

ΕΡΗΤΗΣ

ΛΣ

ΩΠΩΝ (ΝΕΕΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι	8
ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΩΝ	8
Ενότητα 1.1 Ορισμός και εννοιολογικά γνωρίσματα του φόρου	8
1.1 Ιστορική εξέλιξη της φορολογίας	8
1.1.2 Έννοια των φόρων	10
1.1.3 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου	10
1.1.4 Σκοπός και λειτουργίες του φόρου	11
1.1.5 Φορολογική βάση	12
1.1.6 Ταξινόμηση των φόρων	13
1.1.6.1 Ταξινόμηση των φόρων σε Άμεσους και Έμμεσους	13
1.1.7 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα άμεσων-έμμεσων φόρων	14
1.1.8 Γενικές αρχές της φορολογίας	16
Ενότητα 1.2 Ισχύουσες διατάξεις επιβολής του φόρου	19
1.2.1 Αντικείμενο του φόρου	19
1.2.2 Υποκείμενο του φόρου	19
1.2.3 Χρόνος επιβολής του φόρου	20
1.2.4 Φορολογητέο εισόδημα και τρόπος εξεύρεσής του	20
1.2.5 Τρόπος εξεύρεσης του φορολογητέου εισοδήματος	21
1.2.6 Κλίμακα υπολογισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ	25
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	25
ΠΗΓΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	25
Ενότητα 2.1 Εισόδημα από ακίνητα (Α-Β Πηγή)	25
2.1.1 Έννοια και απόκτηση εισοδήματος από ακίνητα	25
2.1.2 Ακαθάριστο εισόδημα γης και ακινήτων	26
2.1.3 Καθαρό εισόδημα από εκμίσθωση γης και ακινήτων	29
2.1.4 Φορολογία εισοδήματος από εκμίσθωση γης και ακινήτων	30
Ενότητα 2.2 Εισόδημα από κινητές αξίες (Γ Πηγή)	31
2.2.1 Εισόδημα και απόκτησή του	31

2.2.2 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες	32
2.2.3 Ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες	33
2.2.4 Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες	33
Ενότητα 2.3 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ Πηγή)	35
2.3.1 Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις.....	35
2.3.2 Ακαθάριστο εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων.....	36
2.3.3 Καθαρό εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων	37
2.3.3.1 Ειδικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος.....	38
2.3.3.2 Λογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος.....	38
2.3.3.3 Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος.....	44
Ενότητα 2.4 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (Ε Πηγή).....	47
2.4.1 Έννοια και απόκτηση εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις	47
2.4.2 Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις.....	47
2.4.3 Ακαθάριστο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	47
2.4.4 Καθαρό εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	48
2.4.5 Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις	52
2.4.6 Απαλλαγές του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις	53
Ενότητα 2.5 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ Πηγή).....	54
2.5.1 Έννοια και απόκτηση εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες	54
2.5.2 Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.....	56
2.5.3 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	56
Ενότητα 2.6 Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και από κάθε άλλη πηγή (Ζ Πηγή).....	57
2.6.1 Απόκτηση εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα	57
2.6.2 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος.....	57
2.6.3 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	58
2.6.4 Καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	58
2.6.4.1 Λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος.....	58
2.6.4.2 Τεκμαρτός (εξωλογιστικός) προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ	62
ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	62
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	62
3.1 Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης.....	62
3.2 Φορολογία εισοδήματος των συζύγων και των ανήλικων τέκνων	64
3.2.1 Εδικές περιπτώσεις	65

3.2.2 Εισόδημα ανηλίκων	65
3.3 Πρόσωπα που βαρύνουν τον φορολογούμενο	67
3.4 Χρόνος και τόπος υποβολής της δήλωσης.....	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV	71
ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ	71
ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ	71
4.1 Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα.....	71
4.2 Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες	71
4.3 Αυτοτελής φορολόγηση από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα.....	72
4.4 Αυτοτελής φορολόγηση από μισθωτές υπηρεσίες.....	74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ V	75
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ	75
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.....	75
5.1 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες.....	75
5.2 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες.....	75
5.3 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.....	76
5.4 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών	77
5.5 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής.....	78
ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI	80
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ	80
ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΠΗΓΗ.....	80
6.1 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες.....	80
6.2 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.....	80
6.3 Παρακράτηση φόρου από εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.....	82
6.4 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελμάτων.....	83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ VII	84
ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ	84
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	84
Ενότητα 7.1 Τεκμήρια Δαπανών Διαβίωσης.....	85
7.1.1 Κύρια κατοικία	85
7.1.2 Επιβατικά αυτοκίνητα I.X.	86
7.1.3 Σκάφη αναψυχής.....	90
7.1.4 Αεροσκάφη, ελικόπτερα, ανεμόπτερα και υπερελαφρές πτυτικές αθλητικές μηχανές.....	91
7.1.5 Δεξαμενές κολύμβησης	92

7.1.6 Ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης.....	92
7.1.7 Οικιακοί βοηθοί, οδηγοί αυτοκινήτων, δάσκαλοι	93
7.1.7 Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου	94
7.1.8 Αμφισβήτηση ποσού αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης.....	94
Ενότητα 7.2 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες)	96
ΚΕΦΑΛΑΙΟ VIII	97
ΝΕΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ν.4110/2013)	97
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΟΪΣΧΥΟΝ (Ν,2238/1994)	97
8.1 Εισαγωγή	97
8.2 Τροποποιήσεις του Κ.Φ.Ε. με τον Ν.4110/2013	97
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	104
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	107

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με θέμα «Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων (νέες φορολογικές διατάξεις)» εκπονήθηκε στα πλαίσια του προπτυχιακού προγράμματος σπουδών του τμήματος Λογιστικής, της σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του Τεχνολογικού εκπαιδευτικού ιδρύματος Ηρακλείου Κρήτης, κατά την περίοδο 2012-2013. Σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας, είναι η ανάλυση του τρόπου φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, από την καθιέρωση του ν.2238/1994 –με τις εκάστοτε τροποποιήσεις του- μέχρι και την ψήφιση του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος ν.4110/2013, του οποίου οι διατάξεις θα έχουν ισχύ από το οικονομικό έτος 2014, δηλαδή την χρήση 2013.

Έτσι, με σκοπό την καλύτερη κατανόηση των θεμάτων που αφορούν την φορολογία εισοδήματος, η παρούσα μελέτη χωρίζεται σε οχτώ κεφάλαια. Συγκεκριμένα:

Στο πρώτο κεφάλαιο αποδίδεται μια γενικότερη ανάλυση της φορολογίας και των φόρων, όπως η έννοια τους, τα χαρακτηριστικά τους, ο σκοπός για τον οποίο επιβάλλονται, καθώς και τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματά τους. Στο ίδιο κεφάλαιο, γίνεται επίσης λόγος, για αυτό που αποκαλείται «αντικείμενο» και «υποκείμενο» του φόρου, για την έννοια του φορολογητέου εισοδήματος και για τον τρόπο με τον οποίο αυτό εξευρίσκεται.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας αναλύονται διεξοδικά όλες οι πηγές εισοδήματος, ενώ γίνεται διαχωρισμός αυτών σε , εισόδημα από ακίνητα, εισόδημα από κινητές αξίες, από εμπορικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις, μισθωτές υπηρεσίες και εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα.

Το τρίτο κεφάλαιο εστιάζει σε θέματα που αφορούν την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και συγκεκριμένα, για τους υπόχρεους υποβολής αυτής, για τον τρόπο φορολόγησης των συζύγων και των ανήλικων τέκνων τους, τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο, καθώς και τον χρόνο που απαιτείται να υποβληθεί η φορολογική δήλωση.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, γίνεται λόγος για την αυτοτελή φορολόγηση των εισοδημάτων από ακίνητα, από κινητές αξίες, από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα, και από μισθωτές υπηρεσίες, και αναλύεται ξεχωριστά η κάθε κατηγορία.

Το πέμπτο κεφάλαιο αναφέρεται στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες. Συγκεκριμένα, αναλύει τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, καθώς και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ξεχωριστά.

Στο έκτο κεφάλαιο της εργασίας, γίνεται λόγος για την παρακράτηση φόρου από κάθε πηγή, σύμφωνα με τον Ν.2238/94 και με τις τροποποιήσεις που έχουν γίνει μέχρι το έτος 2012. Συγκεκριμένα, αναλύεται η παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες, από εμπορικές

επιχειρήσεις, από μισθωτές υπηρεσίες, καθώς και η παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών.

Το έβδομο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας πραγματεύεται το θέμα του τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος, ενώ η πρώτη ενότητα αναλύει τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης (κύρια κατοικία, επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ., σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη, ελικόπτερα, δεξαμενές κολύμβησης, ιδιωτικά σχολεία, οικιακούς βοηθούς, κ.λπ.), και η δεύτερη ενότητα στοχεύει στην ανάλυση των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, το λεγόμενο «πόθεν έσχες».

Τέλος, στο όγδοο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας γίνεται προσπάθεια απεικόνισης του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων «ν.4110/2013», παραθέτοντας ορισμένες από τις σημαντικότερες αλλαγές που έχει επιφέρει στον γενικότερο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος και της φορολόγησής του.

Σήμερα, η φορολογία εισοδήματος αποτελεί την κυριότερη πηγή εσόδων κάθε χώρας. Στην περίπτωση της Ελλάδας, η οποία βρίσκεται σε οικονομική ύφεση, η φορολογική μεταρρύθμιση του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων αποσκοπεί στην απλούστευση του φορολογικού συστήματος, στον περιορισμό των διακρίσεων των προτιμησιακών καθεστώτων, συμπεριλαμβανομένου και της διεύρυνσης της φορολογικής βάσης, επιτρέποντας έτσι στο μέλλον, στη σταδιακή μείωση των φορολογικών συντελεστών, όσο η απόδοση εσόδων βελτιώνεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΩΝ

Ενότητα 1.1 Ορισμός και εννοιολογικά γνωρίσματα του φόρου

1.1 Ιστορική εξέλιξη της φορολογίας

Το καθεστώς της φορολογίας έχει τις ρίζες της στην αρχαιότητα, όπου η επιβολή επιβαλλόταν στους πολίτες ως υποχρέωση, καταβάλλοντας αντικείμενα ή προϊόντα αξίας σε άρχοντες ή κράτη. Συνηθιζόταν εκείνη την εποχή, σε κάθε περιοχή να υπάρχει ένας άρχοντας με στρατιωτική, πολιτική εξουσία, ή απλά ένας γαιοκτήμονας, στο οποίο αποδίδονταν οι εισφορές, και αυτός με την σειρά του τις έστελνε στην ανώτατη κρατική αρχή.

Αξιοσημείωτο φαινόμενο της αρχαιότητας και του Μεσαίωνα ήταν η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες, με αντάλλαγμα το δικαίωμα της είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας για δικό τους όφελος. Στον Ελλαδικό χώρο επί Βυζαντίου παρατηρήθηκε το φαινόμενο, οι εισφορές να καταβάλλονται στην κοινότητα αντί σε κάποιον άρχοντα, κι αυτή με την σειρά της να τις αποδίδει στο κράτος.

Οι υποχρεωτικές εισφορές, αρχικά, ήταν μέρος της σοδειάς, όπως συνέβαινε στην Αρχαία Αίγυπτο, και αργότερα αντικαταστάθηκαν με χρήματα. Όμως, ο υπολογισμός της υποχρεωτικής καταβολής εξακολουθούσε να γίνεται βάσει της έκτασης των κτημάτων του φορολογούμενου μέχρι και μετά την Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη.

Συγκεκριμένα, ο φόρος εισοδήματος έγινε περισσότερο γνωστός με διάφορες μορφές, κυρίως σε χώρες που είχαν αναπτύξει πολιτισμό, όπως η αρχαία Ελλάδα, η Αίγυπτος, η Ινδία και η Κίνα, και είχαν εισαγάγει μια μορφή φόρου εισοδήματος, ο οποίος επιβαλλόταν επί της γεωργικής παραγωγής και της κτηνοτροφίας, αφού αυτά τα αγαθά ήταν οι κατ' εξοχήν πηγές εισοδήματος της εποχής εκείνης.¹

Οι χώρες της εποχής του Μεσαίωνα, που είχαν αναπτύξει εμπόριο και βιοτεχνία, επέβαλαν φόρο επί του εισοδήματος. Έτσι, στην Αγγλία το 1379 επεβλήθη κεφαλικός φόρος, ο οποίος ήταν ανάλογος με τη φοροδοτική ικανότητα του πολίτη, ενώ φόρος επί του εισοδήματος εισήγαγε τον 15^ο αιώνα η πόλη της Φλωρεντίας, και το έτος 1679 η Γαλλία.

Παρ' όλα αυτά, η φορολογία δεν είναι πάντα η μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους. Υπάρχουν και περιπτώσεις, όπου το κράτος ελέγχει μερικά μονοπώλια ως κύρια ή συμπληρωματική πηγή εσόδων, όπως είχε συμβεί επί Όθωνα στην Ελλάδα, όπου το κράτος είχε τον έλεγχο ορυχείων

¹ Σιωμόπουλος, Κ. Ι. (1998), «Ποιους φόρους θέλουμε», *Το Βήμα*, <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=105755>

της Χαλκιδικής. Εκτός από τους φόρους, ένα κράτος μπορεί να επιβάλλει εισφορές και σε εμπορικές συναλλαγές που γίνονται μέσα σε αυτό, ακόμα και όταν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους.

Ωστόσο, σχεδόν ταυτόχρονα με την φορολογία αναπτύχθηκε και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, όπου δημιουργήθηκαν ειδικές οργανώσεις συλλογής των φόρων, με σκοπό την εξασφάλιση της είσπραξης των φόρων και τον ακριβή υπολογισμό του κάθε φόρου. Αυτές οι οργανώσεις είχαν το δικαίωμα να επιδικάσουν ποινές εναντίον των φοροφυγάδων.

Πιο πρόσφατα τώρα, ο φόρος στην πιο εξελιγμένη μορφή του υπήρξε συνέπεια της ανάπτυξης του εμπορίου, της βιομηχανικής επανάστασης που επακολούθησε, καθώς και της ανάγκης να εξοικονομηθούν οικονομικοί πόροι, ώστε να δημιουργηθούν ισχυρά κράτη, ενώ τα έσοδα από τους φόρους χρησιμοποιούνταν κυρίως για εξοπλισμούς.

Στην πορεία του νεότερου ελληνικού κράτους, η επιβολή της φορολογίας ξεκίνησε αποσπασματικά, αφενός με την λειτουργία μονοπωλίων, όπως π.χ. του σιγαρόχαρτου και του άλατος που ιδρύθηκαν το 1833, και αφετέρου με την επιβολή δικαιωμάτων που καταβάλλονταν για καταχωρήσεις κ.λπ., τα οποία ακολούθως αντικαταστάθηκαν από το νόμο 14/26.8.1836 με τα τέλη χαρτοσήμου που συνεχίζουν να ισχύουν σε αρκετές μορφές συναλλαγών μέχρι σήμερα.²

Από πλευράς δασμών, το δασμολόγιο που είχε επιβληθεί από την επαναστατική κυβέρνηση πριν από το 1930 αλλά δεν εφαρμόστηκε, τροποποιήθηκε το 1930 από τον Καποδίστρια και εφαρμόστηκε με την ονομασία «Τελωνειακή διατίμησις».

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος, αυτή πρωτοεμφανίστηκε με τον νόμο ΧΚ' του 1977 ως φόρος επί των κινητών αξιών, για να διευρυνθεί αργότερα και σε άλλα εισοδήματα ως γενικός φόρος στο εισόδημα με τον νόμο ΓΤΑ' του 1909, και ακολούθως να επεκταθεί στην καθαρή πρόσοδο από οποιαδήποτε πηγή με τον νόμο 1640/1919.

Έτσι, η φορολογία εισοδήματος εισήχθη στην Ελλάδα το 1919 με τον νόμο 1640 «περί φορολογίας καθαρών προσόδων». Με τον νόμο αυτό εφαρμόστηκε στην Ελλάδα το μεικτό σύστημα φορολογίας, το οποίο εφαρμοζόταν αρχικά στη Γαλλία. Με το σύστημα αυτό, ο φόρος διακρινόταν σε αναλυτικό και συνθετικό.³ Με τον αναλυτικό φόρο φορολογούνταν οι επί μέρους πρόσοδοι ανάλογα με την πηγή προέλευσής τους και στη συνέχεια, στο άθροισμα των επί μέρους προσόδων επιβαλλόταν συμπληρωματικός φόρος με προοδευτικό συντελεστή. Τελικά, το παραπάνω σύστημα φορολογίας καταργήθηκε το 1955.

² Φωτόπουλος, Ι. (2010), «Η διοίκηση του ελληνικού φορολογικού συστήματος – Tax administration: Η εξέλιξη της φορολογικής νομοθεσίας στην Ελλάδα», *Επιχείρηση*, Τεύχος 63/2010 Αύγουστος-Σεπτέμβριος 2010», σ. 893, http://epixeirisi.gr/actions/lemma/index.php?item_id=4719118

³ Σιωμόπουλος, Κ. Ι. (1998), «Ποιους φόρους θέλουμε», *Το Βήμα*, <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=105755>

Η φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, με την μορφή που εφαρμόζεται σήμερα, εισήχθη για τα φυσικά πρόσωπα με το Νομοθετικό Διάταγμα 3323/1955, με το οποίο καθιερώθηκε ο προσωπικός προοδευτικός φόρος, ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα από κάθε πηγή. Για τα νομικά πρόσωπα εισήχθη ο νόμος 3842/1958, με τον οποίο καθιερώθηκε ο αναλογικός φόρος. Με τα δύο αυτά νομοθετήματα αντικαταστάθηκε ο νόμος 1640/1919 «περί φορολογίας εισοδήματος καθαρών προσόδων», ο οποίος αποτέλεσε την αφετηρία της εισαγωγής στην φορολογία.

Ωστόσο, με την πάροδο των ετών, τα δύο παραπάνω νομοθετήματα υπέστησαν πολλές μεταβολές, τροποποιήσεις και συμπληρώσεις. Υπολογίζεται ότι κάθε χρόνο καθιερώνονταν δύο με τρεις φορολογικοί νόμοι. Το 1994 με τον νόμο 2238/, τα δύο πιο πάνω νομοθετήματα ενοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο, στο οποίο συμπεριελήφθησαν όλες οι διάσπαρτες σε διάφορους νόμους διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος. Ο νόμος αυτός αποτελεί σήμερα τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που ισχύει όπως έχει διαμορφωθεί μετά τις μεταβολές που έγιναν μεταγενέστερα.⁴

1.1.2 Έννοια των φόρων

Σε κάθε κράτος υπάρχει η εθνική οικονομία, η οποία είναι το σύνολο της οικονομίας του κράτους. Η εθνική οικονομία αποτελείται από την Δημόσια Οικονομία και την Πολιτική οικονομία (ιδιωτική). Η φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους. Τα κρατικά έσοδα μέσω των υποχρεωτικών φόρων των φυσικών προσώπων (πολιτών) και των νομικών προσώπων αποτελούν, στη σύγχρονη οικονομία, την σημαντικότερη πηγή των δημοσίων εσόδων.⁵

Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου, και ιδιαίτερα στις περισσότερο ανεπτυγμένες, καθώς εξασφαλίζει, συνήθως, περισσότερο από το 90% των εσόδων τους. Έτσι, στις ανεπτυγμένες βιομηχανικές κοινωνίες, το φορολογικό σύστημα βαρύνει περισσότερο τα εισοδήματα, ενώ στις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες το φορολογικό σύστημα αποδίδει πρωταρχική σημασία στους έμμεσους φόρους που βαρύνουν την δαπάνη. (Αναστόπουλος & Φορτσάκης, 2003).

1.1.3 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου

Τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου είναι τα ακόλουθα:

⁴ Σιωμόπουλος, Κ. Ι. (1998), «Ποιους φόρους θέλουμε», *Το Βήμα*, <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=105755>

⁵ Βικιπαίδεια: Ελληνόγλωσση ελεύθερη εγκυκλοπαίδεια (2010), «Φορολογία», <http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>

1. Η μονομερής παροχή του φόρου από τον πολίτη στο Δημόσιο. Ο φόρος είναι μονομερής χρηματική παροχή των φορολογουμένων προς το Δημόσιο, χωρίς δηλαδή να υπάρχει ειδική και άμεση αντιπαροχή εκ μέρους του Δημοσίου.
2. Η αναγκαστική παροχή του φόρου από τον πολίτη στο Δημόσιο. Ο φόρος δεν είναι οικειοθελής παροχή, ούτε και αποτελεί ποινή. Οι φορολογικές υποχρεώσεις προβλέπονται πάντα από κάποιο νόμο του κράτους. το δικαίωμα αυτό της πολιτείας να επιβάλλει και να καθορίζει μονομερώς τον φόρο, είναι η εκδήλωση της λεγόμενης «πολιτικής εξουσίας».
3. Η έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος. Έναντι της καταβολής του φόρου, η πολιτεία δεν παρέχει κάποιο συγκεκριμένο αντάλλαγμα. Εδώ είναι που διαφέρει ο φόρος από το «τέλος». Το «τέλος» καταβάλλεται ως αντάλλαγμα ειδικών υπηρεσιών της πολιτείας προς τους πολίτες, όπως τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτου, τέλη χαρτοσήμου και άλλα.
4. Η ικανοποίηση των σκοπών του κράτους. Τα Δημόσια αγαθά τα οποία δεν θα μπορούσαν να παρασχεθούν σε όλους τους πολίτες με το μηχανισμό της αγοράς, παρέχονται από το κράτος με την εισπραξη των φόρων. Ο φόρος δεν αποβλέπει στην ικανοποίηση κάποιου συγκεκριμένου σκοπού του κράτους, αλλά στο σύνολο των σκοπών του.

1.1.4 Σκοπός και λειτουργίες του φόρου

Η επιβολή της φορολογίας είναι υποχρεωτική και μπορεί να έχει ταμειυτική λειτουργία, οικονομική, ακόμη και κοινωνική λειτουργία.

Συγκεκριμένα, με την ταμειυτική του λειτουργία, ο φόρος αποτελεί το κυριότερο μέσο χρηματοδότησης του Δημοσίου, γι' αυτό ένας από τους βασικούς σκοπούς της πολιτείας είναι η εξασφάλιση της επάρκειας των φορολογικών εσόδων, προς κάλυψη των δημοσίων δαπανών. Στην ουσία, σκοπός του φόρου είναι η ανακατανομή των παραγωγικών πόρων της οικονομίας μεταξύ του ιδιωτικού και Δημοσίου τομέα, και η μεταφορά στον Δημόσιο τομέα για την παραγωγή αγαθών, προς ικανοποίηση των αναγκών του κοινωνικού συνόλου.⁶

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

⁶ Ανδρουλάκης, Γ. (2009), *Φορολογία I*, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου και λοιπές διατάξεις», ΤΕΙ Ηρακλείου Κρήτης, <https://eclass.teicrete.gr/modules/document/document.php?course=DL107>

Η κοινωνική λειτουργία του φόρου επιδιώκει την πραγματοποίηση διαφόρων κοινωνικών σκοπών, με τον κυριότερο να είναι η μείωση της οικονομικής ανισότητας των πολιτών. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού, η Δημόσια οικονομία λαμβάνει τα ακόλουθα μέτρα:⁷

- Καθορίζει προοδευτικό συντελεστή για το φόρο εισοδήματος, έτσι ώστε το μέγεθος του καταβαλλόμενου φόρου να είναι μεγαλύτερο για τις ιδιωτικές οικονομίες που έχουν μεγαλύτερο εισόδημα, και χαμηλότερο για εκείνες που έχουν μικρό εισόδημα.
- Επιβάλλει φόρο με προοδευτικό συντελεστή στην περιουσία των ιδιωτικών οικονομιών.
- Απαλλάσσει ή επιβαρύνει με χαμηλό συντελεστή τα είδη πρώτης ανάγκης και επιβαρύνει με υψηλό συντελεστή τα είδη πολυτελείας.
- Απαλλάσσει, συχνά, τις μικρές επιχειρήσεις από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), ώστε να μπορούν να παράγουν με χαμηλότερο κόστος.

1.1.5 Φορολογική βάση

Φορολογική βάση είναι το μέγεθος, με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό που πρέπει να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογούμενων, οικονομικό ή μη οικονομικό. Σήμερα, ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται, συνήθως, διάφορα οικονομικά στοιχεία του φορολογούμενου, όπως το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη (καταναλωτική).

Στην θεωρία υπάρχει σημαντική διαμάχη, σχετικά με το ποιο από τα τρία αυτά στοιχεία αποτελεί την καλύτερη βάση για τον υπολογισμό των φόρων και οδηγεί σε δικαιότερη κατανομή της επιβάρυνσης που προκαλούν οι φόροι. Πλέον, γίνεται αποδεκτό από την πλειοψηφία των οικονομολόγων, ότι το εισόδημα θα πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς αποτελεί τον κύριο δείκτη οικονομικής ευμάρειας, και κατά συνέπεια της δυνατότητας των φορολογούμενων να συμβάλλουν στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών.⁸

Επίσης, συμπληρωματικά μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως φορολογική βάση η καταναλωτική δαπάνη, αφού είναι εκείνη που δείχνει τι αποκομίζει ο κάθε πολίτης από την κοινωνία, ενώ το εισόδημα δείχνει τι συνεισφέρει ο κάθε πολίτης στο κοινωνικό σύνολο.

⁷ Ανδρουλάκης, Γ. (2009), *Φορολογία I*, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου και λοιπές διατάξεις», ΤΕΙ Ηρακλείου Κρήτης, <https://eclass.teicrete.gr/modules/document/document.php?course=DL107>

⁸ Ανδρουλάκης, Γ. (2009), *Φορολογία I*, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου και λοιπές διατάξεις», ΤΕΙ Ηρακλείου Κρήτης, <https://eclass.teicrete.gr/modules/document/document.php?course=DL107>

Στην πράξη σήμερα, χρησιμοποιούνται και τα τρία οικονομικά χαρακτηριστικά ως φορολογική βάση, δηλαδή η περιουσία, το εισόδημα και η καταναλωτική δαπάνη.

1.1.6 Ταξινόμηση των φόρων

Όπως προαναφέρθηκε, ο φόρος είναι μία μονομερής, αναγκαστική παροχή των ιδιωτικών φορέων προς το Δημόσιο, η οποία δεν αντικρίζεται από ειδική και άμεση οικονομική αντιπαροχή του Δημοσίου προς τους φορολογούμενους, με σκοπό την επίτευξη των παρακάτω στόχων:⁹

- Της άριστης κατανομής των παραγωγικών μέσων, π.χ. χρηματοδότηση της παραγωγής των δημοσίων αγαθών, κ.ά.
- Της δίκαιης διανομής του εισοδήματος, π.χ. φορολογία ανώτερων εισοδηματικών τάξεων, με στόχο τη μείωση της ανισοκατανομής του εισοδήματος, κ.ά.
- Της σταθεροποίησης της οικονομίας, π.χ. σε περιόδους πληθωριστικών πιέσεων επιβάλλονται φόροι, με στόχο τη μείωση της συνολικής ενεργού ζήτησης στην οικονομία, κ.ά.
- Της οικονομικής μεγέθυνσης, π.χ. για την ανάπτυξη της οικονομίας απαιτούνται επενδύσεις, οι οποίες προϋποθέτουν αποταμίευση – με τη φορολογία μπορεί να αποθαρρύνει την τρέχουσα κατανάλωση, να ενισχύσει την αποταμίευση, κ.ά.

