

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

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: « ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ »**

Εισηγήτρια : κα Χαριτάκη Χαρά

Καθηγήτρια

Α. Τ.Ε.Ι. Ηρακλείου

Σπουδάστριες : Ζαχαριουδάκη Ιωάννα

Ηλιάκη Μαρία

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2007

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΙΙΙ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ
ΠΡΟΣΩΠΩΝ
Γρηγόρη Σπ. Μέντη

- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ
ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ 2300 ΘΕΜΑΤΑ
Δημήτρης Σταματόπουλος

- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ
ΠΡΟΣΩΠΩΝ
Αντώνης Καραβοκύρης

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Λόγω της συνεχούς τροποποίησης της φορολογικής νομοθεσίας, το Φορολογικό Δίκαιο καθίσταται επιστημονικός κλάδος δυσχερούς προσπελάσεως.

Αν αυτό ισχύει για τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ισχύει κατά μείζονα λόγο, για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Η γνώση των ισχυουσών διατάξεων της διαρκώς μεταβαλλόμενης φορολογίας εισοδήματος, προϋποθέτει τη συνεχή και αδιάλειπτη παρακολούθηση των τροποποιήσεων στις οποίες αυτή υπόκειται.

Καταβλήθηκε προσπάθεια να παρουσιαστεί κατά τρόπο συστηματικό όλη η ύλη της φορολογίας εισοδήματος και ιδιαίτερα η πολύπλοκη διαδικασία προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος διότι η διαδικασία αυτή αποτελεί το ουσιαστικότερο, αλλά και δυσκολότερο τμήμα της ύλης.

Επειδή η κατανόηση του θεωρητικού νομικού πλαισίου της φορολογίας εισοδήματος είναι αδύνατη χωρίς πρακτική εφαρμογή, παραθέσαμε σε κάθε κεφάλαιο παραδείγματα που βοηθούν στην κατανόηση της θεωρίας και στη μετουσίωση της στην πράξη.

Παρά το γεγονός ότι το βιβλίο αυτό σχεδιάστηκε ως πτυχιακή εργασία, θα μπορούσε να αποτελέσει ένα χρήσιμο βοήθημα για όσους, με οποιονδήποτε τρόπο, ασχολούνται με την ερμηνεία και την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος.

Τέλος, αισθανόμαστε την υποχρέωση να εκφράσουμε, από τη θέση αυτή, θερμές ευχαριστίες προς τις οικογένειες μας, τους φίλους για την ηθική και αμέριστη συμπαράσταση τους στην επίτευξη της συγγραφής του βιβλίου αυτού και την εισηγήτρια καθηγήτρια μας κα **Χαριτάκη Χαρά** για την πολύτιμη βοήθεια και τις συμβουλές που μας έδωσε για την επιτυχή ολοκλήρωση τις πτυχιακή μας .

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΤΥΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΙΣΧΥΕΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

- | | | |
|----|--|---|
| 1. | Ιστορική εξέλιξη της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος | 1 |
| 2. | Χαρακτηριστικά της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που ισχύει σήμερα στη χώρα μας..... | 2 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

- | | | |
|----|---|---|
| 1. | Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος | 4 |
| 2. | Υποκείμενο του φόρου εισοδήματος..... | 4 |
| 3. | Το εισόδημα και οι διακρίσεις του..... | 4 |
| 4. | Το εισόδημα ως αντικείμενο του φόρου..... | 5 |
| 5. | Παραδείγματα..... | 6 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- | | | |
|-----|---|----|
| 1. | Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης..... | 6 |
| 1.1 | Υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης με κριτήρια την ιδιότητά τους ως υποκειμένων του φόρου και το ύψος του εισοδήματός τους..... | 6 |
| 1.2 | Υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης ανεξάρτητα από την ιδιότητα τους ως υποκειμένων του φόρου και ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματος τους..... | 8 |
| 1.3 | Ειδική υποχρέωση αγροτών για υποβολή δήλωσης..... | 9 |
| 1.4 | Υποχρέωση των συζύγων για υποβολή δήλωσης..... | 10 |
| 1.5 | Ειδικές περιπτώσεις υποχρεώσεις υποβολής δήλωσης..... | 11 |
| 1.6 | Ανακλητική δήλωση..... | 12 |
| 1.7 | Δήλωση με επιφύλαξη..... | 13 |
| 1.8 | Παραδείγματα..... | 14 |
| 2. | Προθεσμία και περιεχόμενο δήλωσης – Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ..... | 15 |
| 2.1 | Σε ποια έντυπα συντάσσεται η δήλωση..... | 15 |
| 2.2 | Τρόπος και προθεσμία υποβολής της δήλωσης..... | 15 |
| 3. | Αρμοδιότητα για την παραλαβή των δηλώσεων και την επιβολή του φόρου.. | 18 |

3.1	Αρμόδιος προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.....	18
3.2	Μεταβολή αρμοδιότητας του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.....	19
3.3	Παραδείγματα.....	20
4.	Κυρώσεις για παραβάσεις των διατάξεων για την υποβολή της δήλωσης.....	21
4.1	Διοικητικές κυρώσεις (πρόσθετος φόρος).....	21
4.2	Πρόστιμα.....	22
4.3	Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα.....	23
4.4	Κυρώσεις για μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης.....	24
4.5	Ποινικές κυρώσεις.....	25

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.	Γενικά.....	32
2.	Στάδια προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος.....	32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1.	Εξεύρεση εισοδήματος.....	34
2.	Παραδείγματα.....	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

1.	Εισόδημα και απόκτησή του.....	38
2.	Ακαθάριστο εισόδημα.....	39
3.	Καθαρό εισόδημα.....	41
4.	Εισοδήματα από ακίνητα που απαλλάσσονται από το φόρο.....	42
5.	Παραδείγματα.....	43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ

1.	Εισόδημα και η απόκτηση του.....	45
2.	Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος.....	46

3.	Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	48
4.	Εισόδημα από κινητές αξίες που απαλλάσσεται από το φόρο.....	48
5.	Παραδείγματα.....	50

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1.	Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος.....	52
2.	Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα.....	55
3.	Διαχειριστική περίοδος.....	57
4.	Ακαθάριστο εισόδημα.....	58
5.	Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.....	61
6.	Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος.....	71
7.	Εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από το φόρο.....	76
8.	Σχηματική παράσταση.....	77
9.	Παραδείγματα.....	79

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1.	Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος.....	82
2.	Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	82

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1.	Εισόδημα και η απόκτηση του.....	84
2.	Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος.....	86
3.	Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	86
4.	Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που απαλλάσσονται από το φόρο.....	87
5.	Αυτοτελής φορολόγηση του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.....	89
6.	Παραδείγματα.....	92

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ

1. Εισόδημα και η απόκτηση του.....	94
2. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	96
3. Παραδείγματα.....	99

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ)

1. Προσδιορισμός φορολογητέας ύλης βάσει δαπανών.....	101
2. Παραδείγματα.....	114

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13

ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

1. Έκπτωση δαπανών από το συνολικό εισόδημα.....	117
2. Σχηματική παράσταση των δαπανών του άρθρου 8, που εκπίπτουν από το καθαρό εισόδημα.....	123
3. Παραδείγματα.....	124

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΙΜΑΚΑΣ - TAX CREDITS ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Υπολογισμός και καταβολή του φόρου.....	125
2. Τρόπος εφαρμογής της κλίμακας.....	131
3. Εκπτώσεις από το φόρο (tax credits) - Σχηματική παράσταση.....	132
4. Παραδείγματα.....	133
5. Συμπληρωματικός φόρος.....	134
5.1 Συμπληρωματικός φόρος.....	134
5.2 Παραδείγματα.....	134

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15

ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΣ ΦΟΡΟΣ

1. Προκαταβολή του φόρου.....	136
2. Μείωση του προκαταβλητέου φόρου.....	137
3. Παραδείγματα.....	139

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

1.	Παρακράτηση φόρου από εισοδήματα από κινητές αξίες.....	140
2.	Παρακράτηση φόρου από εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις	142
3.	Παρακράτηση φόρου από εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	145
5.	Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών ...	146
5.1	Απόδοση φόρου.....	147
5.2	Απόδοση του φόρου με διμηνιαίες δηλώσεις	150
5.3	Απόδοση του φόρου με μηνιαίες δηλώσεις	
6.	Παραδείγματα.....	151

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17

ΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ - ΕΙΔΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ

1.	Καταβλητέος φόρος.....	153
2.	Καταβολή του φόρου.....	153
3.	Ειδικές φορολογίες.....	154
4.	Παραδείγματα.....	155

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΣΤΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

157

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΤΥΠΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΙΣΧΥΕΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1. Ιστορική εξέλιξη της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος

Ο πρώτος νόμος που περιέχει στοιχεία φορολογίας εισοδήματος θεσπίστηκε στη χώρα μας το 1877, καθιερώνοντας φορολογία σε εισοδήματα προερχόμενα από ανώνυμες εταιρίες.

Ακολούθησαν δύο νομοθετικές ρυθμίσεις, το 1909 και το 1911 που επέβαλαν φόρο σε μεγάλα κυρίως εισοδήματα και τεκμαρτό φόρο με κριτήριο το μίσθωμα της κατοικίας.

Η πρώτη όμως συστηματική νομοθετική αντιμετώπιση της φορολογίας εισοδήματος, που ουσιαστικά εισήγαγε το πρώτο φορολογικό σύστημα στη χώρα μας, έγινε το 1919 με το νόμο 1640 «περί κώδικος φορολογίας των καθαρών προσόδων».

Αντικείμενο του φόρου με το νόμο αυτό ήταν η πρόσοδος, δηλαδή το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων. Η φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων γινόταν σε δυο επίπεδα: σε αναλυτικό επίπεδο, δηλαδή στις επιμέρους πηγές εισοδήματος και σε συνθετικό επίπεδο, στο συνολικό ετήσιο εισόδημα αν αυτό υπερέβαινε το οριζόμενο ποσό.

Τέλος, με το Ν.Δ. 3323 του 1955 «περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων» και με το Ν.Δ. 3843 ΤΟΥ 1985 «περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων», καθιερώθηκε νέο σύστημα φορολογίας εισοδήματος στη χώρα μας, που όπως τροποποιείται κάθε φορά, ισχύει μέχρι σήμερα.

2. Χαρακτηριστικά της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που ισχύει σήμερα στη χώρα μας

Τα βασικά χαρακτηριστικά του συστήματος φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων που εισήχθη με το Ν.Δ. 3323/55, τα οποία κατά βάση διατηρούνται και στον ισχύοντα Ν. 2238/94, είναι τα ακόλουθα:

1) Διάκριση του εισοδήματος σε κατηγορίες : (άρθρο 4) Το εισόδημα διακρίνεται σε κατηγορίες ανάλογα με την πηγή προέλευσης του. Η διάκριση αυτή αποσκοπεί στη διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση του εισοδήματος ανάλογα με τον τρόπο απόκτησης του π.χ. απαλλάσσονται ορισμένα εισοδήματα ενώ ορισμένα υπόκεινται σε συμπληρωματικό φόρο.

2) Επιβολή ενιαίου φόρου (άρθρα 4 και 9) Σε αντίθεση με τον δυαδικό τρόπο φορολογίας εισοδήματος που καθιέρωνε ο ν. 1640/1919, το ισχύον φορολογικό σύστημα επιβάλλει φόρο στο συνολικό εισόδημα που προκύπτει από την άθροιση των επιμέρους εισοδημάτων των κατηγοριών Α έως Ζ.

3) Απαλλαγές ορισμένων εισοδημάτων (άρθρο 6) Ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή τμήματα αυτών, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με προσωπικά ή πραγματικά κριτήρια.

4) Εκπτώσεις δαπανών από το συνολικό εισόδημα (άρθρο 8) Ορισμένες δαπάνες που έχει πραγματοποιήσει ο φορολογούμενος εκπίπτουν από το συνολικό εισόδημα του προκειμένου να εξευρεθεί το φορολογητέο, εκείνο δηλαδή που θα υπαχθεί σε φόρο. Τόσο οι δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα, όσο και οι κατηγορίες των απαλλασσόμενων εισοδημάτων, εκφράζουν τη βούληση της εκάστοτε πολιτικής εξουσίας για την απόδοση κοινωνικής δικαιοσύνης και για την οικονομική ανάπτυξη.

5) Τεκμαρτό εισόδημα (άρθρο 15-19, 33) Καθιερώνεται ο τεκμαρτός και ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση ορισμένα κριτήρια. Ο θεσμός του τεκμαρτού εισοδήματος (πόθεν έσχες) αποσκοπεί να συλλάβει τη φορολογητέα ύλη κατά την εξωτερίκευση της αγοραστικής δύναμης, αφού οι ελεγκτικοί μηχανισμοί του φορολογικού συστήματος αδυνατούν να την εντοπίσουν κατά την απόκτηση της. Ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμός του εισοδήματος

επιχειρεί να ορίσει κάποια ελάχιστα όρια καθαρού εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθιερώνοντας ορισμένα κριτήρια.

6) Προοδευτική φορολογία (άρθρο 9) Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων στη χώρα μας είναι προοδευτικός, αφού η κλίμακα με βάση την οποία γίνεται η επιβολή του φόρου, είναι προοδευτική.

7) Προκαταβολή του φόρου (άρθρο 52) Καθιερώνεται ο θεσμός της προκαταβολής φόρου, δηλαδή της προείσπραξης εκ μέρους του κράτους από το φορολογούμενο, μέρους του φόρου που αντιστοιχεί στα εισοδήματα του επόμενου έτους.

8) Παρακράτηση φόρου (άρθρα 54-58) Σε ορισμένες πηγές προβλέπεται η παρακράτηση φόρου, δηλαδή η αφαίρεση από το εισόδημα ενός ποσοστού ως φόρου, κατά την καταβολή του στο δικαιούχο, από εκείνον που το καταβάλει και η υποχρέωση του να το αποδώσει, μέσα σε ορισμένη προθεσμία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τόσο η παρακράτηση του φόρου όσο και η προκαταβολή του φόρου εξυπηρετούν κατά βάση ταμειευτική σκοπιμότητα.

9) Καθολικότητα της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 61) Η ισχύουσα νομοθεσία υποχρεώνει όλους τους πολίτες, με ελάχιστες εξαιρέσεις, να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος (Άρθρο 1)

«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2»

2. Υποκείμενο του φόρου εισοδήματος (Άρθρο 2)

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

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

3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά.

4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου του ΚΒΣ»

3. Το εισόδημα και οι διακρίσεις του (Άρθρο 4§1 και 2)

«1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως

αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

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

- A-B Εισόδημα από ακίνητα
- Γ Εισόδημα από κινητές αξίες
- Δ Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις
- Ε Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- ΣΤ Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- Z Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή»

4. Το εισόδημα ως αντικείμενο του φόρου

Σχετικά με τον προσδιορισμό της έννοιας του εισοδήματος, ως αντικειμένου του φόρου, έχουν αναπτυχθεί δύο, κατά βάση, θεωρίες:

Η πρώτη, είναι η θεωρία της ευρείας έννοιας του εισοδήματος σύμφωνα με την οποία εισόδημα είναι κάθε αύξηση της καθαρής περιουσίας του φορολογούμενου. Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό, στο εισόδημα πρέπει να περιλαμβάνεται κάθε απόκτηση πλούτου, ανεξάρτητα από την μορφή ή την πηγή προέλευσης του, όπως μισθοί, κέρδη, ενοίκια, δωρεές, κληρονομίες, κέρδη από λαχεία κλπ.

Η δεύτερη είναι η θεωρία της στενής έννοιας του εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία εισόδημα είναι η εισροή αγοραστικής δύναμης στον φορολογούμενο, η οποία είναι αποτέλεσμα της οικονομικής του δραστηριότητας. Σύμφωνα με τον ορισμό αυτό στο εισόδημα περιλαμβάνονται οι μισθοί, τα κέρδη, τα ενοίκια όχι όμως οι δωρεές, οι κληρονομίες και τα κέρδη από λαχεία

Ο Έλληνας νομοθέτης έχει υιοθετήσει την στενή έννοια του εισοδήματος, ορίζοντας, στο άρθρο 4 του Ν.2238/94, τις πηγές προέλευσης του εισοδήματος, θεωρώντας ως εισόδημα μόνο ότι ρητά προέρχεται από αυτές τις πηγές. Κάθε άλλη

εισροή αγοραστικής δύναμης στο φορολογούμενο, που δεν περιλαμβάνεται σ' αυτές τις ρητά οριζόμενες πηγές, δεν είναι εισόδημα, αλλά φορολογείται με ειδικούς νόμους π.χ. οι δωρεές, οι κληρονομίες και τα κέρδη από λαχεία φορολογούνται με το ΝΔ 118/73

5. Παραδείγματα

1) Ο Α, Γάλλος και κάτοικος Παρισίων, αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση διαμερίσματος στην Αθήνα. Θα φορολογηθεί από το ελληνικό κράτος για το εισόδημα αυτό;

Ναι (Άρθρα 1 και 2 Ν.2238/94).

2) Ο Β, Έλληνας και κάτοικος Αθηνών, αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση διαμερίσματος στη Ρώμη. Θα φορολογηθεί από το ελληνικό κράτος για το εισόδημα αυτό;

Ναι (άρθρα 1 και 2 Ν.2238/94)

3) Ο Γ, Ιταλός, κάτοικος Αθηνών, αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση διαμερίσματος στη Ρώμη. Θα φορολογηθεί από το ελληνικό κράτος για το εισόδημα αυτό;

Ναι (άρθρα 1 και 2 Ν.2238/94)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης

1.1. Υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης με κριτήρια την ιδιότητά τους ως υποκειμένων του φόρου και το ύψος του εισοδήματός τους

Το άρθρο 61 του Ν 2238/94 καθιερώνει δύο κατηγορίες υπόχρεων για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η πρώτη κατηγορία ορίζεται με κριτήρια την ιδιότητά τους ως υποκειμένων του φόρου και το ύψος του εισοδήματός τους. Η δεύτερη κατηγορία ορίζεται με κριτήρια ανεξάρτητα από την ιδιότητά τους ως υποκειμένων του φόρου και ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματός τους.

Υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης με κριτήρια την ιδιότητά τους ως υποκειμένων του φόρου και το ύψος του εισοδήματός τους.

Κάθε φυσικό πρόσωπο, που είναι υποκείμενο του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν 2238/94 έχει υποχρέωση να υποβάλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.

Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης υπάρχει επίσης και όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου είναι μικρότερο από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και ζημία από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική εκμετάλλευση, την οποία δικαιούται να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επομένων ετών. Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους δήλωση, που αναγράφει την ζημία που προέκυψε στο ίδιο ή στα προηγούμενα απ' αυτό οικονομικά έτη, του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει.

Θα πρέπει πάντως να σημειώσουμε ότι η νομολογία δέχεται ότι και η ζημιά προηγούμενων ετών που δηλώνεται με εκπρόθεσμη δήλωση, μπορεί να συμψηφίζεται με τα εισοδήματα των επόμενων ετών.

1.2. Υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης ανεξάρτητα από την ιδιότητα τους ως υποκειμένων του φόρου και ανεξάρτητα από το ύψος του εισοδήματός τους.

Υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται η όχι σε φόρο, οι ακόλουθοι:

α) Οι κύριοι ή κάτοχοι επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή ημιφορτηγού-εκτός από αγροτικό ημιφορτηγό ή αυτοκίνητου τύπου JEEP ή αεροσκάφους ή κότερου ή θαλαμηγού ή σκαφών αναψυχής που δεν θεωρούνται τεκμήρια καθώς και όσοι έχουν στη διάθεση τους για τις ατομικές ή οικογενειακές τους ανάγκες τέτοιου είδους μεταφορικά μέσα, τα οποία ανήκουν είτε στη σύζυγο τους είτε στα μέλη που τους βαρύνουν είτε σε εταιρίες στις οποίες αυτοί μετέχουν ως εταίροι, διαχειριστές εταίροι ή είναι πρόεδροι ή διοικητές.

β) Όσοι διατηρούν στην προσωπική τους υπηρεσία ένα ή και περισσότερα πρόσωπα ως μισθωτούς.

γ) Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα .

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

ε) Όσοι έχουν εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από 600 ευρώ το χρόνο.

στ) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή .

ζ) Όσοι διατηρούν δευτερεύουσα κατοικία ή κατοικούν σε οικοδομή πάνω από 150 τ.μ., ή κατοικία σε οικοδομή με επιφάνεια πάνω από 200 τ.μ.

η) Όσοι λαμβάνουν επιχορηγήσεις ή επιδοτήσεις επί της παραγωγής, ποσού πάνω από 1.500 ευρώ ή 2.250 ευρώ εφόσον ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με την παραγωγή φυτικών ή ζωικών προϊόντων αντιστοίχως. 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.

θ) Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανόδιος ή στις λαϊκές αγορές.

ι) Όσοι κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γεωργικής γης, καθώς και όσοι εισπράττουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η ελάχιστη έκταση, σε σχέση με το είδος της καλλιέργειας, το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

ια) Οποιασδήποτε, εφόσον προσκληθεί γι' αυτό εγγράφως από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλει τις οικείες δηλώσεις μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σ' αυτόν της οικείας πρόσκλησης.

1.3. Ειδική υποχρέωση αγροτών για υποβολή δήλωσης.

1. Φυσικά πρόσωπα, κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 3.400 ευρώ και δεν συντρέχει για τα πρόσωπα αυτά μία από τις περιπτώσεις α έως και ια της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ΝΔ 2238/94.

2. Εξαιρετικά οι ως άνω υπόχρεοι υποβάλλουν δήλωση, εφόσον λαμβάνουν επιδοτήσεις ποσού άνω των 1.700 ευρώ, για τα προϊόντα φυτικής παραγωγής.

3. Φυσικά πρόσωπα, τα οποία 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.

1.4. Υποχρέωση των συζύγων για υποβολή δήλωσης

Κατά την διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου.

Ειδικά, υποχρεούνται να επιδώσουν φορολογική δήλωση ο καθένας χωριστά για το συνολικό εισόδημα τους οι σύζυγοι όταν:

- α) έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για την διακοπή φέρει ο φορολογούμενος
- β) ο ένας από τους συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης
- γ) ο ένας από τους δύο συζύγους έχει τεθεί σε δικαστική συμπαράσταση.

Το εισόδημα ανηλίκων παιδιών προστίθεται στο εισόδημα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και φορολογείται στο όνομα του.

Στην περίπτωση που οι γονείς έχουν ίσο ποσό συνολικού εισοδήματος, τότε το εισόδημα του ανήλικου παιδιού προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα και φορολογείται στο όνομά του. Αν ο υπόχρεος γονέας δεν έχει την γονική μέριμνα, το εισόδημα προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου γονέα και φορολογείται στο όνομά του, συνεπώς το ανήλικο παιδί δεν έχει αυτοτελή φορολογική υποχρέωση και τα εισοδήματά του εμφανίζονται στην δήλωση των γονέων του.

Ειδικά όμως για τα εισοδήματα του ανήλικου παιδιού που προκύπτουν από:

- α) την παροχή της προσωπικής εργασίας του πεδίου, με σχέση εξαρτημένης ή ανεξάρτητης εργασίας ή μίσθωση έργου

β) περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο παιδί από κληρονομιά

γ) περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από χαριστικές παροχές, εκτός από εκείνα που προέρχονται από χαριστικές παροχές του γονέα

δ) περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο παιδί από χαριστικές παροχές, που έγιναν σε αυτό από γονέα του, ο οποίος έχει αποβιώσει κατά τον χρόνο που προκύπτει το εισόδημα από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία το παιδί έχει δική του φορολογική υποχρέωση.

ε) συντάξεις που απονεμήθηκαν στο παιδί λόγω θανάτου του πατέρα του ή της μητέρας του

στ) περιουσιακά στοιχεία που με βάση δικαστική απόφαση προέρχονται στο ανήλικο, ως υποκατάστατα στοιχείων που αναφέρονται στις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση αυτή υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι ο πατέρας ή αν αυτός δεν υπάρχει ή δεν έχει την γονική μέριμνα, η μητέρα.

Ο φόρος υπολογίζεται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Σ' αυτή την περίπτωση, το τυχόν αρνητικό αποτέλεσμα του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζεται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Ειδικά, το εισόδημα του ενός το οποίο προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο, προσθέτεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομα του.

1.5. Ειδικές περιπτώσεις υποχρεώσεις υποβολής δήλωσης

Ειδικά, υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης στις πιο κάτω περιπτώσεις είναι:

α) Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος.

β) Για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν τεθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης.

γ) Σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι αυτού για το σύνολο του εισοδήματος που αυτός απέκτησε μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του.

1.6.Ανακλητική δήλωση

Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για φορολογούμενο. Μπορεί όμως αυτός, λόγω συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει ολικώς ή μερικώς φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που την συνιστούν.

Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή τεκμαρτή και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση τα τεκμήρια.

Σε περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να τη προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα σε προθεσμία 20 ημερών από την επίδοση, ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου.

Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παράδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα σε προθεσμία 20 ημερών από την επίδοση κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία. Η συζήτηση της προσφυγής προσδιορίζεται κατά προτίμηση μέσα σε 3 μήνες το αργότερο από την κατάθεση προσφυγής .Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη .Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η ανάκληση γίνεται.

1.7. Δήλωση με επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις που υπάρχουν αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, παρέχεται το δικαίωμα της υποβολής δήλωσης στην οποία γίνεται ρητή γ' αυτό επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική και αόριστη επιφύλαξη θεωρείται ανύπαρκτη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να απαντήσει στην επιφύλαξη μέσα σε (3) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ως ακολούθως:

α) να δεχτεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για το οποίο έγινε η επιφύλαξη

β) να μην αποδεχτεί την επιφύλαξη και να γνωστοποιήσει αυτό στο φορολογούμενο είτε με ιδιαίτερη ανακοίνωση την οποία θα του επιδώσει με απόδειξη είτε με το κοινοποιούμενο για άλλες ανακρίβειες της δήλωσης φύλλο έλεγχου που εκδόθηκε μετά από τη διενέργεια έλεγχου. Στην περίπτωση αυτήν, αν δεν επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει από το διοικητικό πρωτοδικείο, είτε με την προσφυγή που ασκεί για τυχόν άλλες διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο με αυτοτελή αίτηση που υποβάλλεται μέσα στην προθεσμία για την υποβολή της προσφυγής, τη διαγραφή του ποσού της φορολογητέας ύλης για την οποία έγινε η επιφύλαξη. Η συζήτηση για την προσφυγή ή την αίτηση αυτή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσδιορίζεται κατά προτίμηση μέσα σε (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής ή της αίτησης.

