλλα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες του έτους 2010.

Φυσικά αν η μείωση του (20%) στα αναδρομικά έχει υπολογιστεί και εμφανίζεται στην οικεία βεβαίωση που δόθηκε από τον εργοδότη ή συνταξιοδοτικό φορέα, οι ενδείξεις θα συμπληρωθούν με τα ποσά που γράφονται στην υπόψη βεβαίωση. Για τις αποδοχές ή συντάξεις που καταβλήθηκαν αναδρομικά μέσα στο 2010 σε μισθωτούς και συνταξιούχους με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση και για τις οποίες οι δικαιούχοι επέλεξαν να φορολογηθούν στα έτη που ανάγονται καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση που καταβάλλονται αναδρομικά αποδοχές ή συντάξεις για άλλους λόγους, εκτός αυτών που αναφέρονται παραπάνω, όπως αντικειμενική αδυναμία του εργοδότη ή καθυστερημένη χορήγηση βεβαίωσης συντάξεων από ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.τ.λ., χρόνος απόκτησης των αναδρομικών αυτών αποδοχών θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απόκτησε δικαίωμα εισπράξης και θα δηλωθούν με συμπληρωματική δήλωση στο χρόνο που αφορούν.

✚ **(2.11.5) Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες**

Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες διενεργείται σύμφωνα με της διατάξεις του (**άρθρου 57**) και με την χρήση της φορολογικής κλίμακας του (**άρθρου 9**) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για την καταβολή μισθών, ημερομισθίων, συντάξεων και λοιπών παροχών. Η παρακράτηση διενεργείται ως εξής:

1. Το εισόδημα **μισθωτών και συνταξιούχων**, υπολογίζεται με βάση την κλίμακα που διατυπώνεται στο (**άρθρο 9 του Κ.Φ.Ε.**), όσοι αμείβονται με μηνιαίο μισθό, οι συνταξιούχοι και οι αμειβόμενοι με ημερομίσθιο που παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή έχουν σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου.
2. Στους **αμειβόμενους με ημερομίσθιο**, εφόσον η σχέση εργασίας είναι αορίστου 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.

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 κ.τ.λ.), ο ανωτέρω συντελεστής παρακράτησης θα υπολογίζεται με βάση το ποσό του μέσου ημερομισθίου της περιόδου που καταβάλλονται οι πρόσθετες αμοιβές.

3. 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%).
4. Στα εισοδήματα που **καταβάλλονται αναδρομικά**, όπως αυτά αναφέρονται στο (**άρθρο 46**) του ν. 2238/1994, ο φόρος που παρακρατείται υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό.
5. Επίσης παρακράτηση φόρου διενεργείται και στο καθαρό ποσό των **συντάξεων** ή άλλων παροχών που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοηθείας.

Ο υπολογισμός του παρακρατούμενου φόρου, διενεργείται ως εξής:

- Με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) αν το καθαρό ποσό της παροχής δεν υπερβαίνει τα δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ετησίως.
- 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.
- Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τα τέσσερις χιλιάδες πεντακόσια (4.500) ευρώ ετησίως.

Σημαντικό είναι να σημειωθεί πως ο φόρος που παρακρατείται μειώνεται κατά ποσοστό (1,5 %) κατά την παρακράτησή του.

6. Ειδικά, υπόχρεοι παρακράτησης φόρου είναι και οι αμοιβές αξιωματικών και ημεδαπού κατώτερου πληρώματος του εμπορικού ναυτικού καθώς και οι αμοιβές του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 6 του **(άρθρου 9)**.

Επιπροσθέτως θα πρέπει να αναφέρουμε 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 κ.τ.λ. Η έκπτωση αυτής της δαπάνης υπολογίζεται με την εκκαθάριση του φόρου από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των δικαιούχων.

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.Ο.Υ. με την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

(2.12) Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή

Σύμφωνα με το **(άρθρο 48 του Κ.Φ.Ε.)**, εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντίατρου, 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, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα. Οι αμοιβές που προαναφέραμε καθώς και άλλες που προέρχονται από ελεύθερα επαγγέλματα, για να περιληφθούν στο εισόδημα του φορολογούμενου, θα πρέπει απαραίτητα να έχουν εισπραχθεί ή πιστωθεί και όχι απλώς ο δικαιούχος να απέκτησε δικαίωμα είσπραξης, όπως απαιτείται για τις υπόλοιπες πηγές εισοδήματος.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του (**άρθρου 48**), ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών θεωρείται ακόμη κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

- Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές ανώνυμων εταιριών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.
- 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 γενική.
- Στο σύζυγο ή στην σύζυγο το ποσό της διατροφής, το οποίο επιδικάστηκε σε αυτούς ή συμφωνήθηκε μέσω συμβολαιογραφικής πράξης. Το ποσό της διατροφής που καταβάλλεται σε τέκνα, από οποιαδήποτε αιτία, δεν θεωρείται εισόδημα τους.

Σαν 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**).

Επίσης εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται 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 48**).

Τέλος 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**).

(2.12.1) Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του (**άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.**), ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε αυτό. Εξαιρέση αποτελεί η διατροφή που

καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση που σαν χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος τον οποίο αφορά. Για την είσπραξη, την επιβολή και την παρακράτηση του φόρου σαν χρόνος θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, επί αποδείξει, αναγγελία στο δικαιούχο.

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

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

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

(2.12.2) Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων με βάση το *(άρθρο 49 του Κ.Φ.Ε.)*, 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.

Το καθαρό εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία προσδιορίζεται λογιστικώς, αφαιρώντας από το ακαθάριστο εισόδημά τις επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του *(άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.)* το εισόδημα που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα και το οποίο υπόκειται σε φόρο

Δηλαδή οι ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται με λογιστικό τρόπο με βάση τα βιβλία τους με την προϋπόθεση ότι τα βιβλία του ελεύθερου επαγγελματία θα κριθούν ακριβή ή επαρκή. Αυτό σημαίνει ότι για να γίνει δεκτός ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος θα πρέπει τα βιβλία και στοιχεία του ελεύθερου επαγγελματία να μην κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή αλλιώς θα γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών που θα φορολογηθούν.

Οι δαπάνες που εκπίπτουν σύμφωνα με τα παραπάνω είναι αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του *(άρθρου 31)* του Ν.2238/1994. Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτουν κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις

εκατό (25%/) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων.

✚ (2.12.3) Τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος ελεύθερων επαγγελμάτων

Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών σύμφωνα με το (άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.), λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος όπου 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 διατίθενται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και την απόδοση του φορολογουμένου.

Ο τεκμαρτός προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών εφαρμόζεται, σύμφωνα με τον νόμο, **μόνο** όταν ο ελεύθερος επαγγελματίας δεν τηρεί βιβλία ή τα βιβλία που τηρεί έχουν κριθεί ανεπαρκή ή ανακριβή το εισόδημα προκύπτει εξωλογιστικά από τον πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων αμοιβών του, με το μοναδικό συντελεστή καθαρών αμοιβών ανάλογα με το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Και για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ή αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

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.

Τέλος όπως προαναφερθήκαμε 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:

- Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
- Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.
- Οι εισπράξεις από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον έχουν γίνει αποδεκτές από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.
- Οι εισπράξεις από φόρους, τέλη και εισφορές, εφόσον αυτές καταβλήθηκαν αχρεωστηώς και έχουν γίνει αποδεκτές από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.

✚ (2.12.4) Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα

Με όσα αναφέρονται στο (άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε.), στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

Για το όριο των τριακοσίων ευρώ (300) ευρώ 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 Φ.Π.Α. 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 κ.λπ.) και όχι με την τμηματική εξόφληση της συναλλαγής.

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 τις προηγούμενης παραγράφου, 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 διαφωτιστικών εντύπων το οποίο δεν υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ ετησίως.

Σημαντικό είναι πως από την παρακράτηση εξαιρούνται οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορες τους.

2.13) Ο τρόπος αυτοελέγχου των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών

Ο Νόμος 3296/04 στα (άρθρα 13 έως 17) όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το (Ν.3842/2010) προβλέπει μια νέα μεθοδολογία ελέγχου για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των μικρών επιχειρήσεων, ρύθμιση σύμφωνα με την οποία καθιερώθηκε από το οικονομικό έτος 2004 η οποία αν και είναι προαιρετική αυτή ουσιαστικά θα εφαρμόζεται. Με τη ρύθμιση αυτή δίνεται η δυνατότητα στις μικρές επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες, να προσδιορίσουν τα φορολογητέα κέρδη τους και λογιστικά και εξωλογιστικά και τα προκύπτοντα μεγαλύτερα κέρδη να υπαχθούν σε φόρο. Στην περίπτωση αυτή η χρήση θεωρείται περαιωμένη.

Η νέα αυτή ρύθμιση αφορά επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες ανεξάρτητα από τη νομική μορφή και την κατηγορία των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων, εφόσον:

- Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ανέρχονται μέχρι (300.000) ευρώ για τις εμπορικές επιχειρήσεις πώλησης αγαθών ή παραγωγής προϊόντων.
- Μέχρι (150.000) ευρώ για επιχειρήσεις αμιγώς παροχής υπηρεσιών καθώς και για τους ελεύθερους επαγγελματίες.
- Μέχρι (300.000) ευρώ για το σύνολο των δραστηριοτήτων για τις μικτές επιχειρήσεις (εμπορίας ή παραγωγής προϊόντων και παροχής) και με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τα (150.000) ευρώ.
- Οι νόμιμα μη τηρούντες βιβλία.

Στους πιο πάνω επιτηδευματίες παρέχεται η δυνατότητα ετήσιου (Αυτοελέγχου) και υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης με την οποία δηλώνονται αναπροσαρμοσμένα τα φορολογητέα κέρδη, πράγμα που σημαίνει την καταβολή σε κάθε περίπτωση επιπλέον φόρου με αντάλλαγμα την αποφυγή του φορολογικού ελέγχου της επιχείρησης. Ο αυτοέλεγχος αυτός είναι προαιρετικός.

Από τη διαδικασία αυτή εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που έχουν παραβάσεις (Κ.Β.Σ. άρθρου 30 παρ. 3-4 και 6 του Κ.Β.Σ.), κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία που έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου και που δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή δηλώσεις με επιφύλαξη ή εκπρόθεσμες. Επίσης εξαιρούνται οι γεωργικές επιχειρήσεις και εισοδήματα που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών, των επιχειρήσεων που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας πλοίων για τη δραστηριότητα της εκμετάλλευσης του πλοίου και των επιχειρήσεων ή ελευθέρων επαγγελματιών που (ΔΕΝ) τήρησαν βιβλία (αν και έχουν υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.) επιχειρήσεις που τα εισοδήματα τους προέρχονται από εκμίσθωση ακινήτων ή από κινητές αξίες ή από άλλες γενικά πηγές ή άλλους λόγους, όπως από πώληση παγίων κ.λ.π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΝΟΜΙΚΩΝ

ΠΡΟΣΩΠΩΝ

✚ (3.1.1) Έννοια – διακρίσεις νομικών προσώπων

Νομικά πρόσωπα είναι οι ενώσεις προσώπων που επιδιώκουν ορισμένο σκοπό και ως εκ τούτου καθίστανται υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

Διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- A. Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.). Είναι αυτά που ιδρύονται από την πολιτεία με νόμο ή διάταγμα και τους ανατίθεται η άσκηση διοικητικής εξουσίας που αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος.
Κυριότερα Ν.Π.Δ.Δ. είναι: η πολιτεία οι Δήμοι και οι κοινότητες, η εκκλησία της Ελλάδας, οι ιερές Μητροπόλεις, τα ασφαλιστικά ταμεία, όπως το ΙΚΑ,ΤΑΕ,ΤΕΒΕ, κ.λπ., διάφοροι οργανισμοί και δημόσια ιδρύματα, οι σύλλογοι όπως οι ιατρικοί δικηγορικοί κ.λπ.
- B. Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.). Είναι αυτά που ιδρύονται και λειτουργούν για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών σκοπών, υπό μορφή προβλεπόμενη από συγκεκριμένη διάταξη νόμου. Έτσι, από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα προβλέπονται οι συστάσεις των σωματείων, των ιδρυμάτων και των επιτροπών εράνων, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση, οι αστικές εταιρείες κ.λπ.

Σύμφωνα με τον Εμπορικό Δίκαιο οι εταιρίες μπορούν να καταταγούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

1. Στις **Προσωπικές εταιρίες**,
2. Στις **Κεφαλαιουχικές ή κεφαλαιακές εταιρίες**,
3. Και στις **Μικτές εταιρίες**.

✚ (3.1.2) Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της φορολογίας των Ν.Π.

Τα κυριότερα χαρακτηριστικά της φορολογίας των Ν.Π. εντοπίζονται στα εξής:

1. Αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό από κάθε πηγή εισόδημα του νομικού προσώπου.

2. Ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται αναλογικός και εφαρμόζεται επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος ανεξάρτητα από την πηγή προέλευσης. Διαφοροποιείται ο φορολογικός συντελεστής σε ορισμένες περιπτώσεις ανάλογα με το σκοπό τον οποίο επιδιώκει το νομικό πρόσωπο.
3. Με το υφιστάμενο καθεστώς της φορολογίας των Ν.Π. αποτρέπεται τελείως η πιθανότητα διπλής φορολόγησης καθόσον το διανεμόμενο εισόδημα στους δικαιούχους (μετόχους κ.λπ.) λαμβάνεται από το υπόλοιπο του εισοδήματος μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου.
4. Έχει ήδη επιτευχθεί η διεύρυνση της φορολογίας καθόσον περιλαμβάνει τη φορολόγηση και των αλλοδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου.

Τέλος, ισχύει όπως και για τα φυσικά πρόσωπα, η προείσπραξη του φόρου έναντι του φόρου του επόμενου οικονομικού έτους αλλά με ποσοστό 80% στο ποσό του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου που έληξε. Το ποσοστό της προκαταβολής μειώνεται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους.

(3.1.3) Φορολογικός Συντελεστής

Οι διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε.**, όπως αντικαθίστανται, έχουν εφαρμογή για τα παρακάτω νομικά πρόσωπα:

- α) ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
- β) δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
- γ) συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
- δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
- ε) ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

Ειδικά για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011 (δηλώσεις φορολογίας το 2011 για τη χρήση του 2010), ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε **είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)**. Με βάση τη νέα διάταξη ορίζεται συντελεστής 20% για τα κέρδη του οικονομικού έτους 2012 και μετά. Με το προηγούμενο καθεστώς προβλεπόταν σταδιακή μείωση του φορολογικού συντελεστή και ο συντελεστής 20% θα εφαρμοζόταν για κέρδη που θα προέκυπταν στις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Επίσης, προβλέπεται ότι και τα Νομικά Πρόσωπα που θα κλείσουν υπερδωδεκάμηνη χρήση η οποία αναφέρεται στο οικονομικό έτος 2011 θα φορολογηθούν με συντελεστή 24%, αντί του προβλεπομένου 25% με τις προηγούμενες διατάξεις, καθόσον η διαχειριστική τους χρήση μπορεί να είχε αρχίσει προ της 1.1.2010.

✚ (3.1.4) Απαλλαγές Ν.Π. από το φόρο εισοδήματος

Απαλλάσσονται από το φόρο:

- Το Ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι και οι κοινότητες και οι αμιγείς δημοτικές και οι κοινοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης αποχέτευσης και διαχείρισης απορριμμάτων.
- Τα εισοδήματα από ακίνητα που ανήκουν στις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους.
- Τα τεκμαρτά εισοδήματα από ακίνητα που ανήκουν σε ξένα θρησκευόμενα ή σε ξένα κράτη και χρησιμοποιούνται για πρεσβείες και προξενεία.
- Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία ή υπό ξένη σημαία που πραγματοποιούν στην Ελλάδα οι αλλοδαπές επιχειρήσεις.
- Τα εισοδήματα των συνεταιρισμών πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού, οι οποίοι χαρακτηρίζονται αγροτικοί. Δεν εμπεριέχονται στην απαλλαγή τα εισοδήματα των συνεταιρισμών από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, τα κέρδη από τη πώληση προϊόντων ή από τη λιανική πώληση γεωργικών προϊόντων του συνεταιρισμού ή των μελών του.

✚ (3.1.5) Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών των νομικών προσώπων

Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων λαμβάνονται:

- Οι πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων προκειμένου για εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις ή τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες.
- Οι πωλήσεις διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων κ.λπ., για οικοδομικές επιχειρήσεις ή τα εργολαβικά ανταλλάγματα ή η αξία του έργου αν πρόκειται για τεχνικές επιχειρήσεις.
- Το κέρδος ή η ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή επαγγελματικής εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή εταιρικών μεριδίων καθώς και το κέρδος που προέρχεται από τη μεταβίβαση δικαιωμάτων συναφών με την άσκηση της επιχείρησης.
- Το εισόδημα από ακίνητα π.χ. από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση ιδιόχρηση κ.λπ.
- Το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, το οποίο αποκτάται από την εκμετάλλευση γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, πτηνοτροφικές, αλιευτικές, δασικές κ.λπ.

α)Καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων

Από τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζόμενου σε Α.Ε., ο οποίος συνδέεται με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με βαθμό συγγένειας μέχρι και τον τέταρτο, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο εφόσον καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές στον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό.

Επίσης εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά που καταβάλλονται από την Α.Ε. για την εξαγορά των ιδρυτικών τίτλων της καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της. Τυχόν τόκοι που καταβάλλονται σε κατόχους προνομιούχων μετοχών θεωρούνται παραγωγικές δαπάνες και εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα. Ως παραγωγικές δαπάνες εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα, θεωρούνται και οι αμοιβές των μελών του Δ.Σ. που καταβάλλονται από την Α.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Ν. 2190/1920.

Μετά τις πιο πάνω εκπτώσεις από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό που απομένει αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα του νομικού προσώπου.

β) Προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών των νομικών προσώπων

Τα καθαρά κέρδη χρήσης υπόκεινται σε φορολογική αναμόρφωση για να προκύψουν τα φορολογητέα κέρδη επί των οποίων θα υπολογισθεί ο φόρος.

Η φορολογική αναμόρφωση διενεργείται στο έντυπο (Φ-01 010) της δήλωσης φορολογίας χωρίς να γίνονται λογιστικές εγγραφές. Κατά το στάδιο αυτό στα πραγματικά κέρδη προσθέτονται:

- Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης, αλλά δεν αναγνωρίζονται από τη φορολογική νομοθεσία προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, επειδή δεν θεωρούνται παραγωγικές εσόδων.

Τέτοιες δαπάνες συνήθως είναι:

- Ποσά αποσβέσεων πλέον των νομίμων που βάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσης
- Πρόσθετοι φόροι – προσαυξήσεις – πρόστιμα για παραβάσεις διατάξεων οποιουδήποτε νόμου (Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α., κ.λπ.)
- Δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση – λοιπές δαπάνες μη παραγωγικές.
- Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις.

Από το άθροισμα των καθαρών κερδών και των λογιστικών διαφορών αφαιρούνται:

1. Τα μερίσματα ή τα κέρδη από συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις.
2. Τα φορολογηθέντα έσοδα με ειδικό τρόπο που προέρχονται από τόκους καταθέσεων στις τράπεζες ή από τόκους ομολογιακών δανείων επιχειρήσεων. Τα έσοδα αυτά φορολογούνται με συντελεστή 35% στις περιπτώσεις που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται.
3. Τα αφορολόγητα έσοδα π.χ. (τόκοι καταθέσεων σε ξένο νόμισμα).
4. Τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο.

Στο υπόλοιπο των κερδών που διαμορφώνεται, αν από το άθροισμα των καθαρών κερδών πλέον των λογιστικών διαφορών αφαιρεθούν τα αφορολόγητα και τα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο έσοδα καθώς και τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο, προσθέτονται:

α) Το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, π.χ. ως μερίσματα, ως αμοιβές μελών Δ.Σ. κ.λπ., με την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό ποσό περιλαμβανομένου και του φόρου εισοδήματος.

Το ποσό προκύπτει από τη σχέση:

Διανεμόμενα κέρδη * αφορολόγητα έσοδα / Κέρδη ισολογισμού = μέρος αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη.

Φορολογία Προσωπικών Εταιρειών

Στις προσωπικές εταιρίες, στις οποίες προέχει το λεγόμενο προσωπικό στοιχείο, η προσωπικότητα των εταίρων, στο οποίο στηρίζεται η όλη συγκρότηση και λειτουργία των και το οποίο αποτελεί την κύρια εγγύηση των πιστωτών των. Οι προσωπικές εταιρίες, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία της χώρας μας, διακρίνονται σε:

- Ομόρρυθμη Εταιρία,
- Ετερόρρυθμη Εταιρία,
- Αφανής ή Συμμετοχική Εταιρία.

(3.2) Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)

(3.2.1) Έννοια και χαρακτηριστικά της Ο.Ε.

Όπως προκύπτει από συνδυασμό των άρθρων 20 και 22 του Εμπορικού Νόμου, ομόρρυθμη είναι η εταιρεία που συνιστάται μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων τα οποία έχουν σκοπό να εμπορευούνται μαζί υπό εταιρική επωνυμία, ευθυνόμενα απεριόριστως και αλληλεγγύως για όλες τις υποχρεώσεις της εταιρίας.

Από τον ορισμό αυτό προκύπτουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της Ο.Ε., τα οποία είναι:

- α) η από κοινού εμπορία (άρα και επιδίωξη κέρδους), ασκούμενη από δύο τουλάχιστον πρόσωπα, φυσικά ή νομικά,
- β) η κοινή επωνυμία, και
- γ) το απεριόριστο και το αλληλέγγυο της ευθύνης όλων των εταίρων.

Το πρώτο από τα χαρακτηριστικά αυτά είναι βασικό, προκειμένου η σχετική δραστηριότητα να θεωρηθεί ως εταιρική.

Η επωνυμία μιας Ο.Ε. αποτελεί το «όνομα» με το οποίο οι συμβαλλόμενοι εκδηλώνονται μαζί ως ενιαία οντότητα στις συναλλαγές τους προς εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο ιδρύθηκε η εταιρία.

Το τρίτο χαρακτηριστικό, που αναφέρεται στην ευθύνη των εταίρων, αποτελεί την ειδοποιό διαφορά που ξεχωρίζει την Ο.Ε. από κάθε άλλη εταιρική μορφή.

Η έννοια του απεριόριστου είναι ότι όλοι οι εταίροι ευθύνονται για τις υποχρεώσεις της εταιρίας με ολόκληρη την ατομική τους περιουσία και συνεπώς οι δανειστές, εφόσον αποκτήσουν εκτελεστό τίτλο, μπορούν να προχωρήσουν σε

αναγκαστική κατάσχεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του οφειλέτη που είναι δεκτικό κατασχέσεως, και στην εκποίηση του με αναγκαστικό πλειστηριασμό.

Ως προς το αλληλέγγυο της ευθύνης, τούτο σημαίνει ότι ο κάθε εταίρος ευθύνεται στο ακέραιο για όλες τις υποχρεώσεις που ανέλαβαν τόσο αυτός και οι λοιποί εταίροι στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρίας. Έτσι οι πιστωτές της εταιρίας μπορούν να στραφούν αδιακρίτως εναντίον οποιουδήποτε εταίρου για να ικανοποιηθούν.

(3.2.2) Προσωπικότητα Ο.Ε.

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 τούτο συμβεί, δεν μπορεί να συμβάλλεται ούτε να γίνεται υποκείμενο δικαιωμάτων και σε περίπτωση που οι εταίροι της υπό σύσταση Ο.Ε. συνάψουν δικαιπραξίες με τρίτους — πριν τη δημοσίευση του καταστατικού της εταιρείας — γίνονται αυτοί (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 αδικπραξία, σύμφωνα με το άρθρο 1047 § 3 του Κ. Πολ. Δικονομίας. 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.

(3.2.3) Απεριόριστη ευθύνη εταίρων

Στο άρθρο 22 Ε.Ν. ορίζεται: «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικό της εταιρείας έγγραφο, υπόκεινται αλληλέγγυος 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 Α.Κ.) να απαιτήσει το χρέος της εταιρείας κατ' αρέσκεια από οποιοδήποτε εταίρο είτε εν όλο είτε εν μέρει.

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

- Οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας (που είναι όλοι τους ομόρρυθμοι) ευθύνονται απεριόριστα και σε 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 απεριορίστως και «εις ολόκληρο» για τις μέχρι της μετατροπής αναληφθείσες υποχρεώσεις της προσωπικής εταιρείας. Ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 53 § 4 του Ν. 31,90/55, 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.

(3.2.4) Σύσταση Ομόρρυθμης Εταιρείας

α) Βασικές Προϋποθέσεις Σύστασης Ο.Ε.

Για την ίδρυση ομόρρυθμης εταιρείας πρέπει να συμπράξουν δύο τουλάχιστον μέλη που, κατά την έκφραση του νόμου υποχρεούνται αμοιβαίως στην επιδίωξη κοινού σκοπού (άρθρο 741, Αστικού Κώδικα). Τα ιδρυτικά μέλη της ομόρρυθμης εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά πρόσωπα πρέπει να έχουν συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας τους (σύμφωνα με το

άρθρο 127 του Αστικού Κώδικα). Συμμετοχή ανηλίκου στην ίδρυση προσωπικής εταιρίας επιτρέπεται μόνο κατόπιν δικαστικής άδειας.

β)Εταιρικό Κεφάλαιο

Για τη σύσταση Ο.Ε. δεν προβλέπεται κατώτατο όριο κεφαλαίου. Το κεφάλαιο της εταιρίας μπορεί να αυξάνεται οποτεδήποτε, χωρίς να υπάρχει κανένα περιοριστικό ανώτατο όριο, μετά από σχετική απόφαση των εταίρων. Επειδή όμως η αύξηση του κεφαλαίου αποτελεί τροποποίηση του καταστατικού, η εν λόγω πράξη πρέπει είτε να συνταχθεί με ιδιωτικό συμφωνητικό, είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

γ)Καταστατικό

Όπως προαναφέρθηκε, για να συσταθεί μια Ο.Ε. πρέπει πρώτα να συμφωνήσουν περί αυτού δυο τουλάχιστον πρόσωπα, φυσικά ή νομικά και έπειτα να αποφασίσουν για τα βασικά στοιχεία του καταστατικού της και ειδικότερα αυτά που ρυθμίζουν τις μεταξύ τους σχέσεις, τα οποία στοιχεία καταγράφουν στο ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο υπογράφουν όλα τα συμβαλλόμενα μέλη (εταίροι), το οποίο έγγραφο αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο και όχι συστατικό στοιχείο της σύμβασης.