Ωστόσο, για την δικαιότερη κατανομή των φόρων, αυτοί ταξινομούνται με βάση ορισμένα κριτήρια, ως ακολούθως:

1.1.6.1 Ταξινόμηση των φόρων σε Άμεσους και Έμμεσους

1. **Άμεσοι φόροι.** Επιβάλλονται επί στοιχείων, που αποδεικνύουν την ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας του ατόμου, με σκοπό να επιβαρύνουν τον κατά νόμο υπόχρεο για την πληρωμή τους, π.χ. φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ).
2. **Έμμεσοι φόροι.** Επιβάλλονται επί στοιχείων, που αποτελούν ένδειξη μόνο της φοροδοτικής ικανότητας του ατόμου, με σκοπό να επιβαρύνουν τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται ο κατά νόμο υπόχρεος για την πληρωμή τους, π.χ. φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).¹⁰

⁹ Πεμπτεζόγλου, Μ. (2012), «Δημόσια Οικονομική», Σημειώσεις μαθήματος «Δημόσια Οικονομική», Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης – Τμήμα Κοινωνικής Διοίκησης, http://users.uom.gr/~mariap/dim_oik/simeioseis_dimosias_2011-12.pdf

¹⁰ Πεμπτεζόγλου, Μ. (2012), «Δημόσια Οικονομική», Σημειώσεις μαθήματος «Δημόσια Οικονομική», Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης – Τμήμα Κοινωνικής Διοίκησης, http://users.uom.gr/~mariap/dim_oik/simeioseis_dimosias_2011-12.pdf

1.1.7 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα άμεσων-έμμεσων φόρων

Από ταμειευτικής άποψης, οι έμμεσοι φόροι είναι περισσότερο αποτελεσματικοί ως προς την ταμειευτική λειτουργία των φόρων. Ως ταμειευτική άποψη νοείται το κόστος διαχείρισης, δηλαδή βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων σε σχέση με τα φορολογικά έσοδα που αποφέρουν. Τα πλεονεκτήματα των έμμεσων φόρων ως προς την ταμειευτική αποτελεσματικότητα, βασίζεται σε:¹¹

- Ο αριθμός των υπόχρεων για την καταβολή του έμμεσου φόρου είναι μικρότερος από τον αριθμό των υπόχρεων για την πληρωμή του άμεσου φόρου.
- Κατά τον υπολογισμό των έμμεσων φόρων, η φορολογούσα αρχή δεν χρειάζεται να διερευνήσει τις προσωπικές συνθήκες των φορολογούμενων, όπως συμβαίνει στον άμεσο τρόπο φορολόγησης.
- Τα προβλήματα προσδιορισμού και εξόδων διαπίστωσης της φορολογικής βάσης είναι μικρότερα απ' ό τι στους άμεσους φόρους.

Σαν επακόλουθο της παραπάνω ταμειευτικής αποτελεσματικότητας είναι η ταχύτερη είσπραξη των φορολογικών εσόδων από έμμεσους φόρους, σε σχέση με τους άμεσους. Οι έμμεσοι φόροι καταβάλλονται ευκολότερα, διότι δεν είναι εμφανής η επιβάρυνση όπως στους άμεσους. Οι έμμεσοι φόροι αποφεύγονται πιο δύσκολα από ότι οι άμεσοι (φοροδιαφυγή) και έχουν μεγαλύτερη ελαστικότητα στις μεταβολές της οικονομικής δραστηριότητας.

Από άποψη οικονομικής ανάπτυξης, για την επίτευξη ενός ανοδικού ρυθμού αυτής, αναγκαία συνθήκη είναι η ύπαρξη αποταμιευτικών πόρων επαρκών για να χρηματοδοτήσουν τον όγκο των επενδύσεων που απαιτείται για ανοδική πορεία της οικονομίας. Έτσι λοιπόν, οι φόροι πλήττουν τις αποταμιεύσεις και αποτελούν εμπόδιο για τις επενδύσεις, ενώ θεωρείται ότι μειονεκτούν έναντι των φόρων που ευνοούν την αποταμίευση και ασκούν μικρή αρνητική επίδραση στις επενδύσεις. Από την άποψη αυτή, οι έμμεσοι φόροι (κατανάλωσης) πλεονεκτούν ενός ισόποδου άμεσου φόρου (εισοδήματος) για τους παρακάτω λόγους:

- Αφού οι έμμεσοι φόροι είναι αντιστρόφως προοδευτικοί, πλήττουν περισσότερο τα χαμηλά εισοδήματα, τα οποία όμως έχουν χαμηλή ροπή για αποταμίευση. Έτσι, τα υψηλά εισοδήματα από τα οποία προέρχεται το μεγαλύτερο μέρος των αποταμιεύσεων δεν θίγεται. Αντίθετα οι άμεσοι φόροι πλήττουν περισσότερο τα υψηλά εισοδήματα, λόγω της προοδευτικότητας του φόρου.

¹¹ Ανδρουλάκης, Γ. (2009), *Φορολογία Ι*, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου και λοιπές διατάξεις», ΤΕΙ Ηρακλείου Κρήτης, <https://eclass.teicrete.gr/modules/document/document.php?course=DL107>

- Ο έμμεσος φόρος αν και αντιστρόφως προοδευτικός ως προς το εισόδημα, μπορεί να γίνει προοδευτικός ως προς την δαπάνη, ώστε να αποθαρρύνει τις δαπάνες των υψηλών εισοδημάτων για αγαθά πολυτελείας και να ενισχύσει τις αποταμιεύσεις.
- Οι έμμεσοι φόροι επηρεάζουν την αποδοτικότητα των επενδύσεων κατά έμμεσο τρόπο, δηλαδή μέσω μεταβολών της ζήτησης, ενώ ο φόρος εισοδήματος πλήττει άμεσα την αποδοτικότητα των επενδύσεων. Άρα, οι άμεσοι φόροι ασκούν λιγότερο δυσμενή επίδραση στις επενδύσεις.

Από άποψη σταθεροποίησης, οι έμμεσοι φόροι επιβαρύνουν τα νοικοκυριά, αυξάνουν τις τιμές των προϊόντων στα οποία επιβάλλονται και μειώνουν το πραγματικό εισόδημα. Η μείωση του πραγματικού εισοδήματος της κατανάλωσης προκαλεί μείωση, και επομένως και της συνολικής ζήτησης. Το μέγεθος των επιδράσεων των έμμεσων φόρων εξαρτάται από το κατά πόσο οι καταναλωτές αντιλαμβάνονται ότι η επιβολή του φόρου μειώνει το πραγματικό εισόδημα.¹²

Ένα άλλο μειονέκτημα των έμμεσων φόρων είναι ότι η ύψωση των τιμών που προκαλείται από την επιβολή ή την αύξηση των έμμεσων φόρων είναι δυνατό να προκαλέσει αλυσιδωτές αντιδράσεις αυξήσεων μισθών και τιμών. Αν γίνει αυτό, θα οδηγήσει σε αναζωπύρωση του πληθωρισμού και των πληθωριστικών προσδοκιών, με αποτέλεσμα την επιδείνωση του προβλήματος του πληθωρισμού.

Από άποψη δίκαιης κατανομής του εισοδήματος, δικαιότερη κατανομή του εισοδήματος υπάρχει όταν ο φόρος που επιβάλλεται περιορίζει τις εισοδηματικές διαφορές και καθορίζει υψηλότερη φορολογία στα υψηλότερα εισοδήματα, ενώ παράλληλα λαμβάνει υπόψη τις προσωπικές συνθήκες (πλούτος, οικογενειακή κατάσταση, κ.λπ.) των φορολογούμενων.

Επίσης, οι άμεσοι φόροι επιβάλλονται απευθείας επί του εισοδήματος/περιουσίας, στοιχεία τα οποία προσδιορίζουν σε μεγάλο βαθμό την φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων. Κατά την επιβολή των άμεσων φόρων προσδιορίζονται προοδευτικοί συντελεστές με μεγαλύτερους φορολογικούς συντελεστές σε υψηλότερα εισοδήματα. Τέλος, όταν επιβάλλονται άμεσοι φόροι είναι δυνατόν να λαμβάνονται υπόψη τα οικογενειακά βάρη και άλλες ειδικές συνθήκες του φορολογούμενου.¹³

¹² Ανδρουλάκης, Γ. (2009), *Φορολογία Ι*, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου και λοιπές διατάξεις», ΤΕΙ Ηρακλείου Κρήτης, <https://eclass.teicrete.gr/modules/document/document.php?course=DL107>

¹³ Ανδρουλάκης, Γ. (2009), *Φορολογία Ι*, Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου και λοιπές διατάξεις», ΤΕΙ Ηρακλείου Κρήτης, <https://eclass.teicrete.gr/modules/document/document.php?course=DL107>

1.1.8 Γενικές αρχές της φορολογίας

Στα ανεπτυγμένα κράτη, η επιβολή των φόρων γίνεται με βάση θεσπισμένους από την πολιτεία κανόνες, οι οποίοι διέπουν την φορολογική της πολιτική. Οι κανόνες αυτοί, ορίζονται ως ακολούθως: (Φλώρος, 2010)

1. Ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου

Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις, ακόμη και στους αλλοδαπούς που ζουν στην Ελλάδα. Η απαλλαγή από τη φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της καθολικότητας, επειδή η διαφορά των εσόδων από τη φορολόγηση των μικρών εισοδημάτων σε σχέση με τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου είναι πολύ μικρή, και επιπλέον, το ίδιο το κράτος μεταγενέστερα, ίσως χρειαζόταν να ενισχύσει οικονομικά τους μικροεισοδηματίες.

2. Ο κανόνας της παραγωγικότητας του φόρου

Ο κανόνας αυτός εξυπηρετεί τον ταμειυτικό σκοπό της φορολογίας. Ο φόρος είναι παραγωγικός, εφόσον:

- Το ποσοστό του δεν είναι υπερβολικό, ώστε να οδηγεί το φορολογούμενο σε φοροδιαφυγή.
- Δεν καθιερώνει απαλλαγές.
- Επιδιώκεται η ταχύτερη βεβαίωση και είσπραξή του με όσο γίνεται μικρότερα έξοδα.
- Οι νόμοι είναι σαφείς και δεν μεταβάλλονται συχνά.

3. Ο κανόνας της απλότητας του φόρου

Κατά τον κανόνα αυτόν, η φορολογική νομοθεσία πρέπει να είναι απλή και κατανοητή, να γίνεται συχνά κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων και να αποφεύγεται η περιπλοκότητα. Έτσι, θα αποφεύγεται η σύγχυση και θα βελτιώνονται οι σχέσεις μεταξύ φορολογούμενων και φοροτεχνικών οργάνων.

Δυστυχώς, όμως, το σημερινό φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από την πολυπλοκότητα και την περιπλοκότητα και αυτό οφείλεται στη νοοτροπία των εκάστοτε αρμοδίων του Υπουργείου Οικονομικών.

4. Ο κανόνας της βεβαιότητας και της σταθερότητας

Εάν οι νόμοι είναι απλοί και κατανοητοί και δε μεταβάλλονται συχνά, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πόσο φόρο οφείλει στο Δημόσιο και πώς πρέπει να τον εξοφλήσει.

5. Ο κανόνας της καταλληλότητας του φόρου

Ο φόρος πρέπει να είναι κατάλληλος από άποψη χρόνου, τόπου και τρόπου πληρωμής. Ο χρόνος πληρωμής του φόρου πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει το φορολογούμενο. Συνήθως, αυτό επιτυγχάνεται, εάν ο χρόνος πληρωμής συμπίπτει με την πραγματοποίηση του εισοδήματος.

Σαν τόπος πληρωμής του φόρου πρέπει να καθορίζεται η κατοικία ή η διαμονή ή ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογούμενου. Από την άποψη του τρόπου πληρωμής θα πρέπει να παρέχεται στο φορολογούμενο κάθε δυνατή διευκόλυνση, όπως δόσεις κ.λπ.

6. Ο κανόνας του ελάχιστου ορίου συντήρησης

Για κάθε φορολογούμενο υπάρχει ένα τμήμα του εισοδήματός του που δεν πρέπει να υπόκειται στη φορολογία. Είναι εκείνο το τμήμα εισοδήματος, το οποίο θεωρείται ότι καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του ίδιου του φορολογούμενου και της οικογένειάς του. Το τμήμα αυτό λέγεται «ελάχιστο όριο συντήρησης».

7. Ο κανόνας του διαφορισμού των εισοδημάτων

Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματός του. Για παράδειγμα, εκείνος που πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία, στην περίπτωση που και οι δύο αποκτούν το ίδιο ποσό εισοδήματος. Εάν από τους δύο αυτούς φορολογούμενους αφαιρεθεί το ίδιο ποσό εισοδήματος για φόρο, τότε εκείνος που αποκτά το εισόδημά του με προσωπική εργασία θα αισθανθεί περισσότερο το φορολογικό βάρος από τον άλλον. Επομένως, θα πρέπει να μην υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος για όλα τα εισοδήματα, αλλά να υπάρχει μεταξύ τους κάποια διάκριση.

8. Ο κανόνας αποφυγής της διπλής φορολογίας

Διπλή φορολογία υπάρχει όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφόρων κρατών.

Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει την διπλή φορολόγηση, διότι αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες.

Για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολόγησης υπάρχουν οι εξής μέθοδοι:

- Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, ο φόρος που καταβάλλεται σε ένα ξένο κράτος για εισόδημα που φορολογείται και π.χ. από το ελληνικό κράτος, αφαιρείται από το φόρο που προκύπτει στην Ελλάδα με βάση τη φορολογική νομοθεσία. Τη μέθοδο αυτή ακολουθεί η ελληνική φορολογική νομοθεσία με τον ν.2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.
- Η μέθοδος της εξαίρεσης ή της απαλλαγής. Κατά τη μέθοδο αυτή τα κράτη, στην επικράτεια των οποίων αποκτιούνται εισοδήματα από πρόσωπα που είναι κάτοικοι άλλων κρατών, απαλλάσσουν τα πρόσωπα αυτά της φορολογίας ή φορολογούν μόνο εκείνα τα εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτειά τους.
- Η μέθοδος της διαίρεσης ή κατανομής. Τα κράτη που ακολουθούν τη μέθοδο αυτή, χωρίζουν το εισόδημα σε δύο μέρη. Το ένα μέρος φορολογείται από τη χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος και το άλλο από τη χώρα στην οποία αποκτάται το εισόδημα.

Ενότητα 1.2 Ισχύουσες διατάξεις επιβολής του φόρου

1.2.1 Αντικείμενο του φόρου

Ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα, το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο, με την προϋπόθεση να συντρέχουν οι παρακάτω λόγοι:¹⁴

- Φορολογείται οποιοδήποτε εισόδημα προέκυψε στην Ελλάδα από φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του φυσικού προσώπου.
- Το εισόδημα που αποκτήθηκε στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο που κατοικεί στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του.

Το εισόδημα που αποκτάται στην Ελλάδα φορολογείται υποχρεωτικά, ενώ το εισόδημα που αποκτάται στην αλλοδαπή φορολογείται μόνο αν ο εισοδηματίας κατοικεί στην Ελλάδα. Συνεπώς, αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που απέκτησε κάθε φυσικό πρόσωπο την προηγούμενη διαχειριστική χρήση.

1.2.2 Υποκείμενο του φόρου

1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Επίσης, σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα, η οποία υπερβαίνει τις 183 ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται με αυτόν τον τρόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.
2. Σε φόρο επίσης, υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο υπηρετεί στην αλλοδαπή, εάν:
 - Είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα Γενικής Κυβέρνησης.
 - Συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό, και είχε κατά τον χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού οργάνου της Ε.Ε. ή του Διεθνούς Οργανισμού την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.¹⁵
3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά.

¹⁴ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 1 «Αντικείμενο του φόρου» <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

¹⁵ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 2 «Υποκείμενο του φόρου» <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

4. Σε φόρο υπόκεινται οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες.

5. Τέλος, κατ' εξαίρεση από τα παραπάνω, υπόκειται σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, για τρία διαδοχικά έτη και για μία μόνο φορά, το φυσικό πρόσωπο που έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σε κράτος, το οποίο δεν έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, και εφόσον το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη.¹⁶ Το χρονικό διάστημα των τριών ετών υπολογίζεται από την έναρξη διαμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα. (ΠΟΕ, Άρθρο 12§4, 2011).

1.2.3 Χρόνος επιβολής του φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.2238/1994, ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει ο νόμος, ενώ η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

1.2.4 Φορολογητέο εισόδημα και τρόπος εξεύρεσής του

Φορολογητέο εισόδημα είναι αυτό που προέρχεται από κάθε πηγή μετά την αφαίρεση των δαπανών που έγιναν για την απόκτησή του. Τα εισοδήματα από φορολογικής άποψης διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες: (Φλώρος, 2010)

- Α-Β Πηγή: Εισόδημα από ακίνητα (εκμίσθωση οικοδομών, γαιών, πηγών, υπεκμίσθωση ή έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων, κ.λπ.)
- Γ Πηγή: Εισόδημα από κινητές αξίες (μερίσματα, τόκοι ομολογιών, αμοιβές μελών Δ.Σ. ανώνυμων εταιριών, κ.λπ.)
- Δ Πηγή: Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (κέρδη ατομικών ή εταιρικών επιχειρήσεων, κ.λπ.)
- Ε Πηγή: Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (κέρδη από αγροτικές,

¹⁶ Τα μη συνεργάσιμα κράτη, βάσει το άρθρου 51Α§4 Κ.Φ.Ε., είναι εκείνα που δεν είναι κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάστασή τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.), και τα οποία: α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα, και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι παραπάνω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

- κτηνοτροφικές, σηροτροφικές επιχειρήσεις, κ.λπ.)
- ΣΤ Πηγή: Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (από μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις, επιχορηγήσεις, επιδόματα, κ.λπ., το οποίο αποκτάται από μισθωτούς και συνταξιούχους)
- Z Πηγή: Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (αμοιβές από την άσκηση επαγγέλματος του ιατρού, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, οικονομολόγου, λογιστή, κ.λπ.)

Στην πηγή αυτή εντάσσεται και κάθε άλλο εισόδημα που δεν μπορεί να ενταχθεί σε κάποια από τις πιο πάνω πηγές Α έως Z, όπως αμοιβή σπουδαστή για λογιστικές εργασίες, ο οποίος όμως στερείται δήλωσης έναρξης λογιστικού επαγγέλματος, συγγραφικά δικαιώματα κληρονόμων, εισόδημα από εκμίσθωση μηχανήματος από ιδιώτη, κ.ά.

1.2.5 Τρόπος εξεύρεσης του φορολογητέου εισοδήματος

Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α έως Z, τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος, το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή, συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.

Ειδικότερα, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό του θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος, είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, τότε μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (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.¹⁷

Τα όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις και ελευθέρια επαγγέλματα, που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.

¹⁷ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 4 «Εισόδημα και εξεύρεσή του», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

1.2.6 Κλίμακα υπολογισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων

Το εισόδημα, που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

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

Α) Επισημαίνεται ότι, το αφορολόγητο ορίζεται σε 9.000 ευρώ για τις παρακάτω κατηγορίες δικαιούχων, εφόσον το δηλωθέν εισόδημα, πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, δεν υπερβαίνει τις 9.000 ευρώ. Έτσι, οι δικαιούχοι του αφορολόγητου των 9.000 ευρώ είναι οι ακόλουθοι:

1. Νέοι ηλικίας έως και 30 ετών.
2. Συνταξιούχοι άνω των 65 ετών.
3. Άτομα με ειδικές ανάγκες.
 - Άτομα που παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.
 - Είναι τυφλοί εγγεγραμμένοι στο γενικό μητρώο τυφλών.
 - Είναι νεφροπαθείς, καθώς και τα πρόσωπα που πάσχουν από μεσογειακή δρεπανοκυτταρική και μικροδρεπανοκυτταρική αναιμία και κάνουν μεταγγίσεις αίματος.
 - Είναι θύματα πολέμου ή μέλη οικογενειών αξιωματικών και οπλιτών, οι οποίοι απεβίωσαν κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας σε ειρηνική περίοδο και δικαιούνται σύνταξη από το δημόσιο ταμείο.

- Πρόσωπα που παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου.
4. Συνταξιούχοι ανεξαρτήτως ηλικίας με παιδιά με ειδικές ανάγκες.

Για τα παραπάνω πρόσωπα, όταν το συνολικό τους εισόδημα είναι από 9.000 ευρώ και πάνω, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την ανωτέρω κλίμακα, περιορίζεται ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση του φόρου, να μην υπολείπεται του ποσού των 9.000 ευρώ.

Παράδειγμα

Έστω εισόδημα 9.200 ευρώ. Ο φόρος ανέρχεται σε 420 ευρώ $(9.200 - 5.000) = 4.200 \times 10\% = 420$ ευρώ. Περιορισμός φόρου, ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση του φόρου να μην είναι μικρότερο των 9.000 ευρώ.

Επειδή $9.200 - 420 = 8.780$ ευρώ, ο φόρος περιορίζεται ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση να μην είναι μικρότερο των 9.000 ευρώ. Δηλαδή, $9.200 - 200 = 9.000$ ευρώ. Συνεπώς, ο φόρος των 420 ευρώ περιορίζεται στα 200 ευρώ.

Β) Επισημαίνεται επίσης, ότι το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας αυξάνεται κατά:

- 2.000 ευρώ για κάθε τέκνο από τα δύο πρώτα του φορολογούμενου που τον βαρύνουν, και
- 3.000 ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο που τον βαρύνουν.

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί, το ποσό του τρίτου κλιμακίου και όποιου επόμενου απαιτείται.

Παράδειγμα

Εάν φορολογούμενος έχει δύο τέκνα, το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας διαμορφώνεται στα 9.000 ευρώ, εάν έχει τρία τέκνα το αφορολόγητο διαμορφώνεται στα 12.000 ευρώ, εάν έχει τέσσερα τέκνα το αφορολόγητο διαμορφώνεται στα 15.000 κ.ο.κ.

Ωστόσο, εάν ο ένας σύζυγος δεν έχει εισόδημα, το αφορολόγητο ποσό που δικαιούται για τα τέκνα μεταφέρεται στον άλλο σύζυγο και αυξάνει το αφορολόγητο ποσό αυτού. Επίσης, εάν ο σύζυγος έχει εισόδημα μέχρι το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, στο οποίο

δε συμπεριλαμβάνεται το αφορολόγητο ποσό για τα τέκνα, ολόκληρο το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα μεταφέρεται στον άλλο σύζυγο. Τέλος, εάν το εισόδημα του συζύγου αυτού είναι κατώτερο από το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, στο οποίο όμως συμπεριλαμβάνεται και το αφορολόγητο ποσό για τα τέκνα, η διαφορά του αφορολόγητου αυτού ποσού που δεν καλύπτεται από το εισόδημά του και προέρχεται από το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα, μεταφέρεται και αυξάνει το αφορολόγητο του άλλου συζύγου.

Γ) Επιπλέον, το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας αυξάνεται με το ποσό των 2.000 ευρώ ως δαπάνη χωρίς δικαιολογητικά, για τον ίδιο τον φορολογούμενο και για καθένα από τα πρόσωπα που συνοικούν με αυτόν ή τον βαρύνουν, εφόσον: (Παύλου & Γκούρλιας, 2011).

- Παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.
- Είναι τυφλοί.
- Είναι νεφροπαθείς που τελούν υπό αιμοκάθαρση ή περιτοναϊκή κάθαρση, κ.λπ.
- Είναι ανάπηροι αξιωματικοί ή οπλίτες ή θύματα πολέμου.
- Παίρνουν σύνταξη από το δημόσιο ταμείο ως ανάπηροι ή θύματα εθνικής αντίστασης ή εμφυλίου πολέμου.

Δ) Ωστόσο, δεν προσκομίζουν αποδείξεις οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή, όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, σε ψυχιατρικά καταστήματα, οι φυλακισμένοι και οι κάτοικοι κρατών-μελών της Ε.Ε. που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πέραν του 90% του συνολικού εισοδήματός τους.

Στις παραπάνω δαπάνες δεν περιλαμβάνονται αυτές που μειώνουν τον φόρο, οι δαπάνες για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, οι δαπάνες ύδρευσης, αποχέτευσης, ηλεκτρισμού και τηλεπικοινωνιών γενικά, καθώς και οι δαπάνες εισιτηρίων κάθε είδους μεταφορικών μέσων.

Τέλος. Το ελάχιστο ποσό των αποδείξεων δαπανών που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται σε ποσοστό 25% του ατομικού εισοδήματος του φορολογούμενου του δηλούμενου και φορολογούμενου, και για ποσό εισοδήματος μέχρι 60.000 ευρώ. Αν το ποσό των προσκομιζομένων αποδείξεων δαπανών του φορολογούμενου υπολείπεται του πιο πάνω ποσού, τότε επί της διαφοράς επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 10%.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΠΗΓΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ενότητα 2.1 Εισόδημα από ακίνητα (Α-Β Πηγή)

2.1.1 Έννοια και απόκτηση εισοδήματος από ακίνητα

Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, από:

- i. Εκμίσθωση, επίταξη, έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών ή από εκμίσθωση γαιών.¹⁸
- ii. Το δικαίωμα που αποκτάται από τον κύριο του εδάφους, προκειμένου για οικοδομές που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου. Επίσης, εισόδημα από ακίνητα θεωρούνται τα εμπράγματα δικαιώματα επιφάνειας ή χωριστής κυριότητας, που υπάρχουν κατά την εισαγωγή του Αστικού Κώδικα σε φυτεία ή δέντρα ή οικοδομές σε ξένο έδαφος, διατηρούνται και εξακολουθούν να διέπονται από τις σχετικές διατάξεις.¹⁹ Το ίδιο ισχύει και για το εμπράγματο δικαίωμα εμφύτευσης σε ξένο έδαφος, που υπάρχει κατά την εισαγωγή του Αστικού Κώδικα, διατηρείται και εξακολουθεί να διέπεται από τις σχετικές διατάξεις.²⁰

Επισημαίνεται ότι, το εισόδημα από ακίνητα αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή δικαστική απόφαση ή χρησικτησία ή κατακυρωτική έκθεση πλειστηριασμού ή κληρονομιά, το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης. (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

Τέλος, στην έννοια του όρου «γαίες», 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.

¹⁸ Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή έχει λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση. Επιπλέον, από 1/1/2010 καταργήθηκε η φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητα που αποκτούν τα πρόσωπα στα οποία μεταβιβάστηκε από τον ιδιοκτήτη, επικαρπωτή κ.λπ. του ακινήτου το ενοχικό δικαίωμα ενάσκησης επικαρπίας. Το εισόδημα αυτό φορολογείται στο όνομα του προσώπου που έχει το εμπράγματο δικαίωμα της πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας με οριστικό συμβόλαιο ή δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας.

¹⁹ Αναγκαστικός Νόμος 2783/1941, «Αναγκαστικός Νόμος 2783/1941: Εισαγωγικός νόμος του Αστικού Κώδικα», Άρθρα 59, www.hadjimichalis.gr/keimena/nomothesia/kodikis/.../2783.doc

²⁰ Αναγκαστικός Νόμος 2783/1941, «Αναγκαστικός Νόμος 2783/1941: Εισαγωγικός νόμος του Αστικού Κώδικα», Άρθρα 58, www.hadjimichalis.gr/keimena/nomothesia/kodikis/.../2783.doc

2.1.2 Ακαθάριστο εισόδημα γης και ακινήτων

Ως ακαθάριστο εισόδημα από *ενοίκια γης και ακινήτων*, λογίζεται:²¹

1. Το εισόδημα από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν αυτά χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια ή ως χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων, θεαμάτων, καφενείων, γυμναστηρίων και γενικά για κάθε άλλη χρήση.
2. Η αξία που έχει κατά τον χρόνο της ανέγερσής της η οικοδομή που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος του οποίου την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης του εδάφους η οικοδομή παραμένει στην κυριότητα του εκμισθωτή. Το ετήσιο εισόδημα εξευρίσκεται με διαίρεση του υπολοίπου, που προκύπτει μετά την αφαίρεση του τυχόν ανταλλάγματος, που έχει οριστεί στη σύμβαση για την μεταβίβαση της κυριότητας της οικοδομής, από την αξία αυτής, κατά τον χρόνο της ανέγερσής της, σε μέρη ίσα με τον αριθμό των ετών κατά τα οποία διαρκεί η μίσθωση του εδάφους. Επίσης, ως αξία της οικοδομής που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου λαμβάνεται η πραγματική αξία της οικοδομής, η οποία εξευρίσκεται από τα επίσημα βιβλία και λοιπά στοιχεία εκείνου που ανήγειρε την οικοδομή. Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία ή αυτά που τηρούνται κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, καθώς και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον ενδιαφερόμενο της αξίας που υπολογίστηκε με αυτόν τον τρόπο, αυτή καθορίζεται ύστερα από εκτίμηση που ενεργείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και στη συνέχεια, από τα διοικητικά δικαστήρια. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και για βελτιώσεις ή επεκτάσεις που γίνονται με δαπάνες του μισθωτή σε οικοδομή, της οποίας την κυριότητα έχει ο εκμισθωτής, αν μετά τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης της οικοδομής, οι βελτιώσεις ή επεκτάσεις παραμένουν στην κυριότητα του εκμισθωτή.
3. Σε περίπτωση υπεκμίσθωσης, το εισόδημα που αποκτιέται από τον μισθωτή.
4. Στις περιπτώσεις μισθωμάτων διάρκειας μεγαλύτερης από 9 έτη, για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση μεταγραφής τους, επιφανειών ή εμφυτεύσεων που διατηρούνται, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το εισόδημα που αποκτιέται από τον μισθωτή ή επιφανειούχο ή εμφυτευτή ή από αυτόν που ανήγειρε τα κτίσματα της οικοδομής σε έδαφος κυριότητας τρίτου, είτε άμεσα από υπεκμίσθωση είτε έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση.
5. Σε περίπτωση μεταβίβασης του δικαιώματος της επικαρπίας για ορισμένο χρόνο, ενός ή περισσότερων ακινήτων, σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, το ανάλλαγμα που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής του ακινήτου από την μεταβίβαση αυτή. Για τον προσδιορισμό του ετήσιου

²¹ Γαλάνης, Ν. (2012), «Εισόδημα από ακίνητα», Άρθρο 21 Ν.2238/1994: Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων, http://www.nikosgalanis.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=84:2009-03-21-16-40-36&catid=39:--2238-1994--369&Itemid=70

εισοδήματος, το αντάλλαγμα αυτό διαιρείται σε μέρη ίσα προς τον αριθμό των πραγματικών ετών διάρκειας της επικαρπίας. Σε περίπτωση που το αντάλλαγμα αυτό είναι μικρότερο τουλάχιστον κατά 10% από την πραγματική αξία του δικαιώματος της επικαρπίας, κατά το χρόνο της μεταβίβασής της, για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος λαμβάνεται η πραγματική αξία της επικαρπίας, διαιρούμενη σε μέρη ίσα με τον αριθμό των πραγματικών ετών διάρκειάς της.