Κατά τον ίδιο τρόπο μπορεί να γίνει επιφύλαξη αναφορικά με το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία ή σε άλλη κατηγορία ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή στις εκπτώσεις από το φορολογούμενο εισόδημα κ.λ.π. Ειδικώς, όταν πρόκειται για υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία και γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση λογίζεται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή την κατηγορία αυτήν. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται αναστολή της βεβαίωσης και είσπραξης αμφισβητούμενου φόρου. Όταν η επιφύλαξη γίνει δεκτή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή το διοικητικό δικαστήριο, γίνεται νέα

εκκαθάριση του φόρου της δήλωσης και το επί πλέον πόσο αυτού που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε εκπίπτει ή συμψηφίζεται με το φόρο που προκύπτει με βάση τα οριστικά στοιχεία, όταν αυτός είναι μεγαλύτερος από το φόρο που προέκυψε με βάση τα στοιχεία της δήλωσης. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο επιπλέον φόρος επιστρέφεται

1.8. Παραδείγματα

1) Ο Α, 22 ετών, απέκτησε ετήσιο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 2.500 και από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας 55 τ.μ. 1.000. Έχει επίσης στην κυριότητα του μια μοτοσικλέτα 200κ.ε υποχρεούται να υποβάλει δήλωση;

Ο Α δεν υποχρεούται να υποβάλει δήλωση

2) Διαφέρει η απάντηση αν ο Α του προηγούμενου παραδείγματος ήταν 30 ετών;

Όχι ο Α πάλι δεν είναι υποχρεωμένος να υποβάλει δήλωση

3) Αν στο ίδιο παράδειγμα η μοτοσικλέτα του ήταν 600 κ.ε. ο Α θα είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης;

Όχι

4) Ο Β, 28 ετών, δεν απέκτησε εισόδημα, ούτε είχε κάποιο περιουσιακό στοιχείο στο όνομα του. Υποχρεούται να υποβάλει δήλωση;

Όχι

5) Ο Γ, 22 ετών αποκτά ετήσιο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικίας 1.200. Υποχρεούται να υποβάλει δήλωση;

Ναι.

6) Ο Ε, ιδιωτικός υπάλληλος, έχει ετήσιο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 2.000 και από γεωργική εκμετάλλευση χωρίς να είναι κατ' επάγγελμα αγρότης, 300. Έχει υποχρεώσει να υποβάλει δήλωση;

Ναι

2.Προθεσμία και περιεχόμενο δήλωσης – Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.

2.1.Σε ποια έντυπα συντάσσεται η δήλωση

Η δήλωση συντάσσεται σε δυο αντίτυπα, σε έντυπα που παρέχονται δωρεάν από το Δημόσιο, υπογράφονται και τα δυο αντίτυπα από τον υπόχρεο και εφόσον δηλώνονται και εισοδήματα της συζύγου, υπογράφονται και από αυτή.

Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καθορίζεται κάθε φορά ο τύπος και το περιεχόμενο της δηλώσεως, καθώς και τα δικαιολογητικά ή αλλά στοιχεία που πρέπει να υποβληθούν μαζί με την δήλωση.

Ο υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης βεβαιώνει υπεύθυνα, έχοντας γνώση των συνεπειών του νόμου, την ειλικρίνεια και το περιεχόμενο της δήλωσης και των λοιπών εντύπων που συνυποβάλλονται με αυτή.

2.2. Τρόπος και προθεσμία υποβολής της δήλωσης

1. Η δήλωση υποβάλλεται σε δυο (2) αντίτυπα, αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν ή ταχυδρομείται επί από αποδείξει στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ή υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτύου, μέχρι την **1^η Μαρτίου** του οικείου οικονομικού έτους.

Κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται:

α) Μέχρι την **1η Απριλίου** του οικείου οικονομικού έτους, όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογούμενου περιλαμβάνεται και γεωργικό εισόδημα ή εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης.

β) Μέχρι τις **16 Απριλίου** του οικείου οικονομικού έτους, όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογούμενου περιλαμβάνονται και κέρδη από ατομικές εμπορικές γενικά επιχειρήσεις ή από ατομική άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος όταν τηρούνται βιβλία γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εφόσον η διαχειριστική τους περίοδος λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο ή Δεκέμβριο.

γ) Μέχρι τις **2 Μαΐου** του οικείου οικονομικού έτους όταν μεταξύ των εισοδημάτων του φορολογούμενου περιλαμβάνεται:

i) Εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή αν αυτές έχουν ως αντικείμενο εργασιών την αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτές συμμετέχουν σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και εφόσον η διαχειριστική περίοδος λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο η Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να επεκτείνεται η εφαρμογή της διάταξης της υποπερίπτωσης αυτής και σε ορισμένες κατηγορίες υποχρέων, των οποίων ο προσδιορισμός του εισοδήματος εξαρτάται, κατά κύριο λόγο, από την εκκαθάριση δοσοληπτικών λογαριασμών μεταξύ αυτών και επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. στα οποία εμφανίζονται αυτοί οι λογαριασμοί.

ii) Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες .

iii) Εισόδημα που προέκυψε στο εξωτερικό.

iv) Εισόδημα από αμοιβές ως αξιωματικού ή κατώτερου πληρώματος εμπορικών πλοίων.

v) Εισόδημα που προέκυψε στην ημεδαπή, εφόσον ο φορολογούμενος δεν κατοικεί ούτε διαμένει σε αυτήν.

vi) Εισόδημα που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής.

vii) Η δήλωση υποβάλλεται σε εφαρμογή των διατάξεων, εφόσον ο φορολογούμενος δεν κατοικεί ούτε διαμένει στην ημεδαπή.

δ) Μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται από την παράγραφο αυτήν για τα από κάθε πηγή εισοδήματα του δικαιούχου, του έτους εισπραξής ή απόκτησης των εισοδημάτων: α) από μισθώματα ακινήτων γενικά που καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο η δικαστική απόφαση β) από κάθε είδους αποδοχές και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικώς με βάση νόμο δικαστική απόφαση η συλλογική σύμβαση, καθώς και από πρόσθετες αμοιβές και αποζημιώσεις του δεύτερου εδαφίου γ) από διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικώς με βάση δικαστική απόφαση και δ) από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος που αντιπροσωπεύουν εργασίες δύο ή περισσότερων ετών και καταβάλλονται μεταγενέστερα.

ε) Όταν η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μια για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μια για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για την υποβολή της δήλωσης της δωδεκάμηνης περιόδου. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή, για το ψηφίο 1, της ημερομηνίας που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις και ολοκληρώνεται μέσα σε 11 εργάσιμες μέρες, εκτός των υποπεριπτώσεων β', γ', δ', και ε' της περίπτωσης Γ' που ολοκληρώνεται σε 22 εργάσιμες μέρες. Ειδικά οι δηλώσεις που υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου μπορούν να υποβάλλονται μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών της επόμενης ημέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας τους.

στ) Στην περίπτωση γ' του προηγούμενου άρθρου, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης παρατείνεται για 2 μήνες μετά την πάροδο της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς εφόσον η λήξη της προθεσμίας αυτής συμπίπτει με ημερομηνία πριν από την παρέλευση 6 μηνών από την δημοσίευση της διαθήκης του υπόχρεου.

3. Αρμοδιότητα για την παραλαβή των δηλώσεων και την επιβολή του φόρου.

3.1. Αρμόδιος προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Άρθρο 63)

1. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, την εξακρίβωση αυτών που έχουν επιδώσει δηλώσεις γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της κατοικίας του φορολογούμενου . Κατ' εξαίρεση προκειμένου:

α) Για τα πρόσωπα που ασκούν ατομικώς εμπορική επιχείρηση γενικά ή ελεύθερο επάγγελμα, αρμόδιος είναι, κατά περίπτωση, ο κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της κύριας επιχείρησής τους ή του κύριου επαγγέλματος τους.

β) Για τα πρόσωπα που είναι κάτοικοι αλλοδαπής και έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση στην Ελλάδα, εφόσον δεν υπάγονται στην περίπτωση α', αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατοίκων εξωτερικού, ή ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που ορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

γ) Για σχολάζουσα κληρονομιά ή σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου πριν από την επίδοση της δήλωσης, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία κατοικούσε ο κληρονομούμενος ή βρισκόταν η έδρα της ατομικής επαγγελματικής του εγκατάστασης πριν από το θάνατο του.

2) Για την παραλαβή και τον έλεγχο εκπρόθεσμης δήλωσης, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας ο φορολογούμενος έχει την

κατοικία του ή την έδρα της επιχείρησης του σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου κατά το χρόνο υποβολής αυτής της δήλωσης. Πριν από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα.

3) Οι δηλώσεις των προσώπων που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου, στην παράγραφο 3 του άρθρου 47, καθώς και των προξενικών υπαλλήλων του κράτους, που υπηρετούν στο εξωτερικό μπορεί να επιδίδονται και στην προξενική αρχή του τόπου που διαμένει ο υπόχρεος, η οποία οφείλει να τις διαβιβάζει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

3.2. Μεταβολή αρμοδιότητας του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ (Άρθρο 76)

1. «Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταβάλει την κατοικία ή τη διαμονή του έχει υποχρέωση να υποβάλει, μέχρι την λήξη του οικείου έτους, στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή, τη δήλωση που προβλέπεται για το τόπο της νέας κατοικίας ή της διαμονής του.

2. Προκειμένου για αλλαγή της έδρας της κύριας επιχείρησης ή του επαγγέλματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 29 ν. 1642/1986.

3. Αν δεν υποβληθεί η δήλωση που προβλέπουν οι παράγραφοι 1 και 2, αρμοδίως επιλαμβάνεται για την επιβολή του φόρου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος πριν από τη μεταβολή.

4. Η παράλειψη υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 1 καθώς και η υποβολή ανακριβούς δήλωσης, συνεπάγεται την επιβολή προστίμου που ορίζεται στο άρθρο 87»

3.3. Παραδείγματα

1) Ο Α έχει εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ πηγή) (ατομική επιχείρηση με βιβλίο Β' κατηγορίας) και η σύζυγός του Σ έχει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ πηγή). Οι Α και Σ κατοικούν στην Αθήνα (αρμόδιος ο προϊστάμενος ΔΟΥ Α' Αθηνών) και η επιχείρησή του εδρεύει στον Πειραιά (αρμόδιος ο προϊστάμενος ΔΟΥ Α' Πειραιώς). Πώς θα δηλώσουν τα εισοδήματά τους οι Α και Σ, ποιος είναι υπόχρεος της επίδοσης της δήλωσης, σε ποιον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. θα υποβληθεί η δήλωση και μέσα σε ποια προθεσμία;

α) Οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους (άρθρο 5 § 1 Ν 2238/94).

β) Υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου (άρθρο 61 § 2 Ν 2238/94).

γ) Η δήλωση πρέπει να υποβληθεί στον προϊστάμενο της έδρας της επιχείρησης, δηλαδή της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιώς (άρθρο 63 § 1 περ. α ΝΔ 2238/94).

δ) Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης είναι μέχρι 2 Μαΐου, διότι σ' αυτήν περιλαμβάνονται και εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (της συζύγου) (άρθρο 62 § 1 περ. γ. υποπ. ββ).

2) Ο Β έχει εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ πηγή) ως εξής:

α) συμμετέχει κατά ποσοστό 90% σε Ο.Ε. που έχει έδρα την Αθήνα (αρμόδιος ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Β' Αθηνών) και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας.

β) συμμετέχει κατά ποσοστό 5% σε Ε.Ε. που έχει έδρα την Αθήνα (αρμόδιος ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Γ' Αθηνών) και τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας.

Ο Β κατοικεί στον Πειραιά (αρμόδιος προϊστάμενος της ΔΟΥ Β Πειραιώς). Σε ποια ΔΟΥ θα πρέπει να υποβάλλει τη δήλωσή του ο Β και μέσα σε ποια προθεσμία;

α) Η δήλωση πρέπει να υποβληθεί στον προϊστάμενο της ΔΟΥ της έδρας της κύριας εταιρίας στην οποία μετέχει, δηλαδή στην ΔΟΥ Β' Αθηνών (άρθρο 63 § 1 περ. α Ν. 2238/94).

β) Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης είναι μέχρι 16 Απριλίου, διότι μεταξύ των εισοδημάτων υπάρχουν κέρδη που προέρχονται από επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 62 § 1 περ. β).

3) Ο Γ, δημόσιος υπάλληλος, έχει εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ πηγή) και από γεωργική εκμετάλλευση (Ε πηγή). Μέσα σε ποια προθεσμία πρέπει να υποβάλλει τη δήλωσή του;

Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης, είναι μέχρι 2 Μαΐου, διότι μεταξύ των εισοδημάτων περιλαμβάνονται μισθωτές υπηρεσίες (άρθρο 62 § 1 περ. γ υποπ. ββ).

4. Κυρώσεις για παραβάσεις των διατάξεων για την υποβολή της δήλωσης

4.1. Διοικητικές κυρώσεις (πρόσθετος φόρος)

Πρόσθετοι φόροι (Άρθρο 86)

«1. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό 2,5% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης.

2. Οι υπόχρεοι που υποβάλλουν ανακριβή δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο που υπολογίζεται σε ποσοστό επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας ως ακολούθως:

α) Επί διαφοράς φόρου μέχρι 3.500 ευρώ ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό 100%.

β) Για το πέραν των 3.500 ευρώ, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε ποσοστό 150%.

3. Οι υπόχρεοι που δεν υποβάλλουν δήλωση υπόκεινται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται σε ποσοστό 200% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγαν λόγω μη υποβολής της δήλωσης.

4. Προκειμένου για υπόχρεους σε παρακράτηση φόρου, τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων διπλασιάζονται. Απαγορεύεται η με οποιοδήποτε τρόπο επιρρίψει

του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο.

5. Οι πρόσθετοι φόροι του παρόντος άρθρου επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας ή αν ο υπόχρεος παρερμήνευσε σχετικές διατάξεις.

6. Όσοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 61, ευθύνονται αλληλεγγύως με τους φορολογούμενους, για την καταβολή των πρόσθετων φόρων που ορίζονται στο άρθρο αυτό. Ειδικά η ευθύνη των κληρονόμων του φορολογούμενου εκτείνεται μόνο μέχρι το ποσό της κληρονομικής μερίδας που περιήλθε σε κάθε έναν από αυτούς.

7. Κατά τον καθορισμό του πρόσθετου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, ως δηλούμενο θεωρείται το ποσό του συνολικού καθαρού εισοδήματος του φορολογούμενου, το οποίο λαμβάνεται υπόψη για τη βεβαίωση του φόρου που προκύπτει στο εισόδημα, σύμφωνα με το όρθρο 9, είτε το εισόδημα αυτό εξευρίσκεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4, με την άθροιση των επί μέρους εισοδημάτων από τις κατηγορίες Α και Ζ, είτε καθορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 19.

8. Οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων, με τις οποίες ο υπόχρεος αποδέχεται το τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές, όπως αυτό έχει προσδιορισθεί με βάση τα στοιχεία έγγραφης πρόσκλησης του αρμόδιου προϊσταμένου της οικείας ΔΟΥ σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 22 του παρόντος.

9. Επί της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς οι επιβληθέντες παραπάνω πρόσθετοι φόροι περιορίζονται στο ένα τρίτο (1 /3) για την περίπτωση της παραγράφου 2 και στο ένα δεύτερο (1 /2) για τις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4».

4.2. Πρόστιμα (Άρθρο 87)

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 19, 33 παράγραφος 15, 59, 60 ,61, 62, 64, 66, 67, 76, 78, 79, 80, 81, 82 παράγραφοι 1

και 2, 83 και 85 παράγραφοι 7 και 8 υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό 10% επί του φόρου που προκύπτει κάθε φορά, μη δυνάμενο να είναι μικρότερο των 60.000 και μεγαλύτερο των 300.000, στην περίπτωση δε που δεν προκύπτει ποσό οφειλόμενου φόρου, επιβάλλεται το ελάχιστο πρόστιμο.

2. Τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος άρθρου επιβάλλονται με το οικείο φύλλο ελέγχου ή με ιδιαίτερη πράξη του αρμόδιου προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. κατά περίπτωση. Κατά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς το πρόστιμο που επιβλήθηκε μειώνεται στο 1/3 αυτού».

4.3. Κυρώσεις σε όσους δεν δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα (Άρθρο 88)

«1. Όσοι αποκτούν εισόδημα από ακίνητα και είναι υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, αν δεν δηλώσουν το εισόδημα αυτό στερούνται το δικαίωμα:

α) Να εγείρουν αγωγή έξωσης ή να μεταβιβάσουν την κυριότητα με οποιοδήποτε τρόπο ή να συστήσουν εμπράγματα δικαιώματα, για μια πενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στα ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

β) Να παραχωρήσουν υποθήκη για μια δεκαετία από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, σε ακίνητα για τα οποία δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα.

γ) 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.

2. Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, που δηλώνονται εκπρόθεσμα, φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς καμία έκπτωση ή μείωση, με συντελεστή 50%, εφόσον μέσα σε 3 μήνες από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης ζητηθεί το πιστοποιητικό που προβλέπεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 81 .

4.4. Κυρώσεις για μη υποβολή ή ανακριβή υποβολή δήλωσης (Άρθρο 90)

«1. Αν ο υπόχρεος δεν έχει υποβάλει δήλωση και ο οφειλόμενος κύριος φόρος, με βάση τελεσίδικη απόφαση, υπερβαίνει σε μια διαχειριστική περίοδο το ποσό των 300.000 δραχμών ή έχει υποβάλει δήλωση, αλλά μεταξύ του οφειλόμενου κύριου φόρου με βάση τη δήλωση και του φόρου που προσδιορίστηκε τελεσίδικα υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό των 300.000 δραχμών και η διαφορά αυτή αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο από το 25% του κύριου φόρου που αναλογεί με βάση τη δήλωση, το Διοικητικό Εφετείο απαγγέλλει σε βάρος του υπόχρεου με την ίδια απόφαση με την οποία προσδιορίστηκε ο φόρος τις πιο κάτω ποινές:

α) Την απώλεια του δικαιώματος να καταβληθεί σε δόσεις ο φόρος που βεβαιώθηκε πριν από τη δημοσίευση της απόφασης και ο φόρος, που βεβαιώνεται με βάση την απόφαση αυτή. Εξαιρούνται οι δόσεις προκαταβολής του φόρου.

β) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του δημόσιου τομέα γενικά, για χρονικό διάστημα από 6 μήνες έως 1 έτος.

γ) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα από 6 μήνες έως 1 έτος.

2. Αν οριστικοποιηθεί το φύλλο ελέγχου με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό ή λόγω μη άσκησης προσφυγής ή μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμα ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ υποχρεούται μέσα σε 3 μήνες να επιβάλει με απόφασή του τις κυρώσεις που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος. Η 3μηνη αυτή προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής, αν η οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου έγινε λόγω μη άσκησης προσφυγής και από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της ΔΟΥ της τελεσίδικης απόφασης, αν η οριστικοποίηση αυτή έγινε μετά από άσκηση προσφυγής που κρίθηκε τελεσίδικα εκπρόθεσμα ή που έγινε τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ή από την ημερομηνία που επιτεύχθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς ή που κοινοποιήθηκαν τα πρακτικά του δικαστικού συμβιβασμού.

3. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την απόφασή του ή την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 1.

4. Οι κυρώσεις, τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος».

4.5. Ποινικές κυρώσεις

Αδικήματα φοροδιαφυγής (Άρθρο 93)

«1. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

α) Όποιος δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για το φόρο προστιθέμενης αξίας ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας της υποπερίπτωσης β' της περίπτωσης Ζ' της παρ.1 άρθρου 11 του Ν 4169/1961 εφόσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, από συναλλαγές ή άλλες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού 6μήνου υπερβαίνει το ποσό των 600.000 δραχμών ή το ποσό του 1.000.000 δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους.

β) Όποιος δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δεν δηλώθηκε, οφείλεται κύριος φόρος πάνω από 300.000 δραχμές.

γ) Όποιος τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο του οποίου το αποτέλεσμα οριστικοποιήθηκε είτε με διοικητική επίλυση της διαφοράς, είτε λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής, είτε με οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, εφόσον στη διαχειριστική περίοδο που ελέγχθηκε προκύπτει διαφορά ακαθάριστων εσόδων

πάνω από 20% σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν και όχι μικρότερη από 1.000.000 δραχμές,

2. Ο δράστης των ποινικών αδικημάτων, που προβλέπονται στις περιπτώσεις α' και β' της προηγούμενης παραγράφου, τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον 6 μηνών. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο δράστης τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον ενός μήνα.

3. Οι ποινές αυτές επιβάλλονται:

α) Προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο, είτε αμέσως από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση ή δικαστική απόφαση στη διεύθυνση των εταιριών αυτών.

β) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίες ή συνεταιρισμούς στους διαχειριστές αυτών.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά, στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα.

4. Σε περίπτωση υποτροπής το κατώτατο όριο των ως άνω ποινών διπλασιάζεται και επιπροσθέτως δύναται να αφαιρείται η άδεια άσκησης επαγγέλματος ή να διατάσσεται το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα από 1 μήνα μέχρι και 5 μήνες.

5. Οι ανωτέρω ποινές επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις.

6. Η ποινική δίωξη για τα αδικήματα αυτού του άρθρου ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά, που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ στην Εισαγγελική Αρχή, μέσα σε 1 μήνα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλόμενης, μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής της παραγραφής του αδικήματος.

7. Σε περιπτώσεις που επιτεύχθηκε εξώδικη λύση ή δικαστικός συμβιβασμός της διαφοράς δεν ασκείται ποινική δίωξη για τα αδικήματα αυτού του άρθρου.

8. Αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των ανωτέρω αδικημάτων είναι το πλημμελειοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου ο υπαίτιος έχει την κατοικία του ή την έδρα της επιχείρησης. Στο δικαστήριο αυτό διαβιβάζονται η μηνυτήρια αναφορά της αρμόδιας ΔΟΥ και εφόσον υπάρχουν στη δικογραφία η έκθεση ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτήν έγγραφα, το φύλλο ελέγχου ή η πράξη καταλογισμού τέλους ή εισφοράς, η απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, καθώς και η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου. Κατά τη διαδικασία στο ακροατήριο το δικαστήριο μπορεί να κλητεύσει ως μάρτυρες τα αρμόδια φορολογικά όργανα μόνο στην περίπτωση που θα κρίνει αναγκαίες και άλλες αποδείξεις. Στην ίδια περίπτωση μπορεί να διατάξει και οποιαδήποτε άλλη απόδειξη. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται στο δικαστήριο ως πολιτικώς ενάγων με τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ή τον υπάλληλο της υπηρεσίας του, που ορίζεται από αυτόν.

9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να τεθούν όροι και προϋποθέσεις για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς από τα αρμόδια φορολογικά όργανα».

Ποινικές κυρώσεις σε υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις (Άρθρο 94)

«Στις περιπτώσεις των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 39 εκτός από το πρόστιμο ασκείται και ποινική δίωξη μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ στον Εισαγγελέα των Πλημμελειοδικών στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται η ΔΟΥ.

Στην περίπτωση αυτήν από το αρμόδιο δικαστήριο, επιβάλλεται ποινή φυλάκισης μέχρι 6 μηνών. Η πιο πάνω ποινή επιβάλλεται:

α) Προκειμένου για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στους διευθύνοντες συμβούλους, εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους και διευθυντές και γενικά

κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε αμέσως από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση ή δικαστική απόφαση στη διεύθυνση αυτών.

β) Προκειμένου για ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίες ή συνεταιρισμούς στους διαχειριστές αυτών.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά στους διευθυντές η αντιπροσώπους ή πράκτορες αυτών, που βρίσκονται στην Ελλάδα».

Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για μη απόδοση παρακρατούμενων φόρων (Άρθρο 95)

«1. Όποιος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση μετά την παρέλευση 15 ημερών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση με βάση τα δεδομένα των τηρούμενων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων, που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλων φόρων, τελών και εισφορών που παρακρατούνται, επιρρίπτονται ή εισπράττονται για να αποδοθούν στο Δημόσιο, εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία είναι ανώτερο των 10.000 δραχμών τιμωρείται με φυλάκιση, α) μέχρι 3 μηνών και με χρηματική ποινή μέχρι 500.000 δραχμών, εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει τις 200.000 δραχμές, β) τουλάχιστον 6 μηνών και χρηματική ποινή από 500.000 δραχμές και άνω εφόσον το προς απόδοση ποσό για κάθε φορολογία δεν υπερβαίνει το 1.000.000 δραχμές, γ) τουλάχιστον 1 έτους και χρηματική ποινή από 1.000.000 δραχμές και άνω, εφόσον το προς απόδοση ως άνω ποσό υπερβαίνει το 1.000.000 δραχμές, εφόσον δεν τιμωρείται βαρύτερα με άλλες διατάξεις.

2. Σε περίπτωση υποτροπής τα κατώτερα όρια των ποινών διπλασιάζονται και επιπροσθέτως δύναται με την απόφαση του δικαστηρίου να διατάσσεται η αφαίρεση της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος ή το κλείσιμο του καταστήματος για χρονικό διάστημα 1 μηνός και μέχρι 1 έτους.

3. Υπόχρεοι για την απόδοση των φόρων των παραγράφων 1 και 2 αυτού του άρθρου στην περίπτωση των νομικών προσώπων είναι:

α) Οι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου, καθώς και όλα τα, κατά τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, δυνάμενα να προσωποκρατηθούν για χρέη του νομικού προσώπου προς το Δημόσιο πρόσωπα.

β) Επί αλλοδαπών πάσης μορφής επιχειρήσεων, οι ορισθέντες ως εκπρόσωποί τους στην Ελλάδα.

4. Ως αυτουργοί του αδικήματος, που προβλέπεται από την παράγραφο 1 αυτού του άρθρου, διώκονται και τιμωρούνται:

α) Ο κατ' εξουσιοδότηση ή πληρεξουσιότητα υπογράψας την προς τη ΔΟΥ δήλωση ή έχων υποχρέωση να ενεργήσει προς δήλωση ή απόδοση των οικείων χρηματικών ποσών, χωρίς να εκλείπει η ευθύνη και των λοιπών κατά το άρθρο αυτό αυτουργών ή συμμετόχων.

β) Ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο διοικητής αλλότριων, κατά τις οικείες διατάξεις του αστικού δικαίου, για τις πράξεις ή παραλείψεις αυτών κατά την εκτέλεση του λειτουργήματος τους ή ως εκ της ιδιότητάς τους αυτής.

γ) Ο λογιστής της επιχείρησης που συνέταξε ανακριβή δήλωση ή παρέλειψε να συντάξει ή συνέταξε και δεν την παρέδωσε στον υπόχρεο επιτηδευματία για την καταβολή των παρακρατούμενων φόρων.

5. Οι περί συμμετοχής στο αδίκημα διατάξεις του Ποινικού Κώδικα έχουν εφαρμογή και στο αδίκημα αυτού του άρθρου.

6. Μετατροπή ή αναστολή της επιβαλλόμενης ποινής για τα αδικήματα της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου δεν επιτρέπεται, η δε άσκηση της έφεσης δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα.

7. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όταν διαπιστώσει με οποιονδήποτε τρόπο τη διάπραξη της παράβασης, που προβλέπεται στην παράγραφο 1 αυτού του άρθρου, υποχρεούται να υποβάλει αμέσως σχετική μηνυτήρια αναφορά στον

αρμόδιο εισαγγελέα πρωτοδικών υποπίπτων άλλως σε βαρύ πειθαρχικό παράπτωμα, και αν η παράλειψη ενέργειας οφείλεται σε πρόθεση, τιμωρείται με την ποινή του άρθρου 259 του Ποινικού Κώδικα. Τα εγκλήματα αυτού του άρθρου υπάγονται στην αρμοδιότητα του μονομελούς πλημμελειοδικείου στην περιφέρεια του οποίου έχει την έδρα της η αρμόδια. ΔΟΥ.

8. Για τη δίωξη του αδικήματος δεν απαιτείται οριστικοποίηση της πράξης της φορολογούσας αρχής ή υπηρεσίας η οποία καταλογίζει την οικεία φορολογική παράβαση, ούτε περαιώση της τυχόν κύριας ή συναφούς φορολογικής ή άλλης δίκης, αλλά αρκεί η έκδοση της πράξης καταλογισμού του μη αποδοθέντος φόρου. Τυπικές πλημμέλειες της πιο πάνω πράξης δεν ασκούν επιρροή στην ποινική υπόθεση. Η άσκηση προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, καθώς και η διαδικασία γενικά της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με τις ισχύουσες σχετικές φορολογικές διατάξεις δεν αποτελούν λόγο αναστολής της ποινικής δίωξης

9. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, δεν ασκεί επίδραση στην ποινική υπόθεση αυτού του άρθρου.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος καταβάλει το οφειλόμενο ποσό μέχρι την ημέρα της δίκης, μπορεί να επιβληθεί μόνο χρηματική ποινή.

10. Η παραγραφή των αδικημάτων αυτού του άρθρου αρχίζει από το τέλος του έτους κατά το οποίο τελέστηκαν.

11. Σε επιχειρήσεις που λειτουργούν για πρώτη φορά. η εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου αρχίζει 6 μήνες από τη χρονολογία υποβολής από την επιχείρηση αυτήν προς την αρμόδια ΔΟΥ της δήλωσης έναρξης άσκησης επιτηδεύματος.

12. Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου επιφέρει αυτοδικαίως κατά του καταδικασθέντος φυσικού προσώπου και του υπόχρεου νομικού προσώπου:

α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφελείας για χρονικό διάστημα 1 έτους.

β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα 1 έτους.

γ) Την απαγόρευση για περίοδο 3 ετών της σύναψης συμβάσεων με το κράτος ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

δ) Την απώλεια του δικαιώματος για περίοδο 3 ετών λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

13. Απόσπασμα της απόφασης του δικαστηρίου παραδίδεται μέσα σε 5 ημέρες από της εκδόσεώς της, από το γραμματέα της έδρας του δικαστηρίου στην αρμόδια ΔΟΥ, η οποία επιμελείται αμέσως για την κοινοποίησή της στις αρμόδιες αρχές προς εφαρμογή των κυρώσεων της προηγούμενης παραγράφου.

14. Τα αδικήματα της παραγράφου 1 θεωρούνται πάντοτε αυτόφωρα».

Μη επιβολή κυρώσεων (Άρθρο 97)

«Πρόσθετοι φόροι, προσυζήσεις, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις δεν επιβάλλονται όταν ο υπόχρεος κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του ή την κατάθεση της διασάφησης ακολούθησε την ερμηνεία που δόθηκε στις διατάξεις της άμεσης και έμμεσης φορολογίας από ερμηνευτικές οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ή από έγγραφο της φορολογικής αρχής ή από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων αν δεν υπάρχουν αντίθετες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Γενικά

Η διαδικασία προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι αρκετά περίπλοκη. Θα επιχειρηθεί στο κεφάλαιο αυτό, μια προσπάθεια συστηματικής προσέγγισης στον τρόπο προσδιορισμού του φόρου. Επειδή η ροή της διαδικασία δεν παρακολουθείται από συνεχή άρθρα, αλλά διάσπαρτα μέσα στο νόμο άρθρα συνθέτουν τα στάδια που ακολουθεί το εισόδημα μέχρι να προκύψει ο φόρος που πρέπει να καταβληθεί, παραθέτουμε σχηματική παράσταση των σταδίων προσδιορισμού του φόρου με αναφορά των άρθρων που αντιστοιχούν σε κάθε στάδιο.

2. Στάδια προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος

Τα στάδια προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος είναι τα ακόλουθα:

1) Προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος (άρθρο 4) ως εξής:

- A - Β πηγή (άρθρα 20-23)
- Γ πηγή (άρθρα 24-27)
- Δ πηγή (άρθρα 28-39)
- Ε πηγή (άρθρα 40-44)
- ΣΤ πηγή (άρθρα 45-47)
- Z πηγή (άρθρα 48-51).

Διερεύνηση της υπάρξεως τεκμαρτού εισοδήματος το οποίο προσauξάνει το δηλωθέν εισόδημα (άρθρα 15-19).

2) Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος με την αφαίρεση από το σύνολο του καθαρού εισοδήματος των δαπανών που εκπίπτουν με βάση το άρθρο 8.

3) Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος με την εφαρμογή της κλίμακας του άρθρου 9 στο φορολογητέο εισόδημα. Μείωση του φόρου που προέκυψε κατά τα tax credits της § 2 του άρθρου 9.

4) Υπολογισμός συμπληρωματικού φόρου με βάση την § 3 του άρθρου 9.

5) Αφαίρεση του παρακρατηθέντος, προκαταβληθέντος κατά το προηγούμενο έτος και καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, από το σύνολο του κυρίου και συμπληρωματικού φόρου (άρθρο 9 § 6).

6) Υπολογισμός προκαταβολής φόρου για τα εισοδήματα του επόμενου έτους με βάση το άρθρο 52.

7) Πρόσθεση στο ποσό του κυρίου και συμπληρωματικού φόρου του προκαταβλητέου φόρου για να προκύψει ο φόρος που τελικά θα καταβληθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Εξεύρεση εισοδήματος (Άρθρο 4 §§ 3-7)

«3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α έως Ζ της παραγράφου 2 του άρθρου 4 τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο της φορολογίας οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές, και γεωργικές, επιχειρήσεις που προκύπτει από τα βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. του υπόχρεου, που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος, είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφιστεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα 5 επόμενα οικονομικά έτη, κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

4. Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογούμενου που προκύπτουν στην αλλοδαπή.

5. Το καθαρό εισόδημα από κύριες αποδοχές που αποκτούν αποκλειστικά από την άσκηση του επαγγέλματός τους:

α) οι συντάκτες οι οποίοι είναι μέλη της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Αθηνών, της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Μακεδονίας - Θράκης, της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Πελοποννήσου - Ηπείρου - Νήσων, της Ένωσης Συντακτών Ημερήσιων Εφημερίδων Θεσσαλίας - Στερεάς Ελλάδας - Εύβοιας και της Ένωσης Συντακτών Περιοδικού τύπου, καθώς και οι

δημοσιογράφοι που έχουν ασφαλιστική κάλυψη, ως δημοσιογράφοι, στα οικεία ασφαλιστικά ταμεία για 5 τουλάχιστον συνεχή έτη και ο χρόνος ασφάλισης βεβαιώνεται από τα ασφαλιστικά ταμεία, οι οποίοι εργάζονται στις εφημερίδες και στα περιοδικά, στη ραδιοφωνία και την τηλεόραση, στο Αθηναϊκό Πρακτορείο Ειδήσεων, στη Γενική Γραμματεία Τύπου και Πληροφοριών και στα γραφεία τύπου των κρατικών υπηρεσιών και δεν έχουν την ιδιότητα του μόνιμου δημόσιου υπαλλήλου και

β) οι εικονολήπτες επικαίρων τηλεόρασης, μειώνεται κατά ποσοστό 10% στο ποσό του καθαρού εισοδήματος αυτού, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών του επαγγέλματος.

6. Το ποσό της κύριας σύνταξης που καταβάλλεται στα πρόσωπα που αναφέρονται στην περίπτωση α' της προηγούμενης παραγράφου, τα οποία συνταξιοδοτήθηκαν λόγω της ιδιότητάς τους ως διευθυντών σύνταξης, αρχισυντακτών, συντακτών της ύλης κτλ. και μόνο για τη σύνταξη που τους καταβάλλεται από αυτή την αιτία, μειώνεται κατά ποσοστό 10% στο καθαρό ποσό αυτής.

7. Εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημά τους, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της ΔΟΥ μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της ΔΟΥ τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό μέσο. Το δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή.

2. Παραδείγματα

1) Ο φορολογούμενος Α πραγματοποίησε ετήσιο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ πηγή) 10.000 ευρώ και ζημιά από άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης (Δ πηγή) 3.000 ευρώ. Πώς θα εξευρεθεί το συνολικό του εισόδημα;

Το αρνητικό στοιχείο (ζημιά) του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση θα αφαιρεθεί από το θετικό εισόδημα των μισθωτών υπηρεσιών ($10.000 - 3.000 = 7.000$ ευρώ)(άρθρο 4 § 3).

2) Ο φορολογούμενος Β απέκτησε ετήσιο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (Α πηγή) 6.000 ευρώ και ζημιά από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος (Ζ πηγή) 12.000 ευρώ. Πώς θα εξευρεθεί το συνολικό εισόδημα; Υπάρχει δικαίωμα συμψηφισμού του αρνητικού στοιχείου στο επόμενο έτος;

Η εξεύρεση του εισοδήματος θα γίνει με την αφαίρεση του αρνητικού στοιχείου (ζημιά) του ελευθερίου επαγγέλματος από το θετικό εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ($6.000 - 12.000 = - 6.000$ ευρώ). Συνεπώς το συνολικό εισόδημα είναι αρνητικό (άρθρο 4 § 3 εδ. α).

Ο Β όμως δεν έχει δικαίωμα συμψηφισμού του αρνητικού αυτού στοιχείου (-1.500.000) στο επόμενο (ή στα επόμενα 5 έτη) διότι δικαίωμα συμψηφισμού υπάρχει όταν η ζημιά προέρχεται από εμπορικές ή γεωργικές επιχειρήσεις (άρθρο 4 § 3 εδ. β).

3) Ο φορολογούμενος Γ πραγματοποίησε ζημιά από άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης (Δ πηγή) 15.000 ευρώ. Το επόμενο έτος πραγματοποίησε ετήσιο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ πηγή) 6.000 ευρώ. Το επόμενο έτος πραγματοποίησε εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (Α πηγή) 3.000 ευρώ και από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ πηγή) 8.000 ευρώ. Πώς θα εξευρεθεί το συνολικό εισόδημα για κάθε έτος;

1 ο έτος: Ζημιά από εμπορικές επιχειρήσεις 15.000 ευρώ.

2ο έτος: Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 6.000 ευρώ μείον μεταφερόμενη για συμψηφισμό ζημιά προηγούμενου έτους 15.000 ευρώ = - 9.000 ευρώ.

3ο έτος: Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων 3.000 + εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 8.000 = 11.000 ευρώ - μεταφερόμενο για συμψηφισμό υπόλοιπο ζημιάς του προηγούμενου έτους 9.000 = 2.000 ευρώ (άρθρο 4 § 3).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

1. Εισόδημα και απόκτησή του (Άρθρο 20)

«1. Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβαστεί 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 μεταβιβαστεί, με οριστικό συμβόλαιο, το δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας, κατά περίπτωση. Επίσης εισόδημα από ακίνητα θεωρείται και το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους προκειμένου για οικοδομές που έχουν αναγερθεί 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 (ΦΕΚ 29/ Α).

2. 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.

3. Προκειμένου για εκμίσθωση ολόκληρης ή τμήματος οικοδομής μαζί με έπιπλα ή μηχανήματα, στο εισόδημα συνυπολογίζεται και το τυχόν μίσθωμα των συνεκμισθουμένων επίπλων ή μηχανημάτων.

4. Στην έννοια του όρου "γαίες", που αναφέρονται στην παράγραφο 1, 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».

2. Ακαθάριστο εισόδημα (Άρθρο 22)

«1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το 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 σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό 15% τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς 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 του ν. 1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το 3,5% της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν. 2717/ 1999.

Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκτός ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η όψιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώντως δικαιολογημένη.

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

α) Της κύριας επιφάνειας της οικοδομής στην οποία προστίθεται και ποσοστό 20% της επιφάνειας των αποθηκευτικών χώρων, καθώς και των χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων που ενδεχόμενα υπάρχουν στην οικοδομή-κατοικία.

β) Της τιμής ζώνης για τις περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή της τιμής εκκίνησης για τις λοιπές περιοχές, οι οποίες ισχύουν κατά την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41 α του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α).

γ) Του διορθωτικού συντελεστή, ο οποίος ανάλογα με την τιμή ζώνης ή εκκίνησης του ακινήτου ορίζεται ως ακολούθως:

Τιμή ζώνης ή εκκίνησης για κάθε τετρ. μέτρο	Συντελεστής
Μέχρι 440 ευρώ	1,20
πάνω από 440 έως 734	1,20
πάνω από 734 έως 11 74	1,20
πάνω από 11 74 ευρώ	1,20

δ) Του συντελεστή παλαιότητας. Ως συντελεστής παλαιότητας λαμβάνεται αυτός που ισχύει κάθε φορά στη φορολογία κεφαλαίου για τον προσδιορισμό της αξίας κτιρίων με βάση την τιμή ζώνης. Το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε καθεμία από αυτές για 3 μήνες το έτος. Οι διατάξεις των 4^{ων} τελευταίων εδαφίων της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, τον νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.τ.λ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το

ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το 5% ούτε μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το 4% της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά τον χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των 4^{ων} τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1.

4. Προκειμένου για γαίες που εκμισθώνονται, ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση τη συμφωνία. Αν το μίσθωμα ή αντάλλαγμα έχει συμφωνηθεί σε είδος, αυτό αποτιμάται σε χρήμα, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης του είδους αυτού, κατά το χρόνο και στον τόπο παραγωγής του.

5. Αν το δηλούμενο εισόδημα από εκμίσθωση γεωργικής γης ή το τεκμαρτό μίσθωμα από δωρεάν παραχώρηση προς οποιονδήποτε τρίτο εκτός των συζύγων, είναι μικρότερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων λαμβάνεται υπόψη το μίσθωμα που προσδιορίζεται αντικειμενικά.

3. Καθαρό εισόδημα (Άρθρο 23)

«1 . Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

α) Για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές ποσοστό 10% για αποσβέσεις, και ποσοστό μέχρι 15% για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος. Ειδικά, για οικοδομές που έχουν χαρακτηριστεί διατηρητέες,

σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, το ποσοστό 15% του προηγούμενου εδαφίου διπλασιάζεται.

β) 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, λογίζεται ως εισόδημα.

γ) Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης πολυετούς μίσθωσης μεταγραφτέας και δικαιώματος επιφανείας ή εμφύτευσης, το μίσθωμα ή δικαίωμα που καταβάλλεται.

δ) Κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει τις γαίες.

ε) Ποσοστό 5% για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης των γαιών και γενικά για κάθε συναφές βάρος.

στ) Ποσοστό 10% των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών για απόσβεσή τους, όχι όμως και για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών.

2. Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από ακίνητα».

4. Εισοδήματα από ακίνητα που απαλλάσσονται από το φόρο (Άρθρο 6§2)

«2. Από το εισόδημα από ακίνητα απαλλάσσεται:

α) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από την παραχώρηση της χρήσεως ακινήτων από τον κύριο, νομέα ή επικαρπωτή αυτών στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, χωρίς αντάλλαγμα.

β) Το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά.

γ) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κατοικίας από το 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 κατοικία».

5. Παραδείγματα

1) Ο Β έχει ιδιόκτητη κύρια κατοικία 150 τ.μ., η αξία της οποίας με τη διάταξη της § 2 του άρθρου 22 είναι 100.000 ευρώ. Έχει επίσης εισόδημα από εκμίσθωση κατοικίας 6.000 ευρώ και από εκμίσθωση καταστήματος 10.000 ευρώ. Πραγματοποίησε, κατά το ίδιο έτος, δαπάνες για ασφάλιστρα της εκμισθούμενης κατοικίας 500 ευρώ και για επισκευή και συντήρηση του εκμισθούμενου καταστήματος 800 ευρώ. Ποιο το ακαθάριστο και ποίο το καθαρό εισόδημα του Β από τις παραπάνω πηγές;

A) Το εισόδημα του Β από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας δεν μπορεί να είναι κατώτερο από 3.500 (100.000 X 3,5%). Το συνολικό ακαθάριστο εισόδημά του είναι:

α) από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας	3.500
β) από εκμίσθωση ακινήτου για κατοικία	6.000
γ) από εκμίσθωση ακινήτου για κατάστημα	<u>10.000</u>
Συνολικό ακαθάριστο εισόδημα	19.500

B) Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος θα διενεργηθούν επί του ακαθάριστου εισοδήματος οι οριζόμενες απαλλαγές και μειώσεις.

Απαλλαγές: Απαλλάσσεται πλήρως το εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας (άρθρο 6 §2 περ.β εδ.α).

Μειώσεις: Για το εισόδημα από την εκμισθούμενη κατοικία ορίζεται μείωση 10% για αποσβέσεις και μέχρι 15% για τα ασφάλιστρα κατά του κινδύνου πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για έξοδα επισκευής και συντήρησης καθώς και για την αμοιβή δικηγόρου για δίκες σε διαφορές απόδοσης μισθίου ή καθορισμού μισθώματος (άρθρο 23§1 περ. α).

Για το εισόδημα από εκμισθούμενο κατάστημα τα παραπάνω ποσοστά περιορίζονται σε 5% και 5% αντιστοίχως (άρθρο 23§1 περ. α εδ. γ).

Με βάση τα παραπάνω το εισόδημα που προέρχεται από εκμισθούμενη κατοικία θα μειωθεί για αποσβέσεις κατά 600 (6.000 X 10%) και για ασφάλιστρα κατά 500 διότι το ποσό αυτό είναι μέσα στο οριζόμενο όριο των 900 (6.000 X 15%). Συνολική μείωση για το εισόδημα αυτό 1.100 (600 + 500).

Το εισόδημα που προέρχεται από εκμισθούμενο κατάστημα θα μειωθεί για αποσβέσεις κατά 500 (10.000 X 5%) και για επισκευή και συντήρηση κατά 500, διότι οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης (800) θα περιοριστούν στο οριζόμενο όριο (10.000 X 5%). Συνολική μείωση για το εισόδημα αυτό 1.000 (500 + 500).

Με βάση και τις μειώσεις το καθαρό εισόδημα διαμορφώνεται ως εξής:

Πηγές εισοδήματος	Ακαθάριστο εισόδημα	Απαλλαγές	Μειώσεις	Σύνολο	Καθαρό εισόδημα
Α' ιδιοκατοίκηση κύριας κατ.	3.500	3.500	-	3.500	-
Α' εκμίσθωση κατοικίας	6.000	-	1.100	1.100	4.900
Α' εκμίσθωση κατ/τος	10.000	-	1.000	1.000	9.000
Σύνολα	19.500	3.500	2.100	5.600	13.900

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ

1.Εισόδημα και η απόκτηση του(Άρθρο 24)

1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών το οποίο προκύπτει:

α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανώνυμων εταιριών.

β) Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.

γ) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγυήσεως καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις α και β. Επίσης το εισόδημα από τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, εξαιρουμένων αυτών που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 25 και της παραγράφου 4 του άρθρου 42 του παρόντος.

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 ανώνυμων εταιριών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.

στ) Από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων που σχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.δ.400/1970 (ΦΕΚ 22Α) για ασφαλίσεις ζωής.

ζ) Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο «Λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού Ο.Τ.Ε », που τηρείται στον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος Α.Ε. και ο οποίος αποτελείται σύμφωνα με τον 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 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.

η) Από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδος και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ ή εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίο κεφάλαιο του ν. 1969/1991. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που ορίζονται στις υποπεριπτώσεις γγ' έως και ζζ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και στην παράγραφο 20 του άρθρου 2 του ν. 2396/1996 (ΦΕΚ 73 Α'), καθώς και αυτά που καθορίζονται με πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος.

2. Όταν εισοδήματα του παρόντος άρθρου υπόκεινται σε φορολογία και περαιτέρω ορίζεται ότι αυτά θα καταβάλλονται ελεύθερα φόρου στο δικαιούχο, ως εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία είναι το ποσό, από το οποίο, αφαιρουμένου του αναλογούντος σε αυτό φόρου, προκύπτει το καταβαλλόμενο στον δικαιούχο ποσό.

2. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος (Άρθρο 26)

« Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:

1. Για τα κέρδη που διανέμονται από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή μερισμάτων, 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.

2. Για τους τόκους που προέρχονται από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, ο χρόνος έγκρισής τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων και προκειμένου για τοκομερίδια, ο χρόνος που έχει ορισθεί για την εξαργύρωση τους.

3. Για τα εισοδήματα της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος εξαργύρωσης ή είσπραξης των μερισμάτων και τόκων.

4. Για τους τόκους του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος κατά τον οποίο αυτοί καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, ενώ για τους τόκους του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης των τόκων.

5. Για τα κέρδη που προέρχονται από ημεδαπά αμοιβαία κεφάλαια ο χρόνος έγκρισης τους από την Α.Ε. Διαχειρίσεως και προκειμένου για κέρδη που προέρχονται από αμοιβαία κεφάλαια αλλοδαπής, ο χρόνος είσπραξης αυτών.

6. Για τα εισοδήματα που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 25, ο χρόνος έγκρισης τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

7. Για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, στην παράγραφο 5 του άρθρου 25, καθώς και 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.

8. Για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, ο χρόνος λήξης της σύμβασης. Κάθε ανανέωση ή παράταση της σύμβασης θεωρείται για την εφαρμογή της διάταξης αυτής ως νέα σύμβαση.»

3. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα (Άρθρο 27)

«1. Το εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τα άρθρα 24 και 25 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, που βαρύνει το εισόδημα αυτό.

2. Αυτό που απομένει μετά τις εκπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες.

3. 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 εκπεσθεί από το συνολικό εισόδημα του οφειλέτη φυσικού προσώπου».

4. Εισόδημα από κινητές αξίες που απαλλάσσεται από το φόρο (Άρθρο 6 § 3)

«Από το εισόδημα από κινητές αξίες απαλλάσσονται:

α) Οι τόκοι οποιασδήποτε μορφής κατάθεσης σε τράπεζες που είναι στην Ελλάδα ή το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, εφόσον η κατάθεση αυτή δεν είναι σε ευρώ και ο δικαιούχος είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού.

β) 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.

γ) Οι τόκοι από υποχρεωτικές καταθέσεις τραπεζών και πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν. 1667/1986

(ΦΕΚ 196 Α) στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και οι τόκοι οι προερχόμενοι από καταθέσεις του Ταχυδρομικού Ταμειυτηρίου και του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων στην Τράπεζα της Ελλάδος.

δ) Οι τόκοι εθνικών δανείων που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες, εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.

ε) Οι τόκοι ενυπόθηκων δανείων αλλοδαπής, τα οποία παρέχονται από αλλοδαπούς με εγγραφή υποθήκης σε πλοία ελληνικής ιθαγένειας.

στ) Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων της Δημόσιας Επιχειρήσεως Ηλεκτρισμού και του Οργανισμού Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος, εφόσον προβλέπεται η απαλλαγή από τον οικείο νόμο.

ζ) Οι τόκοι των εκδιδόμενων 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.

η) 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).

θ) Τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ημεδαπών ανωνύμων 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.

ι) Τα κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν.1969/1991 (ΦΕΚ 167 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 κτίσης, επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 48

του Ν. 1969/1991 και της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Ν. 2778/1999. Η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και για τα αμοιβαία κεφάλαια που έχουν συσταθεί σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

5. Παραδείγματα

1) Ο Α έχει εισόδημα από τόκους τραπεζικών καταθέσεων 1.000 €. Φορολογείται το εισόδημα αυτό και αν ναι κατά ποιο τρόπο;

Το εισόδημα από τόκους τραπεζικών καταθέσεων φορολογείται αυτοτελώς. Ο συντελεστής φορολογίας είναι 15%. Συνεπώς ο φόρος είναι 150€(1.000 X 15%), παρακρατείται από την Τράπεζα και με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του Α.

2) Ο Β έχει μερίσμα από μετοχές της “ΑΕ Χ” 10.000 €. Είναι εισόδημα κινητών αξιών και κατά ποίο τρόπο φορολογείται το εισόδημα αυτό;

Το εισόδημα από μερίσματα είναι εισόδημα κινητών αξιών. Τα μερίσματα έχουν ήδη φορολογηθεί, ως τμήμα του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των Ανώνυμων εταιριών, αποδίδονται στον δικαιούχο ήδη φορολογημένα, αφού έχει εξαντλήσει τη φορολογική υποχρέωση.

3) Ο Γ είναι μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου της “ΑΕ Ψ” και η αμοιβή του, που προέρχεται από διανομή των κερδών της ΑΕ, είναι 5.000 €. Αποτελεί εισόδημα κινητών αξιών και αν ναι πως φορολογείται το εισόδημα αυτό;

Οι αμοιβές των μελών του ΔΣ είναι εισόδημα κινητών αξιών. Οι αμοιβές των μελών του ΔΣ έχουν ήδη φορολογηθεί και εξαντλήσει την φορολογική υποχρέωση για τον δικαιούχο, ως τμήμα του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της ΑΕ.

4) Ο έμπορος Δ χρεώνει τον έμπορο Η με τόκους υπερημερίας 1.500 € λόγω καθυστέρησης καταβολής πιστωμένου τιμήματος. Το εισόδημα που αποκτά ο Δ είναι εισόδημα κινητών αξιών;

Το εισόδημα που αποκτά ο Δ δεν είναι εισόδημα από κινητές αξίες αλλά από εμπορικές επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος (Άρθρο 28)

1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση, εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελεύθερα επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

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.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

I) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

II) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

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 ή κοινότητας, οι οποίες έχουν καταταμηθεί 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.

Για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

I) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

II) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.

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 την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.

ε) Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του κοινωνού, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου με νούμερο 10.

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

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 Ι.Κ.Α.

ζ) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

η) Οι τόκοι που ορίζονται από την παράγραφο 4 του άρθρου 25.

θ) 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.

4. Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με την μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν:

α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

β) Στην περίπτωση της συμμετοχικής (αφανούς) εταιρίας, από τον εμφανή εταίρο για το σύνολο των κερδών της εταιρίας.

γ) Στις περιπτώσεις των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα, από κάθε συνέταιρο για το μέρος ή την αμοιβή που του καταβλήθηκε. Η ύπαρξη των εταιριών που αναφέρονται στην περίπτωση α' αποδεικνύετε με έγκυρο συστατικό έγγραφο

δημοσιευμένο, σύμφωνα με όσα ορίζει ο εμπορικός νόμος. Η κοινοπραξία αναγνωρίζεται εφόσον έχουν πληρωθεί οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Αντέγγραφα για την εικονικότητα είτε των σχέσεων αυτών, είτε των όρων που συνδέουν τα μέρη τούτων γενικά, δεν αναγνωρίζονται.

5. Σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 29, ως εισόδημα λαμβάνεται:

α) Για διαχειριστική περίοδο μικρότερη από 12 μήνες, το κέρδος που προέκυψε κατά τη διάρκειά της.

β) Για διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη από 12 μήνες, το κέρδος που προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολειπόμενου 12μηνου τμήματος, το οποίο υπολογίζεται κατά προσέγγιση. Το εισόδημα αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου και το υπόλοιπο που αποτελεί εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος.

2. Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα (Άρθρο 13§1)

1. Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:

α) Με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση:

I) Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια, κ.τ.λ. ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ.

II) Εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας

τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. Με μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μεριδίων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρίας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.

Αν μεταβιβαστεί από επαχθή αιτία ατομική επιχείρηση ή μερίδιο ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, από γονέα προς τα τέκνα του ή από σύζυγο σε σύζυγο, λόγω συνταξιοδότησης του μεταβιβάζοντος, ο συντελεστής φορολογίας της περίπτωσης αυτής μειώνεται από 20% σε 10% για μεταβιβάσεις που γίνονται μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2000. Μεταβιβάσεις που γίνονται μετά το χρόνο αυτό δεν υπόκεινται σε φόρο υπεραξίας.

Προκειμένου για μεταβιβάσεις από επαχθή αιτία στοιχείων των παραπάνω υποπεριπτώσεων Ι και ΙΙ σε δικαιούχους που υπάγονται στην Α΄ και Β΄ κατηγορία του άρθρου 29 του Ν.2961/201 (ΦΕΚ 266/Α), η πραγματική αξία πώλησης αυτών φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή ένα και δυο δέκατα τοις εκατό (1,2%) και δύο και τέσσερα δέκατα τοις εκατό (2,4%), αντίστοιχα.

β) με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή της υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσικλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνετε και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

γ) Με συντελεστή 20% κάθε ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή, σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου μόνο του ή μαζί με τον οποιονδήποτε εξοπλισμό ή εγκατάσταση που τυχόν διαθέτει. Τα αναφερόμενα στα επόμενα εδάφια αυτής της παραγράφου, καθώς και στην παράγραφο 8 του άρθρου 81, εφαρμόζονται ανάλογα και σ' αυτή την περίπτωση.

3. Διαχειριστική περίοδος

1. Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει 12μηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης, η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του 12μήνου. Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του 12μήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από 24 μήνες.

2. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείριση του:

α) το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείριση του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή και

β) η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή τοιαύτη με ποσοστό κεφαλαίου 50% τουλάχιστον, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείριση της η αλλοδαπή επιχείρηση,

γ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον 50% άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείριση της η αλλοδαπή επιχείρηση,

δ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον 50% άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείριση της η συμμετέχουσα επιχείρηση.

3. Όταν κατά τη διάρκεια του προηγούμενου της φορολογίας οικονομικού έτους έχουν κλειστεί περισσότερες από μια διαχειρίσεις, οι οποίες περιλαμβάνουν χρονικό

διάστημα μεγαλύτερο από 12 μήνες, ως εισόδημα λαμβάνεται το άθροισμα των κερδών αυτών των διαχειρίσεων. Σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου, η μετάθεση αυτή θεωρείται, πάντοτε, ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου. Σε αυτή τη περίπτωση ως εισόδημα λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από την προσαυξημένη δωδεκάμηνη περίοδο.

4. Όταν έχει διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα, χωρίς να κλειστεί διαχείριση κατά το οικονομικό έτος που προηγήθηκε του έτους της φορολογίας, το εισόδημα καθορίζεται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32.

5. Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλουν. Για την αλλαγή αυτήν απαιτείται έγκριση του προϊστάμενου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο ένα μήνα πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα μήνα πριν από την αιτούμενη λήξης της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.

4. Ακαθάριστο εισόδημα (Άρθρο 30)

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα στις εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις πάσης φύσεως εμπορικές συναλλαγές τους.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

Εξαιρετικά, για 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 χοντρικές πωλήσεις ποσοστό 1% επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.

β) Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς 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 κτίσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση. Σε περίπτωση που για την κρινόμενη επιχείρηση δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Όταν το μικτό κέρδος καθορίζεται από το Υπουργείο Εμπορίου, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα, ως ποσοστό μικτού κέρδους λαμβάνεται το ανώτερο όριο του συντελεστή που έχει καθοριστεί από το Υπουργείο αυτό.

Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση:

αα) Από την πρώτη στην δεύτερη κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία δεύτερης κατηγορίας, δεν μπορούν να υπερβούν τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα μέσα σ' αυτήν την περίοδο.

ββ) Από την πρώτη στην τρίτη κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων, διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων.

γγ) Από τη δεύτερη ή τρίτη στην πρώτη κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας βρίσκονται βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτήν εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων προϊόντων η οποία προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων ετοιμών προϊόντων που αποδεδειγμένα δεν διατέθηκαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας ή που εμφανίζονται στην απογραφή, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τηρούν βιβλία και στοιχεία ανεπαρκή ή ανακριβή ή κατώτερης από την οριζόμενη κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικός με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της ΔΟΥ για την έκταση της συναλλακτικής δράσης της επιχείρησης και γενικά των συνθηκών λειτουργίας της. Για τον προσδιορισμό αυτό λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδής επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κινήσεως, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊστάμενου της ΔΟΥ για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, πρέπει να μη διαφέρει πολύ από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

4. Ειδικά η αξία παραγγελιών λουλουδιών, η οποία διακανονίζεται με τη μεσολάβηση επιτηδευματιών ή άλλων προσώπων, συνιστά πώληση αγαθών για τον ανθοπώλη που εκτελεί την παραγγελία, μειωμένη κατά τα ποσά προμηθειών.

5. Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος (Άρθρο 31)

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης στα οποία περιλαμβάνονται και:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο. 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.

ββ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

γγ) Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Τα ποσά των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εφόσον υφίστανται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

ι. Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.

ii. Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.

iii. Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς, θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.

Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου. Οι διατάξεις των έξι τελευταίων εδαφίων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 εφαρμόζονται αναλόγως.

δδ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα, μετά τον χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρου προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβάντων. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δε μπορεί να υπερβεί για κανένα από τους ασφαλιζόμενους ποσοστό 10% του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 που ισχύει για μισθωτό χωρίς τέκνα. Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.

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

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ όταν δεν

διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό 10% επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό 10% επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχιστεί η σύνταξη των απογραφών για μια τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν.2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων, δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

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

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

ζ) Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών καθώς και των αποθεματικών προς αποκατάσταση ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου, στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

η) Της ζημιάς που πραγματοποιήθηκε, από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημιάς αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

θ) Των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν γίνει σε οριστικές εγγραφές. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά και κάθε άλλο θέμα για την έκπτωση των δαπανών αυτών.

ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς, για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Για την έκπτωση των πιο πάνω ποσών από δικαιώματα ή αποζημιώσεις αρκεί η πίστωση αυτών στο όνομα του δικαιούχου, η οποία μπορεί να γίνει μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της χρήσης στην οποία αναφέρονται. Όταν δικαιούχος των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων είναι φυσικό αλλοδαπό πρόσωπο απαιτείται 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.

Ο έλεγχος των αποζημιώσεων ή δικαιωμάτων της παραγράφου αυτής, με εξαίρεση τα ποσά από πνευματικά, συγγενικά ή συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, ενεργείται κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 όταν καταβάλλονται:

- Από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή και διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, καθώς και από μικτές επιχειρήσεις κατά το μέρος που αφορούν στον εμπορικό κλάδο, ανεξάρτητα από το ύψος τους.

- Από τις λοιπές επιχειρήσεις: αα) στη μητρική τους επιχείρηση, προκειμένου για θυγατρικές, ββ) στο κεντρικό τους κατάστημα, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπής και γγ) σε αλλοδαπή ή ημεδαπή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων, εφόσον υπερβαίνουν το 4% των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος ή το ποσό των 300.000€, ανεξάρτητα από το καταβαλλόμενο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων.

ια) Των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε 3 χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας.

ιβ) Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τις δαπάνες μετάβασης στο ευρώ. Ειδικά τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α'), για την αγορά ακινήτων, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, μπορούν να αποσβένονται και ισόποσα, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθούμενα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες με μισθούμενα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτόν είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το π.δ 100/1998 (ΦΕΚ 96 Α') για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα.

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

ιε) Των ποσών των προβλέψεων για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και

καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος.

ιστ) Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρίες του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α) για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης. Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

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

ιη) Των εξόδων για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου. Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν εφόσον και στο βαθμό που η πραγματοποίησή τους είναι ωφέλιμη για την ίδια την επιχείρηση.

Τα πιο πάνω έξοδα, όταν υπερβαίνουν το 5% των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης ή τα 60.000€, ανεξαρτήτου ποσοστού, ελέγχονται κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση γ' της § 4 του άρθρου 66.

ιθ) Των ποσών για την αγορά Η/Υ και του λογισμικού (software) που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης.

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-εργαζόμενου και με την προϋπόθεση ότι αυτός επήλθε λόγω σεισμού ή άλλου λόγου ανώτερης βίας, κατά τη διάρκεια εργασίας του θανόντος και εκτός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης. Το πιο πάνω εκπιπτόμενο ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει, ανά ημερολογιακό έτος, τα 3.000€ για κάθε δικαιούχο-τέκνο. Ειδικά, για τα ποσά που καταβάλλονταν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2001, ως ανώτατο όριο εκπιπτόμενης δαπάνης ορίζεται το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών.

2. Στις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναγνωρίζεται, από την 1η Ιανουαρίου 1997 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2003, έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες, λόγω της φύσεως τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, υπολογιζόμενη στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.201.027 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 2%, σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 2.201.027 ευρώ και μέχρι 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 1% και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης 0,5%.

Ως ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, λαμβάνονται τα εξής:

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

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

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

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

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

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

3. Επί μικτών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα, η ζημιά που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια της έκπτωσης, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτής από άλλες πηγές. Η ζημιά αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες πέντε συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ.

4. Σε εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους, εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά, οπωροκηπευτικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα καθώς και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, αναγνωρίζεται χωρίς δικαιολογητικά έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα που υπολογίζεται σε ποσοστό 3% στο ποσό της προμήθειας που παίρνουν.

5. Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, οι οποίες ενεργούν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων, βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία πρώτων υλών που εισάγονται από την αλλοδαπή και επανεξάγονται με τη μορφή έτοιμων ή ημιέτοιμων προϊόντων, αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά από τα ακαθάριστα έσοδα ποσοστό 3% στο ποσό των ακαθάριστων εσόδων τους, τα οποία προέρχονται από την αμοιβή που παίρνουν γι' αυτές τις υπηρεσίες.

6. Η ζημιά των επιχειρήσεων, οι οποίες αναφέρονται στις παραγράφους 4 και 5, που τυχόν προκύπτει μετά την διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στις παραγράφους 2, 3, 4, και 5, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα κέρδη από τη συμμετοχή της σε άλλες επιχειρήσεις ή με τα εισοδήματα από άλλες πηγές. Η ζημιά αυτή μπορεί να μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πιο πάνω κλάδων της επιχείρησης στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και κατά τις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ. Στην περίπτωση των μικτών επιχειρήσεων, ο συμψηφισμός ενεργείται με τα κέρδη των κλάδων αυτών. Αν υπάρχει αδυναμία

λογιστικού διαχωρισμού των κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε κλάδο.

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

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

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

β) Ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δε μπορεί να υπερβαίνει το 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, εταιρίες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου και αμοιβαία κεφάλαια.

9. Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν

αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.

10. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημιές που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, προκειμένου να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη για τη φορολογία του εισοδήματος, αν δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ . Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τη διάταξη αυτής της παραγράφου ή δηλώνουν ανακριβή στοιχεία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87 αυτού του νόμου.

11. Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο των ετήσιων αποδοχών του.

12. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν.1665/1986 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

13. Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των εταιριών του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α΄) επιτρέπεται να ενεργείται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεων τους, έκπτωση έως και 2% επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στην οικεία διαχειριστική χρήση. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το 25% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό. «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών

απαιτήσεων». Πέραν της πρόβλεψης αυτής, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

14. Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλει αυτή σε εξωχώρια εταιρία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της. Από την εφαρμογή της διάταξης αυτής εξαιρούνται δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χοντρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων.

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

16. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις αυτού του άρθρου το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

17. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα καταχώρησης ορισμένων δαπανών του άρθρου αυτού στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ

6. Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος (Άρθρο 32)

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του ΚΒΣ, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν 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 με ειδικές, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σ' αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν περιλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί, εφόσον έγιναν δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

δ) 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 κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. 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 τρία πέμπτα (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 για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον ΚΒΣ στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεως μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον ΚΒΣ στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη κι αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα 2.950 ευρώ.

Ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή

η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%.

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

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

4. Κατ' εξαίρεση, για τις περιπτώσεις που οφείλουν να τηρούν βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του ΚΒΣ με την προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν τέτοια υποχρέωση,

λόγω ύψους αγορών, εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές περιέχονται στον ειδικό πίνακα του επόμενου εδαφίου, τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων. Οι συντελεστές αυτοί καθαρού κέρδους περιέχονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

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

α) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του ΚΒΣ, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους.

β) Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων λόγω ύψους αγορών, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα τιμολόγια αγορών.

γ) Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση, από την πρώτη κατηγορία στην τρίτη, οι αγορές της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων μειώνονται κατά την αξία τους, που εμφανίζεται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου, κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων. Από τη δεύτερη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο, στην οποία τηρήθηκαν πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσαυξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που αποδεδειγμένα δεν διατέθηκαν ή δε χρησιμοποιήθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας. Από τη τρίτη στη πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας προσαυξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζονται στην τελευταία απογραφή λήξης.

6. Το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής, που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 31, σε περίπτωση τεκμαρτού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη, εάν, πριν από την καταβολή η πίστωση αυτού, δεν

υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο, προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

7. Εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις που απαλλάσσονται από το φόρο (Άρθρο 6 § 4)

Από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται:

A) Τα κέρδη από εκμετάλλευση πλοίων, τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά

B) Τα κέρδη από τη λιανική πώληση καπνού ή από την άσκηση του επαγγέλματος του μικροπωλητή ή από την εκμετάλλευση περιπτέρου ή από την εκμετάλλευση καφενείου, κυλικείου, κουρείου κ.λπ., μέσα στα κτίρια και καταστήματα στα οποία στεγάζονται δημόσιες υπηρεσίες ή δημοτικές ή κοινοτικές και εκκλησιαστικές υπηρεσίες ή υπηρεσίες νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τα οποία πραγματοποιούνται από ανάπηρους και θύματα πολέμου στους οποίους χορηγήθηκε σχετική άδεια, εφόσον η εκμετάλλευση αυτών γίνεται από τους ίδιους. Επίσης, απαλλάσσεται το δικαίωμα που παίρνουν τα πρόσωπα αυτά από την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του περιπτέρου, καφενείου κ.λπ. σε τρίτους.

8. Σχηματική παράσταση

1. Προσδιορισμός καθαρού κέρδους επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία

Κατηγορία βιβλίων	Διαδικασία προσδιορισμού του καθαρού κέρδους	Σχετικές διατάξεις του Ν. 2238/94
<p>Αν προβλέπετε για το αντικείμενο εργασιών τους τέτοιος συντελεστής</p> <p>↗</p> <p>Α</p> <p>Και μη τηρούντες</p> <p>↘</p> <p>Αν δεν προβλέπετε</p>	Εξωλογιστικός προσδιορισμός	<p>Άρθρο : 32</p> <p>άρθρα 31 περ β. 31 1 και 2</p>
	Με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους	
	Εξωλογιστικός προσδιορισμός	
	Με αναγωγή των αγορών σε ακαθάριστα έσοδα που γίνεται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στις αγορές και στη συνέχεια με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων αυτών εσόδων, με ένα Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους που ισχύει για τις επιχειρήσεις που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών και τηρούν Βιβλία Β' κατηγορίας. (Αγορές X (1 + Συντελεστής Μικτού Κέρδους) = ι Ακαθάριστα Έσοδα X ΜΣΚΚ = Καθαρό Κέρδος)	
B →	Λογιστικός Προσδιορισμός	<p>Άρθρα: 31 1 και 31 2 περ. β</p>
	Με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν με βάση τα δεδομένα του βιβλίου, των δαπανών του άρθρου 31 (ακαθάριστα Έσοδα – Δαπάνες του άρθρου 31 = καθαρό Κέρδος)	
Γ →	Λογιστικός Προσδιορισμός	<p>Άρθρα : 31 1 και 30 2 περ. α</p>
	Με αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και Στοιχείων, των δαπανών του άρθρου 31 (Ακαθάριστα Έσοδα – Δαπάνη του άρθρου 31 = Καθαρό Κέρδος)	

2. Προσδιορισμός καθαρού κέρδους 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 περίπτωση αυτή η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Για όλες τις κατηγορίες Α, Β, Γ	Διαδικασία εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού κέρδους	Σχετικές διατάξεις του Ν. 2238/94
<p>1. Αν τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ή αν δεν τηρούνται τα βιβλία και στοιχεία που ορίζει ο ΚΒΣ ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας.</p> <p>2. Αν η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:</p> <p>α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.</p> <p>β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον ΚΒΣ στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη κι αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.</p> <p>γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των</p>	<p>Με εφαρμογή στα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία προσδιορίζονται εξωλογιστικώς από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ, του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, προσαυξημένου κατά 50%</p> <p>Με εφαρμογή στα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία προσδιορίζονται εξωλογιστικώς από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ, του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους προσαυξημένου κατά 100%</p>	<p>Άρθρο: 32 παρ. 1 και 2</p> <p>Άρθρο: 32, παρ. 2</p>

<p>βιβλίων και στοιχείων.</p> <p>δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα 2950 ευρώ.</p> <p>3. Αν διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής</p>	<p>Με διπλασιασμό του ΜΣΚΚ</p>	<p>Άρθρο: 32, παρ. 2</p>
---	--------------------------------	------------------------------

9. Παραδείγματα

1) Ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών βιβλιοπωλείο λιανικώς, τηρεί βιβλίο Αγορών από το οποίο προκύπτουν, σε μια διαχειριστική περίοδο, αγορές ύψους 10.000 ευρώ. Ποιο το καθαρό κέρδος της επιχείρησης;

Ο προσδιορισμός του καθαρού κέρδους θα γίνει με εφαρμογή του ΜΣΚΚ που προβλέπεται για το βιβλιοπωλείο, από την Υπουργική Απόφαση, δηλαδή 14%. Συνεπώς το καθαρό κέρδος είναι 1.400 ευρώ (10.000 X 14%)

2) Ατομική επιχείρηση εκδόσεως βιβλίων χονδρικώς, τηρεί βιβλίο Αγορών, από το οποίο προκύπτουν, σε μια διαχειριστική περίοδο, αγορές ύψους 12.000 ευρώ. Ποιο το καθαρό κέρδος της επιχείρησης;

Για το συγκεκριμένο αντικείμενο εργασιών δεν προβλέπεται ΜΣΚΚ από την Υπουργική Απόφαση, για τήρηση βιβλίου Αγορών, ενώ ο προβλεπόμενος για το ίδιο αντικείμενο εργασιών σε τήρηση βιβλίου Εσόδων – Εξόδων είναι 7%.

Συνεπώς θα πρέπει να γίνει αναγωγή των αγορών σε ακαθάριστα έσοδα και επ' αυτών των ακαθάριστων εσόδων θα εφαρμοσθεί ο ΜΣΚΚ που προβλέπεται για την τήρηση β' κατηγορίας βιβλίων.

Αν ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει με τη σύγκριση των τιμών κτίσης και πώλησης είναι, έστω 30%, τα ακαθάριστα έσοδα είναι 15.600 (12.000 χ 1,30) και το καθαρό κέρδος θα είναι 1.092 (15.600X7%)

3) Ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών φροντιστήριο ξένων γλωσσών, τηρεί βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 15.000 ευρώ και δαπάνες 10.000 ευρώ. Ο ΜΣΚΚ που προβλέπεται από την Υπουργική Απόφαση είναι 32%. Ποίο το καθαρό κέρδος της επιχείρησης;

Ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα γίνει λογιστικώς, δηλαδή με αφαίρεση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα δηλ. 5.000 (15.000- 10.000)

4) Αν τα βιβλία της επιχείρησης του προηγούμενου παραδείγματος κριθούν από τον έλεγχο ανακριβή, ποιο θα είναι το καθαρό κέρδος της επιχείρησης;

Τα ακαθάριστα έσοδα θα προσδιορισθούν εξωλογιστικώς από τον Οικονομικό Έφορο και επί των ακαθάριστων αυτών εσόδων θα εφαρμοσθεί ο ΜΣΚΚ της επιχείρησης δηλαδή 32% προσαυξημένος κατά 50% δηλ. 48%

5) Ο Α έτερος της ΑΒΓ μεταβιβάζει το εταιρικό του μερίδιο στον Δ. Το ΟΕ ποσό της υπεραξίας, υπολογίζεται σε 500 ευρώ. Φορολογείται η υπεραξία αυτή;

Η ωφέλεια που προέρχεται από μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου είναι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται με συντελεστή 20%. Συνεπώς ο φόρος θα είναι 100 ευρώ (500 X 20%)

6) Η ναυτιλιακή επιχείρηση «ν» πραγματοποίησε από εκμετάλλευση πλοίων καθαρό κέρδος 100.000 ευρώ. Θα φορολογηθεί για το εισόδημα αυτό;

Το εισόδημα που προέρχεται από εκμετάλλευση πλοίων, απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος που προβλέπει ο Ν.2238/94 και φορολογείται με ειδικό τρόπο.

7) Η ΛΜ ΑΕ πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 ακαθάριστα έσοδα 500.000 εκ των οποίων 300.000 προερχόμενα από εξαγωγές. Αναγνωρίζεται για την εταιρία αυτή ειδική έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά;

Αναγνωρίζεται ειδική έκπτωση σε ποσοστό 2% χωρίς δικαιολογητικά στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από εξαγωγές, δηλαδή 6.000 (300.000 X 2%)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

1. Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος (Άρθρο 40)

1. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση, και αποκτάται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, δασικές, αλιευτικές κ.λ.π.

2. Οι παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 28 εφαρμόζονται ανάλογα και στο εισόδημα αυτής της κατηγορίας.

2. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα (Άρθρο 41)

1. Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 28 § 3, 29, 30, 31, 38, και 39.

2. Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιορισθεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος. Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων. Για την εξεύρεση της αξίας τους τα προϊόντα αποτιμώνται σε δραχμές, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης τους στο χρόνο και στον τόπο της παραγωγής τους. Σ' αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) 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.

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

3. Για κάθε κλάδο γεωργικών εκμεταλλεύσεων προβλέπεται 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. Για τις γεωργικές επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, αλλά δεν τηρούν ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού εισοδήματος προσαυξάνεται κατά 40%.

4. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι, εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία, μειώθηκε το εισόδημα του από τη γεωργική εκμετάλλευση, το καθαρό εισόδημα μπορεί να προσδιοριστεί με τη χρήση συντελεστή κατώτερου από εκείνους που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο. Στην περίπτωση αυτήν ο συντελεστής δεν μπορεί να είναι μικρότερος από το μηδέν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1.Εισόδημα και η απόκτηση του (Άρθρο 45)

1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς και συνταξιούχους. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών, καθώς και το εισόδημα που αποκτούν οι ξεναγοί οι οποίοι υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 1545/1985.

2. Στην περίπτωση που το εισόδημα καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, εισόδημα που υπόκειται σε φόρο είναι εκείνο από το οποίο, αν αφαιρεθεί ο φόρος που του αναλογεί, προκύπτει το χωρίς φόρο ποσό που καταβάλλεται στον δικαιούχο.

3. Τα επιδόματα που καταβάλλονται στους δικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 63 του Ν.1892/1990, λογίζονται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το οποίο αποκτάται κατά την καταβολή του.

4. Δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο:

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 ΚΒΣ

β) Οι δαπάνες που καταβάλλονται στα πρόσωπα που μετακινούνται με εντολή του Δημοσίου, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης Α΄ και Β΄ βαθμού και των λοιπών Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του Ν. 2685/1999 και του Π.Δ. 200/1993, καθώς και τα έξοδα κίνησης που καταβάλλονται στους οικονομικούς επιθεωρητές του άρθρου 2 του Ν.2343/1995, όπως ορίζονται με τις διατάξεις της §3 του άρθρου 15 του Ν.2470/1997.

γ) Η παροχή που καταβάλλεται εφάπαξ από τα Ταμεία Πρόνοιας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς στους ασφαλισμένους και τις οικογένειες τους, το εφάπαξ βοήθημα που παρέχεται σε δημόσιους υπαλλήλους και βοηθητικό προσωπικό λόγω εθελούσιας εξόδου με παραίτηση από την υπηρεσία, καθώς και τα εφάπαξ βοηθήματα, που χορηγούνται με τους Ν.4153/1961 και Ν.303/1976.

δ) Ποσοστό 20% από τις κάθε είδους καθαρές αποδοχές, πρόσθετες αμοιβές, αποζημιώσεις και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος το 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 μέχρι ποσού 3.500 ευρώ ετησίως.

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

2. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος (Άρθρο 46)

1. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξής του.

2. Για τις πρόσθετες αμοιβές και τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, χρόνος απόκτησης 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 απόκτησης τους είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

3. Αν ο δικαιούχος εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη 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.

3. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα (Άρθρο 47)

1. Το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45, αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτουν:

A) Κάθε ποσό για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα.

B) Οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

2. Το ποσό που απομένει, μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3. Για τους υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημοσίων πολιτικών υπηρεσιών, του Ελληνικού Οργανισμού Τουρισμού, της Μόνιμης Αντιπροσωπείας στις Ευρωπαϊκές Κοινοότητες και των στρατιωτικών που υπηρετούν στην αλλοδαπή, καθώς και των υπαλλήλων του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών, των υπαλλήλων του Εθνικού Οργανισμού Μικρομεσαίων Μεταποιητικών Επιχειρήσεων και των υπαλλήλων της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Γεωργικών Συνεταιρισμών, που υπηρετούν στα οικεία αντιπροσωπευτικά γραφεία τους στις Βρυξέλλες, ως καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αυτού του άρθρου λαμβάνεται ποσό ίσο με το καθαρό ποσό αποδοχών, τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 7, 8, 9, 10 και 11 του άρθρου 50 εφαρμόζονται αναλόγως για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος από την παροχή υπηρεσιών, με σχέση εξαρτημένης εργασίας, επαγγέλματος που κατονομάζεται στην παρ.1 του άρθρου 48.

4. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που απαλλάσσονται από το φόρο (Άρθρο 6 § 5 και § 6)

5. Από το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες απαλλάσσονται:

A) Οι συντάξεις και κάθε φύσεως περιθάλψεις, οι οποίες παρέχονται σε αναπήρους πολέμου και θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου, ως και σε αναπήρους και θύματα ειρηνικής περιόδου, στρατιωτικούς γενικά που έπαθαν κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, αναμφισβήτητα και εξαιτίας αυτής.

B) Η σύνταξη που καταβάλλεται σε ανάπηρους πολέμου, με βάση τα έτη υπηρεσίας τους στο Δημόσιο, κατά το ποσό της αναπηρικής σύνταξης την οποία θα ελάμβανε ο δικαιούχος αν δεν είχε παραιτηθεί από το δικαίωμα λήψης της. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής εφαρμόζεται ανάλογα και στις συντάξεις που καταβάλλονται από το δημόσιο σε θύματα ή οικογένειες θυμάτων πολέμου.

Γ) Το εξωιδρυματικό 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, τα οποία καταβάλλονται στους δικαιούχους από το Δημόσιο ή άλλους ασφαλιστικούς φορείς.

Δ) Η σύνταξη που καταβάλλεται με τη διάταξη της παρ.4 του άρθρου 63 του Ν. 1892/1990.

Ε) 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 80%.

ΣΤ) Οι αποδοχές των αλλοδαπών κατώτερων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων.

6. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

α) Οι αμοιβές που καταβάλλει η Παγκόσμια Ένωση Αναπήρων Καλλιτεχνών 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.

β) 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.

5. Αυτοτελής φορολόγηση του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες (Άρθρο 14)

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παρ. 4 του άρθρου 45, φορολογούνται αυτοτελώς, εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης, τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση:

α) το άρθρο 1 του β.δ. 16/18 Ιουλίου 1920 (ΦΕΚ 158 Α')

β) το ν. 2112/1920 (ΦΕΚ 67 Α')

γ) το άρθρο 94 του ν.δ. 3026/1954 (ΦΕΚ 235)

Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης, μετά την αφαίρεση ποσού 20.000 ευρώ και παρακρατείται κατά την πληρωμή της στο δικαιούχο.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η φορολογική αρχή που είναι αρμόδια για την επιστροφή του φόρου στο δικαιούχο, σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε υπερβαίνει αυτό που οφείλεται.

2. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στους ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές, καθώς και σε άλλους αμειβόμενους αθλητές, κατά περίπτωση, από τις ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες ή τα αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, κατά την υπογραφή του συμβολαίου μετεγγραφής ή την ανανέωση του συμβολαίου συνεργασίας, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 20%. Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται από την πληρωμή. Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 60. Με τη παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για τα ποσά αυτά. Οι δικαιούχοι μπορούν να περιλάβουν το σύνολο αυτών των ποσών στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, για να φορολογηθούν με βάση την

κλίμακα του άρθρου 9. Στην περίπτωση αυτή, για το συμψηφισμό του φόρου που παρακρατήθηκε εφαρμόζονται οι διατάξεις του ίδιου άρθρου.

3. Οι αποδοχές των προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου στα ελληνικά σχολεία που λειτουργούν στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και έχουν την ελληνική υπηκοότητα ή την ελληνική και τη γερμανική υπηκοότητα ή μόνο τη γερμανική ή είναι υπήκοοι τρίτης χώρας και πληρώνονται από το Ελληνικό Δημόσιο ή φορέα που βρίσκεται στην αλλοδαπή και αποτελεί υποδιαίρεση του Ελληνικού Δημοσίου ή υπηρεσία αυτού, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 5% στο ποσό των αποδοχών πριν από κάθε κράτηση που τις βαρύνει και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τις αποδοχές αυτές. Ο φόρος που αναλογεί με βάση το συντελεστή αυτόν παρακρατείται από τον εκκαθαριστή των αποδοχών κατά την εκκαθάριση αυτών και αποδίδεται με εξαμηνιαίες δηλώσεις στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Οι δηλώσεις αυτές, οι οποίες περιλαμβάνουν το ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, διεύθυνση κατοικίας ή διαμονής του δικαιούχου, το ποσό αποδοχών, το φόρο που αναλογεί σε αυτές, καθώς και τον αριθμό και την ημερομηνία του τίτλου εξόφλησης και του εμβάσματος ή της επιταγής, υποβάλλονται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Σεπτεμβρίου για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν κατά τη διάρκεια του πρώτου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους και μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Μαρτίου για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν κατά τη διάρκεια του δεύτερου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους.

Τα ποσά που παρακρατήθηκαν στέλνονται στη δημόσια οικονομική υπηρεσία κατοίκων εξωτερικού. Οι εκκαθαριστές υποβάλλουν τις δηλώσεις αυτές, μέσω της προξενικής αρχής, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατοίκων εξωτερικού, ο οποίος συντάσσει τους οικείους χρηματικούς καταλόγους. Στους δικαιούχους χορηγούνται βεβαιώσεις αποδοχών στις οποίες εκτός από τα στοιχεία του δικαιούχου, αναγράφεται το σύνολο των ακαθάριστων και καθαρών αποδοχών, οι κρατήσεις που βάρυναν αυτές, ο φόρος που αναλογεί, καθώς και ο φόρος που παρακρατήθηκε. Οι δικαιούχοι των αποδοχών αυτών υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος, η οποία συνοδεύεται από την οικεία βεβαίωση αποδοχών, μέχρι την 10η

Απριλίου κάθε οικονομικού έτους. Για τις περιπτώσεις αυτές αρμόδιος ορίζεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας Γενικών Εσόδων Αθηνών.

4. Το καθαρό ποσό των αποδοχών που παίρνουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 47 ως μισθωτοί από τους εργοδότες που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, κατά το τμήμα που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτό του καθαρού ποσού των αποδοχών τις οποίες αυτοί θα έπαιρναν αν υπηρετούσαν στο εσωτερικό, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15%. Ο φόρος που προκύπτει παρακρατείται κατά την πληρωμή. Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για το ποσό αυτό των αποδοχών.

5. Οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 δεν εφαρμόζονται για τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται σύμφωνα με τις οικείες συλλογικές συμβάσεις εργασίας στους υπαλλήλους των Δημόσιων Επιχειρήσεων και Οργανισμών καθώς και στα πρόσωπα που εκλέγονται για το πρώτο και δεύτερο βαθμό της τοπικής αυτοδιοίκησης, για τις εκτός έδρας δαπάνες υπηρεσίας που τους έχουν ανατεθεί. Τα ποσά αυτά φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15%. Το ποσό του φόρου που προκύπτει παρακρατείται κατά την καταβολή των αποζημιώσεων αυτών από τον υπόχρεο για την καταβολή τους. Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών.

6. Από την αποζημίωση που καταβάλλεται στους δικαιούχους από τους λογαριασμούς των Δικαιωμάτων Εκτελέσεως Τελωνιακών Εργασιών (Δ.Ε.Τ.Ε.), Δικαιώματα Εκτελέσεως Χημικών Εργασιών (Δ.Ε.Χ.Ε.) και Δικαιώματα Βεβαίωσης και Είσπραξης Εσόδων υπέρ Τρίτων, (ΔΙ.Β.Ε.Ε.Τ.) καθώς και από τα ποσοστά που προβλέπονται από τις παραγράφους 7 και 38 του άρθρου 27 του ν. 2166/1993, ποσοστό 50% φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15%. Το ποσό του φόρου που προκύπτει, παρακρατείται κατά την καταβολή των αποζημιώσεων αυτών, από τον υπόχρεο για την καταβολή τους. Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου

εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59. Με τη παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών.

7. Τα ειδικά επιδόματα επικίνδυνης εργασίας, πτητικό, καταδυτικό, ναρκαλιείας, αλεξιπτωτιστών, δυτών και υποβρυχίων καταστροφών, που καταβάλλονται σε αξιωματικούς, υπαξιωματικούς και οπλίτες των ένοπλων δυνάμεων, των σωμάτων ασφαλείας, της πυροσβεστικής υπηρεσίας και του λιμενικού σώματος, το επίδομα ναρκαλιείας που καταβάλλεται σε ιδιώτες οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ναρκαλιείας με οποιαδήποτε σχέση στα υπουργεία Εθνικής Άμυνας, Δημόσιας Τάξης και Εμπορικής Ναυτιλίας, καθώς και τα επιδόματα επικίνδυνης εργασίας που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση την παράγραφο 5 του άρθρου 14 του ν. 1505/1984 και την περίπτωση α΄ της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 1711/1987, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 15%. Το ποσό του φόρου που προκύπτει, παρακρατείται κατά την καταβολή των αποζημιώσεων αυτών, από τον υπόχρεο για την καταβολή τους. Για την απόδοση του φόρου αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 59. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για το ποσό αυτό των αμοιβών.

6. Παραδείγματα

1) Ο υπάλληλος Α, έλαβε τη νόμιμη αποζημίωση λόγω καταγγελίας της σύμβασης του 1.000 ευρώ. Το ποσό αυτό αποτελεί εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες;

Όχι. Η αποζημίωση του ν.2112/20 φορολογείται με ειδικό τρόπο, εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης.

2) Ο υπάλληλος Β έλαβε από τον εργοδότη του λόγω καταγγελίας της σύμβασης του 2.000 ευρώ, ενώ η οριζόμενη από τις διατάξεις του ν.2112/20 αποζημίωση του είναι 1.500. Το παραπάνω ποσό αποτελεί εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες;

Όχι, το σύνολο της αποζημιώσεως θα φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρεώσεως.

3) Ο ποδοσφαιριστής Δ έλαβε 50.000 ευρώ για την ανανέωση του συμβολαίου του με την ομάδα του. Θα φορολογηθεί για το ποσό αυτό;

Το ποσό αυτό θα φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 20% δηλ. $50.000 \times 20\% = 10.000$

4) Ο συνταξιούχος Ε έλαβε στο τέλος του 2003, με δικαστική απόφαση, σύνταξη 1.000 ευρώ που αφορά το έτος 1998 και 1.300 ευρώ που αφορά το 1999. Ποιος θεωρείται ότι είναι ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος;

Είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράχθηκε το ποσό από το δικαιούχο, δηλ. το έτος 2003

5) Ο Η αξιωματικός του Πολεμικού Ναυτικού, έλαβε ετήσιες καθαρές αποδοχές 3.000 και επίδομα ναρκαλιείας 200. Θα φορολογηθεί για τα εισοδήματα αυτά;

Οι καθαρές αποδοχές του θα φορολογηθούν κανονικά ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Το επίδομα ναρκαλιείας είναι και αυτό από μισθωτές υπηρεσίες και από 1-1-1997 δεν απαλλάσσεται από το φόρο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΑΛΛΗ ΠΗΓΗ

1. Εισόδημα και η απόκτηση του (Άρθρο 48)

1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, μουσικού 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.

2. Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

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

β) Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα.

γ) Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε φύσεως επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά

πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικά.

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

3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

4. Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζονται και οι κάθε φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε αρχιτέκτονες, μηχανικούς και τοπογράφους λόγω καθυστέρησης είσπραξης των αμοιβών τους για προσφερθείσες από αυτούς υπηρεσίες που εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

5. Ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα θεωρούνται και τα εφάπαξ χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τον Ο.Τ.Ε. ΑΕ 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 Ο.Τ.Ε. ΑΕ και ο φόρος υπολογίζεται με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 άρθρο 59.

6. Ως χρόνος κτήσεως του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος εισέπραξε αυτό. Κατ' εξαίρεση, για διατροφή που καταβάλλεται αναδρομικά με δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης της είναι αυτός τον οποίο αφορά.

Ως είσπραξη, για την επιβολή και για την παρακράτηση του φόρου, θεωρείται και η πίστωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής, ύστερα από προηγούμενη, με απόδειξη, 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:

α) Στο έτος της εισπραξης και το αμέσως προηγούμενο, σε περίπτωση εργασίας 2 ετών,

β) στο έτος της εισπραξης και τα αμέσως 2 προηγούμενα, σε περίπτωση εργασίας τριών ή περισσότερων ετών.

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

2. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα (Άρθρο 49)

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

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

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

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

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

α) 38% για μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

- Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων.
- Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες (διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάσταση- διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων , οικισμών και τοπίων)
- Μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου.

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

- Χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες.
- Πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες.
- Μελέτες συγκοινωνιακών έργων (οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές).

- Μελέτες υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων).
- Μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας.
- Μελέτες λιμενικών έργων.
- Μελέτες γεωργικές (γεωργοοικονομικές - γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων).
- Μελέτες αλιευτικές.

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

- Μελέτες μηχανολογικές- ηλεκτρολογικές- ηλεκτρονικές.
- Μελέτες οικονομικές.
- Μελέτες κοινωνικές.
- Μελέτες μεταφορικών μέσων
- Ενεργειακές μελέτες
- Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός- σχεδιασμός- λειτουργία)
- Χημικές μελέτες και έρευνες.
- Χημικοτεχνικές μελέτες.
- Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες.
- Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεωφυσικές.
- Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες.
- Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες.
- Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνική διευθέτηση ορεινών λεκανών χειμάρρων, αναδάσωσης, δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων).
- Στατικές μελέτες

δ) 17% για μελέτη- επίβλεψη τυπογραφικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας

ε) 60% για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών που προσφέρουν ανεξάρτητες υπηρεσίες ή σε οργανωμένα γραφεία και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυμών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα.

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

3. Παραδείγματα

1) Το εισόδημα που αποκτά ο φορολογούμενος από την άσκηση του επαγγέλματος του αστρολόγου, είναι εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα;

Η απαρίθμηση των ελεύθερων επαγγελμάτων στο άρθρο 48 § 1 είναι περιοριστική με την έννοια ότι εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα είναι εκείνο που προέρχεται από την άσκηση ρητά οριζόμενου στην συγκεκριμένη διάταξη επαγγέλματος. Εάν συνεπώς ένα αντικείμενο εργασιών δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των αναφερομένων στην § 1 του άρθρου 48, σίγουρα δεν είναι εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Εξετάζεται, στη συνέχεια, αν αυτό το εισόδημα υπάγεται στην περίπτωση § 1 του άρθρου 28 αν δηλαδή αποτελεί «κέρδος που αποκτάται από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος που δεν υπάγεται ειδικά στα ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με το άρθρο 48», οπότε αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Αν δεν υπάγεται ούτε εκεί, τότε θα υπαχθεί στην § 3 του άρθρου 48, θεωρούμενο ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, αφού δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α και Ζ της παρ. 2 του άρθρου 2.

Με βάση τα παραπάνω η πλειοψηφία της ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους δέχτηκε ότι το εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματος του αστρολόγου είναι εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της § 1 του άρθρου 28, ενώ η μειοψηφία έκρινε ότι θεωρείται εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με την § 3 του άρθρου 48.

Ο Υπουργός Οικονομικών έκανε δεκτή την γνώμη της πλειοψηφίας.

2) Ο δικηγόρος Α έχει ετήσια ακαθάριστα έσοδα 4.000 ευρώ. Κατά το ίδιο έτος πραγματοποίησε δαπάνες συντήρησης, επισκευής, λειτουργίας, κυκλοφορίας και αποσβέσεων του ΙΧ επιβατικού αυτοκινήτου του 500 τις οποίες έχει καταχωρήσει στα βιβλία του. Εκπίπτει το ποσό αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα του για να προκύψει το καθαρό κέρδος;

Αν το ποσό των δαπανών για το αυτοκίνητο θα εκπέσει ποσοστό 25%, που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 3% του ακαθάριστου εισοδήματος (άρθρο 49 παρ. 2), δηλαδή θα εκπέσει ποσό $120 (500 \times 25\% = 125) > 120 (4.000 \times 3\%)$.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ)

1. Προσδιορισμός φορολογητέας ύλης βάσει δαπανών (Άρθρο 15)

Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.

Τεκμήριο δαπανών διαβίωσης (Άρθρο 16)

1. Για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπ' όψη τα ακόλουθα στοιχεία:

Α) Το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα για ιδιοκατοικούμενη ή μισθούμενη κύρια κατοικία άνω των 200τ.μ. και για δευτερεύουσα κατοικία γενικώς άνω των 150τ.μ., όπως αυτό εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 22, το οποίο πολλαπλασιάζεται με συντελεστή 2. το τεκμαρτό μίσθωμα μιας ή περισσότερων εξοχικών κατοικιών υπολογίζεται σε κάθε μία από αυτές για τρεις μήνες το έτος. Αν ο φορολογούμενος, η σύζυγος του και τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν έχουν στην κατοχή ή στην κυριότητα τους ή έχουν μισθώσει περισσότερα ακίνητα με συνολική επιφάνεια άνω των 150τ.μ., τα οποία χρησιμοποιούνται από αυτούς ως δευτερεύουσα κατοικία, τότε για τον υπολογισμό του τεκμαρτού μισθώματος τους λαμβάνονται υπόψη όλες οι μισθούμενες ή ιδιοκατοικούμενες δευτερεύουσες κατοικίες.

B) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη που υπολογίζεται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης που προσδιορίζεται ανάλογα με τους φορολογήσιμους ίππους του αυτοκινήτου και της συμμετοχής της τεκμαρτής αυτής δαπάνης στους οικογενειακούς προϋπολογισμούς, ως ακολούθως:

Φορολογικοί ίπποι αυτοκινήτου	Ετήσια τεκμαρτή Δαπάνη διαβίωσης
μέχρι 7	4.800 ευρώ
8	6.100
9	8.000
10	9.900
11	11.800
12	14.200
13	16.700
14	20.500
15	26.500
16	33.600
17	41.300
18	49.500
19	57.800
20	66.600
21	75.700
22-23	85.300
24-25	95.900
26-27	107.900
28 και άνω	112.900

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

α) 15% για χρονικό διάστημα πάνω από 5 έτη και μέχρι 10 έτη,

β) 25% για χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη και μέχρι 15 έτη,

γ) 40% για χρονικό διάστημα πάνω από 15 έτη.

δ) 50% για τη δαπάνη που προκύπτει με βάση αυτοκίνητο που ανήκει στην κυριότητα του φορολογουμένου για χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη, εφόσον αυτός έχει ηλικία πάνω από 60 έτη και αποκτά αποκλειστικώς εισοδήματα από συντάξεις ή και από ιδιοκατοίκηση κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας, καθώς και για την δαπάνη που προκύπτει με βάση το επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης ιδιοκτησίας προσώπου που το εισήγαγε με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας του από την αλλοδαπή για τα δύο αμέσως επόμενα έτη από τη λήξη της απαλλαγής της περίπτωσης ε' του άρθρου 18, εφόσον ο δικαιούχος της μείωσης εξακολουθεί κατά τα έτη αυτά να κατοικεί στην Ελλάδα.

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

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

i. Ομόρρυθμων ή απλών εκτός των ετερόρρυθμων εταιρών ή κοινωνιών ή μελών της κοινοπραξίας, φυσικών προσώπων, μεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, προκειμένου περί ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή αστικών εταιριών η στην κοινωνία ή στην κοινοπραξία.

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

iii. Των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, μεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

iv. Των διευθυνόντων και εντεταλμένων συμβούλων, διοικητών ανώνυμων εταιριών και προέδρων των διοικητικών συμβουλίων τους, μεριζόμενη ισομερώς μεταξύ τους.

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

Η τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης του οποίου κύριος ή κάτοχος είναι ανήλικο τέκνο, λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη του γονέα που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα και αν αυτός έχασε τη γονική μέριμνα του άλλου γονέα. Σε περίπτωση απόκτησης ή μεταβίβασης με οποιοδήποτε τρόπο επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης κατά τη διάρκεια του έτους, η τεκμαρτή δαπάνη περιορίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι και οι μήνες κυριότητας ή κατοχής του αυτοκινήτου. Διάστημα μεγαλύτερο από 15 μέρες λογίζεται ως ολόκληρος μήνας. Τα ίδια εφαρμόζονται και στην περίπτωση ακινησίας ή ολοκληρωτικής καταστροφής του αυτοκινήτου από οποιαδήποτε αιτία. Σε περίπτωση εικονικής μεταβίβασης αυτοκινήτου της περίπτωσης αυτής ή εικονικής κτήσης αυτών από περισσότερα πρόσωπα, το τεκμήριο της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του ισχύει αυτοτελώς στο σύνολο της για κάθε έναν από τους συμβαλλομένους. Ως εικονική θεωρείται ιδίως η μεταβίβαση ή η κτήση όταν πραγματοποιείται μεταξύ συγγενών εξ αίματος ή εξ αγχιστείας κατ' ευθείαν γραμμή ή εκ πλαγίου μέχρι και τον τρίτο βαθμό, οπότε επιτρέπεται και η ανταπόδειξη. Όταν η συγκυριότητα είναι πραγματική, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη μερίζεται κατά το λόγο των ιδανικών μεριδίων καθενός συγκυρίου.

Προκειμένου για εκπαιδευτές οδηγών αυτοκινήτων καθώς και για τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, που χρησιμοποιούν για το σκοπό αυτόν περισσότερα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, για τον υπολογισμό της ετήσιας

τεκμαρτής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη το αυτοκίνητο που δίνει τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη. Στις περιπτώσεις ενοικίασης ή χρηματοδοτικής μίσθωσης αυτοκινήτων επιβατικών ή μικτής χρήσης, η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη, που αντιστοιχεί στο χρόνο χρησιμοποίησης αυτών, βαρύνει το μισθωτή τους.

Οι διατάξεις της παρούσας περίπτωσης β' εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας αυτοκινήτου μικτής χρήσης.

Επίσης, οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται αναλόγως και για τα αυτοκίνητα τύπου JEEP. Για καθένα από αυτά τα οχήματα λαμβάνεται υπόψη κατ' επιλογή του φορολογουμένου:

αα) το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων αυτής της περίπτωσης, μειωμένο κατά 20%

ή ββ) η εργοστασιακή τιμολογιακή αξία τους, κατά το κρινόμενο έτος, προσαυξημένη κατά ποσοστό 80%. Για όσα από αυτά τα οχήματα έχουν ήδη ταξινομηθεί μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1991 ως εργοστασιακή τιμολογιακή αξία θεωρείται εκείνη της 31-12-1991, προσαυξημένη κατά ποσοστό 20%, η οποία δεν μπορεί να υπερβεί την εργοστασιακή τιμολογιακή αξία ιδίου ή ομοίου με αυτά τύπου οχήματος κατά το κρινόμενο έτος. Για όσα από αυτά τα οχήματα ταξινομήθηκαν από 1η Ιανουαρίου 1992 μέχρι 31-12-1997 ως εργοστασιακή τιμολογιακή αξία θεωρείται εκείνη του χρόνου της αγοράς τους από το φορολογούμενο, προσαυξημένη κατά ποσοστό 20%, η οποία δε μπορεί να υπερβεί την εργοστασιακή τιμολογιακή αξία ιδίου ή ομοίου με αυτά τύπου οχήματος κατά το κρινόμενο έτος.

γγ) η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη σκαφών αναψυχής ιδιωτικής χρήσης κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, η οποία ορίζεται ως εξής:

ί. Για μηχανοκίνητα σκάφη ανοικτού τύπου, ταχύπλοα και μη, ολικού μήκους μέχρι 3 μέτρα, στο ποσό των 2.600 ευρώ, που προσαυξάνεται με το ποσό των 1.300 ευρώ για κάθε μέτρο μήκους πάνω από τα 3 μέτρα.

ii. Προκειμένου για ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη, με χώρο ενδιαίτησης, η τεκμαρτή δαπάνη υπολογίζεται βάσει των μέτρων ολικού μήκους του σκάφους ως εξής:

Μήκος σκάφους	Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης(σε €)
Μέχρι 8 μέτρα	21.000
Πάνω από 8 και μέχρι 10 μέτρα	38.000
Πάνω από 10 και μέχρι 12 μέτρα	55.600
Πάνω από 12 και μέχρι 14 μέτρα	74.400
Πάνω από 14 και μέχρι 16 μέτρα	95.000
Πάνω από 16 και μέχρι 18 μέτρα	117.800
Πάνω από 18 και μέχρι 20 μέτρα	144.200
Πάνω από 20 και μέχρι 22 μέτρα	174.800
Πάνω από 22 και μέχρι 24 μέτρα	210.000
Πάνω από 24 και μέχρι 26 μέτρα	250.000
Πάνω από 26 και μέχρι 28 μέτρα	295.800
Πάνω από 28 και μέχρι 30 μέτρα	348.000
Πάνω από 30 και μέχρι 32 μέτρα	407.200
Πάνω από 32	455.400

Τα ποσά της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης αυτής της υποπερίπτωσης μειώνονται κατά ποσοστό 50% προκειμένου για ιστιοφόρα ναυταθλητικά σκάφη που χρησιμοποιούνται για ναυταθλητικούς αγώνες. Για τη μείωση αυτή απαιτείται σχετική βεβαίωση που χορηγείται από την Ελληνική Ιστιοπλοϊκή Ομοσπονδία θεωρημένη από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού.

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

Η τεκμαρτή δαπάνη από κάθε σκάφος μειώνεται ανάλογα με την παλαιότητα του κατά ποσοστό 10%, αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από 5 έτη και μέχρι 10 έτη από το έτος που νηολογήθηκε για πρώτη φορά και 20%, αν έχει περάσει χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη.

Προκειμένου για σκάφη με μόνιμο πλήρωμα ναυτολογημένο για ολόκληρο ή μέρος του έτους, στην παραπάνω δαπάνη προστίθεται και η αμοιβή του πληρώματος πολλαπλασιαζόμενη με συντελεστή 2. τα σκάφη επαγγελματικής χρήσης δεν λαμβάνονται υπόψη για το τεκμήριο της δαπάνης. Οι διατάξεις της περίπτωσης β', εκτός αυτών που αναφέρονται στην ακινησία των αυτοκινήτων, εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή.

στ) Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη για αεροσκάφη και ελικόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογουμένου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, η οποία ορίζεται ως εξής :

i) Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικοφόρα, καθώς και ελικόπτερα στο ποσό των 65.000 ευρώ για τους 150 πρώτους ίππους ισχύος του κινητήρα τους, που προσαυξάνεται με το ποσό των 500 ευρώ για κάθε ίππο πάνω από τους 150 ίππους.

ii) Για αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα (JET) στο ποσό των 200 ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης β' εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή.

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

Επιφάνεια της δεξαμενής κολύμβησης σε τ.μ.	Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη εξωτερικής δεξαμενής (σε ευρώ)
Από 25 μέχρι και 60	11.600
Πάνω από 60 μέχρι και 120	29.200
Πάνω από 120	46.800

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

2. Το συνολικό ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν, όπως αυτό προσδιορίζεται από την προηγούμενη παράγραφο, προσαυξάνεται κατά 10% για καθένα στοιχείο προσδιορισμού της δαπάνης αυτής πέρα από το δεύτερο. Το ποσό της προσαύξησης δεν μπορεί να υπερβεί το διπλάσιο του μεγαλύτερου ποσού της τεκμαρτής δαπάνης που προκύπτει από τα στοιχεία που έχει στην κυριότητα ή την κατοχή του ο υπόχρεος, η σύζυγος του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν.