Κύριο χαρακτηριστικό είναι ότι το καταστατικό: α) έχει εκ του νόμου ένα ελάχιστο περιεχόμενο, πρέπει δηλαδή να περιέχει συγκεκριμένες διατάξεις και β) υπόκειται σε διατυπώσεις δημοσιότητας, πρέπει δηλαδή να γίνεται ευρύτερα γνωστό για λόγους ασφάλειας των συναλλαγών και προστασίας των συναλλασσομένων.

Τα βασικά στοιχεία του καταστατικού είναι τα εξής:

1. Τόπος και χρόνος σύνταξής του.
2. Ονοματεπώνυμο ιδρυτών, ιδιότητα, διεύθυνση κατοικίας, στοιχεία ταυτότητας και Α.Φ.Μ. αυτών
3. Εταιρική επωνυμία και τύπος εταιρείας: Η επωνυμία μπορεί να αποτελείται από τα ονοματεπώνυμα όλων των μελών της εταιρείας με την προσθήκη της φράσης «Ομόρρυθμος Εταιρεία», π.χ. «Α. Γεωργίου & Δ. Πέτρου» Ομόρρυθμος Εταιρεία. Επίσης μπορεί να αποτελείται από το ονοματεπώνυμο ενός ή περισσότερων εκ των μελών, με την προσθήκη «και ΣΙΑ», π.χ. «Α. Γεωργίου & ΣΙΑ» Ομόρρυθμος Εταιρεία.
4. Έδρα εταιρείας: Η πλήρης διεύθυνση που εδρεύει και συναλλάσσεται η εταιρεία.
5. Σκοπός της εταιρείας: Το αντικείμενο των εργασιών.
6. Διαχειριστές: Ονοματεπώνυμα των διαχειριστών. Όταν δεν ορίζονται διαχειριστές στο καταστατικό, τότε η διαχείριση και εκπροσώπηση ανήκει σε κάθε εταίρο. Στην περίπτωση αυτή ο κάθε εταίρος ενεργεί μόνος του και οι πράξεις του δεσμεύουν την εταιρεία, ανεξάρτητα από τη συμφωνία ή την εναντίωση των υπολοίπων εταίρων.

7. Εταιρικό κεφάλαιο και αναλογία συμμετοχής εταίρων, καθορισμός εισφορών εταίρων και συμμετοχή των στα κέρδη και τις ζημιές της εταιρείας. Οι εισφορές μπορεί να είναι χρηματικές ή σε είδος (π.χ. εισφορά ακινήτου για τη στέγαση των γραφείων της εταιρείας, ή επίπλωσης), ή ακόμη να συνίστανται και σε παροχή εργασίας.

8. Διάρκεια εταιρείας: Αρχή και λήξη της εταιρείας, η οποία μπορεί να είναι και αόριστη σε περίπτωση που δεν ορίζεται στο καταστατικό.

9. Ρήτρες καταστατικού: Για αποχώρηση ή πρόσληψη εταίρου, παράταση διάρκειας, απαγόρευση σφράγισης καταστήματος της εταιρείας κ.λπ.

(3.2.5) Διανομή του επιχειρησιακού αποτελέσματος της Ο.Ε.

Το καταστατικό της Ο.Ε. πρέπει να καθορίζει και τον τρόπο με τον οποίο οι εταίροι μετέχουν στο αποτέλεσμα. Σε περίπτωση που τέτοιος καθορισμός δεν γίνεται, η συμμετοχή πραγματοποιείται κατά ίσα μερίδια λόγω του υπάρχοντος προσωπικού στοιχείου στις σχέσεις των εταίρων.

Η συμμετοχή στο αποτέλεσμα, όταν καθορίζεται από το καταστατικό, δεν είναι απαραίτητο να ακολουθεί τα ποσοστά συμμετοχής στο κεφάλαιο. Και τούτο επειδή ενδέχεται να υπάρχουν εταίροι των οποίων η ουσιαστική προσφορά στην Ο.Ε. είναι άλλη από την κεφαλαιακή των συμμετοχή, π.χ. ειδικές γνώσεις ή προσωπική εργασία, και για το λόγο αυτό να μην είναι δίκαιο να γίνει η κατανομή του αποτελέσματος κατά το λόγο της κεφαλαιακής των συμμετοχής. Σημειώνουμε πάντως ότι κάθε διαφοροποίηση του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων στα αποτελέσματα έναντι της συμμετοχής στο Ε.Κ. σημαίνει ότι υπάρχει ειδικός λόγος για τη διαφοροποίηση αυτή.

Είναι επίσης δυνατό να συμφωνηθούν διαφορετικά ποσοστά για τη συμμετοχή στα κέρδη και για τη συμμετοχή στις ζημιές. Αποκλεισμός όμως εταίρου από τη συμμετοχή στα κέρδη ή στις ζημιές απαγορεύεται, με μόνη εξαίρεση την περίπτωση εταίρου ο οποίος εισφέρει μόνο προσωπική εργασία, υπέρ του οποίου μπορεί να τεθεί ρήτρα για μη συμμετοχή του στις ζημιές.

(3.2.6) Σχηματισμός αποθεματικών στην Ο.Ε.

Στα πλαίσια της ελληνικής νομοθεσίας υπήρξε η δυνατότητα και οι προσωπικές εταιρίες να σχηματίσουν αφορολόγητα αποθεματικά βάσει των διατάξεων ειδικών νόμων.

Υπάρχει, όμως, η άποψη ότι στις προσωπικές εταιρίες γενικά δεν έχει νόημα η δημιουργία αποθεματικών, όχι μόνο επειδή η παρακράτηση κερδών για το σχηματισμό τους μπορεί να προκαλέσει σοβαρές συγκρούσεις συμφερόντων μεταξύ των εταίρων, αλλά ακόμα επειδή το απεριόριστο της ευθύνης των εταίρων αποδυναμώνει τους λόγους για τους οποίους ο σχηματισμός αποθεματικών στους άλλους τύπους εταιριών κρίνεται απαραίτητος.

Παρά την αντίληψη αυτή, έχουμε τη γνώμη ότι ο σχηματισμός αποθεματικών είναι χρήσιμος και στις προσωπικές εταιρίες, επειδή ένα μη διανεμόμενο κέρδος ισχυροποιεί την εταιρία και οπωσδήποτε αποτελεί μίαν αυξημένη εγγύηση απέναντι στους τρίτους, σε σχέση με ένα διανεμόμενο, έστω και αν υπάρχει η απεριόριστη ευθύνη.

Για να αποφευχθούν όμως τα κάποια μειονεκτήματα που προκύπτουν από το προσωπικό χαρακτήρα της Ο.Ε.:

α) Οι προϋποθέσεις και ο τρόπος σχηματισμού των αποθεματικών είναι καλό να ρυθμίζονται λεπτομερώς από το καταστατικό.

β) Στην περίπτωση που υπάρχει συμμετοχή στα κέρδη με ποσοστό διαφορετικό από τη συμμετοχή στο κεφάλαιο, οι εταίροι μετέχουν στο αποθεματικό κατά την αναλογία συμμετοχής των στα κέρδη, επομένως κατά τη λύση της εταιρίας ή σε ενδεχόμενη διανομή των αποθεματικών, η διανομή των θα πραγματοποιηθεί με βάση αυτή την αναλογία.

(3.2.7) Φορολογία των κερδών της Ο.Ε.

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.

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, σύμφωνα με το άρθρο 6 του νέου φορολογικού νομοσχεδίου, φορολογούνται με 25% επί του συνολικού ποσού των καθαρών εισοδημάτων τους (έναντι 20% που ίσχυε μέχρι σήμερα) μετά την αφαίρεση:

1. των κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι εντόκων γραμματίων Δημοσίου , τόκοι καταθέσεων).

2. των κερδών που προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών ή κερδών από μερίσματα ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε άλλες ΟΕ, ΕΕ , κοινοπραξίες.

Μοναδική εξαίρεση αποτελούν οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και οι κοινωνίες κληρονομικού δικαίου στις οποίες περιλαμβάνονται μεταξύ των κοινωνιών και ανήλικοι, τα καθαρά κέρδη των οποίων φορολογούνται με 20% μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής.

Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται στο 50% των καθαρών κερδών της εταιρείας και μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι 3 κοινωνούς φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής (επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται αυτοί που μετείχαν στην εταιρία στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και έχουν δηλωθεί με αρχική δήλωση της.)

Στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνονται και τυχόν εισοδήματα από ακίνητα . Το ακαθάριστο αυτό ποσό υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο 3%. (Άρθρο 10 , παράγρ.2)

Όσον αφορά τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιριών η φορολόγηση των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής συνεχίζει να γίνεται με 20%. Επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται μέχρι τρεις ομόρρυθμοι εταίροι της αλλοδαπής εταιρίας οι οποίοι είναι φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής και το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις , ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής.

✚ (3.2.8) Συντελεστές φόρου Ο.Ε.

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.

✚ (3.2.9) Επιχειρηματική αμοιβή

Η επιχειρηματική αμοιβή είναι ένα πλασματικό (θεωρητικό) ποσό που λαμβάνουν οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι κοινωνοί φυσικά πρόσωπα ως αντάλλαγμα της προσωπικής τους εργασίας. Πρόκειται, με άλλα λόγια, για υποτιθέμενο εισόδημα που αποκτούν οι τρεις ομόρρυθμοι εταίροι ή οι τρεις κοινωνοί με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία ή κοινωνία.

Η αφαίρεση, από τα συνολικά κέρδη της Ο.Ε και Ε.Ε, της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής εταιρίας δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμοι εταίρου σε περισσότερες εταιρίες ή κοινωνίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή, μόνο από εκείνη την εταιρία ή κοινωνία, που αυτός από τη συμμετοχή του αποκτά τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του κάθε δικαιούχου εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρείας που δηλώθηκαν με την αρχική δήλωση, είτε αυτή είναι εμπρόθεσμη είτε είναι εκπρόθεσμη. Συνεπώς η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των

δηλουμένων με την αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών. Βέβαια τονίζεται ότι η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται στα επιπλέον κέρδη που τυχόν προκύψουν από μελλοντικό φορολογικό έλεγχο, αλλά στο σύνολό τους τα κέρδη αυτά φορολογούνται με το συντελεστή 22% ή 20%, ανάλογα.

✚ (3.2.10) Επιχειρηματική αμοιβή επί εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Σε περίπτωση εκπρόθεσμου υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την ομόρρυθμη εταιρεία, η εταιρία δεν δικαιούται να μειώσει τα κέρδη της κατά το ποσό των επιχειρηματικών αμοιβών, και ολόκληρο το δηλούμενο εισόδημα φορολογείται στο όνομα της εταιρίας με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή. Επίσης δεν αναγνωρίζεται επιχειρηματική αμοιβή στα κέρδη που προκύπτουν, πέρα των αρχικών, έπειτα από έλεγχο της φορολογικής αρχής.

✚ (3.2.11) Επιχειρηματική αμοιβή επί του ομόρρυθμου εταίρου στις περισσότερες εταιρίες

Άτομο το οποίο συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος σε περισσότερες εταιρίες, δικαιούται να λάβει επιχειρηματική αμοιβή μόνο από μία εταιρία, με ελεύθερη επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας, ισχύει για την συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση και δεν ανακαλείται.

Σε περίπτωση εταιρίας με περισσότερους από τρεις εταίρους, εφόσον κάποιος από εκείνους που έχουν τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία στην οποία μετέχει, δικαιούται να λάβει επιχειρηματική αμοιβή ο αμέσως επόμενος σε ποσοστό συμμετοχής από τους υπόλοιπους εταίρους.

Τόσο η επιχειρηματική αμοιβή όσο και το ποσό κερδών που φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας, δεν υπολογίζονται επάνω στα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από το λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως», αλλά θα πρέπει να προηγηθεί η φορολογική αναμόρφωσή των.

Η φορολογική αναμόρφωση αποτελεί έξω-λογιστική ενέργεια κατά την οποία το σύνολο των λογιστικών κερδών που προκύπτουν από το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως:

α) προσαυξάνεται κατά τις λογιστικές διαφορές, π.χ. δαπάνες που λογιστικώς είχαν έλθει σε χρέωση των αποτελεσμάτων αλλά σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους δεν διαμορφώνουν το φορολογητέο εισόδημα, όπως αποσβέσεις πέρα από τους προβλεπόμενους συντελεστές, φορολογικά πρόστιμα κ.λπ.

β) μειώνεται κατά τα έσοδα που απαλλάσσονται από τη φορολογία ή φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο με τον οποίο εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση, τέτοια έσοδα είναι π.χ. οι τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου (απαλλάσσονται) ή οι τόκοι τραπεζικών καταθέσεων (φορολογούνται με ειδικό τρόπο).