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

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

8. Στις περιπτώσεις των επιφανειών και εμφυτεύσεων που διατηρούνται (άρθρο 58,59 Α.Ν.2783/1941)²², το εισόδημα που αποκτιέται από τον επιφανειούχο ή τον εμφυτευτή από την εκμίσθωση των γαιών, στις οποίες έχει το δικαίωμά του.

9. Το αντάλλαγμα που καταβάλλεται για την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση φωτεινών επιγραφών και κάθε είδους διαφημίσεων.

Ωστόσο, δεν λογίζεται ως εισόδημα από ακίνητα αυτό που αποκτιέται.²³

1. Από βιομηχανοστάσια²⁴ που ιδιοχρησιμοποιούνται, μαζί με τα παραρτήματά τους και τα εξαρτήματα, καθώς και με τις αποθήκες και τα οικόπεδα που είναι συνεχόμενα με αυτά και χρησιμοποιούνται για την αποθήκευση πρώτων υλών και για την πρώτη εναπόθεση των βιοτεχνικών και βιομηχανικών προϊόντων.

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

²² Εισόδημα από ακίνητα λογίζονται τα εμπράγματα δικαιώματα επιφάνειας ή χωριστής κυριότητας, που υπάρχουν κατά την εισαγωγή του Αστικού Κώδικα σε φυτεία ή δέντρα ή οικοδομές σε ξένο έδαφος, διατηρούνται και εξακολουθούν να διέπονται από τις σχετικές διατάξεις. Το ίδιο ισχύει και για το εμπράγματο δικαίωμα εμφύτευσης σε ξένο έδαφος, που υπάρχει κατά την εισαγωγή του Αστικού Κώδικα, διατηρείται και εξακολουθεί να διέπεται από τις σχετικές διατάξεις. (Α.Ν. 2783/1941, άρθρα 58,58)

²³ Γαλάνης, Ν. (2012), «Εισόδημα από ακίνητα», Άρθρο 21 Ν.2238/1994: Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων, http://www.nikosgalanis.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=84:2009-03-21-16-40-36&catid=39:--2238-1994--369&Itemid=70

²⁴ Ως βιομηχανοστάσια θεωρούνται τα οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιοτεχνίας και βιομηχανίας, στα οποία έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις, καθώς και τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης, καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων.

Ως ακαθάριστο εισόδημα από *εκμίσθωση οικοδομών* –σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΕ- είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο από τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή, γίνεται αφού συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται υπό παρόμοιες συνθήκες. Σύμφωνα με την διάταξη αυτή, θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής όταν η αξία αυτή είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό άνω του 15% τουλάχιστον του μισθώματος αυτού.²⁵

Ειδικότερα, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 Ν.1249/1985^{26,27} για τις περιοχές όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα.

Ωστόσο, 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 3,5% της πιο πάνω αξίας 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 31 Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

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 χρόνο παραγωγής του. Αν δεν προσάγεται συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο, που αποδεικνύει τη συμφωνία ή όταν το μίσθωμα που συμφωνήθηκε σε χρήμα ή σε είδος είναι δυσαναλόγως κατώτερο από τη μισθωτική αξία των γαιών ή όταν η εκμετάλλευση των γαιών παραχωρήθηκε σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα εξευρίσκεται με σύγκριση των γαιών με άλλες

²⁵ Σιωμόπουλος, Κ. Ι. (2003), «Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα», *ΤΟ ΒΗΜΑ*, <http://www.tovima.gr/relatedarticles/article/?aid=148694>

²⁶ Σύμφωνα με το άρθρο 41 Ν.1249/1982 ισχύουν τα ακόλουθα: α) για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας με αντικειμενικά κριτήρια, κτισμάτων κατοικίας, μονοκατοικίας – επαγγελματικής στέγης, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, εφαρμόζονται τιμές εκκίνησης ελαχίστου κόστους κατασκευής ανά τετραγωνικό μέτρο οικοδομής, οι οποίες καθορίζονται ανά περιοχή και χωριστά για κάθε είδος κτιρίου και β) για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας με αντικειμενικά κριτήρια, των υπολοίπων κατηγοριών κτισμάτων, ενιαία για όλες τις περιοχές της χώρας, είτε αυτές βρίσκονται εντός είτε εκτός αντικειμενικού συστήματος, ανάλογα με το είδος του κτιρίου, εφαρμόζονται αντίστοιχες τιμές εκκίνησης ελαχίστου κόστους οικοδομής.

²⁷ Υπουργείο Οικονομικών (2012), «Τιμές εκκίνησης ελαχίστου κόστους οικοδομής για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κτισμάτων ακινήτων με αντικειμενικά κριτήρια, σύμφωνα με το άρθρο 41^α του ν.1249/1982», http://www.gsis.gr/ANTIKEIMENIKES_AXIES_2007/K_2007_1.pdf

γαιές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία των γαιών, κάθε φορά που η μισθωτική αξία είναι ανώτερη του συμφωνημένου μισθώματος κατά 25% του μισθώματος αυτού.²⁸

2.1.3 Καθαρό εισόδημα από εκμίσθωση γης και ακινήτων

Το καθαρό εισόδημα από εκμίσθωση γης και ακινήτων που υπόκειται σε φορολόγηση προκύπτει αν από το ακαθάριστο εισόδημα αφαιρεθούν οι ακόλουθες δαπάνες:²⁹

- Αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο, όλες οι δαπάνες που αφορούν το ακίνητο μεταξύ των οποίων και οι προβλεπόμενες αποσβέσεις, και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία.
- Αν ο εκμισθωτής είναι φυσικό πρόσωπο, ποσοστό 50% για αποσβέσεις. Αν οι αποσβέσεις αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται αναλόγως στους συνιδιοκτήτες του.
- Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου, το δικαίωμα που παρέχεται ετησίως στον ιδιοκτήτη της γης, καθώς και η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε σε έδαφος κυριότητας τρίτου, η οποία λογίζεται ως εισόδημα.
- Στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης, πολυετούς μίσθωσης μεταγραφτέας και δικαιώματος επιφάνειας ή εμφύτευσης, το μίσθωμα ή δικαίωμα που καταβάλλεται. Όταν υπεκμισθώνεται ακίνητο για το οποίο έχει συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, αναγνωρίζεται προς έκπτωση μόνο το μέρος του μισθώματος που καταβάλλεται προς την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης και αντιστοιχεί στο κτίριο.
- Κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει τις γαίες.
- Ποσοστό 5% για αποσβέσεις και έξοδα συντήρησης των γαιών και γενικά κάθε συναφές βάρος.
- Ποσοστό 10% των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελεών για απόσβεση τους, όχι όμως και για έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών.
- Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για την λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, μέχρι του ύψους του ακαθάριστου εισοδήματος που αποκτά ο εκμισθωτής από το ακίνητο αυτό, κατά το έτος που καταβλήθηκε η αποζημίωση. Τυχόν αρνητικό ποσό δεν συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλων ακινήτων ή με άλλα θετικά εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

²⁸ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 22 «Ακαθάριστο εισόδημα» <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

²⁹ Δικτυακή πύλη "TAXnews" (2012), «Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος: Σχέδιο Νόμου», Άρθρο 22 «Εισόδημα από εκμίσθωση γης και ακινήτων», <http://www.taxnews.info/news/kfe-sxedio-nomou/>

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

2.1.4 Φορολογία εισοδήματος από εκμίσθωση γης και ακινήτων

Το καθαρό εισόδημα από εκμίσθωση γης και ακινήτων που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα, υποβάλλεται σε φόρο σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:³⁰

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
12.000	10%	1.200	12.000	1.200
48.000	30%	14.400	60.000	15.600
Υπερβάλλον	45%			

Ειδικά τα εισοδήματα από την εκμίσθωση γης και ακινήτων που θεωρείται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, επιτρέπεται να μη φορολογηθούν, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα, με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο προς τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μέσα στο οικονομικό έτος, στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο.

³⁰ Δικτυακή πύλη "TAXnews" (2012), «Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος: Σχέδιο Νόμου», Άρθρο 23 «Φορολογία του εισοδήματος από εκμίσθωση γης και ακινήτων», <http://www.taxnews.info/news/kfe-sxedio-nomou/>

Ενότητα 2.2 Εισόδημα από κινητές αξίες (Γ Πηγή)

2.2.1 Εισόδημα και απόκτησή του

Ως εισόδημα κινητών αξιών θεωρούνται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων που προκύπτουν: Σγουρινάκης, Ν., Μιχελινάκης, Β, Καραντάνα, Α. & Νάνου, Μ. (12^{ος}/2011).

- i. Από τα μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων, μετοχών ημεδαπών και αλλοδαπών Α.Ε., ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών ΝΠΔΔ ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους.
- ii. Από αμοιβές και ποσοστά των μελών των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των Α.Ε.
- iii. Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης των παραπάνω περιπτώσεων (i) και (ii).
- iv. Από τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, με εξαίρεση τους τόκους των συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές πράξεις και τους τόκους των καθυστερημένων αμοιβών που καταβάλλονται στους μηχανικούς, αρχιτέκτονες και τοπογράφους.
- v. Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων σε μεγαλύτερη τιμή από την τιμή κτήσης.
- vi. Από κέρδη Α.Ε. που διανέμονται στο προσωπικό με την μορφή μετρητών.
- vii. Τα κέρδη από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδας, και δεν είναι επιτηδεύματίας με βιβλία Γ' κατηγορίας ή εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίο κεφάλαιο.

Ωστόσο, ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται: Σγουρινάκης, Ν., Μιχελινάκης, Β, Καραντάνα, Α. & Νάνου, Μ. (12^{ος}/2011).

- Οι τίτλοι προθεσμιακών χρηματοπιστωτικών συμβάσεων (futures), συμπεριλαμβανομένων των ισοδύναμων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα εκκαθάρισης τοις μετρητοίς.
- Προθεσμιακά συμβόλαια επιτοκίου (FRA).
- Συμβάσεις ανταλλαγής (swaps) υποχρεώσεων, με αντικείμενο επιτόκιο ή συνάλλαγμα ή συμβάσεις ανταλλαγής, συνδεδεμένες με μετοχές ή με δείκτη μετοχών (equity swaps).
- Δικαιώματα προαιρέσεως (options) για την αγορά ή πώληση οποιουδήποτε από τους παραπάνω τίτλους, περιλαμβανομένων των ισοδύναμων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα εκκαθάρισης τοις μετρητοίς. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται ιδίως δικαιώματα προαιρέσεως (options) επί συναλλάγματος και επιτοκίων.

- Το εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικών ανωνύμων εταιρών, τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, ανεξάρτητα αν η διανομή τους γίνεται σε χρήμα ή σε κινητά ή σε άλλες αξίες.
- Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας, κατά την εξαγορά τους από αυτήν.
- Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από την εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.
- Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο «Λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού Ο.Τ.Ε.». Επί των τόκων αυτών ενεργείται παρακράτηση φόρου 15% εξαντλούμενης φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.
- Η εφάπαξ συνταξιοδοτική παροχή που εισέπραξαν οι υπάλληλοι της «Οργανωτικής Επιτροπής Ολυμπιακών Αγώνων – Αθήνα 2004», βάσει ομαδικού ασφαλιστηρίου συμβολαίου, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην υπεραπόδοση των επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται για τις ασφαλίσεις ζωής. Αντίθετα, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στα καταβληθέντα ασφάλιστρα, θεωρείται ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών.

2.2.2 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες

Ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται κατά περίπτωση:³¹

- ο Για τα κέρδη που διανέμονται από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, σε διευθυντές (εκτός μισθούς) και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, είναι ο χρόνος έγκρισής τους από την τακτική συνέλευση των μετόχων.
- ο Για τους τόκους που εισπράττουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχων μετοχών ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, είναι ο χρόνος έγκρισής τους από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

³¹ Τριάρχης, Δ. (2012), «Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων & εμπορικών επιχειρήσεων, βάσει του Ν.3842/2010», Τ.Ε.Ι. Ηρακλείου Κρήτης, Σημειώσεις καθηγητή στο μάθημα «Φορολογία ΙΙ-Εισόδημα», https://eclass.teicrete.gr/modules/document/file.php/DL191/%CE%A6%CE%9F%CE%A1%CE%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%91%20%CE%95%CE%99%CE%A3%CE%9F%CE%94%CE%97%CE%9C%CE%91%CE%A4%CE%9F%CE%A3%20%CE%A6%CE%A5%CE%A3%CE%99%CE%9A%CE%A9%CE%9D%20%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%A3%CE%A9%CE%A0%CE%A9%CE%9D%20%26%20%CE%95%CE%9C%CE%A0%CE%9F%CE%A1%CE%99%CE%9A%CE%A9%CE%9D%20%CE%95%CE%A0%CE%99%CE%A7%CE%95%CE%99%CE%A1%CE%97%CE%A3%CE%95%CE%A9%CE%9D_%CE%92%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AE%20%CE%8E%CE%BB%CE%B7.doc

- ο Για τους τόκους που προέρχονται από ομολογίες και χρεόγραφα του Ελληνικού Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., ημεδαπών επιχειρήσεων πάσης φύσεως, είναι ο χρόνος που έχει ορισθεί για την έναρξη της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων.
- ο Για τα μερίσματα και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους που προέρχονται από την αλλοδαπή, είναι ο χρόνος εξαργύρωσης ή είσπραξής τους.
- ο Για όλους τους τόκους γενικά, είναι ο χρόνος που καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων.
- ο Για τους τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση και οι οποίοι αποτελούν εισόδημα από κινητές αξίες, είναι για τους δικαιούχους ο χρόνος καταβολής τους από τον οφειλέτη εις βάρος του οποίου επιδικάσθηκαν ή ο χρόνος πίστωσής τους στα βιβλία του.
- ο Για τα ημεδαπά αμοιβαία κεφάλαια, είναι ο χρόνος έγκρισής τους από την ανώνυμη εταιρία διαχείρισεως, ενώ των κερδών που προέρχονται από αμοιβαία κεφάλαια αλλοδαπής είναι ο χρόνος είσπραξής τους.
- ο Για εισοδήματα προερχόμενα από διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ανωνύμων εταιριών και τα ποσά που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας, κατά την εξαγορά τους, χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος έγκρισής τους από την γενική συνέλευση των μετόχων.
- ο Για τα εισοδήματα από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών παραγώγων, είναι ο χρόνος λήξης της σύμβασης.
- ο Για μερίσματα των μετόχων, είναι ο χρόνος επικύρωσης από την τακτική γενική συνέλευση.

2.2.3 Ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες

Ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες λογίζεται το εισόδημα που προκύπτει, σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν στην παράγραφο 2.2.1 της παρούσας ενότητας. Από το εισόδημα εκπίπτει κάθε φόρος, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει αυτό το εισόδημα.³²

2.2.4 Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες

Καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες είναι το ποσό που απομένει, αν από το ακαθάριστο εισόδημα αφαιρεθούν οι εκπτώσεις φόρου, τέλους ή δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου.

Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους οι οποίοι επιδικάστηκαν σε φυσικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς

³² Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 27 «Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

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 καθαρού εισοδήματος άλλης κατηγορίας ή δεν έχει εκπέσει από το συνολικό εισόδημα του οφειλέτη φυσικού προσώπου.³³



³³ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 27 «Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

Ενότητα 2.3 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ Πηγή)

2.3.1 Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις

Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει από ατομική ή εταιρική εμπορική, βιοτεχνική, βιομηχανική επιχείρηση ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα. Συνεπώς, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρείται επίσης: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

1. Το κέρδος από την άσκηση αγοραπωλησίας ακινήτων, εκτός των τεχνικών επιχειρήσεων.
2. Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων ιδιοκτησίας της.
3. Οι αμοιβές και τα μερίσματα που καταβάλλουν οι αστικοί συνεταιρισμοί στα μέλη τους.
4. Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση, παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.
5. Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου και του μέλους κοινωνίας κληρονομικού δικαίου, και των αλλοδαπών Ο.Ε. ή Ε.Ε.
6. Οι μισθοί των μελών Δ.Σ. της Α.Ε. και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε εταίρους Ε.Π.Ε. για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε αυτή, εφόσον οι παραπάνω είναι ασφαλισμένοι σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό φορέα, εκτός του Ι.Κ.Α.
7. Η αυτόματη υπερτίμηση πάγιου κεφαλαίου της επιχείρησης, εκτός της υπερτίμησης από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου.
8. Οι τόκοι από συναλλαγματικές και γραμμάτια εμπορικών συναλλαγών, καθώς και οι τόκοι από πωλήσεις με πίστωση εμπορευμάτων μεταξύ εμπόρων και οι τόκοι υπερημερίας που επιδικάζονται για τέτοια περίπτωση.
9. Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις χρηματοοικονομικών προϊόντων, επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας.
10. Η ωφέλεια από την παραίτηση πιστώτριας επιχείρησης από την είσπραξη χρέους.

Ωστόσο, υπάρχουν και ειδικές περιπτώσεις εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες είναι: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

1. Το εισόδημα της δραστηριότητας του μακιγιέρ, αισθητικού.
2. Το εισόδημα του μουσικού παραγωγού (dj).
3. Το εισόδημα από την δραστηριότητα του αστρολόγου.
4. Το εισόδημα από το επάγγελμα του ντεντέκτιβ.

5. Η μίσθωση ζωικού κεφαλαίου. Το αντάλλαγμα που λαμβάνει ο κατά κύριο επάγγελμα αγρότης από την περιοδική μίσθωση του ζωικού κεφαλαίου, αποτελεί εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων.
6. Το εισόδημα των εμπορικών αντιπροσώπων.
7. Τα κέρδη από την εκμετάλλευση περιπτέρου από ανάπηρους άμαχου πληθυσμού. Η απαλλαγή από το φόρο που ίσχυε για τα κέρδη αυτά, καταργήθηκε από 1/1/2010 με την επιβολή του Ν.3842/2010.

2.3.2 Ακαθάριστο εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων

Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

A. Επιχειρήσεις με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας

Για τις επιχειρήσεις με επαρκή βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Συγκεκριμένα:

- Πρακτορεία κρατικών λαχείων: Ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται για μεν τις λιανικές πωλήσεις που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων τους, η προμήθεια που δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις το 1% επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.
- Μεσολάβηση πώλησης λουλουδιών: Εδικά 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.
- Πώληση αγαθών σε επιχείρηση με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο φορολογικά ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: Όταν αγαθά που έχει πωλήσει ελληνική επιχείρηση σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ή σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο αυτών, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε μη συνεργάσιμο κράτος³⁴ ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, χωρίς τα προϊόντα να έχουν μεταφερθεί εκτός Ελλάδος και στη συνέχεια μεταπωλούνται σε άλλη ελληνική επιχείρηση σε τιμή μεγαλύτερη από αυτήν της πρώτης συναλλαγής, η επιπλέον διαφορά του τιμήματος που προκύπτει θεωρείται ακαθάριστο έσοδο της ελληνικής πωλήτριας εταιρίας.

³⁴ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 51Α §5 «Ορισμοί», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

Σημειώνεται ότι, προκειμένου για επιχειρήσεις με βιβλία Α' κατηγορίας, οι διατάξεις του άρθρου 5 του Π.Δ. 186/1992³⁵ περί τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας καταργήθηκαν με την §6 του άρθρου 19 του Ν.3842/2010, ενώ η κατάργηση αυτή ισχύει από 1/1/2011.

Β. Επί εξωλογιστικού προσδιορισμού επιχειρήσεων χωρίς βιβλία ή όταν τηρούνται αυτά έχουν κριθεί ανεπαρκή ή ανακριβή

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή, λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών/εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των παραπάνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσ αυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως εξής:

- Κατά 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους παραπάνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα 5.000 ευρώ.
- Κατά 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα 5.000 ευρώ.

2.3.3 Καθαρό εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων

Ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης, γίνεται λογιστικά, εξωλογιστικά, ενώ υπάρχει και ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος. Συγκεκριμένα: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

³⁵ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Προεδρικό Διάταγμα Υπ' αριθ. 186 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», Άρθρο 5 «Βιβλία Α' κατηγορίας», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/4>

2.3.3.1 Ειδικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

Οι διατάξεις περί ειδικού προσδιορισμού των εκμεταλλευτών ΤΑΞΙ, εκμεταλλευτών ΦΔΧ, ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων, διαμερισμάτων, επιχειρήσεων αποκλειστικά πλανόδιων λιανοπωλητών, λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές και παραγωγών αγροτικών προϊόντων σε λαϊκές αγορές, δεν ισχύουν από το οικονομικό έτος 2012.

2.3.3.2 Λογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

Ο λογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' ή Β' κατηγορίας και εφόσον δεν υπάγονται στον εξωλογιστικό ή στον ειδικό τρόπο προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος. Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λογιστικά απαιτείται ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων ή παραχθέντων (για παραγωγικές επιχειρήσεις) και των μικτών κερδών. (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

A. Κόστος πωληθέντων ή κόστος παραγωγής

Το κόστος πωληθέντων ή κόστος παραγωγής προκύπτει αν στις αγορές προστεθεί η απογραφή έναρξης και αφαιρεθεί η απογραφή λήξης. Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση να συντάξουν απογραφή ως απογραφή έναρξης, χρησιμοποιείται το 10% των αγορών της προηγούμενης χρήσης και ως απογραφή λήξης χρησιμοποιείται το 10% των αγορών του έτους φορολογίας.

B. Περί απογραφής

Υποχρέωσης σύνταξης απογραφής

Οι επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας έχουν υποχρέωση να συντάσσουν απογραφή, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδά τους από πώληση αγαθών υπερβαίνουν το όριο των 150.000 ευρώ.

Μη αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων σε ετήσια βάση

Κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο που τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας, τα ακαθάριστα έσοδα δεν ανάγονται σε ετήσια βάση. Η μη αναγωγή ισχύει μόνο ως προς την υποχρέωση σύνταξης απογραφής για απογραφές που διενεργούνται από 22/12/2006.

Παράδειγμα «Υποχρέωση σύνταξης απογραφής»

Επιτηδευματίας υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 17/2/2011, τήρησε βιβλία Β' κατηγορίας και μέχρι 31/12/2011 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα 100.000 ευρώ. Ο επιτηδευματίας αυτός δεν υποχρεούται σε σύνταξη απογραφής κατά την 31/12/2011, αφού τα ακαθάριστα έσοδά του 100.000 ευρώ είναι λιγότερα από το ποσό των 150.000 ευρώ.

Ωστόσο, με το προϊσχύον καθεστώς (απογραφές που διενεργούνται πριν την 22/12/2006) είχε υποχρέωση σύνταξης απογραφής, καθώς: Η επιχείρηση το 2011 λειτούργησε 6 μήνες, συνεπώς τα ακαθάριστα έσοδα μετά την αναγωγή είναι:

$(100.000/6) \times 12 = 16.666,67 \times 12 = 200.000$ ευρώ. Το οποίο είναι μεγαλύτερο από το όριο μη σύνταξης απογραφής (150.000 ευρώ).

Προαιρετική απογραφή

Οι επιχειρήσεις που δεν υπερβαίνουν το όριο των 150.000 ευρώ, μπορούν να συντάξουν προαιρετικά απογραφή. Σε αυτήν την περίπτωση, είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν απογραφή για μία τριετία μετά τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής. Δηλαδή, αν συντάξει η επιχείρηση την 31/12/2008 για πρώτη φορά απογραφή, έχει υποχρέωση να συντάσσει απογραφή έως την 31/12/2011.

Τεκμαρτή απογραφή έναρξης (10%) και πραγματική απογραφή λήξης

Είναι δυνατόν να γίνεται τεκμαρτή απογραφή έναρξης (10%) και πραγματική απογραφή λήξης (είτε υποχρεωτικά βάσει διατάξεων Κ.Β.Σ. είτε προαιρετικά) και αντίστροφα.

Απαλλαγές από την σύνταξη απογραφής

Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και έχουν ως κύριο αντικείμενο των εργασιών τους (άνω του 50% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων) μία από τις δραστηριότητες που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1134/04, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών και την κατάρτιση απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων). Οι δραστηριότητες αυτές είναι οι ακόλουθες:³⁶ (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

1. Εκμετάλλευση λατομείου (απλή εξόρυξη αργών λίθων, επεξεργασία λατομικών προϊόντων).
2. Κατασκευή ή εμπορία σφραγίδων, επιγραφών, σημάτων.
3. Εκμετάλλευση τυπογραφείου γενικά.

³⁶ Δικτυακή πύλη «ΕΣΣΕ» (2006), «ΠΟΛ. 1134/2004 Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών της Β' κατηγορίας βιβλίων από την τήρηση βιβλίου απογραφών και τη σύνταξη απογραφής της 31.12.2004», Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου, <http://www.esee.gr/page.asp?id=291>

4. Φωτογραφείο και εργαστήριο εμφανίσεως Φιλμς – Εκτυπώσεις φωτογραφιών γενικά.
5. Επιχειρήσεις εκδόσεως εφημερίδων και περιοδικών.
6. Βιβλιοδετείο.
7. Εργαστήριο φωτοτυπιών και πολυγραφήσεων.
8. Αρτοποιείο, πρατήριο άρτου, ειδών αρτοποιίας και ζαχαροπλαστικής, εργαστήριο ζαχαροπλαστικής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
9. Γαλακτο-ζαχαροπλαστείο και γαλακτοπώλης γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
10. Εμπορία ειδών διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
11. Εμπορία νοπών και κατεψυγμένων ιχθύων (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
12. Οπωρολαχανοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
13. Ελαιοτριβείο.
14. Αλευρόμυλος
15. Εμπορία ρακών ή απορριμμάτων.
16. Εμπορία ψιλικών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
17. Πρακτορείο εφημερίδων και περιοδικών γενικά.
18. Ανθοπωλείο.
19. Ο επιτηδευματίας που διατηρεί εστιατόριο, ζαχαροπλαστείο, κέντρο διασκέδασης, μπαρ, καφετέρια, κυλικείο, αναψυκτήριο και λοιπά συναφή.
20. Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
21. Εμπορία ειδών βιβλιοπωλείου (πώληση χονδρική – λιανική).
22. Εμπορία ειδών χαρτοπωλείου (φάκελοι, γραφική ύλη κ.λπ.), ειδών σχεδιάσεως και συναφών οργάνων (πώληση χονδρική – λιανική).
23. Επιχειρηματίας εκδόσεως βιβλίων γενικά.
24. Ο επιτηδευματίας που ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό τρίτων (φασόν).
25. Ο επιτηδευματίας που πωλεί αγαθά για λογαριασμό τρίτων.
26. Εργαστήρια τυροπιτών και συναφών ειδών (πώληση χονδρική – λιανική).
27. Φαρμακείο.
28. Ο επιτηδευματίας που πωλεί ηλεκτρονικά ανταλλακτικά και εξαρτήματα (χονδρική – λιανική).
29. Υλικά ραπτικής και υποδηματοποιίας (χονδρική – λιανική).
30. Έμπορος σιδηρικών εργαλείων χειρός και ειδών κιγκαλερίας (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
31. Είδη υγιεινής διατροφής (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).