3. Το ετήσιο συνολικό ποσό τεκμαρτής δαπάνης διαβίωσης που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο όταν η πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των μελών που τον βαρύνουν είναι μικρότερη από την τεκμαρτή δαπάνη, όπως αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά. Η επίκληση των περιστατικών αυτών μπορεί να γίνει μόνο από τους υπόχρεους οι οποίοι:

- α) Υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις.
- β) Είναι φυλακισμένοι.
- γ) Νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική.
- δ) Είναι άνεργοι και για το χρονικό διάστημα που δικαιούνται βοήθημα ανεργίας.

ε) Συγκατοικούν με συγγενείς α΄ βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, γιατί αποδεικνύεται ότι στις δαπάνες συμβάλουν οι συγγενείς αυτοί οι οποίοι πραγματοποιούν εισόδημα από εμφανείς πηγές.

στ) Είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητα τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους.

ζ) Προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την τεκμαρτή.

Όταν συντρέχει μια ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωση του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των ισχυρισμών και τα αποδεικτικά στοιχεία του φορολογουμένου και μειώνει ανάλογα την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (Άρθρο 17)

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

α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων ή τρίτροχων αυτοκινούμενων οχημάτων, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών και κινητών πραγμάτων μεγάλης αξίας.

β) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:

- Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

- Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Εξαιρείται η δαπάνη για ανέγερση οικοδομής από επιχείρηση που αναλαμβάνει κατά κύριο επάγγελμα την ανέγερση οικοδομών. Επίσης, εξαιρείται η δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνεια της δεν υπερβαίνει τα 120τ.μ. Αν η επιφάνεια της οικοδομής υπερβαίνει τα 120τ.μ., λαμβάνεται υπόψη η δαπάνη που αντιστοιχεί στην επιφάνεια πάνω από τα 120 τ.μ. Κατά την εφαρμογή των δυο προηγούμενων εδαφίων δεν θεωρείται ότι αποκτιέται πρώτη κατοικία, αν ο υπόχρεος, ο άλλος σύζυγος και τα τέκνα που τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή ισόβιας επικαρπίας ή οίκησης, εξ ολοκλήρου ή επί ιδανικού μεριδίου, σε άλλη οικία ή οικίες, εφόσον το άθροισμα της συνολικής επιφάνειας που τους αντιστοιχεί υπερβαίνει τα 70 τ. μ. Η επιφάνεια αυτή προσαυξάνεται κατά 20 τ.μ. για καθένα από τα δυο πρώτα τέκνα και κατά 25 τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα που βαρύνουν τον υπόχρεο ή τον άλλο σύζυγο.

γ) Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών, εφόσον αυτά υπερβαίνουν ετησίως τα 300 ευρώ, εκτός από τις δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία, που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και τα προνοιακά ιδρύματα του ευρύτερου δημόσιου τομέα, ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται τουλάχιστον κατά 70% με επιχορηγήσεις από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

δ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας. Εξαιρετικά, από το ποσό της δαπάνης

που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου που έχει ληφθεί για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας, δεν λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, το ποσό του χρεολυσίου που περιλαμβάνεται στην οικεία δαπάνη, κατά το μέρος που αυτό επιμεριστικά αναλογεί στην μέχρι των 120 τ.μ. επιφάνεια της κατοικίας. Επίσης, δε λαμβάνεται υπόψη, για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης, το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου, που έχει ληφθεί για την αγορά αρδευτικού εξοπλισμού γεωργικής εκμετάλλευσης.

Μη εφαρμογή του τεκμηρίου(Άρθρο 18)

Το τεκμήριο προσδιορισμού της ετήσιας δαπάνης δεν εφαρμόζονται:

α) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει βάσει επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.

β) Προκειμένου για αλλοδαπό προσωπικό που δε διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του αν.ν.89/1967 (ΦΕΚ Α΄132), του αν.ν.378/1968 (ΦΕΚ Α΄82) και του άρθρου 25 του ν. 27/1975 (ΦΕΚ Α΄77), για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή του ενοικίου.

γ) Προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις του αν.ν. 89/1967, του αν.ν.378/1968 και του άρθρου 25 του ν. 27/1975, για το ποσό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, η οποία προκύπτει βάσει επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.

δ) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη, η οποία προκύπτει βάσει ενός επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ιδιοκτησίας προσώπου που το εισήγαγε με μειωμένους δασμούς, φόρους ή τέλη λόγω μετοικεσίας του από την αλλοδαπή για το έτος εκτελωνισμού του αυτοκινήτου και τα 2 επόμενα έτη, εφόσον ο δικαιούχος της απαλλαγής εξακολουθεί και κατά τα έτη αυτά να κατοικεί στην Ελλάδα.

ε) Προκειμένου για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου 36α του ν.1642/1986, για την τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει βάσει των επιβατικών αυτοκινήτων που έχουν αγοραστεί για μεταπώληση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 36α του ν. 1642/1986, εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης μέχρι και την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό αυτό διάστημα δεν κυκλοφόρησε παράνομα. Κατά τις μεταπωλήσεις αυτής της περίπτωσης δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 10 μέχρι και 14 του άρθρου 81. Οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, στην οποία να αναγράφουν τα πιο πάνω αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πούλησαν στο οικείο έτος. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής αυτής της περίπτωσης.

στ) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει με βάση ένα επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μέχρι και 14 φορολογήσιμους ίππους, το οποίο ανήκει στην κυριότητα ή κατοχή του υπόχρεου ή, αν πρόκειται για οικογένεια, για 2 αυτοκίνητα που ανήκουν το καθένα στην κυριότητα ή κατοχή του κάθε συζύγου ή από κοινού και στους δυο συζύγους. Εάν ο υπόχρεος έχει στην κυριότητα ή κατοχή του περισσότερα του ενός αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι 14 φορολογήσιμους ίππους, το τεκμήριο δεν εφαρμόζεται για εκείνο με τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη. Σε περίπτωση εφαρμογής των εδαφίων τρίτου, τέταρτου, δέκατου πέμπτου και δέκατου έκτου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 16, συνυπολογίζεται και το αυτοκίνητο με τη μεγαλύτερη τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

ζ) Προκειμένου για τεκμαρτή δαπάνη η οποία προκύπτει με βάση ένα σκάφος αναψυχής ολικού μήκους μέχρι 10 μέτρα που δεν έχει ναυτολογημένο πλήρωμα για ολόκληρο ή μέρος του έτους, το οποίο ανήκει στην κυριότητα ή κατοχή του υπόχρεου ή του άλλου συζύγου ή και στους δυο από κοινού.

η) Προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής (Άρθρο 19)

1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δεν δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

3. Προκειμένου προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου οικονομικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη.

4. Οι υπόχρεοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87. Επίσης, όσοι δεν αναγράφουν στη δήλωση τη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων υπόκεινται στις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 88.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται με τη

δήλωση φόρου εισοδήματος και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου.

2. Παραδείγματα

1) Ο Α έχει ιδιόκτητη δευτερεύουσα κατοικία 180 τ.μ. για την οποία το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα είναι 2.000 ευρώ, και ένα ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο 9 φορολογήσιμων ίπων, έτους πρώτης κυκλοφορίας στην Ελλάδα 2001. Ποια είναι η συνολική ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του Α;

Για τη δευτερεύουσα κατοικία τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης θα ληφθεί το τεκμαρτό ετήσιο μίσθωμα πολλαπλασιασμένο με συντελεστή 2. Άρα 4.000 ευρώ (2.000 X 2). Για το ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο, η τεκμαρτή δαπάνη προκύπτει από τον πίνακα της περ. β της §1 του άρθρου 16, δηλαδή 8.000 ευρώ. Όμως με τη διάταξη της περ. η' του άρθρου 18, που ισχύει από 1-1-2003, το τεκμήριο αυτό δεν ισχύει.

2) Στην «ΓΔ ΕΠΕ» μετέχουν οι εταίροι Γ και Δ κατά ποσοστό 50% ο καθένας. Διαχειριστής της ΕΠΕ είναι ο Χ. η ΕΠΕ έχει στην κυριότητα της ένα ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο 15 φορολογήσιμων ίπων, έτους πρώτης κυκλοφορίας στην Ελλάδα 2003. προκύπτει τεκμαρτή δαπάνη για τους Γ και Δ από το αυτοκίνητο της ΕΠΕ;

Η ετήσια τεκμαρτή δαπάνη για αυτοκίνητο ΕΠΕ επιμερίζεται στα φυσικά πρόσωπα μέλη της κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, όταν οι διαχειριστές της δεν είναι εταίροι της. Συνεπώς η τεκμαρτή δαπάνη του αυτοκινήτου της ΕΠΕ που είναι 33.600 θα επιμεριστεί στους Γ και Δ κατά 50% δηλ. από 16.800 ο καθένας.

3) Στην «ΕΖ ΕΕ» μετέχουν ο ομόρρυθμος εταίρος Ε κατά 40% και ο ετερόρρυθμος εταίρος Ζ κατά 60%. Η ΕΕ έχει στην κυριότητα της ένα ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο 15 φορολογήσιμων ίπων, έτους πρώτης κυκλοφορίας στην Ελλάδα 2002. Ποια τεκμαρτή δαπάνη προκύπτει για τους Ε και Ζ;

Η τεκμαρτή δαπάνη ΙΧ επιβατικού αυτοκινήτου ΕΕ λογίζεται ως τεκμαρτή δαπάνη των ομόρρυθμων εταίρων, μεριζόμενη μεταξύ τους κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία. Συνεπώς τεκμαρτή δαπάνη προκύπτει μόνο για τον ομόρρυθμο εταίρο Ε και το ποσό αυτής θα είναι ολόκληρο το τεκμήριο του αυτοκινήτου της εταιρίας δηλ. 26.500.

4) Η «Β ΟΕ» με εταίρους τον Ν και τον Ξ κατά 50% ο καθένας, με εταιρικό κεφάλαιο 200 ευρώ, χωρίς να έχει ακόμη καμία συναλλακτική δραστηριότητα, αγοράζει μετρητοίς ένα ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο αντί 20.000 ευρώ. Η αγορά αυτοκινήτου δημιουργεί τεκμαρτή δαπάνη χρηματικής καταβολής για την εταιρία, καθώς και για τους εταίρους της ;

Η αγορά ΙΧ επιβατικού αυτοκινήτου, όπως και όλα τα τεκμήρια ισχύουν για τα φυσικά πρόσωπα και όχι για τα νομικά. Συνεπώς το χρηματικό ποσό που κατάβαλλε η ΟΕ για την αγορά του αυτοκινήτου δεν είναι τεκμήριο ούτε για την εταιρία ούτε για τους εταίρους της. Επειδή όμως από τα δεδομένα του παραδείγματος προκύπτει ότι η ΟΕ δεν έχει συναλλακτική δραστηριότητα, συνεπώς είναι αδύνατον με 200 ευρώ που είχε ως κεφάλαιο να αγοράσει μετρητοίς ένα αυτοκίνητο αξίας 20.000 ευρώ, παρέχεται στον προϊστάμενο της ΔΥΟ η ευχέρεια να αναζητήσει την προέλευση του χρηματικού ποσού που διετεθή για την αγορά του αυτοκινήτου. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή υποκρύπτεται χορήγηση δανείου από τους εταίρους στην εταιρία, στοιχείο το οποίο συνιστά τεκμήριο για τους εταίρους.

5) Ο Ρ κατά τη διάρκεια ενός έτους έκανε τις ακόλουθες πράξεις:

ίδρυσε ΕΠΕ και κατέβαλλε στο κεφάλαιο 10.000 ευρώ

αγόρασε το εταιρικό μερίδιο σε ΟΕ 500 ευρώ

δάνεισε την ΕΠΕ στην οποία μετέχει 12.000 ευρώ

ίδρυσε ΑΕ και εισέφερε στο κεφάλαιο 100.000 ευρώ

Ποια η συνολική τεκμαρτή δαπάνη του Ρ από τις ανωτέρω πράξεις;

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για ίδρυση ΕΠΕ, αγορά εταιρικού μεριδίου ΟΕ και δανεισμό της ΕΠΕ στην οποία μετέχει ήσαν τεκμήρια χρηματικής καταβολής, τα οποία όμως καταργήθηκαν από 1-1-2003, με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ.10 του Ν.3091/2002. Η εισφορά στο κεφάλαιο ιδρυόμενης ΑΕ δεν είναι τεκμήριο

6) Ο Τ αγόρασε στις 25/2 ένα καινούργιο ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο αντί 25.000 ευρώ, 15 φορολογήσιμων ίππων. Κατά το ίδιο έτος δήλωσε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 42.000 ευρώ. Προκύπτει για τον Τα τεκμαρτό εισόδημα;

Η συνολική ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του Τ προσδιορίζεται ως εξής :

- α) Τεκμήριο χρηματικής καταβολής 25.000 ευρώ
- β) Τεκμήριο διαβίωσης 22.083 (26.500: 12X10)

Συνολική τεκμαρτή δαπάνη 47.083 (25.000 + 22.083). Παρά το γεγονός όμως ότι η συνολική τεκμαρτή δαπάνη υπερβαίνει το δηλωθέν εισόδημα, δεν εφαρμόζεται το τεκμήριο, διότι η μεταξύ τους διαφορά είναι μικρότερη από το 20% του δηλωθέντος εισοδήματος. [Διαφορά 5.083 (47.083 – 42.000) < Δηλωθέν εισόδημα X 20% 8.400 (42.000 X 20%)].

7) Ο Π αγόρασε ένα καινούργιο ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο αντί 40.000 ευρώ, 15 φορολογήσιμων ίππων, στις 25/4. Κατά το ίδιο έτος στις 10/3 αγόρασε δευτερεύουσα κατοικία 200 τμ. Αντί 380.000 ευρώ, το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα της οποίας είναι 9.000 ευρώ. Ποια είναι η συνολική τεκμαρτή δαπάνη που προκύπτει για τον Π;

Τεκμαρτή δαπάνη καταβολής χρηματικών ποσών:

- α) Αγορά αυτοκινήτου 40.000
 - β) Αγορά δευτερεύουσας κατοικίας 380.000
- Σύνολο τεκμηρίου χρηματικής καταβολής 78.000 (40.000 + 38.000)

Τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης:

- α) αυτοκινήτου 17.667 (26.500 : 12 X 8)
- β) δευτερεύουσας κατοικίας 15.000 (9.000 : 12 X 10 X 2)

Σύνολο τεκμηρίου διαβίωσης 32.667 (17.667 + 15.000)

Συνολική τεκμαρτή δαπάνη 110.667 (78.000 + 32.667)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13

ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

1. Έκπτωση δαπανών από το συνολικό εισόδημα (Άρθρο 8)

1. Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρούνται, κατά περίπτωση, τα ποσά των πιο κάτω δαπανών:

α) Το ποσό της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ασφαλίσεως ζωής ή θανάτου, ασφαλίσεων προσωπικών ατυχημάτων και για ασφαλιστήρια ασθένειας, για την ασφάλιση του ίδιου, του άλλου συζύγου και των τέκνων που τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του παρόντος. Το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 10% του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 που ισχύει για μισθωτό χωρίς τέκνα. Το ποσό της δαπάνης υπολογίζεται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους, εκπίπτει μόνο εφόσον έχει περιληφθεί στην αρχική δήλωση και μερίζεται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος και καθενός που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπως αυτό δηλώθηκε με την αρχική δήλωση.

β) Το συνολικό ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από το φορολογούμενο σε ταμεία ασφάλισής του, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης του σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

γ) Τα ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης, τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, τα ημεδαπά Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα Κρατικά και Δημοτικά Νοσηλευτικά Ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Τα ποσά αυτών των δωρεών αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα, εφόσον ο δωρητής υποβάλει με την αρχική εμπρόθεσμη φορολογική του δήλωση τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- i. Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.
- ii. Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νόμου της έδρας του σωματείου.
- iii. Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.

δ) Το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο για :

I. Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας, που χορηγούνται στο φορολογούμενο με υποθήκη ή προσημείωση από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητο του ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων τους που τους βαρύνουν.

II. Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας, που χορηγούνται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις στους υπαλλήλους αυτών, εφόσον οφείλονται από αυτούς και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητο τους ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων τους που τους βαρύνουν.

III. Προκαταβολές που χορηγούνται από τα Ταμεία Αλληλοβοήθειας Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ.398/1974 (ΦΕΚ 116 Α΄) για απόκτηση πρώτης κατοικίας από τους βοηθηματούχους αυτών.

IV. Δάνεια που χορηγούνται στο φορολογούμενο από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν, για αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση διατηρητέων κτισμάτων, καθώς και κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές χαρακτηριζόμενες ως παραδοσιακά τμήματα πόλεων ή ως παραδοσιακοί οικισμοί.

2. Επίσης εκπίπτει, ως δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά ποσό 1.900 ευρώ για τον ίδιο το φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα, που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, εφόσον:

α) 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. Δεν λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία,

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

γ) είναι 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 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) παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφύλιου πολέμου σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 1543/185 (ΦΕΚ Α'73) και 1863/1985 (ΦΕΚ Α'204) όπως τροποποιήθηκαν με το ν.1976/1991 (ΦΕΚ Α'184).

3. Για τη σύζυγο η οποία έχει εισόδημα, οι δαπάνες των περιπτώσεων β, δ και ε της παραγράφου 1 και 2 που αφορούν την ίδια, καθώς και της παραγράφου 2 που αφορούν τα τέκνα της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από πατέρα και μητέρα συγγενείς της μέχρι το δεύτερο βαθμό, αφαιρούνται από το δικό της εισόδημα.

4. Όταν οι σύζυγοι υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, να υποβάλουν κοινή δήλωση και όταν λόγω θανάτου του ενός από τους συζύγους υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις, αν ο ένας από τους συζύγους δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα ή αυτό είναι κατώτερο από το άθροισμα των ποσών που αφορούν τις δαπάνες της παραγράφου 1, το άθροισμα αυτών ή η ή διαφορά που προκύπτει δεν προστίθεται στις δαπάνες του άλλου συζύγου.

5. Όταν ο ένας από τους συζύγους δεν έχει εισόδημα φορολογούμενο ή αυτό που έχει είναι κατώτερο από το ποσό της δαπάνης της παραγράφου 2, που αφορά αυτόν προσωπικά και τα πρόσωπα που τον βαρύνουν, ολόκληρο το ποσό της δαπάνης ή η διαφορά προστίθεται στις δαπάνες του άλλου συζύγου. Όταν το σύνολο των δαπανών του ενός συζύγου είναι ανώτερο από το φορολογούμενο εισόδημα του, τότε η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το ποσό της δαπάνης της παραγράφου 2 προστίθεται στις δαπάνες του άλλου συζύγου.

6. Όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα δεν δικαιούνται τις εκπτώσεις των παραγράφων 1 και 2 αν προκύπτει εισόδημα σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς, επιδικίας ή μεσεγγύησης δεν υπολογίζονται εκπτώσεις.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση της συνδρομής των προϋποθέσεων για την αφαίρεση των ποσών των δαπανών που ορίζονται από το άρθρο αυτό.

Πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους (Άρθρο 7)

1. Θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο:

α) Ο ή η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα.

β) Τα ανήλικα άγαμα τέκνα.

γ) Τα ενήλικα άγαμα τέκνα τα οποία δεν έχουν υπερβεί το 25^ο έτος ηλικίας τους και σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές ή σχολεία του εσωτερικού ή εξωτερικού, καθώς και εκείνα τα οποία παρακολουθούν δημόσια ή ιδιωτικά ινστιτούτα επαγγελματικής κατάρτισης στο εσωτερικό.

δ) Τα άγαμα τέκνα τα οποία δεν υπάγονται στην προηγούμενη παράγραφο, εφόσον υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία.

ε) Τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

στ) Οι ανιόντες και των δύο συζύγων.

ζ) Οι αδελφοί και οι αδελφές και των δύο συζύγων που είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

η) Οι ανήλικοι ορφανοί από πατέρα και μητέρα, συγγενείς μέχρι και τον τρίτο βαθμό οποιουδήποτε από τους συζύγους.

2. Τα πρόσωπα, που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' έως η' της προηγούμενης παραγράφου, θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο εφόσον συνοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.200 ευρώ ή το ποσό των 2.500 ευρώ αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου αυτής της παραγράφου στο όριο του εισοδήματος δεν λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα που αποκτώνται από το δικαιούχο:

α) Το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά ή από την παραχώρηση της χρήσης ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα σε πρόσωπα που είναι συγγενείς με αυτόν μέχρι το δεύτερο βαθμό εξ αίματος.

β) Τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, που κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 προστίθενται στο συνολικό εισόδημα του γονέα.

γ) Έσοδα από διατροφή που καταβάλλεται στο ανήλικο με δικαστική απόφαση ή ύστερα από συμφωνία που καταρτίστηκε με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Δε θεωρείται ότι βαρύνει το φορολογούμενο αν ο ανήλικος αποκτά εισόδημα από εμπορικές ή γεωργικές επιχειρήσεις ή αμοιβές από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, ανεξάρτητα από το ποσό του εισοδήματος, εκτός αν το σχετικό δικαίωμα περιήλθε στον ανήλικο από κληρονομιά.

2. Σχηματική παράσταση των δαπανών του άρθρου 8, που εκπίπτουν από το καθαρό εισόδημα

Είδος δαπάνης	Εκπιπόμενο ποσό	Διάταξη του άρθρου 8
1. Ασφάλιστρα ζωής κλπ.	μέχρι το 10% του αφορολόγητου κλιμακίου της κλίμακας που ισχύει για μισθωτούς χωρίς τέκνα	§ 1 περ. α
2. Εισφορές σε ταμεία ασφάλισης	χωρίς περιορισμό	§ 1 περ. β
3. Δωρεές προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές Αγ. Όρους, τα ΑΕΙ, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κων/πόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξάνδρειας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, τα κρατικά και τα δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία και το Ταμείο Αρχαιολογικών πόρων	χωρίς περιορισμό	§ 1 περ. δ
4. Δωρεές προς κοινωφελή ιδρύματα, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες τα ημεδαπά ΝΠΙΔ που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς και νόμιμα αθλητικά σωματεία αναγνωρισμένα από τη ΓΓΑ, για την καλλιέργεια και την ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων	χωρίς περιορισμό	§ 1 περ. δ
5. Χορηγίες προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ΝΠΙΔ, που επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς	≤ 10% του συνολικού πραγματικού εισοδήματος του χορηγού	§ 1 περ. δ
6. Δεδουλευμένοι τόκοι στεγαστικών δανείων πρώτης κατοικίας που συνήφθησαν μέχρι τις 31-12-2002	χωρίς περιορισμό	§ 1 περ. ε

3. Παραδείγματα

1) Ο Β δήλωσε καθαρό εισόδημα 15.000 ευρώ. Κατά το ίδιο έτος κατέβαλε για ασφάλιστρα ζωής του ιδίου, της συζύγου του, που δεν έχει εισόδημα, και του παιδιού του που τον βαρύνει 1.200 ευρώ για τον καθένα δηλ. 8.600 ευρώ. Ποιο θα είναι το φορολογητέο εισόδημά του;

Για τη δαπάνη των ασφαλιστρών θα αναγνωρισθεί ποσό προς έκπτωση 1.000 ευρώ [10.000 ευρώ (αφορολόγητο κλιμάκιο της κλίμακας για μισθωτό χωρίς παιδιά) X 10%]. Το φορολογητέο του εισόδημα θα είναι 14.000 (15.000 - 1.000).

2) Ο Δ έκανε τις ακόλουθες δωρεές:

α) Δωρεά στον ιερό ναό του χωριού του 300 ευρώ.

β) Δωρεά στην κοινότητα του χωριού του 3.000 ευρώ.

γ) Δωρεά στον Πολιτιστικό Σύλλογο του χωριού του 2.500 ευρώ.

δ) Δωρεά στο ερασιτεχνικό αθλητικό σωματείο του χωριού του που είναι αναγνωρισμένο από τη ΓΓΑ 3.500 ευρώ.

Ποιο το συνολικό ποσό που θα εκπέσει από το εισόδημα του Δ;

Οι υπ' αριθμ. α, β και δ δωρεές εκπίπτουν απεριόριστα .

Η υπ' αριθμ. γ δωρεά θα εκπέσει κατά το ποσό που δεν υπερβαίνει το 10% του εισοδήματός του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΙΜΑΚΑΣ - TAX CREDITS ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Υπολογισμός και καταβολή του φόρου (Άρθρο 9)

1. Το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κατά περίπτωση κλίμακα:

(α) Κλίμακα Μισθωτών – Συνταξιούχων

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
10.000	0	0	10.000	0
3.400	15	510	13.400	510
10.000	30	3.000	23.400	3.510
Υπερβάλλον	40			

(β) Κλίμακα Μη Μισθωτών – Επαγγελματιών

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
8.400	0	0	8.400	0
5.000	15	750	13.400	750
10.000	30	3.000	23.400	3.750
Υπερβάλλον	40			

Όταν το εισόδημα του μισθωτού ή συνταξιούχου περιλαμβάνεται και εισόδημα από άλλη πηγή, το επιπλέον αφορολόγητο ποσό των 1.600 ευρώ του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α), σε σχέση με το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (β), περιορίζεται στο ποσό του μισθού ή της σύνταξης που δηλώνεται, εφόσον το ποσό του μισθού ή της σύνταξης είναι μικρότερο από το επιπλέον αυτό αφορολόγητο ποσό.

2. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου των κλιμάκων (α) και (β) της παραγράφου 1 αυξάνεται κατά 1.000 ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά 2.000 ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά 10.000 ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά 1.000 ευρώ για καθένα τέκνο πάνω από τα τρία.

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί, το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Εάν ο ένας σύζυγος δεν έχει εισόδημα ή αυτό που έχει είναι μικρότερο από το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα ή η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα προστίθενται στο αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου.

3. Το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την κλίμακα της προηγούμενης παραγράφου μειώνεται ως εξής:

A) Κατά ποσοστό 15% του συνολικού ετήσιου ποσού των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του φορολογουμένου και των λοιπών προσώπων που τον βαρύνουν. Το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα 6.000 ευρώ.