✚ (3.2.12) Παράδειγμα επιχειρηματικής αμοιβής

Στην Ο.Ε. « ΑΦΟΙ Γεωργίου & Σια » μετέχουν ως εταίροι, με τα σημειούμενα σε παρένθεση ποσοστά, οι Α (30%), Β (20%), Γ (18%), Δ (20%) και Ε (12%). Σύμφωνα με τα παραπάνω, επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται οι Α, Β και Δ, που μετέχουν με τα μεγαλύτερα ποσοστά. Αν υποθέσουμε ότι τα κέρδη που εμφανίζονται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» του έτους 2009 ανέρχονται σε € 450.000 και στη διαμόρφωση του ποσού αυτού έχουν συντελέσει λογιστικές διαφορές € 70.000 και απαλλασσόμενα κέρδη € 20.000,θα έχουμε:

Λογιστικά καθαρά κέρδη χρήσεως	€ 450.000
Πλέον λογιστικές διαφορές	€ 70.000
	<u>€ 520.000</u>

Μείον ποσά που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος	€ 20.000
	<u>€ 500.000</u>

Φορολογικώς αναμορφωμένα κέρδη € 500.000

Υπολογισμός επιχειρηματικών αμοιβών:

Εταίρος Α $(500.000/2) * 30\% =$ € 75.000

Εταίρος Β $(500.000/2) * 20\% =$ € 50.000

Εταίρος Δ $(500.000/2) * 20\% =$ € 50.000

Σύνολο επιχειρηματικών αμοιβών € 175.000

Προσδιορισμός φόρου νομικού προσώπου:

Φορολογικώς αναμορφωμένα κέρδη € 500.000

Μείον επιχειρηματικές αμοιβές € 175.000

Φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου € 325.000

Φόρος που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο της Ο.Ε.:

$$325.000 * 20\% = 65.000$$

✚ (3.2.13) Χρόνος διανομής των κερδών της Ο.Ε.

Το άρθρο 762 Α. Κ. ορίζει σχετικά ότι «επί εταιρίας εχούσης διάρκεια πλέον του έτους, ο λογαριασμός κλείεται και τα κέρδη διανέμονται, ενόσω εκ της εταιρικής συμβάσεως δεν προκύπτει άλλο τι, «εις το τέλος εκάστου 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 § 8), 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 (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου».

✚ (3.2.14) Προθεσμίες υποβολής δήλωσης εισοδήματος των Ο.Ε.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν.[2238/1994](#), ισχύουν τα εξής:

Οι υπόχρεοι της παραγράφου 4 του άρθρου 2 υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος στον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ως εξής:

α) Μέχρι την 1η Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία 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 φορολογουμένου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες.

β) Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία 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 αυτής λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

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

δ) Μέσα σε τρεισήμισι (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.

ε) Μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία λύσης, μετατροπής ή συγχώνευσης της εταιρίας ή κοινοπραξίας, κατά περίπτωση, και εφόσον η εταιρία ή η κοινοπραξία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η διαχειριστική περίοδος της λήγει μέχρι τις 30 Νοεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Η δήλωση επιδίδεται από το νόμιμο εκπρόσωπο ή το πρόσωπο που έχει ορισθεί γι' αυτό, στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

✚ (3.2.15) Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

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

α) Στα εισοδήματα με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), που καταβάλλονται από την 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά.

β) Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ανοικιαστών δημοσίων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος. Υπόχρεος σε παρακράτηση 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 κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 60 του Κ.Φ.Ε.

γ) Στα εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) που υπολογίζεται στο ποσό της αμοιβής ή της προμήθειας 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) 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, 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.

Εξαιρούνται από την παρακράτηση οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορές τους.

Επίσης, σε παρακράτηση φόρου είκοσι τοις εκατό (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:

1) ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας (τσιγάρα).

2) ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα λοιπά αγαθά και

3) ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών.

(3.2.16) 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 τις 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.Α. 20% καταβάλλεται ολόκληρο εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος(Υπ. Οικ. 1104398/0014/20.10.1992).

✚ (3.2.17) Κάλυψη της ζημιάς γρήσεως 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 συμπληρωτικό με κέρδη των επόμενων 5 ετών, ότι ακριβώς γίνεται και με τις προϋποθέσεις που γίνεται στην ανώνυμη εταιρία.

✚ (3.2.18) Λύση και εκκαθάριση της Ο.Ε.

Η Ο.Ε. λύεται για διάφορους λόγους, οι οποίοι είναι δυνατό να οφείλονται:

- Στην ίδια την εταιρική σύμβαση, όπως π.χ. ολοκληρώθηκε η πραγματοποίηση του σκοπού της εταιρίας ή όταν συμπληρώθηκε, χωρίς να παραταθεί ο χρόνος για τον οποίο είχε συσταθεί,
- Στην μεταβολή των συνθηκών συνεργασίας μεταξύ των εταίρων, όπως π.χ. αποχώρηση εταίρου λόγω διαφωνίας ή καταγγελία της εταιρικής συμβάσεως για σπουδαίο λόγο.
- Στην μεταβολή της νομικής ή φυσικής καταστάσεως των εταίρων ή της νομικής καταστάσεως της εταιρίας, όπως π.χ. θάνατος ή δικαστική απαγόρευση εταίρου, κήρυξη της εταιρίας σε πτώχευση.

Η λύση της εταιρίας αποτελεί ένα στιγμιαίο γεγονός το οποίο επιφέρει διακοπή των ενεργειών που αποβλέπουν στην επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού. Η εταιρία όμως δεν αποβάλλει τη νομική προσωπικότητα και εισέρχεται στο στάδιο της **εκκαθαρίσεως**, κατά το οποίο:

- Επιστρέφονται τα πράγματα που είχαν εισφερθεί στην εταιρία κατά χρήση.
- Ικανοποιούνται οι κάθε είδους υποχρεώσεις προς τρίτους. Προηγούνται οι υποχρεώσεις προς το Δημόσιο, το Ι.Κ.Α., τους εργαζόμενους και έπονται οι υποχρεώσεις προς τους δανειστές.
- Ρευστοποιούνται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας.
- Επιστρέφεται στους εταίρους η κεφαλαιακή εισφορά των. Εισφορές σε είδος, εκτός από αντίθετη συμφωνία, δεν αποδίδεται αυτούσιες, αλλά καταβάλλεται η αξία που είχαν κατά το χρόνο που εισφέρθηκαν. Εισφορά προσωπικής εργασίας δεν αποτελεί αντικείμενο επιστροφής ούτε δημιουργεί απαίτηση αποζημιώσεως του εταίρου.

- Διανέμεται μεταξύ των εταίρων το ενδεχόμενο πλεόνασμα της εκκαθάρισεως. Η διανομή γίνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για τη συμμετοχή τους στα κέρδη της εταιρίας. Αν στο ισολογισμό εμφανίζονται κέρδη παλιότερων χρήσεων ή ζημίες που δεν έχουν καλυφθεί, κατανέμονται σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη ή στις ζημίες, αντίστοιχα, και μεταφέρονται στους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των εταίρων.

Στο στάδιο της εκκαθάρισεως η εταιρία διατηρεί την επωνυμία της ακολουθούμενη από τις λέξεις «υπό εκκαθάριση».

Αν, κατά τη λύση της εταιρίας ή κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισεως, διαπιστωθεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας δεν επαρκούν για την ικανοποίηση των δανειστών της, οι διαχειριστές ή οι εκκαθαριστές, κατά περίπτωση, πρέπει να ζητήσουν την κήρυξη της εταιρίας σε κατάσταση πτώχευσεως. Την εκκαθάριση αναλαμβάνει τότε ο διοριζόμενος από το πρωτοδικείο σύνδικος της πτώχευσεως, κατά τα καθοριζόμενα από το Πτωχευτικό Δίκαιο. Η πτώχευση Ο.Ε. συνεπάγεται και την πτώχευση των εταίρων της ατομικώς.

Η εκκαθάριση, όπως είναι φυσικό, διαρκεί επί ένα χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι αναγόμενες στον κύκλο της προηγούμενης οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας ενέργειες διακόπτονται, εκτός αν η κάποια συνέχισή τους εξυπηρετεί τους σκοπούς εκκαθάρισεως: π.χ. κατά το στάδιο της εκκαθάρισεως μιας μεταποιητικής εταιρίας είναι δυνατό να γίνει κατεργασία υφισταμένων πρώτων υλών και να πωληθούν τα προϊόντα που θα παραχθούν, αν αυτό θα απέδιδε περισσότερο από ότι η εκποίηση αυτούσιων των πρώτων υλών.

Με την αποπεράτωση της εκκαθάρισεως παύει να υφίσταται το νομικό πρόσωπο της εταιρίας. Η ευθύνη όμως των εταίρων έναντι των τρίτων εξακολουθεί να υπάρχει.

✚ (3.3) Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)

✚ (3.3.1) Έννοια και χαρακτηριστικά της Ε.Ε.

Ετερόρρυθμη είναι η εταιρία στην οποία ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται απεριόριστα όπως και στην ομόρρυθμη, και ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται περιορισμένα μέχρι του ποσού της εισφοράς ή και μεγαλύτερου αυτής που μπορεί να έχει καθορισθεί στην εταιρική σύμβαση.

Στην Ε.Ε. διακρίνουμε λοιπόν δύο ομάδες εταίρων με διαφορετική έκταση ευθύνης: αυτόν ή αυτούς που υπέχουν απεριόριστη ευθύνη (ομόρρυθμοι εταίροι) και αυτόν ή αυτούς που η ευθύνη των περιορίζεται ως ένα ρητά καθοριζόμενο ποσό τουλάχιστον ίσο με την κεφαλαιακή εισφορά των (ετερόρρυθμοι εταίροι).

Το περιορισμένο της ευθύνης των ετερόρρυθμων εταίρων καθιστά δυνατό να εισέρχονται στην εταιρία με την ιδιότητα αυτή άτομα τα οποία θα δίσταζαν να αναλάβουν το βάρος της ευθύνης ομόρρυθμου εταίρου. Η μειωμένη όμως ευθύνη των ετερόρρυθμων εταίρων συνεπάγεται γι' αυτούς και κάποιους περιορισμούς που ορίζει ο νόμος ή προκύπτουν από την ερμηνεία του νόμου. Οι περιορισμοί αυτοί είναι κυρίως οι εξής:

- α) Δεν μπορεί να περιληφθεί το όνομά των στην εταιρική επωνυμία.
- β) Δεν μπορούν να αναλάβουν καθήκοντα που προσιδιάζουν στην προς τα έξω διαχείριση της εταιρίας. Έτσι δεν μπορούν να εκπροσωπήσουν την εταιρία ούτε ως πληρεξούσιοι των εταίρων ή του διαχειριστή και ακόμα δεν μπορούν να δημιουργήσουν δεσμεύσεις, έστω και μεμονωμένων πράξεων, στο όνομα ή για λογαριασμό της εταιρίας.
- γ) Δεν μπορούν να εισφέρουν προσωπική εργασία, αλλά η κεφαλαιακή των μερίδα πρέπει να εκφράζει πραγματικά υλική αξία.

Οι περιορισμοί αυτοί αποβλέπουν στην προστασία των καλόπιστων τρίτων οι οποίοι θα ήταν δυνατό να πλανηθούν εκλαμβάνοντας τον ετερόρρυθμο εταίρο ως ομόρρυθμο και να στηρίζουν τις σχέσεις τους με την εταιρία στη νομιζόμενη, αλλά ουσιαστικά ανύπαρκτη, απεριόριστη ευθύνη του. Γι' αυτό γίνεται δεκτό ότι ενέργειες που έρχονται σε αντίθεση με τους παραπάνω περιορισμούς δεν είναι άκυρες, αλλά ο ετερόρρυθμος εταίρος υπέχει, ως προς αυτές, ευθύνη ομόρρυθμου.

Κατά τα λοιπά, ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από την εταιρική ιδιότητα. Μπορεί, δηλαδή, να μετέχει στην εσωτερική διαχείριση της επιχειρήσεως, να παίρνει μέρος, με δικαίωμα ψήφου, στις διασκέψεις των εταίρων, να ελέγχει τους διαχειριστές της εταιρίας κ.λπ.

✚ (3.3.2) Απλή και κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία

Ο νόμος (άρθρα 24-28 και 47-50 Ε.Ν.) διακρίνει δύο είδη ετερορρυθμων 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 ετερορρυθμων εταίρων (που δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με τίτλους) είναι κατ' αρχήν αμεταβίβαστα και ανεκχώρητα, ενώ στην κατά μετοχές ετερόρρυθμη εταιρεία, τα μερίδια των ετερορρυθμων εταίρων παρίστανται με μετοχικούς τίτλους (όπως στην ανώνυμη εταιρεία), που είναι ελεύθερα μεταβίβαστοι.

✚ (3.3.3) Ευθύνη ετερόρρυθμου εταίρου

Παρόλο που ο νόμος χαρακτηρίζει τον ετερόρρυθμο εταίρο ως απλό χρηματοδότη, αυτός είναι αληθινός εταίρος.