32. Παλιοσίδερα, σίδηρος και παλαιά μέταλλα (σκράπ).
33. Μεταχειρισμένα ανταλλακτικά αυτοκινήτων και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων (που αγοράζονται με το βάρος). Σε περίπτωση σύνταξης των ειδών αυτών, αυτή μπορεί να διενεργείται με το βάρος και όχι κατ' είδος.
34. Εμπορία ψιλικών και ζαχαρωδών προϊόντων (πώληση χονδρική – λιανική).
35. Εμπορία παλαιών γραμματοσήμων και συναφών.
36. Έμπορος ψιλικών – κλωστικών ραφής και πλεξίματος, νημάτων, εργόχειρων, κεντημάτων και συναφών ειδών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
37. Αγρότες και αγροτικές εκμεταλλεύσεις.
38. Παλαιοπώλης (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
39. Έμπορος μεταχειρισμένων ειδών ένδυσης και υφασμάτων λαϊκής κατανάλωσης (που αγοράζονται ή πωλούνται με το βάρος).
40. Έμπορος ψευδοκοσμημάτων γενικά (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
41. Έμπορος αγαθών που προέρχονται από πλειστηριασμούς.
42. Πρατηριούχος καπνοβιομηχανιών προϊόντων.
43. Έμπορος ωδικών πτηνών, μικρών ζώων, τροφών και εξαρτημάτων αυτών, διακοσμητικών ψαριών, πτηνών, ζώων και συναφών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
44. Έμπορος ψευδοκοσμημάτων γενικώς (πώληση χονδρική ή κυρίως χονδρική).
45. Έμπορος χρωμάτων βερνικιών, στόκων και λοιπών συναφών (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
46. Κτηνιατρικά φαρμακεία.
47. Πώληση τηλεκαρτών.
48. Πώληση καρτών κινητής τηλεφωνίας.
49. Κρεοπώλες (πώληση λιανική ή κυρίως λιανική).
50. Ο εκμεταλλευτής περιπτέρου και ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά σε λαϊκές αγορές ή πλανοδίως, καθώς και ο αγρότης που πωλεί τα προϊόντα παραγωγής του από λαϊκές αγορές, εφόσον κατά την 31/12/2010 και εφεξής τα ακαθάριστα από αυτές τις δραστηριότητες έσοδά του υπερβαίνουν το 50% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων.

Σημειώνεται ότι, με την δημοσίευση της ΠΟΛ. 1152/2007³⁷, καταργήθηκε από τις παραπάνω δραστηριότητες εκείνη, κατά την οποία ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή ιδιωτικών ή δημόσιων έργων (τεχνικές επιχειρήσεις) απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών και την κατάρτιση απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων).

Γ. Ειδικά θέματα για τα Πρατήρια υγρών καυσίμων

Για τις χρήσεις από 1/1/2003 έως 31/12/2007, τα πρατήρια υγρών καυσίμων εντάσσονται στη Β' κατηγορία βιβλίων για την εμπορία πετρελαίου, ανεξάρτητα από τον τρόπο διενέργειας των πωλήσεων (χονδρική ή λιανική), εκτός και αν πρόκειται για επιχείρηση με την μορφή Α.Ε. και Ε.Π.Ε. όταν εμπορεύονται παράλληλα με το πετρέλαιο, λιπαντικά, τσιγάρα και άλλα είδη (αξεσουάρ, μικροανταλλακτικά, αναψυκτικά λοιπά συναφή είδη), για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής κρίνονται ως εξής: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

- Η υποχρέωση σύνταξης απογραφής για το πετρέλαιο, τα λιπαντικά και τα τσιγάρα, κρίνεται με βάση τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση των αγαθών που εμπορεύεται η επιχείρηση.
- Η υποχρέωση σύνταξης απογραφής των λοιπών εμπορεύσιμων ειδών (αξεσουάρ, μικροανταλλακτικά, αναψυκτικά κ.λπ.) εκτός του πετρελαίου, των λιπαντικών και των τσιγάρων, κρίνεται αυτοτελώς με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αυτών.

Για το διάστημα από 1/1/2008 έως 30/4/2010 εντάσσονται στην Α' κατηγορία βιβλίων τα πρατήρια υγρών καυσίμων (πλην Α.Ε., Ε.Π.Ε.) πέρα από την εμπορία βενζίνης και για την εμπορία πετρελαίου. Επίσης, στην Α' κατηγορία βιβλίων εντάσσονται και οι πωλητές πετρελαίου θέρμανσης (πλην Α.Ε., Ε.Π.Ε.) που εντάσσονται στο Μητρώο Διακινητών Πετρελαίου θέρμανσης (ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ.), για την εμπορία πετρελαίου εσωτερικής καύσης (diesel) θέρμανσης.

Τέλος, για το διάστημα από 1/5/2010 έως και σήμερα, εντάσσονται στη Β' κατηγορία βιβλίων, ανεξαρτήτως ύψους εσόδων, οι εξής:

- Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου.
- Ο επιτηδευματίας του μητρώου ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ. πωλητής πετρελαίου θέρμανσης για την εμπορία πετρελαίου εσωτερικής καύσης (diesel) θέρμανσης.

³⁷ Δικτυακή πύλη "Prosvasis" (2008), «Σύνταξη απογραφής από τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις», <http://www.prosvasis.com/gr/publica/?p=2010>

Δ. Οικοδομικές επιχειρήσεις

Ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών και την κατάρτιση απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων για τη δραστηριότητα αυτή. Στην περίπτωση που πουλάει και άλλα αγαθά, για την υποχρέωση τήρησης ή μη βιβλίου απογραφών και την κατάρτιση απογραφής γι' αυτά, κρίνεται αυτοτελώς με βάση τα ακαθάριστα έσοδα και την πώληση αυτών. (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

Ε. Μικτό κέρδος

Το μικτό κέρδος προσδιορίζεται αν από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρεθεί το κόστος πωληθέντων ή το κόστος παραχθέντων.

ΣΤ. Προσδιορισμός καθαρών κερδών

Τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται αν από το μικτό κέρδος αφαιρεθούν οι γενικές δαπάνες της επιχείρησης. Ειδικότερα, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν δαπάνες όπως: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

- Γενικά έξοδα διαχείρισης.
- Έξοδα μισθοδοσίας προσωπικού.
- Τα ενοίκια και το τεκμαρτό ενοίκιο, εφόσον έχει υπολογισθεί ως εισόδημα από ακίνητα.
- Οι μισθοί των εταίρων της Ε.Π.Ε. που είναι ασφαλισμένοι σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.
- Οι δωρεές χρηματικών ποσών στο δημόσιο, δήμους, κ.λπ.
- Δωρεές χρηματικών ποσών σε κοινωφελή ιδρύματα, Ιερούς Ναούς, κ.λπ.
- Δωρεές σε αθλητικά σωματεία (Δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση των δωρεών αυτών για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31/12/2010 και μετά).
- Δαπάνες για παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.
- Δώρα σε πελάτες μέχρι 15 ευρώ.
- Δαπάνες οργάνωσης σεμιναρίων και ενημερωτικών συναντήσεων.
- Αποζημίωση ιατρικών μηχανημάτων και ασθενοφόρων αυτοκινήτων.
- Οι δαπάνες επισκευής συντήρησης των εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων. Για τα ΕΙΧ που ανήκουν στην επιχείρηση, υπάρχει περιορισμός ανάλογα με τον κυλινδρισμό τους. Για ΕΙΧ αυτοκίνητα έως 1.600cc εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, αποσβέσεων,

κυκλοφορίας και μισθωμάτων σε εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης έως 60%. Για ΕΙΧ μεγαλύτερου κυβισμού έως 25%.

- Οι τόκοι δανείων ή πιστώσεων. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα ΝΠΔΔ.
- Τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων.

2.3.3.3 Εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

Από 1/1/2003, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος χρησιμοποιείται μόνο για: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

- Τις επιχειρήσεις που τηρούσαν βιβλία και στοιχεία Α' κατηγορίας του ΚΒΣ (έως 31/12/2010).
- Τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία.
- Τις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία.
- Τις οικοδομικές επιχειρήσεις. Με τις αλλαγές που επήλθαν στη φορολογία εισοδήματος για τις οικοδομικές επιχειρήσεις, εξωλογιστικά εξακολουθούν να προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη μόνο των ατομικών επιχειρήσεων και των προσωπικών εταιριών και κοινοπραξιών, στις οποίες δε συμμετέχουν νομικά πρόσωπα.

Τα εξωλογιστικά κέρδη προσδιορίζονται με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με ειδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους.

A. Στα ακαθάριστα έσοδα δεν περιλαμβάνονται

Στα ακαθάριστα έσοδα δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις (με εξαίρεση αυτούς που προκύπτουν από την εμπορική συναλλαγή), η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου της επιχείρησης, τα ποσά που εισπράχθηκαν από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, και τα ποσά των φόρων και τελών ή εισφορών της επιχείρησης που εισπράχθηκαν λόγω αχρεωστήτου καταβολής. Τα ποσά αυτά προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, όπως προκύπτει με την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

B. Επιχειρήσεις χωρίς βιβλία – προσδιορισμός καθαρών κερδών

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης λόγω ύψους αγορών, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των αγορών, με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους (επί των αγορών) για κάθε ασκούμενη δραστηριότητα

(επάγγελμα), εφόσον βεβαίως το επάγγελμα αυτό περιλαμβάνεται στον ειδικό πίνακα των κοινοποιούμενων συντελεστών που εφαρμόζονται στις αγορές αγαθών.

Γ. Μη αναγραφή ΜΣΚΚ επί αγορών στον πίνακα

Όταν το ασκούμενο επάγγελμα δεν κατονομάζεται στον πίνακα των Μ.Σ.Κ.Κ. που εφαρμόζονται στις αγορές, τότε οι αγορές, με βάση το πραγματοποιούμενο μικτό κέρδος (πραγματικό μικρό κέρδος), μετατρέπονται σε ακαθάριστα έσοδα και επί αυτών εφαρμόζεται ο αντίστοιχος συντελεστής από τον πίνακα των συντελεστών που εφαρμόζονται στα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Αν δεν υπάρχει αντίστοιχος συντελεστής επί ακαθάριστων εσόδων, εφαρμόζεται ο Μ.Σ.Κ.Κ. του περισσότερου συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος και αν δεν υπάρχει ούτε συναφές ή συγγενές, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με βάση το συντελεστή που θα προκύψει από τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, αφού ληφθεί υπόψη το πραγματοποιούμενο μικτό κέρδος, οι λειτουργικές δαπάνες, καθώς και ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, και όχι ο μέσος όρος των Μ.Σ.Κ.Κ. της κατηγορίας που θα υπαγόταν το επάγγελμα αν είχε γι' αυτό καθοριστεί συντελεστής.

Σημειώνεται ότι, ο συντελεστής που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα $\frac{3}{5}$ του συντελεστή μικτού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Δ. Μείωση συντελεστή καθαρού κέρδους

Αν από γεγονότα ανωτέρας βίας προκύπτει πραγματικό κέρδος μικρότερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει, με στοιχεία που θα έχει στη διάθεσή του, την εφαρμογή χαμηλότερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου του μηδενός.

Ε. Ως αγορές λαμβάνονται: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

- Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας, αυτές που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία (ισχύος μέχρι 31/12/2010).
- Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων, αυτές που προκύπτουν από τα τιμολόγια αγορών.
- Κατά την αλλαγή κατηγορίας βιβλίων Κ.Β.Σ.

Επίσης, από την Α' κατηγορία στην Γ' κατηγορία, οι αγορές της τελευταίας χρήσης που τηρήθηκαν βιβλία Α' κατηγορίας, μειώνονται με την αξία τους που εμφανίζεται στην απογραφή έναρξης της χρήσης που τηρούνται για πρώτη φορά βιβλία Γ' κατηγορίας.

Από την Β' κατηγορία στην Α' κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά την διαχειριστική περίοδο που τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Α' κατηγορίας, προσυζάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που αποδεδειγμένα δεν διατέθηκαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν κατά τις χρήσεις που τηρήθηκαν βιβλία Β' κατηγορίας.

Από την Γ' κατηγορία στην Α' κατηγορία, οι αγορές της διαχειριστικής περιόδου που τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία Α' κατηγορίας, προσυζάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζονται στην τελευταία απογραφή λήξης (της διαχειριστικής περιόδου που τηρήθηκαν βιβλία Γ' κατηγορίας).



Ενότητα 2.4 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις (Ε Πηγή)

2.4.1 Έννοια και απόκτηση εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις

Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προέρχεται από την εκμετάλλευση γεωργικών επιχειρήσεων κάθε μορφής και είδους, όπως αγροτικών, κτηνοτροφικών, πτηνοτροφικών, μελισσοκομικών, σηροτροφικών, δασικών, αλιευτικών και άλλων.³⁸

2.4.2 Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις

Το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, θεωρείται ότι αποκτάται κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση, από τους φορείς (εκμεταλλευτές – παραγωγούς), οι οποίοι υπόκεινται σε φόρο.³⁹

Για ορισμένα αγροτικά προϊόντα, το γεωργικό έτος αρχίζει από 1/10 και λήγει την 30/9 του επόμενου έτους. Ειδικά για τα ελαιοκομικά προϊόντα, τα εσπεριδοειδή και ορισμένα λαχανικά, το γεωργικό έτος αρχίζει από 1/5 και λήγει την 30/4 του επόμενου έτους.

2.4.3 Ακαθάριστο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Ως ακαθάριστο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων, η οποία προσδιορίζεται με την αποτίμησή τους, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης στο χρόνο και στον τόπο της παραγωγής τους.

Ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται επίσης: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

- Οι επιδοτήσεις και αποζημιώσεις επί της παραγωγής.
- Οι αποζημιώσεις για υποχρεωτική παύση καλλιεργειών.
- Οι πριμοδοτήσεις εισοδηματικής απώλειας για τη δάσωση γεωργικών εκτάσεων επί 20ετίας.
- Οι αποζημιώσεις για την αξία της ηρτημένης εσοδείας.

Όσον αφορά στις επιδοτήσεις, σημειώνεται ότι στην περίπτωση προσδιορισμού του γεωργικού εισοδήματος με την αντικειμενική μέθοδο. Οι παραπάνω επιδοτήσεις και αποζημιώσεις δεν φορολογούνται, και αναγράφονται μόνο για στατιστικούς λόγους.

Στην περίπτωση τήρησης ή μη τήρησης βιβλίων που εφαρμόζεται ο τεκμαρτός προσδιορισμός με τη χρήση των συντελεστών καθαρού κέρδους, οι αποζημιώσεις θα προστεθούν

³⁸ Δικτυακή πύλη “TAXnews” (2012), «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012: Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις», <http://www.taxnews.info/foros/odhgos-e1/>

³⁹ Δικτυακή πύλη “Taxheaven”, «ΠΟΛ.1143/5.8.1992 Οδηγίες και διευκρινήσεις για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου φορολογητέου εισοδήματος που προκύπτει από αγροτικές εκμεταλλεύσεις: Χρόνος κτήσης του εισοδήματος», <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/8538>

στα λοιπά ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων θα εφαρμοσθεί ο προβλεπόμενος μοναδικός συντελεστής.

Επίσης, στην περίπτωση τήρησης βιβλίων από τα οποία εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Ωστόσο, δεν θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα, τα ακόλουθα:

- Το επιστρεφόμενο ποσό ΦΠΑ που λαμβάνουν οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος.
- Οι επιδοτήσεις ή επιχορηγήσεις για την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά μηχανημάτων, ανέγερση γεωργικών εγκαταστάσεων, κ.λπ.). Αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους.
- Επίσης, δεν θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα, αλλά προστίθενται στα καθαρά κέρδη που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους (τεκμαρτός τρόπος):⁴⁰
 - Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.
 - Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου γεωργικής επιχείρησης.
 - Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον οι επισφάλειες είχαν γίνει δεκτές από τη φορολογική αρχή, κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
 - Τα ποσά των φόρων, τελών και εισφορών που έχουν εισπραχθεί, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τη φορολογική αρχή, κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

2.4.4 Καθαρό εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Το καθαρό εισόδημα από γεωργική εκμετάλλευση μπορεί να προσδιοριστεί με τρεις τρόπους: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

1. Τεκμαρτός προσδιορισμός. Πρόκειται για εξωλογιστικό τρόπο με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων. Ο τρόπος αυτός μπορεί να εφαρμοστεί από όσους δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν βιβλία Α' κατηγορίας και υποχρεωτικά από όσους τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας. Επίσης, ο τρόπος αυτός εφαρμόζεται και για τις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία Γ' κατηγορίας.

⁴⁰ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 41 «Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

Όταν δεν υπάρχουν στοιχεία (τιμολόγια, εκκαθαρίσεις, κ.λπ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται αφού η παραγωγή αποτιμηθεί σε αξία, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης κατά το χρόνο και τον τόπο της παραγωγής, ανεξάρτητα αν αυτή πωλήθηκε ή όχι. Στην αξία που προσδιορίζεται με αυτό τον τρόπο προστίθενται και οι τυχόν επιδοτήσεις.

Ωστόσο, για τις γεωργικές επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, αλλά δεν τηρούν ή τηρούν ανακριβή βιβλία, ο συντελεστής καθαρού εισοδήματος προσαυξάνεται κατά 40%. Εάν όμως από τα στοιχεία που προσκομισθούν αποδειχθεί ότι, εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανωτέρα βία, μειώθηκε το εισόδημα γεωργικής εκμετάλλευσης, το καθαρό γεωργικό εισόδημα μπορεί να προσδιορισθεί με τη χρήση συντελεστή κατώτερου από τον προβλεπόμενο, ο οποίος δεν μπορεί να είναι μικρότερος του μηδενός. Οι συντελεστές των γεωργικών επιχειρήσεων έχουν ως ακολούθως:⁴¹

Ζωική παραγωγή	ΜΣΚΚ	Φυτική παραγωγή	ΜΣΚΚ
Βοοτροφικές εκμεταλλεύσεις	5%	Ανθοπαραγωγικές εκμεταλλεύσεις	8%
Χοιροτροφικές εκμεταλλεύσεις	5%	Σποροπαραγωγικές εκμεταλλεύσεις	5%-8%
Πτηνοτροφικές εκμεταλλεύσεις	6%	Ποτιστικές και οπωροκηπευτικές καλλιέργειες	20%
Ιχθυοτροφικές εκμεταλλεύσεις	10%-20%	Δασικές εκμεταλλεύσεις	20%
		Λοιπά αγροτικά προϊόντα	15%

2. Λογιστικός προσδιορισμός. Οι γεωργικές επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας προσδιορίζουν το καθαρό εισόδημα υποχρεωτικά μόνο λογιστικά. Αν τα βιβλία μιας τέτοιας επιχείρησης κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή, τα καθαρά κέρδη θα προσδιοριστούν εξωλογιστικά με τον τεκμαρτό τρόπο.

⁴¹ Δικτυακή χώρας "Forologikanea" (2012), «Καθορισμός μοναδικός συντελεστών καθαρού εισοδήματος των γεωργικών επιχειρήσεων που εφαρμόζονται στο ακαθάριστο εισόδημά τους», <http://www.forologikanea.gr/index.php?module=pages&func=view&cid=10020>

3. Αντικειμενικός προσδιορισμός.

Ο αντικειμενικός προσδιορισμός του γεωργικού εισοδήματος πρόκειται για μια αντικειμενική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία ως καθαρό εισόδημα θεωρείται η πρόσοδος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, εάν δεν τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ από τα οποία να εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, τότε καθιερώνεται ο αντικειμενικός τρόπος φορολόγησης των αγροτών για όλα τα αγροτικά προϊόντα που παράγονται στην Ελληνική επικράτεια, και το ενοίκιο ανά στρέμμα γεωργικής γης. Προϋπόθεση για τον υπολογισμό του αγροτικού εισοδήματος είναι η σύνταξη πινάκων του τεκμαρτού γεωργικού εισοδήματος για όλα τα προϊόντα που παράγονται στην Ελληνική ύπαιθρο, καθώς και οι πίνακες του αντιπροσωπευτικού ενοικίου ανά στρέμμα γης που ενοικιάζουν οι αγρότες.⁴²

Επισημαίνεται ότι, στο σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του εισοδήματος δεν υπάγονται μόνο οι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, αλλά και εκείνοι που χωρίς να είναι αγρότες κατά κύριο επάγγελμα αποκτούν εισόδημα από αγροτικά, καθώς και όσοι τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ.

Επίσης, για όσους προσδιορίζουν το καθαρό γεωργικό εισόδημα με τον τεκμαρτό τρόπο (προαιρετικά είτε είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες είτε όχι και δεν τηρούν βιβλία και υποχρεωτικά όταν τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας), στη φορολογία εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο ποσό καθαρού γεωργικού εισοδήματος μεταξύ αυτού που προσδιορίζεται με τον τεκμαρτό τρόπο και του ποσού που προσδιορίζεται με τον αντικειμενικό τρόπο.

Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένες ειδικές περιπτώσεις κατά τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος με την αντικειμενική μέθοδο. Συγκεκριμένα:⁴³

- Τα ποσά καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αναφέρονται στους πίνακες, εμφανίζονται για τις ημιορεινές και ορεινές ζώνες, μειωμένα κατά ποσοστό 20% και 40% αντίστοιχα, σε σχέση με τα ποσά των πεδινών ζωνών, που καθορίστηκαν από την αρμόδια Επιτροπή.

⁴² Τριάρχης, Δ. (2012), «Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων & εμπορικών επιχειρήσεων, βάσει του Ν.3842/2010», Τ.Ε.Ι. Ηρακλείου Κρήτης, Σημειώσεις καθηγητή στο μάθημα «Φορολογία II-Εισόδημα», https://eclass.teicrete.gr/modules/document/file.php/DL191/%CE%A6%CE%9F%CE%A1%CE%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%91%20%CE%95%CE%99%CE%A3%CE%9F%CE%94%CE%97%CE%9C%CE%91%CE%A4%CE%9F%CE%A3%20%CE%A6%CE%A5%CE%A3%CE%99%CE%9A%CE%A9%CE%9D%20%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%A3%CE%A9%CE%A0%CE%A9%CE%9D%20%26%20%CE%95%CE%9C%CE%A0%CE%9F%CE%A1%CE%99%CE%9A%CE%A9%CE%9D%20%CE%95%CE%A0%CE%99%CE%A7%CE%95%CE%99%CE%A1%CE%97%CE%A3%CE%95%CE%A9%CE%9D_%CE%92%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AE%20%CE%8E%CE%BB%CE%B7.doc

⁴³ Δικτυακή πύλη "Taxheaven" (2010), «ΠΟΛ.1037/2010 Έγκριση πινάκων γεωργικού εισοδήματος και ενοικίων γεωργικής γης για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009)», <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11173/hl/1037>

- Φορολογούμενοι οι οποίοι κατά την υποβολή των δηλώσεων οικονομικού έτους 2012 επικαλούνται επαναχαρακτηρισμό περιοχής, θα πρέπει να συνυποβάλουν και φωτοαντίγραφο της σχετικής απόφασης του νομάρχη ή περιφερειακού διευθυντή επαναχαρακτηρισμού του δήμου ή της κοινότητας.
- Σε όποιο νομό δεν έχει προσδιορισθεί για κάποιο γεωργικό προϊόν ποσό καθαρού εισοδήματος, ως καθαρό εισόδημα για το προϊόν αυτό λαμβάνεται η μέση τιμή καθαρού γεωργικού εισοδήματος του προϊόντος αυτού, που προκύπτει για όλη την επικράτεια.
- Για εκμεταλλεύσεις ή τυχόν προϊόντα που δεν περιλαμβάνονται στην κατάταξη των πινάκων, λαμβάνονται υπόψη όσα ισχύουν για παραπλήσιες ή συγγενείς με αυτές εκμεταλλεύσεις ή καλλιέργειες, κατά περίπτωση.
- Όταν κατά τη μίσθωση αγροτικού κτήματος, το μίσθωμα συμφωνείται σε ποσοστό επί των καρπών (επίμορτος αγροληψία) με τη συμμετοχή του εκμισθωτή στις δαπάνες καλλιέργειας, τότε τόσο ο εκμισθωτής όσο και ο μισθωτής δηλώνουν γεωργικό εισόδημα. Για τον προσδιορισμό του γεωργικού εισοδήματος που αντιστοιχεί στον καθένα, ως αριθμός στρεμμάτων λαμβάνεται υπόψη ο αριθμός που προκύπτει με βάση το ποσοστό επί των καρπών που συμφωνήθηκε. Ανάλογη είναι και η μεταχείριση της επιδότησης και του φόρου που τυχόν παρακρατήθηκε, ανεξάρτητα αν εισπράττεται από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή.

Επιδότησεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις ΕΛΓΑ, δεν προστίθενται στο καθαρό εισόδημα που προκύπτει με την αντικειμενική μέθοδο, δεν θεωρούνται εισόδημα και δεν φορολογούνται.

- Όσοι έχουν στην κυριότητά τους δενδροκαλλιέργειες (ελαιοτριβεία, κ.λπ.), υποχρεούνται σε δήλωση γεωργικού εισοδήματος με την αντικειμενική μέθοδο, ανεξάρτητα αν απέφεραν εισόδημα ή όχι.
- Σε περιπτώσεις που εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανωτέρα βία, δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή αυτό που αποκτήθηκε είναι κατώτερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο, ο φορολογούμενος μπορεί να ζητήσει, όπως ο προσδιορισμός του εισοδήματος αυτού γίνει με βάση το ποσοστό μείωσης που προκύπτει από το σχετικό «Ειδοποιητήριο» του ΕΛΓΑ, το οποίο πρέπει να προσκομίζεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ.
- Κατά την αγρανάπαυση δεν δηλώνεται γεωργικό εισόδημα. Σε κάθε περίπτωση, η αγρανάπαυση ως θέμα ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της ΔΟΥ.
- Το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο μπορεί να μειωθεί, αν από τα στοιχεία που προσκομίσει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι εξαιτίας ζημιών

από απρόβλεπτα γεγονότα ή οφειλόμενα σε ανωτέρα βία (θεομηνία, κ.λπ.), δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή αυτό που αποκτήθηκε είναι κατώτερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο.

- Προκειμένου για είδη μόνιμης φυτείας, ως πρώτο έτος πρόκυψης καθαρού γεωργικού εισοδήματος, από το έτος της φύτευσης λογίζεται το έτος που αναφέρεται στον πίνακα των ειδών μόνιμης φύτευσης.
- Για τις δενδρώδεις καλλιέργειες με πυκνότητα φύτευσης λιγότερων από 8 δέντρων ανά στρέμμα, ως γεωργικό εισόδημα με την αντικειμενική μέθοδο, θα λαμβάνεται αυτό που αντιστοιχεί σε αγροτική έκταση με στρεμματική επιφάνεια ίση με τον αριθμό των στρεμμάτων που προκύπτει από την διαίρεση του αριθμού των δέντρων διά του αριθμού οκτώ (8).
- Σχετικά με τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων αγροτών που εφαρμόζουν την αντικειμενική μέθοδο, για έκδοση Φορητού Ιδιωτικής Χρήσης (ΦΙΧ) αυτοκινήτου, για την εξεύρεση των ακαθαρίστων εσόδων ισχύουν δύο τρόποι:

1^{ος} τρόπος

Αναγωγή του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο σε ακαθάριστα έσοδα, με τη χρήση των συντελεστών καθαρού εισοδήματος, χρησιμοποιώντας τον τύπο:

$$\text{Ακαθάριστα έσοδα} = \frac{\text{Καθαρό εισόδημα αντικ. μεθόδου} \times 100}{\text{Συντελεστής καθαρού κέρδους ή Μ.Ο.}}$$

Όταν ο συντελεστής ενός κλάδου ορίζεται μεταξύ 10% έως 20% ή 5% έως 8%, λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος (Μ.Ο.) 15% ή 6,5% αντίστοιχα.

2^{ος} τρόπος

Η εξεύρεση των ακαθαρίστων εσόδων μπορεί να γίνει και με κάθε άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, όπως τιμολόγια πώλησης, εκκαθαρίσεις, αξία παραγωγής, βεβαιώσεις επιδοτήσεων, κ.λπ.

2.4.5 Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις

Σύμφωνα με το άρθρο 43 του ΚΦΕ, από το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, εκπίπτουν τα παρακάτω:⁴⁴

⁴⁴ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 43 «Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

- Το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου για εκμίσθωση της γεωργικής γης.
- Ποσό ίσο με το 255 της δαπάνης αγοράς καινούριου πάγιου εξοπλισμού, που χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την κάλυψη αναγκών της γεωργικής εκμετάλλευσης, εφάπαξ κατά το χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης, χωρίς δυνατότητα έκπτωσης αυτής, ολικά ή μερικά, σε επόμενες χρήσεις. Ειδικά για εκείνους που στην αρχή της φορολογούμενης χρήσεως είναι νέοι αγρότες, το παραπάνω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό 50%.