Ως έξοδα ιατρικής νοσοκομειακής περίθαλψης θεωρούνται μόνο:

- i. Οι αμοιβές που καταβάλλονται για ιατρικές επισκέψεις και εξετάσεις γενικά, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι ακτινολογικές και μικροβιολογικές εξετάσεις, καθώς και η δαπάνη για οδοντοθεραπεία και οδοντοπροσθετική
- ii. Τα έξοδα νοσηλείας που καταβάλλονται σε νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές, στα οποία περιλαμβάνονται και τα έξοδα για φαρμακευτική περίθαλψη στο νοσοκομείο ή στην κλινική.
- iii. Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε νοσοκόμο για την παροχή υπηρεσιών σε ασθενή κατά τη νοσηλεία του σε νοσοκομείο ή κλινική ή στο σπίτι.
- iv. 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.
- v. Τα έξοδα νοσοκομειακής περίθαλψης των τέκνων που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.500 ευρώ και πάσχουν από ανάτο νόσημα, καθώς επίσης και με τις ίδιες προϋποθέσεις η δαπάνη για την περίθαλψη με οποιονδήποτε τρόπο των τυφλών, κωφαλάλων 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.
- vi. Ποσό ίσο με το 50% της δαπάνης που καταβάλλεται σε επιχειρήσεις περίθαλψης ηλικιωμένων, οι οποίες λειτουργούν νόμιμα.

Στις δαπάνες περιλαμβάνονται και οι δαπάνες για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης των προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 7, τα οποία 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, στην περίπτωση κατά την οποία έχουν αποκτήσει ετήσιο εισόδημα πάνω από

2.500 ευρώ, κατά το ποσό που τα έξοδα αυτά υπερβαίνουν το πραγματικό φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο ετήσιο καθαρό εισόδημα των προσώπων αυτών.

B) Κατά ποσοστό 15% των εξής δαπανών:

- Του ποσού του μισθώματος που καταβάλλεται ετησίως για κύρια κατοικία του φορολογούμενου και της οικογένειάς του. Δεν δικαιούνται την έκπτωση αυτή όσοι παίρνουν στεγαστικό επίδομα. Ομοίως, δεν δικαιούνται τη μείωση αυτή οι φορολογούμενοι, όταν οι ίδιοι ή οι σύζυγοι τους ή τα τέκνα που τους βαρύνουν έχουν πλήρη κυριότητα ή κατοχή, εξολοκλήρου, σε οικία με επιφάνεια τουλάχιστον ίση με εκείνη της μισθωμένης κύριας κατοικίας, η οποία βρίσκεται στον ίδιο νομό με τη μισθωμένη. Το προηγούμενο εδάφιο εφαρμόζεται και όταν η πιο πάνω οικία ανήκει εξ αδιαιρέτου είτε στον φορολογούμενο και στη σύζυγό του είτε στον φορολογούμενο και στα τέκνα τους που τους βαρύνουν είτε στη σύζυγό του και στα τέκνα τους που τους βαρύνουν.

- Το ποσού της δαπάνης για παράδοση κατ' οίκον ιδιαίτερων μαθημάτων ή για φροντιστήρια οποιαδήποτε αναγνωρισμένης εκπαιδευτικής βαθμίδας ή ξένων γλωσσών, το οποίο καταβάλλει ετησίως ο φορολογούμενος για κάθε τέκνο που τον βαρύνει ή για τον ίδιο.

Γ) Κατά ποσοστό 15% του ποσού των δεδουλευμένων τόκων που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο για:

- i. Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται στον φορολογούμενο με υποθήκη ή προσημείωση από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμειυτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητό του ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων που τους βαρύνουν.

- ii. Στεγαστικά δάνεια για απόκτηση πρώτης κατοικίας που χορηγούνται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις στους υπαλλήλους τους, εφόσον οφείλονται από αυτόν και η υποθήκη ή προσημείωση έχει εγγραφεί σε ακίνητό τους ή του άλλου συζύγου ή των τέκνων που τους βαρύνουν.

iii. Προκαταβολές που χορηγούνται από τα Ταμεία Αλληλοβοηθείας Στρατού, Ναυτικού και Αεροπορίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.Δ. 398/1974 (ΦΕΚ 116 Α), για απόκτηση πρώτης κατοικίας από τους βοηθηματούχους αυτών.

iv. Δάνεια που χορηγούνται στον φορολογούμενο από τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια και λοιπούς πιστωτικούς οργανισμούς, εφόσον οφείλονται από αυτόν, για αναστήλωση, επισκευή, συντήρηση ή εξωραϊστικό διατηρητέων κτισμάτων, καθώς και κτισμάτων που βρίσκονται σε περιοχές χαρακτηριζόμενες ως παραδοσιακά τμήματα πόλεων ή ως παραδοσιακοί οικισμοί.

Δ) Κατά ποσοστό 15% του συνολικού ετήσιου ποσού των οικογενειακών δαπανών, στις οποίες υποβάλλεται ο φορολογούμενος, η σύζυγός τους και τα τέκνα που τους βαρύνουν, για αγορά αγαθών και υπηρεσιών γενικώς, εφόσον ο φορολογούμενος ή η σύζυγός του ή και οι δύο δηλώνουν εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις. Το ποσό της μείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τα 75 ευρώ και για τους δύο συζύγους.

Δεν συμπεριλαμβάνονται οι παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

- αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 των άρθρων 8 και 23,
- πραγματικές δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17,
- αυτές που ορίζονται στις προηγούμενες περιπτώσεις,
- δαπάνες για αγορά τροφίμων και ποτών, καθώς και καυσίμων,
- δαπάνες για ύδρευση, αποχέτευση, συγκοινωνίες, φωταέριο, παροχή ηλεκτρικού ρεύματος, ασφάλιστρα και τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, καθώς και δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων
- δαπάνες που γίνονται στην αλλοδαπή.

Ε) Για το φορολογούμενο που αποκτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον αυτός 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 Δράμα, η οποία περιλαμβάνεται σε Ζώνη βάθους 20 χλμ. από τη μεθοριακή γραμμή, κατά 30 ευρώ για κάθε τέκνο που τον βαρύνει.

4. Για τη σύζυγο η οποία έχει εισόδημα στο οποίο προκύπτει φόρος, οι μειώσεις των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου που αφορούν την ίδια και των περιπτώσεων α' και έ της προηγούμενης παραγράφου που αφορούν τα τέκνα της από προηγούμενο γάμο, τα χωρίς γάμο τέκνα της, τους γονείς της και τους ανήλικους ορφανούς από πατέρα και μητέρα συγγενείς της μέχρι το δεύτερο βαθμό, αφαιρούνται από το δικό της φόρο που προκύπτει με βάση την κλίμακα.

5. Όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, στο ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο πρώτο κλιμάκιο της φορολογικής κλίμακας της παραγράφου 1 προστίθεται ο φόρος, ο οποίος προκύπτει με την εφαρμογή του αναλογικού συντελεστής 5%.

Η διάταξη αυτής της παραγράφου δεν εφαρμόζεται για κατοίκους των χωρών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισοδήματα στην Ελλάδα πλέον του 90% του συνολικού εισοδήματός τους.

6. Όσοι κατοικούν στην αλλοδαπή και αποκτούν εισόδημα από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα δεν δικαιούνται τις μειώσεις που ορίζονται στις παραγράφους 2 και 3. Από τη διάταξη αυτή εξαιρούνται οι κάτοικοι των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του 90% του συνολικού εισοδήματός τους.

7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση της συνδρομής των προϋποθέσεων για τη μείωση του φόρου που ορίζεται από το άρθρο αυτό. Επίσης, με

κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Υγείας και Πρόνοιας καθορίζονται τα δικαιολογητικά τα οποία απαιτούνται για την απόδειξη του ποσοστού αναπηρίας. Με τις αποφάσεις των προηγούμενων εδαφίων ορίζεται επίσης και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

2. Τρόπος εφαρμογής της κλίμακας

Για να προσδιορίσουμε το φόρο που αντιστοιχεί στο φορολογητέο εισόδημα ανατρέχουμε στη στήλη «σύνολο εισοδήματος» και εντοπίζουμε το αμέσως μικρότερο ποσό που υπάρχει στη στήλη αυτή σε σχέση με το ποσό που θέλουμε να φορολογήσουμε. Στη διπλανή στήλη βρίσκουμε το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο εισόδημα αυτό. Στο υπόλοιπο ποσό, δηλαδή στη διαφορά μεταξύ του ποσού που θέλουμε να φορολογήσουμε και του ποσού που ήδη φορολογήσαμε, εφαρμόζουμε το φορολογικό συντελεστή του επομένου κλιμακίου από εκείνο που μέχρι τώρα είχε χρησιμοποιηθεί για τη φορολογία του ποσού που υπάρχει στη στήλη «σύνολο εισοδήματος».

Ο φόρος που προκύπτει για το υπόλοιπο αυτό ποσό, προστιθέμενος στο φόρο που είχε ήδη προκύψει, αποτελεί το συνολικό φόρο του φορολογητέου εισοδήματος. Παράδειγμα: Έστω ότι το φορολογητέο εισόδημα μισθωτού είναι 20.000 ευρώ. Ο φόρος του με βάση την κλίμακα (α) θα προκύψει ως εξής: Το αμέσως μικρότερο ποσό από 20.000 ευρώ που υπάρχει στη στήλη «σύνολο εισοδήματος» είναι 13.400 και ο φόρος που από τη στήλη «σύνολο φόρου» προκύπτει ότι αντιστοιχεί σ' αυτό είναι 510.

Το υπόλοιπο ποσό των 6.600 (20.000 - 13.400) θα φορολογηθεί με το συντελεστή του αμέσως επομένου κλιμακίου από αυτό που μέχρι τώρα έχουμε χρησιμοποιήσει (έχουμε χρησιμοποιήσει τα δύο πρώτα κλιμάκια). Συνεπώς ο φορολογικός συντελεστής του τρίτου κλιμακίου, τμήμα του οποίου αποτελεί το ποσό των 6.600 (από 13.400 μέχρι 20.000) είναι 30% και ο φόρος που αντιστοιχεί σ' αυτό το ποσό 1.980 (6.600 X 30%). Ο συνολικός φόρος που αντιστοιχεί στα 20.000 είναι 2.490 (510 + 1.980).

3. Εκπτώσεις από το φόρο (tax credits) - Σχηματική παράσταση

Από το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την παράγραφο 1 του άρθρου 9, όπως αυτή τροποποιείται κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου αν υπάρχουν παιδιά που βαρύνουν το φορολογούμενο, αφαιρούνται οι εκπτώσεις (tax credits) που ορίζονται με την παρ. 3 του άρθρου 9, ως εξής:

α/α	Είδος δαπάνης	Εκπιπτόμενο ποσό	Διάταξη του άρθρου 9 παρ. 3
1.	Έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης του φορολογούμενου και των λοιπών προσώπων που τον βαρύνουν	Το 15% του συνολικού ετήσιου ποσού της δαπάνης και μέχρι 6.000 €	Περ. α. Η έννοια των δαπανών ορίζεται στις υποπερ. αα, ββ, γγ, δδ, εε, στ
2.	Το μίσθωμα που καταβάλλεται ετησίως για κύρια κατοικία του φορολογούμενου και της οικογένειάς του	Το 15% του συνολικού ετήσιου ποσού της δαπάνης	Περ. β υποπερ. αα, α' εδάφιο
3.	Το μίσθωμα που καταβάλλει ετησίως ο φορολογούμενος για τη μίσθωση κατοικίας από τα τέκνα που φοιτούν σε αναγνωρισμένα σχολεία ή σχολές του εσωτερικού	Το 15% του συνολικού ετήσιου ποσού της δαπάνης	Περ. β υποπερ. αα, ε' εδάφιο
4.	Τα δίδακτρα για παράδοση κατ' οίκον ιδιαίτερων μαθημάτων ή για φροντιστήρια οποιασδήποτε αναγνωρισμένης εκπαιδευτικής βαθμίδας ή ξένων γλωσσών που καταβάλλει ετησίως ο φορολογούμενος για κάθε τέκνο που τον βαρύνει ή για τον ίδιο	Το 15% του συνολικού ετήσιου ποσού της δαπάνης και μέχρι το 10% του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) της παρ.1 του άρθρου 9 που ισχύει για μισθωτό χωρίς τέκνα	περ. β, υποπερ. ββ
5.	Οι δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται από το φορολογούμενο για	Το 15% του συνολικού ετήσιου ποσού της	περ.γ

	στεγαστικά δάνεια που ορίζονται ρητά στις υποπερ. αα, ββ, γγ, δδ	δαπάνης	
6.	Οι οικογενειακές δαπάνες του φορολογούμενου, της συζύγου και των τέκνων που τους βαρύνουν, για αγορά αγαθών και υπηρεσιών, εφόσον ο ένας ή και οι δύο σύζυγοι δηλώσουν εισόδημα από μισθούς ή συντάξεις	Το 15% της συνολικής ετήσιας δαπάνης του δεν μπορεί να υπερβεί τα 75 ευρώ και για τους δύο συζύγους	περ.δ

4. Παραδείγματα

1) Ο φορολογούμενος Α απέκτησε ετήσιο φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' κατηγορίας 13.000 ευρώ. Είναι έγγαμος, έχει ένα ανήλικο παιδί και πραγματοποίησε δαπάνη για μίσθωση κατοικίας 3.000 ευρώ. Ποιος ο κύριος φόρος του Α;

Επειδή ο Α έχει ένα παιδί που τον βαρύνει, το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) της παρ. 1 του άρθρου 9 για μισθωτούς θα αυξηθεί κατά 1.000 ευρώ. Συνεπώς για το τμήμα εισοδήματος μέχρι 11.000 ευρώ (10.000 + 1.000) ο φόρος είναι μηδέν, ενώ το υπόλοιπο ποσό του εισοδήματος, δηλ 2.000 (13.000 - 11.000) θα φορολογηθεί με το συντελεστή του επομένου κλιμακίου δηλ. με 15% και ο φόρος θα είναι 300 ευρώ (2.000 X 15%). Από το ποσό αυτό του κύριου φόρου θα αφαιρεθεί το 15% της δαπάνης που πραγματοποίησε για τη μίσθωση της κύριας κατοικίας του δηλ. 450 ευρώ (3.000 X 15%). Συνεπώς δεν προκύπτει φόρος για τον Α.

2) Ο φορολογούμενος β απέκτησε ετήσιο φορολογητέο εισόδημα από Δ' κατηγορία 20.000 ευρώ. Μέσα στο ίδιο έτος πραγματοποίησε δαπάνη για ιατρική περίθαλψη 1.000 ευρώ και 3.000 ευρώ για τόκους στεγαστικού δανείου πρώτης κατοικίας. Ποιο το ποσό του φόρου για τον Β;

Το ποσό του φόρου με βάση την (β) κλίμακα του άρθρου 9 παρ. 1 είναι 2.730 ευρώ (750 για το τμήμα εισοδήματος μέχρι 13.400 ευρώ και 1.980 για το υπόλοιπο 6.600 X 30%). Από το ποσό αυτό θα αφαιρεθεί το 15% της δαπάνης για την ιατρική περίθαλψη, δηλ. 150 ευρώ (1.000 X 15%) και το 15% της δαπάνης για τους τόκους του

στεγαστικού δανείου, δηλ. 450 ευρώ (3.000 X 15 %). Ποσό φόρου 2.130 [2730 - (150 + 450)].

5. Συμπληρωματικός φόρος

5.1. Συμπληρωματικός φόρος (Άρθρο 9 § 5)

5. 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 παρ. 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.

5.2. Παραδείγματα

1) Ο φορολογούμενος Α έχει ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας 100 τμ. 10.000 ευρώ, από ιδιοκατοίκηση δευτερεύουσας κατοικίας 150 τμ. 15.000 ευρώ και από εκμίσθωση κατοικίας 8.000 ευρώ. Ποιος ο συμπληρωματικός φόρος του Α για τα εισοδήματα αυτά;

Το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ακίνητα γενικά, υποβάλλεται σε συμπληρωματικό φόρο με συντελεστή 1,5% (άρθρο 9 παρ. 5). Συνεπώς, το εισόδημα του Α που προέρχεται από εκμίσθωση κατοικίας θα φορολογηθεί με συμπληρωματικό φόρο 120 ευρώ (8.000 X 1,5%).

2) Ο Β έχει μοναδικό εισόδημα από εκμίσθωση κατοικίας 7.000 ευρώ. Ποιος ο συμπληρωματικός φόρος του Β γι' αυτό το εισόδημα;

Συμπληρωματικός φόρος 105 ευρώ ($7.000 \times 1,5\%$). Όμως, ο κύριος φόρος για το εισόδημα αυτό είναι μηδέν (άρθρο 9 παρ. 1). Ο συμπληρωματικός φόρος δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα με βάση τις παρ. 1 έως και 4 του άρθρου 9. Συνεπώς ο συμπληρωματικός φόρος του Β είναι μηδέν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15

ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΣ ΦΟΡΟΣ

1. Προκαταβολή του φόρου (Άρθρο 52)

1. Με βάση τη δήλωση του άρθρου 61 και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης του άρθρου 74, βεβαιώνεται ποσό ίσο με το 55% του φόρου που προκύπτει από τους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου οικονομικού έτους.

Αν στους βεβαιωτικούς αυτούς τίτλους περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται στην πηγή ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το παρόν άρθρο. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό. Για την καταβολή του φόρου της βεβαίωσης αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 9.

2. Οι διατάξεις του πρώτου και τέταρτου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται όταν:

- Το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί δεν υπερβαίνει τα 30 ευρώ.
- Στους βεβαιωτικούς τίτλους περιλαμβάνονται μόνο εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες γενικά και από ιδιοκατοίκηση.

3. 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.

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

- Σε 4% της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αναφέρονται στις περιπτώσεις β' και δ' της παραγράφου 5 του άρθρου 49.

- Σε 10% της νόμιμης αμοιβής για εκπόνηση μελετών και σχεδίων που αφορούν οποιασδήποτε άλλης φύσεως έργα και για την επίβλεψη της εκτέλεσης αυτών, καθώς και των έργων της προηγούμενης περίπτωσης και της ενέργειας πραγματογνωμοσύνης κ.λπ. για τα έργα αυτά.

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί:

- Να ορίζεται όπως, για εισόδημα από εμπορία καπνού σε φύλλα αντί για την προκαταβολή σε ποσό ίσο με το μισό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του προηγούμενου οικονομικού έτους, προκαταβάλλεται για το φόρο του εισοδήματος του οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν από την έκδοση από τον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της άδειας μεταφοράς ή μεταβίβασης, του καπνού, ποσοστού 2% στην αξία του τιμολογίου των εξαγομένων στην αλλοδαπή και 1% στα πωλούμενα στο εσωτερικό καπνά σε φύλλα

- Να ορίζεται όπως η προκαταβολή υπολογίζεται με άλλο τρόπο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.

2. Μείωση του προκαταβλητέου φόρου (Άρθρο 53)

1 . Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα κατά ποσοστό 25% και πάνω, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει με αίτηση του τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου. Η αίτηση υποβάλλεται μέχρι το τέλος του μήνα Σεπτεμβρίου του οικονομικού έτους στο οποίο έγινε η βεβαίωση και αφορά στο ποσό του φόρου για τις δόσεις που δεν έγιναν ληξιπρόθεσμες κατά το χρόνο της υποβολής της αίτησης. Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος από

εμπορικές γενικά επιχειρήσεις ή από γεωργικές εκμεταλλεύσεις ή από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

α) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στην τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου διαχειριστικού έτους.

β) Το ποσοστό δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

γ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο σε σχέση με την προηγούμενη.

δ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πολύ πιθανολογείται μείωση του κέρδους της τρέχουσας χρήσης.

2. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ προβαίνει στην επαλήθευση της αίτησης που του υποβλήθηκε και υποχρεούται, μέσα σε προθεσμία 3 μηνών από την υποβολή της, να ανακοινώσει στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του ελέγχου. Αν διαπιστώσει ότι το εισόδημα μειώθηκε πραγματικά κατά το ποσοστό της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου, με τη μείωση που επήλθε, ποσού φόρου από τις επόμενες δόσεις που οφείλονται.

3. Αν περάσει άπρακτη η προθεσμία της προηγούμενης παραγράφου, ο φορολογούμενος δικαιούται όπως τις, από τη λήξη της προθεσμίας, και μετά απαιτητές δόσεις του φόρου, καταβάλλει μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του, όπως αυτό αναφέρεται στην αίτησή του που υπέβαλε για το σκοπό αυτό, με επιφύλαξη να καταβάλει τον τυχόν επιπλέον οφειλόμενο φόρο κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάρισή του.

4. Αν γίνει νέα εκκαθάριση λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, εφόσον μειωθεί ο φόρος μειώνεται αναλόγως και η προκαταβολή του φόρου.

3. Παραδείγματα

1) Ο Α έχει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 25.000 ευρώ. Ποιος ο προκαταβλητέος φόρος;

Δεν υπάρχει προκαταβλητέος φόρος στην περίπτωση εισοδημάτων μόνο από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρο 52 § 2 περ. β).

2) Ο Β έχει εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 10.000 ευρώ και τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας. Ποιος ο προκαταβλητέος φόρος ;

Και στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει προκαταβλητέος φόρος (άρθρο 52 § 2).

3) Ο Γ έχει εισόδημα από άσκηση ελευθέρου εισοδήματος 10.000 ευρώ για το οποίο έχει γίνει παρακράτηση 20.000 ευρώ. Ποιος ο προκαταβλητέος φόρος του Γ;

Προκαταβλητέος φόρος = [κύριος φόρος + συμπληρωματικός X 55%] - παρακρατηθείς.

Ο κύριος φόρος για εισόδημα 100.000 ευρώ είναι 34.390 ευρώ. Συμπληρωματικός φόρος δεν υπάρχει. Συνεπώς:

$$\text{Προκαταβλητέος φόρος} = 34.390 \times 55\% = 18.915 - 20.000 = - 1.085$$

Η διαφορά είναι αρνητική, συνεπώς δεν υπάρχει προκαταβλητέος φόρος.

4) Ο Δ δήλωσε ετήσιο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων 2.000 ευρώ και από εμπορικές επιχειρήσεις 8.000 ευρώ. Αν ο Δ πουλήσει το ακίνητο από την εκμίσθωση του οποίου έχει εισόδημα, μπορεί να ζητήσει μείωση του προκαταβλητέου φόρου;

Για να ζητηθεί μείωση του προκαταβλητέου φόρου πρέπει να επέλθει μείωση των εισοδημάτων κατά ποσοστό πάνω από 25% (άρθρο 53 § 1 εδ. α). Το εισόδημα του Δ με την εξάλειψη του εισοδήματος από ακίνητα, μειώνεται κατά 20% άρα δεν μπορεί να ζητήσει τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

1. Παρακράτηση φόρου από εισοδήματα από κινητές αξίες (Άρθρο 54)

1. Στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.

2. Στα εισοδήματα της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 24, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

3. Στα εισοδήματα της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματα αυτά.

4. Στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή 20%, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του παρόντος.

Εξαιρετικά, για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α, β, γ της παρ. 6 του άρθρου 105, από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παρ. 2 και 5 του άρθρου 25 ενεργείται παρακράτηση φόρου ως ακολούθως:

α) Με συντελεστή τριάντα επτά και πενήντα τοις εκατό (37,50%) από 1η Ιανουαρίου 2001 και σε 35% από 1η Ιανουαρίου 2002 και εφεξής εφόσον τα

εισοδήματα προέρχονται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή ημεδαπές ανώνυμες τραπεζικές εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές αυτών είναι εισηγμένες ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

β) Με συντελεστή 35%, εφόσον τα εισοδήματα προέρχονται από ημεδαπές ΑΕ των οποίων οι μετοχές κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών με εξαίρεση τις τραπεζικές. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

5. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:

α) Για τα εισοδήματα από αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ' της παρ. 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα της παρ. 5 του άρθρου 25, κατά την καταβολή ή της εγγραφής τους σε πίστωση του δικαιούχου.

β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 24, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου ή της εγγραφής αυτών στον οικείο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρίας.

γ) Για τα εισοδήματα της παρ. 2 του άρθρου 25 κατά την καταβολή ή της εγγραφής τους σε πίστωση του δικαιούχου και το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

δ) Για εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, καθώς και από κινητές αξίες γενικά αλλοδαπής προέλευσης, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων ή της εισπράξεως των μερισμάτων από το δικαιούχο.

ε) Για τόκους, από την καταβολή τους ή την εγγραφή τους στα βιβλία του οφειλέτη σε πίστωση του δανειστή.

στ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, κατά το χρόνο λήξης έκαστης σύμβασης ή κατά την καταβολή τους εφόσον αυτό συμφωνείται να γίνει πριν από το χρόνο λήξης της σύμβασης.

6. Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται:

α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία που τα καταβάλλει.

β) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης δ' της προηγούμενης παραγράφου αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους.

γ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης ε' της προηγούμενης παραγράφου, ο χρεώστης που καταβάλλει του τόκους.

δ) Για τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της προηγούμενης παραγράφου, το πρόσωπο που τα καταβάλλει.

2. Παρακράτηση φόρου από εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις (Άρθρο 55)

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

α) Στα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28, με συντελεστή 35%. Ο συντελεστής παρακράτησης εφαρμόζεται στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου.

β) Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή 3% που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος. Υπόχρεος σε παρακράτηση 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.

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

δ) Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, 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 20% στο ακαθάριστο ποσό αυτής. Εξαιρούνται από την παρακράτηση οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορες τους.

ε) Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, υποχρεούνται όπως, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

- ποσοστό 1% για τα υγρά καύσιμα, και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας
- ποσοστό 4% για τα λοιπά αγαθά και
- ποσοστό 8% για την παροχή υπηρεσιών.

Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι υπόχρεοι του πρώτου εδαφίου:

i. όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες και δεν απαιτείται σύμβαση, εφόσον η καθαρή αξία αυτών, κατά συναλλαγή, δεν υπερβαίνει το ποσό των 150 ευρώ.

ii. όταν λαμβάνουν υπηρεσίες ή προμηθεύονται ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεφωνικές συνδιαλέξεις, τηλεγραφήματα, γραμματόσημα, φωταέριο, νερό και εισιτήρια γενικά

iii. όπου προβλέπεται παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου από άλλη διάταξη για το ίδιο έσοδο και

iv. όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από τις πολεμικές βιομηχανίες Ε.Α.Β., Ε.Β.Ο., ΠΥΡΚΑΛ και ΕΛΒΟ, καθώς και από το Κέντρο Επιχειρηματικής Πολιτιστικής Ανάπτυξης (Κ.Ε.Π.Α.) και την Αναπτυξιακή Ένωση Μακεδονίας (Α.Ν.Ε.Μ.).

στ) Στα εισοδήματα που προέρχονται από αμοιβές ή προμήθειες λόγω διαμεσολάβησης για πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, με συντελεστή 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.

3. Παρακράτηση φόρου από εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

(Άρθρο 57 §§ 1 και 2)

1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

α) Με βάση την κλίμακα (α) της παραγράφου 1, καθώς και το πρώτο και το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 9, στους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό, τους συνταξιούχους και τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα.

β) Στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, με συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε 3% για ημερομίσθιο πάνω από 24 ευρώ.

γ) Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα και σε κάθε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συντελούνται με τις τακτικές αποδοχές, με συντελεστή ο οποίος ορίζεται σε 20%. Ειδικά σε περίπτωση πολλαπλής απασχόλησης των ημερομισθίων καθηγητών κάθε ειδικότητας, από τους εργοδότες εκτός από εκείνον που καταβάλλει τις μεγαλύτερες αποδοχές, μηνιαίως, με συντελεστή 10%.

δ) Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, όπως αυτά αναφέρονται στο άρθρο 46, με συντελεστή 20% στο καταβαλλόμενο ποσό, ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.

ε) Στο καθαρό ποσό των συντάξεων ή άλλων παροχών παρόμοιας φύσης, που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας και δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της περ. α, ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

- Με συντελεστή 5%, αν το καθαρό ποσό της παροχής δεν υπερβαίνει τα 2.054 ευρώ ετησίως.
- Με συντελεστή 10%, αν το καθαρό ποσό της παροχής δεν υπερβαίνει τα 2.054 ευρώ και μέχρι 4.100 ευρώ ετησίως. Τα ποσά αυτά για παροχές που καταβάλλονται από 1^{ης} Ιανουαρίου 2002 και μετά γίνονται 2.054 και 4.100 ευρώ αντιστοίχως.
- Με συντελεστή 15%, αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τα 4.100 ευρώ ετησίως.
- Στις αμοιβές των αξιωματικών και του κατώτερου πληρώματος του εμπορικού ναυτικού για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε εμπορικά πλοία, καθώς και για τις αμοιβές του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 9.

Ο φόρος που παρακρατείται, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, μειώνεται κατά ποσοστό 2,5% κατά την παρακράτησή του.

2. Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων ισχύουν, κατά περίπτωση και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 7, καθώς και του άρθρου 59.

4. Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών (Άρθρο 58)

1 . Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και

ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.

Επίσης, οι υπόχρεοι του προηγούμενου εδαφίου, όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους, καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 του Π.δ. 186/1992, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το Π.δ. 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών, οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό αυτής.

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

5. Απόδοση φόρου

5.1. Απόδοση του φόρου με διμηνιαίες δηλώσεις (Άρθρο 59)

1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 14, των περιπτώσεων α, ε και η της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και το φόρο που παρακρατήθηκε. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή για το ψηφίο 1 την 20ή ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε 11 εργάσιμες ημέρες.

2. Ειδικώς, εάν ο υπόχρεος παρακράτησης φόρου απασχολεί ή καταβάλλει συντάξεις σε περισσότερα από 500 πρόσωπα, ανεξάρτητα από το διάστημα που διαρκεί μέσα στο έτος η απασχόληση ή η συνταξιοδότησή τους, υποχρεούται να αποδίδει τα ποσά που παρακράτησε, κατά τη διάρκεια κάθε μήνα, μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

3. Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να αποδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της ΔΟΥ της έδρας τους, οριστική δήλωση, η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον Α.Φ.Μ. του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί του ποσοστού που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

4. Κατ' εξαίρεση, οι υπόχρεοι που παρακρατούν φόρο κατά την καταβολή αμοιβών σε αξιωματικούς του εμπορικού ναυτικού, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες σε πλοία, αποδίδουν με εφάπαξ καταβολή τα ποσά που παρακράτησαν, με εξαμηνιαίες δηλώσεις, τις οποίες θα υποβάλλουν στην αρμόδια ΔΟΥ μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Σεπτεμβρίου, για τα ποσά φόρου που παρακράτησαν κατά τη διάρκεια του πρώτου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους και μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Μαρτίου, για τα ποσά φόρου που παρακρατήθηκαν κατά τη διάρκεια του δεύτερου ημερολογιακού εξαμήνου κάθε έτους.

Για την καταβολή του φόρου που πρέπει να παρακρατείται από τις κάθε είδους αμοιβές των αξιωματικών των εμπορικών πλοίων ευθύνονται αλληλέγγυα και αδιαίρετα βάση του τίτλου που έχει αποκτηθεί έστω για έναν από τους υπόχρεους, ο οποίος ισχύει και ως προς τους άλλους υπόχρεους για τη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την είσπραξη του φόρου:

α) Όλοι οι κατά καιρούς πλοιοκτήτες, για το φόρο που οφείλεται πριν από τη χρονολογία μεταβίβασης από αυτούς της κυριότητας του πλοίου.

β) Οι εφοπλιστές, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν την εκμετάλλευση πλοίου.

γ) Σε περίπτωση συμπλοιοκτησίας, κάθε συμπλοιοκτήτης ανάλογα με το ποσοστό της εξ' αδιαιρέτου συγκυριότητάς του επί του πλοίου και οι διαχειριστές, για το χρονικό διάστημα που είχαν τη διαχείριση του πλοίου, για ολόκληρο το ποσό του φόρου.

δ) Οι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά οι εκπρόσωποι των κάθε είδους εταιριών ή επιχειρήσεων, οι οποίες εκμεταλλεύονται πλοία, ο καθένας χωριστά για ολόκληρο το ποσό του φόρου.

5. Σε περίπτωση θανάτου του προσώπου που ενήργησε την παρακράτηση του φόρου, υπόχρεοι σε απόδοσή του κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους και σε επίδοση της οριστικής δήλωσης στον προϊστάμενο της ΔΟΥ, είναι οι κληρονόμοι αυτού και ο καθένας ανάλογα με την κληρονομική μερίδα που περιήλθε σε αυτόν.

6. Σε περίπτωση μη υποβολής προσωρινής δήλωσης ή εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς προσωρινής δήλωσης, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 86 και 87, με ενιαίο φύλλο ελέγχου που εκδίδεται μετά τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή της οριστικής δήλωσης, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 67 για τον προσωρινό έλεγχο. Επίσης, όταν συντρέχει περίπτωση, επιβάλλονται και οι λοιπές κυρώσεις του παρόντος.

7. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

5.2. Απόδοση του φόρου με μηνιαίες δηλώσεις (Άρθρο 60)

1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη ΔΟΥ της έδρας τους, υποβάλλοντας δήλωση μέσα στον επόμενο από την παρακράτηση μήνα, η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο, όνομα πατέρα ή συζύγου, τη διεύθυνση των δικαιούχων, τα καταβληθέντα ποσά και το φόρο που αναλογεί σε αυτά.

2. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν εφάπαξ, με την υποβολή δήλωσης στη ΔΟΥ, στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα, με εξαίρεση τον φόρο που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 24, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ μέσα σε 10 ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τον ΚΒΣ για το κλείσιμο του ισολογισμού.

3. Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 9, 10, 11, 12 και 13 του άρθρου 13, των περιπτώσεων β, γ, δ, στ και ζ της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και της παραγράφου 4 του άρθρου 57, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με σχετική δήλωση, που πρέπει να υποβάλλουν μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα στη ΔΟΥ στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή της οικείας δήλωσης.

4. Οι διαχειριστές πάγιας προκαταβολής και οι υπόλογοι χρηματικών ενταλμάτων, γενικά, αποδίδουν το φόρο με μηνιαίες δηλώσεις που υποβάλλονται στη ΔΟΥ της περιφέρειάς τους μέχρι και το πρώτο δεκαήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα της παρακράτησης.

5. Σε περίπτωση θανάτου του προσώπου που ενήργησε την παρακράτηση του φόρου, υπόχρεοι σε απόδοσή του, κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους, και σε επίδοση της οριστικής δήλωσης στον προϊστάμενο της ΔΟΥ είναι οι κληρονόμοι αυτού και ο καθένας ανάλογα με την κληρονομική μερίδα που περιήλθε σε αυτόν.

6. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης του άρθρου αυτού επιβάλλεται πρόσθετος φόρος και πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 86 και 87. Επίσης, όταν συντρέχει περίπτωση, επιβάλλονται και οι λοιπές κυρώσεις του παρόντος.

7. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων αυτού του άρθρου, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του.

6. Παραδείγματα

1) Ο Α από τη συμμετοχή του στην «Χ ΑΕ» έλαβε μέρισμα 100.000 ευρώ. Θα γίνει παρακράτηση φόρου για το εισόδημα αυτό;

Στα διανεμόμενα με τη μορφή μερισμάτων κέρδη της ΑΕ δεν γίνεται παρακράτηση, διότι έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου (άρθρο 54 §1).

2) Η ασφαλιστική εταιρία Β καταβάλει, σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης, στον Ψ, μεταξύ άλλων ποσών και τόκους 1.000 €. Θα γίνει παρακράτηση στο εισόδημα αυτό;

Οι τόκοι που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση είναι εισόδημα από κινητές αξίες. Στο ποσό αυτό θα διενεργηθεί παρακράτηση 20% κατά την καταβολή του ποσού στον δικαιούχο και θα αποδοθεί από την Β στην αρμόδια ΔΟΥ μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου, μήνα.

3) Ο Γ έχει εισοδήματα από τόκους τραπεζικών καταθέσεων 5.000 ευρώ. Θα γίνει παρακράτηση στο εισόδημα αυτό;

Το εισόδημα από τόκους τραπεζικών καταθέσεων είναι εισόδημα από κινητές αξίες και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος που διενεργείται με τις γενικές διατάξεις αλλά υφίστανται παρακράτηση με ποσοστό 15% δηλαδή 750 ευρώ και εξαντλείται με την παρακράτηση αυτή η φορολογική υποχρέωση του Γ.

4) Ο Δ είναι μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου της «Ω ΑΕ» της οποίας οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και συγχρόνως είναι τεχνικός διευθυντής, δηλαδή μισθωτός στην ίδια ΑΕ, ασφαλισμένος στο ΤΣΜΕΔΕ. Οι ακαθάριστες αποδοχές του είναι 14.000 €, οι ασφαλιστικές του εισφορές 1.300. Θα γίνει παρακράτηση στο εισόδημα αυτό;

Το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του Δ θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Στο καθαρό εισόδημά του δηλαδή σε 12.700 (14.000 - 1.300) θα διενεργηθεί παρακράτηση με ποσοστό 35% δηλαδή 4.445 (12.700 X 35%) και θα εξαντληθεί με την παρακράτηση αυτή η φορολογική υποχρέωση του Δ.

5) Ο δικηγόρος Ε έλαβε αμοιβή για νομικές υπηρεσίες που παρείχε

α) από τον ιδιώτη Ι 10.000 €

β) από την επιχείρηση Χ, που τηρεί βιβλία Α κατηγορίας του ΚΒΣ 1.000 €

γ) από την ΕΠΕ Ψ 3.000 €.

Για ποιες από τις αμοιβές αυτές θα διενεργηθεί παρακράτηση;

Παρακράτηση με ποσοστό 20% δηλαδή 600 (3.000 X 20%) θα γίνει μόνο για την αμοιβή από την ΕΠΕ, η οποία τηρεί υποχρεωτικά βιβλία Γ κατηγορίας. Αντίθετα, για τις αμοιβές που έλαβε ο Ε από τον ιδιώτη Ι και την επιχείρηση Χ που τηρεί βιβλία Α κατηγορίας του ΚΒΣ δεν προβλέπεται υποχρέωση για διενέργεια παρακράτησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17

ΚΑΤΑΒΛΗΤΕΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ - ΕΙΔΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ

1. Καταβλητέος φόρος (Άρθρο 9 § 8)

8. Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν μέχρι όμως του ποσού του φόρου που αναλογεί για αυτό το εισόδημα στην Ελλάδα.

2. Καταβολή του φόρου (Άρθρο 9 § 9)

9. Ο φόρος, που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή το υπόλοιπο που απομένει μετά τις εκπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου, καταβάλλεται σε 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 καθεμία 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 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 το συνολικό ποσό της οφειλής, η οποία προκύπτει με βάση την αρχική δήλωση του υπόχρεου είναι μέχρι το ποσό των 90 ευρώ για τον ίδιο και για την σύζυγό του αθροιστικό λαμβανόμενο, τούτο θα καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.

Όταν ο οφειλόμενος με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φόρος καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, ανεξάρτητα αν βεβαιώθηκε σε μία ή περισσότερες δόσεις, παρέχεται στο συνολικό ποσό του φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών έκπτωση 2,5%. Όταν η δήλωση υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, εκτός από την έκπτωση του προηγούμενου εδαφίου, παρέχεται έκπτωση 2,5 % στο συνολικό ποσό της οφειλής και μέχρι του ποσού των 118 ευρώ, ανεξάρτητα από τον αριθμό των δόσεων.

Κατά την καταβολή του φόρου που προκύπτει με βάση τροποποιητική δήλωση παρέχεται έκπτωση ποσοστού 2,5 % στο σύνολο της νέας οφειλής, εφόσον αυτή είναι μικρότερη από την αρχική και ο υπόχρεος κατέβαλε την αρχική οφειλή και έτυχε παρόμοιας έκπτωσης ή κατέβαλε μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης ποσό της αρχικής οφειλής που καλύπτει σε ποσοστό το 97,5% της νέας οφειλής, εφόσον το λάθος οφείλεται σε υπαιτιότητα της φορολογικής αρχής.

3. Ειδικές φορολογίες

Ειδικός τρόπος φορολογίας του εισοδήματος των αξιωματικών του Ε.Ν. και του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας(Άρθρο 9 § 6)

6. Ειδικά, ο φόρος στις αμοιβές που αποκτά το ιπτάμενο προσωπικό της πολιτικής αεροπορίας από την παροχή υπηρεσιών σε αεροσκάφη υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή 10% στις αμοιβές που αποκτώνται στο ημερολογιακό έτος 1997, 12,5% στις αμοιβές που αποκτώνται στο ημερολογιακό έτος 1998 και 15% στις αμοιβές που αποκτώνται στο ημερολογιακό έτος 1999 και επόμενα. Επίσης, ο φόρος στις αμοιβές που αποκτούν οι αξιωματικοί του εμπορικού ναυτικού και το κατώτερο

πλήρωμα από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικό πλοία, υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή 6% για τους αξιωματικούς και 3% για το κατώτερο πλήρωμα στις αμοιβές που αποκτώνται στο ημερολογιακό έτος 2002 και επόμενα.

7. Για να εξευρεθεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα των αξιωματικών του εμπορικού ναυτικού και του ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας, σε περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά αποκτούν εκτός από τις αμοιβές τους για τις υπηρεσίες τους σε εμπορικά πλοία ή ως ιπτάμενοι, αντίστοιχα, και εισοδήματα από τις κατηγορίες Α έως Ζ του άρθρου 4 του παρόντος, το ποσό του φόρου που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου αθροίζεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υπόχρεου. Για την εξεύρεση του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υπόχρεου επιμερίζεται ο φόρος που προκύπτει στο συνολικό εισόδημά του, με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 ανάλογα με τα ποσά των αμοιβών του, ως αξιωματικού των εμπορικών πλοίων ή ως ιπτάμενου προσωπικού της πολιτικής αεροπορίας και των εισοδημάτων του από τις κατηγορίες Α' έως Ζ. Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται και για το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού.

4. Παραδείγματα

1) Ο Β, α' μηχανικός του Εμπορικού Ναυτικού πραγματοποίησε κατά το έτος 2003 ετήσιο εισόδημα από την υπηρεσία του σε πλοία 25.000 ευρώ. Πώς θα φορολογηθούν τα εισοδήματά τους;

Ο Β είναι αξιωματικός του Ε.Ν. και το εισόδημά του θα φορολογηθεί με αναλογικό συντελεστή 6% δηλαδή 1500 ευρώ (25000 X 6%).

2) Ο Γ, θαλαμηπόλος του Εμπορικού Ναυτικού, απέκτησε κατά το έτος 2003 ετήσιο εισόδημα από την υπηρεσία του σε πλοία 20.000 ευρώ. Πώς θα φορολογηθεί το εισόδημά του;

Ο Γ είναι κατώτερο πλήρωμα του Ε.Ν. και το εισόδημά του θα φορολογηθεί με αναλογικό συντελεστή 3% δηλαδή 600 ευρώ (20.000 X 3%)

3) Ο Α, πλοίαρχος του Εμπορικού Ναυτικού, πραγματοποίησε κατά το ημερολογιακό έτος 2003 ετήσιο εισόδημα από την υπηρεσία του σε πλοία 50.000 ευρώ και από άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης 5.000 ευρώ. Ποιος ο φόρος που προκύπτει για τα εισοδήματα του Α;

α) Για το εισόδημα από την υπηρεσία του σε πλοία 3.000 (50.000 X 6%).

β) Για το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

Προστίθενται τα εισοδήματα και από τις δύο πηγές, εισόδημα από την υπηρεσία σε πλοία 50.000, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 5.000.

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα 55.000.

Φόρος για το εισόδημα αυτό με βάση την κλίμακα, 16.390.

Επιμερισμός του φόρου αυτού στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

$16.390 \times (5.000 : 55.000) = 1.490$.

Σύνολο φόρου: 4.490 (3.000 + 1.490).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18

ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΣΤΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Έχουν ήδη αναλυθεί όλα τα στάδια προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος. Η κατανόηση των επί μέρους σταδίων είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την συνθετική διαδικασία προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, εφαρμογές της οποίας ακολουθούν στο επόμενο παράδειγμα:

Ο Φορολογούμενος Α απέκτησε ετήσια εισοδήματα από τις ακόλουθες κατηγορίες:

A1 κατηγορία ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας 100 τ.μ.	6000
A2 κατηγορία εκμίσθωση γραφείου	2500
Γ1 κατηγορία τόκοι δραχμικών τραπεζικών καταθέσεων	1000
Γ2 κατηγορία τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου	3000
Δ κατηγορία κέρδη από άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας, και κλείνει διαχείριση στις 31/12,	15000

Κατά το ίδιο έτος, αγόρασε, στις 17/8 ένα καινούργιο επιβατικό αυτοκίνητο IX, 15 HP, 20.000 μετρητοίς.

Κατέβαλε επίσης ασφάλιστρα για ασφάλεια ζωής 1000, για ιατρική περίθαλψη 500 και για οικογενειακές δαπάνες 1500.

Είναι έγγαμος, η σύζυγός του δεν έχει εισοδήματα, και έχει ένα ανήλικο παιδί.

Δήλωση εισοδήματος υπέβαλε για πρώτη φορά το προηγούμενο έτος, όπου δήλωσε πραγματικό καθαρό εισόδημα 30.000 και τεκμαρτές δαπάνες 1000. Κατέβαλε ως προκαταβολή φόρου για το τρέχον έτος 6000. Ζητείται:

1) Ποια η διαδικασία προσδιορισμού του φόρου και ποιο το τελικό ποσό του φόρου που πρέπει να καταβληθεί και πότε θα καταβληθεί αυτό;

2) Ποια η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος;

1) ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ:

α) Εξεύρεση εισοδήματος

Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος, θα αθροιστούν τα εισοδήματα των επιμέρους πηγών (άρθρο 4 § 3).

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, θα διενεργηθούν στο εισόδημα κάθε κατηγορίας, οι απαλλαγές ή μειώσεις που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις γι' αυτό. Θα διερευνηθεί επίσης το ενδεχόμενο της αυτοτελούς φορολόγησης ορισμένων εισοδημάτων με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης με την παρακράτηση φόρου που διενεργείται στην πηγή.

Συγκεκριμένα:

αα) Το εισόδημα που προέρχεται από την ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας απαλλάσσεται ολοσχερώς, (άρθρο 6 § 2 περ.β).

ββ) Το εισόδημα από εκμίσθωση γραφείου θα μειωθεί για δαπάνες αποσβέσεων, χωρίς δικαιολογητικά κατά ποσοστό 5% (άρθρο 23 § 1 περ. α) δηλαδή κατά 125 (2500 X 5%) και το καθαρό εισόδημα από αυτή την πηγή θα είναι 2375 (2500 - 125).

γγ) Το εισόδημα από τόκους δραχμικών τραπεζικών καταθέσεων δεν φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, αλλά αυτοτελώς, με συντελεστή 15%. Ο φόρος παρακρατείται στην πηγή και εξαντλείται με αυτόν η φορολογική υποχρέωση (άρθρο 12 §1 περ. α).

δδ) Το εισόδημα από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 10% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 12 § 8).

εε) Τα κέρδη από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης είναι καθαρό εισόδημα (άρθρα 31 § 1). Τα κέρδη αυτά λαμβάνονται για τη φορολογία, όπως προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης.

Με βάση τα παραπάνω, ο πίνακας με τον οποίο προκύπτει το καθαρό εισόδημα του Α, διαμορφώνεται ως εξής:

Πηγές εισοδήματος (1)	Ακαθάριστο εισόδημα (2)	Απαλλαγές (3)	Μείωση (4)	Σύνολο απαλλαγών-μειώσεων (5)	Καθαρό εισόδημα για φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (6)	Αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα (7)	Σχετικές διατάξεις (8)
A1	6 000	6 000	-	6 000	-	-	Αρ.6 § 2 π.β
A2	2 500	-	125	125	2 375		Αρ.23 §1 π.α
Γ1	1 000	-	-	-		1 000	Αρ.12 §1 π.α
Γ2	3 000	-	-	-		3 000	Αρ.12 § 8
Δ		-	-	-	15 000		Α.31§1+33§1
Σύνολα		6 000	125	6 125	17 375	4 000	

β) Προσδιορισμός τεκμαρτού εισοδήματος

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διερευνηθεί η τυχόν ύπαρξη τεκμαρτού εισοδήματος, που προκύπτει από ακάλυπτη τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου:

αα) Ο Α αγόρασε ένα ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο. Η αγορά αυτή συνιστά τεκμαρτή δαπάνη χρηματικής καταβολής (άρθρο 17 περ. α) για ποσό 20000.

ββ) Από το αυτοκίνητο αυτό προκύπτει για τον Α ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση την κλίμακα 26.500 που περιορίζεται σε 4/12, όσοι δηλαδή οι μήνες που ο Α είχε την κυριότητα, δηλαδή σε 8.833 (26500 : 12 X 4) (άρθρο 16 § 1 περ. β).

Συνολική τεκμαρτή δαπάνη για τον Α 28833 (20000 + 8833).

γγ) Ποσά για κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης. Πραγματικά εισοδήματα που δηλώνονται με αυτή τη δήλωση (άρθρο 19 § 2 περ. α):

A2 2.500, Γ1 1.000, Γ2 3.000, Δ 15.000. Σύνολο 21.500. Μείον δαπάνες του έτους αυτού: ασφάλιστρα 1.000, ιατρική περίθαλψη 500 και οικογενειακές δαπάνες 1.500. Σύνολο 3.000. Ποσό που μπορεί να καλύψει τεκμήριο 18.500 (21.500 – 3.000). Πραγματικά εισοδήματα που δηλώθηκαν κατά το προηγούμενο έτος 30.000. Μείον τεκμαρτές δαπάνες 1.000. Εισόδημα προηγούμενου έτους που μπορεί να καλύψει τεκμήριο 29.000 (άρθρο 19 § 2 περ. α). Συνολικό ποσό που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης 47.500 (18.500 + 29.000).

Η συνολική τεκμαρτή δαπάνη είναι μικρότερη από το ποσό που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψή της (28.833 > 47.500) και δεν υφίσταται εισόδημα από τεκμαρτή δαπάνη.

Συνοπτική παράσταση Τεκμαρτού προσδιορισμού εισοδήματος

1. Τεκμήριο διαβίωσης	8833 (άρθρο 16 § 1 περ. β)
2. Τεκμήριο χρηματικής καταβολής	<u>20000</u> (άρθρο 17 περ. α)
Σύνολο ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης	28833 (1)
Ποσά κάλυψης τεκμηρίου	
1. Τρέχοντος έτους	18500 (άρθρο 19 § 2)
2. Προηγούμενου έτους	<u>29000</u> (άρθρο 19 § 2 περ. α)
Σύνολο ποσού για κάλυψη	47500 (2).

Ακάλυπτη διαφορά (1) - (2) = μηδέν (άρθρο 19 § 1)

γ) Έκπτωση δαπανών του άρθρου 8

Για να προκύψει το φορολογητέο εισόδημα, εκείνο δηλαδή που θα υπαχθεί σε φόρο με βάση την κλίμακα, θα αφαιρεθούν από το καθαρό εισόδημα, οι δαπάνες του άρθρου 8 (άρθρο 8 § 1), δηλαδή οι δαπάνες για ασφάλιστρα ασφάλειας ζωής που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από 1.000 ευρώ (Το 10% του αφορολόγητου ποσού του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας (α) της παρ. 1 του άρθρου 9 (10.000 X 10%).

Συνεπώς εκπίπτει ολόκληρο το ποσό δαπανών για ασφάλεια ζωής.

Δαπάνη	Συνολικό ποσό	Εκπιπτόμενο ποσό	Διάταξη του άρθρου 8
1 . ασφάλιστρα	1000	1000	§1 περ. α

Φορολογητέο εισόδημα = καθαρό εισόδημα - εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 8 = 17375 - 1000 = 16375.

δ) Προσδιορισμός κυρίου φόρου με βάση την κλίμακα (β) του άρθ. 9.

Για το τμήμα του εισοδήματος 0-10.400 (8.400 + 2000 για τα δύο παιδιά) δεν υπάρχει φόρος.

Για το υπόλοιπο εισόδημα ο φόρος με βάση την κλίμακα είναι 1342,5. Από το ποσό αυτό θα εκπέσει ποσό 75 (500 X 15%) για τα έξοδα ιατρικής περίθαλψης ενώ για τις οικογενειακές δαπάνες δεν θα αφαιρεθεί ποσό διότι κανένας από τους συζύγους δεν δηλώνει εισόδημα ΣΤ κατηγορίας. Ποσό κύριου φόρου: 1267,5 (1342,5 - 75).

ε) Προσδιορισμός συμπληρωματικού φόρου

Επειδή μεταξύ των εισοδημάτων του Α περιλαμβάνονται και εισοδήματα από ακίνητα θα επιβληθεί σ' αυτά συμπληρωματικός φόρος ως εξής:

Στο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας δεν επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος, διότι αυτό απαλλάσσεται πλήρως (άρθρο 9 § 3 εδ. α και άρθρο 6 § 2 περ. β).

Το ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γραφείου δηλαδή το εισόδημα, πριν από τη διενέργεια των μειώσεων θα υποβληθεί σε συμπληρωματικό φόρο 1,5% δηλαδή 37,5 (2500 X 1,5%) (άρθρο 9 § 3 εδ. α).

Σύνολο κυρίου και συμπληρωματικό μέρος: 1305 (1267,5 + 37,5)

στ) Έκπτωση από το συνολικό φόρο, του προκαταβληθέντος φόρου του προηγούμενου έτους

Από το συνολικό φόρο, κύριο και συμπληρωματικό, που προέκυψε θα αφαιρεθεί το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο έτος (άρθρο 9 § 8 περ.α).

Συνολικός φόρος - προκαταβληθείς φόρος του προηγούμενου έτους = 1305-1000=305

ζ) Προκαταβολή φόρου

Επί του ποσού του φόρου που προέκυψε θα βεβαιωθεί προκαταβολή σε ποσοστό 55% δηλ. $305 \times 55\% = 167,75$.

2) ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης του Α είναι μέχρι 16/4, διότι μεταξύ των εισοδημάτων του περιλαμβάνονται εισοδήματα από εμπορική επιχείρηση που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας και η διαχειριστική της περίοδος λήγει στις 31/12 (άρθρο 62 § 1 περ. β).