Αυτό σημαίνει ότι έχει τα ίδια δικαιώματα και υποχρεώσεις με τον ομόρρυθμο εταίρο ομόρρυθμης εταιρείας δηλαδή συμμετέχει στα κέρδη, στο προϊόν της εκκαθάρισης, στο ανώτατο όργανο της εταιρείας δηλαδή τη γενική συνέλευση, όπου και ψηφίζει, έχει δικαίωμα να ελέγχει την πορεία των εταιρικών υποθέσεων και να ζητά πληροφορίες. Έχει υποχρέωση να συμβάλλει στην επιδίωξη του εταιρικού σκοπού θετικά, προάγοντας τον εταιρικό σκοπό με οποιοδήποτε τρόπο και αρνητικά μη ασκώντας πράξεις ανταγωνισμού απέναντι στην εταιρεία.

Άλλωστε γεγονότα που επέρχονται στο πρόσωπο και του ετερόρρυθμου εταίρου επηρεάζουν την πορεία της εταιρείας, όπως ο θάνατος, η πτώχευση, η κήρυξή του σε συμπαράσταση, τα οποία οδηγούν την εταιρεία στη λύση της.

Επίσης ο ετερόρρυθμος εταίρος, όπως ο ομόρρυθμος, έχει το δικαίωμα να καταγγείλει την εταιρεία.

Σε σχέση με τον ομόρρυθμο εταίρο ο ετερόρρυθμος διαφοροποιείται ως προς την ευθύνη του απέναντι στην εταιρεία. Καταρχήν η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου είναι περιορισμένη. Ναι μεν ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται με όλη την ατομική του περιουσία, αλλά μέχρι ορισμένου ποσού, αυτό της εισφοράς του. Έτσι γίνεται δεκτό ότι η ευθύνη αίρεται στο μέτρο που η εισφορά του έχει ήδη καταβληθεί στην εταιρεία. Έτσι η εκπλήρωση της εισφοράς του ετερόρρυθμου εταίρου λειτουργεί και ως εκπλήρωση εταιρικής υποχρέωσης και απαλλάσσει τον ετερόρρυθμο εταίρο από την ευθύνη του έναντι των τρίτων.

Η ευθύνη του ετερόρρυθμου εταίρου είναι άμεση. Αυτό σημαίνει ότι ευθύνεται όχι μόνο απέναντι της εταιρείας για καταβολή της εισφοράς του αλλά και απέναντι των εταιρικών δανειστών, προκειμένου να ικανοποιηθούν αυτοί. Έτσι ο δανειστής της εταιρείας έχει το δικαίωμα ευθέως να στραφεί κατά του ετερόρρυθμου εταίρου, ο οποίος αν καταβάλλει στον τρίτο, ελευθερώνεται από την υποχρέωσή του απέναντι σε

άλλους εταιρικούς δανειστές στο μέτρο που η καταβολή του καλύπτει το ποσό της εισφοράς του, ήτοι της ευθύνης του.

Τέλος ο ετερόρρυθμος εταίρος ευθύνεται εις ολόκληρο με την εταιρεία. δηλαδή κάθε δανειστής μπορεί να ζητήσει να καταβάλλει το σύνολο της απαίτησής του είτε η εταιρεία είτε ο εταίρος είτε και όλοι μαζί, εταίρος και εταιρεία παράλληλα ή διαδοχικά.

Οι εταιρικές αξιώσεις και κατά των ετερόρρυθμων εταίρων παραγράφονται μετά πενταετίας, που αρχίζει με τη δημοσίευση της λύσης της εταιρείας ή τη δημοσίευση της παύσης της εταιρικής ιδιότητας από τον ετερόρρυθμο εταίρο.

Λόγω της περιορισμένης ευθύνης του ετερόρρυθμου εταίρου η συμμετοχή στις ζημιές της εταιρείας περιορίζεται στο ποσό της εισφοράς του που κατέβαλε κατά τη σύσταση της εταιρείας ή την είσοδό του στην εταιρεία ή που οφείλει να καταβάλλει. Δηλαδή ο ετερόρρυθμος εταίρος, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά δεν υποχρεούται σε συμπληρωματική εισφορά για την κάλυψη ζημιών της εταιρείας που ξεπερνούν την εισφορά του.

(3.3.4) 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 περισσοτέρων ομορρυθμων 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 απερίοριστα και εις ολόκληρο.

(3.3.5) 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 (κινητά ή ακίνητα πράγματα, κατά κυριότητα ή μόνο κατά χρήση). Σχετικά με το αν η προσωπική εργασία του ετερορρυθμου 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 διαχείρισεως ή να εργασθεί στις υποθέσεις της εταιρείας ούτε κατ' επιτροπή (1'. 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 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 ζημιογόνες συνέπειες αυτής (έστω και μόνο μέχρι του ποσού της εισφοράς του).

✚ (3.3.6) 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.

✚ (3.3.7) Φορολογία των κερδών της Ε.Ε.

Η φορολογία των κερδών της ετερόρρυθμης εταιρείας σύμφωνα με το 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, γίνεται ακριβώς όπως και στην ομόρρυθμη εταιρεία όπως έχουμε αναφέρει παραπάνω.

✚ (3.3.8) Συντελεστές φόρου Ε.Ε.

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.

✚ (3.3.9) Λύση Ετερόρρυθμης Εταιρίας

Οι λόγοι που επιφέρουν τη λύση της ετερόρρυθμης εταιρίας είναι εκείνοι που ισχύουν γενικά στις προσωπικές εταιρίες. Τονίζεται ότι, ο ετερόρρυθμος εταίρος έχει (όπως και ο ομόρρυθμος) δικαίωμα να καταγγείλει την εταιρία και να προκαλέσει τη λύση της εταιρίας. 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 εταιρίας, όπως συμβαίνει και με τους ομόρρυθμους εταίρους.

Αν στην ετερόρρυθμη εταιρία υπάρχει μόνο ένας ετερόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει από αυτήν, τότε η ετερόρρυθμη εταιρεία μετατρέπεται αυτομάτως σε ομόρρυθμη. Αν στην ετερόρρυθμη εταιρία υπάρχει ένας μόνο ομόρρυθμος εταίρος και αποχωρήσει από αυτήν, τότε επέρχεται λύση της εταιρίας. Η λύση αυτής αποφεύγεται μόνο αν, με τροποποίηση του καταστατικού, αντικατασταθεί από άλλον εταίρο ομόρρυθμο (είτε κατόπιν μετατροπής ενός ετερόρρυθμου εταίρου σε ομόρρυθμο είτε με την είσοδο νέου προσώπου στην εταιρία ως ομόρρυθμου εταίρου). Η καταγγελία της ετερόρρυθμης εταιρίας, που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο, οποτεδήποτε, από ετερόρρυθμο εταίρο επιφέρει πάντοτε τη λύση της εταιρίας, αζημίως για τον καταγγέλλοντα, 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.

✚ (3.3.10) 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 συνέχισης της προσωπικής εταιρείας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου είναι η ύπαρξη σχετικής ρήτηρας στο καταστατικό, καθώς και η αποδοχή από τους κληρονόμους της κληρονομιάς (ή η μη αποποίηση αυτής). Ο κληρονόμος θανόντος ομορρυθμού 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 κάνει ρητή περί αυτού δήλωση.

Φορολογία Κεφαλαιουχικών Εταιρειών

Στις κεφαλαιουχικές ή κεφαλαιακές εταιρίες, στις οποίες κυρίαρχο στοιχείο είναι το κεφάλαιο που έχει συγκεντρωθεί τόσο από τις εισφορές των εταίρων όσο και από τα μη διανεμηθέντα κέρδη (αποθεματικά)· το προσωπικό στοιχείο στις εταιρίες αυτές είναι ουσιαστικά ανύπαρκτο και η επιχειρησιακή βαρύτητα κάθε εταίρου προσδιορίζεται από το ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο. Οι κεφαλαιουχικές εταιρίες, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία της χώρας μας, διακρίνονται σε:

- Ανώνυμη Εταιρία,
- Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης.

(3.4) Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.)

(3.4.1) Έννοια και χαρακτηριστικά της Α.Ε.

Η **Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.)** αναπτύχθηκε ως μορφή συγκροτήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία επιτρέπει να αρθούν οι παράγοντες εκείνοι που αποτελούν αντικίνητρα στη συγκρότηση ατομικών επιχειρήσεων ή προσωπικών εταιριών.

Έτσι λοιπόν, αναπτύχθηκε ο θεσμός της Α.Ε. της οποίας το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ισόποσα τμήματα που αντιπροσωπεύονται από τίτλους (μετοχές) οι οποίοι μπορούν να μεταβιβασθούν, ενώ κάθε εταίρος ευθύνεται μέχρι του ποσού της εισφοράς του.

Τα κύρια χαρακτηριστικά, λοιπόν, των επιχειρήσεων που έχουν μορφή Α.Ε. είναι:

- 1) Η καθαρή περιουσία (ίδιο κεφάλαιο) της επιχείρησης διαχωρίζεται σε μετοχικό και σε μη μετοχικό κεφάλαιο.
- 2) Φορείς του κεφαλαίου των Α.Ε. είναι οι κάτοχοι των τίτλων μετοχών (μέτοχοι) οι οποίοι διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα επί της περιουσίας της Α.Ε.
- 3) Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου της μετοχής.
- 4) Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κάθε μετόχου εξαρτώνται από το ύψος της κεφαλαιακής του συμμετοχής, γι' αυτό η Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική ή κεφαλαιακή εταιρία και όχι ως προσωπική.
- 5) Η Α.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις απορρέουν από τον νόμο και το καταστατικό.

- 6) Κατά ρητή διάταξη του νόμου έχει την εμπορική ιδιότητα έστω και αν το αντικείμενο των εργασιών της δεν είναι εμπορικές πράξεις.
- 7) Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου της Α.Ε.

Στην Ελλάδα ο θεσμός της Α.Ε. εισήχθη από την Εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου, και οι πρώτες Α.Ε. υπήρξαν τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις, όπως η Εθνική Χρηματιστική Τράπεζα (1828), η Εμπορική Τράπεζα Πειραιώς (1840), η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (1841) κ.α.

Το νομικό πλαίσιο όμως στη χώρα μας άργησε να διαμορφωθεί. Για σειρά ετών ο θεσμός της Α.Ε. ρυθμιζόταν εντελώς ανεπαρκώς από ολιγάριθμα άρθρα του εμπορικού κώδικα και μόνο το 1918 ψηφίστηκε ο νόμος 1348 με τον οποίο επιχειρήθηκε η επιβολή διοικητικής εποπτείας στις Α.Ε., καθορίστηκαν κάποιες υποχρεώσεις σχετικά με τη σύνταξη του ισολογισμού και επιβλήθηκαν ορισμένες ποινικές διατάξεις. Ο νόμος αυτός υπήρξε ατελής με αποτέλεσμα να αντικατασταθεί από τον νεότερο νόμο 2190/1920 ο οποίος αποτελεί, ακόμη και σήμερα, έπειτα από συμπληρώσεις και τροποποιήσεις, τον βασικό πυρήνα της περί Α.Ε. νομοθεσίας μας.

✚ (3.4.2) Σύσταση Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.)

Την σύσταση Α.Ε. αναλαμβάνουν ορισμένα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, οι ιδρυτές, που παίρνουν την πρωτοβουλία για την εκπλήρωση όλων των τυπικών διαδικασιών που απαιτούνται ώστε η εταιρία να αποκτήσει νομική προσωπικότητα.

Έτσι λοιπόν για να ολοκληρωθεί η σύσταση της εταιρίας απαιτείται ο Υπουργός Αναπτυξέως ή η κατά νόμο εκάστοτε αρμόδια Αρχή να εγκρίνουν με απόφασή τους τη σύσταση της εταιρίας και το καταστατικό της, εφόσον αυτό έχει καταρτισθεί με δημόσιο έγγραφο και έχουν τηρηθεί οι σχετικές διατάξεις.

Μετά τη σύσταση της Α.Ε. σύμφωνα με το νόμο, αρχίζει η λειτουργία της, την οποία διασφαλίζουν τα όργανα της εταιρίας. Αυτά είναι:

- **Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων (Γ.Σ.)**
- **Το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.)**
- **Οι Ελεγκτές**

1) Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων. Είναι το ανώτατο όργανο της εταιρίας και δικαιούται να αποφασίσει για κάθε εταιρική υπόθεση. Οι αποφάσεις της για να ληφθούν έγκυρες πρέπει να συγκεντρώνεται η απαιτούμενη από το νόμο ή το καταστατικό απαρτία ώστε να διαμορφώνεται πλειοψηφία. Οι μέτοχοι έχουν δικαίωμα ψήφου και όλα τα δικαιώματα των μετοχών είναι ανάλογα προς το αντιπροσωπευόμενο ποσοστό του κεφαλαίου. Για ορισμένα θέματα ιδιαίτερα σοβαρά,

όπως π.χ. η αύξηση ή μείωση του κεφαλαίου, η παράταση της διάρκειας, η διάλυση κ.α. απαιτείται αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.

Η Γενική Συνέλευση μπορεί να είναι τακτική ή έκτακτη. Τακτική καλείται μια φορά το χρόνο υποχρεωτικά και μέσα σε έξι μήνες από το τέλος της οικονομικής χρήσης, για να εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων, διανομή κερδών), και να αποφασίσει για την αλλαγή των μελών του Δ.Σ. και των ελεγκτών από κάθε ευθύνη. Έκτακτη καλείται αν το ζητήσουν οι τακτικοί ελεγκτές, αν το Δ.Σ. κρίνει ότι υπάρχει λόγος, αν το ζητήσουν μέτοχοι που εκπροσωπούν το 5% του Μ.Κ. και αν η καθαρή περιουσία της Α.Ε. γίνει μικρότερη από το 1/2 του καταβλημένου Μ.Κ. οπότε συγκαλείτε Δ.Σ. με το ερώτημα λύσεως της εταιρίας.