2.4.6 Απαλλαγές του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις

A. Οι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, έχουν τις ακόλουθες απαλλαγές:

- Για όσους είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, από το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προσδιορίζεται με τον αντικειμενικό τρόπο, απαλλάσσεται της φορολογίας ποσό 1.500 ευρώ.
- Όταν τα πρόσωπα αυτά λαμβάνουν εξισωτικές επιδοτήσεις, το ποσό της απαλλαγής ανέρχεται στα 3.000 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι, το απαλλασσόμενο από το φόρο ποσό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος των 1.500 ευρώ ή 3.000 ευρώ, όταν αυτό προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, θεωρείται εισόδημα που μειώνει τα τεκμήρια.

B. Οι νέοι αγρότες⁴⁵ κατά κύριο επάγγελμα, έχουν τις εξής απαλλαγές:⁴⁶

- Όσοι είναι νέοι αγρότες στην αρχή της φορολογούμενης χρήσης, η απαλλαγή για τα πέντε πρώτα χρόνια προσαυξάνεται κατά 50%, δηλαδή ανέρχεται στα 2.250 ευρώ ή στα 4.500 ευρώ αν λαμβάνουν εξισωτικές επιδοτήσεις. Η προσαύξηση του ποσού απαλλαγής κατά 50% εξακολουθεί να ισχύει και μετά την 1/9/2007.
- Η απαλλαγή του γεωργικού εισοδήματος των νέων αγροτών για τα πέντε επόμενα έτη, προσαυξάνεται κατά 25%, δηλαδή ανέρχεται στα 1.865 ευρώ ή στα 3.750 αν λαμβάνουν εξισωτικές αποζημιώσεις.

Οι παραπάνω απαλλαγές παρέχονται με την προϋπόθεση ότι, τα πρόσωπα αυτά εξακολουθούν να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες για μια ακόμη δεκαετία (δηλαδή συνολικά για 20 έτη).

⁴⁵ Νέος αγρότης είναι ο κατά κύριο επάγγελμα αγρότης ηλικίας κάτω των 40 ετών, ο οποίος δεν έχει συμπληρώσει 5 χρόνια στην γεωργία από την ημερομηνία πρώτης εγκατάστασης.

⁴⁶ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 43 «Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις», Άρθρο 44 «Απαλλαγές του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

Ενότητα 2.5 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΣΤ Πηγή)

2.5.1 Έννοια και απόκτηση εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται το εισόδημα που προκύπτει κάθε 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 για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς και συνταξιούχους. Ειδικότερα, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και:⁴⁷

1. Η αξία των αγαθών που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές» που χορηγεί η επιχείρηση δωρεάν στο προσωπικό της.
2. Η αξία των χορηγούμενων διατακτικών για την αγορά αγαθών από συμβεβλημένα καταστήματα, με εξαίρεση των διατακτικών τροφής για εργαζόμενους μέχρι 6 ευρώ ανά διατακτική.
3. Το ποσό που δίδεται στους εργαζόμενους για να καλύψουν τη δαπάνη ενοικίασης των κατοικιών τους.
4. Το ποσό του τεκμαρτού ενοικίου, για παροχή κατοικίας στον εργαζόμενο.
5. Τα επιδόματα θέσεως και ευθύνης που λαμβάνουν οι μισθωτοί.
6. Το καταβαλλόμενο ποσό για οικιακό προσωπικό.
7. Η πάγια αντιμισθία των δικηγόρων για την παροχή νομικών υπηρεσιών.
8. Τα επιδόματα της πολύτεκνης μητέρα.
9. Η αποζημίωση των αγροτών για την πρόωρη παύση της γεωργικής τους εκμετάλλευσης.
10. Η σύνταξη του Ο.Γ.Α. φορολογείται στο σύνολό της ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
11. Οι αμοιβές της πρόσθετης διδακτικής στήριξης προέρχεται από μισθωτές υπηρεσίες, ενώ φορολογούνται με 20% χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
12. Τα ποσοστά των σερβιτόρων επί των πωλήσεων.
13. Το επίδομα στολής, ενδυμασίας (στρατιωτικών, υπαλλήλων επιχειρήσεων, οργανισμών, κ.λπ.).
14. Το επίδομα διαχειριστικών λαθών ή ταμείου τραπεζών, επιχειρήσεων.
15. Το επίδομα που καταβάλλεται σε υπαλλήλους για την κάλυψη των δαπανών φύλαξης σε βρεφονηπιακούς σταθμούς.
16. Το επίδομα ασθενείας.

⁴⁷ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 43 «Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις», Άρθρο 45 «Εισόδημα και απόκτησή του», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

17. Οι ασφαλιστικές εισφορές που επιστρέφονται στους εργαζόμενους. Το 80% αυτών φορολογείται με 20%. Το υπόλοιπο 20% των εισφορών απαλλάσσεται, όπως συμβαίνει με τα αναδρομικά.
18. Η ωφέλεια που αποκτούν οι δικαιούχοι κατά την άσκηση δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών.
19. Τα ποσά αποζημιώσεων, οδοιπορικών στους υπαλλήλους για τη γραμματειακή εξυπηρέτηση των Βουλευτών.
20. Το ποσό του ειδικού επιδόματος μουσικού οργάνου που χορηγείται στους μουσικούς της Κρατικής Ορχήστρας Αθηνών, Θεσσαλονίκης, κ.λπ., για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς, συντήρησης και επισκευής αυτού.
21. Το μέρος της εφάπαξ συνταξιοδοτικής παροχής που εισέπραξαν οι υπάλληλοι της «Οργανωτικής Επιτροπής Ολυμπιακών Αγώνων – Αθήνα 2004». Αντίθετα, το μέρος που αντιστοιχεί στην υπεραπόδοση των επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, θεωρείται ως εισόδημα από κινητές αξίες.
22. Ποσοστό της Εργοστασιακής Τιμολογιακής Αξίας (ΕΤΑ) του έτους πρώτης κυκλοφορίας των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα:

Εργοστασιακή Τιμολογιακή Αξία (ΕΤΑ)	Ποσοστό επί της ΕΤΑ
15.000€έως 22.000€	15%
22.001€έως 30.000€	25%
30.000€και άνω	30%

Ωστόσο, δεν θεωρείται εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών τα ακόλουθα:⁴⁸

- Η αποζημίωση που καταβάλλεται σε εργαζόμενους για την κάλυψη δαπανών της υπηρεσίας που τους ανατέθηκε.
- Τα εκτός έδρας των υπαλλήλων του δημοσίου, ΟΤΑ Α' και Β' βαθμού, των Ν.Π.Δ.Δ.
- Το εφάπαξ που καταβάλλουν τα ταμεία πρόνοιας και οι ασφαλιστικοί οργανισμοί.
- Το 20% των αναδρομικών αποδοχών, αμοιβών και συντάξεων που καταβάλλονται, με βάση διάταξη νόμου, συλλογική σύμβαση, δικαστική απόφαση ή μετά από επίσχεση εργασίας.

⁴⁸ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 43 «Εκπτώσεις του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις», Άρθρο 45 «Εισόδημα και απόκτησή του», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

- Η μηνιαία εκλογική αποζημίωση που καταβάλλεται στους μόνιμους υπαλλήλους των Δήμων και Κοινοτήτων, των συνδέσμων των Ιδρυμάτων και των λοιπών Ν.Π.Δ.Δ.
- Οι ασφαλιστικές εισφορές που επιστρέφονται σε ασφαλισμένους που διέκοψαν την ασφάλισή τους.

2.5.2 Χρόνος απόκτησης εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται εκείνος, κατά τον οποίο ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Αν το εισόδημα καταβάλλεται σε μεταγενέστερο έτος από εκείνο στο οποίο ανάγεται, χρόνος απόκτησης θεωρείται εκείνος κατά τον οποίο εισπράχθηκε από τον δικαιούχο.

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

2.5.3 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Το εισόδημα που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 45 του ΚΦΕ, όπως προαναφέρθηκε, αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση:

- Κάθε ποσού για φόρο, τέλος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου των εισφορών στα Ασφαλιστικά Ταμεία, που βαρύνουν πραγματικά το μισθωτό ή συνταξιούχο.
- Των κρατήσεων υπέρ των Ασφαλιστικών Ταμείων που επιβάλλονται με νόμο.

Ενότητα 2.6 Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και από κάθε άλλη πηγή (Ζ Πηγή)

2.6.1 Απόκτηση εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα

Στα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα εντάσσονται αυτά που αποκτώνται μέσα στο οικονομικό έτος από την άσκηση επαγγέλματος του ιατρού, οδοντίατρου, φυσικοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη, γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή και κοινωνιολόγου εμπειρογνώμονα.

Επίσης, στα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα εντάσσονται και οι αμοιβές που καταβάλλονται: (Φλώρος, 2010).

- Σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές, ελεγκτές ανωνύμων εταιριών, εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς.
- Σε συγγραφείς για συγγραφικά δικαιώματα και αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων.
- Στη σύζυγο ή στο σύζυγο, λόγω διατροφής η οποία επιδικάστηκε σε αυτούς.

Τέλος, στο εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα εντάσσεται και κάθε άλλο εισόδημα, το οποίο δεν μπορεί να ενταχθεί σε μίας από τις πηγές Α' έως Ζ'. για παράδειγμα, έστω ότι ιδιώτης εκμίσθωσε ένα μηχανήμα. Το ετήσιο ποσό που εισέπραξε από την εκμίσθωση του μηχανήματος, επειδή δεν μπορεί να υπαχθεί σε μια από τις πηγές Α' έως Ζ', εντάσσεται και φορολογείται στα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα.

2.6.2 Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα θεωρείται εκείνος, κατά τον οποίο ο δικαιούχος το εισέπραξε, εφόσον το εισόδημα προέρχεται από παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο και Ν.Π.Δ.Δ. Για τις λοιπές περιπτώσεις, χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από ελεύθερο επαγγελματία. Ως είσπραξη θεωρείται και η περίπτωση του δικαιούχου στα βιβλία του υπόχρεου για την καταβολή της αμοιβής.

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

2.6.3 Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα

Ακαθάριστο εισόδημα αποτελεί το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, με βάση τα ακριβή βιβλία και στοιχεία.

2.6.4 Καθαρό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα

2.6.4.1 Λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος

Το καθαρό εισόδημα ελευθέρων επαγγελματιών προκύπτει μετά την έκπτωση των προβλεπόμενων δαπανών από το ακαθάριστο εισόδημα. Οι δαπάνες αυτές είναι όμοιες με τις δαπάνες που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων, όπως αυτές έχουν αναφερθεί στην ενότητα 2.3 της παρούσας εργασίας. Ειδικότερα, οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, για ΕΙΧ αυτοκίνητα με κυλινδρισμό μέχρι 1600cc που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ελευθέρου επαγγέλματος, εκπίπτουν σε ποσοστό 70% του ύψους αυτών. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό 35% των πιο πάνω δαπανών. Αυτός ο τρόπος έκπτωσης, ισχύει για τις διαχειριστικές χρήσης που αρχίζουν από 1/1/2010 και μετά. (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

Επίσης, από 1/1/2010, τα κέρδη των αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους. Τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, καθώς και των γεωλόγων μελετητών για τις μελέτες και επιβλέψεις τους, θα προσδιορίζονται λογιστικά, όπως και των λοιπών ελεύθερων επαγγελματιών.

Οι προβλεπόμενοι στον ΚΦΕ συντελεστές ανά κατηγορία μελέτης θα ισχύουν μόνο σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματός τους από τις ελεγκτικές αρχές (όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή).

2.6.4.2 Τεκμαρτός (εξωλογιστικός) προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος

Το εισόδημα προσδιορίζεται με την εφαρμογή επί των ακαθαρίστων εσόδων, του ανάλογου συντελεστή καθαρού εισοδήματος, στις περιπτώσεις όπου δεν τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ ή όταν αυτά τηρούνται και κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή.

A. Ακαθάριστες αμοιβές. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών, λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογούμενου. (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

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

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

Γ. Μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές.

Επί εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών αμοιβών, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται από τους σχετικούς πίνακες αμοιβών και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβεί το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα κέρδη που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή 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 εξωλογιστικά κέρδη. Δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%.

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

Ειδικά για τις αμοιβές των αρχιτεκτόνων και των μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης σχετικής με αυτά τα έργα, ο τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματός τους γίνεται με την εφαρμογή του συντελεστή, ο οποίος υπολογίζεται: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

- Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων.
- Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις. Συγκεκριμένα:
 - i. Στο 38% για αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων και διαμορφώσεις εσωτερικού και εξωτερικού χώρου, μνημείων, αποκατάστασης και διατήρησης παραδοσιακών κτιρίων, οικισμών και τοπίων.
 - ii. Στο 65% για μελέτη επίβλεψη – επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων, μελέτες οικονομικές-κοινωνικές-μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, εναέριων), ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές), μελέτες βιομηχανικές-χημικοτεχνικές-μεταλλευτικές-γεωλογικές-υδρογεωλογικές-γεωφυσικές-γεωτεχνικές-εδαφολογικές μελέτες και έρευνες, δασικές μελέτες και στατικές μελέτες τεχνικών έργων.
 - iii. Στο 17% για μελέτη επίβλεψη τοπογραφικών έργων (γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές, χαρτογραφικές, τμηματογραφικές και τοπογραφικές).
 - iv. Στο 60% για αρχιτέκτονες, μηχανικούς από την προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία, εφόσον χρησιμοποιούν την υποδομή και την οργάνωση των γραφείων, καθώς και από τη διερμηνεία πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών.

Παράδειγμα

Έστω ελεύθερος επαγγελματίας γιατρός με τα εξής δεδομένα:

Έσοδα:

1. Έσοδα παροχής υπηρεσιών από ιδιωτική πελατεία:	43.255,00 ευρώ
2. Έσοδα παροχής υπηρεσιών (Δημοσίου, Ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.):	27.960,27 ευρώ
Σύνολο εσόδων:	71.215,27 ευρώ

Έξοδα:

1. Αμοιβές προσωπικού (βοηθητικό προσωπικό):	13.851,95 ευρώ
2. Ενοίκια:	15.000,00 ευρώ
3. Διάφορα έξοδα:	10.951,07 ευρώ
4. Αποσβέσεις παγίων:	3.119,60 ευρώ
Σύνολο δαπανών:	42.922,62 ευρώ

Το εισόδημα προσδιορίζεται λογιστικά ως εξής:

Έσοδα:	71.215,27 ευρώ
Μείον Έξοδα:	42.922,62 ευρώ
Κέρδη (λογιστικά):	28.292,65 ευρώ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

3.1 Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης

Υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης (έντυπο Ε1) έχουν: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

1. Γενική κατηγορία υπόχρεων

- Κάθε φυσικό πρόσωπο, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημά του υπερβαίνει τα 3.000 ευρώ, δικό του ή της συζύγου του. Εξαιρείται το φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά αποκλειστικά ετήσιο εισόδημα μέχρι 5.000 ευρώ, όπως αντικειμενικό εισόδημα σύμφωνα με την συνολική ετήσια δαπάνη για κατοικίες, Ι.Χ. αυτοκίνητα, ιδιωτικά σχολεία, οικιακούς βοηθούς, σκάφη αναψυχής, αεροσκάφη κ.λπ.

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

- Αν το εισόδημα είναι μικρότερο από 3.000 ευρώ, υποχρέωση υποβολής δήλωσης υπάρχει εφόσον στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου περιλαμβάνεται και ζημιά από εμπορική ή γεωργική επιχείρησης, για την οποία δικαιούται να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επόμενων ετών.

- Όσοι, παράλληλα με τα λοιπά εισοδήματα αποκτούν και γεωργικό εισόδημα, χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, 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.

2. Μισθωτοί, συνταξιούχοι, αγρότες

- Ειδικά οι μισθωτοί και οι συνταξιούχοι υποβάλλουν δήλωση, εφόσον αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από μισθούς ή συντάξεις άνω των 5.000 ευρώ.

- Οι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, και το 2011 το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα ήταν πάνω από 3.000 ευρώ.

- Όσοι αγρότες πήραν μέσα στο προηγούμενο έτος επιδοτήσεις για προϊόντα φυτικής παραγωγής πάνω από 1.500 ευρώ ή για προϊόντα ζωικής παραγωγής πάνω από 2.250 ευρώ, ανεξάρτητα του ύψους του καθαρού γεωργικού εισοδήματος.

- Όσοι εισέπραξαν επιστρεφόμενο φόρο Προστιθέμενης Αξίας μέσα στο προηγούμενο έτος από 881 ευρώ και πάνω, ανεξάρτητα του ύψους του καθαρού γεωργικού εισοδήματος.
- Όσοι λαμβάνουν καλλιεργητικά δάνεια πάνω από 5.900 ευρώ ή όταν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού τους αυτής της κατηγορίας στην τράπεζα, την 31^η Δεκεμβρίου κάθε έτους υπερβαίνει τα 5.900 ευρώ, ανεξάρτητα του ύψους του καθαρού γεωργικού εισοδήματος.
- Όσοι είναι κύριοι ή επικαρπωτές ή νομείς ή κάτοχοι γεωργικής γης, την οποία καλλιεργούν υπό κάλυψη (θερμοκήπια), εφόσον αυτή έχει έκταση από δύο (2) στρέμματα και πάνω.
- Όσοι αποκτούν και γεωργικό εισόδημα χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν ή το ύψος του φόρου προστιθέμενης αξίας που εισπράττουν.

3. Λοιπές περιπτώσεις

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

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

Εξαιρούνται από την υποχρέωση όσοι κατέχουν ή διατηρούν αυτοκίνητα που απαλλάσσονται από την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης (π.χ. Ε.Ι.Χ. αναπήρου που απαλλάσσεται των τελών κυκλοφορίας) και μόνιμοι κάτοικοι του εξωτερικού που έχουν στην κυριότητα ή κατοχή τους ένα σκάφος αναψυχής ιδιωτικής χρήσης.

- Όσοι ασκούν ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα.
- Όσοι μετέχουν σε προσωπική ή περιορισμένης ευθύνης εταιρία ή κοινοπραξία ή κοινωνία ή αστική εταιρία που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα.

- Όσοι αποκτούν ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων πάνω από 600 ευρώ τον χρόνο.
- Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή.
- Όσοι διατηρούν μία ή περισσότερες κατοικίες.
- Όσοι έχουν άδεια της αρμόδιας αρχής να πωλούν αγαθά πλανοδίως ή στις λαϊκές αγορές.
- Όποιος προσκληθεί με έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή, ο καλούμενος υποχρεούται να υποβάλλει τις οικείες δηλώσεις μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης σε αυτόν της οικείας πρόσκλησης.

4. Κάτοικοι εξωτερικού, αλλοδαποί που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα

- Υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος έχουν όσοι αποκτούν εισόδημα στην αλλοδαπή, εφόσον έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα. Ο κάτοικος Ελλάδας φορολογείται στην Ελλάδα για το σύνολο των εισοδημάτων του που αποκτά στην Ελλάδα και στο εξωτερικό.
- Όσοι αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής τους. Οι κάτοικοι αλλοδαπής φορολογούνται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτούν στην Ελλάδα, ενώ για όλα τα εισοδήματά τους φορολογούνται στη χώρα κατοικίας στην αλλοδαπή, σύμφωνα με την νομοθεσία που ισχύει εκεί.

Ωστόσο, αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι αλληλεγγύως και οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορες στην Ελλάδα.

3.2 Φορολογία εισοδήματος των συζύγων και των ανήλικων τέκνων

Σχετικά με την φορολογία εισοδήματος των έγγαμων, κατά την διάρκεια του γάμου, οι σύζυγοι υποβάλλουν κοινή δήλωση. Υπόχρεος σε επίδοση είναι ο σύζυγος, ωστόσο ο υπολογισμός του φόρου ενεργείται χωριστά στο εισόδημα κάθε συζύγου. Το εισόδημα του ενός προστίθεται στο εισόδημα του άλλου συζύγου στο όνομά του και φορολογείται μαζί όταν προέρχεται από επιχείρηση που εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο. Συγκεκριμένα, το εισόδημα του ενός συζύγου που προέρχεται από επιχείρηση οικονομικά εξαρτώμενη από τον άλλο σύζυγο, προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου συζύγου και φορολογείται στο όνομά του. Τέτοια περίπτωση χαρακτηρίζεται η απόκτηση εισοδήματος από άσκηση ατομικής επιχείρησης, η οποία ασκείται μεν στο όνομα του ενός συζύγου, αλλά εξαρτάται οικονομικά από τον άλλο σύζυγο. Το εισόδημα αυτό δεν φορολογείται στο όνομα του συζύγου που ασκεί την επιχείρηση, αλλά στο όνομα του άλλου συζύγου. (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

Ωστόσο. Οι σύζυγοι υποβάλλουν ξεχωριστή δήλωση όταν:

- Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης
- Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης
- Ο ένας από τους δύο συζύγους έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση

3.2.1 Εδικές περιπτώσεις

Σε περιπτώσεις πτώχευσης, σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης, κατά περίπτωση, είναι ο σύνδικος ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος.

Για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, υπόχρεος, κατά περίπτωση, είναι ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαραστάτης.

Σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, υπόχρεοι είναι οι κληρονόμοι του για το σύνολο των εισοδημάτων που απέκτησε μέχρι την χρονολογία του θανάτου. (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

3.2.2 Εισόδημα ανηλίκων

Το εισόδημα των ανηλικών τέκνων προστίθεται στα εισοδήματα του γονέα που έχει το μεγαλύτερο συνολικό εισόδημα και φορολογείται στο όνομά του. Αν οι γονείς έχουν ίσο εισόδημα, το εισόδημα του ανηλίκου προστίθεται στο εισόδημα του πατέρα. Αν ο υπόχρεος γονέας δεν έχει την γονική μέριμνα, το εισόδημα προστίθεται στα εισοδήματα του άλλου γονέα.

Στο εισόδημα του γονέα προστίθεται και το εισόδημα των ανηλικών τέκνων που προέρχεται από ακίνητα που περιήλθαν σε αυτά από ανιόντες (π.χ. παππούδες), στους οποίους τα συγκεκριμένα ακίνητα είχαν μεταβιβασθεί από τους γονείς των ανηλίκων. Η περίπτωση αυτή ισχύει για δηλώσεις από το οικονομικό έτος 2010.

Όσον αφορά τώρα την φορολόγηση στο όνομα των ανηλίκων, το ανήλικο τέκνο έχει αυτοτελή φορολογική υποχρέωση για τις ακόλουθες περιπτώσεις: (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

1. Για τα εισοδήματα που αποκτά από την παροχή εργασίας με σχέση εξαρτημένης ή ανεξάρτητης εργασίας ή μίσθωσης έργου.
2. Για τα εισοδήματα που αποκτά από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από κληρονομιά.
3. Για τα εισοδήματα που αποκτά από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν στο ανήλικο τέκνο από χαριστικές παροχές (τρίτων), εκτός από τα εισοδήματα που προέρχονται από περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιέλθει σε αυτό από χαριστικές παροχές (δωρεές, γονικές παροχές) του γονέα.

4. Για τα εισοδήματα που αποκτά από περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιέλθει στο ανήλικο τέκνο από χαριστικές παροχές, που έγιναν σε αυτό από τον γονέα του, ο οποίος έχει απεβιώσει κατά το χρόνο που προκύπτει το εισόδημα από αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.
5. Για τα εισοδήματα από συντάξεις που απονεμήθηκαν στο ανήλικο τέκνο, λόγω θανάτου του πατέρα του ή της μητέρας του.
6. Από περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιέλθει σε αυτό, με βάση διοικητική απόφαση, ως υποκατάστατα των παραπάνω περιουσιακών στοιχείων, που ανήκαν στο ανήλικο και εκποιήθηκαν. Εξαιρείται το εισόδημα από υποκατάστατα περιουσιακών στοιχείων⁴⁹ που έχουν περιέλθει στο ανήλικο τέκνο από χαριστικές παροχές από τους γονείς, οπότε φορολογείται στο όνομα του γονέα που το παραχώρησε. Στις περιπτώσεις αυτές, υποβάλλεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο του ανηλίκου, χωριστή φορολογική δήλωση, στο όνομα του ανηλίκου, στο πρόσωπο του οποίου υπάρχει η φορολογική υποχρέωση.

Σε περίπτωση που για το ανήλικο τέκνο συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο πάνω περιπτώσεις, τότε στην υποβαλλόμενη δήλωσή του περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προέρχεται από περιουσιακά στοιχεία που περιήλθαν σε αυτό από χαριστικές παροχές από τους γονείς του, καθώς και το αντίστοιχο υποκατάστατό τους. Η δήλωση υποβάλλεται από τον γονέα που ασκεί τη γονική μέριμνα και αν δεν υπάρχουν γονείς, από τον κηδεμόνα.

Το ανήλικο τέκνο εξακολουθεί να βαρύνει τον φορολογούμενο, εφόσον συνοικεί με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά του δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.900 ευρώ ή το ποσό των 6.000 ευρώ αν παρουσιάζει αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση. Για τον υπολογισμό των ποσών αυτών, δεν λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα:

- 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.
- Τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, που προστίθενται στο συνολικό εισόδημα του γονέα (π.χ. εισόδημα ενοικίων από ακίνητο που δωρίθηκε από τον πατέρα).
- Έσοδα από διατροφή που καταβάλλεται στο ανήλικο με δικαστική απόφαση ή ύστερα από συμφωνία που καταρτίστηκε με συμβολαιογραφικό έγγραφο.
- Τα προνοιακά επιδόματα που χορηγούνται σε άτομα με διάφορες αναπηρίες.

⁴⁹ Υποκατάστατο είναι το περιουσιακό στοιχείο που περιέρχεται στο ανήλικο τέκνο μετά την εκποίηση, με βάση δικαστική απόφαση, άλλου περιουσιακού στοιχείου που του ανήκει.

Τέλος, δεν θεωρείται ότι βαρύνει τον φορολογούμενο, αν ο ανήλικος αποκτά εισόδημα από εμπορικές ή γεωργικές επιχειρήσεις ή αμοιβές από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, ανεξάρτητα από το ποσό του εισοδήματος, εκτός αν το σχετικό δικαίωμα περιήλθε στον ανήλικο από κληρονομιά.

3.3 Πρόσωπα που βαρύνουν τον φορολογούμενο

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο, τα ακολούθως αναφερόμενα πρόσωπα και κατά συνέπεια, ο φορολογούμενος θα έχει αφενός δικαίωμα έκπτωσης δαπανών από το συνολικό του εισόδημα, με τις οποίες (δαπάνες) έχει επιβαρυνθεί για λογαριασμό συγκεκριμένων προσώπων, αλλά και αφετέρου, θα έχει δικαίωμα μειώσεων από συνολικό ποσό του φόρου του. Αναλυτικότερα, τα πρόσωπα αυτά είναι:⁵⁰

1. Τα ανήλικα άγαμα τέκνα

Σύμφωνα με το οικογενειακό δίκαιο, γνήσια τέκνα είναι αυτά που προέρχονται από νόμιμο γάμο ή τα εκτός γάμου που νομιμοποιήθηκαν, καθώς και τα υιοθετημένα. Όσον αφορά την περίπτωση που οι σύζυγοι συμβιώνουν, τα τέκνα τους βαρύνουν τον σύζυγο-πατέρα. Στην περίπτωση διαζευγμένων συζύγων, τα τέκνα θεωρείται ότι βαρύνουν τον γονέα, ο οποίος έχει την επιμέλειά τους, ανεξάρτητα από το εάν καταβάλλεται διατροφή ή συνοικούν περιστασιακά και με τον άλλο γονέα. Ενώ, στην περίπτωση που οι σύζυγοι βρίσκονται σε διάσταση, τα τέκνα θεωρείται ότι βαρύνουν τον γονέα με τον οποίο συνοικούν. Για παράδειγμα, το αφορολόγητο ποσό των τέκνων της συζύγου από προηγούμενο γάμο της, αυξάνει το δικό της αφορολόγητο ποσό (εφόσον έχει και την επιμέλειά τους) και δεν μεταφέρεται στον νέο της σύζυγο.

2. Τα ενήλικα άγαμα τέκνα

Βαρύνουν επίσης τον φορολογούμενο, τα ενήλικα άγαμα τέκνα, τα οποία δεν έχουν υπερβεί το εικοστό πέμπτο (25ο) έτος ηλικίας 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.

Επισημαίνεται ότι, για τα ενήλικα άγαμα τέκνα που είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.) βαρύνουν τον φορολογούμενο για δύο (2) επιπλέον έτη, δηλαδή μέχρι να συμπληρώσουν την ηλικία των είκοσι (20) ετών. Η διετής αυτή παράταση ισχύει και για τα άγαμα, ενήλικα τέκνα που σπουδάζουν σε αναγνωρισμένες σχολές

⁵⁰ Μακαρίου, Π. (2012), «Grant Thornton: Ποια πρόσωπα θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους και με ποιες προϋποθέσεις», *Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ*, http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_mc3_1_16/02/2009_267579

ή σχολεία του εσωτερικού ή του εξωτερικού, μέχρι τη συμπλήρωση του 27ου έτους της ηλικίας τους.⁵¹

Ωστόσο, χαρακτηριστικές είναι οι περιπτώσεις κατά τις οποίες τα ενήλικα άγαμα τέκνα μέχρι 25 ετών δεν βαρύνουν τον φορολογούμενο.⁵²

ο Τα τέκνα που παρακολουθούν μαθήματα ξένης γλώσσας στο Βρετανικό Συμβούλιο ή φοιτούν στο Γαλλικό Ινστιτούτο και στη Γαλλική Ακαδημία, καθώς τα συγκεκριμένα ιδρύματα δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά γνωρίσματα της αναγνωρισμένης σχολής.

ο Τα τέκνα που φοιτούν σε κέντρα ξένων γλωσσών, καθώς από τις ιδιωτικές σχολές αναγνωρίζονται μόνο αυτές που εντάσσονται σε κάποια από τις βαθμίδες εκπαίδευσης (πρωτοβάθμια ή δευτεροβάθμια).

ο Τα τέκνα που φοιτούν σε ωδεία ή μουσικές σχολές, λόγω της μη υπαγωγής των συγκεκριμένων σχολών σε κάποια από τις αναγνωρισμένες βαθμίδες εκπαίδευσης.

ο Τα τέκνα που φοιτούν σε προκαταρκτικό έτος αλλοδαπού πανεπιστημίου.

3. Τα άγαμα τέκνα που υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία

Τα άγαμα τέκνα που υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία επιβαρύνουν τον φορολογούμενο, ενώ ισχύει το αντίθετο στην περίπτωση που τα τέκνα έχουν ήδη υπηρετήσει τη στρατιωτική τους θητεία και καλούνται ως έφεδροι για μετεκπαίδευσης στις ένοπλες δυνάμεις. Αυτή η κατηγορία άγαμων τέκνων δεν θα βαρύνει τον φορολογούμενο γονέα, λόγω της μετεκπαίδευσης.

4. Τα άγαμα τέκνα υπό προϋποθέσεις

Θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο τα τέκνα που είναι άγαμα ή διαζευγμένα ή τελούν σε κατάσταση χηρείας, εφόσον παρουσιάζουν αναπηρία 67% τουλάχιστον, από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση. Το όριο ηλικίας δεν υφίσταται σε αυτή την περίπτωση, είναι όμως απαραίτητη η παρουσία αναπηρίας σε ποσοστό 67% και όχι κατώτερο.⁵³

5. Ο/η σύζυγος που δεν έχει φορολογούμενο εισόδημα

Όσον αφορά τους συζύγους, για το έτος κατά το οποίο ένας εκ των δύο απεβίωσε, δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης. Συνεπώς, για το συγκεκριμένο έτος πρέπει να υποβληθεί χωριστά δήλωση, ακόμα και στην περίπτωση που ο εν ζώή σύζυγος δεν είχε εισόδημα. Για τον θανόντα, την δήλωση για το εισόδημα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου, πρέπει να την υποβάλλουν οι κληρονόμοι του.

⁵¹ Λιόλιου, Α. (2009), «Πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο», <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=40461>

⁵² Μακαρίου, Π. (2012), «Grant Thornton: Ποια πρόσωπα θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους και με ποιες προϋποθέσεις», *Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ*, http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_mc3_1_16/02/2009_267579

⁵³ Μακαρίου, Π. (2012), «Grant Thornton: Ποια πρόσωπα θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους και με ποιες προϋποθέσεις», *Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ*, http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_mc3_1_16/02/2009_267579

6. Οι ανιόντες και των δύο συζύγων (π.χ. γονείς, παππούδες)

Είναι σημαντικό ότι δεν γίνεται διάκριση μεταξύ εξ' αίματος και εξ' αγχιστείας συγγένειας, γεγονός που σημαίνει ότι και οι θετοί γονείς μπορούν να βαρύνουν τον φορολογούμενο, εφόσον πληρούνται και οι προϋποθέσεις της συνοίκησης αλλά και του ύψους του εισοδήματος. Επίσης, για να βαρύνουν οι ανιόντες του ενός συζύγου τον άλλο σύζυγο πρέπει να υφίσταται γάμος μεταξύ τους, επομένως στην περίπτωση λύσης γάμου είτε λόγω διαζυγίου είτε λόγω θανάτου του ενός συζύγου, δεν θεωρείται ότι ανιόντες αυτού βαρύνουν τον άλλο σύζυγο, ακόμα και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις της συνοίκησης και του ύψους εισοδήματος.

7. Οι αδερφοί και αδερφές των συζύγων υπό προϋποθέσεις

Οι αδερφοί και οι αδερφές και των δύο συζύγων βαρύνουν τον φορολογούμενο, εφόσον είναι άγαμοι ή διαζευγμένοι ή τελούν σε κατάσταση χηρείας και παρουσιάζουν αναπηρία 67% τουλάχιστον από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία.

8. Οι ανήλικοι και ορφανοί συγγενείς

Οι ανήλικοι και ορφανοί συγγενείς από πατέρα και μητέρα, μέχρι τον τρίτο βαθμό συγγένειας οποιουδήποτε από τους συζύγους, βαρύνουν τον φορολογούμενο, εφόσον όμως αυτά τα πρόσωπα συνοικούν με αυτόν και το ετήσιο φορολογούμενο και απαλλασσόμενο εισόδημά τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.900 ευρώ ή των 6.000 ευρώ αν αυτά παρουσιάζουν αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση.

Ωστόσο, για τον υπολογισμό του προαναφερθέντος ορίου εισοδήματος δεν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:⁵⁴

- ο Το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση ή από την δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτου σε συγγενικά πρόσωπα μέχρι δευτέρου βαθμού εξ' αίματος.
- ο Έσοδα από διατροφή που καταβάλλεται στον ανήλικο μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία που καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο.
- ο Το εξωιδρυματικό επίδομα που καταβάλλεται στους δικαιούχους από το Δημόσιο ή άλλους ασφαλιστικούς φορείς, καθώς και τα προνοιακά επιδόματα που χορηγούνται σε άτομα με αναπηρίες.
- ο Τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων που προστίθενται στο συνολικό εισόδημα του γονέα και φορολογούνται στο όνομά του.

Επίσης, τα τέκνα μπορούν να βαρύνουν τον φορολογούμενο, ανεξάρτητα από το αν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση φορολογίας στο όνομά τους. Ωστόσο, δεν θεωρείται ότι βαρύνει τον φορολογούμενο ο ανήλικος που αποκτά εισόδημα από εμπορικές ή γεωργικές επιχειρήσεις ή από

⁵⁴ Μακαρίου, Π. (2012), «Grant Thornton: Ποια πρόσωπα θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους και με ποιες προϋποθέσεις», *Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ*, http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_mc3_1_16/02/2009_267579

την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, ανεξαρτήτως ποσού εισοδήματος, εκτός και εάν το σχετικό δικαίωμα το απέκτησε ο ανήλικος από κληρονομιά.⁵⁵

3.4 Χρόνος και τόπος υποβολής της δήλωσης

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) προσωπικώς από τον φορολογούμενο ή από πρόσωπο ειδικά εξουσιοδοτημένο γι' αυτό ή στέλνεται ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου. Η υποβολή της δήλωσης ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου είναι υποχρεωτική, για όλα τα φυσικά πρόσωπα επιτηδευματίες που ασκούν επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και για κάθε άλλο φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματία, που η δήλωσή του υποβάλλεται από εξουσιοδοτημένο λογιστή. Η ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης μπορεί να πραγματοποιηθεί μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών της επόμενης ημέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας αυτής.⁵⁶

Επίσης, η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η κατοικία του φορολογούμενου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ασκεί ατομικά, εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η έδρα της κύριας επιχείρησης ή του κύριου επαγγέλματός του, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Όσοι φορολογούμενοι συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρίες, Ε.Π.Ε., κοινωνίες, κοινοπραξίες κ.λπ., τη δήλωσή τους την υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η κατοικία τους και όχι στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που βρίσκεται η έδρα της εταιρίας, κοινωνίας, κοινοπραξίας κ.λπ.

⁵⁵ Μακαρίου, Π. (2012), «Grant Thornton: Ποια πρόσωπα θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους και με ποιες προϋποθέσεις», *Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ*, http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_mc3_1_16/02/2009_267579

⁵⁶ Υπουργείο Οικονομικών (2012), «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012», Γενική Γραμματεία Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων – Γενική Διεύθυνση Φορολογίας – Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος, <http://www.minfin.gr/content-api/betacms/repository/minfin/binaryChannel/ForologikosOdhgos2012/content>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙV **ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ** **ΕΙΔΙΚΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ**

Σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, έχουν υπαχθεί ορισμένα εισοδήματα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από επιχειρήσεις και επαγγέλματα, καθώς και από μισθωτές υπηρεσίες, σε αυτοτελή φορολογία με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Τα εισοδήματα αυτά, δηλαδή, δεν προστίθενται στα λοιπά εισοδήματα του φορολογούμενου και δεν υπάγονται σε φόρο με βάση την φορολογική κλίμακα. Ως δικαιολογητικός λόγος της αυτοτελούς φορολογίας αυτών των εσόδων ή εισοδημάτων έχει προβληθεί το γεγονός ότι αυτά δεν φέρουν τον χαρακτήρα του κατά κυριολεξία εισοδήματος, αφού δεν έχουν περιοδικότητα και διαρκή πηγή εκμετάλλευσης.⁵⁷

4.1 Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα

Επιβάλλεται αυτοτελώς φορολογία στα ακίνητα με συντελεστή 25%⁵⁸, στον οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά Ο.Γ.Α. στο χαρτόσημο, το ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων, γενικώς, σε οικοδομές, που από τον κανονισμό της οροφοκτησίας ανήκουν σε ιδιώτες των διηρημένων ιδιοκτησιών της.

4.2 Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες

Επιβάλλεται φόρος εισοδήματος με συντελεστή 10% στους τόκους από εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους, και προκύπτουν στην Ελλάδα από:⁵⁹

- Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης, περιλαμβανομένων και των πιστωτικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμειυτήριο που είναι στην Ελλάδα.
- Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.
- Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, υπό προϋποθέσεις.

⁵⁷ Σιωμόπουλος, Κ. Ι. (2009), «Η ακτινογραφία του φορολογικού συστήματος», *ΤΟ ΒΗΜΑ*, <http://www.tovima.gr/finance/finance-news/article/?aid=304683>

⁵⁸ Δικτυακή πύλη "TAXnews" (2010), «Νόμος υπ.αριθ. 3842 (ΦΕΚ 58^α 23.04.2010) Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (έως ν.3862/2010)», Άρθρο 5 «Κατάργηση αυτοτελούς φορολόγησης – Τροποποιήσεις συντελεστών», <http://www.taxnews.info/news/nomos-3842-2010/>

⁵⁹ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 12 «Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

- Τόκοι από καταθέσεις στην αλλοδαπή ή από ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται σε αυτή, καθώς και στα εισοδήματα από κάθε μορφής τίτλους που εκδίδονται από θυγατρικές εταιρίες ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων στο εξωτερικό και μπορούν να συμπεριληφθούν στην κατηγορία των εποπτικών κεφαλαίων για την ενίσχυση της κεφαλαιακής τους επάρκειας, όταν όλα τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κατοίκους Ελλάδας.

Επιπροσθέτως, τα εισοδήματα από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, φορολογούνται με συντελεστή 15% με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ ή εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίο κεφάλαιο.

Ακόμη, το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας κατά την εξαγορά τους από αυτή, και οι παροχές σε είδος ή σε χρήμα και γενικά παροχές χρηματικής αποτιμήσεως, που γίνονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία, χωρίς νόμιμη ή συμβατική, για τον σκοπό αυτόν, υποχρέωση προς διευθύνοντες ή εντεταλμένους συμβούλους ή προέδρους ή μέλη του Δ.Σ. ή διευθυντές και γενικά προς πρόσωπα τα οποία εκπροσωπούν νόμιμα αυτή, λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες των παραπάνω προσώπων, με την προϋπόθεση ότι έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως της οικείας διαχειριστικής χρήσης, καθώς επίσης και για το εισόδημα από αμοιβές μελών Δ.Σ. και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 1.1.2009, γίνεται παρακράτηση με συντελεστή 35% και με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

Τέλος, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ. και στους διευθυντές, και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα.

4.3 Αυτοτελής φορολόγηση από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα

1. Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα: (Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Καραντάνα & Νάνου, 2011).

- Με συντελεστή 20% κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση: α) ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής (αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ.) ή

υποκαταστήματος επιχείρησης, και β) εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων.

- 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 υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσυκλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με την εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

2. Φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, οι οποίες μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.

3. Φορολογούνται με συντελεστή 20% τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε αθλητές εθνικών ομάδων, ως επιβράβευση αυτών από το Δημόσιο, λόγω επίτευξης διεθνών στόχων ατομικώς ή ομαδικώς, καθώς και τα χρηματικά ποσά των πάσης φύσεως χορηγιών που καταβάλλονται στους παραπάνω αθλητές.

4. Φορολογείται με συντελεστή 35% ο μισθός που καταβάλλεται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης 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.

5. Ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί ή οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας.

6. Ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα κέρδη που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Ειδικά για τα κέρδη που εισπράχθηκαν εντός του έτους 2011, ενεργήθηκε παρακράτηση φόρου 21%, με την οποία εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου.

7. Τα κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε., Ε.Ε., ή Ε.Π.Ε. ή κοινοπραξία κ.λπ. που έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης των εταίρων γι' αυτά, θα ληφθούν με βάση το ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας μετά την αφαίρεση του φόρου που αναλογεί σε αυτά.

4.4 Αυτοτελής φορολόγηση από μισθωτές υπηρεσίες

Φορολογούνται αυτοτελώς τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε όλες τις κατηγορίες εργατών, τεχνιτών και υπηρετών, και αφορά μόνο σε συμβάσεις εργασίας και όχι έργου.⁶⁰ Επίσης, φορολογούνται αυτοτελώς τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται για την αναρρωτική άδεια των δικηγόρων που παρέχουν τις υπηρεσίες τους με πάγια περιοδική αμοιβή.⁶¹ Ο φόρος υπολογίζεται, με βάση την παρακάτω κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
0 – 60.000	0%
60.001 – 100.000	10%
100.001 – 150.000	20%
150.001 και άνω	30%

Επίσης, φορολογούνται αυτοτελώς οι παροχές σε χρήμα (bonus) σε στελέχη τους, πέρα των τακτικών αποδοχών και των υπερωριών που καταβάλλουν μέχρι και το οικονομικό έτος 2013 τα πιστωτικά ιδρύματα, τα οποία λειτουργούν στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα:

- Για συνολικό ετήσιο εισόδημα μέχρι 60.000 ευρώ, εάν καταβληθούν πρόσθετες αμοιβές (bonus) έως 10% επί του συνόλου των ετήσιων τακτικών αποδοχών και υπερωριών, φορολογούνται στην κλίμακα του άρθρου 9.
- Ποσά που υπερβαίνουν το ποσοστό αυτό, φορολογούνται αυτοτελώς με την ακόλουθη κλίμακα:

Μέχρι 20.000 ευρώ	50%
20.001 – 40.000 ευρώ	60%
40.001 – 60.000 ευρώ	70%
60.001 – 80.000 ευρώ	80%
80.001 και άνω	90%

⁶⁰ Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, «Βασιλικό Διάταγμα 16/18 Ιουλίου 1920: Περί επεκτάσεως του Ν.2112 και επί των εργατών, τεχνιτών και υπηρετών», Άρθρο 1,

<http://nomothesia.ependyseis.gr/eul-aw/downloadsDetails.do?action=itemDetails&itemId=566>

⁶¹ Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, «Κώδικας Δικηγόρων Ν.Δ. 3026/1954 (ΦΕΚ 158^Α)», Άρθρο 94,

<http://www.ministryofjustice.gr/site/kodikis/%CE%95%CF%85%CF%81%CE%B5%CF%84%CE%AE%CF%81%CE%B9%CE%BF/%CE%9A%CE%A9%CE%94%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%A3%CE%94%CE%99%CE%9A%CE%97%CE%93%CE%9F%CE%A1%CE%A9%CE%9D/tabid/249/language/el-GR/Default.aspx>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

5.1 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

Οι αντικειμενικές δαπάνες διακρίνονται στις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες διαβίωσης (του τρόπου ζωής) και στις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες). Με τις αντικειμενικές δαπάνες, προσδιορίζεται η δαπάνη διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, της συζύγου και των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, και ως ποσοτικό μέγεθος συγκρίνεται με τα δηλωθέντα εισοδήματα για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης και την επιβολή του φόρου. Επίσης, οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες διαβίωσης αφορούν μόνο τα φυσικά πρόσωπα και όχι τις εταιρίες και τα λοιπά νομικά πρόσωπα.

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 είναι ανώτερο από συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών (πηγές εισοδήματος) Α' έως Ζ'.⁶² Στην περίπτωση αυτή, το εισόδημα που τελικά υπόκειται σε φόρο, προσαυξάνεται με τη διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο και της συνολικής ετήσιας δαπάνης του.⁶³

5.2 Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες είναι «υποθετικά» ποσά που έχουν οριστεί με το φορολογικό νόμο, επί τη βάση της κυριότητας ή κατοχής ορισμένων περιουσιακών στοιχείων, και με αυτά προσδιορίζεται ένα επίπεδο εισοδήματος, το οποίο θεωρείται ότι αποκτάει ο φορολογούμενος. Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΦΕ και με τις αλλαγές που έχουν επέλθει στο φορολογικό σύστημα έως σήμερα, για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν, για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2010 λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

⁶² Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 15 «Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

⁶³ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 19 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

1. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης⁶⁴ κύριας κατοικίας, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτής.
2. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων ή δωρεάν παραχωρούμενων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών.
3. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης.
4. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης.
5. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό.
6. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής.
7. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής.
8. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής.
9. Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου που ορίζεται σε 3.000 ευρώ, προκειμένου για τον άγαμο, και σε 5.000 ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή δήλωση.

Σημειώνεται ότι, προκειμένου για συνταξιούχους οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65^ο έτος της ηλικίας τους, οι παραπάνω αντικειμενικές δαπάνες εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό 30%.⁶⁵

5.3 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων είναι πραγματικά ποσά που κατέβαλε ο φορολογούμενος, η σύζυγός του και τα πρόσωπα που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, για να αποκτήσουν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και οι οποίες λαμβάνονται υπόψη για τον

⁶⁴ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 16 «Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

⁶⁵ Δικτυακή πύλη "E-forologia" (2013), «Νόμος υπ.αριθ. 4110/2013 Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις», Άρθρο 28 «Έναρξη ισχύος», http://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=31D2D5DD95A41D70.1D_031AEA53&version=2013/01/23 Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4110/2013, η παρούσα διάταξη ισχύει για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος. Έτσι, οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων είναι οι ακόλουθες:⁶⁶

1. Η ετήσια δαπάνη που καταβλήθηκε για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση (αυτοκινήτων Ε.Ι.Χ. ή τύπου Jeep, καθώς και κάθε δίτροχο ή τρίτροχο αυτοκινούμενου οχήματος, πλοίων αναψυχής και λοιπών σκαφών αναψυχής, αεροσκαφών, κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 10.000 ευρώ).
2. Η ετήσια δαπάνη που καταβλήθηκε για αγορά ή χρηματοδοτική ή χρονομεριστική μίσθωση (ακινήτων, ανέγερσης οικοδομών, κατασκευής δεξαμενών κολύμβησης).⁶⁷
3. Η ετήσια δαπάνη που καταβλήθηκε για χορήγηση δανείων σε οποιονδήποτε, απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής.
4. Η ετήσια δαπάνη που καταβλήθηκε για δωρεές, γονικές παροχές (άτυπες δωρεές), χορηγίες χρηματικών ποσών άνω των 300 ευρώ (υπό προϋποθέσεις).

5.4 Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:⁶⁸

1. Προκειμένου για την αντικειμενική δαπάνη Ε.Ι.Χ. αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.
2. Προκειμένου για αντικειμενική δαπάνη Ε.Ι.Χ. κατοικίας για αλλοδαπό προσωπικό που δε διαμένει μόνιμα στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα⁶⁹, αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις παντός τύπου και μορφής που μπορούν να

⁶⁶ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 17 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

⁶⁷ Δικτυακή πύλη "E-forin" (2011), «Νόμος υπ.αριθ. 3986/2011 Επείγοντα μέτρα εφαρμογής μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015», Άρθρο 28 «Αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης – Αναστολή πόθεν έσχες ακινήτων», <http://www.forin.gr/articles/article/5650/nomos-39862011-epiigonta-metra-%20%20efarmoghs-mesoprothesmou-plaisiou-dhmosionomikhs-strathgikhs-2012-%20%20%20202015?highlight=3986/11άρθρο44&dw1>

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.3986/2011 αναστέλλεται από 17/12/2010 έως 31/12/2013 η εφαρμογή της ετήσιας δαπάνης για αγορά ή χρηματοδοτική ή χρονομεριστική μίσθωση όλων των ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης.

⁶⁸ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 18 «Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

⁶⁹ Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, «Αναγκαστικός Νόμος 89/1967 Περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιριών», <http://nomothesia.ependyseis.gr/eu-law/getFile/%CE%91%CE%9D+89+1967+-+%CE%9D+3427+2005.pdf?bodyId=4041>

εγκατασταθούν στην Ελλάδα⁷⁰, και σε γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων⁷¹.

3. Για αντικειμενική δαπάνη Ε.Ι.Χ. που έχουν αγοραστεί από μεταπωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, εφόσον η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας του μεταβιβαζόμενου αυτοκινήτου οχήματος έχουν παραμείνει στη Δ.Ο.Υ. στην οποία έγινε η μεταβίβαση του αυτοκινήτου προς την επιχείρηση μεταπώλησης, μέχρι την ημερομηνία μεταπώλησης από αυτή σε τρίτο και το αυτοκίνητο κατά το χρονικό διάστημα αυτό δεν κυκλοφόρησε παράνομα.

Για ατομικές επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων της περίπτωσης αυτής, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από τα προς πώληση οχήματα, όταν δεν κατατεθούν η άδεια και οι πινακίδες κυκλοφορίας τους στη Δ.Ο.Υ., δεν μπορεί να υπερβεί τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της επιχείρησης. Η περίπτωση αυτή έχει εφαρμογή για δαπάνες που προκύπτουν από 1.1.2010 και μετά.

4. Για ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης, κυριότητας ή κατοχής μονίμων κατοίκων εξωτερικού.

5. Για ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβλήθηκε για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν εμπορική ή γεωργική επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα.

6. Για δαπάνη που καταβλήθηκε για αγορά επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, ειδικά διασκευασμένων για πρόσωπα που παρουσιάζουν κινητικές αναπηρίες που υπερβαίνουν σε ποσοστό το 67%.

7. Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες για συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το 65^ο έτος της ηλικίας τους εφαρμόζονται κατά ποσοστό 30% των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τα παραπάνω.

8. Προκειμένου για φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην αλλοδαπή, εφόσον δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

5.5 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και της συνολικής

⁷⁰ Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, «Αναγκαστικός Νόμος 378/1968 Περί συμπληρώσεως του Α.Ν. 89/1967 περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιριών», <http://nomothesia.ependyseis.gr/eulaw/getFile/%CE%91%CE%9D+378+1968.pdf?bodyId=823740>

⁷¹ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ.αριθ. 27/1975 Περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξης της Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων», Άρθρο 25 «Εγκατάσταση στην Ελλάδα γραφείων ή υποκαταστημάτων αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων», «<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/204>

ετήσιας δαπάνης του, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου της συζύγου του από την πηγή από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επίσης, ορίζονται ορισμένες ενδεικτικές περιπτώσεις εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν ή καλύπτουν την διαφορά αυτή (μεταξύ αντικειμενικής δαπάνης και πραγματικών εισοδημάτων), για τα οποία ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης, όπως:⁷²

- Πραγματικά εισοδήματα απαλλασσόμενα ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο.
- Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα.
- Χρηματικά ποσά από πώληση περιουσιακών στοιχείων.
- Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.
- Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία.
- Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών, για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.
- Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

⁷² Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 19 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI **ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ** **ΑΠΟ ΚΑΘΕ ΠΗΓΗ**

6.1 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες

Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες, γίνεται στις ακόλουθες περιπτώσεις: (Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Καραντάνα, Νάνου, 2011).

1. Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ. και στους διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται με μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα.
2. Στα εισοδήματα από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων για ασφάλισης ζωής, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου για τα εισοδήματά του.
3. Στα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρία, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21%, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου.
4. Στα εισοδήματα από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος δεν είναι εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή πιστωτικό ή χρηματοδοτικό ίδρυμα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%.
5. Στα εισοδήματα από αμοιβές μελών Δ.Σ., τόκους και ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35%.
6. Στα λοιπά εισοδήματα από κινητές αξίες, ενεργείται παρακράτηση φόρου έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή 20%.

6.2 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, η παρακράτηση φόρου ενεργείται ως εξής: (Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Καραντάνα, Νάνου, 2011).

1. Στα εισοδήματα από μισθούς που καταβάλλονται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του Δ.Σ. της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης εργασίας, ή εντολής, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35%.
2. Στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 1%.
3. Στα εισοδήματα αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιαδήποτε φύσης υλικού, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%.
4. Στα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί ή οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%.
5. 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 Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους αμοιβές για οποιουδήποτε είδους παρεχόμενη υπηρεσία με αποδείξεις δαπανών, παρακρατούν φόρο 20%.

Επίσης, σε παρακράτηση φόρου 20% υπόκειται το ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει ο εκμισθωτής στο μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας της σύμβασης εμπορικής μίσθωσης ακινήτου, με βάση νόμο ή μετά από δικαστική απόφαση ή μετά από συμφωνία μεταξύ των διαδίκων που παραιτήθηκαν της σχετικής δίκης.

6. Δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμοί και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, δημόσιες επιχειρήσεις ή εκμεταλλεύσεις 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, να παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή, ως ακολούθως:

- Ποσοστό 1% για υγρά καύσιμα και προϊόντα καπνοβιομηχανίας (τσιγάρα)
- Ποσοστό 4% για τα λοιπά αγαθά
- Ποσοστό 8% για την παροχή υπηρεσιών

6.3 Παρακράτηση φόρου από εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες

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: (Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Καραντάνα, Νάνου, 2011).

1. Με βάση την κλίμακα φορολογίας εισοδήματος, 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, με ετήσιο καθαρό εισόδημα.
2. Στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου, αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, η παρακράτηση ορίζεται με συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε 3% για ημερομίσθιο πάνω από 24 ευρώ.
3. Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα και σε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, η παρακράτηση ορίζεται με συντελεστή 20%. Ειδικά σε περίπτωση απασχόλησης των ωρομίσθιων καθηγητών κάθε ειδικότητας, από τους εργοδότες εκτός από εκείνον που καταβάλλει τις μεγαλύτερες αποδοχές, μηνιαίως, η παρακράτηση ορίζεται με συντελεστή 10%.
4. Στα εισοδήματα που καταβάλλονται αναδρομικά, η παρακράτηση ορίζεται με συντελεστή 25% στο καταβαλλόμενο ποσό, ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.
5. Στο καθαρό ποσό των συντάξεων ή άλλων παροχών παρόμοιας φύσης, που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας, ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:
 - Με συντελεστή 5%, αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τις 2.500 ευρώ ετησίως.
 - Με συντελεστή 10%, αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει ετησίως τα 2.500 ευρώ και μέχρι 4.500 ευρώ.
 - Με συντελεστή 15%, αν το καθαρό ποσό της παροχής υπερβαίνει τις 4.500 ευρώ.
6. Στις αμοιβές των αξιωματικών και του κατώτερου πληρώματος του εμπορικού ναυτικού, για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε εμπορικά πλοία, ο φόρος που παρακρατείται, μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% κατά την παρακράτησή του.

6.4 Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών

Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών, εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα 300 ευρώ. 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 Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατά την επιβολή των αμοιβών. (Σγουρινάκης, Μιχαλινάκης, Καραντάνα, Νάνου, 2011).