2) Το Διοικητικό Συμβούλιο εκλέγεται από τη Γ.Σ., ενεργεί συλλογικά και παίρνει αποφάσεις κατά πλειοψηφία προσώπων. Το Δ.Σ. συνεδριάζει για πολύ σημαντικά ζητήματα και παρακολουθεί τη πορεία της εταιρίας στην αγορά. Τα μέλη του, πρέπει να είναι τουλάχιστον τρία, δεν είναι απαραίτητο να έχουν την ιδιότητα του μετόχου. Η θητεία των μελών του Δ.Σ. δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη των έξι ετών και οι σύμβουλοι, κατά τη λήξη της θητείας τους, είναι πάντοτε επανεκλέξιμοι. Το Δ.Σ. συνέρχεται τουλάχιστον μια φορά τον μήνα και έχει αρμοδιότητα να αποφασίζει για κάθε πράξη σχετική με τη διοίκηση της εταιρίας, τη διαχείριση της εταιρικής περιουσίας και την επιδίωξη του εταιρικού σκοπού. Το Δ.Σ. εκλέγει τον πρόεδρο του, ο οποίος είναι υπεύθυνος για το συντονισμό των εργασιών του, καθώς και τον Διευθύνοντα Σύμβολο, ο οποίος ασκεί τη διοίκηση και εκπροσώπηση της εταιρίας. Ο Πρόεδρος και ο Διευθύνων Σύμβουλος, μπορεί να είναι συχνά το ίδιο πρόσωπο, ενώ μπορεί να οριστούν περισσότεροι από ένα Διευθύνοντα Σύμβουλο.

3) Οι Τακτικοί Ελεγκτές. Η Γ.Σ. δεν μπορεί να αποφασίσει έγκυρα για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας αν προηγουμένως αυτές δεν ελεγχτούν από τους κατά νόμο τακτικούς ελεγκτές οι οποίοι εκλέγονται από την Γ.Σ.

Οι ελεγκτές οφείλουν να παρακολουθούν κατά τη διάρκεια της χρήσεως, την λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρίας, έχοντας το δικαίωμα να λαμβάνουν γνώση κάθε σχετικού εγγράφου. Στο τέλος της χρήσεως είναι υποχρεωμένοι, αφού ελέγξουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις να υποβάλλουν προς την τακτική ετήσια Γ.Σ. έκθεση με τα πορίσματα του έλεγχου τους. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος των τακτικών ελεγκτών έχει ιδιαίτερη σημασία για την διασφάλιση των συμφερόντων των μετόχων της μειοψηφίας από ενδεχόμενες υπερβάσεις ή παρατυπίες του Δ.Σ. που εκφράζει συνήθως τους μετόχους της πλειοψηφίας.

(3.4.3) Αντικείμενο του Φόρου

Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Σε ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.), εκτός τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, 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. Ειδικά, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, το οποίο αφορά ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές Ανώνυμες Εταιρίες, και αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα τα οποία φορολογούνται με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. 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.

Επιπλέον, ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου βάσει ειδικών διατάξεων, αντικείμενο του φόρου τους είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη. Σημειώνεται, ότι οι παραπάνω διατάξεις εφαρμόζονται σε όλες τις περιπτώσεις διανομής ή κεφαλαιοποίησης κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.

✚ (3.4.4) Υποκείμενο του Φόρου

Στο φόρο υπόκεινται οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμετάλλευσης κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα εάν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα. Οι Συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους όπως και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

Στο φόρο αυτό υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

✚ (3.4.5) Επιβολή του Φόρου

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

Η επιβολή του φόρου γίνεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από οποιαδήποτε πηγή αποκτάται. Για τα νομικά πρόσωπα κατά τη χρονική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Και για τους υπόχρεους, που υπόκεινται στο φόρο και είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

Η χρονική περίοδος μέσα στην οποία προκύπτει το εισόδημα, για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ισχύει το διαχειριστικό έτος ενώ για τις υπόλοιπες περιπτώσεις το ημερολογιακό έτος. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση, ως διαχειριστική περίοδος λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που άρχισε η εκκαθάριση έως του χρόνου λήξης της εταιρίας.

✚ (3.4.6) Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος Α.Ε.

Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων λαμβάνονται :

- α)** Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.
- β)** Το εισόδημα από ακίνητα ,από κινητές αξίες ,από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις ,καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των πιο πάνω περιπτώσεων εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος, που ορίζονται στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε Α.Ε. και συνδεδεμένου με διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας με συγγενικό δεσμό εκπίπτουν μόνο εάν έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α. ή σε άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Εκτός από τις πιο πάνω δαπάνες, από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών Ανωνύμων εταιριών εκπίπτουν και οι ακόλουθες:

- α)** Τα ποσά που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων όπως και προνομιούχων μετοχών, εφόσον οι τόκοι αυτοί δε προέρχονται από τα κέρδη της.
- β)** Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την Ανώνυμη εταιρία.

Σχετικά με τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών Ανωνύμων Εταιριών εξαιρούνται τα ποσά που καταβάλει η ημεδαπή Ανώνυμη Εταιρία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχων μετοχών καθώς και οι τόκοι, οι οποίοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της, που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της. Εξαίρεση αποτελούν οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την Ανώνυμη Εταιρία.

Οι τραπεζικές Ανώνυμες εταιρείες επιτρέπεται να εκπίπτουν ποσοστό στο ποσό του ετήσιου μέσου όρου των χορηγήσεων, όπως προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες χορηγήσεις είναι οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις εγγεγραμμένων τόκων στις οποίες δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια του Δημοσίου και των νομικών προσώπων του δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες Τράπεζες.

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.

✚ (3.4.7) Συντελεστές φόρου Α.Ε.

Στις ανώνυμες εταιρίες, σε ότι αφορά τα αδιανέμητα κέρδη και ειδικότερα 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%, 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%, και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 έως την 31.12.2014, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 20%.

✚ (3.4.8) Συμπληρωματικός φόρος

Ο συμπληρωματικός φόρος αποτελεί μία ιδιαίτερη κατηγορία φόρου, που περιγράφεται στο άρθρο 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 300 τ.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.

✚ (3.4.9) Έκπτωση από τον φόρο

Σύμφωνα με το άρθρο 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, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β) ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου.

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 κατά 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.

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 εταιρία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρία, 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 εταιρίας, του ιδίου ή άλλου κράτους, και η καταβάλλουσα στην ημεδαπή εταιρία τα μερίσματα δεν έχει προβεί σε παρακράτηση φόρου ή δεν έχει καταβάλει η ίδια φόρο εισοδήματος, το ημεδαπό νομικό πρόσωπο δικαιούται να εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος το ποσό φόρου που έχει καταβάλει η θυγατρική της αλλοδαπής εταιρίας 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 Ελλάδας για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικώς κτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από τον 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.

(3.4.10) Υποβολή της Δήλωσης της Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.)

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 τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν 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 (1) 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 (1) 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 (1) 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 (6) 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 τριάντα (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 (3) 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.

(3.4.11) Καταβολή του φόρου

Ποσά όπως, ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλει χαρτοσήμου κ.τ.λ. που οφείλονται με βάση τη δήλωση του, καταβάλλονται:

α) Από τα νομικά πρόσωπα, κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή μη, που υποβάλλουν δήλωση σε οκτώ ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, ενώ οι υπόλοιπες, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

β) Από τα νομικά πρόσωπα, τα οποία βρίσκονται σε εκκαθάριση είτε είναι υπό διάλυση, υποβάλλουν δήλωση, εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης.

(3.4.12) Προκαταβολή – Παρακράτηση του φόρου

Με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ορίζει ποσό ίσο με το 65% του φόρου που αφορά τα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους που έληξε.

Διευκρινίζεται ότι το παραπάνω ποσοστό αυξάνεται σε 100% για τις τραπεζικές ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που

λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Για τα νομικά πρόσωπα το ποσοστό ορίζεται σε 55%. Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση της έναρξης των εργασιών τους.

Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους. Όταν δεν υπάρχει δήλωση, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του οικείου οικονομικού έτους.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται στις προσωρινές δηλώσεις που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση.

Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται με παρακράτηση, εφόσον υπάρχει λόγος, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να παρακρατηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις. Αντίθετα τα ποσά του φόρου, που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, δεν εκπίπτουν.

Σε περίπτωση που το φορολογητέο εισόδημα μειωθεί, τότε θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 53 Κ.Φ.Ε.. Την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, αρχίζει μία προθεσμία εννέα μηνών για την υποβολή της αίτησης μείωσης του φόρου που προκαταβάλλεται.

Στα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή μη εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε.. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου τότε η διαφορά που προκύπτει ορίζεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου.

Οι παραπάνω διατάξεις δεν εφαρμόζονται στα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη των Ανωνύμων Εταιριών, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάση ειδικών διατάξεων όπως και των εισοδημάτων που αφορούν τα αποθεματικά.

Οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός του μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, δεν υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου. Θεωρούνται ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.

Δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος στη καταβολή των τόκων από την ημεδαπή Ανώνυμη Εταιρία ή άλλη εταιρία της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και η οποία συνδέεται με εταιρία άλλου κράτους μέλους. Ως τόκοι θεωρούνται τα εισοδήματα από απαιτήσεις, τίτλους, ομολογίες και χρεόγραφα και όλα τα πρόσθετα ωφελήματά τους. Για να θεωρηθεί μία εταιρία «συνδεδεμένη» με άλλη εταιρία, προϋποθέτει ότι η πρώτη κατέχει το λιγότερο 25% του μετοχικού κεφαλαίου της δεύτερης και το αντίστροφο, όπως το ίδιο ισχύει και εάν έχουμε μία τρίτη εταιρία η οποία κατέχει ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρίας, υπό τον όρο

ότι σε όλες τις προαναφερόμενες περιπτώσεις η συμμετοχή κατέχεται χωρίς διακοπή για 2 έτη.

Με τη καταβολή του φόρου που έχει ορισθεί βάση του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., τα διανεμόμενα μερίσματα στους μετόχους της εταιρίας επενδύσεων χαρτοφυλακίου απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

✚ (3.4.13) Ευθύνη για τη πληρωμή του φόρου

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.

✚ (3.4.14) Διάθεση κερδών των Α.Ε.

Η διάθεση των κερδών της Α.Ε., ακολουθεί την εξής σειρά:

- α)** Συμψηφίζονται οι ζημιές των προηγούμενων χρήσεων.
- β)** Αφαιρούνται οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.
- γ)** Αφαιρείται ο αναλογών στα κέρδη φόρος εισοδήματος.
- δ)** Σχηματίζεται το τακτικό αποθεματικό.

ε) Υπολογίζεται το ποσό για την καταβολή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος.

στ) Το υπόλοιπο των κερδών διατίθεται, σύμφωνα με όσα ορίζονται από το καταστατικό και από την απόφαση της ετήσιας τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Τη διάθεση των καθαρών κερδών μιας χρήσης τη διέπουν:

1) Σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 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 παρακράτησή 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.

✚ (3.4.15) Παράδειγμα διάθεσης κερδών των Α.Ε.

Τα δεδομένα της επιχείρησης ΒΗΤΑ Α.Ε.. για τη σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Κερδών και την υποβολή δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος είναι:

Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000 ευρώ
Κέρδη εις νέο προηγ. Χρήσεων	30.000 ευρώ
Καταβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο	300.000 ευρώ
Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	55.000 ευρώ
Δαπάνες Ε.Ι.Χ. κατά το μέρος που δεν εκπίπτουν στη Φορολογία Εισοδήματος	12.000 ευρώ
Πρόστιμα και προσαυξήσεις	11.000 ευρώ
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	22.000 ευρώ

Τα έσοδα της εταιρείας αναλύονται ως εξής:

Έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	1.300.000 ευρώ
Έσοδα από συμμετοχές	20.000 ευρώ
Έσοδα από ακίνητα	60.000 ευρώ
Έσοδα από τόκους ομολογιακών δανείων του Δημοσίου	10.000 ευρώ
Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων	30.000 ευρώ
Έσοδα από τόκους καταθέσεων	5.000 ευρώ
Σύνολο	1.425.000 ευρώ

Παρακρατημένος φόρος από καταθέσεις	4.000 ευρώ
Παρακρατημένος φόρος από πωλήσεις στο Δημόσιο	7.200 ευρώ
Προκαταβολή φόρου έναντι κερδών προηγ. Χρήσεως	40.000 ευρώ

Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας σε συνεδρίασή 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.

Βήματα για τη σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Κερδών

1. Τακτικό Αποθεματικό

Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000,00
Μείον: Διαφορές φορ. Ελέγχου πρ. Χρήσεων	55.000,00
	<u>595.000,00</u>
Μείον: Ο φόρος που αναλογεί (25%)	148.750,00
Υπόλοιπο κερδών για σχηματισμό Τ.Α.	<u>227.120,00</u>
Τακτικό Αποθεματικό: 446.250 X 5% =	22.312,50

ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΒΗΤΑ - Α.Ε.					
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ					
					ΠΟΣΑ
	88.00(86.99)	Καθαρά αποτελέσματα Χρήσεως			650.000,00
Μείον :	88.03 (42.01)	Ζημίες προηγ. χρήσεων προς κάλυψη			0,00
	88.04 (42.01)	Ζημίες προηγ. χρήσεων προς κάλυψη			0,00
	42.04	<u>Διαφορές Φορολογικού ελέγχου</u>			55.000,00
	88.09	<u>Λοιποί μη ενσ/νοι στο λειτουρ.Κόστος Φόροι</u>			0,00
		<u>Υπόλοιπο Κερδών</u>			595.000,00
Μείον :	88.08	Φόρος εισοδήματος Α χ Β Φόρος(Αναλογούν)	595.000,00	25%	148.750,00
		<u>Υπόλοιπο Κερδών</u>			446.250,00
Μείον :	41.02	Τακτικό Αποθεματικό χ 5%	446.250,00		22312.50
		<u>Υπόλοιπο Κερδών</u>			423.937,50

2. Διανομής Μερίσματος

Υπόλοιπο καθαρών κερδών για σχηματισμό Τ.Α.	446.250,00
Μείον: Τακτικό Αποθεματικό	22.312,50
Υπόλοιπο για σχηματισμό α' μερίσματος	423.937,50
Επί συντελεστή α' μερίσματος	35%
Σύνολο:	148.378,13

3. Διανεμόμενα Κέρδη

Α' μέρισμα	148.378,13
Αμοιβές μελών Δ.Σ.	100.000,00
Διανεμόμενα κέρδη	248.378,13

(3.4.16) Λύση και Εκκαθάριση της Α.Ε.

Οι αιτίες λύσεως των Α.Ε. είναι οι ακόλουθες:

- 1) Όταν συμπληρωθεί ο χρόνος διάρκειας που ορίζεται στο καταστατικό.
- 2) Με απόφαση της Γ.Σ. η οποία λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία.
- 3) Λόγω κηρύξεως της Α.Ε. σε κατάσταση πτωχεύσεως.

Στις περιπτώσεις 1 και 2 ή αν μετά την πτώχευση έχει επέλθει συμβιβασμός ή αποκατάσταση κατά τα ισχύοντα του πτωχευτικού δικαίου, η Α.Ε. μπορεί να αναβιώσει με απόφαση της Γ.Σ. που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία, για την οποία πρέπει να παρίστανται μέτοχοι εκπροσωπώντας τα 2/3 του Μ.Κ. και αυξημένη πλειοψηφία των 2/3 των ψήφων που εκπροσωπούνται.

Επίσης, η Α.Ε. μπορεί να λυθεί με δικαστική απόφαση έπειτα από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) Αν κατά τη σύσταση της Α.Ε. δεν καταβλήθηκε το κεφάλαιο που ήταν καταβλητέο.
- β) Αν η Α.Ε. δεν έχει το ελάχιστο κεφάλαιο που ορίζει ο νόμος.
- γ) Αν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της Α.Ε. έχει καταστεί κατώτερο του 1/10 του Μ.Κ. και η Γ.Σ. δεν έχει λάβει μέτρα αποκαταστάσεώς του.
- δ) Αν η Α.Ε. δεν έχει υποβάλει προς καταχώρηση στο Μητρώο Α.Ε. οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον 3 συνεχών χρήσεων, εγκεκριμένες από την Γ.Σ.

Στις παραπάνω περιπτώσεις η αγωγή μπορεί να εγερθεί και από τον Υπουργό Αναπτύξεως ή την κατά περίπτωση εποπτεύουσα Αρχή.

Αφού λυθεί η Α.Ε. για οποιαδήποτε από τις παραπάνω αιτίες, εκτός της πτωχεύσεως, η εταιρία τίθεται υπό εκκαθάριση, η οποία αποτελεί το τελικό στάδιο της ζωής της Α.Ε. και αποσκοπεί στη ρευστοποίηση του ενεργητικού, την εξόφληση των υποχρεώσεων προς τρίτους και την επιστροφή του εναπομένοντος μέρους της περιουσίας στους μετόχους.

Για την διενέργεια της εκκαθάρισεως η Γ.Σ. ορίζει εκκαθαριστές, οι οποίοι μόλις αναλάβουν τα καθήκοντά τους υποχρεούνται να διενεργήσουν απογραφή της εταιρικής περιουσίας και να συντάξουν ισολογισμό. Σε περίπτωση που η Α.Ε. λύεται με δικαστική απόφαση, ο εκκαθαριστής ορίζεται από το δικαστήριο.

Στην διάρκεια της εκκαθάρισεως η Γ.Σ. των μετόχων διατηρεί όλα τα δικαιώματά της και εγκρίνει τους λογαριασμούς της εκκαθάρισεως, καθώς και την απογραφή και ισολογισμό που επίσης υποχρεούνται να συντάξουν οι εκκαθαριστές κατά την λήξη της εκκαθάρισεως. Οι μέτοχοι της λυθείσας Α.Ε. είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν το κεφάλαιο που ανέλαβαν και οφείλουν ακόμα, στην έκταση που αυτό είναι αναγκαίο για τους σκοπούς της εκκαθάρισεως. Με τον διορισμό των εκκαθαριστών παύει η εξουσία του Δ.Σ. της εταιρίας στην επωνυμία της οποίας προστίθενται η λέξεις «υπό εκκαθάριση».

✚ (3.5) Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

✚ (3.5.1) Έννοια της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Ο θεσμός της Ε.Π.Ε. εισήχθη στην Ελλάδα με τον νόμο 3190/1955, προκειμένου να υπάρξει ένας τύπος της εταιρίας που να προσφέρεται σε μεσαίες κυρίως επιχειρήσεις για τις οποίες τόσο η μορφή της προσωπικής εταιρίας όσο και της κεφαλαιουχικής (Α.Ε.) παρουσιάζουν σοβαρά μειονεκτήματα.

Πράγματι, το απεριόριστο της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων στις προσωπικές εταιρίες καθώς και η εξάρτηση της τύχης των επιχειρήσεων που έχουν περιβληθεί τύπο Ο.Ε. ή Ε.Ε. από τα πρόσωπα των εταίρων, αποτελούν σοβαρά αντικίνητρα για την ανάπτυξη επιχειρηματικής δραστηριότητας σε περιπτώσεις που η εταιρία προβλέπεται να έχει διαστάσεις οι οποίες θα ξεπερνούν αισθητά το μικρό μέγεθος.

Αλλά και ο τύπος της Α.Ε. μπορεί να μην είναι ο ενδεδειγμένος, όχι τόσο επειδή το ελάχιστο όριο κεφαλαίου που επιβάλλει ο νόμος είναι κατά πολύ υψηλότερο από εκείνο των προσωπικών εταιριών, όσο κυρίως επειδή η Α.Ε. έχει δομή προσανατολισμένη στην εξυπηρέτηση των μεγάλων μεγέθους επιχειρήσεων και υπόκειται σε έντονο κρατικό έλεγχο και εποπτεία, που αποβλέπουν στην προστασία των πιστωτών και των μετόχων της μειοψηφίας.

Αυτές τις περιπτώσεις όπου καθίσταται αισθητή η ανάγκη να υπάρχει ένας ενδιάμεσος τύπος εταιρίας που να μπορεί να παρεμβληθεί μεταξύ προσωπικών και Α.Ε., εισάγοντας τον θεσμό της Ε.Π.Ε., στην οποία αμβλύνεται χωρίς όμως και να εξαφανίζεται το προσωπικό στοιχείο, ενώ ταυτόχρονα ο κεφαλαιουχικός χαρακτήρας δεν είναι ιδιαίτερα έντονος.

✚ (3.5.2) Χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε.

Στην Ε.Π.Ε. για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρία με την παρουσία της, ενώ οι εταίροι ευθύνονται περιορισμένα διακινδυνεύοντας μόνο το ποσό της εισφοράς τους.

Έτσι, κύριο χαρακτηριστικό της Ε.Π.Ε. είναι το περιορισμένο της ευθύνης των εταίρων, που μπορεί γενικώς να παραβληθεί με την ευθύνη των μετόχων της Α.Ε. Μεταξύ όμως Ε.Π.Ε. και Α.Ε. υπάρχει βασική διαφορά που συνίσταται στο ότι μπορούν να αντιπροσωπευθούν από μετοχικούς τίτλους.

Η Ε.Π.Ε. είναι εμπορική εταιρία, ακόμα και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορική επιχείρηση.

Η λήψη αποφάσεων στη Συνέλευση των Εταίρων της Ε.Π.Ε. λαμβάνεται με πλειοψηφία πλέον του μισού του όλου αριθμού των εταίρων και ταυτόχρονα οι πλειοψηφούντες εταίροι πρέπει να εκπροσωπούν πάνω από το μισό του κεφαλαίου.

Εισάγεται δηλαδή σύνθετο κριτήριο πλειοψηφίας προσώπων και κεφαλαίων, γεγονός που τονίζει τον ενδιάμεσο χαρακτήρα της. Μειονέκτημα του τρόπου αυτού είναι ότι εισάγει μηχανισμό εμπλοκής, δημιουργώντας κάποτε καταστάσεις όπου η λήψη αποφάσεων αποβαίνει αδύνατη, π.χ. όταν, προκειμένου να επιλεγεί μια από τις δυο πολιτικές X και Ψ, την πρώτη υποστηρίζει ο εταίρος Α που ελέγχει το 51% του κεφαλαίου, ενώ η δεύτερη υποστηρίζεται από τους εταίρους Β και Γ που ελέγχουν μαζί το υπόλοιπο 49%. Προκειμένου να ληφθεί απόφαση α) για μεταβολή της εθνικότητας της Ε.Π.Ε. ή β) για επαύξηση των υποχρεώσεων ή της ευθύνης των εταίρων καθώς και για μείωση των δικαιωμάτων τους, απαιτείται συναίνεση όλων των εταίρων.

(3.5.3) Σύσταση της Ε.Π.Ε.

Για την σύσταση της Ε.Π.Ε. απαιτείται συμβολαιογραφική κατάρτιση της εταιρικής συμβάσεως (καταστατικού).

Στοιχεία που πρέπει να περιέχει το καταστατικό είναι:

- α) Το όνομα, το επώνυμο και το επάγγελμα των εταίρων, η κατοικία και η ιθαγένειά τους.
- β) Η εταιρική επωνυμία, που σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσότερων εταίρων, είτε προσδιορίζεται από το αντικείμενο των εργασιών της· στην επωνυμία πρέπει να περιέχονται ολογράφως οι λέξεις «Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης».
- γ) Η έδρα και ο σκοπός της εταιρίας.
- δ) Το κεφάλαιο της εταιρίας, η μερίδα συμμετοχής και τα εταιρικά μερίδια κάθε εταίρου.
- ε) Βεβαίωση των ιδρυτών περί καταβολής του κεφαλαίου.
- στ) Λεπτομέρειες για τις εισφορές σε είδος, αν υπάρχουν.
- ζ) Η διάρκεια της εταιρίας.

Είναι σκόπιμο να περιλαμβάνονται στο καταστατικό οι διατάξεις για τον έλεγχο της διαχείρισεως καθώς και για συμφωνίες μεταξύ των εταίρων σε θέματα όπως οι συμπληρωματικές εισφορές, οι παρεπόμενες παροχές, οι προϋποθέσεις ή η απαγόρευση μεταβιβάσεως των εταιρικών μεριδίων, οι περιπτώσεις λύσεως της εταιρίας για λόγους που δεν προβλέπονται από τον νόμο κλπ. Οι συμφωνίες αυτές δεν είναι ισχυρές αν δεν περιληφθούν στο καταστατικό.

Σύμφωνα με τον νόμο, αντίγραφο της εταιρικής συμβάσεως πρέπει να κατατεθεί, μέσα σε ένα μήνα από την κατάρτισή της στην Γραμματεία του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας, και να καταχωρηθεί στο προβλεπόμενο από τον Νόμο Μητρώο των Ε.Π.Ε. Για το Μητρώο αυτό ο νόμος προβλέπει, κατ' αναλογία, όσα ισχύουν και για το Μητρώο των Α.Ε.

✚ (3.5.4) Φορολογία Ε.Π.Ε.

Δεν επέρχεται καμία αλλαγή σχετικά με τα ποσοστά φόρου, βάση των οποίων φορολογούνται οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου φορολογικού νομοσχεδίου 3842/2010.

- 1) 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% (άρθρο 13 εδάφιο β και τελευταίο εδάφιο παραγρ.7).
- 2) 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 εδάφιο γ παραγράφου 7).
- 3) 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 εδάφιο δ παραγράφου 7).
- 4) Για τις αμοιβές των διαχειριστών οι εταιρείες πρέπει να κάνουν παρακράτηση 35% (άρθρο 13 παράγραφος 6).
- 5) Για την εφάπαξ καταβολή του φόρου εισοδήματος παρέχεται έκπτωση 1,5% (άρθρο 14 παράγραφος 1).

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 ισχύει ότι ισχύει και για τις ομόρρυθμες εταιρίες όπως έχουμε αναφέρει παραπάνω.

Με τη φορολογική μεταρρύθμιση ο τρόπος φορολογίας των Ε.Π.Ε. 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

✚ (3.5.5) Υπολογισμός φόρου Ε.Π.Ε.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου φορολογικού νομοσχεδίου 3842/2010 δεν επέρχεται καμία αλλαγή σχετικά με τα ποσοστά φόρου, βάση των οποίων φορολογούνται οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα οποία αναφέρονταν στον Ν.2697/2008 (άρθρο 13).

- Φόρος 24% επί των αδιανέμητων κερδών χρήσης από 01/01/2010-31/12/2010
- Φόρος 23% επί των αδιανέμητων κερδών χρήσης από 01/01/2011-31/12/2011
- Φόρος 22% επί των αδιανέμητων κερδών χρήσης από 01/01/2012-31/12/2012
- Φόρος 21% επί των αδιανέμητων κερδών χρήσης από 01/01/2013-31/12/2013
- Φόρος 20% επί των αδιανέμητων κερδών χρήσης από 01/01/2014-31/12/2014

✚ (3.5.6) Προκαταβολή του φόρου

Απ' το οικονομικό έτος του 2009 και μετά η προκαταβολή του φόρου ανέρχεται σε 80% επί του φόρου των κερδών και του συμπληρωματικού μειωμένου με τα τυχόν παρακρατηθέντα ποσά φόρου επί τόκων κλπ. Το ποσοστό της προκαταβολής μειώνεται κατά 50% για τις νέες εταιρίες κατά τα (3) πρώτα οικονομικά έτη από την έναρξη των εργασιών τους.

✚ (3.5.7) Επιχειρηματική αμοιβή Ε.Π.Ε.

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 σύνολό 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.

✚ (3.5.8) Διάθεση κερδών Ε.Π.Ε

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.

✚ (3.5.9) Λύση και εκκαθάριση της Ε.Π.Ε.

Η Ε.Π.Ε. λύεται:

- α) Σε κάθε περίπτωση που η λύση της προβλέπεται από το νόμο ή το καταστατικό.
- β) Με απόφαση της Σ.Ε. που, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από το καταστατικό, πρέπει να λαμβάνεται από τα 3/4 του όλου αριθμού των εταίρων οι οποίοι να εκπροσωπούν τα 3/4 του Ε.Κ.

γ) Έπειτα από δικαστική απόφαση για σπουδαίο λόγο, η οποία προκαλείται με αίτηση εταίρου ή εταίρων που εκπροσωπούν το ένα δέκατο του κεφαλαίου.

δ) Αν η εταιρία κηρυχθεί σε κατάσταση πτωχεύσεως.

Όταν λυθεί η εταιρία, ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισεως. Για τις λογιστικές διαδικασίες της εκκαθάρισεως ισχύουν, κατ' αναλογία, όσα ελέχθησαν για την εκκαθάριση των Α.Ε. Στο τελικό στάδιο της εκκαθάρισεως και εφόσον έχουν εξοφληθεί ολοκληρωτικά οι υποχρεώσεις προς τρίτους, εξοφλούνται στη συνέχεια τυχόν υποχρεώσεις της Ε.Π.Ε. προς εταίρους και μετά την πλήρη εξόφληση και των υποχρεώσεων αυτών διανέμεται το ποσό που μπορεί να απόμεινε, κατά το λόγο των εταιρικών μεριδίων των εταίρων.

✚ (3.6) 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 27/04/2011

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.

(3.7) Έντυπο Φορολογίας Εισοδήματος (Ε5)

Ε5 ΤΡΑΧΙΣ	ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ο.Ε., Ε.Ε., ΑΣΤΙΚΩΝ, ΑΦΑΝΩΝ Ή ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΑΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ		ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ⁽¹⁾			
	Οικονομικό έτος 2009		ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠΟΠ. ΜΕ ΕΠΙΦΥΛ.		
Διαχείριση από έως 200...	(1)		ΔΗΛΩΣΗ ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΟΡΙΣΤΙΚΗ		
Προς τη Δ.Ο.Υ.	(1)		Υποβλήθηκε Ε9 έτους 2009 617 ΝΑΙ 1			
Η δήλωση του προηγ. οικον. έτους υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ.						
ΠΙΝΑΚΑΣ Α' ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ						
ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ.....		ΑΡΙΘ. ΦΟΡ. ΜΗΤΡΩΟΥ				
ΟΝΟΜΑ.....		ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Ή ΣΥΖΥΓΟΥ.....		ΑΡ. ΤΑΥΤ.....		
ΤΙΤΛΟΣ.....		ΤΗΛ.....				
ΕΔΡΑ : ΠΟΛΗ.....		ΟΔΟΣ.....		ΑΡΙΘ. ΤΑΧ. ΚΩΔ.....		
ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....		ΚΑΔ.....				
Συνεχία ΑΝΤΙΚΑΤΗ ΤΟΥ	Όνοματεπώνυμο.....	ΑΡΙΘ. ΦΟΡ. ΜΗΤΡΩΟΥ				
	Επάγγελμα.....	Διεύθυνση.....		Αριθ. Τηλ.....		
ΠΙΝΑΚΑΣ Β' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ						
Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 510 Πιν. Η')		001				
Ή Ζημιές (από κωδ. 515 Πιν. Η')		003				
Τεκμαρτά κέρδη οικοδομικών επιχειρήσεων από πώληση ημιτελών οικοδομών ⁽²⁾		070				
Κανονικός συντελεστής φορολόγησης αρθ. 10 ν.2238/94.....		Συντελεστής αρθ. 18 ν.3296/2004.....				
ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΤΛ.						
Φόρος που αναλογεί:..... x..... % ⁽³⁾	004	Κύριος και συμπλ/κός φόρος κτλ.	ΒΕΒΑΙΩΣΗ ⁽¹⁾			
Φόρος συμπληρωματικός 3%.....	005		Σύνολο:.....			
Άθροισμα..... (α)	700	Α.Χ.Κ. Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ⁽¹⁾			
Μειών: Φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε.....	008		Έγινε έκπτωση για ποσό.....	Αριθ. ΤΑΦΕ.....		
>> >> >> παρακατήθηκε.....	009			Ο Ενεργήσας την έκπτωση 2009	
>> άρθρου 7 του ν. 1160/1981 ⁽⁴⁾	010					
>> οικοδ. επιχ/σεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών ⁽²⁾	111					
>> αλλοδαπής.....	600					
Άθροισμα (008+009+010+111+600)..... (β)	701		Ελέχθησαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης	ΚΩΔ. ΑΡΙΘΜΟΣ ⁽¹⁾		
Πιστωτικό ποσό (β-α)..... (δ)	012			Ο Ενεργήσας τον έλεγχο..... 2009	
Ή Χρεωστικό ποσό (α-β)..... (γ)	011					
Προκαταβολή φόρου (ΝΑΙ-ΟΧΙ..... ⁽¹⁾).....	014					
Τέλη Χαρτ/μου στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων.....	140					
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτ/μου.....	145					
Προσθ. φόρος..... % λόγω εκπροθέσμου.....	013					
Προσθ. Τέλη Χαρτ/μου οικοδομών.....% >>.....	113					
Προσθ. Εισφορά ΟΓΑ Χαρτ/μου.....% >>.....	997					
Άθροισμα (011+014+140+145+013+113+997)..... (ε)	157					
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση..... (ε-δ)	160					
Ή πιστωτικό ποσό για επιστροφή..... (δ-ε)	165					
ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ (ΕΥΡΩ)		1/8	100%			
Φόρος:				Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος Επώνυμο:..... Όνομα:..... Δ/ση:..... Α.Φ.Μ.:..... 2009 Ο ΔΗΛΩΝ Ο προϊστάμενος Λογιστηρίου κτλ. Επων.:..... Όνομ.:..... Δ/ση:..... Α.Φ.Μ.:..... Αρμόδια Δ.Ο.Υ.:..... Αρ. Μητρ. άδ. ασκ. επαγγ/τος:..... Κατηγορία άδειας:..... 2009 Ο ΔΗΛΩΝ		
Προκαταβολή φόρου:						
Τέλη χαρτ/μου:						
ΟΓΑ χαρτ/μου:						
Προσθ. φόρος (εφάπαξ):						
Προσθ. Τέλος Χαρτ. (εφάπαξ):						
Προσθ. εισφ. ΟΓΑ χαρτ. (εφάπαξ):						
Σύνολο:						
Αριθ. διπλοτύπου:						
Ο Επιμελητής Είσπραξης						
		Παραλήφθηκε: εμπρόθεσμα ⁽¹⁾				
		Εκπρόθεσμα: ⁽¹⁾				
		Μήνες εκπροθέσμου: ⁽¹⁾				
	 2009				
		Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ				

ΕΚΔΟΣΗ 2008

Οδηγίες συμπλήρωσης, ανάλυση δεικτών (1 έως 8) στην τελευταία σελίδα του εντύπου.

Ε5
ΣΕΛ 1/4

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ <<ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ>>			
Ανάλυση ακαθάριστων εσόδων χρήσης βάσει βιβλίων :			
Ακαθάριστα έσοδα από εμπορία - μεταποίηση		101	
>> >> από παροχή υπηρεσιών		102	
>> >> από ελευθέρια επαγγέλματα		103	
>> >> από λοιπές κατηγορίες εισοδήματος		104	
Σύνολο ακαθάριστων 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		
2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέσθηκε πλέον των νομίμων	019		
(Σε περίπτωση ζημιών αφαιρούνται)			
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 από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια	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 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ 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')							
Εκπτώση 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 κοινωνού)							
Α/Α	ΑΦΜ ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	Από κωδ. 500	x 1/2	x ποσοστό συμμετοχής %			
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%							
Είσοθε νέα επιχείρηση; Ημερομηνία έναρξης: ⁽⁷⁾ 950 ΝΑΙ 1 x 27,5%							
Μειον φόροι που παρακρατήθηκαν κτλ. (από κωδικούς 009 και 010 Πιν. Γ')							
Προκαταβολή φόρου						520	
Εισόδημα για το οποίο 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	% ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΤΛ. (προ φόρου) (α)	ΚΥΡΙΟΣ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ 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.	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ 2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΚΕΡΔΗ
.....
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.	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ 2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΚΕΡΔΗ
.....
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.	ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ 2008	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΚΕΡΔΗ
.....
και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την 2009 Ο ΔΗΛΩΝ							

Υ.Ε.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 ημερίδα με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους, ο συντελεστής μειώνεται κατά 40%.
- (4) Συμπληρώνεται σε εφάρση 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 η οποία ισολογισμού (Α/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. 1 αναγράφονται τα δεδομένα των εταιρών / μελών (μέχρι 3) που έχουν πάρει επιχ. αμοιβή από την εταιρία. Στις γραμμές (4 έως 8) του ίδιου πίνακα αναγράφονται τα δεδομένα των εταιρών / μελών που δεν έχουν πάρει επιχ. αμοιβή από την εταιρία. Σε περίπτωση που ο πίνακας αυτός δεν επαρκεί, επισυνάπτετε 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

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η πτυχιακή μας εργασία, η φορολογία των επιχειρήσεων, είναι ένα πολύ ενδιαφέρον και επίκαιρο θέμα που μας βοήθησε να αποκομίσουμε γνώσεις και εμπειρίες για το ισχύον φορολογικό σύστημα της χώρας μας, οι οποίες θα μας βοηθήσουν στην μελλοντική επαγγελματική μας σταδιοδρομία.

Κλείνοντας την παρούσα εργασία, καταλήγουμε στο συμπέρασμα, ότι το θέμα της φορολογίας των επιχειρήσεων τόσο στα Φυσικά όσο και στα Νομικά πρόσωπα κρίνεται αρκετά περίπλοκο, από φορολογική πλευρά. Ειδικότερα στα Ν.Π. μιας και οι επιχειρήσεις, κυρίως οι μικρομεσαίες, αποτελούν την ραχοκοκαλιά της ελληνικής οικονομίας.

Βάσει της οικονομικής κρίσης που επικρατεί στην χώρα μας, λαμβάνονται συνεχώς νέες διατάξεις και ρυθμίσεις στην φορολογία των επιχειρήσεων δίχως όμως να υπάρχει οποιαδήποτε βελτίωση της υπάρχουσας κατάστασης. Για να βελτιωθεί η όλη κατάσταση, θα πρέπει να απλοποιηθεί το φορολογικό σύστημα, ώστε να γίνει πιο ευέλικτο και να λειτουργήσει ως κίνητρο για την δημιουργία νέων οικονομικών μονάδων που συνεπάγεται οικονομική ανάπτυξη και ευημερία που έχει τόσο ανάγκη αυτό το διάστημα η χώρα μας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Φορολογική λογιστική, Αριστείδης Φλώρος, εκδόσεις ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ Ε.Π.Ε. , ΑΘΗΝΑ 2009
2. Φορολογικές Σημειώσεις, Γιώργος Α. Κορομηλάς, εκδόσεις TAX advisors, ΑΘΗΝΑ 2009
3. Λογιστική Εταιριών, Βασίλειος Ν. Σαρσέντης-Αναστάσιος Σ. Παπαναστασίου, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2008
4. Η Φορολογία των Επιχειρήσεων, Λεονάρδος Αρ. Κόντος - Μάναλης, εκδόσεις Π. Ν. Σάκουλας.

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. www.fle.gr
2. www.taxheaven.gr
3. www.power-tax.gr
4. www.in.gr
5. www.reporter.gr
6. www.e-erevna.gr
7. www.express.gr
8. www.e-forologia.gr
9. www.e-oikonomia.gr