Επίσης, οι παραπάνω υπόχρεοι, όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλουν σε τρίτους προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από τον δικαιούχο των αμοιβών αυτών, οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο ακαθάριστο ποσό αυτής.

Ειδικά για τις παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας που καταβάλλονται από τους εκμεταλλευτές επιβατικών αυτοκινήτων δημοσίας χρήσης, ο παραπάνω συντελεστής περιορίζεται σε ποσοστό 10%.

Ωστόσο, εξαιρούνται της παρακράτησης φόρου εισοδήματος όσοι αποκτούν εισόδημα από τη διανομή διαφημιστικών εντύπων, το οποίο δεν υπερβαίνει το ποσό των 5.000 ευρώ ετησίως. Εξαιρούνται επίσης από την παρακράτηση, οι προμήθειες που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες στους νόμιμους αντιπροσώπους ή εξουσιοδοτημένους γενικούς ή απλούς πράκτορές τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VII ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου προκύπτει εξετάζοντας αφενός το εισόδημα που αυτός δηλώνει από τις διάφορες πηγές εισοδήματος (ακίνητα, κινητές αξίες, εμπορικές-γεωργικές επιχειρήσεις, μισθωτές υπηρεσίες, ελευθέρια επαγγέλματα και από κάθε άλλη πηγή) και αφετέρου το τεκμαρτό του εισόδημα, το εισόδημα δηλαδή που προσδιορίζεται βάσει των τεκμηρίων του φορολογούμενου. Το τεκμαρτό εισόδημα του φορολογούμενου προκύπτει από τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης (αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης) και τα τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων). Ο υπολογισμός του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου (ή της συνολικής του ετήσιας δαπάνης) προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για τον αντικειμενικό προσδιορισμό του εισοδήματός του.⁷³

Πριν διενεργηθεί η εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του φορολογούμενου, πραγματοποιείται μία σύγκριση μεταξύ του πραγματικού δηλωθέντος εισοδήματός του και του τεκμαρτού του εισοδήματος. Ο φορολογούμενος φορολογείται για το συνολικό τεκμαρτό του εισόδημα μόνο στην περίπτωση όπου το συνολικό τεκμαρτό του εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν του εισόδημα.

⁷³ Σταματόπουλος, Ι., «Η κάλυψη της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματος», <http://www.forin.gr/articles/article/6865/h-kalupsh-ths-diaforas-metaksu-dhlwthentos-kai-tekmartou-eisodhmatos>

Ενότητα 7.1 Τεκμήρια Δαπανών Διαβίωσης**7.1.1 Κύρια κατοικία**

Προκειμένου για τον υπολογισμό της αντικειμενικής δαπάνης των κύριων χώρων της κατοικίας, βασικό στοιχείο είναι η επιφάνειά της. Όσο μεγαλύτερη επιφάνεια έχει η κατοικία, τόσο μεγαλύτερη είναι η αντικειμενική δαπάνη που λαμβάνεται υπόψη ανά τετραγωνικό μέτρο. Παρακάτω, παρατίθεται συνοπτικός πίνακας υπολογισμού της αντικειμενικής δαπάνης της κατοικίας, ως ακολούθως:⁷⁴

Επιφάνεια κύριων χώρων κατοικίας (Κύριες κατοικίες (διαμερίσματα)-μονοκατοικίες, δευτερεύουσες κατοικίες, βοηθητικοί χώροι	Α) Για περιοχές με τιμή ζώνης ανά τμ μέχρι 2.799 €	
	Από 1.1.2010	Από 1.1.2011
	Βασική αντικειμενική δαπάνη ανά τμ	
Μέχρι 80 τμ	30 ευρώ	40 ευρώ
Από 81 έως και 120 τμ	50 ευρώ	65 ευρώ
Από 121 έως και 200 τμ	80 ευρώ	110 ευρώ
Από 201 έως και 300 τμ	150 ευρώ	200 ευρώ
Άνω των 301 τμ	300 ευρώ	400 ευρώ
Βοηθητικοί χώροι κατοικιών σε τμ	30 ευρώ	40 ευρώ
Προσαύξηση λόγω αυξημένης τιμής ζώνης	Β) Για περιοχές με τιμή ζώνης ανά τμ από 2.800 μέχρι 4.999 ευρώ	
Προσαύξηση βασικής αντικειμενικής δαπάνης κύριων χώρων και βοηθητικών χώρων κατοικίας	40%	40%
	Γ) Για περιοχές με τιμή ζώνης ανά τμ πάνω από 5.000 ευρώ	
Προσαύξηση βασικής αντικειμενικής δαπάνης κύριων και βοηθητικών χώρων κατοικίας	70%	70%
Προσαύξηση για μονοκατοικίες		
Επιπλέον προσαύξηση βασικής ή προσαυξημένης αντικειμενικής δαπάνης κύριων και βοηθητικών	20%	20%

⁷⁴ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 16 «Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

χώρων μονοκατοικίας		
Μείωση για δευτερεύουσες κατοικίες		
Περιορισμός της βασικής ή προσαυξημένης αντικειμενικής δαπάνης λόγω τιμής ζώνης ή μονοκατοικίας	50%	50%

Παράδειγμα

Για μονοκατοικία με επιφάνεια κύριων χώρων 120τμ, βοηθητικούς χώρους 20τμ, σε περιοχή με τιμή ζώνης 3.000 ευρώ, η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης υπολογίζεται ως εξής:

Επιφάνεια	Αντικειμενική δαπάνη από 1.1.2011	
Για τα πρώτα 80τμ	80 X 40	3.200 ευρώ
Για τα επόμενα 40τμ	40 X 65	2.600 ευρώ
40 X 65 = 2.600 ευρώ		
Για τους βοηθητικούς χώρους	20 X 40	800 ευρώ
Σύνολο		6.600 ευρώ
Προσαύξηση λόγω τιμή ζώνης	6.600 X 1,40	9.240 ευρώ
Προσαύξηση λόγω μονοκατοικίας	9.240 X 1,20	11.088 ευρώ
Συνολική αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης		11.088 ευρώ

7.1.2 Επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:⁷⁵

Κυβικά εκατοστά Ε.Ι.Χ. (κ.ε.)	Αντικειμενική δαπάνη (ευρώ)	
	Από 1.1.2010	Από 1.1.2011
Μέχρι 1.200 κ.ε.	3.000	4.000
1.200 – 2.000 κ.ε.	+ 300 ευρώ ανά 100 κ.ε.	+ 600 ευρώ ανά 100 κ.ε.
2.000 – 3.000 κ.ε.	+ 500 ευρώ ανά 100 κ.ε.	+ 900 ευρώ ανά 100 κ.ε.
3.000 και άνω	+ 700 ευρώ ανά 100 κ.ε.	+ 1.200 ευρώ ανά 100 κ.ε.

⁷⁵ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 16 «Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

Σημειώνεται ότι, αν ο κυβισμός του αυτοκινήτου δεν καταλήγει σε πλήρη εκατοντάδα (π.χ. 1.240, 1.290 κ.ε.), τότε γίνεται στρογγυλοποίηση προς την πλησιέστερη εκατοντάδα μέχρι 50 κ.ε. προς την αμέσως προηγούμενη και πάνω από 50 κ.ε. προς την αμέσως επόμενη.

Επιπλέον, τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος της πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό ως εξής:

- Για χρονικό διάστημα μέχρι 5 έτη, ποσοστό μείωσης 0%.
- Για χρονικό διάστημα πάνω από 5 έτη και μέχρι 10 έτη, ποσοστό μείωσης 30%.
- Για χρονικό διάστημα πάνω από 10 έτη, ποσοστό μείωσης 50%.

Για τον υπολογισμό του χρόνου παλαιότητας λαμβάνεται ως πρώτο έτος, το έτος μέσα στο οποίο για πρώτη φορά κυκλοφόρησε το αυτοκίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από το εάν το αυτοκίνητο αυτό είχε κυκλοφορήσει για πρώτη φορά ως Ε.Ι.Χ. ή Ε.Δ.Χ. Προκειμένου για το οικονομικό έτος 2012, για τον υπολογισμό της μείωσης 30% λόγω παρόδου των 5 ετών, λαμβάνεται υπόψη το 2006 (χρήση) ως πρώτο έτος, ανεξάρτητα αν το αυτοκίνητο κυκλοφόρησε στην αρχή ή στο τέλος του έτους αυτού.

Είναι σκόπιμο να αναφερθεί εδώ, ότι υφίστανται και εξαιρέσεις της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης ορισμένα Ε.Ι.Χ.. Έτσι, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης των ακόλουθων περιπτώσεων:

- Επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας, το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα.
- Επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που είναι διασκευασμένα για κινητικά ανάπηρους, καθώς και επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης αναπήρου, το οποίο απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας.
- Για αλλοδαπό προσωπικό που δεν διαμένει στην Ελλάδα ή ημεδαπό προσωπικό που διαμένει μόνιμα στο εξωτερικό και απασχολείται αποκλειστικά σε αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές εταιρίες και αλλοδαπές ναυτιλιακές επιχειρήσεις, δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για το ποσό που προκύπτει βάσει του επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ή κατοικίας.
- Για επιχειρήσεις μεταπώλησης αυτοκινήτων που έχουν υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς φορολογίας και έχουν κατατεθεί οι πινακίδες κυκλοφορίας των αυτοκινήτων στη Δ.Ο.Υ., δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη. Όμως, οι μεταπωλήτριες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση, μαζί με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος να συνυποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση, στην οποία να αναγράφουν τα αυτοκίνητα που αγόρασαν ή πώλησαν στο οικείο έτος.

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

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

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

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

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

Παρακάτω παρουσιάζεται πίνακας με την ετήσια αντικειμενική δαπάνη οικονομικού έτους 2012, με βάση τα κυβικά εκατοστά και τα έτη παλαιότητας κυκλοφορίας επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, ως εξής:

Κυβικά εκατοστά	Μέχρι 5 έτη (2007-2011)	Πάνω από 5 έτη (2002-2006) – (μείωση 30%)	Πάνω από 10 έτη (μείωση 50%)
1000	4000	2800	2000
1200	4000	2800	2000
1400	5200	3640	2600
1600	6400	4480	3200
1700	7000	4900	3500
1800	7600	5320	3800
1900	8200	5740	4100
2000	8800	6160	4400
2100	9700	6790	4850
2200	10600	7420	5300
2300	11500	8050	5750
2400	12400	8680	6200
2500	13300	9310	6650
2600	14200	9940	7100
2700	15100	10570	7550
2800	16000	11200	8000
2900	16900	11830	8450
3000	17800	12460	8900
3100	19000	13300	9500
3200	20200	14140	10100
3300	21400	14980	10700
3400	22600	15820	11300
3500	23800	16660	11900

7.1.3 Σκάφη αναψυχής

Η αντικειμενική δαπάνη σκάφους αναψυχής, με βάση την κυριότητα ή κατοχή μηχανοκίνητου σκάφους ανοικτού τύπου, ταχύπλου ή μη, προσδιορίζεται ανάλογα με τα μέτρα ολικού μήκους του σκάφους ως εξής:⁷⁶

Μήκος σκάφους	Αντικειμενική δαπάνη	
	Από 1.1.2010	Από 1.1.2011
Ολικού μήκους μέχρι 5 μέτρα	3.000 ευρώ	4.000 ευρώ
Για τα πάνω από 5 μέτρα	4.000 ευρώ	2.000 ευρώ για κάθε μέτρο

Για τα ιστιοφόρα ή μηχανοκίνητα ή μικτά σκάφη με χώρο ενδιαίτησης, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη προσδιορίζεται ως εξής:

Μήκος σκάφους	Αντικειμενική δαπάνη	
	Από 1.1.2010	Από 1.1.2011
Μέχρι και 7 μέτρα	8.000 ευρώ	12.000 ευρώ
Πάνω από 7 και μέχρι 10 μ.	2.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο	3.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 10 και μέχρι 12 μ.	5.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο	7.500 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 12 μέχρι και 15 μ.	10.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο	15.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 15 και μέχρι 18 μ.	15.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο	22.500 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 18 μέχρι και 22 μ.	20.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο	30.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο
Πάνω από 22 μέτρα	35.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο	50.000 ευρώ ανά επιπλέον μέτρο

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

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

⁷⁶ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 16 «Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

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

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

Παράδειγμα

Φορολογούμενος είναι κάτοχος ιδιωτικού μηχανοκίνητου σκάφους ανοικτού τύπου 6 μέτρων, που ναυτολογήθηκε το 2009. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη του υπολογίζεται ως εξής:

Επειδή το σκάφος είναι πάνω από 5 μέτρα, η συνολική αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ανέρχεται σε:

Μέχρι 5 μέτρα	= 4.000 ευρώ
Για το επόμενο 1 μέτρο	= <u>2.000 ευρώ</u>
Σύνολο	6.000 ευρώ

7.1.4 Αεροσκάφη, ελικόπτερα, ανεμόπτερα και υπερελαφρές πτυτικές αθλητικές μηχανές

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα κυριότητας ή κατοχής του φορολογούμενου, της συζύγου του ή των προσώπων που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν, ορίζεται ως εξής:⁷⁷

- Για ανεμόπτερα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ορίζεται στο ποσό των 8.000 ευρώ.
- Για αεροσκάφη με κινητήρα κοινό, εσωτερικής καύσης και στροβιλοελικόφερα, καθώς και ελικόπτερα, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι 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 150 ίππους.
- Για αεροσκάφη αεριοπροωθούμενα (JET), η ετήσια αντικειμενική δαπάνη είναι στο ποσό των 200 ευρώ για κάθε λίμπρα ώθησης.

⁷⁷ Δικτυακή πύλη "Taxheaven", «Νόμος υπ' αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α' 151/16-9-1994), Άρθρο 16 «Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

- Για τις υπερελαφρές πτητικές αθλητικές μηχανές (Υ.Π.Α.Μ.)⁷⁸, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη ανέρχεται στο ποσό των 20.000 ευρώ.

7.1.5 Δεξαμενές κολύμβησης

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεξαμενής κολύμβησης που προκύπτει για τον κύριο ή κάτοχο αυτής, εκτιμάται με βάση το ύψος των ετήσιων εξόδων συντήρησης και χρήσης και ορίζεται ανάλογα με την επιφάνειά της ανά κλίμακα, ως ακολούθως:

Εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης		
Επιφάνεια εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης σε τμ	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης εξωτ/κής δεξαμενής	
	Από 1.1.2010	Από 1.1.2011
Μέχρι και 60 τμ	100 ευρώ το τμ	160 ευρώ το τμ
Πάνω από 60 τμ	200 ευρώ το τμ	320 ευρώ το τμ

Προκειμένου για εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης, τα παραπάνω ποσά διπλασιάζονται, ως εξής:

Εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης		
Επιφάνεια εσωτερικής δεξαμενής κολύμβησης σε τμ	Ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης εσωτ/κής δεξαμενής	
	Από 1.1.2010	Από 1.1.2011
Μέχρι και 60 τμ	200 ευρώ το τμ	320 ευρώ το τμ
Πάνω από 60 τμ	400 ευρώ το τμ	640 ευρώ το τμ

Σημειώνεται ότι, για κοινόχρηστες πισίνες που βρίσκονται σε συγκροτήματα πολυκατοικιών, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης επιμερίζεται στους ιδιοκτήτες των ακινήτων, με βάση τα χιλιοστά κάθε διαμερίσματος στο οικόπεδο.

7.1.6 Ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία στοιχειώδους και μέσης εκπαίδευσης, με εξαίρεση τα εσπερινά γυμνάσια και λύκεια, καθώς και τα ειδικά σχολεία

⁷⁸ Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων Δ.Ο.Υ. (ΠΟΕ) (2011), *Φορολογική επιθεώρηση (Νόμοι - Διατάγματα Ν.3943/2011 (ΦΕΚ 66^Α/31-3-2011), Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών)*, Άρθρο 21 «Λοιπές διατάξεις εισοδήματος», παρ. 2^α, Επιστημονική Έκδοση – Τεύχος 740, Αθήνα: Press Line

ατόμων με ειδικές ανάγκες, ορίζεται όπως προκύπτει από τις σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Στην περίπτωση διαζευγμένων γονέων, όπου άλλος γονέας βαρύνεται με τα τέκνα και ο άλλος καταβάλλει τις δαπάνες διδάκτρων των τέκνων, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης θα βαρύνει τον γονέα που καταβάλλει τις δαπάνες αυτές. (Παύλου & Γκούρλιας, 2012).

Η αντικειμενική δαπάνη αναφέρεται στα ποσά που καταβάλλονται. Έτσι, εάν τα ποσά αυτά είναι οφειλόμενα και στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφεται ότι το τίμημα έχει πιστωθεί, η αντικειμενική δαπάνη θα υπολογιστεί στο χρόνο καταβολής, εάν η καταβολή είναι σε επόμενο ημερολογιακό έτος. Άρα, στην περίπτωση αυτή πρέπει να χορηγείται απόδειξη είσπραξης από τα σχολεία, ώστε να αποδεικνύεται το γεγονός αυτό.

Οι σχετικές διατάξεις αναφέρονται σε ποσά που καταβάλλονται σε ιδιωτικά σχολεία και δεν αναφέρονται κυρίως σε δίδακτρα, άρα αντικειμενική δαπάνη αποτελεί το σύνολο των καταβαλλόμενων ποσών (δίδακτρα, μεταφορικά, αθλήματα, κ.λπ.). Επίσης, εάν τα δίδακτρα καταβάλλονται από εταιρίες που εργάζονται οι γονείς, η αντικειμενική δαπάνη εξακολουθεί να βαρύνει τους γονείς, αφού τα ποσά αυτά αποτελούν προσαύξηση μισθοδοσίας του εργαζομένου στην εταιρία αυτή.

7.1.7 Οικιακοί βοηθοί, οδηγοί αυτοκινήτων, δάσκαλοι

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό, ορίζεται στο εκάστοτε κατώτατο όριο αμοιβών, όπως αυτό προσδιορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις για την αντίστοιχη κατηγορία εργαζομένων. Συγκεκριμένα, οι κατώτατες αμοιβές μη οικόσιτου προσωπικού προσδιορίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ισχύουσα Εθνική Γενική ΣΣΕ και ορίζονται ως, ημερομίσθιο (άγαμος χωρίς προϋπηρεσία) στο ποσό των 33.04 ευρώ, και ως μισθός (άγαμος χωρίς προϋπηρεσία) στο ποσό των 739.56 ευρώ.

Ωστόσο, η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος απασχολεί ένα μόνο οικιακό βοηθό ή όταν ο ίδιος ή πρόσωπο που συνοικεί με αυτόν και τον βαρύνει έχει αναπηρία 67% και πάνω από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία ή είναι ηλικίας άνω των 65 ετών και απασχολεί ένα νοσοκόμο.

7.1.7 Ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου

Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου ορίζεται στο ποσό των 3.000 ευρώ για άγαμο, και στο ποσό των 5.000 ευρώ για τους συζύγους που υποβάλλουν κοινή φορολογική δήλωση.

Σημειώνεται επίσης, ότι το ποσό αυτό προστίθεται στα τυχόν λοιπά ποσά της αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης από κατοικίες, αυτοκίνητα κ.λπ., και το άθροισμα αποτελεί την συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης.⁷⁹

Προκειμένου όμως, για πρόσωπο που αποκτά αποκλειστικά ετήσιο εισόδημα μέχρι 5.000 ευρώ (λόγω της μείωσης του αφορολόγητου ορίου της κλίμακας φορολογίας εισοδήματος στο ποσό των 5.000 ευρώ), το πρόσωπο αυτό δεν έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Παράδειγμα

Φορολογούμενος άγαμος με ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία 30τμ. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη υπολογίζεται ως εξής:

Δαπάνη κύριας κατοικίας 30τμ X 40 ευρώ	= 1.200
Ελάχιστη αντικειμενική δαπάνη ως άγαμος	= 3.000
Συνολική ετήσια αντικειμενική δαπάνη	= 4.200

Συνεπώς, ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος (η αντικειμενική δαπάνη είναι κάτω των 5.000 ευρώ).

7.1.8 Αμφισβήτηση ποσού αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης

Το ετήσιο ποσό της αντικειμενικής δαπάνης μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο, όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:⁸⁰

- Υπηρετούν τη στρατιωτική τους θητεία στις Ένοπλες Δυνάμεις
- Είναι φυλακισμένοι

⁷⁹ Ημερήσια οικονομική εφημερίδα, (2012), «ΥΠΟΙΚ: Όλοι οι φορολογούμενοι θα πρέπει να δηλώνουν αποδείξεις», *ΕΞΠΡΕΣ*, http://www.express.gr/afieroma/forologikh_dhlosh/605308oz_20120523605308.php3

⁸⁰ Δικτυακή πύλη “e-Boss”, (2012), «Αμφισβήτηση αντικειμενικών δαπανών του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε. για δηλώσεις οικονομικού έτους 2012 που έχουν ήδη υποβληθεί». <http://www.e-boss.gr/eboss/businessadvice/content/tax.jsp?chambercd=eboss&categoryid=16165&articleid=22453>

- Νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική
- Είναι άνεργοι ή δικαιούνται βοήθημα ανεργίας
- Συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους, με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές.
- Είναι ορφανοί ανήλικοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους.
- Προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Σημειώνεται ότι, στις πρώτες πέντε περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης, λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου.

Ενότητα 7.2 Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες)

Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: (Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Καραντάνα & Νάνου, 2011).

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

Ως κινητά πράγματα μεγάλης αξίας νοούνται εκείνα, που η αξία τους υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ. Αν η αξία κάθε πράγματος είναι μικρότερη του ποσού αυτού, τα αγορασθέντα όμως πράγματα αποτελούν κατά τις συναλλακτικές αντιλήψεις ενιαίο σύνολο, τότε για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η αξία όλων αυτών των πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει το ποσό των 5.000 ευρώ.

Ωστόσο, δεν λαμβάνονται υπόψη τα χρηματικά ποσά που διατίθενται για την αγορά κινητών πραγμάτων που αποτελούν το άμεσο αντικείμενο της ασκούμενης εμπορικής δραστηριότητας.

ii. Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης.

iii. Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

iv. Η ετήσια δαπάνη για δωρεές, γονικές παροχές ή χορηγίες 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, (κρατικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου), ως και τα προνοιακά ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου των οποίων οι εν γένει δαπάνες λειτουργίας καλύπτονται κατά 70% με επιχορηγήσεις από τον κρατικό προϋπολογισμό.

v. 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VIII

ΝΕΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Ν.4110/2013)

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΟΪΣΧΥΟΝ (Ν.2238/1994)

8.1 Εισαγωγή

Ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος (Ν.4110/2013) δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 23.1.2013 και έχει ως τίτλο «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις». Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου, στις περισσότερες περιπτώσεις, αρχίζει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014, δηλαδή την χρήση 2013 και μετά.

Ωστόσο, ο παρών νόμος έχει επιφέρει σημαντικές τροποποιήσεις στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σε σχέση με τον προϊσχύον νόμο 2238/1994. Οι κυριότερες αλλαγές του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος αναλύονται παρακάτω.

8.2 Τροποποιήσεις του Κ.Φ.Ε. με τον Ν.4110/2013

Οι κυριότερες τροποποιήσεις που επέφερε ο ν.4110/2013 στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος είναι οι ακόλουθες:

1. Καθιερώνεται νέα κλίμακα για μισθωτούς και συνταξιούχους αποτελούμενη από 3 κλιμάκια (από 8 που ήταν), με ανώτερο συντελεστή 42% πάνω από 42.000€ (45% πάνω από 100.000€), η οποία έχει ως εξής:⁸¹

Κλίμακα εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
25.000	22%	5.500	25.000	5.500
17.000	32%	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42%			

⁸¹ Βουβούνης, Α. (2013), «Οι 69+1 αλλαγές του νέου νόμου», <http://tax-analysis.blogspot.gr/2013/01/691.html>

2. Καθιερώνεται νέα κλίμακα μη μισθωτών για εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση εκτός γεωργικής και ελευθέρου επάγγελμα, που υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλίμακα εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%	5.440	42.000	10.940

Σημειώνεται ότι, για τις νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή νέους ελεύθερους επαγγελματίες με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1^η Ιανουαρίου 2013 και για τα 3 πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους, ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας μειώνεται κατά 50% και μέχρι 10.000 ευρώ εισόδημα.

3. Προβλέπεται ότι, το εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή 13%. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) για το δηλωθέν εισόδημα από ατομική γεωργική επιχείρηση εφαρμόζεται αυτοτελώς η κλίμακα μισθωτών-συνταξιούχων. Σημειώνεται ότι, από το 2014 οι αγρότες θα υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

4. Καθιερώνεται νέα κλίμακα για τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων και από κινητές αξίες, τα οποία εκτός από τις περιπτώσεις που με την παρακράτηση φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλίμακα εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο	
			Εισοδήματος (ευρώ)	Φόρου (ευρώ)
12.000	10%	1.200	12.000	1.200
Υπερβάλλον	33%			

5. Προβλέπεται μείωση από το φόρο που προκύπτει από την κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων. Συγκεκριμένα, για εισόδημα μέχρι και 21.000 ευρώ προβλέπεται μείωση κατά 2.100 ευρώ. Εφόσον ο φόρος που προκύπτει είναι μικρότερος των 2.100 ευρώ, το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του φόρου.

Επίσης, για εισόδημα πάνω από 21.000 ευρώ, το ποσό της μείωσης περιορίζεται κατά 100 ευρώ ανά 1.000 ευρώ εισοδήματος και μέχρι εξαντλήσεως του ποσού των 2.100 ευρώ.

6. Παραμένει το καθεστώς συλλογής των αποδείξεων μόνο για τους μισθωτούς και συνταξιούχους, οι οποίοι υποχρεούνται να καλύψουν το 25% του ετήσιου εισοδήματός τους με αποδείξεις μέχρι 42.000 ευρώ, προκειμένου να τύχουν της μείωσης του φόρου.

Όσοι έχουν εισοδήματα μεγαλύτερα των 42.000 ευρώ θα πρέπει να προσκομίσουν αποδείξεις μόνο μέχρι 10.500€ (42.000X 25%). Όσοι δεν συγκεντρώσουν τις απαραίτητες αποδείξεις θα έχουν προσαύξηση του φόρου κατά 22% (από 10%) επί της θετικής διαφοράς των αποδείξεων που προσκόμισαν και αυτών που απαιτούνται.

Σημειώνεται επίσης, ότι στις αποδείξεις θα υπολογίζονται από το 2013 και οι αποδείξεις διδασκτρων φροντιστηρίων ξένων γλωσσών κ.λπ., καθώς και οι αποδείξεις από το εξωτερικό.

7. Καταργείται το αφορολόγητο όριο των 5.000 ευρώ ή 9.000 ευρώ (για τους νέους και τους συνταξιούχους).

8. Καταργούνται τα αφορολόγητα όρια (πρόσθετα) για τα τέκνα του φορολογούμενου (2.000€ για το πρώτο τέκνο, 4.000€ για το δεύτερο τέκνο, 7.000€ για το τρίτο τέκνο κ.λπ.) και αντικαθίσταται με χορηγούμενα ειδικά επιδόματα (στήριξη τέκνων), με βάση εισοδηματικά κριτήρια.

9. Καταργούνται για όλα τα φυσικά πρόσωπα οι φοροαπαλλαγές για τόκους στεγαστικών δανείων πρώτης κατοικίας, ενοίκια, διδάκτρα φροντιστηρίων, ασφάλιστρα, κ.λπ. Διατηρείται ωστόσο, η έκπτωση 10% από τον φόρο και μόνο για τους μισθωτούς και συνταξιούχους για τις δαπάνες των εξόδων ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης, εφόσον τα έξοδα αυτά υπερβαίνουν το 5% του φορολογούμενου εισοδήματος και μέχρι 3.000€ των εξόδων διατροφής, δωρεών προς το Δημόσιο κ.λπ., δωρεών προς κοινωφελή ιδρύματα και χορηγίες.

10. Προβλέπεται μείωση από τον φόρο 200€ για τον φορολογούμενο και τα πρόσωπα που συνοικούν και τον βαρύνουν, εφόσον είναι ανάπηροι, θύματα πολέμου, θύματα εθνικής αντίστασης, κ.λπ.

11. Καταργείται η μείωση φόρου των 60€ για κάθε τέκνο μισθωτού που εργάζεται για τουλάχιστον 9 μήνες σε παραμεθόριες περιοχές.

12. Αυξάνεται η φορολογία για τους αξιωματικούς και το κατώτερο πλήρωμα του εμπορικού ναυτικού. Συγκεκριμένα, προβλέπεται αναλογικός συντελεστής 15% (από 6%) για τους αξιωματικούς, και 10% (από 3%) για το κατώτερο πλήρωμα.

13. Θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και το εισόδημα από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή από ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

- Έχουν έγγραφη σύμβαση με τα φυσικά πρόσωπα ή και νομικά πρόσωπα, τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες τους.
- Τα φυσικά ή και νομικά πρόσωπα, τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες δεν υπερβαίνουν τα 3 ή εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτό, ποσοστό 75% των ακαθαρίστων εσόδων να προέρχονται από 1 από τα πρόσωπα αυτά (φυσικά ή νομικά πρόσωπα).

14. Καταργείται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη (3.000€ για άγαμους και 5.000€ για έγγαμους) για τους φορολογούμενους που δεν έχουν πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα.

Οι παραπάνω τροποποιήσεις προέρχονται από το άρθρο 1 του ν.4110/2013⁸² «Κλίμακες φορολογίας – Εκπτώσεις δαπανών – Αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης» και ισχύουν από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

15. Αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησης των τόκων καταθέσεων, από πράξεις REPOS κ.λπ. στο 15% (από 10%), για τόκους που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την 1.1.2013 και μετά. Επίσης, σε 15% ορίζεται και ο συντελεστής φορολόγησης επί των τόκων που προκύπτουν από τίτλους από την 1.1.2013 και μετά, ακόμα και αν προέρχονται από τίτλους που έχουν ανανεωθεί.

16. Ρυθμίζεται και νομοθετικά η διαδικασία απόδοσης του οφειλόμενου φόρου από τόκους καταθέσεων που αποκτά φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδας στην αλλοδαπή. Αποδίδεται στην Δ.Ο.Υ. μέχρι την 31.1 του επόμενου από την καταβολή ή πίστωση έτους, όταν οι τόκοι παραμένουν στην αλλοδαπή και δεν γίνεται παρακράτηση φόρου. Επίσης, προβλέπεται η έκπτωση του φόρου που έχει παρακρατηθεί σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

17. Καταργείται η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τις ημεδαπές και αλλοδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις για τα εισοδήματά τους από τόκους καταθέσεων από πράξεις REPOS κ.λπ., οι οποίες φορολογούνται πλέον με τις γενικές διατάξεις συμψηφιζόμενου του φόρου που έχει παρακρατηθεί στα εισοδήματα αυτά. (Ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013 και μετά)).⁸³

⁸² Δικτυακή πύλη "ΤΑΧnews" (2013), «Νόμος υπ.αριθ. 4110 ΦΕΚ 17^Α 23.1.2013 Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις», <http://www.taxnews.info/news/nomos-4110-2013/>

⁸³ Γραβιάς, Κ. (2013), «Χρηστικός οδηγός με τις αλλαγές που έγιναν στον ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», μετά την ψήφιση του ν.4110/2013», http://www.taxheaven.gr/pagesdata/4110_2013_ebook/ebook_4110_2013.pdf

18. Μειώνεται ο συντελεστής παρακράτησης για τους τόκους που καταβάλλονται από φυσικά πρόσωπα στην αλλοδαπή στο 20% (από 40%) όταν ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο, και στο 33% (από 40%) όταν ο δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο. (Ισχύει για τόκους ή εισοδήματα που καταβάλλονται ή πιστώνονται από 1.1.2013 και μετά).

19. Αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησης σε 20% (από 5%) για την μεταβίβαση μη εισηγμένων σε Χρηματιστήριο μετοχών ανώνυμης εταιρίας. Σημειώνεται ότι:

- Ο συντελεστής 20% επιβάλλεται όχι στην πραγματική αξία πώληση που επιβαλλόταν μέχρι σήμερα, αλλά στην υπεραξία (κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών – κόστος απόκτησης).
- Για τον δικαιούχο φυσικό πρόσωπο και για τις Ο.Ε., Ε.Ε., κ.λπ. εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (φορολογούνται αυτοτελώς), ενώ για τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. κ.λπ.) το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, όπου από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος 20% που καταβλήθηκε. (Ισχύει για τα κέρδη από πωλήσεις μετοχών, οι οποίες αποκτώνται από την 1.7.2013 και μετά).

20. Θεωρείται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αυτό που προκύπτει από αποδόσεις συμβάσεως ή πράξεως παραγώγων όταν οι δικαιούχοι είναι νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν, με τις εξαιρέσεις που ορίζονται στην περίπτωση αυτή (εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, ή ΟΣΕΚΑ (Οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες και ανώνυμες εταιρίες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων) ή πιστωτικό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα). (Ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά).

21. Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 20% στα κέρδη που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α., οι οποίες αποκτώνται από 1.7.2013 και μετά. Σημειώνεται ότι:

- Για τον υπολογισμό του κέρδους λαμβάνεται η πραγματική τιμή πώλησης των μετοχών στο Χ.Α. μειωμένη με το κόστος απόκτησης (μέση τιμή απόκτησης αυτών).
- Αν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ημεδαπό ή αλλοδαπό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου και για τα κάθε είδους ιδρύματα εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση (φορολογείται αυτοτελώς) αντί της φορολόγησης βάσει των γενικών διατάξεων.
- Αν δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος 20% που καταβλήθηκε.
- Ο φόρος βαρύνει των πωλητή των μετοχών που αποδίδεται εφάπαξ με δήλωση στο Δημόσιο από την Ε.Χ.Α.Ε. (Ελληνικό Χρηματιστήριο) μέχρι το τέλος του πρώτου δεκαπενθημέρου

μετά το κλείσιμο κάθε ημερολογιακού διμήνου για τις πωλήσεις μετοχών που ενεργήθηκαν μέσα σε κάθε δίμηνο.

Οι παραπάνω αλλαγές προβλέπονται από το άρθρο 2 «εισόδημα από κινητές αξίες και μεταβιβάσεις μετοχών» του ν.4110/2013⁸⁴.

22. Παρατείνεται για ένα έτος ο ειδικός τρόπος αυτοτελούς φορολόγησης με υψηλούς συντελεστές που προβλέπεται για τις παροχές σε χρήμα (bonus) προς τα στελέχη των πιστωτικών ιδρυμάτων, εφόσον οι πρόσθετες αυτές αμοιβές υπερβαίνουν τα οριζόμενα ποσά.

23. Αυξάνεται στο 20% (από 15%) ο συντελεστής παρακράτησης φόρου από συμβάσεις ή πράξεις παραγώγων. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των φυσικών προσώπων, Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ., καθώς και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ενώ για τα εισοδήματα που αποκτούν οι Α.Ε., Ε.Π.Ε., αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις συμψηφιζομένου του φόρου 20% που έχει παρακρατηθεί.

24. Αυξάνεται στο 40% (από 35%) ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για τις αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που είτε εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών Α.Ε., είτε χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες. Αυξάνεται επίσης, αναλόγως ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για τις αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου, που χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις με τον ανωτέρω συντελεστή (40% αντί 25% που ίσχυε) φορολογούνται πλέον και οι αμοιβές και τα ποσοστά κερδών που διανέμονται από τα κέρδη των ημεδαπών Α.Ε. σε μέλη του Δ.Σ. ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιαδήποτε μορφή (bonus). (Ισχύει από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά).

25. Καθιερώνεται για πρώτη φορά η υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης από φυσικό πρόσωπο, εφόσον έχει συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του, ανεξάρτητα από το αν υπόκειται ή μη σε φόρο (από εισόδημα μεγαλύτερο των 3.000 ευρώ που ίσχυε). Επίσης, καθιερώνεται πάγια από 1/2 έως 30/6 του οικείου οικονομικού έτους, το διάστημα για την υποβολής της δήλωσης ηλεκτρονικά. (Ισχύει από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)).

26. Καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή στη φορολογική δήλωση όλων των εισοδημάτων του υπόχρεου, ανεξάρτητα αν φορολογούνται ή απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αν καταβάλλονται ελεύθερα φόρου. Για

⁸⁴ Δικτυακή πύλη "TAXnews" (2013), «Νόμος υπ.αριθ. 4110 ΦΕΚ 17^Α 23.1.2013 Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις», <http://www.taxnews.info/news/nomos-4110-2013/>

τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς φόρος. (Ισχύει από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)).

27. Καταργείται η διάταξη που προβλέπει τη διακοπή του ηλεκτρικού ρεύματος καταναλωτή, στην περίπτωση που δεν καταβάλλει το Ειδικό Τέλος Ακινήτων (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.). Παράλληλα, παρέχεται η δυνατότητα στον κύριο ή επικαρπωτή του ακινήτου να ζητήσει με αίτησή του προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. την αποκοπή του τέλους από τον λογαριασμό κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος.

Η παραπάνω διάταξη προβλέπεται από το άρθρο 19 «Τροποποίηση διατάξεων του ν.4021/2011 και του ν.3427/2005» του ν.4110/2013⁸⁵.

28. Παρατείνεται μέχρι και 31/12/2013 (από 31/12/2012) η προθεσμία για την αντικατάσταση (απόσυρση) αυτοκινήτων παλαιάς τεχνολογίας με καινούρια επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι 2.000 κ.εκ. και με τα υφιστάμενα κίνητρα (απαλλαγή από το τέλος ταξινόμησης κ.λπ.).

Η παραπάνω διάταξη προβλέπεται από το άρθρο 20 «Συμπλήρωση διατάξεων για το τέλος ταξινόμησης» του ν.4110/2013.

29. Επανακαθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του φόρου πολυτελείας των μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων της δασμολογικής κλάσης 8703 της συνδυασμένης ονοματολογίας, καθώς και των αυτοκινήτων τύπου jeep της δασμολογικής κλάσης 8704.

Η παραπάνω διάταξη προβλέπεται από το άρθρο 21 «Φόρος πολυτελείας μεταχειρισμένων αυτοκινήτων» του ν.4110/2013.

30. Καταργείται η διαδικασία της περαίωσης που προβλεπόταν. Έτσι, τα εκκαθαριστικά σημειώματα που έχουν εκδοθεί και έχουν κοινοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους περαιώνονται εντός των προβλεπόμενων από τις καταργούμενες διατάξεις προθεσμιών.

31. Τέλος, μειώνεται στις 5.000€ (από 10.000€) το όριο απαλλαγής από την τήρηση βιβλίων και έκδοση αποδείξεων λιανικής των ακαθαρίστων εσόδων για τον υπόχρεο, φυσικό πρόσωπο. Επίσης, επεκτείνεται η εξαίρεση από την απαλλαγή αυτή (εκτός από ελεύθερους επαγγελματίες, κ.λπ.) και για τους επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη. (Ισχύει από 1/1/2013).

⁸⁵ Δικτυακή πύλη "TAXnews" (2013), «Νόμος υπ.αριθ. 4110 ΦΕΚ 17^Α 23.1.2013 Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις», <http://www.taxnews.info/news/nomos-4110-2013/>

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους. Τα κρατικά έσοδα, μέσω των υποχρεωτικών φόρων των φυσικών προσώπων (πολιτών) και των νομικών προσώπων, αποτελούν στη σύγχρονη οικονομία τη σημαντικότερη πηγή των δημοσίων εσόδων. Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός. Αφενός μεν η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, αφετέρου η ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης, που αφορά την οικονομία γενικότερα, και τέλος η ανακατανομή του πλούτου, που αφορά την κοινωνική άμβλυση των ανισοτήτων.

Η εισοδηματική πολιτική (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) στηρίζεται ακριβώς στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με την φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει. Οι υποχρεωτικές εισφορές ονομάζονται συνήθως φόροι.

Οι φόροι έχουν την ιδιότητα να αποτελούν αναγκαστικό μέσο κατάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα. Αποτελούν, ωστόσο, και μονομερές μέσο, δηλαδή συνεπάγονται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς φορείς προς τους δημόσιους φορείς, χωρίς αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων προς τους πρώτους.

Ωστόσο, η σημαντικότερη διάκριση των φόρων είναι σε άμεση και έμμεση φορολόγηση. Η άμεση φορολόγηση είναι η καταβολή των εισφορών άμεσα από τους πολίτες προς το κράτος. Είναι ο πιο καθιερωμένος τρόπος φορολόγησης των φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων. Η άμεση φορολόγηση είναι, συνήθως, αξιοκρατική, καθώς μπορεί να γίνει διάκριση των προσώπων σε εισοδηματικές τάξεις και να καθοριστεί ανάλογα το ύψος του φορολογικού βάρους. Απ' την άλλη, η έμμεση φορολόγηση στηρίζεται στην άντληση εσόδων, σε περιπτώσεις που δεν είναι αυτό εφικτό ή εύκολο μέσω των κλιμακίων της άμεσης φορολόγησης. Παραδείγματα έμμεσης φορολόγησης είναι, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, τα τέλη χαρτοσήμου, και άλλα.

Για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), η επιβολή της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν.2238/1994, μετά τις τροποποιήσεις που έχει υποστεί τα τελευταία χρόνια, λόγω της οικονομικής ύφεσης της Ελλάδας. Σύμφωνα με τον Ν.2238/1994, το εισόδημα του φορολογούμενου που υπόκειται σε φόρο (φορολογητέο εισόδημα) είναι αυτό που προέρχεται από κάθε πηγή μετά την αφαίρεση των δαπανών που έγιναν για την απόκτησή του. Τα εισοδήματα διακρίνονται σε: α) εισόδημα από ακίνητα, β) εισόδημα από κινητές αξίες, γ) εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, δ) εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, ε) εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, και στ) εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και από κάθε άλλη πηγή, που δεν εμπεριέχεται στις προαναφερόμενες.

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

Τα τεκμήρια αποτελούν μια μεθοδολογία που αποβλέπει στην ανεύρεση του χρήματος που διοχετεύεται στην παραοικονομία. Αποτελούν ειδική μέθοδο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, όταν ο τρόπος διαβίωσης του φορολογούμενου υποδηλώνει ότι τα εισοδήματά του είναι μεγαλύτερα από εκείνα που ανέγραψε στη φορολογική του δήλωση, γεγονός που σημαίνει ότι αποκτάται εισόδημα από πηγή που δεν είναι εμφανής, από πηγή που αποκρύπτεται.

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

Ωστόσο, εξαιτίας της οικονομικής κρίσης της Ελλάδας από τα τέλη του 2008, και προσπαθώντας η κυβέρνηση της χώρας να αυξήσει τα έσοδα της με σκοπό την αποπληρωμή του χρέους, κοινοποιήθηκε ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με τον ν.4110/2013, αντικαθιστώντας τον προϊσχύοντα ν.2238/1994. Οι διατάξεις του νέου νόμου έχουν εφαρμογή για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), κατά περίπτωση. Ενδεικτικά, ορισμένες

από τις τροποποιήσεις που επέφερε αυτός ο νόμος στην φορολογία εισοδήματος, συνοψίζονται ως εξής:

Αρχικά, καθιερώνεται νέα κλίμακα από μισθωτή εργασία με τρία μόνο κλιμάκια, από οχτώ που ήταν. Για το πρώτο κλιμάκιο μέχρι 25.000 ευρώ εισόδημα προβλέπεται συντελεστής 22%. Για το δεύτερο κλιμάκιο και για τις επόμενες 17.000 ευρώ εισόδημα (από 25.001 μέχρι 42.000 ευρώ) προβλέπεται συντελεστής 32%. Τέλος, για το τρίτο κλιμάκιο και για πάνω από 42.000 ευρώ (από 100.000 ευρώ σήμερα) προβλέπεται συντελεστής 42%.

Καταργείται, επίσης, το αφορολόγητο των 5.000 ή 9.000 ευρώ (για νέους και συνταξιούχους), καθώς και τα αφορολόγητα όρια για τα τέκνα που βαρύνουν τον φορολογούμενο.

Καταργούνται για όλα τα φυσικά πρόσωπα οι φοροαπαλλαγές που απολάμβαναν, από τόκους στεγαστικών δανείων για πρώτη κατοικία, ενοίκια, δίδακτρα φροντιστηρίων κ.λπ.

Το ποσό των αποδείξεων που απαιτείται πλέον να προσκομίζουν οι φορολογούμενοι καθορίζεται σε ποσοστό 25% μέχρι 42.000 ευρώ του δηλούμενου και ατομικού εισοδήματός τους.

Γενικότερα, ο νέος κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (ν.4110/2013) έχει επιφέρει πολλές και σημαντικές αλλαγές στον τρόπο υπολογισμού των φόρων του φορολογούμενου. Αυτή η νέα φορολογική μεταρρύθμιση έχει γίνει με σκοπό, να αποτελέσει τον μοχλό για την ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας, να αποδώσει όσο γίνεται φορολογική δικαιοσύνη (να καταναίμει δίκαια τα φορολογικά βάρη), και να καταπολεμήσει την παραοικονομία και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Δικτυακός χώρος

1. Αναγκαστικός Νόμος 2783/1941, «Αναγκαστικός Νόμος 2783/1941: Εισαγωγικός νόμος του Αστικού Κώδικα», Άρθρα 58-59,
www.hadjimichalis.gr/keimena/nomothesia/kodikos/.../2783.doc
2. Ανδρουλάκης, Γ. (2009), «Φορολογία Ι», Σημειώσεις μαθήματος «Φορολογία κεφαλαίου και λοιπές διατάξεις», ΤΕΙ Ηρακλείου Κρήτης – Τμήμα Λογιστικής,
<https://eclass.teicrete.gr/modules/document/document.php?course=DL107>
3. Βικιπαίδεια: Ελληνόγλωσση ελεύθερη εγκυκλοπαίδεια (2010), «Φορολογία»,
<http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>
4. Βουβούνης, Α. (2013), «Οι 69+1 αλλαγές του νέου νόμου»,
<http://tax-analysis.blogspot.gr/2013/01/691.html>
5. Γαλάνης, Ν. (2012), «Εισόδημα από ακίνητα», Άρθρο 21 Ν.2238/1994: Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων,
http://www.nikosgalanis.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=84:2009-03-21-16-40-36&catid=39:--2238-1994--369&Itemid=70
6. Γραβιάς, Κ. (2013), «Χρηστικός οδηγός με τις αλλαγές που έγιναν στον ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», μετά την ψήφιση του ν.4110/2013»,
http://www.taxheaven.gr/pagesdata/4110_2013_ebook/ebook_4110_2013.pdf
7. Δικτυακός χώρος “e-Boss”, (2012), «Αμφισβήτηση αντικειμενικών δαπανών του άρθρου 16 του Κ.Φ.Ε. για δηλώσεις οικονομικού έτους 2012 που έχουν ήδη υποβληθεί». <http://www.e-boss.gr/eboss/businessadvice/content/tax.jsp?chambered=eboss&categoryid=16165&articleid=22453>
8. Δικτυακή πύλη «ΕΣΣΕ» (2006), «ΠΟΛ. 1134/2004 Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών της Β’ κατηγορίας βιβλίων από την τήρηση βιβλίου απογραφών και τη σύνταξη απογραφής της 31.12.2004», Εθνική Συνομοσπονδία Ελληνικού Εμπορίου,
<http://www.esee.gr/page.asp?id=291>
9. Δικτυακή πύλη “E-forin” (2011), «Νόμος υπ.αριθ. 3986/2011 Επείγοντα μέτρα εφαρμογής μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015»,
<http://www.forin.gr/articles/article/5650/nomos-39862011-epeiigonta-metra-%20%20efarmoghs-mesoprothesmou-plaisiou-dhmosionomikhs-strathgikhs-2012-%>

20%20%20%202015?highlight=3986/11 άρθρο 44&dw=1

10. Δικτυακή πύλη “E-forologia” (2013), «Νόμος υπ.αριθ. 4110/2013 Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις»,

<http://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=31D2D5DD95A41D70.1D031AEA53&version=2013/01/23>

11. Δικτυακή πύλη “Forologikanea” (2012), «Καθορισμός μοναδικός συντελεστών καθαρού εισοδήματος των γεωργικών επιχειρήσεων που εφαρμόζονται στο ακαθάριστο εισόδημά τους»,

<http://www.forologikanea.gr/index.php?module=pages&func=view&cid=10020>

12. Δικτυακή πύλη “Prosvasis” (2008), «Σύνταξη απογραφής από τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις», <http://www.prosvasis.com/gr/publica/?p=2010>

13. Δικτυακή πύλη “Taxheaven”, «Νόμος υπ’ αριθ.2238 Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», (ΦΕΚ Α’ 151/16-9-1994),

<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

14. Δικτυακή πύλη “Taxheaven”, «Νόμος υπ.αριθ. 27/1975 Περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων», <http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/204>

15. Δικτυακή πύλη “Taxheaven” (2010), «ΠΟΛ.1037/2010 Έγκριση πινάκων γεωργικού εισοδήματος και ενοικίων γεωργικής γης για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009)»,

<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11173/hl/1037>

16. Δικτυακή πύλη “Taxheaven”, «ΠΟΛ.1143/5.8.1992 Οδηγίες και διευκρινήσεις για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου φορολογητέου εισοδήματος που προκύπτει από αγροτικές εκμεταλλεύσεις: Χρόνος κτήσης του εισοδήματος»,

<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/8538>

17. Δικτυακή πύλη “Taxheaven”, «Προεδρικό Διάταγμα Υπ’ αριθ. 186 Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», Άρθρο 5 «Βιβλία Α’ κατηγορίας»,

<http://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/4>

18. Δικτυακή πύλη “TAXnews” (2012), «Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος: Σχέδιο Νόμου», <http://www.taxnews.info/news/kfe-sxedio-nomou/>

19. Δικτυακή πύλη “TAXnews” (2013), «Νόμος υπ.αριθ. 4110 ΦΕΚ 17^Α 23.1.2013 Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις», <http://www.taxnews.info/news/nomos-4110-2013/>

20. Δικτυακή πύλη “TAXnews” (2010), «Νόμος υπ.αριθ. 3842 (ΦΕΚ 58^α 23.04.2010) Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής (έως ν.3862/2010)», <http://www.taxnews.info/news/nomos-3842-2010/>
21. Δικτυακή πύλη “TAXnews” (2012), «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012: Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις», <http://www.taxnews.info/foros/odhgos-e1/>
22. Λιόλιου, Α. (2009), «Πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν το φορολογούμενο», <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=40461>
23. Πεμπετζόγλου, Μ. (2012), «Δημόσια Οικονομική», Σημειώσεις μαθήματος «Δημόσια Οικονομική», Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης – Τμήμα Κοινωνικής Διοίκησης, http://users.uom.gr/~mariap/dim_oik/simeioseis_dimosias_2011-12.pdf
24. Σταματόπουλος, Ι., «Η κάλυψη της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος και τεκμαρτού εισοδήματος», <http://www.forin.gr/articles/article/6865/h-kalupsh-ths-diaforas-metaksu-dhlwthentos-kai-tekmartou-eisodhmatos>
25. Τριάρχης, Δ. (2012), «Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων & εμπορικών επιχειρήσεων, βάσει του Ν.3842/2010», Τ.Ε.Ι. Ηρακλείου Κρήτης, Σημειώσεις καθηγητή στο μάθημα «Φορολογία ΙΙ-Εισόδημα», https://eclass.teicrete.gr/modules/document/file.php/DL191/%CE%A6%CE%9F%CE%A1%CE%9F%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%91%20%CE%95%CE%99%CE%A3%CE%9F%CE%94%CE%97%CE%9C%CE%91%CE%A4%CE%9F%CE%A3%20%CE%A6%CE%A5%CE%A3%CE%99%CE%9A%CE%A9%CE%9D%20%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%A3%CE%A9%CE%A0%CE%A9%CE%9D%20%26%20%CE%95%CE%9C%CE%A0%CE%9F%CE%A1%CE%99%CE%9A%CE%A9%CE%9D%20%CE%95%CE%A0%CE%99%CE%A7%CE%95%CE%99%CE%A1%CE%97%CE%A3%CE%95%CE%A9%CE%9D_%CE%92%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AE%20%CE%8E%CE%BB%CE%B7.doc
26. Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, «Κώδικας Δικηγόρων Ν.Δ. 3026/1954 (ΦΕΚ 158^{Α'})», Άρθρο 94, <http://www.ministryofjustice.gr/site/kodikos/%CE%95%CF%85%CF%81%CE%B5%CF%84%CE%AE%CF%81%CE%B9%CE%BF/%CE%9A%CE%A9%CE%94%CE%99%CE%9A%CE%91%CE%A3%CE%94%CE%99%CE%9A%CE%97%CE%93%CE%9F%CE%A1%CE%A9%CE%9D/tabid/249/language/el-GR/Default.aspx>
27. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, «Αναγκαστικός Νόμος 89/1967 Περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιριών»,

<http://nomothesia.ependyseis.gr/eu-law/getFile/%CE%91%CE%9D+89+1967+-+%CE%9D+3427+2005.pdf?bodyId=4041>

28. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, «Αναγκαστικός Νόμος 378/1968 Περί συμπλήρωσης του Α.Ν. 89/1967 περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιριών»,

<http://nomothesia.ependyseis.gr/eulaw/getFile/%CE%91%CE%9D+378+1968.pdf?bodyId=823740>

29. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, «Βασιλικό Διάταγμα 16/18 Ιουλίου 1920: Περί επεκτάσεως του Ν.2112 και επί των εργατών, τεχνιτών και υπηρετών»,

<http://nomothesia.ependyseis.gr/eulaw/downloadsDetails.do?action=itemDetails&itemId=566>

30. Υπουργείο Οικονομικών (2012), «Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2012», Γενική Γραμματεία Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων – Γενική Διεύθυνση Φορολογίας – Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος,

<http://www.minfin.gr/content-api/betacms/repository/minfin/binaryChannel/ForologikosOdhgos2012/content>

31. Υπουργείο Οικονομικών (2012), «Τιμές εκκίνησης ελαχίστου κόστους οικοδομής για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κτισμάτων ακινήτων με αντικειμενικά κριτήρια, σύμφωνα με το άρθρο 41^α του ν.1249/1982»,

http://www.gsis.gr/ANTIKEIMENIKES_AXIES_2007/K_2007_1.pdf

Άρθρα

1. Ημερήσια οικονομική εφημερίδα, (2012), «ΥΠΟΙΚ: Όλοι οι φορολογούμενοι θα πρέπει να δηλώνουν αποδείξεις», *ΕΞΠΡΕΣ*,

http://www.express.gr/afieroma/forologikh_dhlosh/605308oz_20120523605308.php3

2. Μακαρίου, Π. (2012), «Grant Thornton: Ποια πρόσωπα θεωρείται ότι βαρύνουν τους φορολογούμενους και με ποιες προϋποθέσεις», *Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ*,

http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_mc3_1_16/02/2009_267579

3. Σιωμόπουλος, Κ. Ι. (2003), «Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα», *ΤΟ ΒΗΜΑ*,

<http://www.tovima.gr/relatedarticles/article/?aid=148694>

4. Σιωμόπουλος, Κ. Ι. (2009), «Η ακτινογραφία του φορολογικού συστήματος», *ΤΟ ΒΗΜΑ*,

<http://www.tovima.gr/finance/finance-news/article/?aid=304683>

5. Σιωμόπουλος, Κ. Ι. (1998), «Ποιους φόρους θέλουμε», *ΤΟ ΒΗΜΑ*,

<http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=105755>

6. Φωτόπουλος, Ι. (2010), «Η διοίκηση του ελληνικού φορολογικού συστήματος – Tax administration: Η εξέλιξη της φορολογικής νομοθεσίας στην Ελλάδα», *Επιχείρηση*, Τεύχος 63/2010 Αύγουστος-Σεπτέμβριος 2010», σ. 893,

http://epixeirisi.gr/actions/lemma/index.php?item_id=4719118

Βιβλία

1. Αναστόπουλος, Δ.Ι. & Φορτσάκης, Π. Θ. (2003), *Φορολογικό Δίκαιο*, Κομοτηνή: Σάκκουλα
2. Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων Δ.Ο.Υ. (ΠΟΕ) (2011), *Φορολογική επιθεώρηση (Νόμοι - Διατάγματα Ν.3943/2011 (ΦΕΚ 66^Α/31-3-2011), Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών)*, Επιστημονική Έκδοση – Τεύχος 740, Αθήνα: Press Line
3. Παύλου, Χ. & Γκούρλιας, Ι. (2012), *Φορολογική δήλωση 2012: Πρακτικός οδηγός συμπλήρωσης για φυσικά πρόσωπα*, Θεσσαλονίκη: KINITRON ΕΠΕ
4. Σγουρινάκης, Ν., Μιχελινάκης, Β, Καραντάνα, Α. & Νάνου, Μ. (12^{ος}/2011), *Κώδικας φορολογίας εισοδήματος 2012*, 4^η ενημερωμένη έκδοση 2012, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
5. Φλώρος, Α. (2010), *Φορολογική Λογιστική: Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων – Λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση*, Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική